

УДК 657.37

М. М. Матюхакандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету, Україна
Matyuha@i.ua

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПРО СУКУПНІ ДОХОДИ (ВИТРАТИ)

Анотація. Досліджено основні форми управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) в контексті ефективного інформаційного забезпечення управлінців. Визначено напрями підготовки, класифікацію та особливості використання управлінських звітів в умовах застосування інформаційних технологій обліку. Запропоновано формувати управлінську звітність за рівнями управління підприємства.

Ключові слова: управлінська звітність, звіти про сукупні доходи (витрати), інформаційне забезпечення.

Н. Н. Матюхакандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського учета
Киевского национального торгово-экономического университета, Украина

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ О СОВОКУПНЫХ ДОХОДАХ (РАСХОДАХ)

Аннотация. Исследованы основные формы управленческой отчетности о совокупных доходах (расходах) в контексте эффективного информационного обеспечения руководителей. Определены направления подготовки, классификация и особенности использования управленческих отчетов в условиях применения информационных технологий учета. Предложено формировать управленческую отчетность по уровням управления предприятия.

Ключевые слова: управленческая отчетность, отчеты о совокупных доходах (расходах), информационное обеспечение.

Mykola M. Matyukha

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Kiev National Trade and Economic University, Ukraine

FEATURES OF MANAGERIAL REPORTING ON TOTAL INCOME (EXPENSES)

Abstract. The main forms of management reporting of total income (expenses) in the context of effective information management supply of business authority are researched in the article. The directions of forming, classification and usage of managerial reports in the conditions of information technology application in accounting are identified. It is proposed to form managerial reporting in accordance with levels of government in enterprises.

Key words: managerial reporting; reports on total income (expenses); information provision.

JEL classification: M10, M40, M41, M49

Постановка проблеми. Одним із головних показників, який справляє вплив на прийняття управлінських рішень, є визначення співвідношення доходів та витрат, а відтак і фінансового результату. Тому дуже важливо правильно та своєчасно відображати облікові операції підприємства, зокрема безпомилково вести обліково-аналітичну роботу з відображення доходів і витрат, у визначені терміни складати та подавати звітність зацікавленим користувачам.

Зміни, що відбулися у вітчизняній економіці, безпосередньо вплинули на інформаційне забезпечення підприємств. Із розвитком ринкових відносин почав формуватися новий механізм повного і незалежного інформаційного забезпечення управлінських рішень, що змінює елементи баз даних за різними напрямками. Це пов'язано із підвищенням відповідальності суб'єктів ринку за результати своєї діяльності та повний комерційний розрахунок, зменшення прямих вказівок з боку вищих установ, а також можливістю використання різних варіантів інформації. Тепер підприємства самостійно визначають власну стратегію обліково-аналітичного забезпечення. При цьому функціонування кожного суб'єкта господарювання можливе лише за наявності достовірної та об'єктивної інформації про фактичні результати його діяльності. Тому питання інформаційного забезпечення результатів діяльності підприємства та контролю за їх формуванням та відображенням у обліку і звітності є досить актуальними й досліджуються як науковцями, так і практиками. Необхідність розробки науково обґрунтованих підходів до формування інформації про доходи та витрати в управлінській звітності з урахуванням напрацювань вітчизняної облікової школи і принципів господарського контролю зумовили актуальність нашого дослідження.

Аналіз досліджень та публікацій. Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів свідчить про те, що дискусії навколо вирішення організаційно-методич-

них проблем відображення інформації про доходи (витрати) у звітності усе ще тривають. Вагомий внесок у розв'язання цих проблем зробили вітчизняні вчені-економісти: С. Ф. Голов [1], В. П. Завгородній [2], Л. В. Нападівська [3, с. 165], В. О. Осмятченко [4, с. 191–192], В. П. Пантелеєв [5] та ін. Серед зарубіжних авторів означену проблему досліджували І. В. Аверчев [6], К. Друрі [7], В. Ф. Палій [8], Р. Хілтон (*Ronald W. Hilton*) [9], Б. М. Стівен (*Bragg M. Steven*) [10], Б. Харольд (*Bierman Jr. Harold*) [11] та ін. Однак, на наш погляд, викладені ними результати досліджень щодо узагальнення і конкретизації інформації про доходи та витрати з метою прийняття ефективних управлінських рішень і формування управлінської звітності є недостатніми й потребують подальшого вивчення та уточнення.

Метою статті є дослідження теоретичних основ формування управлінської звітності про сукупні доходи та витрати із застосуванням інформаційних технологій обліку.

Основні результати дослідження. Складаючи управлінський звіт про сукупні доходи (витрати), керівництво підприємства стикається із низкою проблем. По-перше, цей звіт повинен містити докладні відомості про результати фінансово-господарської діяльності підприємства, у тому числі дані за її сегментами, що ускладнює структуру відповідної звітної форми. По-друге, постає проблема вибору первинного сегмента, яким можуть виступати: підрозділ підприємства, географічний район, у якому здійснює свою діяльність підприємство, або вид товару. Причому для кожної галузі та кожного суб'єкта господарювання розв'язання цієї проблеми є індивідуальним, що має відображатися за певними класифікаційними ознаками. По-третє, типізація управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) має брати до уваги потреби користувачів, для яких вона формується, та враховувати інші фактори, що лежать в основі класифікації управлінської звітності (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація управлінської звітності про сукупні доходи (витрати)

Класифікаційна ознака	Вид управлінської звітності
Рівень управління	нижній, середній, вищий
Рівень прийняття рішень	поточний, тактичний, стратегічний
Функціональна ознака прийняття рішень керівниками	за сегментами; розрахунок фінансових показників відповідно до міжнародних аналітичних стандартів; розширення внутрішньої аналітики
Методи, на яких ґрунтується формування управлінської звітності	точка беззбитковості, методи розрахунку калькуляції (елементи методу «директ-кост»)

Джерело: Складено особисто автором

Наведена класифікація передбачає виділення основних груп управлінської звітності залежно від її призначення та ситуації, у якій вона може бути використана. На наш погляд, управлінську звітність найдоцільніше складати за сегментами, бо саме ця форма найбільш потрібна для управління підприємством. Водночас, необхідно формувати не тільки абсолютні, а й відносні показники, що надає звітній формі статусу аналітичного звіту. При цьому слід враховувати, що вказану форму управлінської звітності слід складати як за сегментами, так і за видами діяльності суб'єкта господарювання (основний, фінансовий, інвестиційний). Тож управлінський звіт про сукупні доходи (витрати) повинен містити два розділи: звіт про результати діяльності підприємства у цілому і звіт за сегментами.

Для складання такої форми управлінської звітності ми пропонуємо використати елементи методу «директ-кост», у тому числі відносний показник, який можна розрахувати на основі відповідної системи управління витратами підприємства, – силу впливу операційного важеля (СВОВ). Цей показник відображає зміну суми прибутку в разі зміни обсягу виручки на 1%:

$$СВОВ = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Прибуток}} \quad (1)$$

Наведений показник доцільно ввести до складу показників управлінського звіту про сукупні прибутки і збитки (табл. 2).

Маржинальний дохід необхідно включати в управлінський звіт про сукупні доходи як найбільш реальний показник фінансового результату діяльності підприємства. Значущість такого показника підтверджує Л. В. Нападовська: «Застосування розвинутого «директ-костингу» дозволило створити ефективну систему оперативного ринкового ціноутворення. При цьому об'єктом аналізу є результат, одержаний в умовах конкуренції на основі вибору найбільш ефективного управлінського рішення із наявних альтернатив» [3, с. 314].

Змінні витрати залежать від обсягу виробництва (в торговельних підприємствах – від обсягу реалізації), які прямо можна віднести на собівартість конкретного виду продукції (товару). Постійні витрати слід ідентифікувати і за відсутності виробництва та розподіляти відповідно до прийнятої на підприємстві бази розподілу. Таким чином, змінні витрати варто вважати реальними, тоді як постійні не можна прямо віднести на собівартість конкретного ви-

ду продукції (реалізованого товару). В управлінській звітності для розробки цінової політики доцільно застосовувати показник «маржинальний дохід», який обчислюється шляхом вирахування із величини виручки суми змінних, реальних витрат. Перший розділ цієї форми управлінської звітності може складатися на будь-яких комерційних підприємствах. В управлінський звіт про сукупні доходи за сегментами пропонується включати ті самі показники, що й у звіт про результати діяльності підприємства у цілому.

Необхідно відзначити, що управлінська звітність становить основу для прийняття управлінських рішень у міжнародних компаніях. Спираючись на висновки управлінського звіту про сукупні доходи (витрати), керівництво підприємства може прийняти рішення про збільшення у структурі реалізованих товарів частки тих її видів, які приносять максимальний дохід. Відповідно до міжнародних стандартів дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникають у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, а не в результаті внесків засновників [12]. Основою формування управлінського звіту про сукупні доходи (витрати) для міжнародних підприємств є проміжні підсумки їх діяльності, до яких відносять маржинальний дохід, ПдПВА (прибуток до сплати податків, відсотків і амортизації), ПдПВ (прибуток до сплати податків та відсотків) і т. ін. Сукупність показників, що розраховуватимуться на основі звіту, залежить від того, що обрано ключовими показниками результативності (KPI – Key Performance Indicator) [13].

Особливістю управлінського звіту про сукупні доходи (витрати) за проміжними підсумками є те, що в ньому відображаються доходи, визнані в поточному періоді, та витрати, понесені в поточному періоді. Доходи вважаються визнаними, а витрати понесеними в поточному періоді, якщо відбувся перехід права власності від продавця до покупця (або підписано акт здачі-приймання послуг). Момент визнання доходів і витрат може не збігатися за часом із фактичною оплатою, тобто із надходженням грошей на рахунок або списанням коштів із рахунку підприємства. У цьому разі результуючим показником звіту про сукупні доходи (витрати) є чистий прибуток, що характеризує ефективність діяльності підприємства в поточному періоді.

Управлінський звіт про сукупні доходи (витрати) повинен містити як основні (виручка від продажів – оборот підприємства за звітний період), так і проміжні показники. Останні можна розрахувати шляхом віднімання із суми виручки від продажів собівартості продажів і змінних комерційних витрат. У результаті отримаємо показник маржинального прибутку, що показує, яка частка прибутку залишається на підприємстві для покриття постійних витрат (тобто витрат, пов'язаних із його діяльністю, а не обсягами продажів).

Після розрахунку маржинального прибутку можна розрахувати такий часто використовуваний у торговельних підприємствах показник, як рентабельність продажів:

$$\text{Рентабельність продажів} = \frac{\text{Маржинальний прибуток}}{\text{Виручка від продажів}} \quad (2)$$

До постійних комерційних витрат відносять витрати відділу продажів, рекламу і маркетинг, утримання та обслуговування складських приміщень, а також інші витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства. До адміністративних витрат належать витрати на утримання адміністративно-управлінського апарату, інші витрати на функціонування підприємства, які стосуються обслуговування основної діяльності. Для більшої інформативності комерційні та адміністративні витрати поділяють на окремі статті витрат (наприклад, витрати на оренду основного офісу, комунальні витрати, заробітна плата адміністративного персоналу тощо). Для того щоб підприємство працювало не у збиток, рівень постійних витрат не повинен перевищувати маржинального прибутку.

Таблиця 2

Управлінський звіт про сукупні доходи торговельного підприємства

Період	Показник					
	Виручка, тис. грн.	Змінні витрати, тис. грн.	Маржинальний дохід, тис. грн.	Постійні витрати, тис. грн.	Прибуток, тис. грн.	СВОВ
Звітний	23	17	6	2	4	1,5
Минулий	21	16	5	2	3	1,7

Джерело: Складено особисто автором

Таблиця 3

**Види та призначення інформації (довідок)
про результати діяльності**

Вид інформації (довідки)	Відповідальний за збір інформації	Призначення інформації – отримання оперативних даних про
Про випуск готової продукції та витрати основних матеріалів	Начальник виробничого цеху	випуск готової продукції та витрати основних матеріалів
Про реалізацію продукції	Начальник служби збуту	обсяг реалізації продукції
Про рух і залишки на складі готової продукції та основних матеріалів	Старший комірник	наявність готової продукції і запасів основних матеріалів
Про дебіторську і кредиторську заборгованість, залишки коштів на банківських рахунках та в касі	Головний бухгалтер	наявність вільних коштів, обсяг заборгованості в розрізі основних дебіторів та кредиторів

Джерело: Складено особисто автором

Для нижчого рівня керівництва підприємства управлінська звітність про сукупні доходи (витрати) може відображати як довідкову, так і розрахункову інформацію (табл. 3).

Наведена система управлінської звітності про доходи є найпростішим базовим рівнем для невеликого підприємства (магазину). Особливості такої управлінської інформації: звітність ведеться не лише бухгалтерією, а й усіма іншими підрозділами підприємства (магазину); результати обліку (довідки) кожного підрозділу містять інформацію щодо того аспекту діяльності підприємства, за який відповідає кожен окремий підрозділ; результати обліку (довідки) надаються лише керівництву (директору).

Маючи оперативну інформацію про роботу кожного окремого підрозділу, керівники підприємства можуть оперативно впливати на його роботу.

Для середнього та вищого рівнів керівництва управлінська звітність про доходи і витрати готується із використанням методу «витрати – випуск». Зазвичай основною метою діяльності кожного підприємства є отримання максимального прибутку. Тому увага керівництва зосереджена насамперед на пошуку шляхів збільшення рентабельності підприємства.

Загальновідомо: якщо за незмінних витрат збільшуються доходи або за незмінних доходів зменшуються витрати, то прибуток зростатиме. Тож одне із найперших завдань керівництва підприємства полягає в тому, аби збільшувати доходи та/або зменшувати витрати. Сприяти виконанню цього завдання головно й покликана управлінська звітність як узагальнюючий елемент управлінського обліку. У контексті, що розглядається, основним об'єктом обліку є витрати, які умовно поділяють на: 1) постійні (не змінюються зі зміною обсягів діяльності); 2) змінні (змінюються зі зміною обсягів діяльності).

На основі класифікації витрат дієвим видом управлінської звітності про сукупні доходи може бути графік, побудований за методом аналізу співвідношення «витрати – обсяг – прибуток». На практиці побудова та представлена графіку здійснюються програмними засобами EXCEL.

Точка беззбитковості – це критичний обсяг реалізації (діяльності), коли доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю. Використовуючи графічний метод знаходження точки беззбитковості, побудуємо комплексний графік функції $f(x)$ – для торговельного підприємства це буде прибуток. Завдання полягає в тому, щоб установити таке значення аргументу x , за якого функція $f(x)$ набуде заданого значення c , що відповідає величині витрат; відповідно математична задача зводиться до рішення функціонального рівняння $f(x) = c$ (рис.).

На рис. бачимо, що коли ціна реалізації становить 18 гр. од., то слід продати щонайменше 179 од. товару, аби забезпечити виручку в сумі 6 785,7 гр. од. для відшкодування змінних (1 785,7 гр. од.) і постійних (5 000 гр. од.) витрат. За таких заданих умов сумарні витрати покриваються за рахунок виручки.

Дієюю основою побудови управлінської звітності про сукупні доходи може служити метод рівнянь визначення точки беззбитковості (табл. 4).

Відповідно, критичний обсяг реалізації товару «А» складе 500 од., якщо ціна купівлі становитиме 0,5 грн., а ціна реалізації – 0,9 грн. Звіт із подібними розрахунками щодо окремих асортиментів товарів може бути для торговельних закладів додатковим, але досить дієвим в інформаційному аспекті документом.

Методика відображення аналітичних показників про доходи в управлінській звітності залежить від використовуваних інструментів, вибираючи які варто орієнтуватися

на стратегічні цілі підприємства, види конкурентних і бізнес-стратегій, а також кваліфікацію фахівців із управлінського обліку та аналізу. Незалежно від об'єкта управлінської звітності загальним є спрямованість показників на стимулювання кожного співробітника підприємства, керівника або відповідального за бізнес-процес на максимальну віддачу, контроль ефективності їх роботи через систему збалансованості аналітичних показників. Зростання показника нижчого рівня має сприяти максимізації або поліпшенню кожного із показників вищого рівня і забезпечувати збільшення вартості компанії (підвищення прибутковості).

Висновки. Формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) дає можливість: сформувати інформаційні потреби управління, надаючи різні дані (показники), що дозволяють аналізувати, оцінювати та контролювати діяльність окремих підрозділів і підприємства у цілому; узагальнювати інформацію про фінансовий стан підприємства у формі, зручній для прийняття управлінських рішень; визначати цілі та ключові показники ефективності діяльності окремих структурних підрозділів.

Отже, управлінська звітність, по-перше, забезпечує формування прозорості і достовірної фінансової інформації, по-друге, розкриває можливості стратегічного розвитку, економічного потенціалу підприємства, по-третє, дозво-

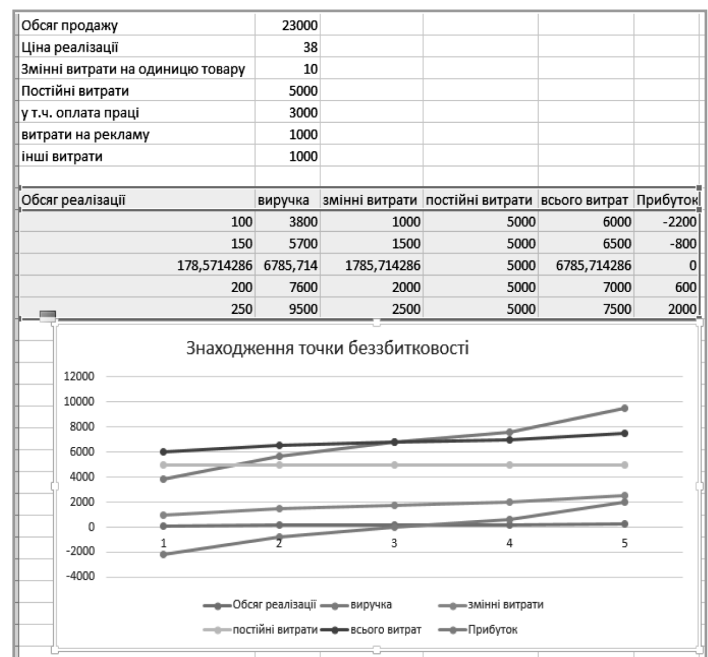


Рис. Знаходження точки беззбитковості засобами EXCEL

Джерело: Складено особисто автором

Таблиця 4

Визначення точки беззбитковості методом рівнянь за видами товарів

Товар	Ціна купівлі одиниці товару, грн.	Ціна реалізації одиниці товару, грн.	Постійні витрати, грн.	Розрахунок	Критичний обсяг продажів, од.
Товар «А»	0,5	0,9	200,0	$200,0 / (0,9 - 0,5) =$	500
Товар «Б»	0,6	1,0	1000,0	$1000,0 / (1,0 - 0,6) =$	2500
...	...				

Джерело: Складено особисто автором

ляє вести оперативний контроль та своєчасне регулювання діяльності окремих підрозділів підприємства.

Складання управлінської звітності потребує визначення користувачів звітності, обсягу інформації, необхідної менеджерам для прийняття управлінських рішень, методики формування звітів і розрахунку показників ефективності діяльності підприємства та його підрозділів.

Вибір форм і порядок складання управлінської звітності залежить від особливостей діяльності підприємства, організаційної структури, специфіки відтворювального процесу, що включає придбання, виробництво, реалізацію продукції, а також інвестування та управління.

Література

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Завгородний В. П. Автоматизація бухгалтерського учета, контролю, аналіза і аудита : монографія / В. П. Завгородний. – К. : АСК, 1998. – 768 с.
3. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
4. Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій : монографія / В. О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263 с.
5. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В. П. Пантелєєв. – К. : Державна академія статистики, обліку та аудиту, ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
6. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение (+ CD-ROM) / И. В. Аверчев. – М. : Рид Групп, 2011. – 416 с.
7. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри. – М. : ЮНИТИ – ДАНА, 2002. – 1071 с.

8. Палий В. Ф. Управленческий учет как система внутренней информации / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2. – С. 57–59.
9. Hilton, Ronald W. Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment / Ronald W. Hilton. – 8-th edition. – NY: Cornell University, 2011. – 812 p.
10. Steven, M. Bragg. Just-in-time accounting. How to decrease costs and increase efficiency / Bragg M. Steven. – 2-nd edition. – New York, Brisbane, Singapore, Toronto : JOHN WILEY & SONS, INC., 2001. – 441 p.
11. Harold, Bierman, Jr. An introduction to accounting and managerial finance a Merger of Equals / Bierman, Jr. Harold. – World Scientific, 2009. – 393 p.
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025
13. KPI (Key Performance Indicator) – ключові показники результативності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://process.sitedit.ru/pages58>

Стаття надійшла до редакції 12.01.2013

References

1. Golov, S. F. (2007). *Accounting in Ukraine: analysis and prospects*. Kiev: Center Educational Literature, 2007. 522 p. (in Ukr.).
2. Zavgorodnyi, V.P. (1998). *Automation of accounting, control, analysis and audit*. Kiev: ASK, 1998. 768 p. (in Rus.).
3. Napadovska, L.V. (2000). *Internal control in a market economy*. Dnepropetrovsk: Science and Education, 2000. 224 p. (in Ukr.).
4. Osmiyatchenko, V.O. (2010). *Accounting in terms of information technology*. Kiev: Kyiv National Economic University, 2010. 263 p. (in Ukr.).
5. Panteleev, V.P. (2008). *Internal control: methodology and organization*. Kiev: State Academy of Statistics, Accounting and Auditing, 2008. 491 p. (in Ukr.).
6. Avertev, I.V. (2011). *Management of Accounting and Reporting. Formulation and implementation (+CD-ROM)*. Moscow: Reid Group, 2011. 416 p. (in Rus.).
7. Druri, C. (2002). *Management and Cost Accounting*. Moscow: UNITY-Dana, 2002. 1071 p. (in Rus.).
8. Palyi, V.F. (2003). *Management accounting as a system of internal information*. *Accounting*, 2003, no. 2, pp. 57–59 (in Rus.).
9. Hilton, Ronald W. (2011). *Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment. 8-th edition*. NY: Cornell University, 2011. 812 p.
10. Steven, M. Bragg (2001). *Just-in-time accounting. How to decrease costs and increase efficiency. 2-nd edition*. New York, Brisbane, Singapore, Toronto: JOHN WILEY & SONS, INC., 2001. 441 p.
11. Harold, Bierman Jr. (2009). *An introduction to accounting and managerial finance a Merger of Equals*. World Scientific, 2009. 393 p.
12. *International Accounting Standard 18 (IAS 18) «Revenue»*. Available at http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025/ (in Ukr.).
13. *KPI – Key Performance Indicator*. Available at <http://process.sitedit.ru/page58> (in Rus.).

Received 12.01.2013

Науковий журнал «Економічний часопис-XXI» входить до шести міжнародних наукометричних баз наукових видань



EBSCOhost, США



Index Copernicus, Польща



Ulrich's Periodicals Directory, Велика Британія, США



GESIS Knowledge Base on Social Sciences, Німеччина



Central and Eastern European Online Library (C.E.E.O.L.), Німеччина, Польща