

О.І. Мазіна
к. е. н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку
Київського національного
торговельно-економічного університету

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

Інформаційне забезпечення управлінського персоналу являє собою впорядкований процес, результатом якого є визначена форма подання інформації, що дозволить прийняти ефективне управлінське рішення. Тобто, перехідним етапом від системи управлінського обліку (системи збору інформації) до прийняття управлінського рішення є управлінська звітність (система представлення інформації). Однак, представлення інформації в управлінській звітності, як і її отримання в обліковому процесі, базується на дотриманні визначених концептуальних засад, що теоретично обґрунтовують, методично спрямовують і практично формують інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень.

Над концепціями управлінського обліку та звітності працюють багато вітчизняних і зарубіжних науковців серед яких слід назвати: С.Ф. Голова [1], О.В. Карпенко [2], М.О. Любимова [3], К.Є. Нагірську [4], Л.В. Нападовську [5], В.Ф. Палія [6], І.А. Слободняка [7], М.Т. Щирбу [8], І. А. Югансона [9], Nabil S. Elias, Don R. Hansen, Maryann M. Mowen, David W. Senkow [10], Alan Urchurch [11] і ін.

Сучасні науковці, в основному, зосереджують свої дослідження на методичних особливостях управлінського обліку та його практичного застосування. Широко, також, досліджуються окремі теоретичні аспекти, такі як поняття, терміни, визначення; методологічні, в частині елементів методу управлінського обліку та звітності; місце і роль управлінської звітності у забезпеченні управління підприємством. Системна (наукова) концепція управлінської звітності, тим не менше, є дуже важливою складовою теорії і методики процесу розробки та впровадження системи управлінської звітності, оскільки саме наукова концепція здатна

логічно обґрунтувати та забезпечити розкриття глибинної сутності цього визначального процесу в управлінні підприємством..

Оскільки управлінські рішення базуються на інформації, що надається в управлінській звітності, постає питання формування основних вимог як до самої інформації (показників звітності) так і до її представлення (форматів звітності). Базові концепції мають бути основою процесу розробки та впровадження системи управлінської звітності.

Основна мета. На підставі дослідження поняття концепції, систематизації досліджень сучасних науковців стосовно концептуальних засад управлінського обліку та звітності, опираючись на концепції управлінського обліку та фінансової звітності, розроблені міжнародними організаціями, сформувати базову концепцію управлінської звітності як структуровану модель взаємопов'язаних та взаємозалежних елементів.

Завдання. У процесі досягнення мети вирішувалися наступні завдання:

на підставі дослідження довідкової літератури та аналізу досліджень сучасних науковців розкрити поняття концепції та її різноманітних проявів;

опираючись на відомі базові концепції, застосовуючи аналогію і порівняння, визначити основні структурні елементи базової концепції управлінської звітності;

систематизуючи напрацювання сучасних науковців та застосовуючи логічні судження, розкрити змістовне наповнення базової концептуальної основи управлінської звітності.

Виклад основного матеріалу. Тракткування поняття концепції різними джерелами дещо розрізняється у залежності від того здійснюється воно з загальнонаукової точки зору чи з точки зору конкретної науки. Крім того, значна кількість джерел надає трактування поняття концепції і в загальнонауковому аспекті, і в аспекті конкретного наукового напряму.

З загальнонаукової точки зору поняття терміну «концепція», перш за все, розглядається як філософська категорія, отже найбільш ґрунтовно воно визначається в енциклопедичних довідниках. Так, згідно тлумачення Великого енциклопедичного словника, Філософської енциклопедії і інших відомих

термінологічних довідників поняття концепції має широкий спектр визначень, що включають і певний спосіб розуміння або трактування тих чи інших явищ, і основну точку зору, і керівну ідею для їх системного висвітлення; провідний задум, систему поглядів, те чи інше розуміння дійсності [12, 13].

Прикладом трактування концепції з точки зору економічних наук є визначення, яке встановлює Сучасний економічний словник, який, враховуючи загальні трансформаційні процеси розвитку економіки, трактує концепцію як генеральний задум, що визначає стратегію дій у процесі здійснення реформ, проектів, планів, програм [14, с. 204].

Глибоко та ґрунтовно поняття концепції із загальнонаукової точки зору (ідеї, задуму, замислу), і з точки зору конкретної науки здійснюють автори словника-довідника «Облік, контроль та аналіз» [15, с. 144]. Концепція, як визначено у вказаній праці, з точки зору загальної уяви про певні явища, виступає як розуміння основного задуму, як провідна ідея, замисел, тлумачення, теорія. З погляду доказів, концепція розглядається як система доказів, поглядів, спонукання до дії, сама дія та її результати, а також можливість втілення ідеї при її реалізації. Зміст концепції у вивченні явищ буття полягає у тому, що при дотриманні єдиних, заздалегідь визначених засад може бути досягнуто певної мети. Застосування ж певних концепцій сприяє вирішенню як визначених проблем, що виникли у процесі розвитку цих явищ, так і проблем, поява яких очікується у подальшому. Концепцію також можна трактувати як провідну ідею у системі теоретичних і методологічних знань (характеристик, параметрів), яка органічно поєднує пізнавальну та методологічну функції і забезпечує знаннями про навколишню дійсність. Концепція – це і форма, і засіб наукового пізнання, які є способом розуміння, пояснення, тлумачення основної ідеї, теорії, це науково обґрунтований та, в основному доведений вираз основного змісту теорії, але на відміну від самої теорії не може бути втіленим у струнку логічну систему точних наукових понять [15, с. 145].

Стосовно ж концепції бухгалтерського обліку та звітності то автори вказаного довідника визначають її як основоположний критерій у розумінні інформації бухгалтерського обліку та

звітності, а також як основу у процесі законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку [15, с. 146].

Прикладом поєднання загальнонаукового визначення та притаманного конкретному науковому напрямку є визначення концепції Р. А. Фатфутдіновим в підручнику «Стратегічний менеджмент». Трактуючи концепцію стратегічного менеджменту він визначає її як комплекс основоположних ідей, принципів, правил, що розкривають сутність і взаємозв'язки даного явища чи системи і дозволяють визначити систему показників, факторів і умов та сприяють вирішенню проблеми, формуванню стратегії фірми, встановленню правил поведінки особистості [16].

Наведені визначення концепції різними джерелами дозволяють узагальнити розуміння концепції як в загальнонауковому так і конкретнонауковому напрямках.

Отже, у загальнонауковому значенні під концепцією слід розуміти визначену систему поглядів на певні явища чи процеси, які дозволяють досягнути кінцевої мети у розумінні цих явищ чи процесів.

З точки зору трансформаційної економіки, концепція - це зміст стратегії у процесі здійснення реформ, проектів, планів та програм.

З ж точки зору окремих наукових напрямів, то концепцією мають бути визначені основоположні критерії, які дозволяють пізнавати та прогнозувати процеси та явища, пов'язані безпосередньо з конкретними напрямками і процесами, притаманними даній науці.

Слід зазначити, що незважаючи на приналежність поняття концепції до основ теорії, воно може змінюватися та трансформуватися, оскільки змінюються і трансформуються самі явища та процеси, зміст яких і повинна узагальнювати та пояснювати концепція. Таким чином зміни, притаманні розвитку економіки, що породжують нові потреби в інформації, спонукають до перегляду діючих та виникненню нових концепцій.

Формування концептуальних засад управлінської звітності здійснюватиметься у руслі процесів та явищ, що відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищі суб'єкта господарювання як об'єкта управління у процесі господарської

діяльності. Процес господарської діяльності, що здійснюється під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів буде успішним тільки у випадку його максимальної адаптації до зовнішнього середовища. З іншого боку, сам процес управління господарською діяльністю, являє собою безперервний процес прийняття рішень на підставі зовнішньої та внутрішньої інформації, що формується відповідно діючим концепціям шляхом певної систематизації емпіричних показників облікової системи. При цьому, динамічні зміни середовища, в якому здійснюється господарська діяльність, можуть призводити до трансформаційних змін концепцій інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень (рис. 1).

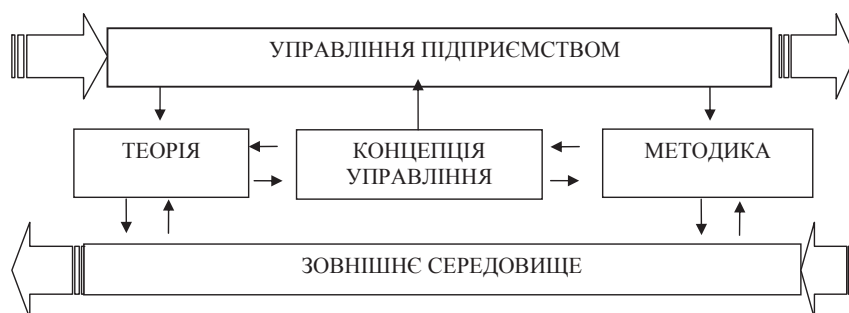


Рис. 1. Модель концепції управління підприємством у процесі адаптації до зовнішнього середовища

Оскільки в довідковій літературі відсутні визначення концепції управлінської звітності то для їх формування окремі дослідники звертаються до аналогій та порівнянь з концепціями фінансового обліку та звітності [17, 18, 19], інші базуються на концепціях управлінського обліку, розроблених Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ), що включають концепції, пов'язані з функцією та використанням результатів, з процесами і технологією, потенціалом, необхідним для виконання функцій управлінського обліку [1, 3, 20], а також інших концепціях, пов'язаних з управлінням. При цьому частина науковців [21, 18] використовують розуміння концепції як інструментів досягнення мети – прийняття ефективних управлінських рішень), інша частина – здійснюють пошук наукової (системної) концепції, що об'єднує в

собі всі взаємопов'язані та взаємозалежні елементи, що і дозволяє досягнути мети [3, 4, 17, 21].

Стосовно ж концепцій бухгалтерського обліку та звітності, які служать порівняльною основою для побудови концепції управлінської звітності, то вони досліджуються багатьма вченими що в значній мірі узагальнено в словнику – довіднику «Облік, контроль та аналіз» та визначається як основоположні принципи ведення обліку та складання звітності, прийняті у світовій практиці, що відображають підходи до реєстрації, записів активів, доходів, витрат, прибутку підприємства. [15, с. 146]. Призначення концепції полягає у тому, що вона повинна бути основою розробки нормативно-правових актів, а також обрентуванням прийняття рішень, неврегульованих нормативними актами. При цьому, автори застерігають, що концепція бухгалтерського обліку не повинна бути відірваною від життя господарюючого суб'єкта як основної ланки суспільного економічного відтворення і повинна повною мірою враховувати внутрішні системні інформаційні потреби менеджменту, працівників та власників [15, с. 146].

Серед досліджень існують спроби структуризації концепції фінансового обліку та фінансової звітності, визначення її основних елементів як складових наукової або системної концепції [17, 21]. Однак, як правило, такі дослідження не досягають своєї основної мети – побудови чітко структурованої наукової (системної) концепції. З одної сторони цьому заважає велика розбіжність у поглядах вітчизняних науковців на фінансовий (і на управлінський) облік, який у багатьох випадках ототожнюється з бухгалтерським, а з іншої сторони – достаньо повехневе сприйняття глибини і значення сучасної теорії обліку.

Враховуючи різноманітні підходи до побудови концепцій управлінської звітності, слід прогнозувати, що серед концепцій, на які може опиратися концепція управлінської звітності, повинні бути і концепції бухгалтерського обліку, і фінансового обліку та фінансової звітності, концепції управлінського обліку та системна концепція ефективного управління підприємством.

Згідно системної концепції ефективного управління підприємством результати його діяльності залежать як від внутрішніх так і від зовнішніх факторів, а ефективність управління

характеризує ступінь адаптації самого підприємства до особливостей зовнішнього середовища. Системний підхід втілює діалектичний спосіб вивчення та дослідження природніх і суспільних процесів, базується на якомога більш повному, всебічному пізнанні і врахуванні всіх зв'язків, впливів, взаємодій та полягає у використанні цілісної методології дослідження об'єктів у незрозумілому їх зв'язку та взаємовпливі [14, с. 393].

Прикладом такого системного підходу до формування концепції є Концептуальна основа фінансової звітності, розроблена Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності. В даному документі найбільш повно і глибоко визначено всі структурні складові концепції фінансової звітності. Розкрито і чітко визначено мету фінансової звітності, яка сформована, базуючись на ґрунтовному дослідженні потреб користувачів звітності; інформаційні елементи звітності, що дозволять найбільш повно задовольнити потреби користувачів в інформації; якісні характеристики та принципи, що забезпечують якість інформації, яка надається зацікавленим користувачам. Крім того, до концептуальних основ фінансової звітності залучені концепція капіталу та збереження капіталу [22].

Ідучи шляхом аналогій і порівнянь та зважаючи на структуру концепції фінансової звітності як найбільш розвинену системну концепцію формування звітності, визначимо основні складові концепції управлінської звітності. У такому випадку концепція управлінської звітності буде охоплювати мету (функції і основні завдання) управлінської звітності, види звітів та їх інформаційні елементи (як наслідок інформаційних потреб споживачів інформації), їх оцінку та визнання, якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у звітах, основоположні умови (принципи), при дотриманні яких і буде забезпечена необхідна якість інформації і досягнення мети (рис. 2).

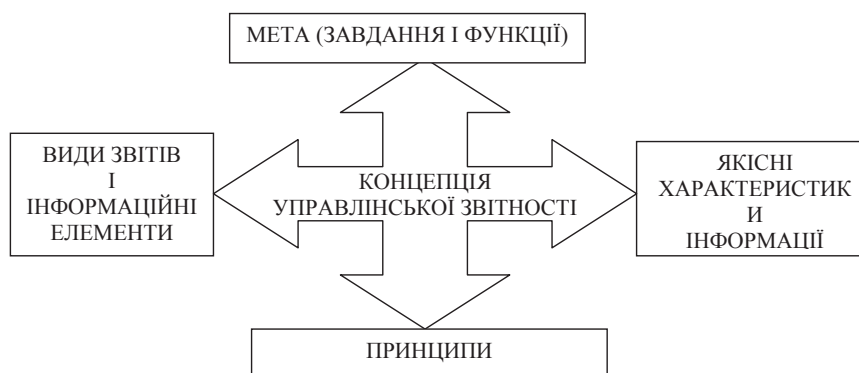


Рис. 2. Модель концептуальної основи управлінської звітності

Стосовно мети будь-якої звітності, як зазначив Аверчев І.В. щодо будь-якого обліку та звітності, то це є лише механізм інформування про різні аспекти діяльності компанії. І різниця між різними видами обліку та звітності заключається лише у різниці між інформаційними потребами користувачів цієї інформації [23].

Дане твердження говорить про те, що облік і звітність будуть структуруватися таким чином, щоб задовільнити потреби користувачів, оскільки мета формується саме на підставі потреб зацікавлених клористувачів.

Отже для визначення основної мети необхідно конкретизувати користувачів управлінської звітності та визначити їхні найбільш важливі потреби в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень.

В чому ж сутність управлінської звітності і яка її основна мета? На це питання відповідають багато дослідників, спектр досліджень яких достатньо широкий, однак висновки в основному співпадають. Визначення сутності та мети управлінської звітності зустрічається у таких науковців як: Адамов Н.А., Адамова Г.А. [24], Карпова Т.П. [25], Нагірська К.С. [4, 26], Палій В.Ф. [27, с. 279.], Соколов А.Ю. [28], Югансон О.Г. [29].

Загалом, важливість та надзвичайне значення управлінської звітності, можна висловити словами В.Ф. Палія, який вважає, що внутрішня управлінська звітність, поряд з Планом рахунків управлінського обліку, являє собою той системоутворюючий

елемент, той основний хребет, на якому тримається вся управлінська структура [30].

Глибокі дослідження Нападовської Л.В. стосовно управлінського обліку, його призначення і можливостей дозволили констатувати, що управлінський облік відіграє ключову роль в управлінні підприємством, а внутрішня звітність є важливим об'єктом управлінського обліку, що забезпечує зворотні зв'язки об'єкта і суб'єкта управління, а відтак безпосередньо впливає на результат діяльності підприємства [26].

Не зважаючи на те, що кожен з дослідників високо актуалізує питання необхідності теоретичних розробок з основ управлінської звітності, на практиці в багатьох дослідженнях теоретичні основи формування управлінської звітності розкриваються з різним ступенем довершеності, що свідчить про необхідність здійснення систематизації існуючих напрацювань і подальших наукових пошуків у цьому напрямі.

Значна частина науковців досліджують управлінську звітність через її змістовне наповнення та пов'язують його або з видами діяльності, або з функціями, які виконує певний підрозділ, або з діяльністю компанії в цілому. Як вважають Адамов Н. А. та Адамова Г. А., внутрішня управлінська звітність - це форма подання відомостей, істотних для вибору певного варіанта дій з безлічі альтернативних. Вона може містити дані, що характеризують фактичні результати виробничої, інвестиційної та фінансової діяльності організації в цілому і в розрізі окремих структурних підрозділів як за минулий період, так і на визначений момент часу. Поряд з цим внутрішня управлінська звітність може включати в себе результати аналізу внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на досягнення поставлених цілей, а також планові та прогнозні показники діяльності господарюючих суб'єктів на майбутній період [24].

Більш узагальнене визначення управлінської звітності як системи взаємопов'язаних показників, що характеризують умови та результати діяльності підприємства в цілому, або окремих його підрозділів та спрямованої на задоволення потреб управління, надають такі дослідники як Бабкіна О.М. [31], Карпова Т.П. [3] та Нагірська К.Є. [4].

Нападовська Л.В. визначає управлінську звітність як динамічну систему (як гнучку систему) форм узагальненої інформації, яка складається в розрізі структурних підрозділів (сегментів діяльності), видів продукції, видів діяльності та має бути тісно пов'язана з умовами та специфікою діяльності підприємства та інформаційними потребами управлінської ланки [5, с. 27, с. 481].

За визначенням Палія В.Ф. внутрішня звітність – це сукупність упорядкованих показників облікової та іншої інформації, якою надається інтерпретація відхилень від цілей, планів і розрахунків, без чого управлінський облік залишається формальним скопиченням цифрових даних, непридатних для цілей управління. Метою управлінської звітності є забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів необхідною управлінською інформацією [30].

Соколов А.Ю. вказує, що управлінська звітність - це, по суті, сукупність способів отримання підсумкових відомостей для цілей управління компанією. Іншими словами, управлінська звітність вторинна, вона залежить від організації бухгалтерського аналітичного обліку, від рівнів деталізації активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат при складанні бюджетів і обмежена можливостями автоматизованої системи. Разом з тим вона багатоваріантна і більше схильна до змін, ніж, наприклад, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [28].

Слід звернути увагу на те, що у визначенні Соколова А.Ю. закладене широко розповсюджене бачення, принаймі, двох проблем, які на сьогодні вирішуються суттєво іншими способами. Перша проблема стосовно того, що управлінський облік і звітність є наслідком певної організації системи бухгалтерського обліку (тобто є частиною бухгалтерського обліку). Цієї позиції притримується значна чисельність науковців, до яких належать Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М. і ін., зважаючи на назви підручників за їхнім авторством [32]. Однак система управлінського обліку і звітності виходить далеко за межі системи бухгалтерського обліку, оскільки інформація, яку очікують менеджери не обмежується тією, яку може згенерувати система бухгалтерського обліку. До такого висновку ще у 2000 році прийшов Бородкін О. С., який зазначив, що для задоволення потреб менеджерів інформації бухгалтерського обліку

недостатньо [33]. Сучасні ж автори такі як Глущенко А.В. [34], Любимов М. О. [34], Нападовська Л.В. [35], Самедова Е.Н. [34], Палій В.Ф. і інші вже не дискутують на цю тему, а працюють над розширенням інформаційної бази для забезпечення інформаційних потреб менеджменту.

Друга проблема стосується вторинності звітності порівняно з обліком, або віднесення звітності до елементів методу обліку. У цьому напрямі дискусій частина науковців стверджує, що звітність є наслідком обліку і одним з його елементів. Однак цілий ряд дослідників притримуються думки, що система обліку формується виходячи з потреб звітності. Тобто облік повинен забезпечити інформацію, яка буде представлена у звітності. Однозначно це стосується фінансового обліку, який повинен забезпечити підготовку інформації в фінансовій звітності для надання зацікавленим користувачам про що наголошується авторами підручника «Фінансовий облік» за загальною редакцією Нападовської Л.В. [36]. Таку думку висловлює і П. Хомин у статті «Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим» [37] і доказує, що «звітність є самостійною системою подання даних, необхідних для інформаційного забезпечення менеджменту і в жодному разі не може вважатись складовим елементом (прийомом) бухгалтерського обліку» [37, с. 14]. Нападовська Л.В. також зазначає, що вся структура управлінського обліку повинна бути реалізована в добре опрацьованій комплексній системі управлінської звітності [5, с. 27].

Дана проблема і досі перебуває в дискусійній площині, але ми будемо притримуватися позиції, що первинними є вимоги до управлінської звітності зі сторони менеджменту, а система управлінського обліку повинна будуватися так, щоб забезпечувати ці інформаційні потреби.

Югансон О.Г. узагальнивши значну кількість досліджень щодо визначення управлінської звітності сформулював його як «систему необхідної релевантної цільової фінансової і нефінансової інформації про майно, капітал, зобов'язання, доходи і витрати структурних підрозділів організації, їх взаємозв'язку, господарських процесах і їх результатах, про внутрішні і зовнішні фактори, передану в прийнятній формі, орієнтованій на одержувача, з метою

використання в плануванні, контролі і регулюванні показників фінансово-господарської діяльності організації» [29].

Глибокі дослідження щодо теорії та методології управлінської звітності здійснені в роботах І.А.Слободняка (Росія). Управлінська звітність вперше розглядається як система показників, об'єднаних у визначені форми звітності, і представлена з використанням сукупності форматів цих форм. При цьому управлінська звітність розглядається не просто як система показників, але як система облікових і розрахункових показників, що дозволяє мінімізувати інформаційну ентропію внутрішньої звітності [20].

За визначенням І.А.Слободняка, управлінська звітність – це система облікових і розрахункових показників, що містяться у формах звітності, представлена з використанням певного формату, сформована у відповідності з внутрішніми регламентами організації, що характеризує внутрішнє і зовнішнє середовище організації в цілому і (або) її сегментів, і оперативно задовольняє інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації [20].

Опираючись на численні визначення сутності управлінської звітності та зважаючи на те, що управлінську звітність, в основному, представляють як систему облікових і розрахункових показників, надану з використанням визначеного формату, сформовану відповідно внутрішнім регламентам для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів, можна визначити узагальнену мету формування управлінської звітності, що лягає в основу концепції управлінської звітності.

Отже концепція мети управлінської звітності полягає в оперативному задоволенні інформаційних потреб управлінського персоналу шляхом надання їм облікової і розрахункової інформації у певних форматах відповідно внутрішнім регламентам суб'єкта господарювання для прийняття управлінських рішень.

Слід зазначити, що значна кількість наукових досліджень щодо концепцій управлінського обліку та звітності побудована на порівняльній основі. Доказовою базою для побудови тих чи інших концепцій управлінського обліку та звітності, як правило, є порівняння з концепціями фінансового обліку та звітності [24, 17, 18]. Однак, не зважаючи на те, що і фінансова, і управлінська звітність є інформаційним забезпеченням прийняття рішень, між

ними проявляється суттєва різниця – управлінська звітність має чітку адресність у межах підприємства і повинна надавати не загальну інформацію в довільному форматі, а інформацію, визначену внутрішніми регламентами, зорієнтованими на конкретного споживача, з визначеними цими регламентами показниками і форматом подання.

Досягнення мети базується на виконанні визначених завдань, які з іншого боку забезпечують функції управлінської звітності. Виокремлення функцій управлінської звітності можна зустріти в багатьох дослідженнях. Однак не всіма дослідниками вони чітко визначаються та логічно обґрунтовуються. В дослідженнях Нагірської К.Є., внаслідок узагальнення напрацювань окремих науковців, визначено такі функції управлінської звітності: аналітична (оціночна), логістична, контрольна, комунікативна, стратегічна, інформаційна [4]. Функції, визначені у роботі Нагірської К.Є як функції управлінської звітності чітко корелюють з функціями управлінського обліку, визначеними і обґрунтованими Нападівською Л.В., і відрізняються тільки присутністю серед них логістичної функції. У свою чергу, функції управлінського обліку, на думку Нападівської Л.В., є логічним наслідком функцій управління підприємством [18].

Формуючи концепцію управлінського обліку Глущенко А.В., Самедова Е.Н. теж досліджують його концептуальні функції та визначають їх як наступні: планово-прогнозна, обліково-аналітична, комунікаційно-координаційна, мотиваційна та контрольньо-управлінська [34].

Порівнюючи функції управлінського обліку та звітності, що визначені різними авторами, можна дійти висновку щодо їх подібності, а в деяких випадках – співпадіння (табл.1.1).

Обґрунтування щодо призначення функцій управлінського обліку чи звітності можна побачити не в усіх дослідженнях і пояснення їх дещо розрізняються. Так у Нагірської К.Є. функції аналітична і оціночна об'єднуються в одне пояснення та розкриваються як «надання інформації про результати діяльності в необхідних аналітичних розрізах, що дає можливість оцінити менеджерів різних рівнів та діяльність центрів відповідальності» [4].

Таблиця 1.1

Концепції базових функцій управлінського обліку та звітності

Функції	Автори		
	Нападовська Л.В.	Нагірська К.Є.	Глущенко А.В., Самедова Э.Н.
інформаційна	+	+	+
контрольна	+	+	+
прогнозна	+		+
аналітична	+	+	+
комунікаційна	+	+	+
логістична		+	+
оціночна		+	
стратегічна		+	
мотиваційна			+
координаційна			+

Глущенко А.В. і Самедова Е.Н. пояснюють викладений набір функцій як похідних від функцій управління, а тому і взагалі перераховують їх без будь-якого розкриття [34].

Слід зазначити, що найбільш логічно обгрунтоване пояснення функцій управлінського обліку ми знаходимо у Нападовської Л.В. і вважаємо, що їх можна прийняти за концептуальну основу функцій управлінської звітності [18]:

інформаційна - забезпечення керівництва всіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

контрольна – контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів і окремих виконавців, а також підприємства в цілому; досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства; ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв поточного і майбутнього потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;

прогнозна - інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;

аналітична – інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі

широкого використання економіко-математичних методів і моделювання;

комунікаційна – управлінська інформація є засобом прямого і зворотнього зв'язку між рівнями управління, функціональними й структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищем.

Звертаючись до складових концепції фінансової звітності як порівняльної основи, визначення мети (завдань, функцій) є тільки частиною концептуальних основ, адже досягнення цієї мети можливе тільки при отриманні якісної інформації, а якість, у свою чергу, буде забезпечуватися дотриманням певних принципів.

Аналіз наукових досліджень з даного питання показав, що сучасні науковці загалом не виокремлюють якісні характеристики управлінської звітності, зосереджуючи основну увагу на принципах. Більше того, принципи, функції та якісні характеристики, зачасти, зводяться до поняття принципів і досліджуються як єдина категорія [18, 19, 29].

Такий підхід до розкриття принципів має певний сенс, адже з енциклопедичної точки зору, серед багатьох визначень, принцип має базове концептуальне значення. Він може виступати і в ролі наукової системи, теорії, світогляду і ін., тобто, фактично, принцип може виступати власне концепцією [38]. Дещо по іншому трактується принцип з точки зору словника іноземних слів [39]. Принцип за останім джерелом – це основа або правило, від якого не відступають. Тобто, в більш вузькому розумінні, принципи – це певні обмежувальні умови (аксіоми), які не можна порушувати ні за яких обставин. Якраз таке значення мають принципи в науковій концептуальній основі управлінської звітності. Їх наявність дає можливість отримати саме таку інформацію, якість якої дозволить досягнути основної мети. В Концептуальній основі фінансової звітності для означення принципів використано поняття «основоположні припущення». До прикладу, таким основоположним припущенням для подання інформації у фінансовій звітності є безперервність. Тобто, користувачі фінансової звітності повинні бути абсолютно впевненими, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому, не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності,

хоча безпосередньо ні в самому звіті ні в примітках про це мова не іде. Така вимога закладається безпосередньо в концептуальній основі і повинна дотримуватися беззаперечно [22].

Поняття правила, яким пояснюється термін принцип в окремих джерелах, тим не менше, носить дещо інший зміст. І заключається він у тому, що правило визначається як припис, яким встановлюється порядок виконання тих чи інших дій [38]. Власне, на сьогодні серед фахівців бухгалтерського обліку відбуваються певні дискусії, пов'язані з відмінностями між двома глобальними системами бухгалтерського обліку та фінансової звітності - МСФЗ та GAAP - через суттєву відмінність між ними, яка полягає в тому, що в системі МСФЗ діють принципи, а в системі GAAP – чіткі правила.

Стосовно співвідношення принципів і концепцій в обліку та звітності слід погодитися з висновками таких науковців як П.Л. Сук [40] і М. Т. Щирба [41], які вважають, що поняття концепції є більш загальним від поняття принципів, правил, методів чи прийомів. Концепція це система теорій, поглядів, ідей, втілених у принципах, правилах, методах і прийомах, яка їх об'єднує і функціонує на їх основі.

Дослідження якісних характеристик управлінської звітності у порівнянні з фінансовою звітністю дозволяють стверджувати, що коло якісних характеристик управлінської звітності повинно бути більш широким, порівняно з фінансовою звітністю, оскільки вони мають забезпечувати якість інформації для кожної групи управлінського персоналу. Основоположні ж якісні характеристики фінансової звітності включають такі як зрозумілість, достовірність, суттєвість, доречність, зіставність, можливість перерірити, своєчасність [22].

Не зважаючи на те, що такі відомі дослідники концепцій управлінсько обліку та звітності як Нападовська Л.В., Слободняк І.А., Югансон О.Г. чітко не виділяють якісні характеристики інформації управлінської звітності, в своїх дослідженнях вони ґрунтовно доказують якими саме якостями повинна володіти управлінська звітність.

Так Нападовська Л. В. серед характеристик, якими повинна володіти управлінська інформація, зазначає оперативність,

корисність, цільове спрямування, достатність, системність, зіставність, достовірність, зрозумілість [5, с. 28].

Як у О.Г. Югансона так і І.А. Слободняка у самих визначеннях управлінської звітності присутні якісні характеристики управлінської звітності, до яких логічно віднести: релевантність, цілеспрямованість, орієнтованість на конкретного споживача.

Порівняння зазначених характеристик інформації з тими, що визначені Концептуальними основами фінансової звітності (доречність, достовірність, суттєвість, зіставність, можливість перевірити, своєчасність, зрозумілість) дозволяє стверджувати, що в своїй основі якісні характеристики управлінської звітності близькі до характеристик фінансової звітності, або ж повністю співпадають з ними [16].

Отже, до якісних характеристик управлінської звітності можна віднести всі якісні характеристики фінансової звітності та ті, які безпосередньо стосуються особливостей управлінської звітності. У такому випадку перелік основних якісних характеристик управлінської звітності включатиме: доречність, суттєвість, достовірність, зіставність, можливість перевірити, своєчасність, зрозумілість, релевантність та цілеспрямованість (орієнтованість на конкретного споживача) [17].

Серед визначених якісних характеристик можна виділити ті, які сприймаються як подібні, або ідентичні. Це доречність, що використовується конкретно для фінансової звітності і релевантність, що найчастіше зустрічається серед характеристик управлінської звітності. Аналізуючи значення доречності як якісної характеристики інформації, що трактується в Концептуальній основі фінансової звітності як такої, яка має передбачувальну і підтверджувальну цінність та може призвести до зміни рішення, і аналізуючи значення релевантності як відповідності отриманої інформації конкретному запиту, можна дійти висновку, що у випадку управлінської звітності, яка формується за запитом менеджерів найбільш важливою якісною характеристикою є саме релевантність.

Зростання якості інформації, що повинна надаватися у звітності може обмежуватися рівнем витрат на її забезпечення у порівнянні з тими вигодами, які несе в собі управлінська звітність. А тому вартісне обмеження на корисну інформацію буде присутнім і в концепції управлінської звітності. На цій обставині загострює

увагу Нападовська Л.В., яка зазначає, що «при складанні звіту (управлінського) слід дотримуватися основного принципу - економічності, тобто затрати на підготовку форми внутрішньої звітності не повинні перевищувати ефекту, одержаного від її використання» [26, с. 584].

Для забезпечення досягнення якісних характеристик інформації, що надається в управлінській звітності встановлюються певні принципи, яких необхідно дотримуватися у процесі здійснення процедур складання звітності. Як було вже зазначено, практично всі науковці, звертаючись до концепцій управлінського обліку чи звітності, досліджують саме принципи, надаючи їм концептуального значення. Більше того, у багатьох випадках функції, якісні характеристики та принципи ототожнюються під єдиним поняттям «принципи» [17, 4].

Найбільш глибокі та суттєві напрацювання у напрямі обґрунтування та систематизації принципів управлінської звітності здійснені І.А. Слободняком. Науковий підхід до систематизації дозволив автору виділити та обґрунтувати три групи принципів управлінської звітності [20]:

перша група: принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності;

друга група: принципи, що визначають склад і структуру управлінської звітності;

третья група: принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності.

Для побудови базової концепції особливої уваги заслуговують принципи системності та науковості, що відносяться до теоретичної групи, які доречно включити до переліку обов'язкових. Включення принципу системності до основних принципів управлінської звітності є слушним, оскільки інформаційне забезпечення управлінських рішень повинно сприйматися як цілісна система, в якій всі елементи є взаємопов'язаними і взаємозалежними, а кожна управлінська ланка є структурною складовою загальної системи управління підприємством. Дотримання принципу науковості забезпечить застосування виключно наукових підходів до формування як облікової так і розрахункової інформації в управлінській звітності, що дозволить

отримувати логічно доказову і науково обґрунтовану інформацію на кожному рівні управління.

Окремі науковці додають до цього переліку принципів ще такі як «проектування зверху» за яким первинними є вимоги управлінців, потреби яких буде задовільняти управлінська звітність, «агрегування» за яким детальність звітів зменшується у міру зростання управлінського рівня, «ієрархічності», що забезпечує уникнення дублювання інформації для різних управлінських рівнів [29].

З перерахованих принципів одним з визначальних для управлінської звітності є принцип «проектування зверху». Даний принцип однозначно підтверджує те, що розробка системи управлінської звітності починається з потреб та вимог управлінського персоналу, здійснюється безпосередньо за участю управлінського персоналу, що передбачає його глибоку обізнаність в теоретичних, методологічних і практичних аспектах облікових систем як основних джерел інформаційного забезпечення [42, с. 266].

До основних принципів управлінської звітності слід також віднести такі як: своєчасність, адресність та періодичність. Причому, періодичність у кожного виду управлінської звітності буде своєю, індивідуальною у залежності від рівня та потреб управлінського персоналу.

Всі правила формування управлінської звітності повинні включатися до внутрішнього розпорядчого документа, яким регламентується управлінський облік та звітність на конкретному підприємстві.

Висновки. Проведені дослідження стосовно побудови базової концептуальної моделі системи управлінської звітності дозволили визначитися з низкою проблемних питань.

Перш за все, різнобічний аналіз поняття концепції дозволив встановити, що концепцію слід розуміти як в загальнонауковому аспекті так і в аспекті конкретної науки. Концепція, також, виступає і як теоретичне обґрунтування досліджуваних процесів, і як обґрунтування методики їх практичного дослідження. Крім того, дослідженням встановлено, що концепції змінюються і трансформуються у зв'язку зі змінами і трансформаціями тих процесів, які вони обґрунтовують.

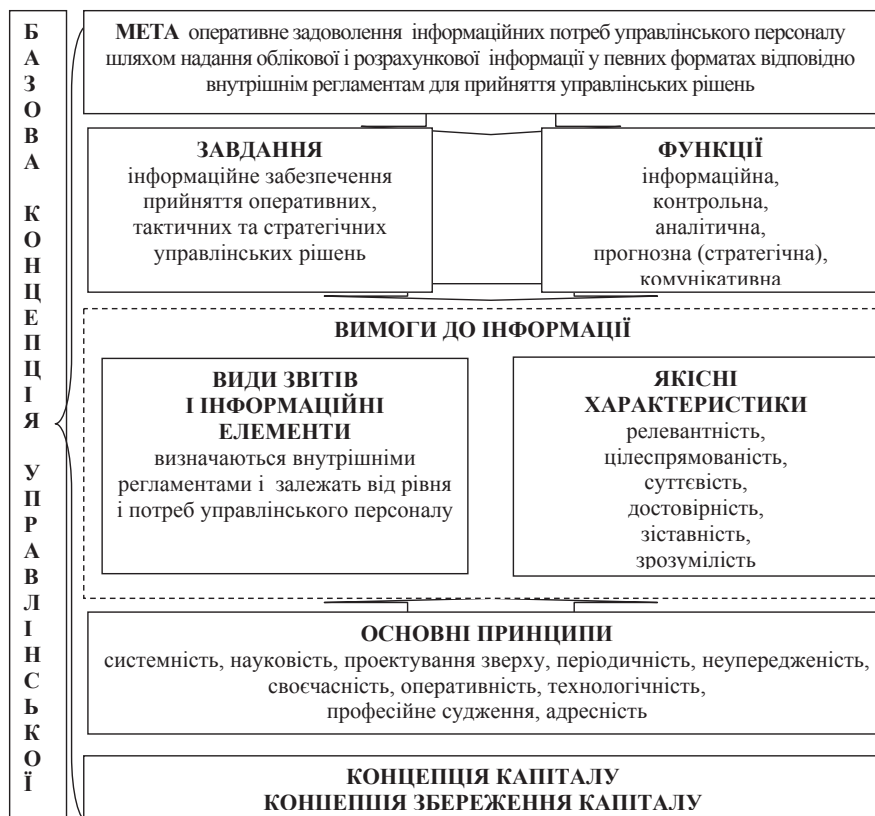


Рис. 3. Базова концептуальна модель управлінської звітності

Системна концепція управлінської звітності обґрунтовується та формується, опираючись на відомі концепції фінансової звітності, управлінського обліку та системної концепції ефективного управління підприємством

В дослідженні також встановлено, що науковий (системний) підхід до формування концепції передбачає визначення всіх елементів структури концепції та встановлення всіх логічних взаємозв'язків між цими елементами..

Список використаних джерел:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, –2003. –704 с., с. 17
2. Карпенко О.В. Управлінський облік: методика викладання у вищій школі: навч. посібник для студ. Вищ. навч. закл. – К.: Центр навчальної літератури. – 2007. – 244 с.
3. Любимов М.О. Формування управлінської звітності підприємств (на прикладі харчової промисловості). дис. на здоб. наук. ступ. канд.екон.наук. –2011 р.
4. Нагірська К.Є. Наукова концепція управлінської звітності: системний підхід до побудови і розвитку. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. №1 (56). –2012. с.78 – 86. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/532.pdf>
5. Нападовська Л.В. Управлінський облік. Підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К.: Книга, – 2004. – 544 с.
6. Палий В.Ф. Управленческая отчетность: внутрифирменная отчетность / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. - 2003. - № 13. – с. 62-64.
7. Слободняк И.А. Классификация бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 45. - С. 8-17
8. Щирба Т.М. Концепція управлінського обліку в Україні. Інноваційна економіка. – 2012. – №3 (29). – с. 140-146
9. Югансон И.А. Управленческая отчетность: сущность и принципы формирования. Бухгалтерский учет. –2008. –№5 – с.45-46. [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://safbd.ru/sites/default/files/safbd-2008-5_45-46.pdf
10. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Меріен М.Моувен, небіл С.Еліас, Девід У. Сенков. Пер. з англ.5-го канад.вид. О.Григораша, О.Рабуховського, Н.Краснік та ін. Наук.ред.пер.Н.П.Краснік. – К.: Міленіум, 2002. –974 с.
11. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с. Англ./Под ред. Я.Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952с.
12. Большой Энциклопедический словарь. – М.: – 2000.

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

13. Философский энциклопедический словарь. – М.: Советская энциклопедия. Гл. редакция: Л. Ф. Ильичёв, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалёв, В. Г. Панов. –1983.
14. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – 6 изд., перераб. и доп. – М.: 2008. – 512 с.
15. Облік, контроль та аналіз: Словник-довідник: Навч. посіб. / І.І. Пилипенко, В.П. Пантелеєв, В.О.Шевчук та ін.; За ред. Проф. В.П.Пантелеєва, В.О. Шевчука. – К.: Бізнес Медіа Консалтінг, 2011. – 368 с.
16. Фатфутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: учебник для вузов.- 2-е изд., доп. – М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998. – 416 с.
17. Мазіна О.І. Формування концепцій управлінської звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. -№9. – с. 6
18. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. // Актуальні проблеми економіки // №1 (139), 2013, с.173
19. Слободняк І.А. К вопросу об индивидуальной управленческой отчетности. // Международный бухгалтерский учет. // №42 (192). – 2011. – с.28
20. Слободняк І.А. Формирование бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации: теория, методология, практика. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. Иркутск. –2012
21. Сльозко Т.М. До питання про концептуальну основу обліку і звітності. // Актуальні проблеми економіки // №4(142). – 2013. с.244
22. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=394683&cat_id=393571
23. Аверчев І. Диалоги об управленческом учете. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://briedmigh.do.am/news/i_averchev_dialogi_ob_upravlencheskom_uchete/2014-02-13-159

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

24. Адамов Н., Адамова Г. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления // Финансовая газ. Регион. вып. 2007. № 30.
25. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для Вузов. – 2-е. издание М.:Юнити-Диана, 2010 – С. 351
26. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник для студ. вищ. навч. закл. – 2-ге вид. доопрац. і допов. – К. : КНТЕУ. – 2010. – 648 с.
27. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. М. : Бератор-Пресс, 2003. – 221 с.
28. Соколов А.Ю. Управленческая отчетность промышленных предприятий // Все для бухгалтера. – 2010. –№ 19(187). – с. 13–17.
29. Югансон И.А. Управленческая отчетность: сущность и принципы формирования. // Бухгалтерский учет. №5, 2008. с.45
30. Палий В.Ф. Внутренняя отчетность в управленческом учете. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.budtech.ru/internal_reports.html
31. Бабкина О.М. Разработка форм стратегической управленческой отчетности. // Проблемы теории и практики управления. // 2010г., №5, с.171. <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=13906>
32. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Підручник. Житомир. : ПП «Рута». – 2005. – 480 с.
33. Бородкін О.С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. // Бухгалтерський облік і аудит. // №2, 2001. С. 45
34. Глущенко А.В., Самедова Е.Н. Концептуальные основы управленческого учета. // Финансы. Бухгалтерский учет. // №4 , 2012. [Электронный ресурс].
35. Нападовська Л.В. Концепція подальшого розвитку обліку в умовах міжнародної інтеграції. Вісник КНТЕУ, 1, 2006 р. – с. 57
36. Фінансовий облік : підруч. для студентів вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська, А.В. Алексеева, О.А. Бакурова і ін. ; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К. : КНТЕУ, 2013. – 700 с.

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

37. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим. // Бухгалтерський облік і аудит. // – 2004. – № 6. – С. 9–15.

38. Ожегов С. І., Шведова Н. Ю. Тлумачний словник російської мови: 80 000 слів і фразеологічних висловів / Російська академія наук. Інститут російської мови ім.В. В. Виноградова. - 4-е вид., Доповнене. - М.: Азбуковнікі, 1999. - 944 с.

39. Словарь иностранных слов. // Електронна адреса : <http://enc-dic.com/fwords/Princip-30307.html>

40. Сук П. Концепція побудови бухгалтерського обліку процесів виробництва і реалізації в сільськогосподарських підприємствах / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009. - №23 (248). – с. 16

41. Щирба М.Т. Концепція управлінського обліку. Інноваційна економіка. №3 (29). 2012. с. 140 – 146

42. Мазіна О.І. Роль менеджменту в досягненні основної мети бухгалтерського обліку / Колективна монографія. Аспекти соціального-економічного розвитку транзитивної економіки. Ч.2. Умань, 2011 (с.266-273).