

## МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ АНАЛІТИЧНОГО БАЛАНСУ ЯК ФОРМИ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

## METHODOLOGICAL ASPECTS OF CONSTRUCTION ANALYTICAL BALANCE AS A FORM OF MANAGEMENT ACCOUNTING



кандидат економічних наук,  
доцент кафедри  
Бухгалтерського обліку  
Київський національний  
торговельно-економічний  
університет

*Стаття розкриває методичні аспекти побудови аналітичного балансу як форми управлінської звітності. Представлені етапи підготовки аналітичного балансу, подається характеристика управлінських балансів підприємств.*

*Статья раскрывает методические аспекты построения аналитического баланса как формы управленческой отчетности. Представлены этапы подготовки аналитического баланса, дается характеристика управленческих балансов предприятий.*

*Article reveals methodological aspects of building analytical balance as a form of management accounting. Presented stages of preparation of the analytical balance is characteristic of managerial balance sheet.*

**Ключові слова:** звітність, управлінська звітність, аналітичний баланс.

**Ключевые слова:** отчетность, управленческая отчетность, аналитический баланс.

**Key words:** accounting, management reporting, analytical balance.

### ВСТУП

Проблема якісного сучасного забезпечення інформацією управлінського персоналу стає все більш актуальною, насиченою і проблематичною. Відповідно, значну увагу її формуванню та представленню приділяють внутрішні користувачі, що регулюють діяльність і відстежують зміну фінансової стійкості, платоспроможності та фінансового стану підприємства. Внутрішній користувач потребує представлення звітності в більш деталізованому вигляді для проведення поглибленої аналітичної роботи на конкретно взятому підприємстві, його структурних підрозділах та за видами діяльності, для яких звітність відсутня і, як правило, не формується. Саме в результаті цієї потреби з'явилася така категорія спеціалізованої управлінської звітності, як управлінський баланс і його різновидність – аналітичний баланс – основа формування розширеної інформаційної бази для різноманітних користувачів у розрізі видів діяльності, структурних підрозділів підприємства та сфер його діяльності під час виконання функцій управління підприємством.

Слід зазначити, що управлінська звітність стає основним джерелом прийняття управлінських рішень, оскільки її методологічні основи ґрунтуються на потребах користувачів інформації різного спрямування. Основою такої звітності мають стати загальні форми фінансової звітності, які представляються для внутрішніх користувачів у розширеній формі – за видами діяльності та у розрізі структурних підрозділів. Це не потребує розробки методики складання і, відповідно, її розуміння широким колом користувачів, а також такий напрям є малозатратним для підприємства. Основу розширеної звітності може скласти управлінський баланс і його різновиди.

Широкого поширення дослідження питань управлінської звітності й аналітичного балансу набули в працях вітчизняних науковців І.О. Бланка [1], Г.Г. Кірейцева [2], М.Г. Чумаченка [3] та інших. Нині потребує уточнення визначення поняття та процесу формування управлінського балансу, його взаємозв'язку з аналітичним балансом. Це потребує проведення додаткових теоретичних і практичних напрацювань для формування аналітичних балансів як форм управлінської звітності для прийняття ефективних управлінських рішень.

**МЕТОЮ СТАТТІ** є розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій для формування управлінського балансу на підприємствах торгівлі.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Обґрунтування результатів дослідження проведене з використанням загальнонаукових і спеціальних методів: спостереження, вимірювання, аналітичних угруповань, аналізу й синтезу, індукції та дедукції, абстрагування й конкретизації, аналогії та порівняння.

Методи причинно-наслідкового й абстрактно-логічного характеру використані – для удосконалення класифікації звітності в умовах застосування інформаційних технологій; спостереження – для визначення стану управлінської звітності на підприємствах.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Управлінський баланс розширює аналітичні можливості бухгалтерського балансу. Основна причина, з якої бухгалтерський баланс не задовольняє потреби управління, полягає в тому, що він формується без врахування

інтересів аналітиків і користувачів аналітичної інформації. Бухгалтерський баланс також не може стати управлінським звітом, оскільки поділ усього майна на активи й пасиви приводить до втрати внутрішніх взаємозв'язків між ними, а тому відображає тільки сумарну величину залишку по кожній статті активів, капіталу, зобов'язань, а не їх внутрішню структуру – розбивку активів за джерелами фінансування, розбивку капіталу за місцями розташування.

Управлінський баланс же використовується для зведення і систематизації розрахунків аналітичного змісту, що характеризують розширену інформаційну базу для прийняття різновекторних управлінських рішень. Також цей вид звітності дає можливість оптимізувати систему розрахунків, що характеризують структуру та динаміку фінансового стану підприємства. Безпосередньо з підготовленого управлінського балансу можна отримати характеристику фінансового стану підприємства в горизонтальному та вертикальному напрямку за такими показниками:

1. загальна вартість майна підприємства, що відображена в підсумковому рядку балансу;
2. вартість іммобілізованих (позаоборотних) активів – I розділ активу;
3. вартість оборотних засобів, що відображена в II розділі активу балансу;
4. величина власних оборотних засобів підприємства;
5. величина залучених засобів тощо.

Управлінський баланс – це баланс активів і пасивів підприємства, складений для цілей обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. Він відрізняється від бухгалтерського балансу тим, що статті активів і пасивів при збереженні логіки формування фінансової звітності представлені так, щоб їх можна було аналізувати з точки зору оперативного й короткострокового управління підприємством. Тобто статті традиційного балансу переформатовані, але при цьому принцип рівноваги між активами та пасивами залишається непорушним.

Процес формування управлінського балансу може проходити в кілька етапів (табл. 1).

Таблиця 1

Етапи формування управлінського балансу\*

Етап	Характеристика
1 етап Постановка питань (проблеми)	Формуються мета, завдання звіту; визначаються користувачі; встановлюються періодичність і терміни складання представлення управлінського балансу.
2 етап Визначення інформаційної бази	Використовуються бухгалтерський баланс за встановлені періоди, відбирається додаткова інформація.
3 етап Первинна обробка інформації	Поділ статей активів і пасивів балансу за видами діяльності або за підрозділами підприємства
4 етап Поділ статей балансу	Поділ статей балансу до видів діяльності. Наприклад: основний капітал – інвестиційна діяльність, включає як активи (основні засоби), так і капітал та зобов'язання (інвестиційні вкладення). Оборотний капітал – пов'язаний з основною (операційною) діяльністю, включає поточні активи і короткострокові зобов'язання.
5 етап Визначення розрахункових показників	Визначення фінансових показників, які необхідні для аналізу на даному підприємстві. Коригування управлінського балансу відповідно до потреб управлінської звітності.
6 етап Заклучний	Формування планового балансу на період, за даними управлінського обліку. Формування фактичного управлінського балансу. Визначення та проведення аналізу відхилення і їх причини. Розробка заходів для усунення причин негативного відхилення від планових показників.

\*Авторська розробка.

При вирішенні завдань формування управлінського балансу (у тому числі для системи бюджетування) традиційний формат балансу не відповідає цілям управління. Тому завдання управлінського балансу мають бути взаємопов'язаними з функціями й завданнями управління. Завдання управлінського балансу як форми управлінської звітності визначаються такими пунктами:

1. Управління активами й зобов'язаннями – відображає напрями вкладання капіталу та майбутні грошові потоки.

2. Прогнозування фінансового стану підприємства – особливого значення набуває для встановлення платоспроможності, розрахунку кредитоспроможності.

3. Балансування – подання інформації у вигляді балансу дає можливість запобігти помилкам технічного характеру, використовуючи метод подвійного запису.

4. Подання інформації за видами діяльності й підрозділами підприємства.

Управлінський баланс повинен мати відповідний формат, який має ефективно вирішувати поставлені завдання. Для цього окремо слід розглянути вимоги до структури управлінського балансу:

1. зв'язок з іншими формами звітності – простежування елементів балансу з іншими формами звітності – звіт про доходи й витрати, звіт про рух грошових коштів;

2. поділ на об'єкти управління – структура балансу має

відображати види діяльності підприємства, структурні підрозділи, центри відповідальності;

3. базуватися на формі стандартизованого балансу – дозволить ефективно використовувати дані для проведення аналітичних розрахунків.

Виходячи з викладених завдань, які ставляться перед управлінським балансом як формою управлінської звіт-

ності, в основу побудови балансу необхідно покласти вид діяльності та структурну побудову досліджуваного підприємства.

У практичній діяльності важливим питанням є форма представлення звіту. Під час дослідження цього питання нами виділено кілька підходів до їх формування та побудови (табл. 2).

**Таблиця 2**

*Представлення (форм) управлінських балансів та їх характеристика\**

<b>Аналітичний баланс</b>	<b>Кореляційний баланс</b>	<b>Баланс із урахування прибутку</b>
Суб'єкт балансу:		
– підприємство – вид діяльності – підрозділ – галузь	– підприємство – вид діяльності – підрозділ – галузь	– підприємство – підрозділ
Зв'язок з іншими формами звітності:		
розширює аналітичні можливості фінансового балансу	пов'язаний із показниками Звіту про фінансові показники, Звіту про рух грошових коштів	пов'язаний із показниками Звіту про рух грошових коштів
Спосіб отримання:		
зміни складу статей укрупнення статей коректування статей	сегментація та вибірка додаткових даних	вибірка даних із урахуванням руху грошових коштів

\*Авторська розробка.

Перший підхід ґрунтується на побудові управлінського балансу на основі аналітичного балансу в розрізі підрозділів підприємства або за періодизацією діяльності підприємства. Основою такого підходу формування управлінського балансу торгового підприємства можуть стати функції управління та функції підприємства (підрозділу).

Управлінський баланс за структурними підрозділами складається виходячи із потреб управління підприємством за такими напрямками:

1. Перевірки (контролю) – будується за підрозділами для перевірки натуральних значень показників основного зведеного балансу. Тобто, якщо використовується не правильна інформація при введенні даних (наприклад, за документами відвантажили 10 кг, а насправді відвантажили 15 кг), то при зведенні балансу на кінець звітного періоду актив і пасив у грошову вигляді показник буде однаковим. Ця помилка виявиться скоріш за все під час інвентаризації складу або перевірки взаєморозрахунків із покупцем.

2. Інформаційного забезпечення – будується за двома класичними регламентованими формами балансу: 1) баланс на певну дату, представлений у двохсторонній формі; 2) баланс у динаміці за контрольні періоди часу в послідовній формі.

3. Аналізу – під час проведення аналітичної роботи з вивчення динаміки змін статей або аналізу фінансових показників. Слід зазначити, що розрахунок фінансових показників потребує додаткової інформації, яка міститься в інших формах звітності. При побудові управлінського балансу за підрозділами, у першу чергу слід враховувати можливість розрахунку економічних показників, які ха-

рактеризують діяльність підрозділу або підприємства в цілому за такими групами показників:

1) рентабельність власного капіталу – показує, скільки прибутку у відсотках від власного капіталу отримано підрозділом за звітний період;

2) оборотність дебіторської заборгованості – показує, як швидко дебіторська заборгованість перетворюється на гроші;

3) оборотність складських запасів – показує, як швидко товар на складі перетворюється на дебіторську заборгованість;

4) норма чистого прибутку в обсязі продажів – показує частку чистого прибутку в обсязі загального доходу;

5) норма валового прибутку в обсязі продажів – показує частку валового прибутку в обсязі загальної доходу.

Фінансові показники необхідно представляти разом із сформованою формою балансу.

Як уже зазначалося, на практиці аналітики застосовують основну форму управлінського балансу – аналітичний баланс, що характеризує підрозділи й періоди діяльності підприємства. Загальне визначення аналітичного балансу зводиться до поняття таблиці, в якій знаходять відображення одночасно склад (структурний аналіз) і динаміка змін (аналіз динаміки) майна підприємства (активів) та джерел їх утворення (пасивів).

Необхідно доповнити й уточнити визначення, що аналітичний баланс має цінність для управління підприємством, якщо складається за видами діяльності та в розрізі підрозділів підприємства. При цьому висувуються такі завдання до формування аналітичного балансу:

- наочно оцінювати зміни майна підприємства;
- виявляти позитивні (негативні) тенденції;

- визначати шляхи покращення стану та виправляти слабкі тенденції.

Побудова аналітичних балансів проводиться такими способами:

- 1) по підрозділах безпосередньо без попередньої зміни складу статей балансу;
- 2) шляхом побудови агрегованого балансу (групування однорідних за складом елементів балансових статей);
- 3) здійсненням додаткового коректування балансу на індекс інфляції з додатковим агрегуванням статей у необхідних економічних розрізах.

Наступним підходом побудови управлінського балансу є взаємозв'язок із іншими формами звітності за видами діяльності підприємства. При цьому необхідно врахувати, що для торговельного підприємства видами діяльності є основна діяльність, фінансова, інвестиційна та інша, а також галузевий поділ діяльності – оптова, роздрібна торгівля, послуги, громадське харчування. Такий кореляційний управлінський баланс повинен враховувати потреби управління, бути корисним для прийняття рішень і характеризувати оцінку видів діяльності (табл. 3).

Таблиця 3

Врахування функцій управлінського балансу за видами діяльності\*

Характеристика	Управлінський баланс за видами діяльності			
	Основна	Інвестиційна	Фінансова	Інша
Управління	Короткострокове	Довгострокове	Довгострокове	Періодичне
Прийняття рішень	Швидке	Повільне	Повільне	За потребою
Оцінка діяльності	Прибуток	Окупність вкладень	Прибуток на акцію	Доход (покриття витрат)

\*Авторська розробка.

Такий підхід досить широко використовується бухгалтерами-практиками підприємств [4].

Структурна форма управлінського балансу за видами діяльності складається з інформаційних секцій:

I. Основний капітал – активи й зобов'язання інвестиційного походження, що формують за розділом «Необоротні активи» бухгалтерського балансу активів, пов'язаних з операційною діяльністю (наприклад, довгострокова дебіторська заборгованість) і додаванням активів та зобов'язань, пов'язаних з інвестиційною діяльністю (наприклад, залишків авансів і кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками за обладнання).

II. Поточний оборотний капітал – активи й зобов'язання, пов'язані з операційною діяльністю.

III. Заборгованість (короткострокова й довгострокова) – тобто весь капітал, наданий професійними кредиторами за відсотки.

IV. Грошові кошти – виділяються в окрему секцію, оскільки гроші виникають і використовуються в усіх видах діяльності, тому некоректно приєднувати їх до якоїсь із них.

V. Капітал – відповідає аналогічному розділу традиційного балансу [4].

Досить актуальним є формування управлінського балансу в поєднанні з показниками елементів Звіту про фінансові результати – його елементами, доходами та витратами.

При побудові такої форми балансу за основу береться балансове твердження, що сума грошових коштів підприємства дорівнює різниці всіх матеріальних і нематеріальних активів та суми всіх пасивів. Якщо порівнювати таку суму активів на початок періоду й на кінець періоду, то різниця між ними – це і є реальний фінансовий результат. Це прибуток (або збиток), який ми отримали за місяць (день, квартал, рік) з урахуванням усіх активів, а не тільки від проданих товарів чи послуг.

Також управлінський баланс може бути представлений у вигляді декількох таблиць. Особливо це стосується

горизонтального аналізу управлінського балансу, в яких абсолютні балансові показники доповнюються показниками динаміки.

Оцінка фінансового стану комерційної організації та тенденцій його зміни з застосуванням порівняльного управлінського балансу є заключним блоком і сутністю дослідження економічної діяльності підприємства. Аналіз передбачає використання як абсолютних параметрів, так і економічних коефіцієнтів, що являють собою відносні показники.

Окремою позицією управлінського балансу, що відображає оборотний капітал торговельного підприємства, який визначається як частина поточних активів, що фінансується за рахунок інвестиційного капіталу. Величина цього показника характеризує ступінь ліквідності підприємства, що є вагомим для оцінки діяльності підприємства.

Як правило, чистий оборотний капітал (ЧОК) розраховується за формулою:

$$\text{ЧОК} = \text{ПА} - \text{ПП} \quad (1)$$

де ПА – поточні (оборотні) активи,  
 ПП – поточні (короткострокові) пасиви.

Відповідно, що вища величина чистого оборотного капіталу, то більш фінансово стабільне підприємство. Аналізуючи управлінський баланс, необхідно звернути увагу на зміну питомої ваги власного оборотного капіталу у вартості майна, на співвідношення темпів росту власного й залученого капіталу, а також на співвідношення темпів росту дебіторської та кредиторської заборгованості.

Ці показники за стабільної фінансової стійкості підприємства мають збільшуватися в динаміці частки власного оборотного капіталу, темп росту власного капіталу має бути вищим за збільшення залученого капіталу, а темпи росту дебіторської та кредиторської заборгованості мають збалансовуватися.

При побудові управлінського балансу необхідно враховувати відносні параметри фінансового стану підприємства за коефіцієнтами розподілу й координації.

Порівняльний управлінський баланс формується з вихідного балансу шляхом додавання до нього показників динаміки та структури, а також характеристик вкладень і джерел доходу організації за аналізований період.

При побудові порівняльного управлінського балансу підприємства використовують кілька обов'язкових параметрів балансування, відповідності фінансовому балансу:

- абсолютні показники за статтями;
- питома вага кожної статті;
- темп приросту статті;
- розмір зростання валюти й кожної статті балансу тощо.

Метод горизонтального й вертикального аналізу також тісно пов'язаний з управлінським балансом. При проведенні горизонтального аналізу отримують дані про абсолютну й відносну зміну величин статей балансу за конкретний період. Головною метою вертикального аналізу є розрахунок питомої ваги нетто статті.

### ВИСНОВКИ

Управлінський баланс – основний плановий і звітний документ зведеного бюджету, що містить дані про зміни величини та структури активів і джерела фінансування діяльності підприємства за бюджетний період. Управлінський баланс є похідним від стандартного бухгалтерського балансу, функції якого зводяться до встановлення більш об'єктивної картини стану майна підприємства, його зобов'язань і капіталу, наочного уявлення керівника одержуваних співвідношень і на підставі виконаних розрахунків інформує про диспропорції балансу, які можуть призвести до негативних змін у діяльності підприємства.

Побудова управлінського балансу спирається на форму стандартного балансу, але при цьому можливі варіанти. Виділено три підходи до побудови управлінського балансу. Баланс за своїм змістом не повинен бути складним, у ньому зосереджуються групи статей, потім визначаються розділи, які відіграють істотну роль при аналізі та прийнятті управлінських рішень.

Аналіз зміни статей управлінського балансу концентрує увагу менеджера (аналітика) на проблемах, що вимагають виявлення можливих причин їх появи для коригувальних рішень.

Згідно з цими вимогами, управлінський баланс покликаний дати якісну характеристику активів і пасивів реального балансового звіту, здійснювати контроль за основними пропорціями майна та капіталу, впливати на його здатність залишатися ліквідним, платоспроможним, стійким і фінансово незалежним.

### Література:

1. Бланк І.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. – 2-е изд., перераб. и доп. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.
2. Финансовый менеджмент: Навчальний посібник / За ред. проф. Г.Г. Кірейцева. – К.: ЦНЛ. 2002 – 496 с.
3. М.Г. Чумаченко. Економічний аналіз. – Навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
4. Андрей Вихров. Управленческий баланс по видам деятельности. [www.cfin.ru/ias/manacc/manag\\_balance.shtml](http://www.cfin.ru/ias/manacc/manag_balance.shtml)

## КОНСУЛЬТАЦІЇ

### СКЛАДАННЯ ЗВЕДЕНОЇ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ПИТАННЯХ ТА ВІДПОВІДЯХ

Роз'яснення надається відповідно до Узагальнюючої податкової консультації, затвердженої Наказом Державної податкової служби від 21.12.12 № 1177.

**Запитання.** Які підстави дають право складання зведеної податкової накладної?

**Відповідь.** Виключними підставами для складання зведених податкових накладних є: безперервний або ритмічний характер постачання, постійні зв'язки постачальника з покупцем, обов'язкове підтвердження фактичних обсягів постачання товарів/послуг реєстром товаротранспортних накладних чи інших відповідних супровідних документів, згідно з якими здійснено постачання товарів/послуг.

Визначена договором або фактична ритмічність оплати не є самостійною підставою для складання зведеної податкової накладної.

**Запитання.** З якою періодичністю постачальники товарів/послуг мають право складати зведені податкові накладні, виходячи з періодичності оплати?

**Відповідь.** Періодичність складання зведених податкових накладних визначається виходячи з умов оплати, передбачених у договорі. Зведена податкова накладна складається не рідше одного разу на місяць та не пізніше останнього дня місяця.

**Запитання.** Чи можуть складатися зведені податкові накладні на попередню оплату товарів/послуг (аванс), постачання яких має безперервний або ритмічний характер?

**Відповідь.** Ні. Порядок складання зведених податкових

накладних не поширюється на попередню оплату товарів/послуг (аванс), що підлягають постачанню.

**Запитання.** Чи може складатися розрахунок коригування до зведеної податкової накладної?

**Відповідь.** Так, може, відповідно до ст. 192 ПК. У цьому випадку складання розрахунку коригування здійснюється за такою самою зведеною формою.

**Запитання.** Чи може бути складений один розрахунок коригування за зведеною формою до декількох зведених податкових накладних?

**Відповідь.** Ні, не може. «Зведений» розрахунок коригування складається відповідно до періодичності оформлення зведених податкових накладних. В одному «зведеному» розрахунку коригування не можуть коригуватися показники різних зведених податкових накладних.

**Запитання.** Чи має право платник, що скористався правом на складання зведених податкових накладних, одночасно складати на окремі операції з постачання товарів/послуг звичайні податкові накладні?

**Відповідь.** Так, має право. Одночасно зі складанням зведених податкових накладних платник має право (а в разі отримання авансової оплати – зобов'язаний) окремо складати звичайні податкові накладні на окремі (деякі) операції з постачання за правилом «першої події».

**Анна Туманян**  
Юристконсульт ТОВ "ІКГ"Проект-А"  
[ao.tumanian@gmail.com](mailto:ao.tumanian@gmail.com)