

СУЧАСНЕ ТРАКТУВАННЯ, СКЛАД І ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМТВА

© Куцик П.О., 2014

Досліджено підходи вчених до трактування поняття “управлінська звітність” та її призначення. Обґрунтовано доцільність використання запропонованого терміна “внутрішньокорпоративна управлінська звітність”, який відображає як ціль подальшого використання викладеної у ній інформації, так і суб’єктів, чиїх інтересів вона торкається. Розглянуто класифікацію управлінської звітності, що подається вченими в їх дослідженнях. Подано авторську позицію щодо структурування та визначення складу внутрішньокорпоративної управлінської звітності, її місця в системі інформаційного забезпечення системи управління.

Ключові слова: управлінська звітність, внутрішньокорпоративна управлінська звітність, класифікація, склад

P.O. Kutsyk

Lviv Academy of Commerce

MODERN INTERPRETATION, COMPOSITION AND FEATURES OF ENTERPRISE MANAGERIAL REPORTING FORMATION

© Kutsyk P.O., 2014

Reveals the importance of management accounting in upravlinnni modern enterprise, its functionality in managerial concepts. The article is devoted to the consideration of some outstanding scientists approaches to the interpretation and purpose of “managerial reporting” notion. The expediency of the proposed “intra-corporate managerial reporting” term using is grounded, in order to reflect the objective of its further using with a view to put into practice the carried information and meaning. The classification of managerial reporting presented by some outstanding scientists is considered also.

Grounded appropriate format of the information provided internal management reporting required to support effective management decisions. Presented arguments and outlines some approaches by which management reporting structure of intra corporate can be modified and developed by extending one of its components, including the one which allows us to differentiate intra management reporting and responsibility centers and other segments of the industry, products, structural units and so on. The author’s position on structuring and determination of “intra-corporate managerial reporting” composition and also its place in the information management system is substantiatly presented.

Key words: managerial reporting, intra-corporate managerial reporting, classification, composition

Постановка проблеми. Сьогодні стосовно поняття “внутрішня управлінська звітність” підприємства серед спеціалістів не сформувалося єдиної думки. Найвідоміші визначення, автори котрих називають цей вид звітності сегментною, або внутрішньогосподарською, або управлінською. На нашу думку, жоден зі згаданих термінів сьогодні не відображає повною мірою суті та змісту досліджуваного виду звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняних і зарубіжних дослідженнях і публікаціях по-різному розкривається зміст, функціональне призначення і структурний набір показників внутрішньої управлінської звітності. Так, наприклад, відповідно до [1] внутрішня звітність – це система збирання інформації в грошовому і натуральному вимірі про факти господарської діяльності, що впливають не лише на фінансові, але й на виробничі та технологічні показники, для потреб управління підприємства. Це визначення, відображаючи суть внутрішньої управлінської звітності, не відображає можливості її інформування загалом за підприємством (корпоративним об'єднанням) та щодо видів діяльності; видів продукції, товарів, робіт, послуг, об'єктів майнового комплексу; центрів відповідальності, зокрема центри відповідальності, котрі диференційовані у корпоративному об'єднанні.

Також управлінська звітність визначається як внутрішня звітність, тобто звітність про умови та результати діяльності структурних підрозділів підприємства, окремі напрями його діяльності, а також результати діяльності за регіонами [2]. Такий підхід відображає напрями використання інформації внутрішньої управлінської звітності, але не розкриває її змісту та порядку формування. Згідно з ним внутрішня управлінська звітність – це комплекс взаємозв'язаних даних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності і згрупованих загалом за підприємством та у розрізі структурних підрозділів.

Існує думка, відповідно до якої управлінська звітність – це система детальної та конкретної інформації про активи, капітал, зобов'язання, доходи та витрати підприємства, господарські процеси та їхні результати, про внутрішні та зовнішні фактори, що вплинули на досягнуті результати, необхідна управлінському персоналу для прогнозування, планування, організації, контролю та регулювання діяльності господарюючого суб'єкта [3].

Метою статті є спроба дослідити суть внутрішньої управлінської звітності із системних позицій.

Виклад основного матеріалу. З позиції ефективності правління за сегментами визначається поняття сегментарної звітності, зокрема як звітності, сформованої за окремими сегментами бізнесу [4]. На нашу думку, це лаконічне визначення не повною мірою відображає специфіку управлінської звітності. Існує багато й інших визначень досліджуваного об'єкта, однак єдиного серед них сьогодні немає (табл. 1)

Таблиця 1

Трактування поняття “управлінська звітність” в працях вчених

Автор/Джерело	Визначення
1	2
Н. Адамов [13, с. 21]	Управлінська звітність – це комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, які відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності та згруповані загалом по підприємству і в розрізі структурних підрозділів
Ф. Ф. Бутинець [5, с. 416]	Внутрішня бухгалтерська звітність – звітність, яку складає бухгалтер-аналітик і подає як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління. Основною метою складання звітності є надання оперативної релевантної інформації відповідно до вимог управлінського персоналу
І. В. Колос [6, с. 30]	Під управлінською звітністю потрібно розуміти звітність, яка складається менеджерами різних рівнів управління і містить оцінку результатів діяльності та прогнозні напрями її розвитку
С. А. Кузнецова [7, с. 15]	Управлінська бухгалтерська звітність – це бухгалтерська звітність, що містить облікову інформацію про діяльність підприємства та надається внутрішнім користувачам у процесі управління підприємством
Т. О. Коноваліхіна [8, с. 55]	Управлінська звітність – система показників оцінювання результатів бізнесу та перспектив його розвитку, що надається внутрішнім користувачам для задоволення інформаційних потреб у процесі прийняття стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень

1	2
Л. В. Нападовська [9, с. 582]	Управлінська звітність – це гнучка система форм інформації, яка складається за центрами затрат і центрами відповідальності. Вона повинна відображати умови, специфіку, особливості організації виробництва та потреб управлінського персоналу
В. Ф. Палій [10, с. 204]	Метою внутрішньої звітності є забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів необхідною управлінською інформацією

Сьогодні вчені виділили низку спільних поглядів щодо призначення управлінської звітності [11]:

- управлінська звітність являє собою доволі гнучку систему форм інформації;
- управлінська звітність складається за центрами відповідальності і загалом по підприємству та подається управлінському персоналу різних рівнів;
- управлінська звітність повинна відображати умови, специфіку, особливості діяльності підприємства та потреби управлінського персоналу;
- мета складання управлінської звітності – джерело інформації для контролю, аналізу, бюджетування та прийняття управлінських рішень.

На нашу думку, яка сформована за результатами практичного дослідження, використання поняття “внутрішня звітність” або “управлінська звітність” є недостатньо інформативним і показовим для корпоративних об’єднань. Доцільно використовувати термін “внутрішньокорпоративна управлінська звітність”. По-перше, запропонований прикметник “внутрішньокорпоративна” більшою мірою відображає як ціль подальшого використання викладеної у цій звітності інформації, так і суб’єктів, чийх інтересів вона торкається. По-друге, термін “внутрішньокорпоративна” отриманий на основі поєднання слів “внутрішня” та “корпоративна”, що характерно для сучасних тенденцій у розвитку української мови і тому є прийнятнішим підходом для формування нових дефініцій. По-третє, кожна з категорій окремо (“внутрішня звітність” та “управлінська звітність”) не повною мірою містить все змістове навантаження досліджуваного поняття. Одночасно термін “внутрішньокорпоративна управлінська звітність” вносить ясність у розуміння досліджуваного явища, оскільки передбачає розуміння цілей використання, суб’єктів інформації, порядку складання такої звітності. По-четверте, категорія “внутрішньокорпоративна управлінська звітність”, на нашу думку, є вагомим у термінологічному контексті, ніж “внутрішня управлінська звітність”. Вона більш змістовна та зрозуміла зацікавленим користувачам.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, автор сформував власне розуміння поняття “внутрішньокорпоративна управлінська звітність” – це система взаємопов’язаних показників, що визначають фінансові та інші (виробничі, технологічні тощо) результати діяльності корпоративного об’єднання в грошовому та натуральному вимірах, що ґрунтуються на відображенні поточних і передбачуваних явищ (подій) господарської діяльності корпоративного об’єднання загалом і в розрізі сегментів управлінського поділу (види діяльності; види продуктів виробництва; підприємства, що входять до його складу; центри відповідальності, для потреб управління тощо).

Диференціація видів внутрішньої (внутрішньокорпоративної) управлінської звітності є ще однією методологічною проблемою разом із розробленням її понятійного апарату. Класифікацію управлінської звітності висвітлено у працях: Н. Адамова, який групує звітність за ознаками обсягу звітності, її змісту, за видами діяльності, за форматом, рівнем і частотою представлення [13, с. 25]; В. Ф. Палія, який виділяє ознаки: зміст інформації, рівні управління, обсяг інформації, форму представлення [10, с. 150]; В. Ластовецького, який виділяє два види звітів: виробничі та комерційні [12, с. 42].

Вважається доцільним формувати окремі форми внутрішньої управлінської звітності за кожним з напрямів господарської діяльності. Форматами подання можуть бути:

- таблиці – найпоширеніша та зручна форма звітності, котра забезпечує швидке сприйняття інформації за наявності у користувача певного рівня економічних знань. Таблиці, як правило, містять окремі коментарі та довідкові дані про ключові показники;

- презентація забезпечує наочне подання даних у вигляді інформаційних слайдів, що супроводжуються роз'ясненнями та деталізацією спеціаліста;
- текст – подається письмове пояснення інформації.

Відмінною особливістю системи внутрішньокорпоративної управлінської звітності є те, що вона формується відповідно до організаційної структури та визначається рівнями управління, а також видами виробничих процесів.

За видами виробничих процесів звітність передбачає поділ на звіти за закупівлями та заготівлями; виробництвом; реалізацією тощо. Мінімальний обсяг звітних форм передбачає:

- накопичувальні відомості (звіти) за структурними підрозділами, центрами відповідальності, видами або групами продукції, статтями бюджету;
- підсумкові відомості (звіти) про діяльність підрозділу на конкретну дату;
- загальні звіти, що висвітлюють результати діяльності корпоративного об'єднання в цілому і його структурних підрозділів за певний період.

Відповідно до рівнів управлінська звітність поділяється на ту, що надається вищому керівництву, структурним підрозділам і менеджерам нижчої ланки управління.

Також розрізняють оперативні, поточні та зведені звіти. Оперативні звіти формуються щоденно, щотижнево та щомісячно. Вони формуються на нижчому рівні управління, містять детальну інформацію про прийняття поточних рішень. Поточні звіти акумулюють оброблену та синтезовану інформацію для середнього рівня управління (в центрах прибутку, центрах інвестицій), складаються з періодичністю від щомісячного до квартального. Зведені звіти формуються з періодичністю від одного разу на місяць до одного разу на рік для вищої управлінської ланки. На їх основі приймають стратегічні рішення та здійснюють загальний контроль управлінського персоналу на середньому та нижчому рівнях.

За змістом внутрішні управлінські звіти поділяються на комплексні, тематичні та аналітичні. Комплексні звіти характеризують діяльність корпоративного об'єднання загалом та його структурних підрозділів. Вони складаються з заданою періодичністю за підсумками роботи за місяць або інший звітний період (квартал, півріччя, рік) та містять інформацію про виконання планів, про структуру доходів і витрат, величину заборгованості, рух грошових коштів тощо. Тематичні звіти подаються за необхідності та містять інформацію про найважливіші для успішного функціонування корпоративного об'єднання показники: обсяг реалізації, втрати від браку, порушенні постачання тощо. Аналітичні звіти готуються лише за запитами управлінського персоналу та містять інформацію, що розкриває причини і наслідки результатів роботи корпоративного об'єднання за окремими аспектами діяльності.

За обсягами інформації можна розрізнити часткову та загальну звітність. Часткова звітність містить інформацію про результати діяльності якої-небудь структурної одиниці корпоративного об'єднання або про окремі напрями її діяльності. Загальна звітність характеризує результати діяльності господарського суб'єкта загалом.

Класифікувати види внутрішньокорпоративної управлінської звітності можна і за іншими ознаками, котрі кожен господарюючий суб'єкт визначає самостійно, враховуючи специфіку діяльності й управлінських цілей.

Ще однією важливою методологічною проблемою є визначення складу та структури форм внутрішньокорпоративної управлінської звітності. Сьогодні першочерговим напрямом розвитку обліку України є підвищення якості облікової інформації про діяльність господарського суб'єкта, корисної для прийняття економічних рішень зацікавленими внутрішніми і зовнішніми користувачами. Внутрішні користувачі облікової інформації (внутрішні служби корпоративного об'єднання) використовують інформацію звітності для оцінювання виконання показників бюджетів, аналізу майнового та фінансового стану корпоративного об'єднання, планування та прогнозування його діяльності, обґрунтування управлінських рішень.

Щоб внутрішньокорпоративна управлінська звітність містила корисну та вичерпну інформацію про діяльність корпоративного об'єднання та була надійною інформаційною базою для

обґрунтування управлінських рішень, вона повинна відповідати таким вимогам: своєчасності подання звітності, конкретності та доступності звітної інформації, об'єктивності та порівнянності звітних даних, економічності (витрати на складання звітності не повинні перевищувати користі від їх використання), достовірності, повноти, цілісності, послідовності подання інформації про діяльність корпоративного об'єднання, суттєвості її показників [14].

Основні проблеми у підготовці внутрішньокорпоративної управлінської звітності пов'язані з відсутністю єдиних рекомендацій з формування системи звітних показників та інформаційної бази для їх розрахунку. Це надає розробнику внутрішніх положень та регламентів з формування внутрішньокорпоративної управлінської звітності, а також створення програмних продуктів з автоматизації процесів її формування. Ця проблема зумовлена й індивідуальністю показників внутрішньокорпоративної управлінської звітності. За всієї її специфічності у кожному корпоративному об'єднанні різноманітні звітні дані повинні бути систематизовані за певними правилами, чинними для господарюючих суб'єктів різних організаційно-правових форм і видів економічної діяльності. В окремі групи можна виділити показники, що характеризують такі об'єкти:

- ресурси корпоративного об'єднання (трудові ресурси, необоротні та оборотні активи);
- капітал та резерви корпоративного об'єднання, його довгострокові та короткострокові зобов'язання;
- господарські процеси, здійснювані об'єднанням, його доходи, витрати та результати операційної та іншої діяльності.

Перелік показників всередині кожної групи визначається у внутрішньому Положенні з внутрішньокорпоративної управлінської звітності залежно від особливостей господарської діяльності корпоративного об'єднання.

Сучасні автори розробляють різні підходи до структурування внутрішньої управлінської звітності підприємства [14, 15]. Зокрема Д. Лисенко [14] пропонує поділити її на три блоки:

- 1) управлінська звітність про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану підприємства (бюджет доходів і витрат, кошториси витрат підрозділів, виробничий план, бюджет руху грошових коштів, платіжний календар, інвестиційний план тощо);
- 2) управлінська звітність за ключовими показниками діяльності;
- 3) управлінська звітність про використання бюджетів підприємства (звіти про рух грошових коштів, про доходи та витрати, про виробничі капітальні вкладення тощо).

Авторська позиція полягає у такому варіанті структурування та визначення складу внутрішньокорпоративної управлінської звітності:

– перша група – загальна управлінська звітність, яка складається відповідно до НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, наказ Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 р.;

– друга група – внутрішня управлінська звітність про операційну діяльність, що містить: обороно-сальдова відомість управлінського обліку; звіт про обсяги виробництва; звіт про обсяги реалізації (з урахуванням залишків); звіт про матеріально-виробничі запаси; звіт про основні засоби, передані у ремонт, реконструкцію, модернізацію; звіт про основні засоби, що підлягають списанню; звіт про запаси незавершеного виробництва; звіт про запаси готової продукції; звіт про закупівлю (придбання) виробничих запасів; звіт про прямі матеріальні витрати; звіт про собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); звіт про управлінські (адміністративні) витрати; звіт про дебіторську заборгованість та ін.;

– третя група – внутрішня управлінська звітність за центрами відповідальності, що містить: звіти центрів витрат (звіти про виробничі витрати за видами продукції (послуг), звіти про виробничі витрати структурних підрозділів та ін.); звіти центрів доходів (звіти про доходи (виручку) за видами продукції, звіти про доходи (виручку) за ринками збуту, звіти про доходи (виторг) за видами (групами) споживачів, звіти про доходи (виторг) за іншими сегментами, звіти про рух грошових коштів за центрами доходів (іншими сегментами)); звіти за центрами прибутку (звіти про

прибутки та збитки за видами продукції, звіти про прибутки та збитки за видами діяльності, звіти про прибутки та збитки за іншими сегментами, звіти про маржинальний прибуток за видами діяльності, звіти про маржинальний прибуток за видами продукції, звіти про маржинальний прибуток за іншими сегментами); звіти за центрами інвестицій (управлінський баланс за центрами інвестицій, звіт про прибутки та збитки за центрами інвестицій, звіт про маржинальний прибуток за центрами інвестицій, звіт про зміни капіталу за центрами інвестицій, звіт про рух грошових коштів за центрами інвестицій тощо).

Подану структуру внутрішньокорпоративної управлінської звітності корпоративного об'єднання можна модифікувати та розвинути за рахунок розширення однієї з її складових, зокрема тієї, котра дозволяє диференціювати внутрішньокорпоративну управлінську звітність за центрами відповідальності та іншими сегментами діяльності, видами продукції, структурними підрозділами тощо (табл. 2).

Таблиця 2

Внутрішньокорпоративна звітність за різними сегментами діяльності

Внутрішньокорпоративна управлінська звітність у розрізі сегментів	Склад внутрішньокорпоративної управлінської звітності у розрізі сегментів
За центрами відповідальності	– звіти центрів витрат – звіти центрів доходів (звіти про доходи за структурними підрозділами, звіти про доходи (виторг) за іншими сегментами, звіти про рух грошових коштів за структурними підрозділами та ін.) – звіт про центри прибутку (звіт про прибутки та збитки за структурними підрозділами, звіт про прибутки та збитки за іншими сегментами, звіти про маржинальний прибуток за структурними підрозділами тощо) – звіти за центрами інвестицій (управлінський баланс за центрами інвестицій, звіт про прибутки та збитки за центрами інвестицій, звіт про зміну капіталу за центрами інвестицій, звіт про рух грошових коштів за центрами інвестицій)
За сегментами діяльності	– звіти про виробничі витрати у розрізі різних сегментів діяльності – звіти про доходи (виторг) за ринками збуту – звіти про прибутки та збитки за видами діяльності – звіти про маржинальний прибуток за видами діяльності
За видами продукції, товарів, робіт, послуг, об'єктів майнового комплексу	– звіти про виробничі витрати за видами діяльності – звіти про доходи (витрати) за видами діяльності – звіти про доходи (виторг) та видами (групами) споживачів – звіти про прибутки та збитки за видами продуктів виробництва тощо
За структурними підрозділами, що входять до складу корпоративного об'єднання, а також залежні та дочірні підприємства	– звіти про виробничі витрати структурних підрозділів – звіти про виробничі витрати залежних і дочірніх підприємств – звіти про дохід (виторг) структурних підрозділів, залежних і дочірніх підприємств – звіти про рух грошових коштів структурних підрозділів – звіти про прибутки та збитки структурних підрозділів, залежних і дочірніх підприємств – звіти про маржинальний прибуток структурних підрозділів та ін.
За центрами відповідальності	– звіт про доходи та витрати у розрізі центрів відповідальності – звіт про рух грошових коштів за центрами відповідальності та ін.

Висновки. Наведений перелік не дає змогу відобразити весь спектр необхідної управлінському персоналу корпоративного об'єднання інформації. Корпоративне об'єднання може диференціювати форми внутрішньокорпоративної управлінської звітності відповідно до потреб управління. Кількість та зміст форм такого виду звітності залежить від індивідуальних потреб

об'єднання, – вони можуть підлягати типізації, а це потребує розроблення внутрішньо-корпоративних стандартів управлінської звітності. Вказана звітність є основою формування інтегрованої звітності корпоративного об'єднання.

1. Экономический словарь. Мир словарей : коллекция словарей и энциклопедий // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://mirslovari.com/content_eco/VNUTRENNJAJA-OTCHETNOST-8058.html; 2. Понятие управленческой информации // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://revolution.allbest.ru/management/00110451_0.html; 3. Юдина Л. Н. Управленческая отчетность предприятия [Текст] / Л. Н. Юдина // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 15;
4. Вахрушина М. А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы [Текст] : науч. изд. / М. А. Вахрушина. – М. : АКДИ Экономика и жизнь, 2000. – 192 с.; 5. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : підруч. / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 480 с.; 6. Колос І. В. Звітність як елемент системи управління підприємством / І. В. Колос // Економіка та держава. – 2006. – № 8. – С. 26–31;
7. Кузнецова С. А. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С. А. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 15–24; 8. Коноваліхіна Т. О. Управлінська звітність в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту ресторану / Т. О. Коноваліхіна // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : наук.-практ. конф. 23–24 жовт. 2009 р. – Львів : Львівська політехніка, 2009. – С. 55–56;
9. Нападовська Л. В. Управлінський облік [Текст] : підруч. / Л. В. Нападовська. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.; 10. Палий В. Ф. Организация управленческого учета / В. Ф. Палий – М. : Бератор Пресс, 2003. – 224 с.; 11. Стрибулевич Т. О. Управлінська звітність підприємств торгівлі: проблеми та перспективи розвитку / Т. О. Стрибулевич, О. М. Кияшко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування (Серія “ Економіка”). – 2011. – Вип. 3(55). – С. 247–253; 12. Ластовецький В. О. Який вид обліку не є управлінським? / В. О. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 4. – С. 40–44; 13. Адамов Г. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления [Текст] / Г. Адамов, Н. Адамова // Финансовая газета (рег. выпуск). – 2007. – № 30; 14. Лысенко Д. Управленческая отчетность [Текст] / Д. Лысенко // Аудит и налогообложение. – 2009. – № 3;
15. Кузнецова С. А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери / С. А. Кузнецова // Економічний нобелівський вісник. – 2014. – № 1(7). – С. 270–279.