

Отримано: 09 грудня 2017 р.

Прорецензовано: 14 грудня 2017 р.

Прийнято до друку: 21 грудня 2017 р.

e-mail: lenazelenina@ukr.net

DOI: 10.25264/2311-5149-2017-7(35)-110-114

Скрипник М. І., Григоревська О. О. Показники бухгалтерської управлінської звітності: системна характеристика. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НАУОА, грудень 2017. № 7(35). С. 110–114.

УДК 657.1

JEL-класифікація: M1

Скрипник Маргарита Іванівна,

доктор економічних наук, завідувач кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет технологій та дизайну

Григоревська Олена Олександрівна,

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет технологій та дизайну

**ПОКАЗНИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ:
СИСТЕМНА ХАРАКТЕРИСТИКА**

У статті досліджено питання пошуку оптимально можливої кількості показників управлінської звітності для формування достовірної інформації в необхідних аналітичних розрізах. Сформовано матрицю рівнів управлінської звітності, на основі встановленого взаємозв'язку між основними процесами господарської діяльності підприємства, притаманним ним показникам управлінської звітності та можливим прийнятим рішенням на їх основі, а також модель формування форм і показників внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності.

Ключові слова: звітність, внутрішня звітність, інформаційні запити, управлінська звітність, управлінський облік.

Скрыпник Маргарита Ивановна,

доктор экономических наук, зав. кафедры учета и аудита, Киевский национальный университет технологий и дизайна

Григоревская Елена Александровна,

кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита,
Киевский национальный университет технологий и дизайна

**ПОКАЗАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ:
СИСТЕМНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА**

В статье исследован вопрос поиска оптимально возможного количества показателей управленческой отчетности для формирования достоверной информации в необходимых аналитических разрезах. Сформировано матрицу уровней управленческой отчетности на основе установленной взаимосвязи между основными процессами хозяйственной деятельности предприятия, присутствующим им показателям управленческой отчетности и возможным принятым решением на их основе и модель формирования форм и показателей внутренней бухгалтерской управленческой отчетности.

Ключевые слова: отчетность, внутренняя отчетность, информационные запросы, управленческая отчетность, управленческий учет.

Margarita Scrypnik,

Doctor of Economics, head of the Accounting and Audit Department, Kyiv National University of Technology and Design

Olena Hrigorevska,

PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Audit,
Kyiv National University of Technology and Design

INDICATORS OF ACCOUNTING MANAGEMENT REPORTING: SYSTEM CHARACTERISTICS

The article elaborates optimal number of managerial reporting indicators necessary for the development of reliable information source necessary for the analytical departments. Based on the revealed relationship between the main processes of the enterprise's business, its managerial reporting inherent indicators and possible decisions made on their basis a matrix of managerial reporting stages has been formed. A model for the formation of internal accounting management reporting forms and indicators has been developed.

Key words: reporting, internal reporting, information queries, management reporting, management accounting.

Постановка проблеми. Сучасні умови господарювання, наявність великих інформаційних масивів, які призводять до асиметрії та зростання запитів керівників підприємств, генерують умови для розвитку внутрішнього управлінського обліку. Вже не викликає сумніву, що саме інформацію, сформовану під-

системою управлінського обліку, використовують під час прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень на підприємствах усіх організаційно-правових форм і розмірів.

Водночас залишається відкритим питання, як саме слід формувати управлінську звітність? Які показники та форми застосовувати, щоб такий документ справді був корисним і допоміг у складній господарській ситуації. Формальні ознаки звітності залежать від компетентності головного бухгалтера, від його уявлення про господарську ситуацію та його так званої «творчої професійності». Так, спроби сформувати звітність максимально якісно та повно призводять до її громіздкості, неможливості її «читання», що призводить до деструктивного ефекту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемі визначення та формування системи показників присвятили свої праці такі автори: М. У. Бобоев, Є. Р. Богатова, С. В. Булгакова, Ж. А. Іванова, С. В. Поздняков, І. А. Слободняк та інші.

Мета і завдання дослідження. Дослідження та пошук оптимально можливої кількості показників управлінської звітності для формування достовірної інформації в необхідних аналітичних розрізах.

Виклад основного матеріалу. Дослідження науковців ґрунтується на ряді припущень. Зокрема, М. У. Бобоев висловлює думку, що система підготовки даних будується на інформації за рахунками бухгалтерського обліку. Проте ведення систематичного обліку за рахунками ще не забезпечує повноту інформації, яка необхідна для цілей управління. Для стратегічного управління необхідна додаткова деталізація, яку можуть забезпечити інші джерела. Управлінську звітність на підприємствах складають відповідні керівники підрозділів підприємства, а також спеціалісти, відповідальні за закріпленими за ними ділянками роботи [1, с. 18–19].

Так, інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку трансформується в інформацію управлінського обліку, на основі якої формуються показники управлінської звітності, призначені для різних груп користувачів всередині підприємства, які направлені й уповноважені приймати управлінські рішення [3, с. 362].

Зокрема Є. Богатова виділяє для керівництва з урахуванням основних сфер їх відповідальності і цілей, які стоять перед ними, наступні важливі блоки управлінської інформації, з якою можна працювати на регулярній основі. Для: 1. директора з виробництва: – виробнича собівартість продукції, яка виготовляється чи послуг (за видами або за замовленням, залежно від специфіки виробництва); – динаміка і структура незавершеного виробництва; – об'єми випуску продукції за видами та/або замовленням (в натуральних показниках); – об'єми виготовленої продукції, яка поступає на склад готової продукції; – динаміка і структура запасів сировини, матеріалів, комплектуючих. 2. Для фінансового директора: – виконання бюджету грошових коштів, враховуючи надходження і витрати; -витрати підрозділів на ведення господарської діяльності; -величина і структура повної собівартості виготовленої продукції або послуг; -звіт про прибутки і збитки; -динаміка дебіторської і кредиторської заборгованості. 3. Генеральному директору непогано було б мати всі блоки інформації хоча б щотижня, а коли потрібно впроваджувати зміни й удосконалення – то і частіше. Ці блоки можна «згорнути», однак у разі необхідності кожен із них може бути розкритий детальніше. У випадку малих і середніх підприємств генеральний директор бере на себе частину функцій директорів підрозділів (наприклад, фінансового директора). Тоді йому є сенс безпосередньо працювати з розгорнутими блоками управлінської інформації, призначеної для відповідного директора. Ще одними важливими адресатами управлінської звітності є акціонерні компанії (не акціонери-менеджери у функції менеджерів, а просто акціонери), насамперед, та, хто приймає активну участь у стратегічному управлінні компанією. Для них важливими блоками є розрахункові дані, які характеризують вартість компанії, про структуру і динаміку собівартості, частках ринку, що припадають на компанію, про виконання важливих контрактів і про хід реалізації нових проєктів [6].

Доцільно виокремити такі групи користувачів: вище керівництво, менеджери середньої та нижчої ланки, що дозволило сформувати матрицю рівнів управлінської звітності, на основі встановленого взаємозв'язку між основними процесами господарської діяльності підприємства, притаманним ним показникам управлінської звітності та можливим прийнятим рішенням на їх основі (рис. 1).

Усі перераховані блоки управлінської інформації для різних користувачів можна зібрати одночасно й одноразово для отримання реальної картини діяльності на певну дату. Однак найбільшу інформативність і корисність дані управлінської звітності можуть надавати в разі формування на регулярній основі, встановлених принципів збору і систематизації, порівняно із запланованими показниками (в ідеалі – з середньогалузевими чи даними конкурентів).

У такому випадку управлінська звітність стає важливим елементом планування, контролю, досягнення ефективності, тому необхідно, щоб управлінська звітність була максимально зрозумілою і детальною.

Тому проблему підвищення наочності й аналітичності інформації внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності необхідно вирішувати не шляхом збільшення кількості врахованих у кожен звітну форму показників, а шляхом розробки системи показників, яка б давала комплексну характеристику фінансово-господарській діяльності підприємства в частині розкриття інформації про відповідні елементи звітності [5, с. 25].

ОСНОВНІ ПРОЦЕСИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА (КЛАСИЧНИЙ)			
	Процес постачання	Процес виробництва	Процес реалізації
	Інформаційні запити		
Вище керівництво	-фактично досягнуті (отримані) результати у виробничій, інвестиційній, фінансовій та інших видах діяльності як по підприємству в цілому, так і по окремим структурним підрозділам; -оцінка внутрішніх і зовнішніх факторів, які можуть вплинути та впливових на результати виконання цілей підприємства; - планові та прогнозні індикатори розвитку підприємства на майбутній період.		
Керівники середньої ланки	– показники діяльності структурних підрозділів і результати їх аналітичної обробки; – інформація планового і прогнозного характеру по підприємству в цілому і за окремими структурним ланкам; – необхідну інформацію про суміжні підрозділи та контрагентів		
Керівники нижньої ланки	– про цю діяльність через систему синтетичних і аналітичних показників; – інформація, пов'язана з прогнозними оцінками внутрішніх і зовнішніх факторів; – інша інформацію, яка може вплинути на формування підсумкових результатів діяльності		
	Можливі форми управлінської звітності		
	- Звіт про закупівлю матеріалів; - Звіт про рух сировини і матеріалів - Звіт про запаси сировини і матеріалів; - Звіт про розрахунки з постачальниками	- Звіт про виготовлену продукцію; - Звіт про собівартість продукції - Узагальнений звіт про собівартість продукції - Звіт про виконання бюджету витрат	- Звіт про продаж продукції; - Звіт про рух готової продукції; - Звіт про запаси готової продукції; - Звіт про розрахунки з покупцями і замовниками;
	Можливі показники управлінської звітності		
	- кількість потреби в закупівлях і ціна закупівлі; - кількість і ціна нового замовлення; - кількість використаних матеріалів у виробництві; - дотримання мінімального рівня запасу матеріалів; - кількість потенціальних постачальників; - прострочення кредиторської заборгованості; - якість матеріалів	- кількість виготовленої продукції - структура собівартості продукції; - плановий та фактичний об'єм виробництва - відхилення від плану; - втрати від браку; - кількість нових виробів; - витрати на 1 у. о. продукції; - дотримання мінімального рівня запасу	-плановий об'єм продаж; -фактичний об'єм продажу -відхилення від плану -ціна продажу; -дотримання мінімального рівня запасів готової продукції; -кількість потенціальних покупців; - кількість нових покупців; - кількість задоволених покупців -прострочена дебіторська заборгованість
	Прийняття рішень керівниками всіх рівнів управління		
	- визначення пріоритету в закупівлях матеріалів; -визначення необхідності в грошових коштах; -знати поточні потреби в запасах сировини і матеріалів; - аналіз і контроль простроченої кредиторської заборгованості; -аналіз складу матеріалів і визначення неліквідних запасів та ін.	-планування об'єму виробництва; -визначення необхідності матеріалів для виробництва; -розрахунок об'єму незавершеного виробництва; -контроль над зниженням собівартості продукції; -контроль над рівнем бракованої продукції; -аналіз динаміки і структури продукції; -аналізувати склад витрат підрозділів та ін.	- спостереження за об'ємом продажу; - спостереження за змінами ціни продаж; - планування об'єму продаж; -аналіз стану ринку збуту і склад покупців; - контроль за надходженням грошових коштів від дебіторів; -аналіз і контроль простроченої дебіторської заборгованості; - планування мінімального рівня резервного запасу та ін..

Рис. 1. Матриця рівнів управлінської звітності

За кордоном досить широко розповсюджується використання систем показників. Їх прикладом може служити Balanced Scorecard (BSC) – збалансована система показників. Цей звіт є системою взаємопов'язаних кількісно показників у різних вимірах, які слугують для оцінки ефективності, продуктивності, а також виробничого потенціалу підприємства та його підрозділів.

Однією із найбільш помітних особливістю BSC є об'єднання в одній звітній формі кількісних і якісних показників, які можна було б із максимальною користю застосовувати під час прийняття управлінських рішень [5, с. 27]. На думку С. В. Позднякова, прикладами ключових показників, які враховують у систему Balanced Scorecard, є: 1) тактичні показники – виробництво (кількість штук), виробництво у перерахунку на ящики, продаж (шт./міс.), витрати на «послуги пакування», коефіцієнт виходу готової продукції, прибуток (грн/міс.), завантаження виробничих потужностей та ін.; 2) показники фінансового контролінгу – відсоток від обороту суми дебіторської (кредиторської) заборгованості; 3) показники задоволеності споживачів – відсоток і кількість повернень продукції; показники задоволеності власни-

ка – сума прибутку; показники задоволеності персоналу – плинність персоналу, відсоток переатестованих співробітників; показники ефективності бізнес-процесів – питоми витрати на «послуги упакування», виробництво на 1 робітника, прибутковість грн/шт., рентабельність% /шт.; 4) стратегічні показники – продажу і виробництва продукції за рік [4, с. 346–347].

Цілісна оцінка ефективності господарської діяльності та фінансово-майнового стану підприємства можлива тільки за системою показників, а не за їх окремими видами. Фактично внутрішня бухгалтерська управлінська звітність у цьому випадку набуває риси аналітичного звіту, який містить як реально досягнуті показники, так і значення, отримані розрахунковим шляхом. Тому ми запропонували уніфікований механізм формування форм і показників внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності, що можна зробити, згрупувавши відповідні показники в окремі групи розділів відповідної форми звітності (рис. 2).



Рис. 2. Модель формування форм та показників внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності

У цьому випадку візьмемо за основу дослідження І. А. Слободняка, який зауважує, що перша група розділів – характеристика об'єкта – повинна містити в собі повний набір реальних показників, які необхідні для розрахунку абстрактних показників, наведених нижче. Система реальних показників повинна бути вибудована з врахуванням економічної логіки, їх набір повинен давати повну і всебічну інформацію по відповідних об'єктах і їх складових частин: У внутрішньому бухгалтерському балансі – про ресурси; у внутрішньому звіті про фінансові результати – про прибутки і збитки та їх складових; у внутрішньому звіті про рух грошових коштів – про грошові потоки. Система реальних показників внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності може бути представлена з використанням різних форматів, наприклад, із використанням форматів, які надають інформацію по наявності відповідного елемента звітності, про його рух, стан, структуру, динаміку.

Друга група розділів – довідкова інформація – повинна містити в собі важливі показники: які характеризують ефективність діяльності підприємства (об'єм продажу, прибуток від продажу, нерозподілений прибуток, чистий грошовий потік тощо); які характеризують виробничі фактори, які беруть участь у діяльності підприємства (середньоспискова чисельність працівників, середньоперіодична вартість активів, середньоперіодова вартість основних засобів (засобів праці) і матеріальних запасів (предметів праці); які характеризують стан зовнішнього середовища підприємства (коефіцієнт дисконтування, курс національної грошової одиниці, індекс галузевих цін та інших середньогалузевих показників). Для кожної форми внутрішньої управлінської звітності буде існувати свій набір показників, які доцільно долучити до відповідного розділу. Водночас набір показників цієї групи розділів будуть визначати набором розрахункових показників, долучених до аналітичної групи розділів.

Аналітична група розділів відповідної звітної форми – аналіз об'єкта – повинна містити в собі абсолютні ті відносні показники, які доповнюють характеристику відповідного об'єкту. Система абстрактних показників внутрішньої бухгалтерської звітності також може бути представлена з використанням різноманітних форматів [5, с. 27–28].

Перелік показників усередині кожної групи визначається у внутрішньому положенні з управлінської звітності, залежно від особливостей господарської діяльності підприємства [2, с. 144].

Висновки. Отже, можливість встановлення уніфікованого переліку показників для кожного підприємства є досить сумнівною, оскільки вони залежать від специфіки діяльності. Проте реальним є встановлення індивідуальних показників, які б дозволили сформулювати чітку, повну й об'єктивну інформацію про підприємство.

Систему підготовки даних необхідно будувати на основі інформації, сформованій за рахунками бухгалтерського обліку. Деталізований робочий план рахунків бухгалтерського обліку повинен забезпечувати інформацією як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Забезпечення інформацією за допомогою рахунків бухгалтерського обліку є одним із засобів отримання якісної і своєчасної інформації про стан діяльності підприємства. Проте ведення систематичного обліку на рахунках ще не забезпечує повноту інформації, яка необхідна для цілей управління. Для стратегічного управління потрібні дані із різних інших джерел.

Дослідження дозволило сформулювати матрицю рівнів управлінської звітності, на основі встановленого взаємозв'язку між основними процесами господарської діяльності підприємства, притаманним ним показникам управлінської звітності та можливим прийнятими рішеннями на їх основі. За вищенаведеним результатом ми запропонували уніфіковану модель формування форм і показників внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності.

Література:

1. Бобоев М. У. Управлінський облік на підприємствах легкої промисловості республіки Таджикистан : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня. кандидата економ. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерський облік, статистика» / М. У. Бобоев. – Москва, 2009. – 21 с.
2. Булгакова С. В. Внутрішня управлінська звітність: структура видів і форм / С. В. Булгакова, Н. В. Победова // Сучасна економіка: проблеми і рішення. – 2010. – № 6. – С. 138–151.
3. Іванова Ж. А. Внутрішня управлінська звітність як інформаційна основа аналізу / Ж. А. Іванова // Питання економіки і права. – 2011. – № 4. – С. 360–364.
4. Поздняков С. В. Формування системи внутрішньої управлінської інформації підприємств та їх об'єднань / С. В. Поздняков // Університетські наукові записки. – 2006. – № 1(17). – С. 345–349.
5. Слободняк І. А. Система показателів внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності / І. А. Слободняк // Известия Байкальского государственного университета. – 2010. – № 5. – С. 24–28.
6. Управлінська звітність: що це, кому і навіщо вона потрібна? [Електронний ресурс] / Є. Р. Богатова // Електронний журнал «В курсі правового діла» – № 5. – Режим доступу : <http://www.vkoursedela.ru/article721>.