

**УДК 657.37:339.17**

**Стрибулевич Т.О., ст. викладач** (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне), **Княшко О.М., ст. викладач** (Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ)

## **УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

**У статті розглянуто теоретичні та практичні проблеми складання і використання управлінської звітності на підприємствах торгівлі.**

**In the article the theoretical and practical problems of drafting and use of the administrative accounting are considered on the enterprises of trade.**

**З розвитком ринкових відносин** в Україні змінилися умови здійснення господарської діяльності підприємств торгівлі. Глобалізація торговельної діяльності передбачає пошук нових, більш ефективних форм і методів управління всією інфраструктурою торгівлі. Ефективне функціонування підприємств даної галузі на сьогодні неможливе без створення надійного й своєчасного інформаційного забезпечення процесу управління. Серед найбільш важливих елементів технології генерування інформаційних ресурсів будь-якого підприємства є управлінська звітність. Тобто звітність, спрямована на забезпечення внутрішніх користувачів якісною обліковою інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих рішень з питань управління підприємством.

На даний час на підприємствах торгівлі існує низка проблем теоретичного, методичного та прикладного характеру, пов'язаних з управлінською звітністю. Зокрема, проблеми уточнення сутності і змісту категорії "управлінська звітність", принципів, вимог, обмежень, якісних характеристик звітів, їх обґрунтованої класифікації, форм представлення, способів організації тощо. Окреслені проблеми недостатньо вивчені та опрацьовані, мало висвітлені в наукових публікаціях, а тому мають як наукове, так і практичне значення.

**Вагомий внесок у дослідження** питань управлінської звітності зробили провідні вітчизняні вчені: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Задорожний З.В., Кузнецова С.А., Нападовська Л.В., Пушкар М.С., Сопко В.В., Чумаченко М.Г. Серед зарубіжних авторів слід відзначити праці Хонгрена Ч.Т., Фостера Дж., Друрі К., Дона Р. Хенсена, Мерієна М. Моувена, Небіла С. Еліаса, Девіда У. Сенкова та російських вчених Аверчева І., Адамова Н., Богатова Є., Ніколаєвої С.О., Палія В.Ф., Соколова Я.В.

Проведене ґрунтовне дослідження наукового доробку дало змогу констатувати, що зарубіжними науковцями та практиками, незважаючи на існування певних методологічних розбіжностей, окреслена чітка концепція надання облікової інформації керівництву підприємств в управлінській звітності, в основу якої покладено інформаційні потреби системи управління. Разом з тим у вітчизняній літературі цілісного наукового дослідження цього питання не проведено. Відсутність у вітчизняній науці та практиці єдиної концепції формування управлінської звітності виходячи з потреб системи управління обумовлює необхідність вирішення ряду питань, пов'язаних з якістю інформаційного забезпечення менеджменту, неузгодженістю дій системи управління та, як наслідок, прийняттям неефективних управлінських рішень та загальним зниженням рівня економічного потенціалу підприємств.

У зв'язку з цим актуальною є потреба в формуванні методики створення управлінської звітності, в основу якої доцільно покласти концептуальні засади узагальнення облікової інформації в бухгалтерській звітності та єдиний комплексний підхід щодо впровадження форм управлінської звітності в межах суб'єкта господарювання з огляду на інформаційне забезпечення користувачів такої звітності.

**Метою даної публікації** є дослідження теоретико-методичних засад формування і використання управлінської звітності підприємствами торгівлі та розробка практичних рекомендацій щодо її удосконалення.

**Основними завданнями публікації є:**

- уточнити сутність та зміст категорії “управлінська звітність”;
- визначити якісні характеристики та вимоги до управлінської звітності;
- сформулювати типові недоліки надання облікової інформації в управлінській звітності підприємств торгівлі;
- запропонувати класифікацію управлінської звітності торговельних підприємств.

**Система управлінського обліку** і внутрішньої управлінської звітності не підлягає регламентуванню з боку державних органів, є внутрішньою справою кожного підприємства, створюється виключно при потребі в управлінській інформації керівних органів суб'єкта господарювання [1]. Разом з тим, проведені дослідження підприємств торгівлі показали, що лише 40% керівників, бухгалтерів, фінансистів та економістів мають уявлення про управлінський облік і звітність, а серед керівників лише одна третина володіє початковими знаннями з управлінського обліку. Більше 80% опитаних керівників і фахівців з обліку відчують значні складнощі з організацією як управлінського обліку, так і управлінської звітності. Також слід відмітити, що на підприємствах торгівлі відсутня єдність у формуванні організаційних і методичних засад управлінської звітності, тобто існує потреба у підготовці науково обґрунтованих рекомендацій з питань підготовки управлінських звітів та відповідної організації системи управлінського обліку.

Аналіз наукових публікацій свідчить, що серед науковців немає одностайності у підходах до змісту та структури управлінської звітності, а це, у свою чергу, не сприяє однозначному визначенню сутності, змісту, методичних засад формування, сфери застосування тощо. Узагальнення підходів щодо сутності та призначення управлінської звітності наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Тлумачення поняття “управлінська звітність” в економічній літературі

| <b>Автор</b>                    | <b>Визначення</b>   |
|---------------------------------|---|
| Адамов Н.<br>[2, С. 21]         | Управлінська звітність - це комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, які відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності і згруповані в цілому по підприємству та в розрізі структурних підрозділів.   |
| Бутинець Ф.Ф.<br>[3, С. 416]    | Внутрішня бухгалтерська звітність - звітність, яка складається бухгалтером аналітиком і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління. Основною метою складання звітності є надання оперативної релевантної інформації відповідно до вимог управлінського персоналу. |
| Колос І.В.<br>[4, С. 30]        | Під управлінською звітністю потрібно розуміти звітність, яка складається менеджерами різних рівнів управління і містить оцінку результатів діяльності та прогностичні напрями її розвитку.  |
| Кузнецова С.А. [5, С. 15]       | Управлінська бухгалтерська звітність - це бухгалтерська звітність, що містить облікову інформацію про діяльність підприємства та надається внутрішнім користувачам у процесі управління підприємством.  |
| Коноваліхіна Т.О.<br>[6, С. 55] | Управлінська звітність - система показників оцінки результатів бізнесу та перспектив його розвитку, що надається внутрішнім користувачам для задоволення інформаційних потреб у процесі прийняття стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень.   |
| Нападівська Л.В.<br>[7, С. 582] | Управлінська звітність - 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.  |
| Палій В.Ф.<br>[8, С. 204]       | Метою внутрішньої звітності є забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів необхідною управлінською інформацією.   |

Отже, за результатами аналізу підходів щодо сутності та призначення управлінської звітності можна виділити низку спільних поглядів вчених до поняття “управлінська звітність”:

- управлінська звітність являє собою доволі гнучку систему форм інформації;
- управлінська звітність складається за центрами відповідальності і в цілому по підприємству та подається управлінському персоналу різних рівнів;
- управлінська звітність повинна відображати умови, специфіку, особливості діяльності підприємства та потреби управлінського персоналу;
- мета складання управлінської звітності – джерело інформації для контролю, аналізу, бюджетування та прийняття управлінських рішень.

У працях вітчизняних та зарубіжних вчених досить детально висвітлюються принципи та вимоги, на яких має ґрунтуватися інформація управлінського облі-

ку, а, відповідно, і управлінська звітність. Разом з тим слід відмітити варіативність підходів щодо розкриття даного питання (табл. 2).

Таблиця 2

Принципи та вимоги до формування управлінської звітності

| Автор                           | Принципи та вимоги   |
|---------------------------------|--|
| Адамов Н.<br>[2, С. 23]         | 1) усі звіти мають бути адресними і конкретними; 2) поточні звіти повинні містити оперативну інформацію, корисну для прийняття управлінських рішень; 3) форми звітності мають враховувати психологічні особливості і рівень підготовленості конкретного менеджера, для якого підготовлено звіт; 4) звіти не повинні бути перевантажені надлишковими даними, у той же час уся представлена у них інформація має бути систематизована; 5) витрати на підготовку управлінської звітності не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання. |
| Ходзицька В.В.<br>[9, С. 37]    | принцип "достовірності даних"  |
| Кузнецова С.А.<br>[5, С. 16]    | доречність, своєчасність, додержання вимоги зрозумілості, достовірність, зі ставність, гнучкість.  |
| Нападавська Л.В.<br>[7, С. 560] | принцип методологічної незалежності; орієнтація на досягнення стратегічних цілей підприємства; принцип результативності; принцип відповідальності; принцип багатоваріантності; принцип комплексності; принцип "різна собівартість для різних цілей"  |

Слушною є думка Коноваліхіної Т.О. про відповідність управлінської звітності критеріям корисності та економічності, чого можна досягти, дотримуючись таких вимог:

- ієрархічність – врахування інформаційних потреб користувачів різних рівнів управління;
- своєчасність – надання управлінських звітів у терміни, визначені внутрішньо корпоративними стандартами, в яких має зазначатись також відповідальність за їх порушення;
- достовірність забезпечується даними фінансового та управлінського обліку;
- здатність управлінської інформації впливати на рішення внутрішніх користувачів досягається введенням порогу суттєвості по окремих показниках звітів;
- аналітичність посилюється шляхом диференціації відхилень від бюджетних показників або цільових стратегічних показників на сприятливі і несприятливі, визначення їх чинників;
- наочність покращується за рахунок вилучення із звітів показників, які дублюють аналогічні показники в інших масивах бази даних, зокрема це стосується інформації, яка міститься у бюджетах [6, С. 56].

Важливим моментом у ході дослідження управлінської звітності підприємств торгівлі є формулювання типових недоліків надання облікової інформації в управлінській звітності, врахування яких при створенні такої звітності сприяє підвищенню загального рівня її ефективності для системи управління підприємствами даної галузі. На основі вивчення й узагальнення пропозицій

науковців та отриманих результатів проведеного дослідження цього питання в практичному аспекті можна сформулювати типові недоліки надання облікової інформації в управлінській звітності підприємств торгівлі, які мають поширений та ґрунтовний характер:

1) надання облікової інформації, яка спрямована на контроль загальних результатів діяльності підприємства торгівлі без деталізації в плані забезпечення контролю діяльності за конкретними напрямками – функціями управління та в розрізі окремих структурних підрозділів;

2) відсутність забезпечення інформаційних потреб менеджерів середньої ланки;

3) надання облікової інформації в управлінській звітності без урахування конкретних проблем системи управління, для вирішення яких потрібен той чи інший внутрішній звіт, що призводить, зокрема, до значних обсягів облікової інформації;

4) дублювання облікової інформації внаслідок відсутності єдиного комплексного підходу до впровадження форм управлінської звітності в межах торговельних підприємств;

5) недотримання принципу синергічної єдності при організації процесу документування облікової інформації;

6) незіставність облікової інформації в управлінських звітах;

7) надання недостовірної облікової інформації, яка є непридатною для управління;

8) надання облікової інформації, яка не використовується системою управління підприємства торгівлі загалом.

Урахування визначених типових для підприємств торгівлі недоліків надання облікової інформації в управлінській звітності під час створення окремих форм такої звітності сприятиме підвищенню загального рівня її ефективності для системи управління підприємствами даної галузі.

Питання класифікації управлінської звітності розглядаються у працях: Адамова Н., який класифікує звітність за ознаками обсягу звітності, її змісту, за видами діяльності, за форматом, рівнем та частотою представлення [2, С. 25]; Палія В.Ф., який виділяє у якості ознак: зміст інформації, рівні управління, обсяг інформації, форму представлення [8, С. 150]; проф. Ластовецький В. називає два види звітів – виробничі та комерційні [10, С. 42]. Слід зауважити, що найбільш ґрунтовними є класифікації Адамова Н. та Палія В.Ф., які, на нашу думку, доцільно взяти за основу при побудові класифікації управлінської звітності підприємств торгівлі.

Суттєве значення для менеджерів має доступна форма внутрішнього звіту, розміщення і подання відповідної інформації. Стандартного набору управлінської звітності з єдиними формами та інформаційною структурою бути не може. Управлінська звітність індивідуальна. Тому науковці виділяються класифікаційні ознаки, які характеризують загальні підходи до форм управлін-

ських звітів: за формою представлення (табличні, графічні, текстові і комбіновані звіти); за видами діяльності (звіти по закупівлі і заготівлях, звіти з реалізації); за рівнем представлення (звіти для керівників вищого рівня, звіти для менеджерів структурних підрозділів, звіти для менеджерів низової ланки); за обсягом інформації (зведення, оперативні звіти, підсумкові звіти); за частотою подання (поточні, зведені та комплексні звіти); за змістом (звіти по ключових позиціях та аналітичні звіти); за соціальним значенням (звіти з соціального розвитку колективу, звіти з реалізації заходів збереження навколишнього середовища); за видами прийнятих управлінських рішень (для обґрунтування тактичних, оперативних та стратегічних управлінських рішень) [11, С. 27].

Для обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємств торгівлі пропонуємо систему управлінських звітів, перелік яких наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Склад управлінської звітності підприємств торгівлі\*

| Види прийнятих управлінських рішень   |  |  |
|---|--|--|
| Для обґрунтування оперативних управлінських рішень (термін подання - щоденно) | Для обґрунтування тактичних управлінських рішень (термін подання - щомісячно)      | Для обґрунтування стратегічних управлінських рішень (термін подання - щорічно) |
| 1   | 2  | 3  |
| Оперативний звіт з продажів   | Звіт про виконання бюджету продажів  | Звіт про досягнення стратегічних цілей за проекцією фінанси                    |
| Оперативний звіт про закупівлю товарів  | Зведений звіт з продажів   | Звіт про досягнення стратегічних цілей за проекцією персонал                   |
| Оперативний звіт про поточні зобов'язання                                     | Звіт про виконання зведеного бюджету закупівлі товарів                             | Звіт про досягнення стратегічних цілей за проекцією клієнти                    |
| Оперативний звіт про виконання платіжного календаря                           | Звіт про фінансові результати операційної діяльності                               | Звіт про досягнення стратегічних цілей за проекцією внутрішні процеси          |
|   | Звіт про внесок центрів відповідальності у виконання бюджету операційного прибутку | Звіт про соціальні витрати   |
|   | Звіт про виконання бюджету соціальних витрат за статтями                           |  |
|   | Зведена відомість соціальних витрат структурних підрозділів за видами виплат       |  |
|   | Звіт про виконання бюджету грошових коштів по операційній діяльності               |  |
|   | Звіт про виконання бюджету дебіторської заборгованості                             |  |

\* розроблено особисто авторами на основі [6].

Самостійність у визначенні часу подання управлінської звітності, форм і структури дає можливість створення її різних видів, що характеризує різнос-

торонність відображення процесів діяльності підприємств торгівлі і формує умови повнішого використання управлінської інформації. Таким чином, показники і в цілому інформація, яка знаходить своє відображення в управлінській звітності, визначається потребами її користувачів.

**Подальший розвиток теорії і практики** управлінського обліку потребує вирішення проблеми складання та подання управлінської звітності. Уточнення сутності і змісту категорії “управлінська звітність”, визначення якісних характеристик та вимог до управлінської звітності, виокремлення типових недоліків надання облікової інформації в управлінській звітності підприємств торгівлі і розробка класифікації управлінської звітності для підприємств торгівлі є передумовою створення цілісної системи управлінської звітності. Але, перш за все, форма управлінської звітності підприємств торгівлі повинна бути доступною для користувачів та максимально розкривати зміст її показників.

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. №996-XIV. 2. Адамов Н. Внутренняя управленческая отчётность: принципы, виды и методы составления / Н. Адамов // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 30. – С. 21-27. 3. Бухгалтерський управлінський облік: підруч. / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевські. – 2.вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 480с. 4. Колос І. В. Звітність як елемент системи управління підприємством / І. В. Колос // Економіка та держава. – 2006. – №8. – С. 26-31. 5. Кузнецова С. А. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С. А. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 15-24. 6. Коноваліхіна Т. О. Управлінська звітність в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту ресторану / Т. О. Коноваліхіна // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: наук.-практ. конф. 23-24 жовт. 2009 р. – Львів : НУ “ЛП”, 2009. — С. 55-56. 7. Нападовська Л. В. Управлінській облік: підруч. для вузів / Л. В. Нападовська. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с. 8. Палий В. Ф. Организация управленческого учета / В. Ф. Палий — М. : Бератор-Пресс, 2003. — 224 с. 9. Ходзіцька В. В. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік: його суть та місце в системі формування економічної інформації в умовах ринкових відносин / В.В. Ходзіцька // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №6. – С. 36-38. 10. Ластовецький В. О. Який вид обліку не є управлінським? / В.О. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №4. – С. 40-44. 11. Бачинський В. І. Актуальні питання теорії й практики внутрішньогосподарської (управлінської) звітності у кооперативних системах / В. І. Бачинський // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: зб. наук. праць. – Вип. 4 (44). – Рівне : НУВГП. – 2008. – С. 22-28.

Рецензент: к.е.н., професор Кушнір Н.Б. (НУВГП)