

6. Kurkina, K.A. (2006). *Osobennosti buhgalters'kogo ucheta i nalogooblozhenija* [Features of accounting and taxation]. Izdatel'stvo «VERSHINA», Moskva, 240 p. (in Russ.).

7. Balchenko, Z.A. (2006). *Bukhhalters'kyj oblik v turyzmi i hoteliakh Ukrainy* [Accounting in tourism and hotels of Ukraine]. KUTEP, Kyiv, 232 p. (in Ukr.).

8. Korol, S.J. (2005). *Bukhhalters'kyj oblik v hotel'nomu hospodarstvi* [Accounting in the hotel industry]. KNTEU, Kyiv, 354 p. (in Ukr.).

9. *The Uniform Systems of Accounts for Hotels* (1946). Hotel Association of New York City. AN&LA, New York, 102 p.

10. Manachynska, Iu. (2015). *Accounting and analysis of financial performance in hotel industry*. LAP LAMBERT Academic Publishing, Düsseldorf, 400 p.



УДК 657.37

Н.В. Скрипник, к.е.н., доцент,
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

**ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ
ЯК ОСНОВИ ПОБУДОВИ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ МЕНЕДЖМЕНТУ
ПІДПРИЄМСТВА**

Анотація

У статті досліджено економічну сутність та визначення управлінської звітності. З'ясовано, що основний акцент у визначеннях сутності управлінської звітності робиться саме на обліковий процес та додаються до них окремі особливості, що стосуються саме управлінської звітності. Зокрема, майже кожному визначенню притаманна орієнтація на внутрішніх користувачів та наявність у звітності інформації про виробничі та технологічні показники діяльності окремих підрозділів підприємства, цехів, сегментів діяльності. Зроблено висновки про безпідставність підкреслення на рівні визначення звітності її структурної композиції – можливості складання на рівні підприємства і його структурних підрозділів та про те, що її необхідно складати тільки за короткі проміжки часу. У зв'язку з цим пропонується власне визначення сутності управлінської звітності. Також у статті досліджено взаємозв'язок між управлінським обліком та управлінською звітністю. Узагальнено та проаналізовано принципи підготовки управлінської звітності та доведено позитивний вплив їх використання на ефективність прийнятих управлінських рішень. Як висновок, запропоновано виділяти дві групи додаткових вимог до управлінської звітності.

Ключові слова: управлінський облік, управлінська звітність, менеджери підприємства, управлінські рішення, фінансовий облік, принципи підготовки звітності.

Н.В. Скрипник, к.э.н., доцент,
Черновицкий торгово-экономический институт КНТЭУ,
г. Черновцы

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ МЕНЕДЖМЕНТА ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация

В статье исследована экономическую сущность и определение управленческой отчетности. Установлено, что основной акцент в определениях сущности управленческой отчетности делается именно на учетный процесс и прилагаемые к ним отдельные особенности, касающиеся именно управленческой отчетности. В частности, почти каждому определению присуща ориентация на внутренних пользователей и наличие в отчетности информации о производственных и технологических показателях деятельности отдельных подразделений предприятия, цехов, сегментов деятельности. Сделаны выводы о обоснованности подчеркивания на уровне определения отчетности ее структурной композиции – возможности составления на уровне предприятия и его структурных подразделений и о том, что ее необходимо составлять только за короткие промежутки времени. В связи с этим предлагается собственное определение сущности управленческой отчетности. Также в статье исследована взаимосвязь между управленческим учетом и управленческой отчетностью. Обобщены и проанализированы принципы подготовки управленческой отчетности и доказано положительное влияние их использования на эффективность принимаемых управленческих решений. Как вывод, предложено выделять две группы дополнительных требований к управленческой отчетности.

Ключевые слова: управленческий учет, управленческая отчетность, менеджеры предприятия, управленческие решения, финансовый учет, принципы подготовки отчетности.

Постановка проблеми. Сучасний стан економіки диктує свої правила, змушуючи більшу частину бухгалтерів вести управлінський облік, крім того, що вони обов'язково ведуть фінансовий облік. Основним продуктом управлінського обліку є управлінська звітність. Однак, незважаючи на те, що зараз проблемам організації та ведення управлінського обліку приділяється багато уваги, питання, пов'язані з управлінською звітністю, є не достатньо опрацьованими як на теоретичному, так і на практичному рівні.

Проблеми в організації управлінського обліку на більшості вітчизняних підприємств пояснюються відсутністю єдиної методологічної основи, методичних рекомендацій в окремих галузях економіки. Тим часом у даний час вітчизняні підприємства, функціонуючи в умовах конкуренції і боротьби за виживання, відчують гостру необхідність в постановці дієвої системи управлінського обліку і звітності. У цих умовах невимірно зростає роль управлінської звітності, яка є необхідним інструментом мобілізації потенціалу підвищення ефективності діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. За останні кілька років різні теоретичні та практичні аспекти підготовки управлінської звітності досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені Ф. Ф. Бутинець, К. Друрі, А. Б. Жданова, В. О. Іваненко, О. В. Карпенко, С. Я. Король, П. О. Куцик, М. О. Любимов, М. М. Матюха, К. Є. Нагірська, Л. В. Нападівська, В. О. Озеран, А. Х. Позов, В. Ф. Палій, Т. М. Сльозко, Т. М. Сторожук, Л. М. Юдіна та інші. Водночас, залишається багато неузгодженостей у визначенні сутності управлінської звітності, її місця в інформаційній системі підприємства, принципів підготовки та форм подання.

Метою статті є дослідження економічної природи, сутності управлінської звітності та принципів її формування для підвищення рівня конкурентоспроможності інформації, що надається внутрішнім користувачам.

Виклад основного матеріалу. Успішний аналіз, подальша реалізація прийнятих рішень, ефективність функціонування підприємства – все це, і не тільки, є складовими успіху підприємства в майбутньому. Метою організації управлінського обліку є складання в необхідні терміни і в необхідних обсягах управлінської звітності. Терміни «внутрішня звітність», «внутрішньогосподарська звітність», «управлінська звітність», «оперативна звітність», «внутрішня бухгалтерська звітність», «бухгалтерська управлінська звітність» –це синоніми управлінської звітності. Різні фахівці використовують різні визначення, але мають на увазі одне й те ж саме.

У сучасній економічній літературі існує низка підходів до трактування поняття управлінської звітності. Основна частина авторів, коли дає визначення, опирається на характеристику облікової діяльності в цілому, додаючи в нього деякі особливості, притаманні саме управлінській звітності, головна з яких - орієнтація інформації на управлінський персонал, тобто на внутрішніх користувачів (табл. 1).

У вузькоспрямованих визначеннях відсутня вказівка на характер аудиторії, на основного споживача інформації, що міститься в управлінській звітності. Звітність – це не просто збір інформації, це її систематизація в систему показників для подальшого подання. У той же час, деякі визначення містять важливий акцент на те, що інформація звітності містить відомості не лише про фінансовий стан підприємства, а й про її виробничі і технологічні показники [4, с. 250].

Контроль, що безпосередньо пов'язаний з обліком, є однією з функцій управління, при цьому необхідно взяти до уваги, що будь-який звіт перш за все виконує інформаційну функцію.

Теоретичний аналіз сутності управлінської звітності дозволив зробити висновок, що існуючий понятійний апарат відображає одразу кілька

важливих моментів, що дозволяють зрозуміти суть і відмінні риси даного виду звітності: інформація управлінської звітності є базою для прийняття рішень; розрахункові показники і відомості, які є складовими управлінської звітності, відображають дані не тільки про внутрішнє, але і про зовнішнє середовище підприємства. У той же час, на наш погляд, безпідставним виглядає підкреслення на рівні визначення звітності її структурної композиції – можливості складання на рівні підприємства і його структурних підрозділів. При розумінні суті і ролі бухгалтерської управлінської звітності сумніви викликає те, що її необхідно складати тільки за короткі проміжки часу.

Таблиця 1

Визначення поняття «управлінська звітність»*

Автор	Визначення «управлінська звітність»
Бутинець Ф.Ф.	Звітність, яку складає бухгалтер-аналітик і подає як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління.
Король С.Я.	Є не лише джерелом інформації, але й засобом формалізації вимог внутрішніх користувачів до облікової інформації. Вона виконує організаційну роль при виборі методики обліку і узагальнення даних.
Нападовська Л.В.	Це гнучка система форм інформації, яка складається за центрами затрат і центрами відповідальності. Вона повинна відображати умови, специфіку, особливості організації виробництва та потреб управлінського персоналу.
Любимов М.О.	Це інтегрована система інформаційної підтримки процесу управління, метою якої є забезпечення інформаційних потреб користувачів, що полягає у формуванні показників на основі інформації, одержаної у різних підсистемах обліку, і підготовка звітів у формі і в терміни, що відповідають запитам різних груп користувачів.
Нагірська К.Є.	Результат збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення та систематизації фінансової та не фінансової інформації у вигляді сукупності внутрішніх документів (звітів) для заінтересованих користувачів з метою оцінки, аналізу, контролю та планування діяльності підприємства і його структурних підрозділів.
Позов А.Х.	(1) Інструмент управління господарством (засіб інформаційного забезпечення процесу управління; засіб моніторингу економічного стану підприємства) та інструмент управління інформаційним забезпеченням (засіб адаптації та моніторингу облікової системи до потреб управління); (2) документ, вміст якого представляє економічну інформацію у певному наборі фактичних (історичних) та оціночних (розрахункових) показників для порівняння їх планово-нормативними і досягнутими значеннями.
Юдіна Л.М.	Система детальної інформації про майно, капітал, зобов'язання, доходи та витрати компанії, господарські операції та їх результати, про внутрішні і зовнішні чинники, які вплинули на досягнуті результати, необхідної управлінському персоналу для прогнозування, планування, організації, контролю та регулювання діяльності господарюючого суб'єкта.

Куцик П.О.	Це система взаємопов'язаних показників, що визначають фінансові та інші (виробничі, технологічні тощо) результати діяльності корпоративного об'єднання в грошовому та натуральному вимірах, що ґрунтуються на відображенні поточних і передбачуваних явищ (подій) господарської діяльності корпоративного об'єднання загалом і в розрізі сегментів управлінського поділу (види діяльності; види продуктів виробництва; підприємства, що входять до його складу; центри відповідальності для потреб управління тощо).
Друрі К.	Комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих в цілому по підприємству і його структурних підрозділах.

* Джерело: узагальнено автором за даними [1-10].

Таким чином, всі автори вважають за доцільне використання поняття «бухгалтерська управлінська звітність», яке вже морфологічно включає важливі ознаки, що дозволяють ідентифікувати відповідний вид звітності серед всього масиву інформації, наявної в організації:

– фінансова звітність – вказівка на порядок формування звітності, заснованої на даних фінансового обліку, що містить підсистему управлінського обліку;

– управлінська звітність – вказівка на мету, досягнення якої має забезпечити формування обліково-аналітичної інформації, використовуваної менеджерами (внутрішніми користувачами) для прийняття управлінських рішень.

Основні відмінності за призначенням і застосуванням фінансової та управлінської звітності подані на рисунку 1.

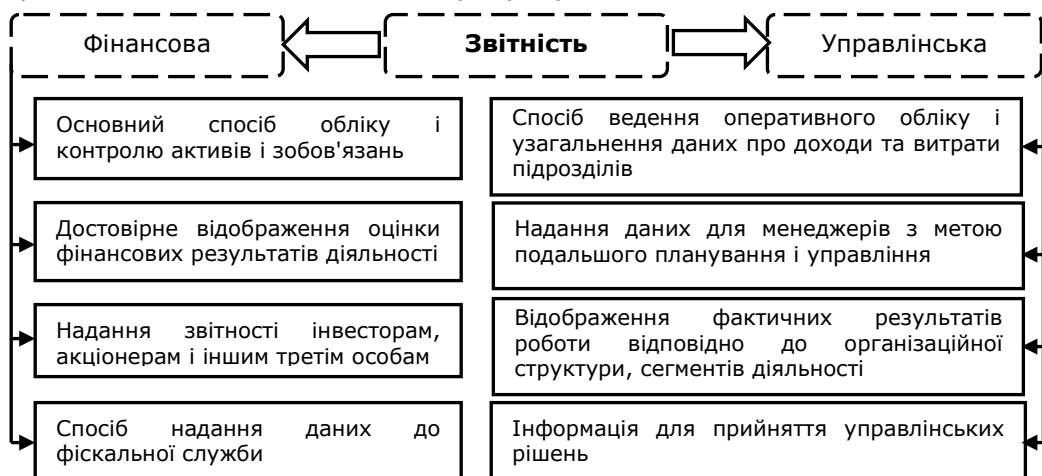


Рис. 1. Основні відмінності за призначенням і застосуванням фінансової та управлінської звітності*

* Джерело: складено автором згідно з [5; 6].

Процес формування управлінської звітності – це результат узагальнення інформації з системи управлінського обліку. Оскільки управлінська звітність, у вигляді згрупованих облікових показників, використовується фахівцями підприємства, найчастіше керівництвом, для прийняття управлінських рішень, то управлінський облік повинен бути організований так, щоб ефективно складати та подавати управлінську звітність.

Незважаючи на відмінності цілей і завдань, у фінансової та управлінської звітності схожа первинна база. Вона складається з первинних документів, якими оформляються господарські операції. В управлінській звітності узагальнюється планова, нормативна та прогнозна інформація, не тільки строго оформлена первинними документами, а й отримана на основі аналізу та експертних оцінок. Схема видів управлінської звітності наведена на рисунку 2.

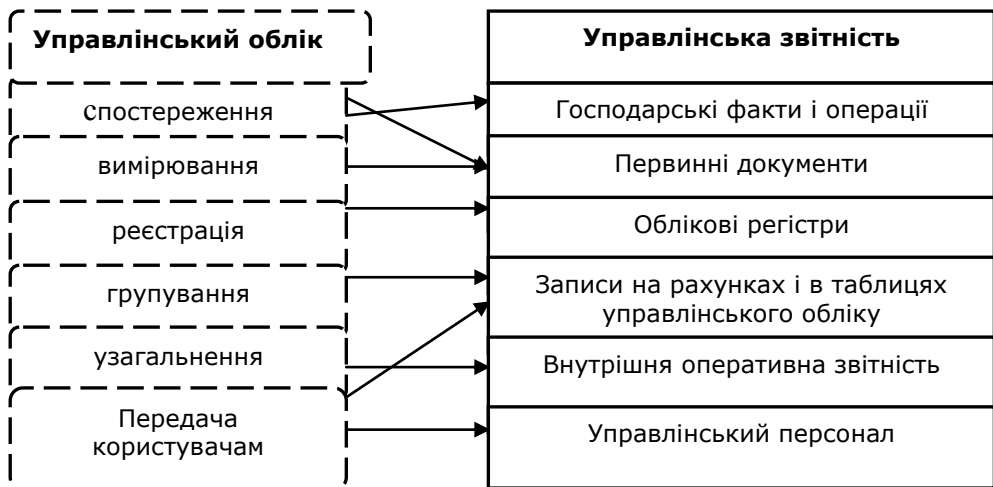


Рис. 2. Схема взаємозв'язку управлінського обліку та управлінської звітності*

* Джерело: складено автором згідно з [1; 4].

Управлінська звітність – це внутрішня звітність підприємства, яка будується на основі даних управлінського обліку для управління підприємством. Отже, вимоги до управлінської звітності не обов'язково повинні відповідати положенням нормативних стандартів, але можуть з ними частково збігатися, якщо це задовольняє цілі складання відповідної управлінської звітності.

Характеристика основних принципів формування управлінської звітності наведена в таблиці 2.

Отже, принципи складання та подання управлінської звітності допоможуть забезпечити можливість більш детального і ґрунтовного вивчення фінансового становища підприємства і, безсумнівно, матимуть

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ

позитивний вплив на ефективність прийнятих управлінських рішень. Таким чином, додаткові вимоги до управлінської звітності визначаються її спрямованістю на внутрішніх фахівців (менеджерів підприємства) і поділяються на такі групи.

Таблиця 2

Характеристика основних принципів формування управлінської звітності*

Принципи формування управлінської звітності	Характеристика	Аналогічні принципи (якісні характеристики) фінансової звітності
Подання даних у формі порівняння	Історичні, поточні і прогнозні відомості, необхідні для аналізу	Зіставність – щодо даних за минулі та звітний періоди
Відповідність управлінським завданням (адресність і достатність), зрозумілість	Суттєва для управління інформація	Доходливість – для агрегування однорідних показників, але при врахуванні інтересів усіх груп користувачів
Достовірність і точність	Відповідність звітних даних обліковим при дотриманні норм ведення управлінського обліку	Достовірність
Своєчасність (оперативність) подання, частота звітності	Актуальність інформації (має подаватися в терміни, достатні для прийняття і реалізації управлінських рішень щодо запобігання (зниження) негативних наслідків господарських процесів	-
Зв'язок з обов'язковими формами звітності	Показники управлінської звітності за певними алгоритмами можуть бути отримані з фінансової звітності	-
Гнучкість	Інформація повинна відповідати мінливим управлінським ситуаціям	-
Ініціативність	Центри відповідальності повинні мати можливість формулювати свої пропозиції щодо вдосконалення звітності	-
Значний зворотний зв'язок	Керівники повинні ранжувати свої цілі за ступенем їх пріоритетності	-
Корисність	Звітність привертає увагу менеджерів до сфер ризику і дозволяє оцінювати їх роботу	Доречність (інформація повинна допомагати користувачам у прийнятті економічних рішень)
Достатня економічність	Ефект від використання звітності повинен перевищувати витрати на її підготовку	-
Одноманітність	Якщо не відбувається змін у характері діяльності підприємства, звітність повинна давати одноманітну інформацію	Превалювання сутності над формою

* Джерело: узагальнено автором за даними [1-5; 6; 7].

1. Вимоги до змісту форм звітності:

- кількість і склад ознак, за якими розкривається інформація про витрати на реалізацію;
- узагальнення показників за кожною ознакою (кількість і характеристика місць виникнення витрат, статей витрат, видів діяльності, товарів, за якими інформація може надаватися загальною сумою).

2. Вимоги до періодичності подання форм звітності:

- за рівнями управління;
- за терміновістю досягнення цілей управління.

У керівників підприємств виникає потреба в отриманні досить достовірної стратегічної інформації, яка описує різні аспекти функціонування об'єктів управління, як фінансового, так і не фінансового характеру. Джерелом отримання й інструментом обробки такої інформації може служити система управлінського обліку і звітності в цілому і сукупність показників, визначених даною системою.

Висновки та напрями подальших досліджень. За результатами дослідження і аналізу теорії, що стосується змісту поняття управлінської звітності, можна сказати, що у даного терміна багатий історичний шлях. У науковій літературі не склалося однозначної думки з приводу визначень управлінської звітності. На наш погляд, управлінська звітність – це згрупована обліково-аналітична інформація у вигляді облікових і розрахункових показників, складена з внутрішньофірмових форм і призначена для внутрішніх користувачів з метою прийняття управлінських рішень поточного і стратегічного характеру. Сформульоване визначення дозволить адаптувати обліково-аналітичну систему підприємства до вирішення управлінських завдань, поставлених на найближчу і віддалену перспективу з метою забезпечення стабільності та ефективності діяльності компанії і чіткої роботи системи внутрішнього контролю. Тому подальшими напрямками дослідження у даному напрямку є розробка для керівництва конкретного підприємства, з врахуванням його особливостей, необхідних форм управлінської звітності та методичних рекомендацій щодо їх заповнення.

Список використаних джерел:

1. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : підруч. / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2004. – 480 с.
2. Карпенко О. В. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності [Електронний ресурс] / О. В. Карпенко, М. О. Любимов // Фінансова система України : зб. наук. пр. – Острог : Острозька академія, 2011. – Вип. 16. – С. 145 – 151. – Режим доступу : <http://dSPACE.puet.edu.ua/bitstream/123456789/211/1/1.pdf> .
3. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування [Електронний ресурс] / С. Я. Король // Бізнес-інформ. – 2014 – № 7. – С. 325-331. – Режим доступу : / www.business-inform.net/pdf/.../325_331.pdf

4. Куцик П. О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства / П. О. Куцик // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. – С. 248 –254.
5. Любимов М. О. Формування управлінської звітності підприємств (на прикладі харчової промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / М. О. Любимов. – Одеса, 2012. – 22 с.
6. Матюха М. М. Організаційні підходи формування управлінської звітності / М. М. Матюха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 9. – С. 14-20.
7. Нагірська К. Є. Формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / К. Є. Нагірська. – К., 2012. – 26 с.
8. Нападівська Л. В. Управлінський облік [Текст] : підруч. / Л. В. Нападівська. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
9. Позов А. Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / А. Х. Позов. – К., 2013. – 22 с.
10. Юдина Л. Н. Управленческая отчетность предприятия [Текст] / Л. Н. Юдина // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 15. – С. 18-20.

Nataliia Skrypyk, Candidate of Economic Sciences, associate Professor,
Chernivtsi Institute of Trade and Economic of KNUTE,
Chernivtsi

THEORETICAL ASPECTS OF MANAGEMENT REPORTING AS A BASIS FOR THE INFORMATION BASE MANAGEMENT OF ENTERPRISES

Abstract

The article studies the economic substance and the definition of management accounting. It was established that the main focus in the essence of management accounting is in the accounting process and certain characteristics are attached to them, regarding namely the management accounts. In particular, nearly every definition focuses on internal users and the availability of information on industrial and technological indicators of individual business units, departments, and business segments. Conclusions about the groundlessness of the underscore at the definition of the reporting of its structural composition are made. It is mentioned that it should be applied for short periods of time. The definition of the essence of management accounting is offered. The article investigates the connection between management accounting and management reporting. Principles of management reporting are summarized and analyzed and their positive impact of their use on the effectiveness of management decisions is proved. As a conclusion, it is proposed to outline two groups of additional requirements for management reporting.

Keywords: management accounting, management reporting, managers of an enterprise, management decisions, financial accounting, reporting principles.

References:

1. Butynets', F.F., Davydiuk, T.V., Maliuha, N.M., Chyzhevs'ka, L.V. (2004). *Bukhhalters'kyj upravlins'kyj oblik* [Accounting Management Accounting], 2nd ed. Ruta, Zhytomyr, 480 p. (in Ukr.).

2. Karpenko, O.V., Liubymov, M.O. (2011). Classification management reporting as a basis for understanding its essence. The financial system of Ukraine, vol. 16. Available at: <http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789/211/1/1.pdf> (Accessed 12 April 2016) (in Ukr.).
3. Korol', S. Ya. (2014). Management reporting: the nature and formation algorithm. Business-Inform, vol. 7. Available at: www.business-inform.net/pdf/.../325_331.pdf (Accessed 10 April 2016) (in Ukr.).
4. Kutsyk, P.O. (2014). Modern interpretation, composition and characteristics of the formation of management reporting enterprise. *Visnyk Natsional'noho universytetu «L'vivs'ka politehnika». Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlenni i problemy rozvytku [Management and business in Ukraine: stages of formation and development problems]*, no. 797, pp. 248-254 (in Ukr.).
5. Liubymov, M.O. (2012). *Formation management reporting companies (for example, the food industry)*. Abstract to PhD dissertation, Accounting, Analysis and Audit, Odessa (in Ukr.).
6. Matiukha, M.M. (2012). Organizational approaches formation of management reporting. *Bukhhalters'kyj oblik i audyt [Accounting and Auditing]*, vol. 9, pp. 14-20 (in Ukr.).
7. Nahirs'ka, K. Ye. (2012). *Formation of the management accounting of agricultural enterprises*. Abstract to PhD dissertation, Accounting, Analysis and Audit, Kyiv (in Ukr.).
8. Napadovs'ka, L.V. (2010). *Upravlins'kij oblik [Management Accounting]*, KNTEU, Kyiv, 648 p. (in Ukr.).
9. Pozov, A.Kh. (2013). *Formation of intraeconomic (management) reporting of industrial enterprises*. Abstract to PhD dissertation, Accounting, Analysis and Audit, Kyiv (in Ukr.).
10. Judina, L.N. (2007). Management reporting enterprise. *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika [The economic analysis: theory and practice]*, vol. 15, pp. 18-20 (in Russ.).



УДК 657,667

Л.Г.Столяр, к.е.н.,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ

Анотація

У статті визначено вплив виробництва фарб та лаків на навколишнє середовище. Проаналізовано рівень негативного впливу виробництва лакофарбової продукції на атмосферне повітря. Визначено рівень екологічної діяльності підприємства. Досліджено місце екологічного обліку в обліковій системі підприємства. Проведено аналіз тлумачень сутності «екологічні витрати» різними авторами. Досліджено нормативну базу, що регулює бухгалтерський облік екологічних витрат. Проведено класифікацію екологічних витрат підприємства та визначено їх місце в екологічному обліку. Досліджено склад капітальних та поточних екологічних витрат підприємств виробників фарб та лаків. Запропоновано удосконалений склад капітальних екологічних витрат для досліджуваних підприємств та розроблено для обліку рахунки другого та третього порядку.