

Олійничук О.І.

Тернопільський комерційний інститут

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОЇ ЗВІТНОСТІ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

В статті досліджено систему внутрішньої звітності лісогосподарських підприємств. Визначено концептуальні положення її формування. Запропоновано форму звітної калькуляції виробничої собівартості продукції підприємств лісового господарства.

Ключові слова: Звітність, внутрішня звітність, принципи внутрішньої звітності.

I. Вступ. Стрімкий розвиток науково-технічних і соціально-економічних взаємозв'язків супроводжується зростанням у геометричній прогресії інформаційного забезпечення згідно нових вимог управлінської діяльності, які визначаються ускладненням господарських процесів при здійсненні розширеного відтворення. Досвід економічно розвинутих країн засвідчує, що саме завдяки належному інформаційному забезпеченню запитів управління на відповідних рівнях його ієрархії досягається значний приріст економічної ефективності управлінських рішень. Звичайно, при цьому першочергове значення приділяється не тільки обсягу інформації, але і її якості, вимоги до якої ще більше посилюються. Тому роль інформаційного забезпечення управлінської діяльності з розвитком суспільного виробництва зростає, а інформатика, як зазначає Хомин П.Я., стає важливою галуззю економіки [1, с.8].

Цей процес не оминув і системи управління підприємств лісового господарства. Зростання значення інформаційного забезпечення, невід'ємною складовою якого є звітність, зумовлює потребу її удосконалення з метою створення такої інформаційної системи, яка б задовольняла потреби управління

як на мікрорівні (безпосередньо на лісогосподарських підприємствах), так і на макрорівні - тобто в системі управління лісовою галуззю (Державний комітет лісового господарства, обласні управління лісового та мисливського господарства). Як влучно зауважує Біла Л.М., звітність з одного боку є мірилом ефективності управління для будь-якого користувача (внутрішнього або зовнішнього), а з другого – базою для прийняття рішень щодо збалансованого функціонування підприємства та його підрозділів [2, с.90].

Звітність підприємств лісового господарства – це система показників, що відображає та характеризує результати їхньої діяльності за певний період, узагальнюючи облікові дані. Її можна диференціювати на внутрішню і зовнішню, беручи до уваги призначення та характер інформації, яка в ній наводиться. До зовнішньої відноситься фінансова, податкова, статистична та спеціальна звітність.

Метою фінансової звітності є надання всім потенційним користувачам необхідної інформації про фінансовий стан підприємства та його зміни, результати господарської діяльності, ефективність управління, а також, як зазначає Палій В.Ф, степінь відповідальності керівників за доручену справу [3, с.20]. Зміни та доповнення до П(С)БО, які визначають зміст, призначення та порядок складання форм фінансової звітності, зумовлюють потребу в їх удосконаленні. На цьому наголошують у своїх наукових працях ряд авторів [4, с.38; 5, с.9-10; 6, с.59]. Вирішення цієї проблеми дасть змогу раціональніше, точніше й оперативніше формувати облікову інформацію для потреб статистики, аналізу, оподаткування й аудиту в управлінні діяльністю будь-якої організаційної структури господарювання [6, с.59].

Незважаючи на велике значення фінансової інформації у забезпеченні потреб користувачів, вона не в змозі повністю їх задовольнити, тому призначення податкової та спеціальної звітності полягає не тільки у вчасному та достовірному оповіщенні відповідних державних органів про нарахування та сплату податків, внесків і зборів, але й в доповненні даних, зафіксованих у фінансових звітах.

Податкова, статистична та спеціальна звітність складається з дотриманням принципів превалювання юридичної форми над економічним змістом, а фінансова – із дотриманням принципу превалювання економічного змісту над юридичною формою, оскільки повинна забезпечити релевантність інформації щодо можливостей підприємства генерувати економічні вигоди в умовах реального ринкового середовища [7, с.23].

Статистична звітність підприємств повинна бути оперативною й охоплювати всі виробничі процеси в динаміці на момент їх здійснення. Статистична та фінансова звітність - взаємопов'язані. Цей зв'язок ґрунтується на: спільності об'єктів, про які подається звітна інформація (статистична звітність подається про ті ж самі виробничі процеси, що й фінансова, проте з різним ступенем деталізації); єдності основи (облікові дані); застосуванні єдиного методичного підходу до визначення показників; використанні зіставних категорій для відображення інформації.

Податкова звітність виникла порівняно недавно. Вона містить інформацію про об'єкт оподаткування і має специфічні ознаки, що дає змогу виділити її в окремий вид поряд з статистичною і фінансовою [8, с.5].

В ринкових умовах господарювання зростає роль внутрішньої звітності, яка має характер комерційної таємниці, проте, як справедливо стверджує Пушкар М.С., вона є найменш дослідженою у системі менеджменту, оскільки на практиці основна увага звертається на підсистему фінансового обліку, який регламентується державою, а інші підсистеми (управлінський облік і контролінг) не регламентуються, і їм не надається достатньої уваги [9, с.206]. Тому перед кожним підприємством постає необхідність у самостійному формуванні системи внутрішньої звітності відповідно до потреб менеджменту, враховуючи специфічні риси господарювання та науково обґрунтовані концептуальні положення.

II. Постановка завдання. Завданням даної статті є дослідження системи внутрішньої звітності суб'єктів господарювання (на прикладі підприємств лісової галузі) та визначення концептуальних положень її формування.

III. Результати. В процесі дослідження постає потреба у розмежуванні часто вживаних науковцями як синоніми понять: “внутрішня звітність”, “внутрішня бухгалтерська звітність”, “управлінська звітність”. Всі три категорії означають носії інформації, призначені суто для внутрішніх користувачів, тобто менеджерів різних рівнів управління (в тому числі й обліковців), аналітиків та інших працівників підприємства. Це наштовхує на висновок, що поняття “внутрішня звітність” є ширшим за інші поняття й об’єднує їх у собі. Але постає питання чи можна вважати поняття “внутрішня бухгалтерська звітність” і “управлінська звітність” синонімічними, а якщо ні, то яка між ними різниця. В підручнику за редакцією професора Бутинця Ф.Ф. “Бухгалтерський управлінський облік” внутрішня бухгалтерська звітність трактується як звітність, яка складається бухгалтером-аналітиком і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління [10, с.418], а управлінська – як звітність, яка складається управлінцями різних рівнів і містить оцінку результатів діяльності та прогностичні напрями розвитку [10, с.423]. На основі даних трактувань можна зробити висновок, що управлінська звітність має вищий ступінь значимості для менеджерів, оскільки має не статичний (як внутрішня бухгалтерська), а динамічний характер. Проте в сучасних умовах господарювання із значним проривом у технічному забезпеченні обліковців зростають і вимоги до них. Тому тепер вони не тільки повинні вміти аналізувати показники та господарські ситуації, тобто виконувати функції аналітика, але й на основі результатів аналізу спрогнозувати можливі результати діяльності підприємства та проінформувати керівництво. Таким чином, в умовах інформатизації, глобалізації та інтенсифікації господарських процесів бухгалтери-аналітики перетворились на менеджерів з обліку, які, поряд з менеджерами інших служб, здійснюють реальне управління діяльністю підприємства. Отже, внутрішня бухгалтерська звітність трансформується в управлінську. Оскільки призначення внутрішньої й управлінської звітності однакове – забезпечення керівного персоналу підприємства інформацією, необхідною для ефективного управління діяльністю

підприємства, то між ними зникає різниця, тому ці терміни правомірно вживати як синоніми.

Інформація, подана у внутрішній звітності, повинна надавати можливість керівникам приймати обґрунтовані управлінські рішення для вирішення не тільки поточних питань виробничо-фінансової діяльності лісогосподарських підприємств, але й питань, розрахованих на перспективу. Вивчення практичної роботи підприємств лісової галузі дало нам змогу зробити висновок, що до складу їхньої внутрішньої звітності відноситься звітність, яку складають менеджери структурних підрозділів (лісництв, лісопилно-деревообробних цехів, нижніх складів, автотранспортних майстерень), а також звітність, яку складають менеджери центрального офісу (головний бухгалтер, головний економіст, головний інженер, головний лісничий та ін.). Проте вона не виконує свого призначення, оскільки її дані часто запізнілі та мають низький рівень інформаційної значимості для менеджерів. Дану тезу ми підтверджуємо тим, що майже всі форми внутрішньої звітності складаються відповідальними особами за підсумками місяця на підставі згрупованих первинних документів і переважно вручну. Менеджери відповідних рівнів управління отримують їх на початку місяця, наступного за звітним у письмовій формі. Таким чином, вона втрачає свою оперативність, має суто ретроспективний характер, а її показники – це лише числові значення, отримані внаслідок зведення даних первинних документів, також складених вручну безпосередньо на структурних підрозділах.

Форми внутрішньої звітності лісогосподарських підприємств, що складають менеджери структурних підрозділів, регламентовані Державним комітетом лісового господарства, і майже не змінювались з часів командно-адміністративної економіки. Проте із перебудовою економічного устрою, змінилась психологія господарювання. Це, звичайно, торкнулось і підприємств лісової галузі, тому постає потреба у проведенні заходів з прискорення адаптації даних суб'єктів до умов ринку, оскільки цей процес значно затягнувся у часі. В даному контексті удосконалення системи внутрішньої звітності підприємств лісової галузі – одне із нагальних завдань, вирішити яке можливо

за допомогою розробки й ефективного використання інформаційної моделі, яка б забезпечувала опрацювання облікових даних за допомогою відповідного програмного забезпечення для формування звітних показників, а також використання методів аналізу з метою формування надійного підґрунтя для прийняття управлінських рішень. В основі побудови такої моделі повинні лежати науково обґрунтовані принципи.

Завдяки вивченню й узагальненню результатів досліджень науковців [11, с.90-91; 12, с.21] можна сформулювати принципи складання внутрішньої звітності підприємства, до яких крім визначених у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” загальноприйнятих принципів складання фінансової звітності, відносять ще принципи динамічного балансу, реструктуризованості (наявність інформації про підприємство в цілому та про його структурні підрозділи і господарські одиниці), своєчасності або оперативності, адресності (призначення для менеджерів різних рівнів управління), повноти й аналітичної інформації, багатоваріантності, доцільності, комплексності, стандартності (незмінності протягом планового (нормативного) періоду), мобільності (формування виходячи з мети управління), ієрархічності, економічності, цільового спрямування, конкретності, достатності для прийняття рішень.

При формуванні системи внутрішньої звітності потрібно враховувати такі концептуальні положення: 1) інформація у звітах повинна бути достовірною і представлена у зручній для користувача формі (у вигляді таблиць, діаграм, схем); 2) містити не тільки фактичні дані, а й планові або нормативні, що дає змогу приймати рішення щодо виконання планових завдань, виявляти причини відхилень та винних; 3) кількість звітів повинна бути не меншою від кількості структурних підрозділів та служб підприємства; 4) при розробці показників внутрішньої звітності необхідно враховувати конкретні завдання кожного структурного підрозділу та служби підприємства, їхні технологічні й організаційні відмінності; 5) періодичність складання звітів залежить від інтенсивності господарських процесів та від терміну актуальності інформації,

поданої в них, і встановлюється керівником облікової служби та менеджерами різних ієрархічних рівнів; б) форма і зміст звітів зумовлені потребами менеджменту, для задоволення яких вони складаються, і потребують періодичного перегляду у зв'язку із зміною умов господарювання; 7) ступінь деталізації інформації, наведеної у внутрішньому звіті, повинен прямопропорційно зменшуватись із зростанням ієрархічного рівня менеджера, якому він призначений: менеджерам нижчих рівнів потрібна детальніша інформація, ніж менеджерам вищих рівнів; 8) раціональна організація обліку на підприємствах на основі повної його автоматизації є запорукою успішного виконання завдання з формування якісної та оперативної звітності.

Форми внутрішніх звітів доцільно систематизувати в альбомі за розділами відповідно до виду діяльності, яку вони відображають: операційна, фінансова, інвестиційна, а в межах кожного розділу – за процесами виду діяльності. Зокрема, звітність про операційну діяльність лісогосподарського підприємства повинна охоплювати звіти про процеси постачання (звіт про запаси сировини, звіт про кредиторську заборгованість, звіт про закупівлі тощо), виробництва (звіт по праці, заробітній платі та витратах на виробництво, звіт про заготівлю насіння, звіт про використання транспорту і механізмів, виробничий звіт про роботу лісопильно-деревообробного цеху тощо), збуту (звіт про запаси готової продукції, звіт про продаж, звіт про дебіторську заборгованість тощо). На основі такої звітності менеджери підприємства отримують інформацію стосовно витрат на виробництво й собівартості продукції, наявності готової продукції та її реалізації, доходи, прибутки чи збитки від операційної діяльності тощо, що має велике значення для ефективного управління.

У системі внутрішньої звітності підприємства важливими елементами є форми, що містять інформацію про виробничу собівартість виготовленої продукції. У зв'язку з цим, на основі результатів проведених досліджень та з урахуванням особливостей роботи лісогосподарських підприємств нами розроблено форму внутрішньої звітності про виробничу собівартість продукції (таблиця 1).

Таблиця 1

Пропонована форма звітної калькуляції виробничої собівартості продукції
лісозаготівлі (розробка автора)

№ п/п	Статті витрат	Норма тивні, грн..	% до загаль- ної суми	Фак- тичні, грн..	% до загаль- ної суми	Відхилення фактичних витрат від нормативних	
						сума, грн..	%
1	Матеріальні витрати (п.1.1+п.1.2+п.1.3-п.1.4-п.1.5)	1824,5	23,3	2997,9	32,7	1173,4	9,4
1.1	- сировина і матеріали (включаючи попневу плату)	750,7	9,6	1212,0	13,2	461,3	3,7
1.2	- купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	1073,8	13,7	1785,9	19,5	712,1	5,8
1.3	- паливо й енергія на технологічні цілі	-	-	-	-	-	-
1.4	- зворотні відходи (вираховуються)	-	-	-	-	-	-
1.5	- попутна продукція (вираховується)	-	-	-	-	-	-
2	Витрати на оплату праці (п.2.1+п.2.2)	489,8	6,2	213,3	2,3	-276,5	-3,9
2.1	- основна заробітна плата	423,7	5,4	184,4	2,0	-239,3	-3,4
2.2	- додаткова заробітна плата	66,1	0,8	28,9	0,3	-37,2	-0,5
3	Відрахування на соціальні заходи	182,2	2,3	79,3	0,9	-102,9	-1,5
4	Амортизація	100,4	1,3	18,7	0,2	-81,7	-1,1
4.1	- амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування	100,4	1,3	18,7	0,2	-81,7	-1,1
5	Інші операційні витрати (п.5.1+п.5.2+п.5.3)	5246,1	66,9	5856,4	63,9	610,3	-3,0
5.1	- загальновиробничі витрати	1488,2	19,0	1550,0	16,9	61,8	-2,1
5.2	- витрати на утримання та експлуатацію устаткування (крім амортизаційних відрахувань від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування)	566,8	7,2	967,0	10,6	400,2	3,3
5.3	- витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти	739,8	9,4	743,6	8,1	3,8	-1,3
5.4	- інші виробничі витрати	2451,3	31,3	2595,8	28,3	144,5	-2,9
	Виробнича собівартість (п.1+ п.2+п.3+п.4+п.5)	7843,0	100	9165,6	100	1322,6	-

Групування витрат одночасно за статтями калькуляції та елементами, відображене в таблиці 1, дозволяє отримувати вичерпну інформацію для потреб планування необхідних факторів виробництва. Визначення відхилень

фактичних витрат від нормативних у звітній калькуляції виробничої собівартості відображає динаміку та структуру витрат, що є важливим для прийняття управлінських рішень. Таким чином, використання елементів нормативного методу обліку витрат при складанні звітної калькуляції виробничої собівартості продукції лісового господарства дозволяє забезпечити своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відхилень від встановленого технологічного процесу, змін складу витрачених сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо.

Узагальнюючи все вищезазначене, варто наголосити, що якісна звітність формується тільки в тому випадку, коли всі її форми складені на основі достовірних даних обліку, тобто аналітичних рахунків, субрахунків і синтетичних рахунків, а це, в свою чергу, залежить від ефективності організації обліку. Тому, ґрунтуючись на попередніх висновках, можемо стверджувати, що визначальною умовою формування оперативних і достовірних звітів є автоматизоване ведення обліку й електронний документообіг. Впровадження системи внутрішньої звітності лісогосподарських підприємств на підставі даних автоматизованого обліку дозволить отримувати оперативну інформацію як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому, та здійснювати аналіз відхилень від планових, нормативних чи кошторисних показників, що є надійною основою прийняття ефективних управлінських рішень.

IV. Висновки. Отже, проведені дослідження дозволяють стверджувати, що система звітності, як і будь-яка система, складається з елементів, що знаходяться у взаємодії та підпорядковані досягненню однієї мети. Елементом системи звітності є її форма з набором певних показників. Основна мета внутрішньої звітності підприємства – забезпечення інформаційних потреб його менеджменту. При формуванні системи внутрішньої звітності необхідно враховувати концептуальні положення та специфіку галузі підприємства. Це ж треба брати до уваги і при розробці її форм, що систематизують інформацію про витрати та доходи структурних підрозділів та підприємства в цілому, що є перспективами наших подальших досліджень у даному напрямі.

Література

1. Хомин П.Я. Внутрішня, статистична, фінансова й податкова звітність на підприємстві. – Тернопіль: Тайп, 2002. – 159 с.
2. Біла Л.М. Роль звітності в системі управління сільськогосподарським підприємством // Економіка АПК. – 2005. - №8. – С. 85 – 90.
3. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – 2-е изд., доп. и испр. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 473 с.
4. Кучеренко Т. Формування показника чистого прибутку у Звіті про фінансові результати // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - №2. – С. 36 – 38.
5. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - №6. – С. 9 – 15.
6. Янчева Л., Чернікова І., Ляшенко С. Фінансова звітність в інформаційній системі управління // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - №6. – С. 57 – 61.
7. Кучеренко Т. Фінансова звітність як складова економічних наук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - №9. – С. 21 – 29.
8. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 288 с.
9. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 307 с.
10. Бутинець Ф.Ф. та ін.. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
11. Мервенецька В.Ф. Принципи формування управлінської звітності // Економіка АПК. – 2008. - №10. – С. 89 – 91.
12. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - №3. – С. 14 – 27.