

О. О. Кваша,кандидат економічних наук, доцент,
E-mail: oliviaolyska@gmail.com;**І. С. Коробкіна,**ст. викладач,
E-mail: ikorobkina@inbox.ru;**Д. Д. Шеховцова,**кандидат економічних наук, асистент,
E-mail: shekhovtsova.da@gmail.com;
кафедра бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування,
Харківський державний університет харчування та торгівлі

Формування внутрішньої управлінської звітності за центрами відповідальності

Обґрунтовано, що досягнення органічного взаємозв'язку функцій менеджменту з обліковим процесом можливе на основі застосування комплексного цільового підходу, який передбачає виділення центрів відповідальності, формування набору показників та певні формати внутрішньої звітності. Використання цього підходу під час організації управлінського обліку на підприємстві уможливило охоплення обліковою системою всієї сукупності об'єктів управлінського впливу. На підставі вибору моделі управлінського обліку визначено склад показників, що підлягають перенесенню з первинного обліку, і процедури, необхідні для їх подальшої обробки та формування внутрішньої управлінської звітності.

Ключові слова: управлінський облік, інтегрований підхід, центри відповідальності, грошові потоки, управлінська звітність.

Прийняття управлінських рішень значною мірою залежить від якості даних управлінської звітності. Надмірне перевантаження останньої обліково-аналітичною інформацією, використання надто складних методик і розрахунків та низка інших факторів часто не дозволяють отримати очікуваний ефект від прийняття управлінських рішень. Формування управлінської звітності комплексно досліджували як вітчизняні, так і зарубіжні науковці, серед яких: Ф. Бугинець, Г. Кірейцев, Т. Карпова, Л. Нападовська, М. Пушкар, В. Озеран, К. Шевчук та ін. Однак, незважаючи на важливу роль управлінської звітності у прийнятті виважених управлінських рішень, питання її формування опрацьовано недостатньо. Відсутній єдиний підхід до трактування терміна "управлінська звітність", потребують подальших досліджень ряд інших питань, зокрема пов'язаних із виділенням центрів відповідальності та визначенням їх ролі у формуванні управлінської звітності.

Належне обліково-аналітичне забезпечення управління виробництвом потребує створення системи інформації, яка б задовольняла вимоги управління на основі відповідної бази даних, та здешевлення обробки даних. Це може бути досягнуто завдяки інтеграції обліку, аналізу і контролю в єдину систему, а також завдяки об'єднанню бухгалтерських та аналітичних програмних продуктів [1, с. 262].

Інтеграцію підсистем бухгалтерського та управлінського обліку можна дослідити при виділенні центрів відповідальності, що визначаються в управлінському обліку відповідно до принципів їх участі за напрямками діяльності підприємства та за впливом на розподіл витрат, які включаються у собівартість виготовленої продукції, або на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

Дотримуючись інтегрованого підходу в управлінському обліку до розробки плану рахунків, треба класифікувати центри відповідальності залежно від їх впливу на витрати, на фінансовий результат або на собівартість одиниці продукції. Дані облікових блоків повинні бути зіставні між собою, що сприяє ефективності системи бухгалтерського обліку й може бути досягнуто шляхом організації горизонтальної інтеграції за компонентами різних рангів управління підприємством. Менеджери центрів відповідальності зобов'язані слідувати принципу інтеграції передачі даних, що поєднують форми і регламенти у різних сегментах системи, та підтримувати встановлені правила документообороту.

Управлінський облік являє собою додаткову систему контролю, організовану всередині підприємства її працівниками та розроблену для конкретної галузі й конкретного підприємства. Він передбачає формування внутрішніх звітів для цілей

періодичного планування, контролю й оцінки, для прийняття рішень у нестандартних ситуаціях і у виборі ринкової політики підприємства [2, с. 260].

Важливим і принциповим при організації підсистеми управлінського обліку є питання виділення центрів відповідальності, що проводиться з метою контролю за витратами за місцями їх виникнення та для оцінки зусиль, прикладених до одержання прибутку як основної умови діяльності підприємства. У 1952 р. Ч. Хорнгрен і Дж. Фостер писали про облік за центрами відповідальності як про систему бухгалтерського обліку, яка створюється організацією так, що витрати акумулюються та відображаються у звітах на визначених рівнях управління [3].

Для керівництва підприємства при здійсненні управлінського обліку за центрами відповідальності необхідно розробити формати звітності, щоб отримувати своєчасну та достовірну інформацію, керуючись принципом економічності.

Оскільки окремі підрозділи та центри відповідальності, як правило, не приймають самостійних рішень щодо фінансування, а також у зв'язку з тим, що конкретні напрями витрачання власних та позичкових коштів на фінансування основної та інвестиційної діяльності підприємства зазвичай не можуть бути досить чітко ідентифіковані, вважаємо, що із внутрішньої звітності підрозділів слід виключити грошові потоки від фінансової діяльності. Їх вплив і відхилення від затвердженого бюджету будуть розкриватися загалом у зведеному звіті підприємства, що складається фінансовим директором. Наявність у внутрішній управлінській звітності грошових потоків з інвестиційної діяльності визначається тим, чи має право конкретний підрозділ приймати рішення щодо капітального фінансування. Водночас включення грошових потоків від інвестиційної діяльності у звіт про виконання бюджету центром відповідальності корисно для оцінки виконання планів з інвестицій за цим напрямом. Для центрів інвестицій відхилення від бюджету з інвестиційних грошових потоків є контролюючим фактором, тоді як для центрів доходів, центрів прибутку та центрів витрат – інформаційно-довідковим показником.

Запропонована форма звіту про виконання бюджету за центром відповідальності зображена в табл. 1 (за приклад у подальшому дослідженні взято підприємство сфери послуг, а саме, ресторанного господарства). Класифікація грошових потоків за операційною (основною) та інвестиційною діяльностями може бути різною залежно від специфіки діяльності підприємства ресторанного господарства і повинна бути єдиною для всіх підрозділів та центрів відповідальності. Склад показників грошових потоків, представлених у таблиці, адаптований до операційної діяльності зазначених підприємств, коли керівництво не здійснює

великих інвестицій у нове будівництво, але може епізодично перебудовувати або систематично переобладнувати приміщення.

У табл. 1 усі грошові надходження визначаються за оформленими та сплаченими рахунками ресторану. На діяльність цього центру прибутку безпосередньо відноситься заробітна платня співробітників, сплачений єдиний соціальний внесок та податок, а також частина експлуатаційних витрат та комунальних платежів. Водночас за придбаними сировиною та товарами потрібен додатковий розподіл, хоча відповідні витрати є прямими для цього центру відповідальності.

Інформація щодо валових грошових виплат та надходжень може як збиратися з облікових записів, так і отримуватися шляхом коригування реалізації, собівартості продукції та інших статей звіту про прибутки та збитки на зміни залишків дебіторської та кредиторської заборгованості, суми негрошових витрат, а також інвестиційних та фінансових виплат і надходжень [4].

Запропонована техніка ведення первинного обліку, яка забезпечує формування фактичних показників грошових потоків за центрами відповідальності. При реєстрації надходження сировини та товарів на підприємство бухгалтером, що здійснює первинний облік господарських операцій, вибирається відповідний класифікатор призначення закупок. Під час зазначення господарської операції також фіксується постачальник, дата поставки та її порядковий номер, якщо протягом дня від даного постачальника надходили різні партії товарів. Згодом при отриманні вимоги або розпорядження на передачу сировини та товарів до конкретного центру відповідальності в первинному обліку фіксується код або найменування центру, а за датою та номером поставки з рахунків обліку грошових коштів вибирається відповідний платіж (частина платежу). Зазначена вибірка може здійснюватися автоматично в комп'ютерній інформаційній системі управлінського обліку. При оперативному складанні внутрішньої звітності про рух грошових коштів ряд поставок, отриманих від організацій, може бути ще не сплачений. При їх сплаті в наступному періоді ідентифікація платежів проводиться також за датами та номерами господарських операцій. Схема передачі інформації для ідентифікації платежів за придбані підприємством ресторанного господарства товари подана на рис. 1.

Пунктирні стрілки на рис. 1 означають встановлення відповідності між господарськими операціями за даними аналітичного обліку, суцільні вертикальні стрілки – передачу параметрів від операції до операції в аналітичному обліку, суцільні горизонтальні стрілки – розшифровку параметрів господарської операції в аналітичному обліку.

Зв'язок між блоком “Розрахунки за сировину та товари” та “Грошовий відтік” означає передачу

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Таблиця 1

Звіт про грошові потоки
у ресторані ТОВ “МЕРІДІАН – 1” за 5 травня 2017 р.

(тис. грн)

№ з/п	Показники	Грошові потоки			Відхилення		
		згідно з бюджетом за фактично надані послуги	у фактичних цінах за фактично надані послуги	у фактичних цінах згідно з плановою оборотністю	за рахунок цін (4) – (3)	за рахунок витрат (5) – (4)	Загальне (5) – (3)
1	2	3	4	5	6	7	8
Операційні грошові потоки							
1	Надійшло від клієнтів	1,840	1,850	1,850	0,01	0,0	0,01
	Розрахунки з придбання: – сировини	0,245	0,270	0,283	0,025	0,013	0,038
	– покупних товарів	0,101	0,108	0,113	0,007	0,005	0,012
	Заробітна плата персоналу	0,260	0,260	0,260	0,0	0,0	0,0
	Єдиний соціальний внесок	0,090	0,090	0,090	0,0	0,0	0,0
	Експлуатаційні витрати	0,020	0,026	0,026	0,006	0	0,006
	Поточний ремонт	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	Електроенергія	0,050	0,051	0,054	0,001	0,003	0,004
	Комунальні платежі	0,048	0,050	0,049	0,002	-0,001	0,001
Інші витрати	0,020	0,020	0,019	0,0	-0,001	-0,001	
2	Разом витрати	0,834	0,875	0,894	0,041	0,019	0,060
3	Чистий операційний потік	1,006	0,975	0,956	0,244	-0,019	-0,05
Інвестиційні грошові потоки							
1	Перепланування приміщення:						
	Придбання обладнання	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	Придбання інвентарю	0,012	0,012	0,008	0	-0,004	-0,004
2	Інші вкладення	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	Разом вкладення	0,012	0,012	0,008	0	-0,004	-0,004
	Списання обладнання	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	Продаж обладнання	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	Списання інвентарю	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3	Інші надходження	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3	Разом надходження	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
4	Чистий інвестиційний потік	-0,012	-0,012	-0,008	0,0	0,004	0,004
5	Разом надходження	1,840	1,850	1,850	0,01	0	0,01
6	Разом витрати	0,846	0,887	0,902	0,041	0,015	0,056
7	Чистий грошовий потік	0,994	0,963	0,948	-0,031	-0,015	-0,046

інформації щодо сум грошового відтоку і виникає, як було показано вище, при зіставленні даних аналітичного обліку про відпуск конкретної партії сировини або товарів визначеному підрозділу і про сплату коштів за ту саму партію сировини або товарів.

Звіти про грошові потоки за центрами відповідальності надаються виконавчому керівництву підприємства (виконавчому директору, головному менеджеру) щомісячно або декілька разів на місяць. Фінансовому менеджеру (фінансовому директору) звіти надаються щомісячно у зведеному вигляді, без деталізації грошових надходжень і

відтоків, а також у будь-який час за його запитом із конкретним ступенем деталізації, у тому числі в розрізі окремих підрозділів. Директору з розвитку (менеджер, зайнятий стратегічним управлінням) також рекомендується надавати тільки зведені звіти, які складаються накопичувальним підсумком або за більш тривалі інтервали часу – квартал і рік. Система управлінського обліку повинна також видавати копії звітів керівникам підрозділів – центрів відповідальності, щоб останні змогли побачити результати роботи свого підрозділу.

На підставі даних звітів виконавче керівництво може як оцінювати результати роботи підрозділів,



Рис. 1. Ідентифікація платежів під час складання звіту про рух грошових потоків за центром відповідальності прямим методом

так і визначати напрями діяльності, які генерують основні грошові надходження на підприємстві ресторанного господарства. Фінансовий директор використовує дані про грошові потоки для оцінки виконання бюджету й оперативного коригування його показників, а також для подальшого фінансового прогнозування, планування та організації роботи з управління капіталом. Для менеджерів зі стратегічного розвитку центрів відповідальності показники грошових потоків дають орієнтири для оцінки тенденцій і пошуку напрямів подальшого розвитку підприємств.

Основним завданням системи внутрішньої звітності є забезпечення потреб керівництва, тому склад показників і власне набір форм звітності можуть змінюватися залежно від побажань останнього. З іншого боку, відсутність у керівництва усвідомленої потреби в аналізі й оцінці операційної діяльності не звільняє фахівців з управлінського обліку від формування належної системи аналітичних класифікаторів та підготовки звітної інформації, що має супроводжуватися інформуванням керівництва про можливості, надані системою управлінського обліку. Управлінська звітність повинна припускати можливість проведення подальшого аналізу з мінімальними

витратами часу, що є ознакою аналітичності, робити висновки і приймати на їх основі економічно обґрунтовані управлінські рішення [5].

За великої завантаженості керівників або через нестачу у них професійних знань фахівцям з управлінського обліку рекомендується складати не самі форми внутрішньої звітності, а тільки аналітичні висновки до них з описом проблем, що виникають під час діяльності підприємства, і пропонувані заходи. Остаточне рішення щодо вибору одного з альтернативних варіантів заходів і надання відповідних розпоряджень менеджерам центрів відповідальності залишається за керівництвом підприємства.

Для формування належного супроводу прийняття раціональних управлінських рішень необхідні подальші дослідження у частині розробки організаційних моделей обліково-інформаційного забезпечення ефективного управління підприємствами. Використання таких моделей створить умови для отримання керівниками управлінської ланки підприємств ресторанного господарства релевантної інформації щодо аспектів діяльності та уможливить оперативне реагування на зміни в економічному середовищі.

Список використаних джерел

1. Кірейцев Г. Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2008. № 20. С. 3–10.
2. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет. Москва: Юрист, 2006. 618 с.
3. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ. под. ред. Я. В. Соколова]. Москва: Финансы и статистика, 2000. 416 с.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV станом на 01.01.2018 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

5. Шевчук К. В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування // Науковий вісник УНУ. 2016. Вип. 3, Ч. 3. С. 137–140.

References

1. Kireitsev, H. H. (2008). Bukhhalterskiy oblik ta naukovtsi, shcho heneruiut idei yoho rozvytku [The Accounting and Scientists Who Generate Ideas for its Development]. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi – Accounting in agriculture*, 20, 3–10 [in Ukrainian].
2. Yvashkevych, V. B. (2006). *Bukhhalterskiy upravlencheskiy uchet [Managerial accounting]*. Moskva: Yuryst [in Russian].
3. Khornhren, Ch. T., & Foster, J. (2000). *Bukhhalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt [Accounting: Managerial Aspect]*. (Ya. V. Sokolov, Trans). Moscow: Finansy i statistika [in Russian].
4. Pro bukhhalterskiy oblik ta finansovu zvitnist: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV, stanom na 01.01.2018 r. [On Accounting and Financial Reporting The law of Ukraine of July 16, 1999 № 996-XIV as of January 01, 2018]. *zakon5.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
5. Shevchuk, K. V. (2016). Rol upravlinskoï zvitnosti v oblikovo-informatsiïniï systemi pidpriemstva ta osoblyvosti yii formuvannia [The role of managerial reporting in the enterprise accounting and information system and the peculiarities of its formation]. *Naukovyi visnyk UzhNU – Scientific Bulletin of UzhNU*, 3, Part 3, 137–140 [in Ukrainian].

О. А. Кваша,

кандидат экономических наук, доцент;

И. С. Коробкина,

старший преподаватель;

Д. Д. Шеховцова,

кандидат экономических наук, ассистент;

кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения,

Харьковский государственный университет питания и торговли

Формирование внутренней отчетности по центрам ответственности

Обосновано, что достижение органической взаимосвязи функций менеджмента с учетным процессом возможно на основе применения комплексного целевого подхода, который предусматривает выделение центров ответственности, формирование набора показателей и определенные форматы внутренней отчетности. Использование этого подхода при организации управленческого учета на предприятии позволяет охватить учетной системой всю совокупность объектов управленческого воздействия. На основе выбора модели управленческого учета определен состав показателей, которые должны быть перенесены из первичного учета, и процедуры, необходимые для их дальнейшей обработки и формирования внутренней управленческой отчетности.

Ключевые слова: *управленческий учет, интегрированный подход, центры ответственности, денежные потоки, управленческая отчетность.*

O. O. Kvasha,

PhD in Economics, Associate Professor;

I. S. Korobkina,

Senior Lecturer;

D. D. Shekhovtsova,

PhD in Economics, Assistant;

Department of Accounting, Audit and Taxation,

Kharkiv State University of Food Technology and Trade

The Formation of Internal Reporting by Responsibility Centers

The article focuses on the aspects of the formation managerial internal reporting by the centers of responsibility. It was found out that the qualitative accounting and analytical support of enterprise management contributes to the development of a special informational system. Such a system should meet the requirements of management on the basis of the corresponding database and make the processing of data cheaper. It is substantiated that the achievement of the symbiotic relationship of management functions with the accounting process is possible on the basis of the application of a comprehensive goal approach, which is

preceded by the separation of responsibility centers, the formation of the set of indicators and certain forms of internal reporting. The use of this approach during the organizing of managerial accounting at the enterprise makes it possible to cover by accounting system whole set of objects of management influence.

The set of indicators that are to be transferred from the primary accounting and the procedures necessary for their further processing and the formulation of the internal managerial reporting according to the choice of the model of the managerial accounting have been received. The managerial report on the implementation of the budget by the responsibility centers for catering business enterprises is proposed. The technique of conducting the primary accounting which ensures the formation of the composition indicators of cash flows from the center of responsibility is provided.

It is determined that a number of delivery received from other enterprises may not yet be paid during the operational internal reporting of the cash flow. The identification of the payments when they are paying in the next period is carried out on dates and numbers of business transactions. With this purpose the information transmission scheme for the identification of the payments for purchased products by catering business enterprises is proposed. It is also determined that the management's current report is the Cash Flow Statement on Responsibility Centers. According to the report the executive management can evaluate the results of the work of the subdivisions and determine the direction of activities that generate the main cash receipts. The main improvement of the system of internal reporting is the provision of management needs, therefore the constraints and weaknesses of the reporting forms may change. Management reporting should allow the possibility of further analysis with a minimum of time, which is a sign of analyticity, draw conclusions and make economically sound management decisions on their basis.

Key words: *managerial accounting, integrated approach, responsibility centers, cash flows, managerial reporting.*

Бібліографічний опис для цитування:

Кваша О. О., Коробкіна І. С., Шеховцова Д. Д. Формування внутрішньої управлінської звітності за центрами відповідальності // Статистика України. 2018. № 2. С. 89–94.