

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) www.economy.nayka.com.ua | № 5, 2022 | 26.05.2022 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2022.5.5](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2022.5.5)

УДК 336.71

*I. Й. Яремко,
д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»,
ORCID ID: 0000-0003-3556-0609
М. В. Заворітній,
аспірант кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»,
ORCID ID: 0000-0003-2293-9775*

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ В СИСТЕМАХ УПРАВЛІННЯ ТА ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ: ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ЗМІСТОВІ ПАРАМЕТРИ

*I. Yaremko
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Head of the Department of Accounting and Analysis, Lviv Polytechnic National University
M. Zavoritnii
Postgraduate student, Lviv Polytechnic National University*

MANAGERIAL REPORTING IN MANAGEMENT AND PLANNING SYSTEMS AT THE ENTERPRISE: FORMATION FEATURES AND CONTENT PARAMETERS

Наведено особливості процесу формування управлінської звітності та визначено її роль і місце в сучасній системі управління підприємствами. Узагальнено використовувані у цих процесах принципи і підходи до набору практичних, теоретичних та методологічних складових, які знаходяться в координатах сучасних концепцій управління і побудови звітності. Розглянуто сутність «управлінської звітності», досліджено концептуальні підходи, методи та ключові аспекти формування різних видів інтегрованої звітності як одного із сучасних інструментів поточного та стратегічного управління і планування на підприємствах. Проаналізовано і визначено основну роль та місце управлінської звітності в сучасній системі управління та виділено загальні принципи та особливості її побудови залежно від специфіки і характеру діяльності підприємства. Аргументовано переваги та сформульовано шляхи впровадження управлінської звітності на підприємствах України.

The peculiarities of the process of creating managerial reporting, and defined its role and place in the modern enterprise management system. Generalized used in these processes principles and approaches to a set of practical, theoretical and methodological components, which are stand in the coordinates of modern management concepts and reporting. Considered the essence of "managerial reporting", conceptual approaches, methods and key aspects of the formation of different types of integrated reporting as one of the modern tools of current and strategic management and planning at enterprises have been investigated. Analyzed and identified main role and place of managerial reporting in the modern management system, general principles and

features of its construction are distinguished depending on the specificity and nature of the enterprise activity. The advantages and ways of implementation of managerial reporting at the Ukrainian enterprises was reasoned and formulated.

Nowadays, most leading companies recognize the importance of creating and maintaining managerial reporting, arguing that its use is one of the decisive factors business competitiveness. To improve the quality of information support, the companies create teams that are engaged in development, implementation and analysis of managerial reporting. Developing and analyzing such reporting helps business to understand their past efficiency and build a plan of future actions. Using the analysis of the data presented in a particular report, the managers have the ability to calculate the consequences of making a specific decision. Practice shows that it allows increasing the chances of his success.

The creation of each managerial report is a difficult and complex process that begins with the detection of an information problem that needs to be solved. The main purpose of generating reporting is to provide interested users with complete, relevant, timely, accurate, reasonable, substantiated and clean information which can help make the right administrative decision in specific economic conditions.

That is, such reporting is aimed at meeting the needs of the company's management staff in information by presenting an interrelated data structure, systematic indicators and visualizations that can be used in enterprise planning and management systems.

Ключові слова: *управлінський облік; управлінська звітність; користувачі інформації; центри відповідальності; системи управління та планування.*

Keywords: *management accounting; managerial reports; users of information; responsibility centers; management and planning systems.*

Постановка проблеми. Організована і впроваджена у практику система управлінського обліку та звітності спрямована на забезпечення внутрішніх користувачів релевантною інформацією, необхідною для різних рівнів управлінських структур. Йдеться про дані управлінського обліку, які достовірно та вчасно характеризують поточний стан суб'єкта господарювання. Традиційна бухгалтерська інформація, сформована за стандартизованими приписами не завжди задовольняє потреби внутрішніх користувачів. У різних економіко-аналітичних підрозділах на підприємствах часто виникають проблеми із надмірною чи недостатньою кількістю облікової інформації та аналітичного розрізу показників на основі яких потрібно розраховувати та будувати виважені прогнози і плани подальшого напрямку діяльності підприємства та його майбутнього розвитку чи прийняття ефективного управлінського рішення в операційному циклі.

У сучасній практиці дедалі більше зростає кількість українських управлінців які починають розуміти необхідність впровадження управлінського обліку та складання на його основі спеціальної управлінської звітності. Адаптивна для конкретного підприємства така система повинна бути зосереджена на задоволенні потреби в інформації менеджерів різних щаблів, формувати в аналітичному розрізі саме необхідні показники діяльності у конкретний часовий інтервал діяльності підприємства. У цій системі повинні бути враховані аспекти різних інноваційних змін та нововведень як у виробничій сфері, так і у сферах прийняття рішень. Організаційно-структурні особливості та специфіка функціонування й характер діяльності підприємства зумовлюють відмінності у структурі управлінської звітності, що актуалізує вирішення проблематики визначення методики та виокремлення особливостей формування управлінської звітності на вітчизняних підприємствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У тематичних дослідженнях побудови формату управлінської звітності, як складової інструментальних засобів менеджменту, розглядаються загальні питання та особливості формування такого типу звітності. Цій проблематиці присвячено багато праць як вітчизняних так і зарубіжних дослідників, таких як: Бугинець Ф. Ф., С. Ф. Голова, І. В. Колос, Н. Т. Кулікова, М. О. Любимова, О. І. Мазіна, Озеран В. О., Т. О. Стрибулевич, Хомин П. Я., Шевчук К. В., М. Т. Щирбу, Nabil S. Elias, Don R. Hansen, Maryann M. Mowen та інші. Разом з тим, ураховуючи динамічні зміни в економіці, питання ролі та місця такої звітності в системах управління та планування на теперішній час залишаються дискусійними. В публікаціях науковців та аналітичних оглядах з впровадження у практику управлінського обліку і звітності відзначається, що наявні дослідження вітчизняних науковців в у цій сфері являються лише стартом нової віхи наукових пошуків, а також робляться висновки, що на сьогодні не можна стверджувати про існування чітко сформульованих і ґрунтовних наукових результатів щодо формату управлінської звітності.

Мета статті. Метою статті є визначення та розкриття основних принципів та особливостей формування управлінської звітності, визначення її ролі та місця в сучасних системах управління та планування на вітчизняних підприємствах, формулювання загальних напрямків побудови управлінського обліку та побудови на його основі звітності для підвищення ефективності управлінських систем.

Виклад основного матеріалу. Сполучною ланкою між традиційними бухгалтерськими даними, що відображають процеси діяльності підприємства та зовнішніми і внутрішніми користувачами такої інформації являється публічна звітність. Для забезпечення безпосередньо управлінського впливу на діяльність підприємства, зокрема всі операційні процеси вводиться управлінська звітність, яка являється одним із найнадійніших джерел інформації, яка реалізується через її функції та завдання [3].

На сьогодні на великій частині підприємств, що здійснюють свою господарську діяльність на теренах України, управлінська звітність ще не до кінця розвинулась в цілісну систему обліково-аналітичної інформації, що б показувала повний спектр взаємодії різних показників які визначаються на основі підсумування та систематизації інформації про різні види діяльності як підприємства в цілому так і кожного його окремого структурного підрозділу чи філії з цілю прийняття на основі отриманих даних оперативних, тактичних або стратегічних управлінських рішень. Відсутня загальна методологічна основа для створення управлінської звітності.

В працях сучасних українських та іноземних дослідників не існує єдиного підходу до розкриття значення такого виду звітності. Деякі з авторів використовують словосполучення «внутрішньогосподарська звітність» інші «внутрішньоорганізаційна управлінська звітність» про те мова в їх роботах ведеться саме про «управлінську звітність» в класичному її розумінні [2]. З.-М. Задорожній та І. Омецінська вважають що управлінська звітність це термін що окреслює всі види звітності (фінансова, внутрішньогосподарська, податкова, статистична, не фінансова, інтегрована), тобто всі види що можуть бути використані для прийняття виважених управлінських рішень, розширюючи спектр її використання крім внутрішніх користувачів також і зовнішніми [5]. Існує і діаметрально протилежна думка, так в своїх дослідженнях С. Король вказує що прирівняння управлінської звітності до внутрішньогосподарської, оперативної чи іншої не відповідає сучасній практиці та вимогам до інформаційного забезпечення управління підприємством та не враховує можливості автоматизації обліку що існують сьогодні, крім того він підкреслює, що основні види звітності різняться не лише за призначенням, але й мають свої особливості що до їх змісту, рівня деталізації інформації, періодичності її узагальнення та надання, структури показників і вимірників користувачів [1]. Однак, як би не називали чи класифікували управлінську звітність сучасні дослідники, можна однозначно стверджувати що основною роллю та метою ведення управлінської звітності в реаліях поточних систем керування та планування на підприємстві є забезпечення управлінського персоналу їхньої потреби в своєчасній, релевантній та зрозумілій інформації для можливості визначення тенденцій, відхилень або інших змін в загальній структурі економічних та неекономічних показників та вчасне реагування на подібні коливання, що дозволяє управлінцям оцінити, спрогнозувати та контролювати поточний або майбутній курс діяльності базового суб'єкта господарювання.

Управлінська звітність не має чітко встановленої форми чи визначених показників які мають бути в ній присутні, крім того в ній можуть подаватись показники не тільки у вартісних вираженнях а й в натуральних одиницях і навіть в часових проміжках, також варто зазначити що періодичність складання та подання такої звітності регулюється лише внутрішньою потребою користувачів в інформації яку відображає той чи інший конкретний звіт. Така гнучкість форм та показників в управлінській звітності досягається завдяки тому що вона призначена лише для внутрішніх користувачів і може складатись як із певним часовим інтервалом (щоденно, щомісячно, щоквартально і тд) – це «періодична» звітність, так і за вимогою окремого користувача чи підрозділу таку звітність можна назвати «нагальною», детальнішу класифікацію управлінської звітності подано на рисунку 1.



Рис. 1. Класифікація управлінської звітності

Управлінська звітність має вагому перевагу над фінансовою, податковою чи іншими типами звітності, оскільки на відміну від них управлінська звітність є гнучкою і може вдосконалюватись та змінюватись відповідно до нагальних потреб бізнесу, також між системою звітності та її користувачами існує чіткий та безперервний зворотній зв'язок. Про те, організування в достатній мірі гнучкої звітності, яка б відповідала всім вимогам поставлених перед нею користувачами процес складний та досить трудомісткий. Так відбувається у зв'язку із тим, що персонал який залучений до створення такої системи звітування може не повністю розуміти чи реалізувати потреби користувачів, така ситуація може мати місце якщо існують проблеми в зворотному зв'язку між користувачами даних управлінської звітності та особами що її розробляли та впроваджували. Не варто забувати ще й про те, що на відміну від фінансової та податкової звітності, яку підприємство має подавати не залежно від того які витрати воно понесе на її створення, генеруючи чи розробляючи кожен окремий управлінський звіт необхідно врахувати як інформаційну так і економічну доцільність, оскільки не рідко буває й таке, що витрати понесені на створення якогось конкретного звіту можуть перевищувати загальні вигоди від інформації яку він містить.

Розробка та впровадження як цілої системи управлінської звітності, так і кожного окремого звіту нерозривно пов'язана з плануванням та організацією робіт, вибором методів, систем та інструментів, що будуть використовуватись при створенні звітів, формуванням каналів отримання та передачі інформації. Таким чином кожен управлінський звіт від зародження ідеї його створення до отримання користувачем проходить через низку етапів, які показано на рис. 2.

Швидкість реалізації кожного з етапів залежить від об'єму даних що має містити звіт, труднощів з консолідацією інформації в межах однієї системи, складністю проведення перетворень показників чи

наявністю специфічних розрахунків, загальною розгалуженістю та комплексністю процесу чи явища по якому необхідно розробити та впровадити звіт, рівнем необхідної автоматизації, оптимізації та ін.

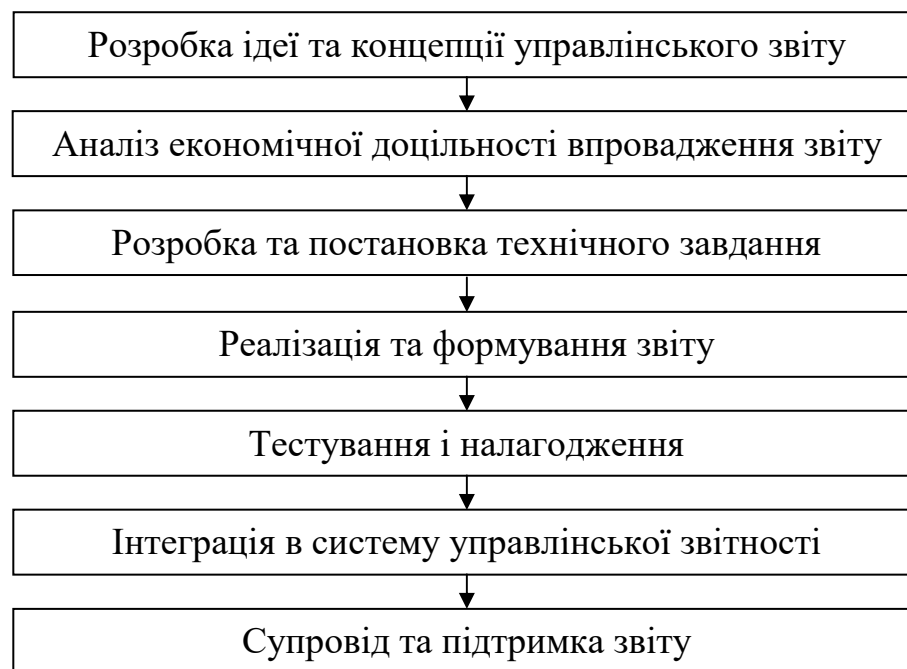


Рис. 2. Схема етапів розробки та впровадження управлінського звітності

На першому етапі формується загальна ідея та концепція майбутнього звіту, визначаються для кого він буде корисним, яку інформацію буде в собі нести, вивчаються з методикою розрахунків показників що будуть відображені, здійснюється підбір систем чи документів які будуть являтися джерелами інформації, визначення рівня комп'ютеризації та автоматизації звіту.

Під час розробки ідеї та концепції управлінського звіту визначається:

1. Склад інформації;
2. Закономірності перетворення вхідної інформації, її структура;
3. Послідовність руху інформації та його характеристика, тобто визначається інтенсивність та обсяг необхідного потоку даних, часові характеристики.
4. Способи та методи перетворення вхідних даних;
5. Прототипізація уніфікованої системи документації.

На етапі аналізу економічної доцільності впровадження звіту розраховується орієнтовні терміни виконання роботи, необхідні витрати на розробку, кількість залученого персоналу, обмірковуються майбутні вигоди та переваги від введення звіту в облікову систему. У випадку коли приймається рішення про економічну доцільність впровадження конкретного управлінського звіту, починається фаза розробки та постановки технічного завдання. Результатом другого етапу впровадження та розробки управлінського звіту є прийняте рішення, окреслений термін та його вартість.

На третьому етапі розробляється та приймається технічне завдання, що окреслює загальні вимоги до майбутнього звіту разом з тим воно являється підставою для прийняття чи повернення на доопрацювання результату розробки. Результатом роботи є прийняте та затверджене технічне завдання для виконавців.

Увесь четвертий етап проводиться розробка та компонування управлінського звіту відповідно до погодженого на попередньому рівні технічного завдання. Результатом цього етапу являється готовий, але ще не протестований і не погоджений користувачами звіт.

Під час етапу тестування та налагодження проводиться перевірка звіту щодо відповідності вимог які було окреслено на третьому етапі та зафіксовано в технічному завданні. Цей етап необхідний для того щоб користувачі могли оцінити інформаційний продукт (управлінський звіт) та у випадку наявності якихось побажань чи зауважень могли вказати на це розробнику.

На шостому етапі відбувається використання управлінського звіту в робочому процесі та прийняття на його основі відповідних управлінських рішень.

На останньому етапі здійснюється комунікація від користувачів звіту до його розробника на предмет якихось доопрацювань, внесення будь яких змін або правок недоліків, що були попушені на етапі тестування і налагодження. Етап супроводу та підтримки являється найдовшим серед усіх етапів, оскільки він триває з часу інтеграції звіту в систему управлінської звітності та аж до тих пір поки не буде розроблено кращу альтернативу чи він не втратить своєї актуальності.

Загалом етапи впровадження в експлуатацію управлінського звіту досить схожі на етапи розробки програмного забезпечення чи інформаційної системи. Так склалось через високий рівень сучасної автоматизації

та комп'ютеризації, не можна не погодитись з тим, що час коли звітність складалась вручну вже відходить в минуле, сьогодні на підприємствах України в тій чи іншій мірі роботизовано та автоматизовано сам процес заповнення звітності на основі інформації яка була накопичена під час ведення обліку. В більшості випадків управлінські звіти формуються автоматично за допомогою комп'ютерних систем та програмного забезпечення яке доступне підприємству, у зв'язку із цим в етапи розробки кожного управлінського звіту варто вкладати не тільки розробку шаблонів, методик розрахунків показників та нормативів подання документів користувачам, а й також процес розробки та налагодження інформаційної системи яка була б спроможною отримувати вхідні дані, брати раніше накопичену інформацію з баз даних підприємства та на їх основі генерувати відповідний звіт. Варто зазначити що на відміну від бухгалтерської звітності якій для коректного формування необхідно зібрати інформацію про всі господарські події та операції, для управлінської звітності накопичується та обробляється лише інформація, яка безпосередньо повинна бути присутня в конкретному звіті.

Як зазначає Сторожук Т. М. «менеджерам необхідні не просто поточні дані, а відповідним чином оброблена, систематизована та узагальнена інформація, перетворена у показники, які надає звітність»[4], це твердження абсолютно точно відображає потребу менеджерів в управлінській звітності, оскільки вона є тією квінтесенцією інформації що необхідна для ефективного функціонування систем управління та планування на підприємствах. На рис. 3 відображено роль та місце управлінської звітності в сучасних системах планування та управління.

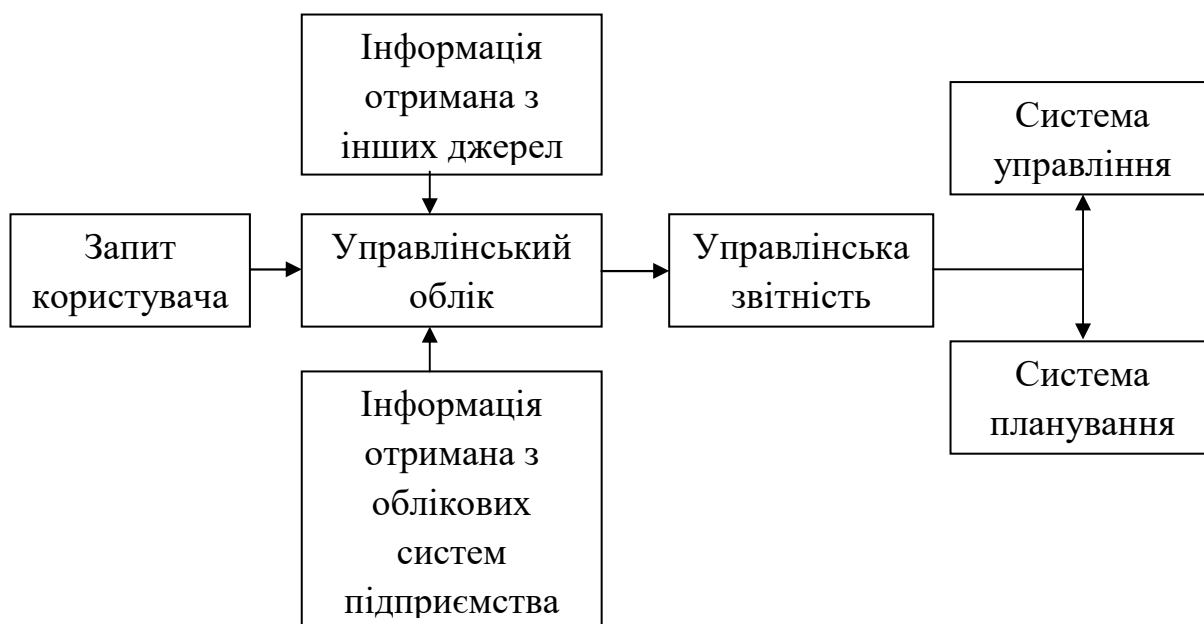


Рис. 3. Роль та місце управлінської звітності в системах управління та планування на підприємстві

Як зазначає Фоміна О. В. «система управлінської звітності в цілому повинна охоплювати всі об'єкти управління в підприємстві. Відповідно, система внутрішньогосподарського нормативного регулювання процесів підготовки і представлення управлінської звітності має бути гармонізована з іншими корпоративними (внутрішніми) стандартами»[5]. Вищенаведене твердження є абсолютно вірним так як під час керування господарською діяльністю менеджери будують різноманітні плани та прогнози і відповідно до них приймають управлінські рішення. Як і будь який процес прийняття управлінського рішення складається з певних етапів, на кожному з них відповідальній особі потрібно отримати певний набір даних на основі яких і буде прийнято відповідне рішення. Інформація яку отримує управлінець має бути повною, неупередженою, своєчасною, релевантною та різносторонньою, саме таку інформацію несе в собі управлінська звітність.

Висновки. Управлінську звітність можна розглядати як окрему складову чи підсистему в системах управління та керування на підприємстві. В цих системах управлінська звітність пов'язує управлінський персонал із виконавцями та виробництвом, оскільки у ній відображається інформація про загальну діяльність установи. Крім того, визначено, що управлінська звітність якісно краще ніж бухгалтерська, фінансова та податкова, оскільки в ній можуть відобразитись специфічні показники які не знайшли відображення в інших звітностях. Однак кожен окремий управлінський звіт корисний лише за наявності в керівництва потреби в тій чи іншій специфічній інформації, в іншому випадку він не лише не корисний а й в певній мірі шкідливий, оскільки вимагає певних ресурсів на своє формування.

Зростаюча популярність управлінської звітності пов'язана з тим, що зараз керівний персонал прогресивних українських фірм не обмежує себе лише бухгалтерською чи фінансовою інформацією, а все частіше звертає увагу на інформацію, що має не фінансовий характер.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що управлінська звітність сьогодні являється одним із ключових інструментів для прийняття виважених управлінських рішень та побудови планів, які дозволять підприємству розвиватись в сучасних умовах ринкової конкуренції. Однак, перед початком розробки системи

управлінської звітності в цілому чи кожного окремого звіту потрібно прораховувати вигоди такого нововведення та затрати на його впровадження. Було встановлено, що розробка та впровадження кожного нового звіту складається з семи етапів.

Подальші дослідження в сфері управлінської звітності дозволять більш якісно підбирати інструментарій для формування специфічних інформаційно-аналітичних звітів, що в свою чергу дозволить отримувати більш релевантну інформацію, яка необхідна для злагодженого функціонування систем планування та управління, з найменшими часовими та фінансовими витратами.

Список використаних джерел.

1. Безверхий К. В. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності підприємства. *Економіка: теорія та практика*. 2015. № 2. С. 49–55.
2. Булгакова С. В. Внутренняя управленческая отчетность: структура видов и форм. *Современная экономика: проблемы и решения* 2010. № 6. С. 138-151.
3. Гавриленко В. О. Управлінський облік в умовах кризових економічних явищ. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. 2017. № 45 С. 21—29.
4. Гладій І. О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. №. 23. С. 604–608.
5. Довжик О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. 2012. №2. С. 174–179.
6. Задорожний З.-М. В., Омецінська І. Я. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. №. 4. С. 169–184.
7. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. *Бізнес Інформ*. 2014. №7. С. 325–331.
8. Сторожук Т. М. Внутрішньогосподарська звітність підприємства: матеріали міжн. наук.-практ. конф. «Научная мысль информационного века – 2012»: Экономические науки. 2012. URL: http://www.rusnauka.com/8_NMIW_2012/Economics/7_103833.doc.htm
9. Фомина О. В. Управлінська звітність в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. *Вісник ОНУ. Імені І.І. Мечникова*. 2016. № 6(48). С. 201–205.
10. Шевчук К. В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. №6. С. 137-140.
11. Шепель Т. П. Роль і місце управлінської звітності в підвищенні ефективності функціонування підприємств. *Інвестиції: практика та досвід: Економічна наука*. 2018. №16. С. 31—34.

References.

1. Bezverkhij, K. V. (2015), “Formation of the domestic (managerial) reporting of the enterprise”, *Ekonomika: teoriia ta praktyka*, vol 2, pp. 49–55.
2. Bulhakova, S.V. (2010), “Internal management office: structure of extras and forms”, *Sovremennaiia ekonomika: problemy i resheniya*, vol. 6, pp. 138-151.
3. Gavrylenko, V.O. (2017), “Accounting management in terms of crisis economic factors”, *Zbirnyk naukovykh prats' Cherkas'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriya: Ekonomichni nauky*, vol. 45(1), pp. 21-29.
4. Hladij, I. O. (2018), “Management report of the enterprise: principles of formation”, *Global and national problems of the economy*, vol. 23. pp. 604–608.
5. Dovzyk, O.O. (2012), “The role of management accounting and the problem of its implementation at enterprises”, *Visnyk Poltav's'koi derzhavnoi ahrarnoi akademii*, vol. 2, pp. 174–179.
6. Zadorozhnyi, Z.-M. and Ometsinska, I. (2020), “Intracompany reporting in the enterprise management system.”, *Visnyk Ternopil's'koho natsional'noho ekonomichnoho universytetu*, vol. 4, pp. 169–184.
7. Korol', S.Ya. (2014), “Management Reporting: the Nature and Formation Algorithm”, *Biznes Inform*, vol 7, pp. 325–331.
8. Storozhuk, T. M. (2012), “Internal reporting enterprises”, *Nauchnaia mysl' ynformatsyonnoho veka – 2012, materialy mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii materijalu [Materials International Scientific and Practical and Conference, Scientific Thought of the Information Age – 2012]*, [Online], available at: http://www.rusnauka.com/8_NMIW_2012/Economics (Accessed 30 April 2022).
9. Fomina, O.V. (2016), “Management reporting the system of accounting and analytical support of the enterprise’s management”, *Visnyk ONU. Imeni I.I. Mechnykova*, vol. 6(48), pp. 201–205.
10. Shevchuk, K. V. (2016), “The role and particularities of formation of managerial reporting in the business’s accounting and information system”, *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu*, vol. 6, pp. 137-140.
11. Shepel', T. P. (2018), “The role and place of managerial reporting in improving the efficiency of enterprises”, *Investytsii: praktyka ta dosvid: Ekonomichna nauka*, vol. 16, pp. 31—34.