

УДК 657.37(045)

Гладій І.О.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Вінницького торговельно-економічного інституту
Київського національного торговельно-економічного університету

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА: ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ

MANAGEMENT REPORT OF THE ENTERPRISE: PRINCIPLES OF FORMATION

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто принципи формування управлінської звітності, ідентифікація її форм, елементів та формату подання. Уточнено суть управлінської звітності та визначено, що вона являє собою інструмент управління діяльністю, який застосовується для прискорення отримання прибутку. Доведено, що під формою управлінської звітності можна розуміти систему облікових і розрахункових показників, що характеризує стан елемента внутрішньої звітності, яка представлена в певному форматі відповідно до внутрішніх регламентів.

Ключові слова: управлінська звітність, регламент, принципи, формат, показники, потреби користувачів.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены принципы формирования управленческой отчетности, идентификация ее форм, элементов и формата представления. Уточнена сущность управленческой отчетности, в результате чего определено, что она представляет собой инструмент управления деятельностью, который применяется для ускорения получения прибыли. Доказано, что под формой управленческой отчетности можно понимать систему учетных и расчетных показателей, характеризующих состояние элемента внутренней отчетности, которая представлена в определенном формате в соответствии с внутренними регламентами.

Ключевые слова: управленческая отчетность, регламент, принципы, формат, показатели, потребности пользователей.

ANNOTATION

The article deals with the principles of formation of managerial reporting, identification of its forms, elements and format of presentation. The essence of management reporting has been clarified and it is defined that it is an activity management tool that is used to accelerate profits. It is proved that under the form of managerial reporting one can understand the system of accounting and settlement indicators, which characterizes the state of the element of internal reporting, which is presented in a certain format in accordance with internal regulations.

Keywords: management reporting, regulations, principles, format, indicators, user needs.

Постановка проблеми. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що законодавчо закріплені в Україні, є базою для створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та формування звітності. Однак варто зазначити, що вони враховують інтереси зовнішніх користувачів і майже не придатні для обґрунтування та прийняття ефективних управлінських рішень внутрішніми користувачами звітності, що зумовлює необхідність у їх удосконаленні та доповненні. У реаліях українського економічного середовища актуальними є теоретичні і практичні розробки, що спрямовані на вдосконалення наукової концепції формування управлінської звітності, а також вироблення механізмів, що дадуть змо-

гу адаптувати її до практики вітчизняних підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні аспекти процесу формування управлінської звітності на підприємствах різних видів економічної діяльності розкрито в працях українських і зарубіжних науковців: П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, К. Друри, Р. Ентоні, О.В. Карпенка, Т.П. Карпової, О.В. Лишиленка, Е. Майєра, Д. Міддлтона, Л.В. Нападовської, Б. Нідлза, С.Н. Ніколаєвої, І.Б. Садовської, В.В. Сопка, І.Д. Фаріона, М.Г. Чумаченка та ін. Проте, не применшуючи значення отриманих ними науково-практичних результатів, проблеми підготовки управлінської звітності не набули кінцевого вирішення. Це можна пояснити індивідуальністю процесу задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу підприємств різних видів економічної діяльності.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проведений аналіз економічної літератури дає можливість констатувати, що відбувається ототожнення управлінської звітності з внутрішньогосподарською або оперативною бухгалтерською. Також неоднозначним є визначення місця управлінської звітності, оскільки вона розглядається як доповнення до фінансової звітності, що формується у межах бухгалтерського обліку. Однак це не відповідає чинним вимогам до формування інформаційного забезпечення управління підприємством і, головне, не враховує функціональні можливості системи підтримки прийняття рішень із застосуванням автоматизованих продуктів.

Професор Л.В. Нападовська підтверджує, що важливою умовою створення на підприємстві ефективної системи внутрішньої звітності є детальне вивчення завдань, які вирішують менеджери на різних рівнях управління, та виявлення інформаційних потреб, які залежать від повноважень щодо прийняття конкретних управлінських рішень [2]. Отже, інформація управлінської звітності необхідна для прийняття управлінських рішень із питань, що стосуються оцінки діяльності центрів відповідальності менеджерами вищих рівнів; виявлення тенденцій розвитку центрів відповідальності; недоліків і позитивних моментів в їхній діяль-

ності. У цьому зв'язку проведено дослідження є надзвичайно актуальним.

Мета статті полягає у висвітленні принципів формування управлінської звітності, ідентифікації її форм, елементів та формату подання.

Об'єктом дослідження виступив процес формування управлінської звітності в процесі здійснення господарської діяльності підприємства. Загальною основою дослідження є діалектичний метод і системний підхід до вивчення економічних і управлінських процесів; методи індукції, дедукції, моделювання використано в розробленні форм первинних та зведених документів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Формування системи управлінської звітності повинне з'явитися вже на етапі формування ідеї бізнесу. Так, відомий менеджер Пітер Друкер стверджував: «Ти не можеш керувати тим, що не можеш виміряти» [3]. Отже, управлінська звітність – це основа проведення управлінського аналізу діяльності та найважливіший елемент управлінського обліку. На її основі можна дати загальну оцінку результатів діяльності центрів відповідальності, робити висновок про ступінь досягнення ними мети, що була поставлена, та про правильність оперативних коригувальних рішень (табл. 1).

Метою складання управлінської звітності є задоволення інформаційних потреб адміністративно-управлінського персоналу шляхом поєднання вартісних та кількісних показників, які дають змогу оцінювати та контролювати, прогнозувати та планувати діяльність центрів відповідальності або окремі напрями їхньої діяльності.

Зазначена мета зумовлює періодичність та формати управлінської звітності [4]. Точність та обсяг наведених даних залежать від організаційно-технологічних та економічно-господарських особливостей, які властиві господарючому суб'єкту. У зв'язку із цим розроблення форматів внутрішньої звітності про результати

функціонування у ринкових умовах для отримання максимального прибутку та утримання позицій на ринку є головним завданням підприємства.

Під час формування системи управлінської звітності потрібно визначити форму, термін надання звітності та відповідальних за його складання; скласти схему формування управлінських звітів; визначити власників вихідної інформації; визначити відповідального координатора; визначити користувачів інформації та форму, в якій вона буде їм надаватися [5].

Під формою управлінської звітності, на нашу думку, можна розуміти систему облікових і розрахункових показників, що характеризує стан елемента внутрішньої звітності, яка представлена в певному форматі відповідно до внутрішніх регламентів діяльності конкретного підприємства.

Під час розроблення системи внутрішніх регламентів управлінської звітності доцільно докладно описати предмет облікових операцій, нестандартні ситуації, навести конкретні приклади, адже чим детальніше описується обліковий процес, тим менше виникає проблемних ситуацій у процесі функціонування системи облікового забезпечення прийняття рішення [6]. Важливим є вибір періоду часу. Це може бути рік, квартал, місяць, тиждень, день і навіть година, адже чим більше періодів, тим більше можливостей для управління та прийняття рішень.

Однак під час розроблення регламентів слід нормувати тільки ті облікові процедури, які не відповідають діючим на підприємстві стандартам. Таким чином, регламенти формування облікової інформації внутрішньої управлінської звітності слід представити так (рис. 1).

Елемент управлінської звітності – це узагальнена сукупність об'єктів, інформація з яких відображається у бухгалтерській управлінській звітності. З позиції використання системного підходу існує необхідність розширення складу елементів бухгалтерської управлінської

Таблиця 1

Основні характеристики управлінської та фінансової звітності

Управлінська звітність	Фінансова звітність
Конференційна	Оприлюднюється
Не регулюється законодавчими актами	Підпорядковується законам і стандартам
Призначена для прийняття управлінських рішень	Призначена для використання зовнішніми користувачами
Складається з урахуванням минулого, поточної і майбутньої діяльності	Опереу ретроспективними даними
Інформація подається відповідно до ситуації й у зрозумілій формі, деталізовано	Розкриває лише загальну інформацію
Розробляється самостійно підприємством для потреб бізнесу	Є вимогою законодавства
Підприємство може вибрати неформалізовану управлінську систему звітності	Має форми, встановлені ззовні
Система управлінської звітності існує на кожному підприємстві	Є обов'язковою для кожного підприємства
Є доступною в режимі реального часу або подається з мінімальною затримкою	Подається зі значною затримкою в часі

звітності: крім активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, які традиційно розглядаються як елементи звітності, додатково до їх складу можуть бути включені трудові ресурси, результати інвестиційної діяльності та зовнішнє середовище підприємства. Одними з найбільш вагомих показників тут виступають доходи і витрати, оскільки правильність у їх підрахунках прямо впливає на точність формування фінансового результату. Доцільним є, на нашу думку, формувати їх постатейно, а в разі виникнення сумнівів про їх виникнення слід створити нову статтю, що дасть змогу реально оцінювати структуру витрат, виручки й ефективно управляти цими показниками.

Ще один вид показників, що знаходить своє відображення в управлінській звітності, – нефінансові показники [7]. Це, наприклад, кількість клієнтів, що здійснили оплату, або чисельність заявок, показники трафіку та його структура, рівень конверсії тощо. Так, такі показники не мають фінансової оцінки, однак генерують грошовий потік.

Як показує практика ведення управлінського обліку, управлінську звітність можна розбити на три блоки:

- управлінська звітність про фінансове становище, результати діяльності та зміни фінансового становища підприємства;
- управлінська звітність за ключовими показниками діяльності;
- управлінська звітність про виконання бюджетів підприємства.

Для нормального функціонування інформаційної системи важливим є вирішення проблеми цінності та корисності даних, що одержуються, оскільки вони мають різне значення. Для процесу регулювання цінною є інформація, за допомогою якої досягається необхідний ефект у потрібний час. Вона корисна незалежно від часу реєстрації, поступово її цінність втрачається, але корисність зберігається [8]. Таким чином, управлінська звітність виступає поєднанням елементів як фінансової, так і нефінансової звітності підприємств.

Принципи організації управлінської звітності визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта, а також особливостями роботи конкретного підрозділу організації, що зумовлює важливість принципу відособленості (відбувається орієнтація на центри

відповідальності). Від якісних характеристик управлінської звітності для прийняття рішень значною мірою залежать фінансовий стан, економічний потенціал та ефективність розвитку господарюючого суб'єкта [9]. Аналогічно формам бухгалтерської фінансової звітності формування управлінської звітності має ґрунтуватися на системі принципів, які можна поділити на три групи:

- принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності;
- принципи, що визначають склад і структуру управлінської звітності;
- принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності [10].

До першої групи принципів можна віднести: системність, науковість, наявність рівноваги, облік часової вартості грошей, технологічність, незалежність, професійне судження, інтегровану інформаційну базу.

Друга група об'єднує принципи: корисності, достатності, закінченості, стислості, якісної суттєвості, наступності та порівняності даних, індивідуальності зрозумілості, наочності та аналітичності, адресності.

До принципів третьої групи можна віднести принципи: достовірності, послідовного застосування облікової політики, пріоритету змісту над формою, інтегрованої інформаційної бази, конфіденційності, професійної думки.

Загалом система управлінської звітності використовується для: оцінки фактичного виконання запланованих показників діяльності; продуктивності роботи окремих центрів відповідальності; підготовки інформаційних масивів, необхідних для прийняття управлінських рішень; налагодження комунікативних відносин у межах підприємства. Вимоги до звітності підприємства зумовлені особливим призначенням і специфічними рисами кожного з видів.

До управлінської звітності можна виставити такі вимоги: своєчасність подання звітності, конкретність та доступність звітної інформації, об'єктивність і порівняність звітних даних, економічність (витрати на складання звітності не повинні перевищувати ефекту від її використання), зрозумілості. Окрім зрозумілості, управлінська звітність повинна містити значиму інформацію, тобто її не можна перевантажувати непотрібними даними. Корисність інформації також виступає одним із головних

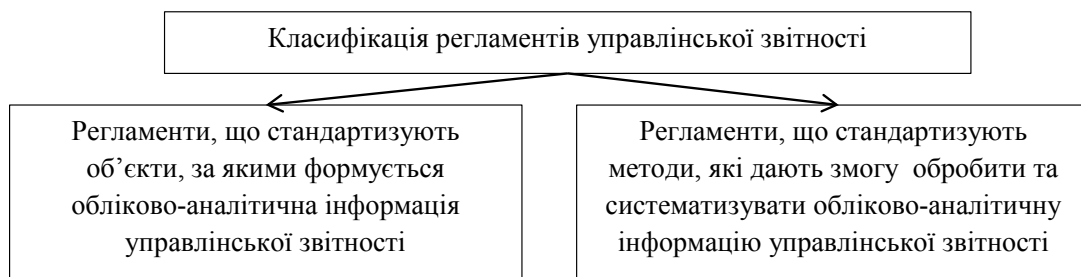


Рис. 1. Класифікація регламентів управлінської звітності

чинників формування облікового забезпечення прийняття рішення. Всі показники, що характеризують якість управлінської звітності про фінансовий стан, можуть бути класифіковані за кількома ознаками:

1) за порядком формування оцінки якості інформації звітності – суб'єктивні показники та об'єктивні показники;

2) за стадіями формування управлінської звітності:

– показники, що характеризують якість регламентів формування інформації внутрішньої звітності;

– показники, що характеризують якість структури форм і форматів управлінської звітності;

– показники, що характеризують якість складання управлінської звітності;

– показники, що характеризують якість подання управлінської звітності;

3) за характером показників, за допомогою яких здійснюється оцінка якості інформації управлінської звітності, – фінансові показники та нефінансові показники [11].

Використання показників, що характеризують якість бухгалтерської управлінської звітності, заснованих на об'єктивних і суб'єктивних умовах, дасть змогу виявити шляхи підвищення якості інформаційної бази прийняття управлінських рішень. Перед початком роботи над форматами управлінської звітності слід, на нашу думку, сформувати класифікатор звітності. Кожне підприємство розробляє управлінську звітність, орієнтуючись насамперед на свої потреби в управлінській інформації. З одного боку, не маючи всієї інформації, керівництво підприємства не зможе приймати зважених рішень, з іншого – якщо інформації забагато, то менеджеру складно виділити найважливіші дані, які надають найбільший вплив на розвиток підприємства.

За змістом інформації управлінська звітність поділяється на комплексну, тематичну та аналітичну.

Комплексна управлінська звітність надається, як правило, за місяць або інший звітний період (квартал, шість місяців) та містить інформацію про виконання планів і використання ресурсів за період, про доходи та витрати за центрами відповідальності, про виконання бюджету витрат, рентабельності, рух грошових коштів та інших показників для загальної оцінки і контролю [12].

Тематична управлінська звітність подається у разі виявлення відхилень за основними показниками діяльності підприємства, наприклад обсяг реалізації, витрати на виробництві, недопоставка за угодою тощо.

Аналітична управлінська звітність формується лише за запитом керівників і містить інформацію, що розкриває причини і наслідки результатів господарювання за окремими ділянками.

За формами подання управлінської звітності можна складати у табличній, графічній або текстовій формі.

Таблична форма подання звітності є, без сумніву, найбільш прийнятною для її користувачів. Основна частина звітної інформації виражається цифровими показниками, які найзручніше представити в табличній формі. Водночас до звіту може бути додана записка з коментарями та розкриттям основних показників.

Графічна форма більш наочна, але не слід перевантажувати графіки зайвою цифровою інформацією, тобто не потрібно прагнути вмістити в один графік усю наявну інформацію. Відображення більшої кількості показників у даній формі ускладнює її сприйняття.

Текстова форма подачі інформації прийнятна тоді, коли відсутні цифрові дані або їх обсяг незначний; потрібно детально пояснювати взаємозв'язок і значення, що представляється. Текстові звіти часто складають на додаток до звітів, складених у табличній або графічній формі.

Формування бухгалтерської управлінської звітності має містити об'єктивний компонент – господарську діяльність підприємства (об'єкти і процеси), суб'єктивний компонент – споживачів інформації та співробітників бухгалтерської служби, відповідальних за формування звітності; принципи формування управлінської звітності, і регламенти, що виступають основою організаційного забезпечення системи управлінської звітності. Вважаємо за доцільне виокремити спеціальні вимоги до внутрішньої управлінської інформації, що подається у звітності за всіма центрами відповідальності, а саме: гнучка, але однакова структура; зрозумілість інформації; оптимальна частота подання; придатність для аналізу та оперативного контролю.

Основні проблеми в підготовці управлінської звітності пов'язані з відсутністю загальних рекомендацій щодо формування системи звітних показників та інформаційної бази для їх формування, що ускладнює розроблення внутрішнього положення щодо управлінської звітності підприємства, а також створення програмних продуктів з автоматизації процесів її складання. Щоб систематизувати процес підготовки управлінської звітності, у внутрішній системі управління слід чітко визначити джерела даних для отримання кожного звітного показника навіть із посиланням на конкретні бухгалтерські рахунки [8]. Таким чином, буде сформований запит на необхідну управлінським службам облікову інформацію про майно, зобов'язання та господарські процеси, що допоможе встановити ступінь її деталізації на рахунках аналітичного обліку. У такому ж порядку формується запит на корисну управлінським службам планову, нормативну, фінансову та іншу інформацію.

Терміни, періодичність надання внутрішньої управлінської звітності – питання індивідуальне. Однак загальним критерієм періодизації

складання звітності є задоволення внутрішніх користувачів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Висновки. Таким чином, форма звітності може складатися з одного і більше розділів. Розділ форми управлінської звітності – це система взаємопов'язаних показників, що характеризують окремий бік об'єкта системи управління. Формат управлінської звітності – це спосіб розташування показників звітності, що дає змогу більш своєчасно та оперативно задовольняти потреби внутрішніх користувачів в інформації про стан об'єктів управління. При цьому джерелом цієї інформації для складання управлінської звітності є різні складники, що знаходяться за межами системи бухгалтерського обліку, що спричинює використання розширеної інформаційної бази підприємства та інших додаткових джерел. Під час формування управлінської звітності можливо використовувати різноманітні джерела, які задовольняють потреби користувачів. На відміну від інших звітних форм управлінська звітність формується як на основі інформації, що призначена для складання інших форм звітності, так і на основі спеціальних інформаційних джерел. Управлінська звітність належить до узагальнюючих форм та повинна будуватися на аналогічних джерелах інформації, що й інші форми звітності. Перспективним у подальших дослідженнях вважаємо розроблення автоматизованого продукту з комплексної побудови системи управлінської звітності, що забезпечить усі запити адміністративного персоналу у своєчасній та правдивій інформації про результати діяльності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Семиколенова М.Н. Управленческая отчетность: понятие и принципы формирования. Известия Алтайского государственного университета. 2002. № 2(24). С. 107–108.
2. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 648 с.
3. Друкер П. Бизнес и инновации; пер. с англ. К.В. Головинского. М.: Вильямс, 2007. 432 с.
4. Бухгалтерская отчетность в системе учетной информации: ее состав, качественные характеристики и задачи. URL: <http://buhuchet-info.ru/buhgalterskiy-balans/559-buhgalterskaya-otchetnost-v-sisteme-uchetnoy-informatsii-ee-sostav-kachestvennie-harakteristiki-i-zadachi.html>. Назва з екрана.
5. Кузнецова С.А. Интегрирована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери. Економічний нобелівський вісник. 2014. № 1(7). С. 270–279.
6. Управленческая отчетность. URL: <http://www.1cashflow.ru/upravlencheskaya-otchetnost-formy-i-primer-sostavljeniya>. Назва з екрана
7. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. М.: Бертатор Пресс, 2003. 224 с.
8. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2004. 350 с.
9. Слободняк І.А. Регламенты формирования информации внутренней бухгалтерской отчетности. Международный бухгалтерский учет. 2011. № 11. С. 21–30.
10. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. Бізнес Інформ. 2014. № 7. С. 325–331.
11. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 4. С. 3–13.
12. Матюха Н.Н. Организация формирования управленческой отчетности подразделений предприятия. Новая экономика. 2013. № 2(62). С. 161–167.