

6. Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання / Матеріали міжвузівської науково-практичної конференції 15-16 травня 1997 року. – Львів: ЛКА, 1997.- 302 с.
7. Тироф Р. Обработка данных в управлении./ Р. Тироф. – М.: Мир, 2001. – 145 с.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
9. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія.- Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000.-450 с.

---

### Summary

#### **The effectiveness of regulatory method of cost accounting and costing in the management of agricultural enterprises / M.A. Prodanchuk**

*The article analyzes the standard method of cost accounting and costing of products used in the Ukraine. On this basis, determined its advantages and disadvantages reasonable prospects of using the system management decision-making agricultural enterprises.*

**Keywords:** cost control system, standard method of accounting and costing, the farms.

УДК 467.47

### **НАУКОВА КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ: СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ПОБУДОВИ ТА РОЗВИТКУ**

**Нагірська К.Є.**, аспірант кафедри обліку і аудиту  
Луцький національний технічний університет

*У статті досліджено та обґрунтовано наукову концепцію формування управлінської звітності, яка є логічним її сприйняттям як системи; сформовано принципи, вимоги до управлінської інформації, функції та завдання управлінської звітності підприємств*

**Ключові слова:** звітність, управлінська звітність, принципи, вимоги, функції, наукова концепція.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Звітність є елементом комунікації та зворотного зв'язку між користувачами звітної інформації та обліковою системою. З початком реформування системи національного бухгалтерського обліку та звітності в Україні, об'єктивною необхідністю стала розробка вимог та принципів формування облікової та звітної інформації, що всебічно

досліджені в науковій та навчальній літературі. Проте, існують протиріччя у визначенні їх кількості, складу та змісту, що зумовлено пріоритетом визнання одних користувачів звітності перед іншими. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що законодавчо закріплені в Україні, є базою для створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та формування звітності. Проте, основним недоліком їх є те, що вони охоплюють інтереси лише зовнішніх користувачів, і не придатні для обґрунтування та прийняття ефективних управлінських рішень внутрішніми користувачами звітності, що зумовлює необхідність у їх вдосконаленні та доповненні. В реаліях українського економічного середовища, актуальними є теоретичні і практичні розробки, що спрямовані на вдосконалення наукової концепції формування управлінської звітності, а також вироблення механізмів, що дозволять адаптувати її в практику вітчизняних підприємств з врахуванням системного підходу.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Проблеми формування звітності підприємствами різних сфер національної економіки досліджуються у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких на особливу увагу заслуговують публікації Л.М. Білої, М.Т. Білухи, І.В. Буфатіної, О.М. Головащенко, О.М. Коробко, М.В. Кужельного, В.А. Кулик, М.Р. Лучко, В.Ф. Мервенецької, Н.В. Семенишеної, П.Я. Хомина, Л.В. Чижевської, Я.В. Шевері та ін.

Теоретичним та методологічним питанням значення та розкриття основних характеристик принципів обліку та звітності присвячені праці провідних вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема Ф.Ф. Бутинця, М.Ф. Ван-Бреда, С.Ф. Голова, В.В. Ковальова, М.І. Кутера, Н.М. Малюги, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Я.В. Соколова.

Необхідність обґрунтування наукової концепції формування управлінської звітності зумовила потребу в дослідженні теоретичних і практичних аспектів, які розглядались у працях вітчизняних науковців. Найбільше науковцями висвітлено питання вдосконалення теоретичних та методологічних аспектів формування фінансової та статистичної звітності підприємств. Слід зауважити, що авторами не достатньо приділено уваги теоретичним та практичним аспектам, вдосконаленню облікового забезпечення та методики формування управлінської звітності. Лише в окремих роботах наводились пропозиції щодо вдосконалення методики формування внутрішньої (внутрішньогосподарської) звітності.

**Цілі статті.** Метою статті є дослідження та розробка наукової концепції формування управлінської звітності підприємств, яка містить в собі взаємопов'язані елементи: принципи складання та представлення, вимоги до управлінської інформації, мету, функції та основні завдання.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** В ринкових умовах господарювання, для забезпечення результативного управлінського впливу на процеси відтворення, управлінська звітність стає найбільш надійним і інформативним джерелом, що

реалізується через функції та завдання звітності.

В управлінському аспекті Н.В. Семенишена виділяє дві функції обліку та звітності: інформаційно-утворюючу (формування необхідної для управління інформації і її значеннєвих блоків) та обґрунтування управлінських рішень (зв'язок мети управлінського впливу з факторами й умовами її реалізації). Крім того, автор пропонує ввести в науковий обіг поняття “комунікативна функція звітності”, і визначає його як “здатність здійснювати обмін інформацією між комунікантами та формування контактів і взаємодії між ними через узагальнену систему символів для одержання комунікативного ефекту, який можна вважати впливом, здійсненим на отримувача в результаті передачі” [1].

Система управлінської звітності, на нашу думку, виконує наступні функції:

- аналітичну та оціночну (надання інформації про результати діяльності в необхідних аналітичних розрізах, що дає можливість оцінити менеджерів (управлінців) різних рівнів та діяльність центрів відповідальності);
- логістичну (інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень);
- комунікативну (встановлення взаємозв'язків між різними рівнями управління);
- стратегічну (надання інформації для оцінки перспектив розвитку, формування стратегії підприємства);
- контрольну (інформаційне забезпечення функціонування системи контролю на підприємстві).

Визначення завдань управлінської звітності доцільно формувати за трьома напрямками:

1) для інформаційного забезпечення оцінки та аналізу - представляти показники в динаміці; в порівнянні з іншими рівнозначними структурними одиницями; в порівнянні з середніми значеннями по галузі; в розрізі впливу найбільш залежних факторів; моніторинг доцільності і вагомості окремих аналітичних показників;

2) для інформаційного забезпечення контролю – приведення змісту звітних форматів у відповідність до бюджетних таблиць; забезпечення співставності звітних і бюджетних показників і методик їх розрахунків; дотримання частоти подання звітних форм (особливо у випадку контролю діяльності керівників структурних одиниць);

3) інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень – передбачення альтернативних варіантів по кожному окремому рішенню; наявність кількісних і якісних показників з коротким описом, зробленим відповідним фахівцем; представлення додаткових показників стосовно впливу на соціальний розвиток підприємства чи регіону і забезпечення екологічної безпеки.

Принципи бухгалтерського обліку та звітності є невід'ємною частиною їх концептуальної основи в певній країні, тому їх визначення регламентовано власними законами або міжнародними стандартами фінансової звітності. В законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2]

та П(С)БО-1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [3] наведено десять принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності: автономності (підприємство є юридичною особою, тому відокремлене від власників майном і зобов’язаннями), безперервної діяльності (припускається що діяльність підприємства триватиме надалі), обачності (запобігання заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів), послідовності (постійне застосування обраної підприємством облікової політики), періодичності (діяльність підприємства розподіляється на певні періоди часу), превалювання сутності над формою (операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не юридичної форми), нарахування та відповідності доходів та витрат (відображення доходів і витрат в момент їх виникнення незалежно від отримання коштів), історичної (фактичної) собівартості (оцінка активів за витратами на їх виробництво та придбання), єдиного грошового вимірника (всі операції вимірюються та узагальнюються в єдиній грошовій одиниці), повного висвітлення (у звітності повинна міститись вся інформація про фактичні та потенційні наслідки операцій).

Варто відмітити, що вперше категорія “принцип” з’явилась в 30-х р.р. ХХ ст. в США, де на той час було визначено два основних принципи: консерватизм і незмінність [4, с.123]. Відомий науковець Н.М. Малюга визначає принципи “основою, початком, керівною ідеєю у будь-яких відносинах. Принцип – це те, що завжди, за будь-яких умов, без будь-якого винятку властиве певному явищу” [5, с.28]. З точки зору В.Г. Гетьмана, “принципи бухгалтерського обліку – універсальні положення, що застосовують для вирішення практичних завдань. Вони носять загальний характер і є основою побудови концепції бухгалтерського обліку” [6, с.9]. На думку А.А. Михалків “принципи – це початкові положення бухгалтерського обліку як науки, які забезпечуються якісними характеристиками облікової і звітної інформації, якими слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій, що дозволяють досягти зіставності показників фінансової звітності” [4, с.126]. Таким чином, більшість вчених визначають принципи як основні положення, базові концепції бухгалтерського обліку, проте, окремі науковці під принципами розуміють правила, якими слід керуватись під час ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності. Так, на думку В.Т. Швеця “принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватись, вимірюючи, оцінюючи та реєструючи господарські операції, а також показуючи їх результати у фінансовій звітності” [7, с.45]. Зарубіжні вчені Р. Ентоні та Дж. Ріс зазначають, що “принципи бухгалтерського обліку розробляються людьми, і на відміну від законів фізики чи хімії не є “вічними істинами”... правила і узгоджені поняття бухгалтерського обліку зазвичай називають принципами” [8, с.19]. Цікавим є підхід В.В. Ковальова, який ототожнює вимоги та принципи бухгалтерського обліку, трактуючи їх як “загальноприйняті, базові угоди відносно правил визначення, виміру і представлення фактів господарського життя, відображених в системі обліку” [9, с.172].

Для підвищення ефективності використання звітної інформації

користувачами звітності, потрібен баланс між принципами бухгалтерського обліку, якісними характеристиками та вимогами до формування звітності. В П(С)БО-1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [3] зазначені якісні характеристики фінансової звітності, які зумовлюють її корисність для прийняття управлінських рішень користувачами: зрозумілість (інформація, що відображена у звітності повинна бути зрозумілою і розрахованою на однозначне її тлумачення), доречність (впливає на прийняття рішень), достовірність (не містить помилок і викривлень), зіставність (можливість порівнювати фінансові звіти за різні періоди).

Варто зазначити, що в науковій літературі питання щодо переліку, змістового навантаження та оптимального поєднання якісних характеристик, вимог та принципів формування звітних показників є дискусійними. Основною проблемою є те, що більшість авторів ототожнюють поняття “вимоги”, “принципи” та “якісні характеристики”, що підтверджує відсутність однозначності в розумінні науковцями категоріального апарату обліку та звітності. Проаналізувавши наукову та навчальну обліково-економічну літературу, нами виявлено досить широкий перелік вимог та принципів формування звітних показників. При цьому увагу автори акцентують саме на фінансовій звітності, і лише окремі з них пропонують перелік вимог до внутрішньої звітності.

А.А. Михалків [4, с.126] пропонує до принципів фінансової звітності, що передбачені в законодавстві, додати принцип комплексності (врахування усіх можливих загроз при побудові системи захисту облікових даних) та принцип безпеки і контролю (передбачає захист облікової інформації шляхом встановлення обмеження користувачів). Використання зазначених принципів в сучасних умовах господарювання дозволить підвищити контрольність звітної інформації для всіх груп користувачів.

Цікавим є підхід І.А. Югансона [10, с.46], який пропонує загальні та індивідуальні вимоги до формування звітності. До загальних вимог автор відносить: достовірність, повнота, суттєвість, корисність, об’єктивність, адресність; індивідуальні вимоги включають: актуальність, релевантність, ціленаправленість, регулярність, оптимальна частота представлення, гнучкість, візуальність. Натомість, В.Ф. Палій [11] та М.А. Адамов [12] стверджують, що мають місце як формальні так і спеціальні вимоги до формування звітних показників. Формальними вимогами вчені вважають наступні: інформація, наведена в управлінській звітності, повинна відповідати цілі, заради якої вона була підготовлена; внутрішня звітність не повинна містити суб’єктивної точки зору; оперативність; можливість використання показників внутрішньої звітності для роботи різних центрів відповідальності; конфіденційність. Спеціальні вимоги до формування звітності повинні формувати керівники підрозділів: гнучка структура – інформація повинна мати достатню гнучкість, що забезпечить реагування на зміни цілей і потреб керівників центрів відповідальності; необхідність інформації – кожна звітна форма повинна містити тільки потрібну для певного керівника інформацію; придатність для

аналізу та оперативного контролю.

Російський вчений В.В. Ковальов [9] виділяє наступні вимоги до облікової та звітної інформації: документування і реєстрація, повнота, своєчасність, пріоритет змісту перед формою, тимчасова визначеність фактів господарського життя, відповідність доходів і витрат, консерватизм, послідовність застосування облікової політики, об'єктивність, розкриття, суттєвість. При цьому, на думку автора, при англо-американському підході прийнято виділяти наступні постулати (допущення): майнова і правова відособленість (accounting entity), безперервність діяльності (going concern), звітний період (time period), зміна ринкових цін (exchange prices), монетарна квантифікація (monetary unit).

Зарубіжні автори традиційно підходять до трактування принципів бухгалтерської (фінансовою) звітності з позиції бухгалтерського обліку. На їх думку, базові облікові принципи закладені в основу регулювання бухгалтерської інформаційної системи і спрямовані на формування і представлення звітності. Ці принципи широко висвітлені в працях Б. Нідлза, Х. Андерсена, Д. Колдуела [13], Р. Ентоні, Дж. Піса [8]. Автори визначають дев'ять базових принципів бухгалтерського обліку: звітного періоду, копійчаного виміру, майнової відособленості, обліку за собівартістю, безперервності діяльності, двоїстості, обережності, реалізації і методу нарахування.

Зростання значення звітності при прийнятті управлінських рішень користувачами (управлінцями різних рівнів та контрагентами суб'єктів господарської діяльності) вимагає окреслення чіткого переліку принципів формування звітних показників. У вітчизняній та зарубіжній обліково-економічній літературі принципи формування управлінської звітності практично не визначені, що зумовлює об'єктивну необхідність у їх розробці.

Управлінська звітність повинна відповідати принципу "проектування зверху" (від потреб вищого менеджменту в адекватній управлінській інформації); необхідно виходити із потрібної звітності, а потім перевіряти чи достатньою є інформація у облікових документах та реєстрах для отримання відповідного звіту.

Принцип агрегування (згортання інформації) передбачає, що детальність звітів зменшується у міру збільшення рівня керівника (менеджера), якому вони представляються, тобто керівництву повинні надаватися більш агреговані, тобто менш докладні звіти. Упродовж руху вниз за структурою управління компанією звіти стають все більш деталізованими, але охоплення компанії в цих звітах звужується. Надмірна деталізація інформації може призвести до інформаційного "перевантаження" користувачів та ускладнити розуміння звітності. Проте, варто враховувати те, що "зайва" стислість може спричинити втрату контексту, тобто, зменшити корисність звіту.

Принцип ієрархічності передбачає необхідність уникати дублювання оперативної інформації, що призначена для центрів відповідальності нижчих рівнів відповідальності, для середнього та вищого рівнів управління. Звіти необхідно формувати для забезпечення менеджерів оперативною

управлінською інформацією, починаючи з нижнього рівня відповідальності, де можна безпосередньо впливати на результати роботи. Далі інформація консолідується відповідно до організаційної та ієрархічної структури підприємства. При формуванні управлінської звітності враховується рівень службової ієрархії посадовців в апараті управління підприємством, що зумовлює ранжирування даних по рівнях управління і мірі їх важливості (корисності для прийняття рішень).

У загальному вигляді концептуальні основи звітності формуються як модель, що складається з певного набору взаємопов'язаних елементів, зокрема: принципи та вимоги до інформації, мета, функції та основні завдання (рис. 1).

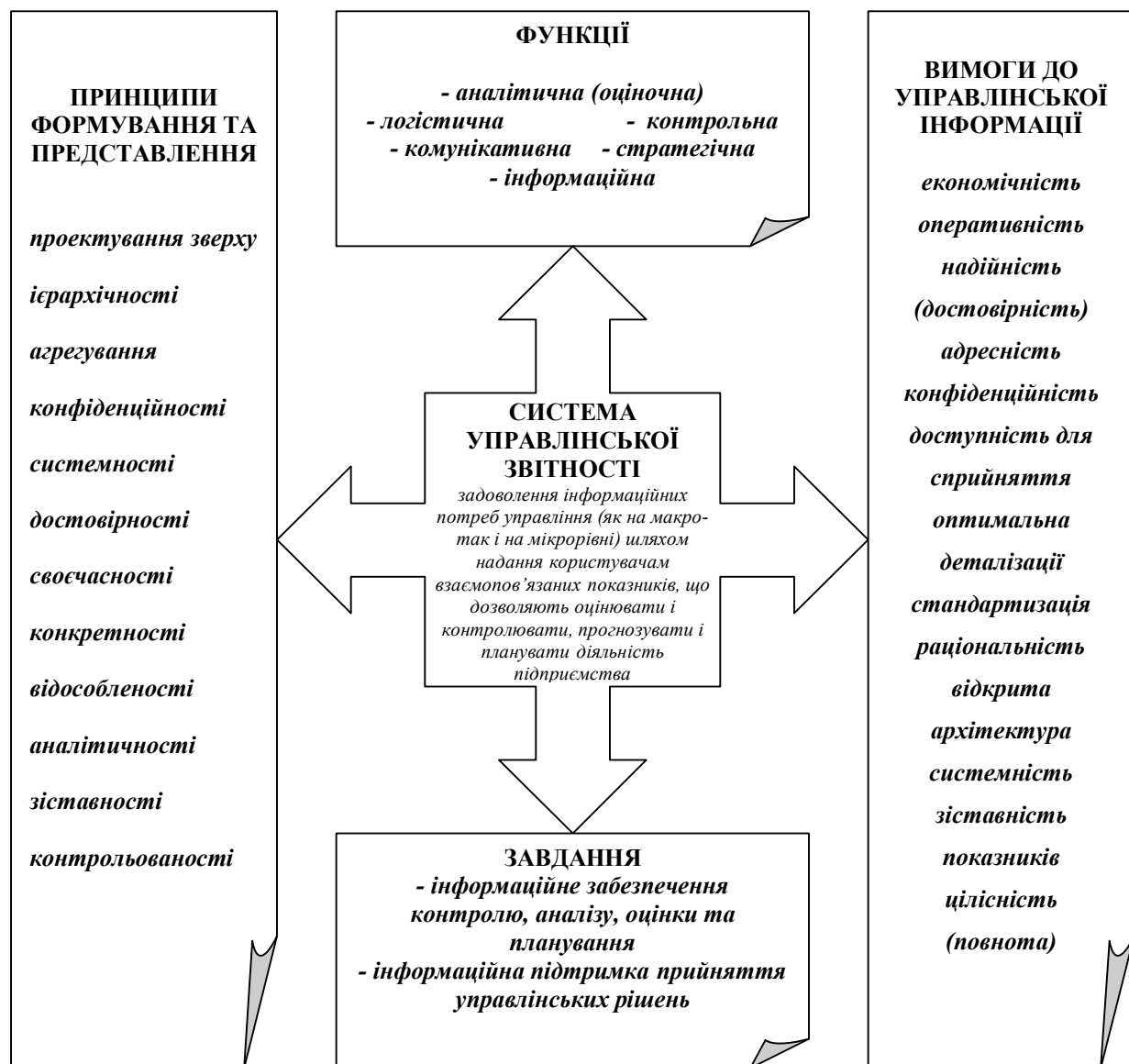


Рис. 1. Наукова концепція формування управлінської звітності

Принципи організації управлінської звітності визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта, а також особливостями роботи конкретного підрозділу організації, що зумовлює важливість принципу відособленості (орієнтація на центри відповідальності).

Управлінська звітність повинна відповідати принципу конкретності, тобто інформація в ній має бути спрямована на рішення конкретних завдань управління. Звітність, що містить інформацію, не потрібну менеджерів, знижує якість управлінського контролю.

Важливе значення для цілей управління підприємством має принцип своєчасності формування і представлення управлінської звітності, що передбачає забезпечення менеджерів необхідною інформацією до терміну ухвалення рішень. Необхідно встановити контроль за балансом між швидкістю надання інформації та її достовірністю, при цьому при підготовці управлінської звітності забезпечити порівнянність і звіряння даних фінансового і управлінського обліку.

Для об'єктивної оцінки динаміки показників, що представлені в управлінській звітності, необхідно дотримуватись принципу зіставності інформації з минулими періодами. При цьому варто враховувати принцип аналітичності – управлінська звітність повинна містити не лише фактичні показники діяльності центрів відповідальності, але й інформацію про відхилення фактичних показників від планових, що зумовлено орієнтацією на виявлення чинників, що впливають на відхилення.

У основі формування звітів по рівнях управління лежить принцип контрольованості витрат, який передбачає, що в звіті структурного підрозділу повинні відбиватися планові і фактичні величини тільки тих видів витрат, на величину яких керівник центру відповідальності може здійснювати вплив.

Принцип конфіденційності передбачає, що передача інформації, що представлена в управлінській звітності, повинна строго контролюватись з боку керівництва підприємства.

Концептуальні основи управлінської звітності — це сукупність теоретичних побудов, що визначають логіку прийнятої системи звітності, що забезпечить єдність її формування і розуміння з боку усіх категорій користувачів.

**Висновки.** Реформування бухгалтерського обліку спричинило істотні зміни в інформаційному середовищі і висунуло нові вимоги до підготовки звітності. Відбулась переорієнтація всієї діяльності в сфері збору і обробки інформації на забезпечення кінцевої мети - задоволення інформаційних запитів користувачів. Нами запропоновано та обгрунтовано наукову концепцію формування управлінської звітності, що визначає логіку її побудови та розвитку як системи, що адекватно та своєчасно реагує на запити зацікавлених користувачів при прийнятті ними управлінських рішень.

---

### Література

1. Семенишена Н.В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Н.В. Семенишена. – Київ. – 2008. – 21 с.



2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні / Закон України від 16.07.1999.р. № 996– XIV зі змінами та доповненнями.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” // Національні стандарти в бухгалтерському обліку. Питання використання / [Михайлов М. Г., Мельник О. А., Теслюк В. М. та ін.]; за ред. М. Г. Михайлова. – К. : Вища освіта, 2002. – с. 212–216.
4. Михалків А.А. Принципи бухгалтерського обліку: суперечності поглядів / А.А. Михалків // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - № 4(54). – 2010. – с. 123 – 127.
5. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку [навч. пос. для студентів вищих навч. закладів] / Н.М. Малюга. – Житомир: ПП “Рута”. – 2003. – 476 с.
6. Финансовый учет: [Учебник] / под ред. В.Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика. – 2004. – 784 с.
7. Швець В.Т. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / В.Т. Швець. – К.: Знання. – 2008. – 535 с.
8. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры [пер. с англ.] / под ред. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика. – 1993. – 560 с.
9. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: [концептуальные основы] / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика. – 2004. – 720 с.
10. Югансон И.А. Управленческая отчетность: сущность и принципы формирования / И.А. Югансон // Бухгалтерский учет. - 2008. - №5. – с. 45-46.
11. Палий В.Ф. Управленческая отчетность: внутрифирменная отчетность / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. - 2003. - № 13. – с. 62-64.
12. Адамов Н.А., Адамова Г.Н. Внутренняя управленческая отчетность: принципы. Виды и методы составления / Н.А. Адамов // Финансовая газета (регион. вып.). – 2007. - № 30.
13. Нидлз Б.И. Принципы бухгалтерского учета / Б.И. Нидлз., Х.Р. Андерсон, Д.В. Колдуелл ; пер. с англ. / [под ред. Соколова Я.В.]. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
14. Кутер М.И., Таранец Н.Ф., Уланова И.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: [учебное пособие] / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика. – 2006. – 232 с.
15. Георгієва Н.І. Вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств: семантичний підхід / Н.І. Георгієва // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (17). – с. 61-65.

---

### Summary

#### **Scientific conception of administrative accounting: approach of the systems to construction and development**

*In the article investigational and grounded scientific conception of forming of the administrative accounting which is its logical perception as systems; principles are formed, requirements to administrative information, function and task of the administrative accounting of enterprises*

**Keywords:** accounting, administrative accounting, principles, requirements, functions, scientific conception.