

ВИМОГИ ДО ВНУТРІШНЬОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ: КОНТРОЛЬНИЙ АСПЕКТ

Розглянуто необхідність та вимоги щодо складання внутрішньої бухгалтерської звітності як інформаційного джерела забезпечення управління прибутковістю підприємства

Ключові слова: внутрішня звітність, структурні підрозділи, прибутковість

Постановка проблеми. Підготовка своєчасної достовірної інформації з необхідним управлінському персоналу рівнем деталізації щодо показників витрат і доходів, управління якими здійснюється, обумовлена раціональністю організації процесу підготовки такої інформації. Прийняття рішень щодо здійснення придбання ресурсів, виробництва та продажу виготовленого продукту з урахуванням необхідного рівня прибутковості передусім базується на даних бухгалтерського обліку. Наявність адекватної запитам управління підприємством системи бухгалтерського обліку забезпечує можливість проведення якісної оцінки ефективності господарської діяльності, контролювати процес її виконання, здійснювати планові розрахунки з урахуванням набутого досвіду.

Бухгалтерський облік є інформаційною базою для управління прибутковістю за результатами діяльності відповідних структурних підрозділів підприємства. Одним із факторів відсутності або неефективної господарської діяльності на рівні підприємства є відсутність інформації у керівництва щодо наслідків нераціонального придбання і використання ресурсів у процесі виробництва, необґрунтованого ціноутворення та політики збуту. Відповідно, активізація пошуків підвищення ефективності господарювання можлива за наявності достовірних даних про доходи та витрати за результатами господарської діяльності підприємства з метою управління рівнем прибутковості підприємства і досягнення конкретних цілей соціального та (або) виробничого характеру.

Передбачена Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [10] самостійність вітчизняних підприємств у визначенні форми й порядку організації бухгалтерського обліку, зокрема внутрішньогосподарського (управлінського), передбачає залежно від цілей управління можливість вибору форми обліку, порядку і способу реєстрації, узагальнення й аналізу інформації, звітності та контролю господарських операцій.

Практику інформаційного забезпечення управління підприємством відображає система внутрішньої бухгалтерської звітності, розробка форм якої залежить від рівнів управління, рівня необхідної деталізації інформації, її значимості та оперативності.

Метою дослідження є обґрунтування доцільності формування внутрішньої бухгалтерської звітності як інформаційної бази для застосування контрольно-аналітичних процедур для забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо прибутковості підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проблеми організації та ведення управлінського обліку висвітлено в працях таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як А. Апчер [1], А.Н. Кузьмінський [2], Ф.Ф. Бутинець [3], Б.І. Валуєв [4], С.Ф. Голов [7], С.М. Гольцова [8], В.П. Завгородній [9], М.Д. Корінко [13], Г.Г. Кірейцев [12], Л.В. Нападовська [15], М.С. Пушкар [17], М.І. Скрипник [19], Я.В. Соколов [21], М.Г. Чумаченко [24] та інші.

Як зазначають російські науковці, бухгалтерська звітність – це система взаємопов'язаних оціночних показників за звітний період, що характеризує умови та результати фінансово-господарської діяльності підприємства або його сегментів: напрями бізнесу, проектів, структурних підрозділів, працівників та ін. [11, с. 141]. Відповідно, за визначенням О.В. Цибулько, метою складання і подання форм внутрішньої бухгалтерської звітності як сукупності економічних показників щодо результатів господарювання за певний проміжок часу є задоволення потреб управлінського персоналу в оперативному режимі шляхом надання відповідних показників діяльності як в натуральній, так і вартісній формах, що дозволяють оцінювати, контролювати, прогнозувати та планувати господарську діяльність підприємства та його структурних підрозділів [23].

Змістовне наповнення, порядок складання і подання внутрішньої бухгалтерської звітності є особливими елементами організації бухгалтерського обліку для управління, оскільки така звітність повинна містити інформацію, призначену для управління процесами, що відбуваються на підприємстві. Як відзначає проф. Ф.Ф. Бутинець, інформаційна система управлінського обліку має бути надійною (з точки зору достовірності інформації), еластичною (з точки зору адаптації), відкритою (з точки зору інтеграції), продуктивною і ефективною (з точки зору співвідношення витрат і результату), а також своєчасною [3, с. 12-15].

Вимоги до складання внутрішньої бухгалтерської звітності представлено в табл. 1.

Таблиця 1 Вимоги до складання внутрішньої бухгалтерської звітності

№ з/п	Вимоги	Вчені
1	Оперативність надання інформації	Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. [5 с. 253], Ларіков В.Ю. [14], Петіна Л.В. [16], Садовська І.Б. [18]
2	Точність	Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. [5, с. 253], Ларіков В.Ю. [14], Садовська І.Б. [18]
3	Об'єктивність інформації	
4	Повнота охоплення всіх операцій діяльності	Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. [5, с. 253], Петіна Л.В. [16]
5	Простота, стислість, ясність і доступність	Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. [5, с. 253], Ларіков В.Ю. [14]
6	Державна регламентація	Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. [5 с. 253]
7	Методологічна єдність розрахунків показників звітності	
8	Економічність складання (доцільність)	
9	Порівнюваність показників звітності з показниками бізнес-планів	
10	Достатня аналітичність про об'єкти обліку	
11	Конфіденційність	Ларіков В.Ю. [14], Садовська І.Б. [18]
12	Цільове призначення	Садовська І.Б. [18]
13	Адресність	
14	Ефективність	
15	Обмеженість	

Встановлено, що основними вимогами до внутрішньої бухгалтерської звітності є точність, об'єктивність, оперативність, повнота, ясність, стислість та доступність, оскільки їх дотримання сприяє підвищенню ефективності прийнятих управлінських рішень. Проте не можемо погодитися з О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицькою та

В.М. Ярошинським, що виділяють вимогу державної регламентації, оскільки на рівні держави можливим є передбачення обов'язкових реквізитів в документі, строків подання, відповідальних осіб за складання, що не дозволяє врахувати особливості діяльності підприємства. Такої ж думки дотримується і Л.В. Петіна [16], яка зазначає, що регламентованість форм звітності з боку держави не дозволяє одержувати необхідну інформацію в зручному для підприємства вигляді.

Водночас, форми внутрішньої бухгалтерської звітності повинні бути максимально простими, універсальними та уніфікованими для можливості їх використання відповідно до потреб в різних часових періодах. Керівництво підприємства має бути сприятливе до впровадження нових варіантів здійснення господарської діяльності, зважаючи на можливу загрозу існуючій діяльності.

На думку Г.О. Соболя, ефективність системи внутрішньої звітності полягає в дотриманні ряду умов, а саме: формуванні масиву корисної для управління облікової інформації; узгодження форм і змісту управлінської звітності; застосування функціонального методу накопичення та підсумовування інформації; наявності персоналу відповідної кваліфікації; в умовах багатонаменклатурного виробництва – комп'ютеризованої системи обробки даних [20, с. 101].

Вітчизняний науковець П.Я. Хомин зазначає, що в процесі формування внутрішньої бухгалтерської звітності має бути забезпечення адекватності масиву звітної інформації потребам і можливостям її опрацювання на відповідному ієрархічному рівні управлінської піраміди [22, с. 49]. Відповідний підхід наявний в дисертації доц. О.П. Войналович [6, с. 165-168], зокрема, наголошується, що необхідним є вирішення питання доцільності формування багатьох показників, адже управлінський персонал має обмежену пропускну спроможність, а надлишок інформації є марно витраченим часом і коштами. Відповідно, перед замовленням інформації в облікових працівників її користувачі повинні чітко визначитися з необхідними даними.

Погоджуємося з такими підходами, оскільки з наявністю в сучасних умовах господарювання тенденції до зростання обсягів інформації відбувається витрачання додаткових ресурсів на складання звітності без належного використання управлінським персоналом. Проблема ускладнюється відсутністю відповідного кваліфікаційного рівня облікового та управлінського персоналу.

Встановлено, внутрішня бухгалтерська звітність про доходи та витрати повинна бути кількісно обмеженою та враховувати інформаційні потреби менеджерів для прийняття ними рішень. При цьому обов'язком бухгалтера має бути належна інтерпретація даних звітності.

За дотримання окреслених вимог організація складання і подання внутрішньої звітності призначеної управлінському персоналу є одним із пріоритетних напрямів удосконалення процесу управління рівнем прибутковості діяльності. Провідна роль у створенні макетів звітності належить менеджеру (користувачу інформації) та бухгалтеру. За своїм змістом внутрішня звітність має бути зорієнтована на обґрунтування конкретної управлінської проблеми та містити всю інформацію.

Внутрішня бухгалтерська звітність щодо показників прибутковості підприємства, а саме показника маржинального доходу, повинна відображати рівень доходів і витрат підприємства в розрізі окремих продуктів, підрозділів і видів діяльності. Інформаційна спрямованість звітності даного виду полягає в забезпеченні ухвалення рішень на перспективу з питань: які види продукції найбільш вигідні для виробництва та продажу; як будувати цінову політику; якою може бути рентабельність освоєння нових видів продукції тощо.

Інформація, що накопичується і використовується управлінням, містить поточні дані за центрами відповідальності і є засобом планування майбутніх витрат і відповідних доходів, а також джерелом інформації для ефективності діяльності.

Встановлено, що для управління рівнем прибутковості діяльності найбільш важливою є інформація про витрати за стадіями кругообороту капіталу, які передбачають здійснення відповідних витрат і одержання доходу, оскільки прибутковість діяльності залежить в основному від інформації про витрати та доходи. Специфіка бухгалтерського обліку для управління вимагає глибоких спеціальних знань не тільки в сфері бухгалтерського обліку, але й аналізу, контролю, планування, управління, права, що висуває відповідні вимоги до рівня компетенції персоналу з організації та ведення такого обліку. Сформована відповідним чином інформація на основі внутрішньої бухгалтерської звітності забезпечує отримання і використання інформації з управління фінансовими результатами, стійкий і динамічний розвиток підприємства.

Обґрунтовано, що призначенням внутрішньої бухгалтерської звітності про маржинальні показники є створення інформаційної бази для чіткої ідентифікації витрат, пов'язаних з відповідними господарськими процесами та видами продукції (робіт, послуг), джерел їх покриття у вигляді доходу та фінансових результатів. Крім того, звітність даного виду повинна забезпечувати виконання таких процедур інформаційної системи: здійснення аналізу цін та витрат, взаємозв'язку "витрати-обсяг-прибуток" (аналізу маржинального доходу); планування подальшої діяльності.

Оскільки формування внутрішньої бухгалтерської звітності повинно охоплювати всі рівні управління підприємством і забезпечувати здійснення планування, аналізу та контролю результатів діяльності, організація процесу її формування про такі показники, як витрати, дохід, ціну (т.б. показники, які використовуються для оцінки прибутковості підприємства, а саме для визначення маржинального доходу) представлена в такій послідовності:

- визначення цільової спрямованості внутрішньої звітності з урахуванням особливостей господарювання;
- встановлення необхідної інформації залежно від рівня користувачів інформації (оперативного чи стратегічного управління);
- вибір джерел інформації для формування відповідних даних, оцінка рівнів аналітичного обліку з урахуванням інформаційних потреб;
- розробка форм внутрішньої бухгалтерської звітності;
- врегулювання графіком документообороту строків, періодичності, режиму доступу до інформації та відповідальних осіб за складання і подання звітності;
- налагодження системи внутрішнього контролю щодо складання і подання внутрішньої звітності.

Застосування окресленої послідовності організації складання і подання внутрішньої звітності про зазначені вище показники з відповідним регулюванням вказаних етапів в положеннях облікової політики підприємства забезпечує можливість одержання оперативної та достовірної інформації про витрати, доходи, показники маржинального доходу для здійснення аналізу та контролю маржинального доходу, що значно підвищить ефективність управління рівнем прибутковості діяльності.

В умовах виходу з економічної кризи управлінському персоналу необхідна інформація не лише про фактичні фінансові результати діяльності, але й про прогнозні їх величини для розробки виробничих програм. Вплив такої інформації на

можливість використання конкурентних переваг суб'єкта господарювання і, відповідно, його економічний розвиток, обумовлює необхідність обмеження доступу персоналу підприємства та зовнішніх користувачів до відомостей про показники витрат і маржинального доходу шляхом надання такої інформації статусу комерційної та врегулювання відповідними положеннями облікової політики підприємства.

Обґрунтовано підхід, відповідно до якого внутрішня бухгалтерська звітність повинна складатися для задоволення інформаційних потреб на всіх рівнях підприємства шляхом надання інформації про витрати, доходи та фінансові результати як у вартісних, так і кількісних показниках, які забезпечують оцінку і контроль, прогнозування і планування діяльності структурних підрозділів і відповідальних осіб.

Мінімальний обсяг звітних форм повинен включати:

- накопичені відомості за структурними підрозділами підприємства – центрами відповідальності;
- зведення – відомості про маржинальний дохід як різницю між доходом від реалізації і змінними витратами за результатами процесів придбання, виробництва та продажу, на конкретну дату;
- підсумкові звіти – звітність, в якій представлені інформацію про маржинальний дохід за видами продукції (робіт, послуг) відповідно до статей бюджетів за певний період.

Системою організації документообороту на підприємстві повинно бути врегульовано строки, відповідальні особи та форми внутрішньої бухгалтерської звітності щодо маржинального доходу. Зокрема, такими формами можуть бути: таблична, що забезпечує швидке сприйняття інформації за наявності у користувача відповідного рівня економічних знань; графічна – забезпечує наочність подання даних за обмеженої кількості показників; текстова – письмове пояснення інформації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, для формування інформації про доходи, витрати та фінансові результати діяльності запропоновано складати внутрішню бухгалтерську звітність за центрами відповідальності (у відділах постачання, виробництва, збуту, управління), а на її основі – зведену внутрішню звітність підприємства. Такий підхід створює передумови організації повного управлінського циклу рівнем прибутковості діяльності (за схемою: аналіз даних попередніх звітних періодів або ресурсного потенціалу підприємства, розробка планових показників, облік фактичних результатів діяльності, контроль відхилень). Відповідно, за даними показників внутрішньої бухгалтерської звітності забезпечується координація центрів відповідальності та управлінських підрозділів підприємства, узагальнення планової, бухгалтерської та аналітичної інформації.

За результатами дослідження виявлено невідповідність підходів до формування показників внутрішньої бухгалтерської звітності в частині маржинального доходу потребам системи управління для цілей забезпечення реалізації конкурентних переваг виробничих підприємств. Встановлено незабезпеченість економічного аналізу та контролю маржинального доходу обліковими даними, що не сприяє оперативності управління рівнем прибутковості діяльності.

Розроблений підхід до підготовки і подання внутрішньої бухгалтерської звітності забезпечує управління господарською діяльністю та покладений в основу методики економічного аналізу та контролю в частині маржинальних показників для забезпечення управління рівнем прибутковості підприємства і досягнення конкретних цілей соціального та (або) виробничого характеру.

Список використаних літературних джерел:

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч, [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Аудит: [практическое пособие] / [под ред. А.Н. Кузьминского]. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.
3. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська: [за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця]. – Житомир, ЖДТУ, 2004. – 564 с.
4. *Валуев Б.И.* О недостаточной связи науки о бухгалтерском учете с проблемами развития целостной системы управления / Б.И. Валуев // *Економіст.* – 2006. – № 12. – С. 58-63.
5. *Вербилло О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М.* Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання: [підруч.] / За редакцією доц., к.е.н. О.Ф. Вербилло. – [частина третя. Управлінський облік]. – К.: НАУ, 2006. – 328 с.
6. *Войналович О.П.* Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методологічні засади: дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / *Войналович Олена Петрівна.* – Київ, 2006. – 189 с.
7. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: [практичний посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
8. *Гольцова С.М.* Звітність підприємств: фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування: [навчальний посібник] / С.М. Гольцова, І.Й. Плікус – К.: “Центр навчальної літератури”, 2004. – 292 с.
9. *Завгородний В.П.* Бухгалтерский учет в Украине: [учеб. пособие] / В.П. Завгородний. – К.: А.С.К., 2002. – 847 с.
10. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. *Иванов В.В.* Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 208 с.
12. *Кірейцев Г.Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
13. *Корінько М.Д.* Управлінський облік як інформаційна база контролю й аналізу використання природних ресурсів та енергозбереження виробництва / М.Д. Корінько // *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету Серія: Економічні науки [Текст]: Випуск 23: У трьох частинах / М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т.* – Черкаси: ЧДТУ, 2009. – С. 122-125.
14. *Ларіков В.Ю.* Складання управлінської звітності в умовах автоматизованої обробки даних / В.Ю. Ларіков: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/soc_gum/vsunu/2008_10_2.pdf.
15. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
16. *Петіна Л.В.* Шляхи удосконалення внутрішньогосподарської звітності та перманентної інвентаризації в прийнятті управлінських рішень на підприємствах АПК / Л.В. Петіна: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/biznes/2009_2/2009/02/090229.pdf.
17. *Пушкар М.С.* Контролінг: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль, 1997. – 146 с.

18. *Садовська І.Б.* Напрями системного підходу до організації управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах / І.Б. Садовська: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/2007_4_2/zbirnuk_O_FN_4has_2_109.pdf.

19. *Скрипник М.І.* Ефективне управління витратами за сучасних умов господарювання / М.І. Скрипник // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. Збірник наукових праць. – К., 2010. – № 2. – С.81-86.

20. *Соболь Г.О.* Створення системи внутрішньо-управлінської звітності з метою ефективного управління витратами / Г.О. Соболь // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2008. – № 1. – С. 99-101.

21. *Соколов Я.В.* История бухгалтерского учета: [учебник] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.

22. *Хомин П.Я.* Облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств (методологія і методика): [монографія] / П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 453 с.

23. *Цибулько О.В.* Управлінська звітність торговельного підприємства / О.В. Цибулько: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/Soc_Gum/Tiru/2009_28_2/22.pdf.

24. *Чумаченко Н.Г.* Развитие управленческого учета в Украине / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 11. – С. 2-11.

НАЗАРЕНКО Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент
Житомирського державного технологічного університету

Стаття надійшла до редакції 14.06.2012 р.