

## Звітність як елемент системи управління підприємством

І.В. Колос

Київський національний університет технологій та дизайну

**Вступ.** Управління підприємством в сучасних умовах створення основ ринкового механізму в економіці України суттєво відрізняється від управління за часів командно-адміністративної системи господарювання. Найбільш значущими особливостями функціонування підприємств в ринкових умовах стає: (1) реальна самостійність підприємств в прийнятті управлінських рішень, зокрема щодо системи цілей та потенціалу підприємства, концепцій управління підприємством, стратегії та політики розвитку підприємства, цінностей і критеріїв; (2) постійно зростаючий ступінь невизначеності ринкового середовища та поява нових чинників ризику підприємництва; (3) значне розширення кола зацікавлених осіб та необхідність встановлення ефективних комерційних взаємовідносин.

За цих умов, на нашу думку, одним з ключових елементів управлінської системи прийняття рішень керівництвом підприємства повинна стати підсистема інформаційно-аналітичного забезпечення. Інформаційні потоки підприємства характеризуються великим обсягом, інтенсивністю та різноспрямованістю інформаційних зв'язків між підсистемами й елементами управління, а також зовнішнім оточенням. Значна їх частина формується на підприємстві в системі обліку. Виникає потреба в обґрунтуванні системи звітності, критеріїв та показників прийняття ефективних управлінських рішень.

**Постановка завдання.** Метою пропонованої статті є дослідження теоретичних і практичних засад створення системи звітності підприємства в умовах ринкових відносин та її використання в управлінні підприємством.

У процесі досягнення мети вирішені такі основні завдання:

- з'ясовано передумови ефективного управління підприємством в ринкових умовах в системі контролінгу, місце та значення інформації, зокрема, системи звітності в процесі прийняття управлінських рішень;
- обґрунтовані вимоги до побудови системи звітності з метою ефективного використання в управлінському процесі;
- проведено порівняння вітчизняної та закордонних систем обліку, фінансової звітності та показників, які використовують при плануванні і контролі діяльності підприємства;
- запропоновано формати і показники управлінської звітності.

Теоретичною основою дослідження є класичні та сучасні теорії менеджменту, фінансів, обліку та маркетингу. В роботі використані такі методи та прийоми, як метод структурно-логічного та семантичного аналізу, метод синтезу, метод порівняння, метод розробки системи показників, прийоми побудови аналітичних таблиць та моделей, прийоми деталізації.

**Результати.** Світовий досвід свідчить про те, що підприємства, які перебувають в майже однакових економічних умовах (обсяг активів та капіталу, виробничий потенціал, номенклатура продукції), можуть досягати різних кінцевих результатів своєї діяльності. Суттєву роль в цьому відіграє раціонально побудована система управління підприємством.

Зарубіжний і вітчизняний досвід свідчить, що ефективність управління підприємством в мінливих умовах зовнішнього середовища значно підвищується за умови створення системи контролінгу [4, 5, 8, 9]. Контролінг (у перекладі з англійської означає контролювати, управляти, регулювати) – це функціонально окремий напрям економічної роботи на підприємстві, який пов'язаний з фінансово-економічною сервісною функцією в менеджменті. Контролінг не підмінює собою управління підприємством, а є механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотній зв'язок у контурі управління. Він зв'язує воєдино планування, облік, інформаційне забезпечення та контроль, інтегруючи та координуючи їх.

Контролінг пройшов певні етапи еволюції, на яких змінювалася його орієнтація: (1) на систему обліку (переорієнтація системи обліку з минулого на майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень), (2) на управлінську інформаційну систему (створення єдиної інформаційної системи управління, її

впровадження та координація функціонування, оптимізація інформаційних потоків), (3) на систему управління (координація діяльності системи управління підприємством). Сучасний підхід до контролінгу інтерпретує його як комплексну між функціональну концепцію управління, метою якої є координація підсистем планування, контролю та інформаційного забезпечення орієнтованого на результат управління підприємством [8, 9].

Інтерес до контролінгу з боку вітчизняних підприємств може бути пояснено потребою у підвищенні ефективності діяльності за рахунок пошуку внутрішніх резервів. Побудова ефективної системи контролінгу передбачає [4, 8]: комплексне реформування системи планування, обліку та контролю в напрямку переорієнтації раціонального використання ресурсів; координацію управлінської діяльності по досягненню мети підприємства; інформаційну та консультаційну підтримку прийняття управлінських рішень; створення загальної інформаційної системи управління підприємством; забезпечення раціональності управлінського процесу. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління підприємством являє собою підсистему, яка об'єднує всі складові управління в єдине ціле, дозволяє сформувати безперервний процес прийняття управлінських рішень, спрямованих на досягнення стратегічних та тактичних цілей підприємства. при створенні і розробці інформаційного забезпечення необхідно [1, 7, 10, 11]:

- визначити обсяг, зміст, періодичність та джерела необхідної для управління інформації;
- розробити ефективну систему збирання, обробки, використання та зберігання інформації;
- вжити заходів для запобігання негативного ефекту впливу недостовірної інформації на управлінські рішення;
- створити умови для ефективного використання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

Джерелами інформації для прийняття управлінських рішень можуть бути:

- вибіркові дані про зовнішнє середовище, вплив яких на результати діяльності підприємства є суттєвим: нормативно-законодавчі акти; результати досліджень і розробок, в тому числі галузевих НДІ; спеціальні джерела інформації; власні дослідження та цільові дослідження спеціалізованих організацій; конференції, ярмарки; огляди періодичної літератури;
- позаоблікові та облікові дані щодо внутрішнього стану і процесів, які відбуваються на підприємстві.

В якості позаоблікових джерел виступають програми, плани, проекти за напрямками бізнесу; внутрішні накази та розпорядження керівництва; протоколи зборів трудового колективу, засідань правління, комісій; матеріали внутрішнього аудиту та ревізійної комісії; патенти, ліцензії.

На основі облікових джерел складається уніфікована фінансова, статистична та податкова звітність підприємства. Управлінська звітність законодавчо не регламентована і кожне підприємство самостійно визначає її обсяг, зміст та формати. На жаль, не всі вітчизняні підприємства приділяють належне значення формуванню управлінської звітності.

В ринковій економіці система звітності суб'єкта господарювання стає важливим елементом підсистеми інформаційно-аналітичного забезпечення управління підприємством. Звітність підприємства містить дані, достовірність яких є достатньо високою і при певних умовах (акціонерні товариства, спільні підприємства) підтверджена висновком незалежного аудитора.

Місце інформації і, зокрема, звітності в системі управління підприємства наведено на рис. 1. На нашу думку, методологія управління, структура управління, а також техніка і технологія управління визначають склад та зміст інформації про зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства. В організаційну структуру підприємства має входити система контролінгу з:

- конкретними завдання (оперативні, короткострокові та стратегічні);
- організацією (місце в організаційній структурі підприємства);

- інструментами (бюджетування, аналіз сильних та слабких сторін, аналіз відхилень, безперервне прогнозування, комплексне управління якістю, система раннього попередження та реагування, функціонально-вартісний аналіз, модель економічної доданої вартості, система збалансованих показників та управління чинниками створення вартості підприємства) та взаємозв'язками.

Як бачимо з рис. 1, виконання всіх функцій управління підприємством ґрунтується на даних системи звітності. Так, наприклад, фінансову звітність використовують для проведення економічного та фінансового аналізу, прогнозування результатів діяльності підприємства, оцінки ризиків, управління необоротними та оборотними активами, управління вартістю та структурою капіталу. Податкова звітність дає можливість встановити рівень податкового навантаження та обґрунтувати раціональну податкову політику підприємства. Статистична звітність забезпечує побудову макроекономічних показників, які відображають узагальнену характеристику стану та рівня розвитку економіки в цілому, окремих її галузей і видів економічної діяльності. Крім цього, дані статистичної звітності підприємство використовує для економічного аналізу показників праці, основних засобів, дебіторської та кредиторської заборгованості, інвестицій, інновацій тощо. Головна мета управлінської звітності полягає у забезпеченні керівництва та менеджерів необхідними даними для прийняття управлінських рішень, здійснення планування, ведення контролю і виміру показників функціонування підприємства.



Рис. 1. Місце інформації в процесі управління підприємством (власна розробка)

Вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду використання звітності в управлінні підприємством [7, 9] дозволило сформулювати основні вимоги до побудови системи звітності підприємства:

- відповідати організаційній структурі підприємства (об'єднання, підприємства, бізнес-одиниці);
- забезпечувати менеджмент на різних рівнях управління необхідними даними;
- містити дані, необхідні для вимірювання рівня реалізації стратегічних та тактичних цілей підприємства та структурних підрозділів;
- виконувати функцію раннього попередження ризиків;
- містити зіставні цільові, планові, контрольовані і фактичні показники у звітах;
- зберігати незмінність форматів та форм для стандартних звітів протягом планового періоду;
- оперативно надавати звіти зацікавленим особам в межах їх компетенції;
- мати простий, зрозумілий та наочний формат.

В роботі доведено доцільність складання виняткових звітів за умови наявності в стандартних звітах особливих тенденцій в розвитку і суттєвих відхилень фактичних значень від планових внаслідок не передбачуваних господарських ситуацій.

Фінансова звітність в кожній країні має свою регуляторну систему бухгалтерського обліку. Регулювання бухгалтерського обліку може здійснюватися:

- законодавчими актами та національними положеннями, де чітко визначено, яким чином має бути підготовлена звітність,
- професійними бухгалтерськими організаціями, які випускають рекомендації щодо підготовки фінансової звітності.

Враховуючи, що реформування фінансової звітності в Україні відбувається на основі міжнародної гармонізації і стандартизації, доцільно дослідити принципи, якісні та кількісні характеристики фінансових звітів за Загально прийнятими принципами бухгалтерського обліку в США (Generally Accepted Accounting Principles – US-GAAP), Міжнародними стандартами фінансової звітності (International Financial Reports Standards – IFRS) та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку – П(С)БО.

Перші Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards – IAS) були складені в сімдесятих роках у зв'язку з необхідністю достовірної, неупередженої та зрозумілої фінансової інформації. Протягом десятиліть, що пройшли з того часу, IFRS пройшли значний шлях розвитку. На сьогоднішній день фінансова звітність, що відповідає IFRS, є зрозумілою користувачам всього світу, що надає підприємствам доступ до міжнародних фінансових та товарних ринків.

На відміну від західних країн, фінансова звітність в Україні переважно не заслуговувала на увагу вищого керівництва. Важливість та можливості фінансової звітності в управлінні не визнавалися керівництвом підприємств. Держава також не пропагувала фінансову звітність, оскільки головна увага приділялась податковій звітності. Україна лише з 01.01.2000р. розпочала впроваджувати національні стандарти бухгалтерського обліку, що надасть керівникам можливості ефективного контролю над підприємствами та зробить самі підприємства більш “прозорими” та надійними для зовнішніх інвесторів та акціонерів [6, с. 20].

На сучасному етапі розвитку економіки України у зв'язку з виходом на міжнародні ринки набуває актуальності необхідність трансформації фінансової звітності українських підприємств у звітність, що відповідає всім вимогам Міжнародними стандартами фінансової звітності. Європейський Парламент прийняв постанову про те, що консолідовані фінансові звіти усіх підприємств, акції яких вільно котируються і які зареєстровані на європейському ринку, повинні відповідати Міжнародним стандартам фінансової звітності (IFRS), починаючи з 31 грудня 2005 р. Мета такого кроку полягала у тому, щоб знайти рішення, які б були прийнятними для будь-якої юридичної особи у будь-якій частині світу, незалежно від того, коли відбудеться прийняття – у 2005 році чи в інший час. Згідно з Розпорядженням Кабінету Міністрів України “Про затвердження заходів щодо реалізації пріоритетних напрямків розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах” № 25-з від 18

січня 2003 року, всі українські акціонерні товариства протягом 2004-2005 років повинні перейти на IFRS.

Останніми роками відбулося значне наближення US-GAAP і П(С)БО до IFRS, однак між цими системами обліку та звітності залишаються відмінності. П(С)БО розроблено порівняно нещодавно і в ході розробки вони базувались на існуючих IFRS. Для цілого ряду IFRS існують відповідні П(С)БО. Однак дуже часто відповідні П(С)БО не є такими детальними, як аналогічні IFRS. Існуючі відмінності між IFRS та відповідними їм П(С)БО можна згрупувати таким чином:

- обмеження в П(С)БО дозволених альтернативних облікових підходів IFRS;
- обмеження в П(С)БО вимог до розкриття інформації;
- протиріччя між IAS, IFRS і П(С)БО.

Головною відмінністю є відсутність концептуальної основи П(С)БО як окремої складової. Концептуальна основа для IFRS визначає головні припущення, концепції та принципи, надає основу для розробки нових IFRS та описує процес вирішення суперечностей між IFRS. Відсутність концептуальної основи означає відсутність підґрунтя для вирішення суперечностей між стандартами, а разом з тим і для вирішення нових питань, які не охоплено існуючими П(С)БО. Одночасно, відсутність концептуальної основи шкодить цілісності існуючих П(С)БО та потенційно загрожує їх успішному розвитку, оскільки уможливорює розробку непослідовних та суперечливих стандартів

Порядок і зміст управління підприємством суттєво залежить від загальних правил складання фінансової звітності. IFRS не містять типових таблиць для розкриття інформації; проте вони містять вимоги щодо розкриття інформації (мінімально необхідний перелік статей) у фінансовій звітності або у примітках та поясненнях до неї. Таким чином, усі розкриття у фінансовій звітності, складеній згідно з IFRS, є доречними, а інформація, яка не є необхідною, вилучена, що спрощує прийняття об'єктивного економічного рішення. П(С)БО є більш регламентуючими (виклад звітів є стандартизованим для всіх підприємств, а відповідно – розкриття інформації диктується уніфікованою формою фінансового звіту, а не потребами користувачів чи особливостями підприємства), що може призвести до втрати їх відповідності меті користування через невідповідне розкриття інформації.

Важливим принципом обліку та звітності в системі US-GAAP є правдивість подання, дотримання якого повинно підтверджуватися аудиторським висновком. Вищою метою обліку та звітності в цій системі є корисність для прийняття рішень, тобто розкриття інформації як основи для прийняття рішення для фактичних та потенційних акціонерів та інвесторів.

Відмінності в річних звітах існують у регламентації методів розрахунку та оцінки. Так, наприклад, за системою US-GAAP є можливість розрахунку пропорційних прибутків відповідно до методу процентного виконання замовлень або принципіальну оцінку затрат на виготовлення за повними витратами, при чому проценти за позиковим капіталом враховуються як кваліфіковані активи. Розбіжності відносно структури елементів мають формальний характер. Відповідно з правилами US-GAAP підприємствам надано більшої самостійності в оформленні річної звітності. Система US-GAAP подає лише мінімальну кількість статей, яка може доповнюватися індивідуально кожним підприємством. Крім цього, існує свобода вибору щодо подання окремих показників в певній фінансовій звітності.

В умовах ринкової економіки найважливішого значення надається інформаційній функції фінансової звітності. Мета фінансової звітності співпадає в стандартах, що аналізуються, – це надання широкому колу зацікавлених осіб повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття економічних рішень. Крім цього, співпадають елементи фінансової звітності такі, як: активи, зобов'язання, капітал підприємства, в тому числі з деталізацією за певними видами; доходи, витрати, фінансові результати підприємства (прибуток чи збиток); рух грошових коштів в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.

Особливого значення для використання фінансової звітності в управління підприємством заслуговують її якісні характеристики. Національні стандарти бухгалтерського обліку містять такі якісні характеристики фінансової звітності:

- дохідливість – розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами;
- доречність – містити інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами;
- достовірність – не містити помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів;
- порівнянність – надавати можливість користувачам порівнювати фінансову звітність підприємства за різні періоди, а також різних підприємств;
- суттєвість – це межа, починаючи з якої інформація стане у нагоді користувачу та може вплинути на обґрунтування рішення в разі її відсутності.

За системою US-GAAP насамперед приділяється увага вимогам до інформації у фінансових звітах, пов'язаних з можливістю її використання для прийняття управлінських рішень. Основними критеріями визнаються релевантність інформації для прийняття рішень, її надійність та достовірність, які відсутні у вітчизняних стандартах. При цьому, критерій доречності для прийняття рішень розкривається через такі субкритерії як придатність для прогнозування, контрольованість очікувань та своєчасність. Достовірність складають такі субкритерії як перевіряємість, неупередженість і точність відтворення. Дані фінансових звітів повинні бути співставними, порівняними та безперервними. Останніми якісними характеристиками до інформації є критерії суттєвості та економічності.

IFRS визначено концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, відповідно до яких корисність інформація для користувачів повинна забезпечуватися якісним характеристикам. Важливі якісні характеристики можуть бути згруповані за змістом інформації та за поданням інформації. Зміст даних фінансової звітності забезпечуватимуть доречність через суттєвість, своєчасність, можливість використання для прогнозування та достовірність через правдивість подання, перевагу сутності над формою, нейтральність, обачність, повноту. Дані фінансових звітів при їх поданні повинні бути зрозумілими та зіставними. Представлення зіставної інформації за попередній період вимагається для всіх сум, наведених у фінансовій звітності. Зіставну інформацію слід включати до описової інформації, якщо вона доречна для розуміння фінансової звітності поточного періоду. Одночасно співвідношення вигод та витрат може вважатися обмеженням, аніж якісною характеристикою. Вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання.

В закордонній практиці [3, 9] останніми роками на підставі балансу, звіту про прибутки та збитки, звіту про рух грошових коштів підприємство використовує такі ключові монетарні показники: продажі, операційний прибуток/збиток до сплати процентів і податків, чистий прибуток, прибуток на акцію, доходність від інвестицій і власного капіталу, економічний прибуток чи економічна додана вартість, акціонерна вартість, операційний грошовий потік, грошові кошти та їх еквіваленти на кінець періоду. Так, операційний прибуток/збиток до сплати процентів і податків (EBIT – *enig before interest and tax*) виступає як ключовий вартісно-орієнтований показник. Найчастіше використовується показник економічно доданої вартості (*Economic Value Added – EVA*), що характеризує приріст вартості підприємства протягом звітного періоду. Мета його використання полягає у відображенні з економічної точки зору величини прибутку, який зароблено підприємством в межах основної діяльності при використанні активів. Величина EVA має відповідати мінімальним очікуванням інвесторів. З точки зору інвестора додаткова вартість підприємства виникає при позитивному грошовому потоці, який дисконтовано за ставкою рентабельності капіталу, тобто визначено показник ринкової доданої вартості (*Market Value Added – MVA*). Вартісно-орієнтовані показники керівництво використовує при обґрунтуванні управлінських рішень щодо створення чи розширення діяльності, яка створює додаткову вартість, та послідовного скорочення навіть до ліквідації бізнес-одиниць, котрі не зможуть в майбутньому створювати додаткову вартість. Неможливо належним чином оцінити прибуток чи його збільшення без зіставлення із сумою капіталу, вкладеного для одержання цього прибутку. Найбільш важливим серед коефіцієнтів рентабельності є коефіцієнт прибутковості інвестованого капіталу (*ROCE – Return on Capital Employed*), що показує прибуток у співвідношенні з сумою інвестованого капіталу (зазвичай складається з суми акціонерного капіталу і довгострокових зобов'язань).

Вітчизняні підприємства, використовуючи фінансову звітність, розраховують основні аналітичні показники рентабельності активів (ROA – Return on Assets), рентабельності власного капіталу (ROE – Return on Equity), платоспроможності, фінансової незалежності, ділової активності, ринкової стійкості.

З точки зору організації статистичних спостережень для об'єднань, підприємств, організацій та установ України можна виділити два основних види: (1) звітність (державні статистичні спостереження) та (2) спеціально організовані одноразові переписи, опитування та вибіркові обстеження. Відмінності таких видів статистичних даних полягають у:

- 1) обов'язковому поданні звітних даних за встановленими формами статистичним органам у визначені терміни відповідно до затвердженого Загальнодержавного таблицю (переліку) форм державних статистичних спостережень для об'єднань, підприємств, організацій та установ всіх форм власності;
- 2) обґрунтованості даних статистичної звітності, яка досягається використанням первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку.

Статистична звітність перебуває у постійному розвитку та вдосконаленні: покращується інформаційна наповненість існуючих державних статистичних спостережень, змінюється кількісний та якісний склад звітів. Так, наприклад, починаючи з 2003 р., в Україні введено нові форми статистичної звітності, що характеризують результати обстеження технологічних інновацій промислового підприємства (Ф. №1-інновація) та їхню інноваційну активність (Ф. №2-пром (інновація)). В них містяться якісний аналіз факторів, що перешкоджали здійсненню інновацій на підприємстві протягом останніх трьох років: недостатня фінансова підтримка держави; нестача власних коштів; відсутність фінансових коштів у замовника; низький платоспроможний попит на нову продукцію; великі витрати на нововведення; високий економічний ризик; тривалий термін окупності нововведень; відсутність попиту на продукцію; брак кваліфікованого персоналу; брак інформації про нові технології; брак інформації про ринки збуту.

Кількісну оцінку інноваційної діяльності підприємства пропонуємо здійснювати з використанням таких показників: рівень освоєння нових видів інноваційної продукції у загальній кількості видів продукції; рівень впровадження нових технологічних процесів; структура витрат за типами інновацій (продуктові, процесові); питома вага витрат на технологічні інновації; структура загальних витрат на технологічні інновації за видами витрат (поточні витрати, капітальні вкладення); структура загальних витрат на технологічні інновації за напрямками (дослідження і розробки, придбання нових технологій, виробниче проектування, придбання основних засобів, маркетинг і реклама, інші витрати); рівень прогресивності реалізованої інноваційної продукції (продукція, що зазнала суттєвих технологічних змін або заново впроваджена; удосконалена продукція; інша інноваційна продукція); питома вага придбаних фірмою нових технологій (технічних досягнень) за формами придбання (ліцензії на використання об'єктів промислової власності; придбання права власності на винаходи, корисні моделі, промислові зразки; ноу-хау, угоди на придбання технологій; результати досліджень і розробок; одержання технологій у складі наданих інвестицій; лізинг; придбання устаткування). Зіставлення запропонованих показників за періодами надає змогу виявляти тенденції їх динаміки й приймати управлінські рішення щодо інноваційного розвитку підприємства.

В роботі запропоновано використовувати дані податкової звітності підприємства для планування податків та податкового планування. Планування податків передбачає визначення сум окремих податків, що підлягають сплаті в плановому періоді, та їх загальної суми з урахуванням податкових пільг, які можливі щодо конкретного виду діяльності. Сутність податкового планування зводиться до мінімізації суми податків засобами, що не суперечать чинному законодавству, з метою збільшення прибутку підприємства й покращення його фінансового стану.

Вітчизняна податкова звітність містить такі дані:

- нараховану величину певних видів податків, внесків, зборів за конкретний податковий період;

- суми фактично сплачені або зараховані у зменшення до сплати певних видів податків, внесків, зборів протягом конкретного податкового періоду;
- суми певних видів податків, внесків, зборів, які підлягають до сплати (зобов'язання перед державним та місцевим бюджетами, фондами соціального захисту) або до повернення підприємству (компенсація з бюджетів та фондів) на певну дату.

На основі перелічених даних доцільно розраховувати низку фактичних показників, зокрема: коефіцієнти податкового навантаження за певними показниками; коефіцієнт еластичності податків; структуру податків; коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства; коефіцієнт ефективності оподатковування підприємства.

Нами запропоновано використовувати методичний підхід до визначення коефіцієнтів податкового навантаження за окремими групами податків, внесків, зборів за період, що аналізується, з урахуванням відповідного джерела їх відшкодування: доходу (виручки) від реалізації, операційних витрат та прибутку від звичайної діяльності до оподаткування. Доцільно розраховувати показники податкового навантаження за окремими групами податків, внесків, зборів, які мають однакове джерело відшкодування. Так, наприклад, коефіцієнт податкового навантаження за доходами (виручкою) від реалізації продукції (товарів, послуг) може бути визначений співвідношенням суми сплачених непрямих податків до суми доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, послуг) за відповідний період. Коефіцієнт податкового навантаження за витратами визначається як результат ділення суми податків, внесків, зборів, які відшкодовуються за рахунок відповідних операційних витрат, до суми операційних витрат. Аналогічно можуть бути визначені коефіцієнти податкового навантаження за окремими податками, внесками, зборами.

Коефіцієнт еластичності податків показує як зміниться величина певного податку при зміні бази оподаткування на 1%. Це дає можливість встановити, які податки є найбільш „чутливими” до зміни бази оподаткування.

Коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства передбачає відношення економії платежів за податками, внесками, зборами внаслідок впровадження податкового планування до загальної суми платежів за податками, внесками, зборами підприємства.

Враховуючи те, що бюджетування в сучасних умовах є одним з найефективніших інструментів управління діяльністю підприємства [3, 5, 8, 9] пропонуємо для визначення планових показників податкового навантаження розробляти систему податкових бюджетів: бюджет непрямих податків; бюджет податків, внесків, зборів, які відшкодовуються за рахунок операційних витрат підприємства; бюджет податку на прибуток.

Бюджет непрямих податків доречно формувати за трьома підрозділами: (1) податок на додану вартість, (2) акцизний збір, (3) ввізне мито. В кожному підрозділі визначається планова сума об'єкту оподаткування; планова сума податку; планова сума, що буде зарахована у зменшення до сплати; планова сума зобов'язання перед бюджетом; планова сума податку до сплати в бюджет. Так, наприклад, в підрозділі „Податок на додану вартість” визначаються планові суми: податкових зобов'язань, податкового кредиту, чистого зобов'язання з ПДВ, податку на додану вартість до сплати. Загальна планова сума до сплати непрямих податків розраховується як підсумок за трьома підрозділами.

Бюджет податків, внесків, зборів, які відшкодовуються за рахунок операційних витрат підприємству варто складати за такими підрозділами: (1) пенсійні та соціальні внески; (2) податки, внески, збори до державного бюджету; (3) податки, внески, збори до місцевого бюджету. В підрозділах відображається планові суми: об'єктів оподаткування; податків, внесків, зборів; зарахувань у зменшення до сплати податків, внесків, зборів; зобов'язань перед бюджетами; перерахування податків, внесків, зборів у бюджети.

Бюджет податку на прибуток передбачає відображення таких планових величин як скоригований валовий дохід; скориговані валові витрати; амортизацію; прибуток, що підлягає оподаткуванню; податок на прибуток; перерахування до бюджету податку на прибуток.

При цьому керівництво має можливість проконтролювати фактичне та планове значення кожного окремого показника податкового навантаження. За умови виявлення



відхилення слід з'ясувати його суттєвість, тенденцію та причини виникнення і лише потім приймати управлінське рішення.

Крім визначення зазначених показників, доцільно складати податковий календар, в якому зазначається сума та кінцева дата сплати за кожним податком, внеском, збором. Це дозволить запобігти порушення термінів сплати і, як наслідок, фінансових штрафних санкцій.

Управлінська звітність має цільову спрямованість: конкретне управлінське рішення чи потреби конкретного менеджера. Під управлінською звітністю будемо розуміти звітність, яка складається менеджерами різних рівнів управління і містить оцінку результатів діяльності та прогнозні напрями його розвитку. Найпоширенішими серед управлінських звітів є [2, 3]: звіт про виконання (цільового показника, плану, бюджету); звіт центру відповідальності (показники діяльності, контрольовані менеджером центру); звіт про ефективність (програми, проекту, підрозділу, бізнес-процесу, бізнес-відділення). Центр відповідальності – виокремлена організаційна одиниця, за діяльність якої несе повну відповідальність конкретний менеджер. До його обов'язків входить підготовка планових показників функціонування підрозділу, контроль за їх фактичним виконанням та прийняття рішень щодо усунення виявлених відхилень. Як правило, дані управлінської звітності допомагають менеджерам при прийнятті таких управлінських рішень, як:

- 1) розробка стратегій, довгострокових та короткострокових планів – використовуються дані для складання прогнозів (оптимістичного, песимістичного, середнього, найбільш ймовірного), визначення ймовірних напрямів розвитку та можливих результатів за різними варіантами прогнозів;
- 2) розподіл ресурсів – необхідні дані щодо ефективного та раціонального використання наявних у підприємства ресурсів при їх обмеженні за обсягом, асортиментом продукції, періодичністю закупок;
- 3) оцінка і контроль діяльності – співставлення реального стану з очікуваним та порівняння фактичних і запланованих ключових показників діяльності, при виявленні значних відхилень проводиться з'ясування причин та наслідків, а також обґрунтування коригуючих заходів;
- 4) оцінка витрат і вигод – при обґрунтованому прийнятті управлінського рішення слід враховувати витрати, пов'язані з таким рішенням, та вигоди, що будуть отримані в результаті прийняття рішення.

Найбільшу за обсягом та змістовністю управлінську звітність складають підприємства, які функціонують в системі управлінського обліку або контролінгу. Підприємство самостійно розробляє та затверджує спеціальні форми звітності, які повинні мати нескладну, достатньо просту й доступну для сприйняття структуру, часовий орієнтир (на певну дату або за звітний період) для проведення аналізу, обґрунтування та прийняття рішень, а також містити обмежену необхідну кількість показників. Частота подачі звітів викликана необхідністю прийняття управлінського рішення, що забезпечує економічно грамотне управління діяльністю підприємства. В ній міститься значна кількість детальних даних, що сприяє обґрунтуванню та прийняттю конкретного управлінського рішення. Більшість управлінських звітів включають дані за добу, тиждень, декаду, місяць, квартал і це дозволяє постійно контролювати розвиток підприємства. Одночасно, на вимогу менеджера, можуть бути підготовлені специфічні цільові звіти, наприклад, звіт для оцінки пропозиції щодо придбання партії сировини. Дані управлінської звітності мають[2]: (1) забезпечувати відповідність показників підприємства в поточному періоді цілям, значенню минулого періоду, конкурентів та підприємств-лідерів галузі; (2) відображати зміни даних через певні проміжки часу для визначення тренду (як мінімум 10 точок вимірювання); (3) враховувати коливання рівня показника.

Управлінська звітність дає можливість розрахувати показники за чітко відокремленими центрами відповідальності: центром доходів (величина доходів); центром витрат (величина витрат за видами (матеріальні, на персонал, на обладнання), продуктами (на одиницю, за період), активністю діяльності (постійні, змінні, змішані), за статтями калькуляції); центром прибутків (величина прибутку); центром інвестицій (прибуток на інвестиції). Крім цього,

підприємство може розробити формати управлінських звітів в системі збалансованих показників за такими критеріями ефективності управління: фінансові показники (рентабельність активів, рентабельність робочого капіталу, рентабельність власного капіталу, економічна додана вартість); показники клієнтської складової (кількість споживачів, частка ринку, середній оборот на одного споживача, середня тривалість часу на взаємовідносини із споживачами, індекс задоволення потреб клієнта, рівень повернення товарів); показники внутрішніх бізнес-процесів (своєчасність виконання замовлення, підвищення продуктивності, оборотність складських запасів, середня тривалість підготовки виробництва, середні витрати на операцію, скорочення тривалості циклів, період беззбитковості, процент браку); показники навчання та зростання персоналу (плинність кадрів, тривалість навчання, індекс задоволення потреб співробітників, середній стаж роботи на підприємстві, індекс мотивації). Доцільно використовувати для подання таких даних управлінський звіт про ефективність, передбачивши графічну інтерпретацію динаміки показників. Переваги такого формату, на нашу думку, полягають у відображенні: (1) ефективності за місяцями звітного (поточного) року; (2) цільових показників за минулими роками; (3) довгострокових цілей на найближчі роки; (4) даних порівняльного аналізу (кращі показники підприємства, конкурентів та підприємств-лідерів у галузі). Все це допомагатиме менеджерам заздалегідь виявити проблему для її вирішення. Оскільки звіт про ефективність складається за кожним окремим показником, для прийняття обґрунтованих рішень особам, що їх приймають, необхідно розуміти всі види взаємозв'язків між показниками. А особливо, завчасно знати, який вплив на інші показники буде мати покращення одного з показників. Відсутність цільових показників перешкоджатиме ефективному управлінню підприємством, оскільки відсутня база для оцінки фактичного розвитку. Такий звіт складає особа, яка є відповідальною за показник. Підставою для складання звіту є дані статистичних збірників, стратегії розвитку підприємства, бухгалтерії, маркетингової служби та інші.

В сучасних умовах звітність великих підприємств базується на web-технології внутрішньої системи менеджменту, доступ до якої надається чітко обмеженому колу працівників відповідно до їх компетентності.

**Висновки.** Проведене дослідження дозволило сформулювати такі основні висновки та пропозиції:

- 1) доведено, що передумовами ефективного управління підприємством в ринкових умовах є впровадження системи контролінгу, сучасної методології, організації та технології управління;
- 2) вважаємо за доцільне формування системи звітності підприємства, що охоплює управлінську, фінансову, податкову та статистичну звітність, як підґрунтя для виконання всіх функцій управління підприємством;
- 3) сформульовані основні вимоги до побудови системи звітності такі як: відповідність організаційній структурі підприємства (об'єднання, підприємства, бізнес-одиниці); забезпечення менеджменту на різних рівнях управління необхідними даними; наявність даних для вимірювання рівня реалізації стратегічних і тактичних цілей підприємства та структурних підрозділів; виконання функцій раннього попередження ризиків; зіставність цільових, планових, контрольованих і фактичних показників у звітах; незмінність форматів та форм для стандартних звітів протягом планового періоду; оперативність надання звітів зацікавленим особам в межах їх компетенції; простота, зрозумілість та наочність форматів звітів;
- 4) проведено порівняння принципів, якісних та кількісних характеристик фінансових звітів за Загально прийнятими принципами бухгалтерського обліку в США (US-GAAP), Міжнародними стандартами фінансової звітності (IFRS) та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку – П(С)БО, визначено відмінності та з'ясовано можливості побудови фінансових показників;
- 5) доведено доцільність використання бюджетів в процесі планування і контролю, зокрема податкових бюджетів за джерелами відшкодування податків;
- 6) запропоновано набір показників в розрізі фінансової, податкової, статистичної та управлінської звітності підприємства для обґрунтування управлінських рішень.

### *Література*

- 1) Балабанова Л.В., Алачева Т.И. Информационное обеспечение обоснования управленческих решений в условиях маркетинговой ориентации предприятия: Монография. – Донецк: ДонГУЭТ им. М. Туган-Барановского, 2003. – 143с.
- 2) Браун М.Г. Сбалансированная система показателей: на маршруте внедрения / Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 226с.
- 3) Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071с.
- 4) Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279с.
- 5) Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет: Монография. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304с.
- 6) Посібник з бухгалтерського обліку: Проект Tasic Європейського Союзу “Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні”. – К.: Делегація Європейської комісії в Україні, Молдові та Білорусі, МПП “Селко”, 2004. – 554с.
- 7) Система обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики / За ред. проф. М.П. Войнаренка. – К.: Наукова думка, 2002. – 718с.
- 8) Терещенко О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві: Монографія. – К.: КНЕУ, 2004. – 268с.
- 9) Хан Д., Хунгенберг Х. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928с.
- 10) Чубукова О.Ю. Економіка інформації: ринок продуктів та послуг: Монографія. – К.: Нора-Прінт, 2001. – 344с.
- 11) Шершньова З.Є. Стратегічне управління: Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 699с.