

УДК 657

Позов А. Х.,*аспірант кафедри бухгалтерського обліку Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана***ОБГРУНТУВАННЯ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТУ) УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ**

У статті обґрунтовується необхідність теоретичної та практичної розробки положення (стандарту) управлінської звітності, його основних складових частин у взаємозв'язку таких позицій: розкриття змісту та принципів складання управлінської звітності, визначення складових структури, формату звітності та правил формування її показників, встановлення термінів представлення та порядку розповсюдження звітів.

Ключові слова: *управлінський облік та звітність, внутрішньогосподарський облік та звітність.*

В статье обосновывается необходимость теоретической и практической разработки положения (стандарта) управленческой отчетности, его основных составных частей во взаимосвязи следующих позиций: раскрытие содержания и принципов составления управленческой отчетности, определение составляющих структуры, формата отчетности и правил формирования ее показателей, установление сроков представления и порядка распространения отчетов.

Ключевые слова: *управленческий учет и отчетность, внутрихозяйственный учет и отчетность.*

In the article the necessity of theoretical and practical development position (standard) management reporting, its main components in the interrelation next positions: disclosure of the contents and principles of the management reporting, determination of component structure, reporting format and rules for formation of its indicators, the timing of presentation and order of reports distribution.

Key words: *the management accounting and the reporting, the internal economic accounting and the reporting.*

Постановка проблеми. Питанням формування управлінської звітності в економічній літературі приділяється значно менше уваги, ніж іншим видам звітності: фінансовій, статистичній, податковій. Крім того, теоретичні основи управлінської звітності повною мірою не розроблені, багато проблем її створення не вирішені. Також залишається важливим визначення основних етапів та принципів формування обліково-аналітичних показників, що має містити управлінська звітність.

Аналіз останніх джерел та публікацій. При написанні цієї статті ми використовували наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, аналіз яких свідчить про недостатність розроблення загальних теоретичних підходів щодо складання управлінської звітності як системи обліково-аналітичних показників суб'єктами господарювання незалежно від форм власності, організаційної структури та видів економічної діяльності підприємств.

Мета і завдання дослідження. Мета – побудова системи обліково-аналітичного забезпечення управлінської звітності у взаємозв'язку двох позицій: визначення формату такої звітності та визначення порядку формування її показників. Основним завданням статті є виділення основних етапів та принципів формування обліково-аналітичних показників управлінської звітності.

Виклад основного матеріалу. Для кожного типу господарської діяльності існують спеціальні, притаманні тільки їй, форми управлінської звітності відповідно до обраної моделі управління та інструментарію управлінського обліку. При цьому на кожному підприємстві є і загальний управлінський облік, зокрема, той же облік витрат, стандартна управлінська звітність та показники результатів діяльності, хоча б у формі виконання планів (бюджетів) підрозділів.

Управлінська звітність – це досить великий напрям управлінського обліку, який у літературі порушується побічно і має безліч “прогалин”, а тому потребує обґрунтування необхідності теоретичної та практичної розробки положення (стандарту) управлінської звітності.

На кожному підприємстві порядок формування управлінської звітності повинен бути закріплений в обліковій політиці для цілей управління та враховувати не тільки специфіку економічної діяльності цього підприємства, а й прийняту (запроваджену) ним концепцію (систему) управлінського обліку.

В управлінській звітності не можна допускати неоднозначного тлумачення наведених відомостей про стан об'єкта управлінського обліку: формулювання назв форм, розділів повинна бути чітка для розуміння не тільки виконавцям, але й користувачам. Розробка управлінських звітів відповідно до стандартного формату, затвердженим для цього підприємства, спрощує їх використання на різних рівнях управління. Досить швидко, системне і взаємопов'язане формування звітних показників в будь-якому необхідному для управління розрізі дозволяє забезпечити застосування комп'ютерної техніки.

Таким чином, система управлінського обліку створюється і впроваджується на кожному підприємстві індивідуально, однак існує необхідність у розробці загальних теоретичних засад та принципів для ефективного формування управлінської звітності.

Як справедливо закріплено в законодавстві України та наголошується багатьма вченими і практиками, управлінський облік є прерогативою самого суб'єкта господарювання, а тому не має нормативних правил щодо ведення та складання звітності, але існує потреба в розробці й закріпленні в обліковій політиці принципів ведення обліку і складання звітності, розкритті методів обліку щодо окремих статей (доходів, витрат, калькулювання собівартості продукції тощо), затвердити правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, розробити систему й форми управлінської звітності, а також забезпечити контроль результатів господарської діяльності на її основі.

Зазначені заходи спрямують загальну організацію управлінського обліку, орієнтовану на складання достовірної та інформативної звітності, а урахування організаційно-технічних особливостей суб'єкта господарювання, його організаційної структури та стратегії розвитку у розроблюваному положенні (стандарті) забезпечать унікальність створеної системи управлінського обліку та звітності.

Розроблення подібного стандарту має великий інтерес і в практичному сенсі. Холдинги, концерни та інші великі підприємства можуть залучати для впровадження та налагодження системи управлінського обліку та звітності сторонні організації, послуги яких оцінюються досить високо і не завжди доступні середнім, а тим більше малим підприємствам. З цих причин розробка положення (стандарту управлінської звітності, що містить загальні теоретичні засади, принципи формування управлінської звітності та технологію її складання, що є продуктом управлінського обліку, має важливе значення для подальшого його використання керівниками будь-якого підприємства, що має бажання ефективно працювати.

І це справді так, бо дуже рідко вдається реалізовувати такі важливі проекти як побудова системи управлінського обліку та звітності без залучення сторонніх фахівців. А оскільки ринок управлінських послуг не розвинутий, то послуги таких фахівців коштують дорого, а тому багато залишається не вирішених приватних питань стосовно розробки, як системи самого управлінського обліку, так і моделі побудови управлінської звітності зокрема. До того ж використання стандартних закордонних проектів впровадження подібних систем у більшості своїх пропозицій не відповідають вітчизняній практиці ведення бізнесу, технологіям виробництва та теорії і практики самого бухгалтерського обліку, про що наголошують у своїх роботах багато науковців, і зокрема С. Голов [1, с. 46].

Підтвердженням нашої думки можна вважати рекомендації щодо відображення в наказі про облікову політику особливостей ведення управлінського обліку та складання звітності, як у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2], рекомендацій "Положення з управлінського обліку Інституту управлінських бухгалтерів США" [3], так і в рекомендаціях багатьох вчених. Зокрема, на думку І. Аверчева, є потреба в розробленні окремого документа, що має називатися "Положення про управлінську звітність" [4, с. 319]. Цей документ сприятиме не лише стандартизації та регламентації звітності, а й підвищить ефективність підготовки та надання звітів, забезпечить дохідливість звітної інформації для її користувачів, тим самим збереже час менеджерів на ознайомлення і осмислення наданої інформації.

Розроблення пакету форм управлінської звітності – непроста і творча робота, що ставить високі вимоги до її розробників як у частині знання теорії і методології обліку, так і в розумінні бізнесу компанії і завдань, які має намір вирішувати менеджмент компанії за допомогою впроваджуваної моделі управлінської звітності. Модель управлінської звітності може представляти собою практично самодостатню систему управління, а тому зростає значення розроблення загального положення (стандарту) управлінської звітності як теоретичної і методичної основи для її запровадження.

При формуванні положення (стандарту) управлінської звітності необхідно враховувати, що початок запровадження системи управлінського обліку й побудови моделі управлінської звітності не завжди збігаються з початком господарської діяльності підприємства. У більшості випадків простежується зворотна ситуація – управлінський облік і звітність впроваджується в компаніях, що досягли певного рівня розвитку, з уже сформованою організаційною та фінансовою структурою, сформованими внутрішніми і зовнішніми зв'язками, функціонуючими бізнес-процесами і т.д.

А тому перед керівництвом підприємства виникає питання: адаптувати майбутню систему управлінського обліку та його модель звітності під наявні в компанії зв'язки та систему управління, або навпаки їх адаптувати під концепцію управлінського обліку, що буде запроваджуватися шляхом різних заходів: реорганізації та реструктуризації окремих бізнес-процесів, організаційних та фінансових структур підприємства або бізнесу в цілому. Для появи цілісного та ефективного механізму необхідно провести роботу в обох напрямках.

Для створення на підприємстві моделі внутрішньої звітності важливо визначити перелік інформації, яка необхідна менеджерам різних структурних ланок, а також ступінь оперативності її надання. З цією метою проводиться спеціальне обстеження наявної системи управління підприємством, виявляються повноваження менеджерів різних рівнів управління щодо прийняття рішень і їх інформаційні потреби.

У цьому випадку потрібно приділяти особливу увагу порядку впровадження управлінського обліку як джерела облікового забезпечення звітності і не лише бухгалтерською (фактичною) інформацією. В

основному більшість науковців виділяють такі основні етапи впровадження управлінського обліку [4, с. 36; 5, с. 29; 6, с. 47]:

- визначення організаційної та фінансової структури підприємства, на основі якої встановлюються центри відповідальності та бюджетні центри;
- розробка класифікаторів управлінського обліку;
- розробка методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції;
- розробка управлінського плану рахунків, облікових реєстрів або їх пристосування до наявних реєстрів бухгалтерського обліку;
- складання переліку господарських операцій з додатком до кожної з них типової кореспонденції рахунків, назви первинних документів та графік документообороту;
- розробка системи аналітичної обробки та інтерпретації облікової інформації (управлінський аналіз), у т.ч. різних аналітичних реєстрів та технології розрахунку абстрактних показників;
- узгодження переліків обліково-аналітичних та планових (бюджетних) показників, а на їх основі формування, розділів, складу, змісту та форм управлінської звітності;
- розробка внутрішніх положень та інструкцій, що регламентують представлення управлінської звітності залежно від строків представлення та структури управління;
- проведення відповідних організаційних та технічних заходів, включаючи зміну штатного розкладу, змін посадових інструкцій та застосування новітніх інформаційних технологій.

Однак безпосередньо до того, як приступити до етапів впровадження системи управлінського обліку та його звітної моделі, необхідно чітко оцінити його значущість для цього підприємства і передбачувану ефективність від його впровадження. Оскільки під ефективністю розуміється перевищення вигоди від впровадження даної області обліку над витраченими ресурсами (витратами). Витрати ж, своєю чергою, на етапі попередньої оцінки ефективності від впровадження управлінського обліку та його звітної моделі не володіють достатньою визначеністю і чіткістю, а отже, і результати впровадження будуть неясними.

У цьому випадку знаходять своє застосування принципи першої групи (концептуальні передумови) – економічності (раціональності, ефективності) інформації, що разом з характеристикою суттєвості уточнює вимогу повноти висвітлення (комплектності) інформації.

Серед рекомендованих внутрішніх нормативних документів підприємства можна виділити такі:

- загальний Стандарт (Положення) про управлінський облік (надалі Стандарт УО), що встановлює основоположні принципи побудови системи управлінського обліку;
- окремі Стандарти управлінського обліку, що визначають методичні вимоги до ведення управлінського обліку за окремими групами об'єктів, або до виконання певних процедур управлінського обліку (первинні документи, облікові реєстри, план рахунків управлінського обліку, графік документообороту, техніка обробки даних, порядок формування звітних показників та ін.), що розробляються на основі Загального стандарту УО;
- класифікатори об'єктів управлінського обліку, довідники ознак аналітики за класифікаційними угрупованнями, що мають бути включені до Додатків Стандартів управлінського обліку;
- інструкції відповідальних виконавців і користувачів облікової інформації, що регламентують виконання ними конкретних операцій при роботі з обліковою системою.

Нормативно-довідкова документація повинна включати довідники та класифікатори: класифікатор основних засобів; класифікатор матеріалів, довідник номенклатури (товарів, робіт, послуг), довідник статей витрат та виплат; довідник доходів та надходжень; довідник центрів відповідальності; довідник бюджетних центрів; довідник контрагентів тощо.

Для довідника встановлюються єдині правила оформлення його елементів, визначаються ознаки їх угруповання. Вся внутрішня документація компанії, а також документація, що надходить ззовні, до прийняття на облік повинна чітко класифікуватися відповідно до розроблених довідників шляхом її кодифікації. Для ведення довідників в автоматизованій системі кожному довіднику встановлюється власник, який відповідає за відповідність елементів довідника встановленій структурі, контролює його функціональність довідника. Як правило, права на коригування, додавання нових елементів в довідник делегуються тільки його власнику. Якщо процедури з ведення довідників не визначені, може виникнути ситуація неправомірного збільшення елементів довідників або видалення, що підвищить ризик помилок та неякісного відображення інформації за операціями.

Звіти повинні характеризуватися чіткою постановкою розкриття питань і завдань, містити опис методу аналізу, визначення нових термінів, кількісні та якісні дані, необхідні для розуміння звіту, розкривати всі застосовані допущення та їх оцінку, надавати користувачеві зведені (узагальнені) результати і висновки, а також опис факторів ризику.

Мета управлінського обліку полягає в доброякісному інформаційному забезпеченні потреб управління господарською діяльністю, а тому значна увага приділяється не стільки збору та реєстрації еко-

номічної інформації (процес її обліку), а скільки її агрегації (групування, узагальнення, математичні (лічильні) процедури) у звітні показники. А тому при обґрунтуванні моделі управлінської звітності на перший план виходить не побудова управлінського обліку як інформаційної системи управління (його структура, конфігурація елементів, їх взаємозв'язок), а розроблення положення (стандарту) “Управлінська звітність”.

Цей стандарт має забезпечувати керівництво цінною інформацією, значення якої полягає у можливості здійснення своєчасного оперативного контролю (на основі відхилень фактичних значень показників від затверджених) та передбачення (прогноз) майбутньої діяльності (на основі оцінки результатів та аналізу зовнішнього середовища) та прийняття ефективних управлінських рішень. На нашу думку, в структуру цього положення (стандарту) потрібно включити такі розділи:

– “Загальні положення управлінської звітності”, в якому мають бути розглянуті основні поняття (терміни), що використовуються в стандарті, а також визначаються принципи, мета і завдання управлінської звітності в системі управлінського обліку, а також надається перелік регламентуючих документів;

– “Організаційно-фінансова побудова структури управлінської звітності”, в якому мають бути представлені центри відповідальності, за якими складається оперативна, поточна та зведена звітність, а також бюджетні центри, за якими складаються операційні бюджети та основні бюджети діяльності в цілому по підприємству;

– “Технічні параметри складання та подання звітності”, що містять правила та умови представлення звітності, види, формати та структуру показників, а також терміни та відповідальних за її представлення.

Звідси завданням побудови повноцінної моделі управлінської звітності за даними внутрішньогосподарського (управлінського) обліку постає обґрунтування такого положення (стандарту) управлінської звітності, яке б урахувало теорію і практику вітчизняної економічної науки щодо інформаційного забезпечення потреб управління та включало, як вже зазначалося: внутрішньогосподарський (бухгалтерський) облік, управлінський аналіз, планування та довідкове інформаційне забезпечення.

Висновки. Обґрунтування необхідності розробки положення (стандарту) управлінської звітності, який передбачає теоретичне та методичне обґрунтування побудови розширеної моделі звітності для потреб управління має здійснюватися у взаємозв'язку таких позицій: розкриття змісту та принципів складання управлінської звітності, визначення складових структури, формату звітності та правил формування її показників, встановлення термінів представлення та порядку розповсюдження звітів.

Література:

1. Голов С. Ф. Управлінський облік: [підручник] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
3. Жданова А. Б. Международные системы управленческого учета: учебное пособие / А. Б. Жданова; Томский политехнический университет. – Томск : Изд-во Томского политехнического университета, 2011. – 162 с.
4. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Рид Групп, 2011. – 416 с.
5. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27-35.
6. Нападівська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 45-55.