

ЗАПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

IMPLEMENTATION OF MANAGEMENT REPORTING IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING AT THE ENTERPRISE

У статті розглянуто особливості запровадження управлінської звітності в системі управлінського обліку підприємства. Визначено важливість облікової інформації для прийняття управлінських рішень. Зроблено висновок, що поняття управлінської звітності значно ширше, ніж поняття фінансової звітності. Визначено деякі ключові відмінності фінансового та управлінського обліку підприємства. Встановлено, що надання інформації управлінської звітності передбачає формування більшої кількості показників, аналітичних даних і звітів, аніж передбачено тими чи іншими стандартами фінансової звітності; з іншого боку, не вся інформація фінансової звітності може бути задіяна для управлінської звітності. Визначено типи управлінської звітності, такі як аналітична, комплексна, за підсумками. Узагальнено чинники, які впливають на якість управлінської звітності, та надано їх характеристику. Встановлено деякі проблеми, які впливають на ведення управлінського обліку і складання управлінської звітності. Зроблено висновок, що розроблення внутрішньої звітності є головним завданням підприємства.

Ключові слова: управлінський облік, управлінська звітність, фінансовий облік, інформація, документ, підприємство.

В статье рассмотрены особенности внедрения управленческой отчетности

в системе управленческого учета предприятия. Определена важность учетной информации для принятия управленческих решений. Сделан вывод, что понятие управленческой отчетности значительно шире, чем понятие финансовой отчетности. Определены некоторые ключевые различия финансового и управленческого учета предприятия. Установлено, что предоставление информации управленческой отчетности предусматривает формирование большего количества показателей, аналитических данных и отчетов, чем предусмотрено теми или иными стандартами финансовой отчетности; с другой стороны, вся информация финансовой отчетности может быть задействована для управленческой отчетности. Определены типы управленческой отчетности, такие как аналитическая, комплексная, по итогам. Обобщены факторы, влияющие на качество управленческой отчетности, и дана их характеристика. Установлены некоторые проблемы, которые влияют на ведение управленческого учета и составление управленческой отчетности. Сделан вывод, что разработка внутренней отчетности является главной задачей предприятия.

Ключевые слова: управленческий учет, управленческая отчетность, финансовый учет, информация, документ, предприятие.

УДК 657.47

<https://doi.org/10.32843/infrastruct39-62>

Гаркуша С.А.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Сумський національний аграрний
університет

Harkusha Serhii

Sumy National Agrarian University

To make the right management decisions, the manager needs reliable information about the state of affairs of the enterprise. This information can only be provided by management reporting. It is not financial statements that are prepared for "external users", but rather financial statements that are prepared for internal users of the enterprise and reflect the true state of affairs. The features of introduction of management reporting in the system of management accounting of the enterprise are considered in the article. The importance of accounting information for managerial decision making is determined. It is concluded that the concept of management reporting is much broader than the concept of financial reporting. Some key differences of financial and management accounting of the enterprise are identified. It is found that the provision of management reporting information involves the formation of more indicators, analytics and reports than is provided by certain financial reporting standards, but not all financial reporting information can be used for management reporting. The types of management reporting are identified, such as analytical, comprehensive, by results. The factors that influence on the quality of management reporting and their characteristics are summarized. Some problems have been identified that influence the management accounting and the preparation of management reports, namely lack of clear methodology and tools; no comprehensive financial picture; large amount of information processed; dependence of software on accounting programs; lack of skills from specialists who have the necessary knowledge and skills to report. It is concluded that the preparation of internal reporting determines its frequency and forms, as well as a set of indicators. The accuracy and scope of the information given depend on the organizational and technological and economic characteristics of the entity and the specific management accounting entity, the management objectives for that accounting entity. In this regard, the development of internal reporting is the main task of the enterprise. The content forms, timing and responsibilities of submitting these reports, as well as the users, depend on the business conditions of the particular enterprise.

Key words: management accounting, management reporting, financial accounting, information, document, enterprise.

Постановка проблеми. Для прийняття правильних управлінських рішень керівнику потрібна достовірна інформація про стан справ підприємства. Таку інформацію може дати тільки управлінська звітність. Не фінансова звітність, яка складається «для зовнішніх користувачів», а саме та звітність, яка складається для внутрішніх користувачів підприємства та відображає дійсний стан справ. Отже, аналізувати керівнику потрібно свою управлінську звітність: управлінський баланс і звіт про фінансові результати. Саме вони покажуть йому, чи в правильному напрямі рухається його бізнес.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток теоретичних, методичних, методологічних та прикладних аспектів запровадження управлінської звітності в системі управлінського обліку зробили такі вітчизняні вчені, як І.О. Гладій, С.Я. Король, М.М. Матюха, А.І. Ясінська та ін.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення особливостей запровадження управлінської звітності в системі управлінського обліку на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Управління підприємством – безперервний

процес, суть якого – вплив на об'єкт із метою його стабілізації, контролю або зміни відповідно до завдань бізнесу. Ще одна функція управління – раціональне використання робочої сили і ресурсів підприємства для підвищення прибутковості.

Щоб компанія працювала стабільно, керівник повинен мотивувати персонал та ефективно ним управляти. Він визначає завдання для співробітників, усуває розбіжності, відповідає на запитання, приймає необхідні рішення, які стосуються як персоналу, так і клієнтів [1].

Розроблення й упровадження системи управлінського обліку на підприємстві вимагає чимало зусиль і часу (на великих підприємствах цей процес може зайняти кілька місяців) і не відразу дає результат. Знадобиться час і на апробування системи, і на накопичення інформації, яка допоможе скорегувати систему вже в процесі впровадження. На ранніх етапах постановки або вдосконалення системи управлінського обліку на підприємстві необхідно визначити, яку фінансову інформацію необхідно інтегрувати у цю систему. Найчастіше вибір стоїть між фінансовою інформацією, що формується на основі національних стандартів фінансової звітності (П(С)БО), МСФЗ, або окремо збирається фінансовою інформацією згідно з внутрішніми регламентами підприємства.

Щоб підтримувати бізнес в ефективному і конкурентоспроможному стані, керівники зобов'язані весь час приймати певні рішення. Ці рішення ґрунтуються на актуальній інформації про справи підприємства. Саме таку інформацію надає керівництву управлінська звітність.

Поняття управлінської звітності значно ширше, ніж поняття фінансової звітності. Для цілей управління використовується весь спектр інформації – фінансової та нефінансової, при цьому фінансові дані є базою для системи управлінського обліку.

Управлінська звітність – це один із найважливіших джерел отримання інформації про результати діяльності підприємства, на основі сукупності фінансових, маркетингових, виробничих та інших показників.

Управлінська звітність – це звітність для внутрішніх користувачів, яка включає інформацію про господарську діяльність підприємства та умови її здійснення, підготовлена з використанням методичних прийомів бухгалтерського обліку, планування, аналізу, контролю й інших дисциплін [2, с. 330].

Методологія управлінської звітності перебуває в органічному взаємозв'язку з різними напрямками діяльності сучасного підприємства. Розвиток методології формування управлінської звітності – це шлях до вдосконалення та поліпшення управлінської діяльності підприємства на основі інформаційного забезпечення. Під час формування управлінської звітності необхідно враховувати

різновекторні потреби користувачів інформації на різних рівнях [3, с. 236].

Для ефективного функціонування інформаційної системи управлінського обліку та управлінської звітності на підприємстві необхідне застосування системного підходу. Застосування системного підходу до формування управлінської звітності забезпечить час на підготовку звітності і, використовуючи сучасні автоматизовані системи підготовки інформації, мінімізує ризики у допущенні помилок. Управлінська звітність є важливим джерелом інформації для персоналу підприємства (основних користувачів), тому саме методиці її формування й потрібно приділяти особливу увагу [4, с. 312].

Управлінська звітність нам потрібна для того, щоб зрозуміти, як ми реально спрацювали. Найчастіше під даною звітністю розуміють усе ту ж бухгалтерську звітність. У результаті цієї роботи, без постановки управлінського обліку, господарюючі суб'єкти отримують управлінську звітність. У деяких випадках, щоправда, звітність скласти не виходить, наприклад коли не ведеться ніякого обліку. Наприклад, ніхто на підприємстві не знає заборгованість постачальників за авансами виданими, тобто гроші постачальникам перераховуються, постачальники зобов'язані зробити відвантаження, а скільки, які і коли, ніхто не знає. Але таке трапляється вкрай рідко. По суті, і управлінський, і бухгалтерський облік аналізують одні й ті ж фінансові операції та потоки, але є й відмінності (табл. 1).

Отже, на відміну від фінансового обліку, щоб сформувати управлінські звіти, ми не обмежені ні нормативними документами, ні подвійним записом. Загальноприйнятих принципів підготовки управлінської звітності немає. Класичні бухгалтери або аудиторі зазначають, що в такому разі ці звіти недостовірні, але управлінці скажуть, що якщо ці звіти дадуть змогу окреслити хоча б загальну картину бізнесу, нехай із деякою погрішністю, то цього вже може бути достатньо.

Інформація в управлінській звітності має бути економічно цікава та активно використовуватися керівниками, засновниками та власниками бізнесу. Розкриті в управлінській звітності дані необхідні для аналізу всієї діяльності. Це допомагає вчасно виявити причини можливих відхилень від параметрів, які задані стратегією бізнесу, а також показати резерви (фінансові, матеріальні, трудові та ін.), що до цього часу не використовувалися підприємством.

Надання інформації управлінської звітності передбачає формування більшої кількості показників, аналітичних даних і звітів, аніж передбачено тими чи іншими стандартами фінансової звітності. З іншого боку, не вся інформація фінансової звітності може бути задіяна для управлінської звітності.

Таблиця 1

Деякі відмінності фінансового та управлінського обліку підприємства

Критерії	Фінансовий облік	Управлінський облік
Користувачі інформації	Зовнішні користувачі	Внутрішні користувачі
Законодавче регулювання	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999	Відсутнє
Необхідність ведення	Обов'язкова для всіх осіб, які займаються підприємницькою діяльністю. Терміни здачі встановлені законодавством	На добровільних засадах. Чинним законодавством не передбачено обов'язку фізичних осіб – підприємців та юридичних осіб зі складання управлінської звітності та її здачі
Ступінь відображення інформації	Об'єкти класифікуються в загальні групи (матеріали, грошові кошти, послуги, доходи, витрати і т. д.). Детального опрацювання кожного об'єкта немає	Детально і докладно. Кожен об'єкт управлінського обліку має індивідуальну ознаку та характеристики
Періодичність формування	Звіти прив'язані до конкретних дат. Їх складають за певні періоди (місяць, квартал, рік). Дати здачі встановлені законодавством	Чітко встановлена часова межа відсутня. Визначається на розсуд користувача
Мета формування	Відзвітувати перед контролюючими органами про стан фінансово-економічних показників	Планування і розроблення стратегії розвитку підприємства, виявлення слабких і сильних місць управління та розподілу активів

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, які знаходяться за межами системи бухгалтерського обліку, що спричинює використання розширеної інформаційної бази підприємства та інших додаткових джерел [5, с. 608].

На відміну від фінансового й податкового обліку, суворо регламентованих законодавством, управлінська звітність складається у довільній формі та відповідає потребам менеджменту конкретного підприємства, завданням бюджетування.

Із цієї причини є безліч варіантів таких документів. Однак є моменти, які варто включати в звіт у обов'язковому порядку, щоб керівництво змогло проаналізувати поточну економічну ситуацію підприємства та об'єктивно оцінити перспективи.

Якісна система управлінської звітності призведе до поліпшення зрозумілості та послідовності показників звітності та, як наслідок, нормалізації та оптимізації бізнес-процесів підприємства. Своєю чергою, управлінська звітність може бути:

- аналітична – надається керівним органам та може включати падіння й зростання продажів, числа ненормативних робіт і можливі причини збільшення витрат;
- комплексна – надається в певний термін по всіх відсіках роботи підприємства, також сюди входять витрати та заборгованості;
- за підсумками – включає у себе всі показники отриманих замовлень та надається в будь-який необхідний час.

Відомості, отримані з управлінської звітності, повинні сформувати для керівництва цілісну картину всього бізнесу. Якщо в будь-який момент часу діяльність підприємства може бути адекватно проаналізована, це гарантовано дає можливість «тримати руку на пульсі» в будь-якій ситуації та вчасно запобігти прикру помилку або встигнути скористатися вигідною ситуацією.

Щоб перевірити повноту одержуваної управлінської інформації, керівництву варто поцікавитися, наскільки відображені в його формах для звітів головні показники, що впливають на ефективність діяльності. Відсутність одного або декількох чинників в управлінській звітності знижує повноту її аналізу та може непередбачувано позначитися на можливості прийняття адекватних рішень по керівництву. Дані чинники представлено в табл. 2.

Розроблення й упровадження управлінської звітності – це процес відповідальний. Важливо, щоб витрати на розроблення і налагодження системи виправдали користь від її використання.

Без внутрішньої управлінської звітності управлінський облік – це просто формальні цифри та дані, які непридатні для прийняття рішень. Вона відображає відхилення від планів, цілей і кошторисів, дає розуміння про необхідність подальших дій.

Також необхідно зазначити, що ведення управлінського обліку і складання звітності пов'язані з низкою проблем:

- Відсутність чіткої методології й інструментарію – по суті, кожен фахівець самостійно розробляє форми і рішення для отримання зведених даних про фінансову діяльність підприємства (іноді це призводить до того, що інформація виходить у спотвореному вигляді).

Чинники, які впливають на якість управлінської звітності

Чинник	Характеристика
Фінансовий складник	включає у себе оцінку динаміки грошових потоків на підприємстві, наявність резервів, потребу у фінансах, кредитні зобов'язання, огляд джерел фінансування
Закупівля	з управлінських звітів повинно бути ясно, чи виробляються вони відповідно до плану і кон'юнктури ринку, як ідуть справи з їх оплатою (чи немає заборгованостей), наскільки вигідні умови поставок
Перевезення	аналізується завантаженість транспортних засобів (власних та/або найманих), оцінюється логістика на підприємстві
Зберігання матеріальних активів	повинно бути висвітлене з позицій наявності, кількості та умов, а також термінів обороту (з можливими відхиленнями й аналізом їх причин) за кожним видом товарів і/або послуг
Виробництво	потрібно оцінювати співвідношення попиту (за інформацією по заявках, замовленнях, резервуванню продукції і т. д.) та можливості підприємства його задовольнити (аналіз планового і фактичного випуску продукції)
Собівартість	розраховується окремо за кожною товарною групою
Реалізація	планові та дійсні характеристики оплати і відвантаження товарів, а також аналіз охоплення бази клієнтів
Податкові витрати та інші відрахування	зіставляються планові і фактичні показники (в грошовому та відносному еквіваленті)
Нематеріальні ресурси	аналіз експлуатації, можливості і потреби в створенні
Розвиток	маркетингова стратегія, аналіз ринкової ситуації, зіставлення фактичних та планових показників

- Немає цілісної фінансової картини – управлінські звіти дуже детальні, оскільки мають на меті проаналізувати кожне явище індивідуально (це заважає отримати зведені дані).

- Великий обсяг оброблюваної інформації – у цьому відношенні бухгалтерський облік виграє (його дані представлено в більш детальних згрупованнях).

- Залежність програмного забезпечення від бухгалтерських програм – якщо управлінський облік ведеться за допомогою вивантаження даних, то вони повинні відбуватися регулярно (в іншому разі дані будуть неактуальні).

- Відсутність навичок у фахівців, що володіють потрібними знаннями і навичками для складання звітів – особам, які відповідальні, за складання і ведення управлінської звітності часто доводиться навчатися самостійно, попутно винаходячи форми звітів самостійно, виходячи з особливостей діяльності підприємства.

Висновки з проведеного дослідження.

Отже, складання внутрішньої звітності зумовлює її періодичність та форми, а також набір показників. Точність і обсяг наведених даних залежать від організаційно-технологічних та економічних особливостей, властивих підприємству, і конкретного об'єкта управлінського обліку, цілей управління стосовно до даного об'єкта обліку. У зв'язку із цим розроблення внутрішньої звітності є головним завданням підприємства. Зміст, форми, терміни й обов'язки подання цієї звітності, а також користувачі залежать від умов господарювання на конкретному підприємстві.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Целуйко О. Навіщо потрібен управлінський облік. *Баланс*. 2019. 4 вересня. URL : <https://balance.ua/news/post/zachem-nuzhen-upravlencheskiy-uchet> (дата звернення: 23.12.2019).

2. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. *Бізнес Інформ*. 2014. № 7. С. 325–331.

3. Матюха М.М. Сучасне методологічне забезпечення управлінської звітності в умовах застосування інформаційних систем. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 7(133). С. 230–237.

4. Ясінська А.І., Демків Н.І. Методика формування управлінської звітності підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2017. С. 305–312. URL : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/41590/2/2017n862_Yasinska_A_I-Methods_of_creating_305-312.pdf (дата звернення: 23.12.2019).

5. Гладій І.О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 23. С. 604–608. URL : <http://global-national.in.ua/archive/23-2018/118.pdf> (дата звернення: 23.12.2019).

REFERENCES:

1. Tseluiko O. (2019) Navishcho potriben upravlin-skiy oblik [Why management accounting is needed]. *Balance*. 4 September. Available at: <https://balance.ua/news/post/zachem-nuzhen-upravlencheskiy-uchet> (accessed 23 December 2019).

2. Korol S.Ya. (2014) Upravlinska zvitnist: sutnist i alhorytm formuvannia [Management reporting: the nature and algorithm of formation]. *BusinessInform*, no. 7, pp. 325-331.

3. Matiukha M.M. (2012) Suchasne metodolohichne zabezpechennia upravlinskoï zvitnosti v umovakh zasto-suvannia informatsiinykh system [Modern methodologi-cal support of management reporting in the conditions of application of information systems]. *Current problems of the economy*, no. 7 (133), pp. 230-237.

4. Yasinska A.I., Demkiv N.I. (2017) Metodyka formuvannia upravlinskoï zvitnosti pidpriemstva [Methods of formation of management reports of the enterprise]. *Bulletin of the National University «Lviv Polytechnic»*,

pp. 305-312. Available at: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/41590/2/2017n862_Yasinska_A_I-Methods_of_creating_305-312.pdf (accessed 23 December 2019).

5. Hladii I.O. (2018) Upravlinska zvitnist pidpriemstva: pryntsypy formuvannia [Management reporting of the enterprise: principles of formation]. *Global and national problems of economy*, no. 23, pp. 604-608. URL: <http://global-national.in.ua/archive/23-2018/118.pdf> (accessed 23 December 2019).