

Карпенко О.В., к.е.н, доцент,
проректор з наукової роботи та міжнародних зв'язків
(ВНЗ Укоопспілки „Полтавський університет економіки і торгівлі”)
Любимов М.О.
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
(ВНЗ Укоопспілки „Полтавський університет економіки і торгівлі”)

ПРОБЛЕМИ РОЗРОБКИ МЕТОДИЧНОЇ БАЗИ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

Ключові слова: *управлінська звітність, методи, методика, методи підготовки і подання управлінських звітів, методи управлінського обліку.*

Постановка проблеми. Підготовка управлінської звітності включає процеси накопичення інформації та її обробки, вимагає наявності необхідних технічних засобів і відповідної кваліфікації персоналу. Для оптимальної інформаційної взаємодії користувачів і постачальників інформації необхідним є раціональне проектування системи збору інформації і ефективне управління її потоками, яке ґрунтується на системному та процесному підходах.

Водночас, вирішення завдань, які мають реалізуватися завдяки наявності системи управлінської звітності, можливе лише при використанні відповідних методів накопичення, обробки і передачі інформації у вигляді управлінської звітності.

В економічній літературі не ведеться широкої дискусії щодо методики підготовки інформації для цілей управління підприємством, проте, не можна відмітити і єдності думок дослідників щодо зазначеного питання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання методики підготовки інформації для цілей управління підприємством піднімалося як в класичних працях з управлінського обліку авторів далекого зарубіжжя таких авторів як К. Друрі, А. Апчерч, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, так і в працях М.А. Вахрушиної, С.Ф. Голова, Т.П. Карпової, Л.В. Нападівської, М.С. Пушкаря тощо.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є впорядкування методичної бази системи управлінської звітності на підприємстві, що має значно полегшити розуміння і використання цих методів в практичній діяльності вітчизняних підприємств, удосконалити теоретичні засади управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу. Огляд економічної літератури дає можливість зробити висновок про те, що з одного боку питання методики управлінського обліку досліджене не в повній мірі, що проявляється у відсутності чіткої класифікації застосовуваних способів управлінського обліку. До основних методичних питань більшість дослідників відносить розробку плану рахунків управлінського обліку та макетів звітних форм для різних рівнів і цілей управління, вдосконалення первинної документації, використання різних способів класифікації і обліку витрат та калькулювання собівартості.

З іншого ж боку, значна частина дослідників єдині в тому, що в управлінському обліку застосовується принцип методологічного плюралізму, що дає можливість використовувати як загальнонаукові так і специфічні методи на дисциплінарній основі. З цим важко не погодитися, з огляду на те, що організація системи управлінської звітності на підприємстві здійснюється за внутрішніми регламентами, проте на практиці важко уявити бухгалтера, обізнаного щодо сучасних методів управлінського обліку, який готовий самостійно вирішувати яким чином здійснювати збір, обробку і передачу інформації необхідної керівництву.

Оскільки функціонування підприємства в умовах невизначеності та ризику зумовлює необхідність постійного удосконалення менеджменту бізнес-процесів,

вважаємо, що питання методики системи управлінської звітності є принциповим і потребує детального розгляду.

Виходячи з того, що методика – це сукупність методів, та систематизована сукупність кроків, які необхідно здійснити, щоб виконати певне завдання або досягти певної мети, вважаємо, що підприємства повинні самостійно розробляти методику формування і подання управлінської звітності.

Зважаючи на те, що спектр інформації, що використовується в управлінні є надзвичайно широким, її підготовка вимагає використання також широкого спектру методів. Нажаль, серед значної кількості опрацьованих літературних джерел, нам не вдалося знайти бездоганної, на нашу думку, спроби впорядкування методичної бази підготовки інформації для цілей управління. Більш того, ми зустріли лише три спроби групування зазначених методів [1, 5, 6]. Більшість же авторів, в найкращому випадку просто перераховують їх. Але ж хіба можна ставити в один ряд, наприклад, такі методи як класифікація витрат і бюджетування.

М.С. Пушкар [6, с. 227] виділяє три групи методів управлінського обліку:

1. Загальнометодологічні методи дослідження об'єкта - спостереження, порівняння, аналіз і синтез.

2. Загальнонаукові методи бухгалтерського обліку, до яких дослідник відносить загальні методи, притаманні бухгалтерському обліку, такі як подвійний запис, документація, інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки, подвійний запис.

3. Специфічні методи бухгалтерського обліку - групування і перегрупування витрат виробництва, нормативний метод обліку і калькулювання, математичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції.

Позиція М.С. Пушкаря відображає загальнонауковий підхід до методики будь-якої науки, але не впорядковує методичну базу щодо специфічних методів управлінського обліку.

М.А. Вахрушина [1, с. 31] виділяє наступні групи методів управлінського обліку:

- елементи методу бухгалтерського фінансового обліку (рахунки і подвійний запис, інвентаризація і документація, балансове узагальнення і звітність);

- методи статистики;

- прийоми економічного аналізу;

- економіко-математичні методи.

Позиція М.А. Вахрушиної є спробою впорядкувати специфічні методи управлінського обліку, але на нашу думку, цей перелік є неповним, оскільки, до якої групи слід відносити, наприклад, методи калькулювання собівартості.

Л.В. Нападовська [5, с. 28] на основі проведених досліджень, виділила чотири блоки, що об'єднують методи, використання яких здатне, на думку автора, забезпечити задоволення інформаційних потреб апарату управління:

- планування і контроль;

- бухгалтерський облік;

- економічний аналіз;

- прийняття управлінських рішень.

Л.В. Нападовська зробила спробу згрупувати методи за використанням на різних стадіях управління, що є дуже важливим, але не враховує особливостей численних методів управлінського обліку, що характеризуються комплексністю. Так, наприклад, метод калькулювання за нормативними витратами можна віднести до будь якої із зазначених груп методів (інформація про норми, фактичну собівартість і контроль відхилень охоплюють всі стадії управління), а Л.В. Нападовська відносить його до другої групи методів.

Вважаємо за доцільне групувати методи підготовки управлінської звітності за ступенем узагальнення інформації на ті, що використовуються для отримання первинної інформації з різних джерел і групування її певним чином для подальшого використання.

Крім того, жоден з науковців при дослідженні методики управлінського обліку не приділяє уваги розробці методики визначення інформаційних потреб користувачів управлінської звітності, способів і строків її подання, що є надзвичайно важливим.

Тож, враховуючи вищезазначене, вважаємо за доцільне виділяти три групи методів, а саме: методи накопичення інформації, методи обробки (підготовки) інформації та методи підготовки і подання управлінських звітів. Спираючись на розробки вітчизняних і зарубіжних науковців, а також на основі власного бачення проблеми нами зроблена спроба впорядкування методичної бази системи управлінської звітності (рис. 1.).

З огляду на традиційно сформовані внутрішньогосподарські зв'язки, основна частина інформації збирається та накопичується в системі бухгалтерського обліку у класичному розуміння, функціональною підсистемою якого при необхідності може бути управлінський облік.

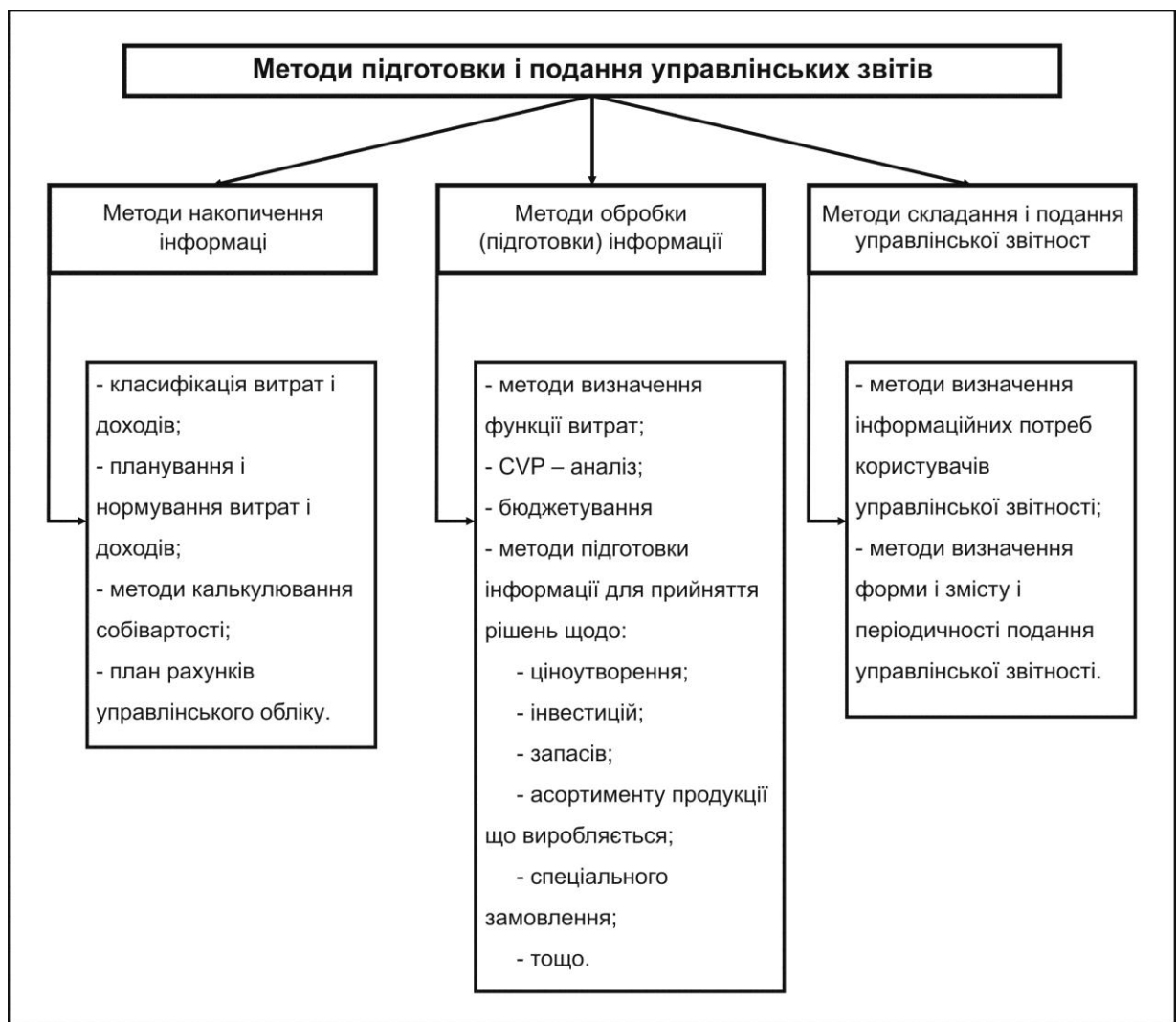


Рис. 1. Методична база системи управлінської звітності

Зауважимо, що при розробці методики підготовки і подання управлінської звітності ми виходили з того, що на підприємстві відповідно до законодавства функціонує система фінансового обліку, тому методи фінансового обліку не виділялися окремо. Крім того, враховуючи межі спеціальності, нами не розглядалися методи накопичення і обробки кількісної і якісної інформації інших інформаційних систем підприємства, наприклад, таких як маркетинг, хоча можливість і необхідність її використання при підготовці управлінської звітності є беззаперечною.

Необхідність впорядкування методичної бази підготовки і подання управлінських звітів зумовлена неоднозначністю трактувань понять «прийоми», «способи», «інструменти», «методи» управлінського обліку. Крім того, існує небагато праць, в яких була б висвітлена суть і можливості всіх вище перерахованих методів, хоча це далеко не повний їх перелік.

Розроблена класифікація методів дає можливість здійснювати раціональне їх використання в практичній діяльності підприємства, зрозуміти роль і можливості кожного з них для підготовки управлінської звітності в межах виділених нами груп методів, звернемо увагу на основні з них.

1. Методи накопичення інформації.

Методи цієї групи використовуються для первинного накопичення інформації, необхідної при обґрунтуванні управлінських рішень в розрізі об'єктів управління.

Зазвичай, ключовим об'єктом управління є витрати, оскільки за ринкових умов господарювання скорочення і контроль витрат є єдиним чинником збільшення і збереження маси прибутку підприємства, особливо в галузях з високою конкуренцією.

Класифікація витрат і доходів є не лише методом пізнання, а і ключовим елементом організації їх обліку.

Поділ витрат за певними ознаками дає широкі можливості для подальшого їх групування з метою підготовки управлінської звітності.

Дослідження стану обліку господарюючих суб'єктів дозволяє стверджувати, що за складом і глибиною рівні аналітичного обліку можуть бути різними. Індивідуальність завдань управління і їх залежність від організаційної структури підприємства вимагає розробки багаторівневої системи аналітичного обліку.

Підходи до класифікації витрат достатньо висвітлені в економічній літературі. Ми повністю підтримуємо доцільність застосування принципу «різні витрати для різних цілей» для класифікації витрат.

Групування витрат за деякими ознаками може здійснюється на рахунках обліку. Враховуючи необхідність групування витрат з різними ознаками в системному порядку, можна стверджувати про невідповідність можливостей існуючого «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» сучасним потребам управління.

2. Методи обробки (підготовки) інформації

Методи цієї групи використовуються для обробки інформації і визначення показників для прийняття рішень. Показник – це величина, що відображає певну характеристику об'єкту управління. Тобто виходячи з принципу повноти (достатності) інформації менеджерам не завжди потрібна вся інформація про об'єкт управління. Для прийняття певних управлінських рішень їм потрібні відповідні показники, що характеризують конкретний об'єкт.

3. Методи формування і подання управлінської звітності

Ця група методів включає способи визначення інформаційних потреб, форми, періодичності і способу подання управлінських звітів користувачам.

Визначення інформаційних потреб внутрішніх користувачів є однією з найважливіших проблем, що необхідно вирішити при побудові ефективної інформаційної системи на підприємстві.

При визначенні потреби в інформації потрібно встановити необхідний мінімум інформації, якою повинен володіти відповідальний менеджер для виконання функціональних обов'язків, форму, час, періодичність інформування. Необхідно зауважити, що інформаційні потреби залежать не лише від кола завдань, що вирішуються конкретним працівником, а і від інших чинників, що визначаються особистісними характеристиками користувача (кваліфікація, психо-фізичні особливості).

Вважаємо, що при визначенні інформаційних потреб внутрішніх користувачів підприємства необхідно звернути увагу на наступне:

- вирішальною умовою ефективного задоволення інформаційних потреб є усвідомлення і чітке вираження того, яка інформація дійсно потрібна споживачеві для вирішення поставленого перед ним завдання;

- для вивчення потреб в інформації необхідно використовувати всі види і форми комунікацій;

- важливо знати ступінь задоволення інформаційних потреб і дієвість створеної інформаційної системи.

Близько 80 % опитаних практиків, стверджували, що визначення інформаційних потреб користувачів з метою визначення змісту і форм управлінської звітності є завданням складним. Це пов'язано з вище переліченими факторами. Ускладнює проблему те, що бухгалтери і працівники інших підрозділів спілкуються різними мовами, використовуючи різні назви для однакових об'єктів (точка безбитковості, поріг рентабельності, критичний обсяг діяльності тощо) що склалося об'єктивно.

Ми вважаємо, що до проблеми визначення змісту і форм звітів необхідно підходити комплексно. По-перше – враховувати професійну думку користувача звіту. Для цього може застосовуватись спосіб анкетування, співбесіда тощо. По-друге – відділ, що відповідає за формування і подання управлінської звітності, маючи більше знань і краще розуміючи конкретну проблему має сам запропонувати варіант звіту, виходячи з вимог посадової інструкції.

Значний вплив на зміст і структуру управлінської звітності має рівень управління, до якого належить користувач звітності і основні господарські процеси підприємства.

Для різних рівнів управління (оперативного, тактичного і стратегічного) обробка первинної інформації буде здійснюватися по-різному: інформація може агрегуватися, деталізуватися або спеціальним чином структуруватися.

Зокрема, більш детальна інформація в аналітичних розрізах необхідна тільки керівникам структурних підрозділів, а на рівень вищого управління (фінансового директора, комерційного директора й т.д.) варто виводити вже тільки підсумкові, узагальнюючі показники.

Так, якщо керівник дільниці має потребу в інформації в розрізі статей витрат на продукт, майстер цеху потребує цю інформацію в розрізі бригад, а заступник директора з виробництва – в розрізі цехів.

Терміни підготовки і подання періодичної управлінської звітності прямо залежить від рівня управління - чим вищий рівень, тим нижча частота: щоденно – звіт по реалізації для менеджера відділу збуту, щотижня – звіт по реалізації для заступника директора з комерційних питань, щомісяця – звіт про прибутки і збитки для комерційного директора.

Способи подання управлінської звітності залежать від особливостей, масштабів діяльності, рівня технічного озброєння конкретного підприємства.

Крім того, необхідно зауважити, що ефективне використання розглянутих методик, неможливе без застосування сучасних комп'ютерних технологій. Не можна стверджувати, що їх застосування неможливе при ручному способі накопичення, обробки і передачі інформації, але слід пам'ятати про економічну доцільність таких дій.

Висновки. Отже, питання вибору тих чи інших методів формування і подання управлінської звітності вирішується на підприємстві під впливом багатьох чинників, а доцільність їх застосування перевіряється часом і результатом діяльності. Розроблена класифікація методів дає можливість здійснювати раціональне їх використання в практичній діяльності підприємства, зрозуміти роль і можливості кожного з них при підготовці управлінської звітності.

Для підтримки інформаційного простору підприємства в актуальному стані, аналітикам необхідно забезпечити систематизацію інформаційних потоків у підприємстві, гнучко реагуючи на інформаційні запити користувачів створюваної інформації, перевіряючи ступінь їх задоволення, проводячи діагностику застосовуваних методів. Для визначення та підбору ефективних методів необхідно керуватися відповідними

критеріальними ознаками, що потребує подальших розробок, необхідних для моделювання систему управлінської звітності на підприємстві.

Резюме: в статті розглянуті підходи до формування системи методів підготовки і подання управлінських звітів, доведена необхідність групування методів підготовки і подання управлінських звітів на: методи накопичення інформації, методи обробки (підготовки) інформації та методи підготовки і подання управлінських звітів; запропонована система групування методів за вказаними ознаками.

Резюме: в статье рассмотрены подходы к формированию системы методов подготовки и представления управленческих отчетов, доказана необходимость группирования методов подготовки и представления управленческих отчетов на: методы накопления информации, методы обработки (подготовки) информации и методы подготовки и представления управленческих отчетов; предложена система группирования методов по указанным признакам.

Summary: the article deals with approaches to methods of preparing and presenting management reports, proved the necessity of grouping methods of preparation and presentation management reports on: methods of information accumulation, methods of data processing data and methods of preparation and presentation management reports, proposed system of grouping methods for the specified characteristics.

Література

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.
2. Вітренко О.В. Система методів управлінського обліку // “Вісник СумДУ. Серія Економіка”. - №2. – 2008. том 2 с. 188-195.
3. Карпенко, О. В. Управлінський облік : організація, методологія, методика викладання: монографія / О. В. Карпенко. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
5. Нападівська Л. Методологічні засади управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — № 4. —. 2004. — С. 26-30.
6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
7. Управлінський облік та аналіз затрат підприємств харчової промисловості: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Іванечко П.К. – К., 2010. – 20с.