

УДК 657.1

Скрипник М.І.

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

Григоревська О.О.

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Київський національний університет технологій та дизайну***БУХГАЛТЕРСЬКА УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ: КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПОРЯДКУ  
СКЛАДАННЯ Й ОСОБЛИВОСТЕЙ ПРАКТИЧНОГО ЗАСТОСУВАННЯ****ACCOUNTING MANAGEMENT REPORTING, CRITICAL ANALYSIS ORDER  
FOR COMPILATION FEATURES AND PRACTICAL APPLICATION**

У статті проаналізовано погляди дослідників на порядок формування управлінської звітності для виявлення проблемних питань її складання і застосування на практиці. Узагальнено етапи складання звітності та наведено позитивні аспекти їх дотримання.

**Ключові слова:** управлінський облік, внутрішня звітність, метод бухгалтерського обліку.

В статье проанализированы взгляды исследователей на порядок формирования управленческой отчетности для выявления проблемных вопросов ее составления и применения на практике. Обобщены этапы составления отчетности и приведены положительные аспекты их соблюдения.

**Ключевые слова:** управленческий учет, внутренняя отчетность, метод бухгалтерского учета.

The article analyzes the views of researchers on the order of formation of management reporting to identify issues of preparation and application in practice. Overview stages of preparation and are positive aspects of compliance.

**Keywords:** management accounting, internal reporting method of accounting.

**Постановка проблеми.** Дослідження економічної літератури з управлінської звітності показало, що проблемам її формування приділяється незначна увага порівняно з іншими видами звітності. Питання, пов'язані з формуванням внутрішньої управлінської звітності, розглядаються, як правило, переважно у підручниках і наукових роботах з управлінського обліку. Слід зазначити, що в багатьох із них теоретичні основи формування внутрішньої управлінської звітності викладено поверхнево, абстрактно і не в повному обсязі, багато проблем, пов'язаних з її складанням, інтерпретацією показників і реальним застосуванням у практичній діяльності підприємств не вирішено.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанню формування бухгалтерської управлінської звітності приділяли увагу та пропонували свої підходи такі вчені: І.М. Вигівська, Я.Ю. Мардян, А. Слободняк, А.Л. Романчук, Є. Тулегенев, П.Я. Хомин, О.А. Чухліб, Л.С. Шатковська та ін.

**Постановка завдання.** Метою статті є аналіз поглядів дослідників на порядок формування управлінської звітності для виявлення проблемних питань її складання і застосування на практиці та пошуку методів їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Формування управлінського обліку і підготовка управлінської звітності – окреме завдання, і ним потрібно займатися спеціально. І.А. Слободняк у своїй дисертації пропонує методику формування бухгалтерської управлінської звітності, яка включає: цільовий розділ; розділ регулювання; організаційний розділ; опера-

ційний розділ; контрольний розділ. Також розглянуто інформаційну базу, яка використовується під час формування інформації бухгалтерської управлінської звітності (рис. 1).

Перед службою, яка відповідає за формування управлінської бухгалтерської звітності, стоять такі завдання:

– виявлення і відстеження вимог менеджерів до інформації, яка їм потрібна для ухвалення управлінських рішень;

– розробка принципів обліку, яких необхідно дотримуватися для формування управлінської звітності, включаючи методики консолідації управлінської звітності для груп компаній;

– розробка методів отримання необхідних даних з облікових систем, включаючи додавання/зміну довідників аналітичних об'єктів, організацію паралельного обліку або трансформацію первинних даних;

– аналіз зібраної в управлінському обліку інформації. Розробка рекомендацій для управлінців (комітетів, правління, ради директорів) на основі проведеного аналізу;

– тиражування й організація доступу до управлінської звітності менеджерів компанії з урахуванням прав доступу до інформації, що представляє комерційну таємницю.

А.Є. Хохлов вважає, що в наших умовах, коли використовується дво- і тріступенева система управління виробництвом, обов'язково повинна бути чітка регламентація внутрішньої звітності [7, с. 28]. Наявність підприємств різних форм власності, величини та



**Рис. 1. Інтегрована інформаційна база, яка використовується під час формування інформації бухгалтерської управлінської звітності [5, с. 19]**

обсягу діяльності потребує різних виражених підходів до питання формування управлінської звітності. Якщо підприємство мале, де керівник і власник – одна особа, управлінська звітність є взагалі зайвою, оскільки він сам себе забезпечує інформацією. Чим більше підприємство, чим більше рівнів управління і керівництво далі від місць виробництва, тим гостріше постає питання необхідності управлінської звітності. Внутрішня звітність підприємства має бути різною за об’ємом і деталізацією для різних рівнів управління: чим нижче менеджер знаходиться по ієрархії, тим об’ємнішою та деталізованішою має бути для нього інформація. Враховуючи ці обставини та відсутність досвіду в облікових працівників нашої країни, на часі є необхідність в узагальненні напрацювань із даного питання та оформленні методичних рекомендацій за галузями діяльності підприємств щодо організації управлінського обліку та формування управлінської звітності підприємств.

І.А. Слободняк виокремлює основні етапи методики створення інформаційного забезпечення бухгалтерської управлінської звітності:

- визначення суб’єктів, які приймають участь у формуванні бухгалтерської управлінської звітності та які користуються її інформацією;
- визначення інформаційних потреб осіб, які приймають рішення, формування цілі і постановка завдань, які повинні бути вирішені шляхом використання інформації бухгалтерської управлінської звітності;
- створення вихідних документів – форм звітності та їх показників, які представлені в бухгалтерській управлінській звітності – показники вищого рівня;
- побудова інформаційної моделі бухгалтерської управлінської звітності у вигляді графі, його упорядкування, виділення показників для включення в базу даних, формування набору показників 0-го рівня, складання переліку первинних документів, які містять вхідну інформацію;
- розробка регламентів, згідно з якими буде формуватися бухгалтерська управлінська звітність по кожному об’єкті;
- розробка засобів обробки інформації про об’єкти бухгалтерської управлінської звітності;

- формування каналів надходження первинної інформації;

- контроль основних параметрів на кожному із перелічених етапів, контроль якості отриманої бухгалтерської управлінської звітності в результаті використання інформаційного забезпечення з виявленням найбільш суттєвих відхилень від поставлених цілей із поверненням до початкового етапу і початком нового циклу.

Запропонована методика є типовою і може бути використана під час формування бухгалтерської управлінської звітності будь-яким підприємством без виключення індивідуальності отриманого продукту [5, с. 19–20].

Запропонована логіка формування бухгалтерської управлінської звітності включає об’єктивний компонент – господарську діяльність підприємства (об’єкти і процеси), суб’єктивний компонент – користувачів інформації і співробітників бухгалтерської служби, відповідальних за формування звітності; принципи формування управлінської звітності і регламенти, які виступають основою організаційного забезпечення системи бухгалтерської управлінської звітності.

Е. Тулегенов зауважує, що під час формування управлінської звітності необхідно мати на увазі, що під час розробки управлінських рішень можливі певні допущення, які мають бути встановлені на майбутні періоди, як по всьому підприємстві, так і по центрах відповідальності. Такого роду допущення, які встановлені під час розробки цілей і планів, мають бути чітко сформульовані, і в процесі функціонування організації потрібне безперервне спостереження за планами, під час розробки яких використовувалися певні допущення.

Такий підхід до оцінки виконання управлінських рішень дає змогу здійснити контроль їх обґрунтованості, а також коригування допущень і, відповідно, планів. В умовах інфляції, як правило, підприємства стикаються з необхідністю впродовж планованого періоду коректувати плани, під час розробки яких були прийняті допущення про розміри інфляції, оголошені на початку року відповідними органами [6, с. 28].

Я.Ю. Мардян указує, що під час розробки управлінської звітності необхідно отримати відповіді на такі питання:

1. Для якої групи користувачів складається звітність?

Від відповіді залежить деталізація інформації, яка розкривається у звітності. Наприклад, для керівництва підприємства достатньо інформації за укрупненими статтями витрат, такими як витрати на сировину і матеріали, оплата праці, амортизація, послуги сторонніх підрядників, а для управлінців відповідної ділянки звіт повинен бути максимально деталізований.

2. Які дані повинні бути включені у звітність?

Необхідно пам'ятати, що інформація, яка міститься у звітності, повинна бути достатньою для прийняття рішення. Звітність повинна включати дані про об'єм фактично виконаних робіт та їх якості; планові і фактичні терміни виконання етапів виконання певного проекту, певного обсягу роботи; фінансово-економічні показники: заплановані та фактичні суми витрат. Дослідник вважає, що доцільно ввести у звіт показники ефективності. Наприклад, якщо проект оцінюється за допомогою ступеня відповідності витрат і термінів роботи запланованим величинам, то обидва ці критерії можна співставити з регламентованими величинами допустимих відхилень.

У межах додаткової інформації можна включити у звітність нефінансові показники ходу роботи за певним проектом (об'єм використаних матеріалів, кількість закупленого обладнання):

- дані про підготовку проектної та дозвільної документації (терміни виконання, склад документів, відповідальні особи);

- інформація щодо матеріально-технічного забезпечення (відповідальні особи, обсяги поставок, терміни);

- дані про виконання будівельно-монтажних робіт (установлення обладнання, його випробовування і здача в експлуатацію).

Такі дані дадуть змогу приймати рішення щодо обсягів і термінів залучення додаткових фінансових ресурсів, ефективності витрачання коштів та проекту в цілому.

3. Який період представлення даних звітності?

Звітність необхідно представляти керівництву хоча б раз на місяць, що дасть змогу постійно контролювати та спостерігати за витратами та фактичними відхиленнями від планових [3, с. 333–335].

Формування внутрішньої звітності здійснюється за етапами і включає низку процедур.

За результатами дослідження практичного досвіду підприємств та наукових джерел А.Л. Романчук узагальнює процедуру постановки внутрішньої управлінської звітності, що включає низку послідовних етапів: 1. виявити з урахуванням специфіки господарської діяльності структурних підрозділів місця виникнення витрат підприємства; 2. розробити номенклатуру статей витрат і доходів підприємства, узгодити номен-

клатуру за сферами відповідальності; 3. сформувати номенклатуру готової продукції, напівфабрикатів та послуг, розподілити їх за сферами відповідальності; 4. сформувати альбом внутрішніх звітів, необхідних для управління; 5. розробити та затвердити періодичність подання внутрішніх звітів у розрізі видів звітів та сфер відповідальності та шифри за кожною сферою відповідальності із зазначенням відповідальної особи.

Автор зауважує, що склад внутрішніх звітів залежить від потреб управління, особливостей розподілу відповідальності та діяльності підприємства. Розробка системи внутрішньої звітності знаходиться під впливом багатьох факторів, а саме: організаційної структури підприємства, технологічних особливостей виробничого процесу, децентралізації управління, особливостей інформаційних потоків.

Для більшості підприємств виробництва будівельних матеріалів технологічною особливістю є самостійне видобування сировинних матеріалів із подальшою їх переробкою. Це дає змогу розробити форми звітів для кожного технологічного процесу, деталізуючи їх за відповідними дільницями, бригадами (сферами відповідальності). Важливо врахувати також рух інформаційних потоків, зокрема: для кого призначений даний звіт; які показники слід відображати у звіті, в якому форматі він повинен бути представлений.

У системі обліку за сферами відповідальності розробляти внутрішні звіти, узгоджувати графік обігу звітів бухгалтерія має за умови співучасті фінансового директора підприємства та керівників усіх сфер відповідальності.

Ефективність системи внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності безпосередньо залежить від критерію оперативності – своєчасності складання, подання та обробки внутрішньої звітності. Інформація може бути оперативною за умови автоматизованої обробки даних, що є одним зі шляхів удосконалення системи внутрішньої звітності підприємства.

Правильно сформована система внутрішньої звітності сфер відповідальності є для вищого керівництва точною та вичерпною характеристикою певного підрозділу, а отже, основою управлінських рішень, тому слід ретельно підходити до процесу розробки кожної форми звітності та її графіку подальшого руху [4].

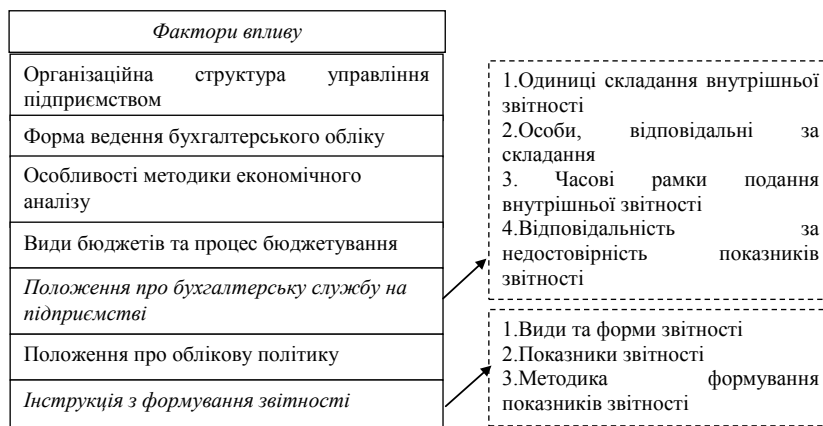


Рис. 2. Фактори та особливості формування внутрішньої управлінської звітності про виробничі витрати в умовах бюджетування

І.М. Вигівська та О.А. Чухліб розглядають порядок формування внутрішньої бухгалтерської звітності на газодобувному підприємстві. На думку дослідників, упровадження внутрішньої управлінської звітності повинно містити в собі два процеси: організацію формування внутрішньої управлінської звітності та методику формування такої звітності. Кожен із зазначених етапів має свої особливості, які зумовлені впливом відповідних факторів та повинні бути закріплені у внутрішніх нормативних документах (рис. 2).

Таким чином, із рис. 2. випливає, що внутрішня управлінська звітність формується під впливом напрямів організації підсистем управління підприємства, а саме: бухгалтерського обліку, економічного аналізу та бюджетування (планування). Залежність внутрішньої управлінської звітності від особливостей вищенаведених підсистем управління зумовлена таким:

- по-перше, організаційна структура управління підприємства впливає на визначення центрів відповідальності, центрів витрат, місць виникнення витрат, які виступають одиницями звітування, а інформаційні запити представників управління визначають показники, які повинні міститися в такій звітності для забезпечення прийняття управлінських рішень;

- по-друге, форми організації бухгалтерського обліку, економічного аналізу та бюджетування визначають напрями взаємодії підсистем управління та налагодження комунікаційного зв'язку між ними через систему внутрішньої управлінської звітності;

- по-третє, особливості методик бухгалтерського обліку витрат та надходжень, їх аналізу та бюджетування зумовлюють напрями формування показників внутрішньої бухгалтерської звітності, форм представлення такої звітності [1, с. 34].

Звітність за центрами витрат та доходів повинна містити не тільки бухгалтерську інформацію, але й планову, нормативну, технічну та ін., тобто в таких звітах має відображатися інтегрована (управлінська) інформація. Важливим елементом (показником) звітів центрів витрат і доходів є відхилення від плану. У пояснювальній записці до такого звіту потрібно розкривати причини відхилень та за можливості їх винуватців [2, с. 4].

Отже, на основі викладеного матеріалу та пропозицій дослідників видно, що не існує єдиного підходу до формування бухгалтерської управлінської звітності. Багато вчених розглядають лише методику формування внутрішніх звітів, таких як: звіт про виробництво продукції, звіт про продаж продукції, звіт про закупівлю матеріалів та ін. Така звітність, на нашу думку, не є лише внутрішньою звітністю, а є також управлінською

бухгалтерською звітністю, оскільки формується на основі бухгалтерських даних.

Тому, на нашу думку, з урахування специфіки організації господарської діяльності на підприємстві передусім необхідно розробити Інструкцію з формування звітності (внутрішнє нормативне регулювання), в якій слід розписати такі етапи:

- види, форми та формати звітності;
- визначення бази використання інформації, яка впливає на формування бухгалтерської управлінської звітності: інформація бухгалтерського характеру, управлінського обліку, інформація не бухгалтерського характеру;

- визначення показників звітності, які повинні бути відображені у звіті, щоб інформація була зрозумілою, та забезпечення прийняття управлінських рішень;

- методика формування показників. Внутрішня бухгалтерська управлінська звітність формується під впливом напрямів організації підсистем управління підприємства, а саме: бухгалтерського обліку, економічного аналізу, планування (бюджетування);

- визначення суб'єктів з урахуванням їх інформаційних потреб. Для вищого керівництва звіти повинні бути узагальнені, для керівників відповідних підрозділів більш – детальнішими та аналітичнішими;

- врахування допущень (наприклад, інфляції) на майбутні періоди;

- визначення періоду представлення даних у розрізі видів звітів. Але період складання повинен бути не більше одного місяця, щоб встигнути відреагувати на значні відхилення.

У разі практичного застосування вищенаведених етапів на підприємстві дасть змогу:

- контролювати діяльність підприємства;
- спостерігати за планами та виявляти відхилення від поставлених цілей та від рівня суттєвості;

- вчасно надавати бухгалтерську управлінську інформацію керівництву;

- визначати місце, причини та наслідки відхилень;

- оперативно приймати рішення щодо запобігання отриманим відхиленням та приймати перспективні управлінські рішення щодо розвитку підприємства.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, бухгалтерська управлінська звітність одночасно є елементом планування і контролю досягнення ефективності.

Розробка та формування ефективної бухгалтерської управлінської звітності – це грамотний крок керівника, який у майбутньому допоможе йому не просто витримати конкуренцію, але й збільшувати прибуток компанії за рахунок налагодженої роботи всіх підрозділів і прискорення прийняття рішення на всіх рівнях.

#### Список використаних джерел:

1. Вигівська І.М., Чухліб О.А. Облікове забезпечення управління виробничими витратами газодобувних підприємств в умовах бюджетування / І.М. Вигівська, О.А. Чухліб // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 3(57). – С. 33–35.
2. Внутрішня звітність підприємств в інформаційному забезпеченні управління / Л.С. Шатковська, В.Л. Вакуленко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2011\\_17\\_1/Shatkovskaia,%20Vakulenko.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Shatkovskaia,%20Vakulenko.pdf).
3. Мардян Я.Ю. Формування бухгалтерської і управлінської звітності по капітальним вкладенням в АПК як основа управління підприємством / Я.Ю. Мардян // Актуальні питання регіонального господарства : матеріали Всеросійської науково-практичної конференції. – Кіров : ВятГГУ, 2011. – С. 332–336.
4. Романчук А.Л. Принципи формування внутрішньої звітності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів / А.Л. Романчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/26\\_NII\\_2009/Economics/51787.doc.htm](http://www.rusnauka.com/26_NII_2009/Economics/51787.doc.htm).

5. Слободняк І.А. Формування бухгалтерської управлінської звітності комерційного підприємства: теорія, методологія, практика : автореф. дис. ... докт. економ. наук : спец.08.00.12 «Бухгалтерський облік, статистика» / І.А. Слободняк. – Іркутськ, 2012. – 39 с.

6. Тулегенов Е. Концептуальні основи розвитку управлінського обліку: теорія і практика : автореф. дис. ... доктора економ. наук : спец.08.00.12 «Бухгалтерський облік, аудит, статистика» / Е. Тулегенов. – Алмати, 2010. – 43 с.

7. Хохлов А.Е. Автоматизированные системы бухгалтерского учета : [конспект лекций] / А.Е. Хохлов. – Пенза : Изд-во Пенз. гос. ун-та, 2002. – 108 с.

УДК 338.330.123.2

Стукан Т.М.

аспірант,

Херсонський державний аграрний університет

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПИТАНЬ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

### THEORETICAL ASPECTS OF RESEARCH OF QUESTIONS OF EFFICIENCY OF ACTIVITY OF AGRARIAN ENTERPRISES

У статті розглянуто та класифіковано теоретичні підходи вчених-економістів до визначення категорії «ефективність». Наведено основні види ефективності та розкрито їх суть. Обґрунтовано класифікацію ключових факторів, що формують вплив на господарську діяльність аграрних підприємств. Зроблено аналіз основних показників, які характеризують діяльність суб'єкта господарювання, що дає змогу оцінити рентабельність виробничої діяльності та визначити його пріоритетні напрями.

**Ключові слова:** ефективність, категорія, економічна ефективність, соціальна ефективність, екологічна ефективність, фактор, рентабельність.

В статье рассмотрены и классифицированы теоретические подходы ученых-экономистов к определению категории «эффективность». Приведены основные виды эффективности и раскрыта их суть. Обоснована классификация ключевых факторов, формирующих влияние на хозяйственную деятельность аграрных предприятий. Приведен анализ основных показателей, характеризующих деятельность предприятия, что позволяет оценить рентабельность производственной деятельности и определить приоритетные направления.

**Ключевые слова:** эффективность, категория, экономическая эффективность, социальная эффективность, экологическая эффективность, фактор, рентабельность.

In the articles considered and classified theoretical approaches of scientists-economists there is «efficiency» to determination of category. The brought basic types over of efficiency and their essence is exposed. Classification of key factors that form influence on economic activity of agrarian enterprises is reasonable. The brought analysis over of basic indexes, that characterize activity of subject of menage that gives an opportunity to estimate profitability of productive activity and define him priority directions.

**Keywords:** efficiency, category, economic efficiency, social efficiency, ecological efficiency, factor, profitability.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі суспільного розвитку проблема економічної ефективності функціонування підприємств аграрного сектору займає провідне місце в наукових дослідженнях та практиці управління. В умовах посилення соціальної та економічної нестабільності, динамічної зміни середовища функціонування забезпечення пролонгованого економічного ефекту господарської діяльності агроформувань посідає важливе місце. Підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності є провідним завданням кожного суб'єкта господарювання аграрного сектору, тому сьогодні є надзвичайно важливим вивчення сучасних підходів до трактування категорії «ефективність», до визначення її чинників та напрямів підвищення.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.**

Дослідженням і вивченням питання ефективного функціонування аграрних підприємств займається низка провідних іноземних та вітчизняних учених. Серед іноземних науковців, що досліджували особливості даної проблематики, слід назвати таких, як Б. Бернаке, П. Друкер, К. Маркс, Дж. Нейман, Дж. Неш, Д. Рікардо, А. Сміт. Вивченням цієї тематики займаються українські науковці, зокрема М. Агафонов, В. Андрійчук, В. Базилович О. Гетьман, Ю. Коваленко, В. Мацибора, П. Саблук, А. Чухно, В. Шаповал.

**Постановка завдання.** Мета статті – проаналізувати теоретичні підходи до трактування категорії