

УДК 657.37

Шевчук К. В.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Національного університету біоресурсів і природокористування України

Shevchuk K. V.
Candidate of Economic Science,
Associate Professor of Accounting and Auditing Department
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇЇ ФОРМУВАННЯ

THE ROLE AND PARTICULARITIES OF FORMATION OF MANAGERIAL REPORTING IN THE BUSINESS'S ACCOUNTING AND INFORMATION SYSTEM

Анотація. У роботі визначено місце та роль управлінської звітності в обліково-економічній системі підприємства, розглянуто особливості її формування. Проаналізовано та узагальнено економічний зміст категорії «управлінська звітність». Визначено етапи організації системи управлінської звітності на підприємстві. Аргументована важливість визначення критеріїв оцінки якості управлінської звітності. Визначено напрями підвищення ефективності впровадження управлінської звітності.

Ключові слова: управлінський облік, управлінська звітність, центр відповідальності, користувачі інформації, управлінське рішення, якість управлінської звітності.

Вступ та постановка проблеми. У даний час для більшості підприємств проблема вдосконалення звітної інформації набуває все більшого значення. Особливості організації управлінської звітності визначаються особливостями діяльності господарюючого суб'єкта та його організаційної структури. У зв'язку з цим при формуванні системи управлінської звітності важливим аспектом є чітка організація послідовності її формування на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аспекти формування управлінської звітності досліджували як вітчизняні, так і зарубіжні науковці: Бутинець Ф.Ф., Кірейцев Г.Г., Карпова Т.П., Нагірська К.Є., Нападовська Л.В., Пушкар М.С., Озеран В.О., Сльозко Т.М. та ін. Проте в економічній літературі управлінська звітність, на відміну від інших видів звітності, досліджена недостатньо. При цьому відсутній єдиний підхід навіть до самого терміну «управлінська звітність».

Прийняття управлінських рішень значно залежить від якості даних управлінської звітності. Надмірне перевантаження управлінської звітності обліково-аналітичною інформацією, використання надто складних методик і розрахунків та низка інших факторів не завжди призводять до отримання очікуваного ефекту від прийняття управлінських рішень. Незважаючи на важливу роль управлінської звітності у прийнятті виважених управлінських рішень, питання її формування потребують подальших досліджень.

Метою даної роботи є визначення місця та ролі управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливостей її формування.

Результати дослідження. Елементом комунікації та зворотного зв'язку між користувачами звітної інформації та обліковою системою є звітність. Для забезпечення результативного управлінського впливу на процеси відтворення саме управлінська звітність стає найбільш надійним інформативним джерелом, що реалізується через функції та завдання звітності.

В економічній літературі відсутній єдиний підхід до термінології даного виду звітності. Так, одні автори використовують термін «внутрішньогосподарська звітність», другі – «управлінська звітність», поєднують «управлінську (внутрішньогосподарську) звітність», треті – «внутрішньоорганізаційна управлінська звітність».

Булгакова С.В. та Подобедова Н.В. стверджують, що поняття «внутрішня звітність», «управлінська звітність» є недостатньо інформативними. Доцільно використовувати термін «внутрішньоорганізаційна управлінська звітність» [1].

На нашу думку, саме назва «управлінська звітність» найбільш повно розкриває зміст даного терміну, оскільки саме управлінський персонал використовує даний вид інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Для характеристики управлінської звітності доцільно використовувати ознаки, які виділяють її серед інших видів звітності та визначають її місце в інформаційно-обліковій системі підприємства.

Король С.Я. зазначає, що «ототожнення управлінської звітності з внутрішньогосподарською або оперативною, а також визначення її місця як доповнення до фінансової звітності, що формується в межах бухгалтерського обліку, не відповідає сучасній практиці та вимогам до інформаційного забезпечення управління підприємством і, головне, не враховує новітні функціональні можливості комп'ютеризації обліку» [2, с. 326].

Управлінська звітність за своєю сутністю є не лише джерелом інформації, але й засобом формалізації вимог внутрішніх користувачів до облікової інформації. Вона виконує організаційну роль при виборі методики обліку й узагальнення даних. Необхідно чітко усвідомити, що на відміну від бухгалтерського обліку і звітності (який безперервно збирає інформацію про всі об'єкти обліку) в системі управлінського обліку збирається і обробляється тільки така інформація, яка необхідна для складання конкретних форм звітності відповідно до вимог користувачів [2].

У системі управління підприємством управлінська звітність є одним із важливих елементів зворотного зв'язку в системі внутрішнього управління і в цілому є результатом функціонування системи управлінського обліку.

Створення цінності в системі управлінського обліку – це й є «виробництво» ключової інформації, яка забезпечує конкурентні переваги будь-якому підприємству. У сучасному розумінні в терміні «управлінський облік» усе більше наголос робиться на слові «управлінський», оскільки організація і методика цього виду обліку направ-

лена на рішення саме управлінських задач. Виникнення та існування управлінського обліку обумовлені конкретною ціллю – допомогти внутрішнім користувачам приймати більш обґрунтовані рішення [3].

Отже, інформація управлінської звітності призначена виключно для внутрішнього використання, і для отримання необхідних даних використовують методичні прийоми не лише бухгалтерського обліку, але й інших дисциплін.

Дослідження інформаційних запитів, що зумовлені функціями управління, дають змогу виділити три основні групи функцій, які реалізуються при формуванні інформації в системі управлінської звітності: планування та бюджетування; визначення фактичних показників та їх аналіз; контроль виконання тактичних та стратегічних цілей підприємства. Реалізація даних функцій вимагає проведення процедур, що орієнтовані на виконання в різних часових проміжках: оперативному, тактичному та стратегічному. Крім того, досвід упровадження системи управлінської звітності на підприємствах свідчить, що в сучасних умовах намітилися тенденції до спеціалізації облікової роботи на наступні види: методологічні розробки, системні рішення, постановка задач, створення планів та програм дій тощо [4].

У межах окремого підприємства управлінська звітність матиме індивідуальні риси, але при цьому необхідні загальні теоретичні положення, методологія процесу формування обліково-аналітичної інформації управлінської звітності, розробка яких забезпечить можливість вибору із наявних альтернатив найбільш обґрунтованого варіанта для конкретного підприємства.

Ще однією суттєвою характеристикою управлінської звітності є її візуалізація. Візуалізація управлінської звітності – це подання обліково-аналітичної інформації у вигляді, який сприяє її найкращому розумінню користувачами. Візуалізація звітності означає насамперед відмову від стереотипів сприйняття управлінської звітності як таблиці з даними. Управлінський звіт може бути поданий у вигляді діаграми, графіків тощо. Не секрет, що графічні об'єкти сприймаються користувачами інформації краще, ніж таблиці. Правильно сформований звіт дає змогу не лише скоротити час користувачів звітності на сприйняття інформації, але й прискорити прийняття управлінських рішень, тому при розробці системи управлінської звітності компанії повинен бути врахований фактор візуального сприйняття інформації [5].

Управлінському персоналу необхідні не лише поточні дані, а й відповідним чином систематизована та узагальнена інформація, тому особливої актуальності набуває автоматизація формування управлінської звітності. Створена відповідним чином обліково-аналітична база більшою мірою відповідатиме вимогам користувачів і сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством.

Найбільш поширеною формою організації управлінської звітності є побудова її за центрами відповідальності. При цьому виділяють: центри прибутку, центри доходів, центри витрат, центри інвестицій. Існують також інші групування центрів відповідальності в розрізі інших ознак.

Організація управлінської звітності за центрами відповідальності дає змогу підприємству організувати систему обліку так, що витрати і доходи акумулюються за центрами відповідальності та відображаються у звітах на певних рівнях управління за принципом контрольованості витрат.

Проте, на думку Чижевської Л.В. та Кулікової Н.Т., така побудова системи управлінської звітності має недолік – вона не дає змоги центрам відповідальності опера-

тивно координувати свою діяльність у відповідності до результатів інших, пов'язаних підрозділів [4].

Неможливо визначити чіткий порядок організації управлінського обліку для кожного підприємства, але можна визначити фактори, що впливають на його побудову, а також визначити загальні принципи організації обліку для управлінських потреб.

Організація бухгалтерського управлінського обліку на підприємстві, як зазначає Довжик О.О., складається з трьох етапів: методологічного, технічного, організаційного. На першому етапі обирається модель управлінського обліку в залежності від його мети, визначаються об'єкти та методи обліку витрат, а також елементи бухгалтерського обліку, які можуть служити для формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, це – план рахунків управлінського обліку, складання калькуляційних статей та ін. На другому, технічному, етапі обирається склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності і визначення напрямку руху інформації всередині підприємства. Третій етап передбачає розподіл обов'язків між працівниками в системі управлінського обліку [3].

Чижевська Л.В. та Кулікова Н.Т. наголошують, що для успішної організації адаптивної системи управлінської звітності на підприємстві необхідно передбачити організаційні, методичні та технологічні аспекти на трьох стадіях функціонування такої системи, що передбачатиме процедуру постійного удосконалення системи управлінської звітності. Завданням на організаційній стадії є забезпечення максимальної гнучкості процесу складання управлінської звітності шляхом передбачення максимальної кількості можливих варіантів і способів поєднання показників, побудови форм та способів їх представлення. На цьому етапі обра на облікова політика одержує відповідне оформлення, щоб задовольнити формальні вимоги, які зазначаються в наказі про систему управлінської звітності підприємства. На етапі складання управлінської звітності відбувається функціонування системи управлінської звітності у звичному режимі «запит – відповідь (результат)». На етапі адаптаційних змін забезпечуються постійний розвиток та методологічна рефлексія системи управлінської звітності до мінливих умов внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, що покликана забезпечити швидку реакцію на їх зміни з наступною перебудовою такої системи [4].

Писаренко Т.М. зазначає, що при формуванні системи управлінської звітності потрібно: визначити форму, терміни подання звіту і відповідального за його складання; скласти схему формування управлінських звітів, визначити власників вихідної інформації, а також наділити відповідального за звіт працівника певними повноваженнями, тобто адміністративно дозволити йому отримати інформацію у її власників; визначити користувачів інформації та встановити дозволені для них межі отримання інформації. Впровадження управлінської звітності на підприємстві може здійснюватися за такими етапами: формування групи управління процесом розробки і впровадження управлінської звітності; розробка корпоративних стандартів управлінської звітності; розробка конкретних форм управлінської звітності підприємства [6].

Ураховуючи проведений аналіз, зазначимо, що організація системи управлінської звітності на підприємстві може здійснюватися за такими етапами:

- організаційний (створення групи (комітету) з управління проектом; створення робочих груп; дослідження інформаційних запитів; розробка форм облікових реєстрів та їх упровадження; створення та впровадження програмного забезпечення тощо);

- основний, або методологічний (визначення оптимального складу та структури облікового персоналу; визначення об'єктів документування та носіїв інформації; визначення переліку та розробка форм звітності; затвердження періодичності складання та строків подання звітності; розробка стандартів звітності тощо);

- адаптаційний (діагностика та моніторинг управлінської звітності; удосконалення існуючої системи управлінської звітності відповідно до впливів зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства тощо).

При впровадженні системи управлінської звітності важливо в управлінських звітах усунути дублювання одних і тих же показників. Надмірна деталізація та періодизація звітності замість сприяння обґрунтованості управлінських рішень, як правило, стає причиною непродуктивних витрат робочого часу як працівників бухгалтерського обліку, так і управлінського персоналу.

Хомин П.Я. наводить основні критерії формування системи управлінських звітних показників: адекватність, нейтральність, доказовість, точність, значимість, цінність, стабільність, актуальність, детальність, гнучкість, повнота, лаконічність, доступність, економічність [7].

Систему управлінської звітності можливо створити лише за умов згрупованості інформаційних даних, узгодженості та форми звітів, функціонального підходу до нагромадження та узагальнення інформації.

Якість управлінської звітності визначається відповідно до потреб та вимог користувачів на основі низки критеріїв, кожен з яких виділяє окремий її аспект. У зв'язку з тим, що інформацію управлінської звітності не завжди можна характеризувати як абсолютно точну, виникає проблема з її тлумаченням та правильним використанням, тому використовується низка якісних характеристик управлінської звітності, які є критеріями для її оцінки.

При формуванні управлінських та фінансових звітів існують певні відмінності щодо встановлення критеріїв оцінки якості. Це пов'язано з різними запитамі користувачів, цінністю рішень та можливими ризиками внаслідок спотворення чи необґрунтованого вибору методики обчислення звітних показників. В умовах ринкової економіки баланс між економічними вигодами і витратами стає одним із найбільш дієвих обмежень якісних характеристик управлінської звітності.

Якісні характеристики є атрибутами, що роблять подану в управлінській звітності інформацію корисною для користувачів. Відтак, практична цінність управлінської звітності як обліково-аналітичної інформації реалізується через критерій корисності, придатності інформації для прийняття ефективних рішень.

Управління звітність повинна припускати можливість проведення подальшого аналізу з мінімальними витратами часу, що є ознакою аналітичності, робити висновки і приймати на їх основі економічно обґрунтовані управлінські рішення [8].

Важливого значення в процесі формування системи управлінської звітності набуває періодичність її подання, при цьому основним критерієм при виборі періодичності складання та подання звітних форм є надання необхідної інформації, доки вона актуальна і прийняті на її основі управлінські рішення будуть ефективними та своєчасними.

Практичний досвід показав, що успішне функціонування системи управлінського обліку сприяє ефективній реалізації функцій загальної системи управління підприємством. Розробка та впровадження системи управлінської звітності повинна базуватися на співпраці менеджерів різних рівнів та облікових працівників.

Для підвищення ефективності впровадження управлінської звітності на підприємствах необхідно спрямувати діяльність за такими напрямками:

- визначення осіб, відповідальних за складання та подання управлінських звітів;
- розробка стандартизованих форм управлінської звітності (з урахуванням особливостей підприємства);
- визначення строків подання звітності і, відповідно, налагодження чіткої подачі даного виду звітності;
- налагодження взаємозв'язку системи управлінської звітності з аналітичною системою підприємства.

Висновки. Система управлінської звітності підприємства є одним із найважливіших елементів узагальнення

інформації, яка необхідна її користувачам. При цьому джерелом цієї інформації для складання управлінської звітності є різні складові, що знаходяться за межами системи бухгалтерського обліку, що спричинює використання розширеної інформаційної бази підприємства та інших додаткових джерел. Саме тому система управлінської звітності має об'єднувати широке інформаційне поле для задоволення інформаційних потреб керівництва при прийнятті управлінських рішень. Особливої актуальності набуватиме автоматизація процесу формування управлінської звітності з метою створення єдиного інформаційного простору і забезпечення її користувачів своєчасною і достовірною інформацією.

Список використаних джерел:

1. Булгакова С.В. Внутренняя управленческая отчетность: структура видов и форм / С.В. Булгакова, Н.В. Подобедова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2010. – № 6. – С. 138–151.
2. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування / С.Я. Король // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 325–331.
3. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О.О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2. – С. 174–179.
4. Чижевська Л.В. Організаційні засади системи управлінської звітності промислового підприємства / Л.В. Чижевська, Н.Т. Куликова // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2014. – Т. 19. – Вип. 2/6. – С. 125–129.
5. Зима Ю.П. Розробка моделі управлінської звітності з використанням інформаційних технологій / Ю.П. Зима // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 158. – № 2. – С. 148–153.
6. Писаренко Т.М. Послідовність впровадження управлінської звітності на промисловому підприємстві / Т.М. Писаренко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1(2). – С. 226–232.
7. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : [монографія] / П.Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 350 с.
8. Садовська І.Б. Критерії оцінки якості управлінської звітності / І.Б. Садовська, К.Є. Нагірська // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаїв : МНУ імені В.О. Сухомлинського, 2015. – Вип. 3. – С. 899–904.

Аннотация. В работе определены место и роль управленческой отчетности в учетно-экономической системе предприятия, рассмотрены особенности ее формирования. Проанализировано и обобщено экономическое содержание категории «управленческая отчетность». Определены этапы организации системы управленческой отчетности на предприятии. Аргументирована важность определения критериев оценки качества управленческой отчетности. Определены направления повышения эффективности внедрения управленческой отчетности.

Ключевые слова: управленческий учет, управленческая отчетность, центр ответственности, пользователи информации, управленческое решение, качество управленческой отчетности.

Summary. This article defines the place and role of managerial reporting in the business's economic accounting system, and explains the particularities of its formation. Economic content of the 'managerial reporting' category was analyzed and generalized. Phases of organization of the business's managerial reporting system were determined. The importance of defining the criteria for evaluation of managerial reporting quality was substantiated. Areas of improving the effectiveness of managerial reporting were identified.

Key words: managerial accounting, managerial reporting, center of responsibility, information users, managerial decision, quality of managerial reporting.