

Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти

на тему:

“Проблеми розвитку внутрішньої управлінської звітності”

Виконав: студент 2-го курсу групи ОО-М2(з)
спеціальності 071 “Облік і оподаткування”

Атаманюк Ростислав Володимирович

Керівник: д.е.н., професор Шеленко Д.І.

Рецензент: д.е.н., професор Левандівський О.Т.

Рецензент: директор Савуляк П.

Івано-Франківськ – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I Теоретичні аспекти формування внутрішньої управлінської звітності	
1.1. Концепція внутрішньої управлінської звітності	6
1.2. Вимоги, принципи та якісні характеристики внутрішньої управлінської звітності	16
1.3. Регламентація, користувачі та класифікаційні групи внутрішньої управлінської звітності	27
Висновки до розділу I.....	36
РОЗДІЛ II Організаційно-методичні засади формування системи внутрішньої управлінської звітності на підприємстві	
2.1. Організація системи внутрішньої управлінської звітності	39
2.2. Методика формування внутрішньої управлінської звітності	50
2.3. Проблеми та перспективи розвитку системи внутрішньої управлінської звітності	58
Висновки до розділу II.....	70
РОЗДІЛ III Аналіз показників внутрішньої управлінської звітності та її значення в управлінні підприємством	
3.1. Інформаційне забезпечення аналізу управлінської звітності підприємства	72
3.2. Оцінка показників внутрішньої управлінської звітності підприємства	82
3.3. Внутрішня управлінська звітність у системі управління підприємством	90
Висновки до розділу III.....	100
ВИСНОВКИ.....	102
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	106
ДОДАТКИ	

ВСТУП

На сьогоднішній день актуальним та проблемним моментом для підприємства є складання такої внутрішньої управлінської звітності, яка могла б задовільнити можливості прийняття відповідних управлінських рішень.

Така звітність є комерційною таємницею і не підлягає оприлюдненню, тому що її вид, форми, зміст і час подання встановлюються внутрішніми розпорядчими документами певного суб'єкта господарювання залежно від його специфіки діяльності, конкретних вимог і потреб внутрішніх користувачів. Внутрішня управлінська звітність суб'єктів господарювання в умовах сьогоднішнього підкріплює завдання, продиктоване необхідністю забезпечення стратегії стабільного розвитку, збільшення вартості підприємства та забезпечення стабільної безперервної діяльності. Для постійної роботи підприємства на ринку потрібно правильно та раціонально керувати його основною операційною діяльністю, грошовими потоками та інвестиціями.

Показники внутрішньої управлінської звітності повинні задовольняти інформаційні потреби менеджменту підприємства, давати можливість контролю за витратами та результатами діяльності на різних рівнях управління, приймати та давати оцінку виконанню відповідних управлінських рішень.

Основи формування внутрішньої управлінської звітності досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці: Бутинець Ф.Ф., Вигівська І.М., Голов С.Ф., Карпова Т.П., Кірейцев Г.Г., Мардян Я.Ю., Нападовська Л.В., Нагірська К.Є., Озеран В.О., Пушкар М.С., А.Л. Романчук, Слободняк А., Сльозко Т.М., Тулегенєв Є., Шатковська Л.С., Хомин П.Я., Чухліб О.А. та ін. Вивчення економічної літератури з питань внутрішньої управлінської звітності дає можливість зрозуміти, що проблемам її складання приділяється дуже незначна увага в порівнянні з іншими видами звітності. Аспекти, пов'язані з формуванням внутрішньої управлінської звітності, висвітлюються, в основному, у наукових роботах та підручниках з управлінського обліку.

Необхідно визнати, що в багатьох із них теоретичні основи складання внутрішньої управлінської звітності розкрито поверхнево, абстрактно і не в повній мірі, багато проблем щодо її складання, інтерпретації показників та реального використання в практичній діяльності господарюючих суб'єктів не вирішено.

Метою наукового дослідження є оцінка бачень дослідників щодо порядку формування внутрішньої управлінської звітності для виявлення слабких місць в її складанні і застосуванні на практиці та обґрунтування методів їх вирішення.

Щодо досягнення мети даного дослідження у роботі окреслено для вирішення такі завдання:

- дослідити концептуальні основи внутрішньої управлінської звітності;
- узагальнити вимоги, принципи та якісні характеристики внутрішньої управлінської звітності;
- вивчити регламентацію, користувачів та класифікаційні групи внутрішньої управлінської звітності;
- охарактеризувати питання щодо організації системи внутрішньої управлінської звітності;
- розкрити методику формування внутрішньої управлінської звітності;
- окреслити проблеми та перспективи розвитку системи внутрішньої управлінської звітності;
- узагальнити інформаційне забезпечення аналізу управлінської звітності підприємства;
- здійснити оцінку показників внутрішньої управлінської звітності підприємства;
- сформулювати пропозиції щодо формування внутрішньої управлінської звітності у системі управління підприємством.

Предмет магістерського дослідження формується із сукупності теоретичних, методичних і практичних засад щодо формування та оцінки

внутрішньої управлінської звітності підприємства та її значення в управлінні підприємством і визначення перспектив розвитку.

Об'єктом магістерського дослідження обрано процес формування внутрішньої управлінської звітності ТзОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” та її значення в управлінні підприємством.

Дипломне дослідження здійснене із застосуванням загальнонаукових методів і специфічних прийомів, а саме: методи індукції та дедукції – для дослідження загальних тенденцій розвитку обліку суб'єктів господарювання; діалектичний метод пізнання – для формулювання сутності системи внутрішньої управлінської звітності; методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння – для вдосконалення класифікації управлінської звітності, впорядкування методичної бази підготовки і її подання, окреслення комплексу вимог до системи внутрішньої управлінської звітності; метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод – для обґрунтування вибору основних показників ефективності діяльності, складання алгоритму реагування на відхилення та розробки форм внутрішньої управлінської звітності; метод спостереження – для вивчення наявного стану інформаційного забезпечення механізму управління на підприємствах.

Інформаційною базою для магістерського наукового дослідження є законодавчі й нормативні акти України, міжнародні й національні стандарти бухгалтерського обліку, публікації в наукових виданнях, монографії та підручники вітчизняних і зарубіжних авторів, матеріали наукових семінарів і конференцій, первинні бухгалтерські й аналітичні документи підприємств, фінансова та статистична звітність, Інтернет-ресурси.

Магістерська робота подана на захист складається із вступу, трьох розділів, висновків і списку використаних джерел і додатків. Викладена на 105 сторінках, ілюстрована 13 таблицями, 23 рисунками та 12 додатками. Список літератури включає 66 найменувань.

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ВНУТРІШНЬОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Концепція внутрішньої управлінської звітності

Новітні підходи до управління підприємством потребують створення певного масиву даних і впровадження складних програм та методик обробки інформації. Проте застосовувані на підприємстві методики інформаційного забезпечення процесу управління як правило не здатні надати достовірні дані про стан діяльності і не розраховані на високу оперативність, тому що основою виступає система фінансового обліку.

Теперішні автоматизовані системи обліку інформаційних даних дають можливість розширити масив представленої інформації та пришвидшити процес її одержання, але суттєво не вирішують проблему оперативного управління діяльністю підприємства. У цьому контексті проблема оперативного забезпечення менеджерів достовірною управлінською інформацією є однією з головних на шляху до підвищення ефективності господарювання суб'єкта підприємництва.

Якщо керівництво має на меті підвищувати обсяги реалізації через зменшення будь-яких ресурсів, то дані внутрішньої управлінської звітності йому просто необхідні і їх узагальнення є обов'язковим.

Внутрішня управлінська звітність є масивом тісно пов'язаних інформаційних і розрахунково-аналітичних показників, що показує діяльність підприємства як окремого суб'єкта господарювання, згрупованих як з точки зору його структурних підрозділів, так і у цілому для підприємства [1, с. 25].

Необхідність та роль складання внутрішньої управлінської звітності обумовлена такими факторами:

1. Підвищенням відповідальності в посиленні результативності підрозділів підприємства.
2. Збалансованості між плановими та фактичними даними.
3. Виявленням внутрішньогосподарських відхилень і резервів росту основної діяльності.
4. Забезпеченням повноти і правильності ведення внутрішнього управлінського обліку на підприємстві.
5. Визначенням реального фінансового стану підприємства і окресленням заходів з усунення несприятливих відхилень [1, с. 105].

Внутрішня управлінська звітність повинна обійняти великий обсяг інформації в своєму звіті, яка в свою чергу має бути легко доступною для розуміння та планування подальшої діяльності підприємства.

В економічній літературі немає єдиного підходу до термінології такої звітності. В одних джерелах автори використовують термін “внутрішньогосподарська звітність”, в інших – “управлінська звітність”, об’єднують “управлінську (внутрішньогосподарську) звітність”, ще в інших – “внутрішньоорганізаційна управлінська звітність”. Окремі твердять, що поняття “внутрішня звітність”, “управлінська звітність” є не досить інформаційними. Тому доцільним є використання терміну “внутрішньоорганізаційна управлінська звітність” [8].

Тобто єдиного підходу до визначення поняття внутрішньої управлінської звітності немає як у категоріальному, так і в змістовому значенні – її по різному називають та трактують (Додаток А). Як видно з визначень, більшість вчених переконані, що внутрішня управлінська звітність є основним інформаційним ресурсом, що показує результати діяльності по підприємству в цілому і по сегментах діяльності та відображає показники, необхідні для прийняття відповідних управлінських рішень.

Найлаконічніше та досить повно з огляду представлення сутності таке

визначення подано у термінологічному словнику: “управлінська звітність – це є внутрішня звітність, підкріплена наказом про облікову політику підприємства, основна мета якої заключається у наданні оперативної релевантної інформації відповідно до потреб управлінського персоналу підприємства” [1, с. 216].

Це означає, що є безліч бачень щодо визначення внутрішньої управлінської звітності які можна згрупувати щодо її розуміння (Рис. 1.1).

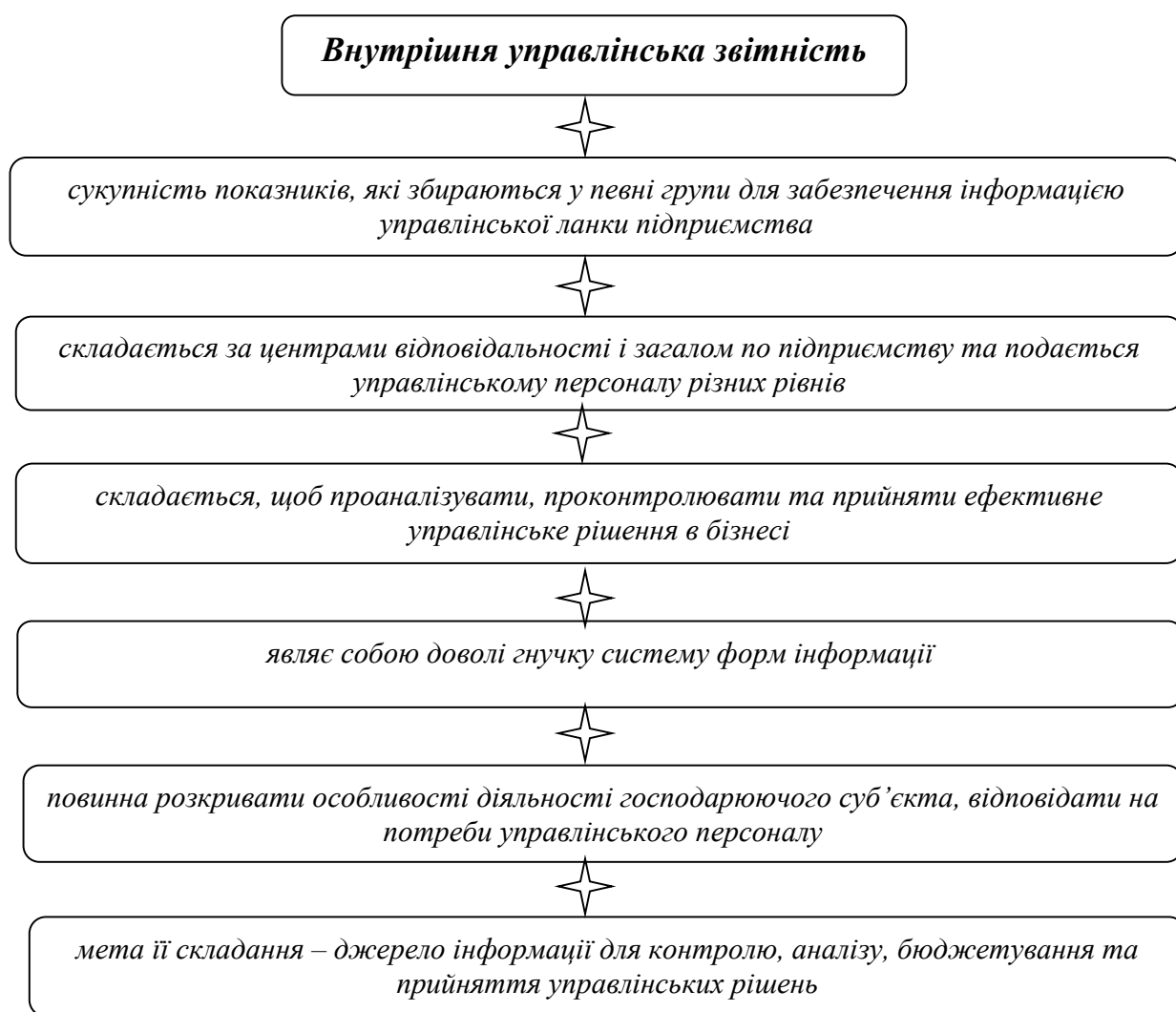


Рис. 1.1. Тлумачення внутрішньої управлінської звітності

На нашу думку внутрішня управлінська звітність – це засіб управління діяльністю суб'єкта господарювання. Вона є вагомим джерелом інформації щодо економічного стану підприємства, та дає можливість виявити слабкі та

сильні сторони функціонування, прийняти ефективне управлінське рішення та зробити прогнози на майбутнє. Показники, з яких складається внутрішня управлінська звітність, є інструментом аналізу ефективності управління підприємством.

Теперішня концепція внутрішньої управлінської звітності історично зародилася в “низинах” бухгалтерського обліку під впливом переродження вимог користувачів, розвитку методології управлінського обліку, управлінських інновацій та створення технологічних можливостей щодо обробки та подання облікової інформації.

У загальному вигляді продумані основи внутрішньої управлінської звітності будуються як модель, що складається з переліку взаємопов'язаних елементів, а саме: принципи та вимоги до інформації, функції, мета та головні завдання (рис. 1.2).

Враховуючи вище сказане, стає доцільним зробити узагальнене визначення “внутрішня управлінська звітність” – це система взаємопов'язаних показників, що визначають фінансові та інші (технологічні, виробничі та ін.) результати господарювання підприємства в натуральному та грошовому вимірах, що базується на висвітленні поточних та передбачуваних явищ загалом та в розрізі сегментів управлінського поділу (види продуктів виробництва; види діяльності; підприємства, які входять в склад суб'єкта; центри відповідальності) щодо потреб управління тощо [25, с. 190].

Метою складання внутрішньої управлінської звітності є задоволення потреб адміністративно-управлінського персоналу інформацією для оперативного реагування щодо змін в показниках діяльності, методом об'єднання кількісних та вартісних показників, які дають можливість здійснювати контроль, аналіз, прогноз та планування господарської діяльності підприємства та його центрів відповідальності або окремі напрямки їх діяльності за певний проміжок часу.

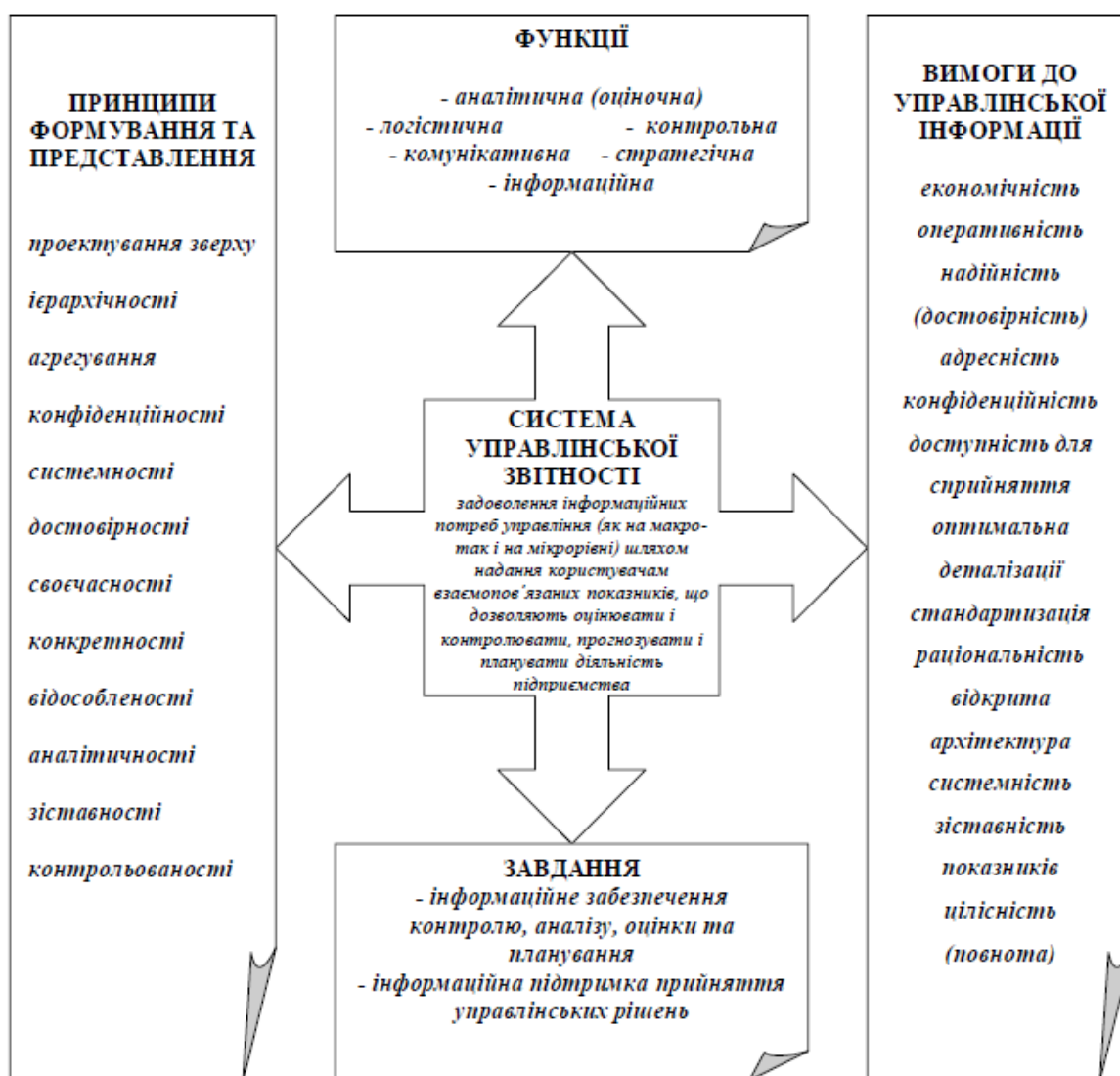


Рис. 1.2. Наукова концепція формування внутрішньої управлінської звітності.

Постановку завдань внутрішньої управлінської звітності є сенс формувати за трьома напрямками:

1) щодо інформаційного забезпечення оцінки та аналізу – висвітлювати показники в динаміці; порівняно з середніми значеннями по галузі; з іншими рівнозначними структурними одиницями; в деталізації впливу найбільш залежних факторів; моніторинг доцільності і вагомості окремих аналітичних показників; аналіз та оцінка функціонування центрів витрат у порівнянні

фактичних витрат із плановими; забезпечення виконання бюджетів витрат та їх контроль за центрами відповідальності;

2) щодо інформаційного забезпечення контролю – доведення змісту звітних форм у відповідність з бюджетними таблицями; уможливлення співставності бюджетних та звітних показників з методиками їх розрахунку; дотримання частоти та термінів подання звітних форм (особливо при контролі діяльності керівників структурних підрозділів);

3) інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень – розробка та забезпечення альтернативних варіантів щодо кожного окремого рішення; наявність якісних та кількісних показників з коротким описом, розробленим відповідним фаховим спеціалістом; надання додаткових показників щодо впливу на соціальний розвиток господарюючого суб'єкта чи регіону і дотримання екологічної безпеки; інформаційне забезпечення та обґрунтування рішень управління, що приймаються на всіх рівнях; аналіз та оцінка різних перспектив зміни діяльності як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому для оперативного прийняття відповідних управлінських рішень [44, с. 349].

Підходи авторів щодо завдань, що виконує внутрішня управлінська звітність, наведено в Додатку Б.

Необхідно звернути увагу, що внутрішня управлінська звітність має бути: корисною, оперативною, короткою та подаватися тоді, коли вона стає необхідною для прийняття конкретних управлінських рішень і не повинно бути зайвої інформації, щоб можна було швидко проаналізувати її зміст. Також така інформація повинна бути об'єктивною, достовірною і зрозумілою, щоб кожен окремий відповідальний менеджер мав змогу отримувати ту інформацію, яка є корисною саме йому [34, с. 356].

По суті внутрішня управлінська звітність базується на даних управлінського обліку підприємства і є його заключним етапом, який

передбачає узагальнення інформації. Отже внутрішній управлінській звітності притаманні характеристики управлінського обліку, а саме:

- необов’язковість, необхідність її формування і подання визначає керівництво підприємства;
- не регламентується жодними нормативними документами;
- інформація, яка міститься у внутрішній управлінській звітності є комерційною таємницею підприємства;
- не має визначених форм та звітних періодів, зміст форм і періодичність подання можуть змінюватись по ходу виникнення інформаційних потреб менеджерів;
- дає характеристику як внутрішньому, так і зовнішньому середовищу підприємства;
- може містити як ретроспективну чи поточну, так і перспективну (прогнозну) інформацію [10].

Внутрішня управлінська звітність – це економічне відображення об’єкта управління (або його окремих елементів), що є механізмом моніторингу та контролю суб’єктом управління, що використовується з метою впливу на господарську діяльність цього об’єкта. Така звітність містить інформацію по всіх підрозділах, відділах, що є на підприємстві; інформує про ефективність виробництва; виявляє проблеми, пов’язані з продуктивністю; збирає і систематизує інформацію.

Внутрішня управлінська звітність має забезпечувати швидке визначення фактичних (економічних та технологічних) показників і результатів, відхилень від планів та кошторисів, аналіз недоліків і вибір шляхів їх усунення.

Внутрішня управлінська звітність – це система збору інформації в грошовому і натуральному вимірі про факти господарської діяльності, що впливають не тільки на фінансові, а й на технологічні та виробничі показники підприємства [3, с. 104]. У звітності подається інтерпретація відхилень від мети,

планів та кошторисів, без чого внутрішній управлінський облік залишається формальним накопиченням цифрових даних, не корисних для цілей внутрішнього управління [18].

Внутрішня управлінська звітність на мікрорівні – це сукупність підсумкових показників, що є результативною частиною обліково-аналітичної інформації, що регулюється завданнями управлінської діяльності в межах організації за формою, обсягом, змістом та часовими параметрами, визначеними суб'єктом управління.

З управлінської точки зору можна виділити такі функції внутрішньої управлінської звітності:

- інформаційно-утворюючу (формування інформації необхідної для управління і його блоків, функція спрямована на задоволення потреб керівництва в інформації, що є необхідною для прийняття управлінських рішень);
- обґрунтування управлінських рішень (зв'язок факторів і умов реалізації з метою управлінського впливу);
- контроль результатів діяльності підприємства і виконання бюджетів – дає можливість визначити рівень результативності діяльності суб'єкта господарювання загалом та його структурних одиниць зокрема.

Також наукові дослідники пропонують введення в науковий обіг поняття “комунікативна функція звітності”, і трактують його як “здатність здійснювати обмін інформацією між комунікантами і формування контактів та взаємодії між ними через узагальнену систему символів для одержання комунікативного ефекту, який можна вважати впливом, здійсненим на отримувача в результаті передачі” [4].

Інформація, яку несе внутрішня управлінська звітність, повинна відповідати двом таким основним показникам корисності:

- 1) бути доступною (зрозумілою) потенційним та наявним користувачам;

2) представляти уявлення відповідним користувачам про час, суми та ризики, пов'язані з майбутніми результатами.

За допомогою інформації, що несе внутрішня управлінська звітність керівництво має змогу приймати ефективні рішення щодо подальшого планування стратегії сталого розвитку свого підприємства, контролю процесу діяльності та аналізу результатів роботи підприємства.

Оскільки фінансова звітність є остаточним етапом циклу фінансового обліку, то внутрішня управлінська звітність дає підсумок механізму управлінського обліку, який, в свою чергу, концентрується на оцінці доходів та витрат по підрозділах, напрямках функціонування або видами продукції, центрами відповідальності тощо.

Отже, внутрішня управлінська звітність – це фундамент проведення управлінської оцінки діяльності та головний елемент управлінського обліку. За її допомогою можна здійснити загальну оцінку результатів функціонування центрів відповідальності, надати висновок про рівень досягнення мети, яка була поставлена перед ними, та про відповідність оперативних коригувальних рішень (табл. 1.1).

Також більш детально висвітлено відмінності між фінансовою та внутрішньою управлінською звітністю наведено у Додатку В.

Для управлінської звітності притаманно застосування нестандартних (творчих) підходів тому, що як правило її складання відбувається в умовах невизначеності, за неточними або непідтвердженими даними, і при цьому необхідно розглядати креативний метод. Хоча такий метод потрібно застосовувати для надання прогностичних показників внутрішньої управлінської звітності.

Креативний метод обліку є дієвим тоді, коли застосовується без прямого порушення законодавства у відображенні головних тенденцій у змінні вартості бізнесу та істинної картини стану справ підприємства. Особливо в тих умовах,

коли не існує інших способів відображення в обліку нової господарської операції. У іншому випадку відбудеться викривлення звітності підприємства для вигідного відображення його діяльності для потенційних інвесторів та інших зацікавлених осіб [3 с. 33].

Таблиця 1.1

Основні характеристики внутрішньої управлінської та фінансової звітності

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

В сучасних умовах господарювання важливу роль відіграє внутрішня управлінська звітність, яка є інформаційним джерелом деталізованих і достовірних даних про господарську діяльність підприємства. Звідси з'являється необхідність вдосконалення системи обліку задля формування якісної внутрішньої управлінської звітності з метою задоволення внутрішніх інформаційних потреб контролю. Внутрішня управлінська звітність складає систему взаємопов'язаних показників, які дають характеристику технологічним, виробничим та фінансовим результатам діяльності центрів відповідальності і є важливим засобом внутрішнього контролю та інформаційним ресурсом, що призначений для уможливлення прийняття ефективних управлінських рішень.

1.2. Вимоги, принципи та якісні характеристики внутрішньої управлінської звітності

Внутрішня управлінська звітність це важлива складова управлінського обліку. Вона дає можливість керівникам вищої ланки управління окреслити межі можливостей виробничих та номінальних центрів витрат і одержати інформацію у максимально зручній для використання формі. В той же час наявність відповідної інформаційної бази є важливою передумовою та узгодженість функцій, принципів, вимог і завдань до її формування, змісту, структури і форм управлінських звітів.

Досліджуючи внутрішню управлінську звітність як джерело інформації про стан підприємства, необхідно звернути увагу на основні вимоги щодо інформації для основної управлінської ланки, для якої подається інформація, Виділяються такі основні 3 групи інформації [18, с. 27]:

1. Стратегічна інформація. Такого типу інформацію, як правило використовує вище керівництво. Така інформації забезпечує широкий спектр проблем, вона відрізняється зовнішньою спрямованістю, високою ступінню узагальнення та великим часовим діапазоном.

2. Тактична інформація. Така інформація належить для керівництва середньої ланки. Цей вид інформації охоплює вузький спектр проблем, ніж на стратегічному рівні і має як внутрішній так і зовнішній напрямок. Вона характеризується досить високим рівнем точності проте низьким рівнем узагальнення.

3. Оперативна інформація. Ця інформація використовується керівниками нижчого рівня управління. Вона забезпечує дуже вузький спектр проблем, має низький рівень узагальнення, внутрішню спрямованість, дуже високий рівень точності.

Необхідно зазначити, що вагомою характерною рисою інформації на

підприємстві є її конфіденційність, тому що саме вона накопичується і може забезпечувати стратегічну, тактичну та оперативну групи.

Внутрішня управлінська звітність є головним джерелом інформації щодо ефективного функціонування будь-якого підприємства.

Із досліджень наукової літератури слідує, що існують суттєві відмінності в переліку, змісті, вимог і принципів формування внутрішньої управлінської звітності, її якісних характеристик. Багато науковців ототожнюють поняття “принципи”, “вимоги” та “якісні характеристики”, проте, на нашу думку, зазначені поняття зовсім різні за змістом.

Оскільки внутрішня управлінська звітність є інструментом донесення внутрішньої управлінської інформації до відповідних користувачів, необхідно детальніше зупинитися на вимогах до інформації, що є у внутрішній управлінській звітності [28, с. 45].

Вимоги щодо внутрішньої управлінської звітності підприємства, згруповані на основі досліджень вчених у табл. 1.2.

Основними якісними характеристиками вимог до внутрішньої управлінської звітності є:

- своєчасність (оперативність) – інформація повинна надаватися у визначений період часу, тобто на вимогу користувачів, що дозволяє швидко зорієнтуватися та вчасно на відповідному рівні управління прийняти ефективне рішення. В протилежному випадку надання звітності не буде доцільним.

- економічність – витрати на збирання управлінської інформації не повинні бути вищими за вигоди від її отримання; користь облікової інформації для системи управління отриманої зі звітів має перевищувати витрати на їх підготовку. Співвідношення “витрати – результат” вважається однією з найважливіших характеристик облікової інформації в інформаційній сфері. Використання широкого обмеження “вигода вище від витрат” дає можливість визначити глибину та необхідність деталізації облікової інформації щодо

об'єкта, по якому вона надається у звітності;

Таблиця 1.2

Вимоги до внутрішньої управлінської звітності підприємства

№ з/п	Вимоги	Вчені
1.	Оперативність надання інформації	О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський, В.Ю. Ларіков, Л.В. Петіна, І.Б. Садовська
2.	Точність	О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський
3.	Об'єктивність інформації	В.Ю. Ларіков, І.Б. Садовська
4.	Повнота охоплення всіх операцій діяльності	О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський, Л.В. Петіна
5.	Простота, стислість, ясність і доступність	О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський, В.Ю. Ларіков
6.	Державна регламентація	О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський
7.	Методологічна єдність розрахунків показників звітності	
8.	Економічність складання (доцільність)	
9.	Порівнюваність показників звітності з показниками бізнес-планів	
10.	Достатня аналітичність про об'єкти обліку	В.Ю. Ларіков, І.Б. Садовська
11.	Конфіденційність	
12.	Цільове призначення	
13.	Адресність	
14.	Ефективність	І.Б. Садовська
15.	Обмеженість	

– адресність – інформація повинна відповідати вимогам певного користувача, відповідати за рівень його підготовленості до сприймання і повноваженням в ієрархії суб'єкта;

– зіставність – інформація повинна забезпечувати порівнянність показників, отриманих у різний час за визначені строки і за різними підрозділам та виявляти тенденції наявних змін. Вимоги щодо зіставності інтегрованої внутрішньої управлінської звітності продиктовані необхідністю узагальнення інформації, наприклад, окремих підприємств у межах корпорацій чи холдингів або окремих сегментів в межах підприємства. Тому користувачі повинні представляти єдині форми звітів, правила їх формування та надання як в

масштабах держави так і в локальних межах.

- точність (достовірність, об'єктивність) – користувач повинен бути забезпечений інформацією, що не містить помилок або неточностей, навмисного перекручування, вона має бути неупередженою і забезпечувати об'єктивну оцінку ситуації;

- стислість – інформація не повинна містити нічого зайвого, бути чіткою та не привертати увагу її користувача до неважливих моментів, або таких що не відносяться до справи;

- корисність – інформація повинна вказувати керівникам на моменти потенційного ризику і сприяти об'єктивній оцінці ситуації;

- доступність – означає наявність можливості доступу до інформації, прийнятної для менеджера, що забезпечується її відповідністю затвердженим стандартам і позначенням;

- доцільність – інформація повинна забезпечувати досягнення мети, для якої вона підготовлена, допомагати вирішити конкретні завдання менеджерів відповідно до їх посадових зобов'язань;

- аналітичність – інформація, яка використовується для внутрішньої управлінської мети, повинна надавати можливість проведення наступного аналізу зі значно меншими витратами за результатами наданого поточного експрес-аналізу;

- зрозумілість – користувачі внутрішньої управлінської звітності володіють відповідною інформацією з бізнесу, менеджменту та бухгалтерського обліку та бажають аналізувати облікову інформацію, що наведено у звітах, з відповідною ретельністю. Інакше кажучи, внутрішня управлінська звітність має бути зрозумілою користувачам, за умови, що вони володіють достатніми знаннями й зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

- доречність – визначає потребу апарату управління у звітах. Критеріями є наявність зв'язку внутрішньої управлінської звітності з метою, що поставлена

перед користувачами, представлення в звітності релевантної облікової інформації, забезпечення можливості регулювання системою управління діяльності підприємства на основі одержаної із звітів інформації;

- достовірність – надійність внутрішньої управлінської звітності представляється відсутністю в ній упередженості та суттєвих помилок. З метою забезпечення достовірності внутрішньої управлінської звітності в розрізі її правдивого подання є сенс деталізувати дану вимогу через поділ на дві складові: вірогідність інформації (безпомилкове формування звітності відповідно з методологією, відсутність відхилень від встановленої концептуальної основи підготовки таких звітів, також на міжнародному рівні та помилок, в межах нормативного законодавчого поля країни; обґрунтованість звітності повинна формуватися на базі облікової інформації, що відображена в первинних документах);

- нейтральність внутрішньої управлінської звітності забезпечує відсутність впливу на прийняття рішень та судження користувачів з ціллю досягнення визначеного результату;

- обачність – при складанні внутрішньої управлінської звітності необхідно відображати в ній дані активів та доходів підприємства, що проаналізовані з точки зору запобігання їх завищення та облікової інформації про зобов'язання і витрати, при аналізі яких застосовані методи оцінки, які запобігають їх заниженню. Інакше кажучи, внутрішня управлінська звітність має відображати в собі реальний потенціал підприємства в аспекті оцінки.

Вимоги, досліджені в науковій літературі, потрібно розбити на такі групування:

- загальні вимоги до умов подання звітності (забезпечення надійності та ефективності інформаційної бази для обґрунтування рішень на кожному рівні управління) – послідовність, своєчасність, економічність, адресність тощо;

- вимоги до форми або способу подання інформації (забезпеченість

отримання та сприйняття інформації про об'єкт управління) – гнучкість, зіставність, наглядність, зрозумілість використання сучасних технологій тощо;

– вимоги до змісту звітності (корисна та вичерпна інформація з певними якісними характеристиками про об'єкт управління) – зрозумілість, суттєвість, достовірність, релевантність, цілеспрямованість, достатність, тощо [65].

До вказаних вимог є необхідність застосовування системного підходу, що забезпечить складання ефективної внутрішньої управлінської звітності (рис. 1.3).

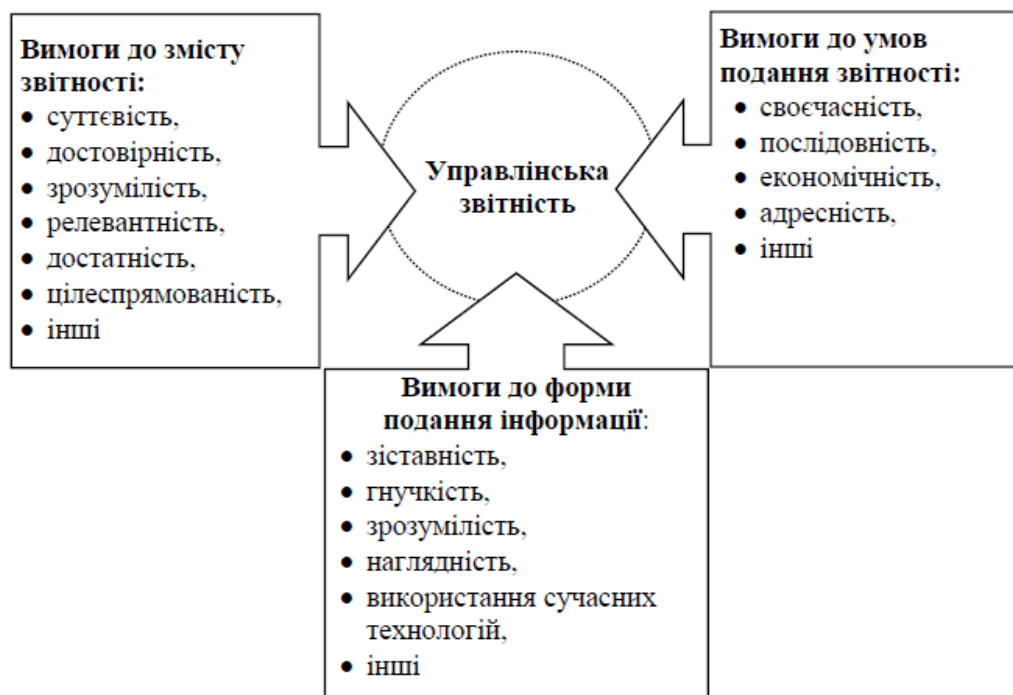


Рис. 1.3. Система вимог до внутрішньої управлінської звітності

Невиконання чи неналежне виконання будь яких вимог знецінює корисність інформації для певного користувача (підприємства в цілому) або взагалі сприяє її втраті.

Теоретичне узагальнення тенденції висування вимог менеджерами підприємства – користувачами інформації дає можливість розкрити принципи формування внутрішньої управлінської звітності [9].

На тепер достатньою кількістю принципів характеризується фінансові аспекти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що знайшли своє місце в Законі України. Зокрема, головні принципи формування внутрішньої управлінської звітності повинні базуватися на принципах такого Закону. Але з їх переліку потрібно вилучити принципи періодичності, єдиного грошового вимірника та принцип оцінки за історичною (фактичною собівартістю) як таких, що не відображають основних протиріч та закономірностей процесу внутрішнього управлінського обліку.

Оцінюючи мету і потреби користувачів, на яких орієнтована внутрішня управлінська звітність, можна зробити висновок, що для мети управління більше підходять фінансові дані МСФЗ, тому, що ці стандарти першочергові і створювалися з врахуванням потреб інвесторів для прийняття відповідних економічних рішень. Завдання та принципи МСФЗ багато в чому співпадають з принципами і завданнями внутрішнього управлінського обліку. Вимоги МСФЗ до системи обліку і складу звітності гнучкіші, ніж вимоги українського законодавства. У відповідній звітності МСФЗ менеджмент намагається представити позитивну динаміку активів, прибутку та інших показників. Широко впроваджуються професійні судження, оцінка активів та зобов'язань основана на категоріях майбутнього (оцінюється ймовірність отримання чи відтоку економічних вигід в майбутньому, враховується тимчасова вартість грошей, вартість капіталу).

Витрати на складання звітності МСФЗ можуть бути завеликими для невеликих компаній, але якість такої інформації для внутрішньої управлінської звітності досить висока, а саме для великих виробничих підприємств [16].

При розробці системи внутрішньої управлінської звітності для господарюючих суб'єктів необхідно дотримуватися принципів, що наведені у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Принципи формування управлінської звітності на підприємствах

№ з/п	Принципи	Зміст принципів
1.	Принцип ієрархічності	Уникнення потрапляння інформації, призначеної для центрів відповідальності нижчих рівнів, середньої та вищої ланки
2.	Принцип конфіденційності	Передавання інформації, яка наведена в управлінській звітності, контролюється керівництвом
3.	Принцип своєчасності	Формування та забезпечення інформацією менеджерів до терміну ухвалення рішення
4.	Принцип аналітичності	Внутрішня звітність має містити не лише фактичні показники діяльності центрів відповідальності, але й інформацію про відхилення фактичних показників від нормативних (планових)
5.	Принцип зіставності	Показники звітного періоду (наведені у звітності) порівнюються з показниками попередніх періодів
6.	Принцип контролюваності	Звітність структурних підрозділів підприємства має містити тільки ті показники, на обсяг яких керівник центру відповідальності має вплив
7.	Принцип відособленості	Орієнтована на центри відповідальності та особливості роботи конкретного підрозділу підприємства
8.	Принцип конкретності	Інформація управлінської звітності має бути спрямована на вирішення конкретних завдань управління
9.	Принцип агрегування	Детальність звітів зменшується у міру збільшення рівня керівника (менеджера), якому вони подаються, тобто керівництву повинні надаватися більш агреговані, тобто менш докладні звіти
10.	Принцип проектування зверху	Необхідно виходити з потрібної звітності, а потім перевіряти, чи достатньою є інформація в облікових документах та реєстрах для отримання відповідного звіту
11.	Принцип порівнюваності	Необхідно забезпечити звіряння даних фінансового й управлінського обліку

Також, з врахуванням мети складання внутрішньої управлінської звітності, є сенс доповнити основні принципи її складання наступними:

- адресність – вказує користувача інформації за попитом якого складений звіт;
- проблемність – сприяє підготовки не лише звітних даних, а й розробці проектів внутрішніх управлінських рішень;
- мотивація – сприяє активному складанню внутрішньої управлінської звітності.

- факультативність – підготовка інформації щодо прийняття рішення тільки у випадку наявності вигоди у більшому розмірі ніж витрат на її подання;

Також принципи формування внутрішньої управлінської звітності поділяють у наукових колах на дві групи: загальні та спеціальні. Їх деталізовано у Додатку Д.

Здійснений аналіз наукових праць з питань внутрішнього управлінського обліку дав можливість виявити значну кількість підходів щодо окреслення принципів, які необхідно враховувати при складанні внутрішньої управлінської звітності (Додаток Е), які відрізняються неспіввимірністю та значною варіативністю, що зумовлює потребу проведення їх узагальнення та систематизації з врахуванням структури методології бухгалтерського обліку, як окремої галузі наукових знань.

Отже, організація внутрішньої управлінської звітності на підприємствах визначається принципами організації загалом управлінського обліку і галузевою особливістю діяльності підприємства, специфікою роботи певних структурних підрозділів і, відповідно, центрів відповідальності. Переконані, що внутрішня управлінська звітність забезпечить надання релевантної та оперативної інформації керівникам відповідних рівнів управління щодо прийняття оперативних рішень, враховуючи зазначені вище принципи.

Використовуваний на підприємстві перелік відповідних принципів повинен бути затверджений в Положенні про внутрішню управлінську облікову політику підприємства [66, с. 306].

Також необхідно враховувати, що всі принципи залежно від суб'єкта організації та суб'єкта ведення внутрішнього управлінського обліку можна поділити на:

- принципи, закладені відповідальною особою за організацію внутрішнього управлінського обліку на підприємстві;

– принципи, що використовує в процесі складання та оприлюднення внутрішньої управлінської звітності суб'єкт, відповідальний за цей процес.

Базуючись на вищенаведених підходах запропоновано класифікаційну матрицю принципів формування внутрішньої управлінської звітності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Класифікаційна матриця принципів формування внутрішньої управлінської звітності

<i>Види принципів в залежності від суб'єкта організації і суб'єкта ведення управлінського обліку</i>	<i>Види принципів в залежності від їх ролі в регулюванні бухгалтерської звітності та її окремих видів</i>	
	<i>загальні</i>	<i>спеціальні</i>
<i>принципи організації внутрішньої управлінської звітності</i>	цілеспрямованість, оперативність, порівнянність, економічна доцільність	суттєвість, гнучкість та узгодженість структури, адаптованість до автоматизації, багатоступінчастість звітності за рівнями управління, актуальність
<i>принципи формування і оприлюднення внутрішньої управлінської звітності</i>	об'єктивність і точність, адресність, стислість, повнота	зрозумілість і прозорість, надійність, конфіденційність

Також необхідно обов'язково звернути увагу, що сам підбір принципів формування внутрішньої управлінської звітності не в повній мірі забезпечує формування якісної та релевантної інформації, що є необхідною для прийняття управлінських рішень, оскільки такі принципи в першу чергу мають бути злагожені зі стратегією звітування підприємства, що відповідає інтересам внутрішніх користувачів [16].

При формуванні внутрішніх управлінських та фінансових звітів існують певні відмінності у визначенні критеріїв оцінки якості. Це зумовлено різними запитами користувачів, можливими ризиками через навмисне спотворення чи не

обґрунтований вибір методики обчислення звітних показників та цінністю рішень. Якісні характеристики управлінської та фінансової звітності та визначення вагомості їх за рівнями для прийняття управлінських рішень подано в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Якісні характеристики внутрішньої управлінської та фінансової звітності

Якісні характеристики управлінської та фінансової звітності	Управлінська звітність	Фінансова звітність за МСФЗ	Рівень вагомості для прийняття рішень
Доречність	+	+	Високий
Достовірність	+	+	Високий
Повнота	+	-	Середній
Зрозумілість	+	+	Високий
Зіставність	+	+	Середній
Можливість перевірки	+	+	Високий
Своєчасність	+	+	Високий
Істинність	+	-	Високий
Нейтральність	+	-	Високий
Доступність	+	-	Середній
Вартість (баланс між вигодами і витратами)	+	-	Середній

Прийняття ефективних відповідних управлінських рішень на базі внутрішньої управлінської звітності здатне при умові її складання за встановленими принципами та відповідності вимогам до структури і наповнення якісними даними.

Внутрішня управлінська звітність має забезпечувати швидке визначення фактичних показників і результатів, їх відхилень від планів та кошторисів, аналіз недоліків та вибір варіантів їх усунення [16].

Правильна й достовірна внутрішня управлінська звітність забезпечується лише тоді, коли всі її форми сформовані на базі даних реєстрів бухгалтерського обліку, тобто первинних документів. Тому, основною умовою для забезпечення вимог, принципів та якісних характеристик в частині формування внутрішньої

управлінської звітності, є якісна організація бухгалтерського обліку на господарюючих суб'єктах та чітке відображення запитів користувачів.

Ретельне дотримання визначених вимог користувачів щодо внутрішньої управлінської звітності сприяє оптимізації її складання та створенню принципово нової ментальної парадигми управління економічними суб'єктами та сприйняття і розуміння світу загалом.

1.3. Регламентация, користувачі та класифікаційні групи внутрішньої управлінської звітності

Внутрішня управлінська звітність – це механізм обліково-аналітичної інформації, що складається з взаємопов'язаних показників, які сформовані на базі узагальнення і систематизації цільових фінансових і нефінансових даних про діяльність підприємства та його структурних частин, призначена для внутрішніх менеджерів для планування, прийняття рішень поточного і стратегічного характеру та контролю, сформована у формі звітів і в строки, які відповідають запитам користувачів.

Хибною є думка, що внутрішня управлінська звітність не є регламентованою. Звичайно, форма подання, перелік показників та алгоритми їх розрахунку не є визначеними на законодавчому рівні, проте, як і будь-яка звітність, вона регламентується на рівні господарюючого суб'єкта відповідними затвердженими внутрішніми нормативними документами. Джерелом внутрішньої управлінської звітності, що є відмінним від фінансової, можуть бути не тільки дані обліку у вартісному вимірі, а й більш ширше коло показників будь якого об'єкта, що здійснює господарську діяльність, установи, організації, господарських суб'єктів регіону, конкурентів, країни, що залучаються з метою досягнення певних управлінських цілей та можуть бути подані у будь-яких вимірниках [65].

Регламентация управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності підприємства наведена на рис. 1.4.

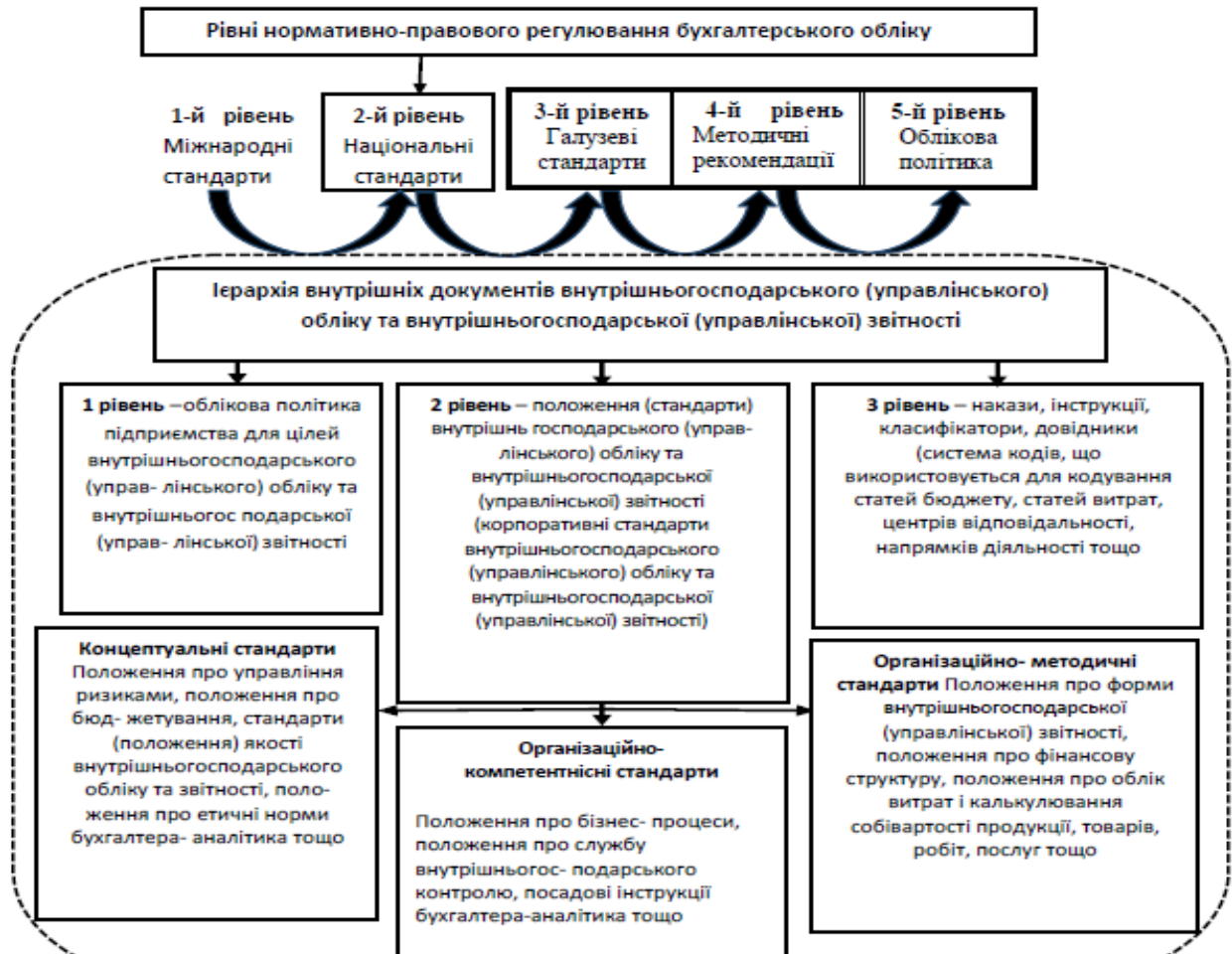


Рис. 1.4. Система регламентації управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності підприємства

Слід відмітити, що в межах п'ятого рівня, що керує організацією бухгалтерського обліку на рівні підприємства можливе інтегрування внутрішніх нормативних документів щодо управління, в якому рекомендується сформулювати трирівневий механізм внутрішньої документації для засобів внутрішнього управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності.

З метою більш повного розуміння сутності поняття “внутрішня управлінська звітність”, базуючись на дослідженнях науковців-попередників та

враховуючи потреби сучасного бізнесу, є необхідність розглянути класифікацію внутрішньої управлінської звітності за найбільш вагомими класифікаційними ознаками.

Доцільно навести приклад щодо класифікації внутрішньої управлінської звітності, що використовується зокрема під час прийняття оперативних та поточних внутрішніх управлінських рішень в частині витрат може бути класифікована на:

- звітність про виконання бюджетів витрат за центрами відповідальності: закупівельних відділів сировини і матеріалів, виробничих підрозділів, підрозділів допоміжного виробництва, підрозділів обслуговуючого виробництва, підрозділів пакування і зберігання готової продукції, адміністративних підрозділів, збутових підрозділів;

- звітність про виконання бюджетів витрат за їх функціональним призначенням: прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат, інших прямих витрат, загальновиробничих витрат, витрат на збут, адміністративних витрат;

- звітність про виконання бюджетів витрат за видами суб'єктів їх узагальнення: витрат на підготовку виробництва продукції, придбання сировини і матеріалів, виробництва продукції, реалізації продукції та ін [27].

Незважаючи на унікальність системи внутрішньої управлінської звітності на кожному підприємстві, можна окреслити загальні класифікаційні ознаки, що дають змогу зрозуміти її призначення.

Спираючись на дослідження науковців та враховуючи потреби сучасного бізнесу, ми пропонуємо класифікацію внутрішньої управлінської звітності за певними ознаками (Додаток Ж).

Важливим є виділити такі типи внутрішньої управлінської звітності функціонування підприємств, що мають різні причини та мету формування і використання:

- інформаційна менеджмент-звітність – використовується для повідомлення управлінського персоналу про динаміку процесу діяльності;
- індикаторна менеджмент-звітність – інформація, що “підкується” операційною діяльністю суб’єкта господарювання та використовується для розкриття управлінських показників, головним з яких є операційний прибуток підприємства;
- моніторингова менеджмент-звітність – засоби концепції контролю діяльності менеджера центрів відповідальності на аналіз дій у співставної з стратегією конкурентоспроможності суб’єкта господарювання [29, с. 49].

1. За обсягом і змістом внутрішня управлінська звітність може бути поділена на:

- загальну (зведену) звітність – використовується для вищого управлінського персоналу підприємства, який приймає стратегічні рішення та проводить загальний контроль діяльності і контроль виконання обов’язків відповідальними особами. Періодичність складання і подання звітів коливається від щорічних до щомісячних звітів. У них узагальнюється інформація про підконтрольні показники в цілому по підприємству.
- звітність підрозділів (центрів відповідальності) – показує доходи й витрати центрів відповідальності, рентабельність, виконання бюджетів, рух грошових коштів та інші показники-індикатори для загального аналізу та контролю. Такі звіти зумовлені потребами тактичного чи оперативного рівнів управління. Звіти, складені на нижньому рівні, використовуються для оперативного управління. Як правило вони несуть детальну інформацію для прийняття поточних рішень. Такі звіти можуть формуватися щодня, щотижня, щомісяця, наприклад “Звіт про обсяги реалізації в розрізі видів продукції. Звіти, які складаються для тактичного рівня управління, несуть агреговану інформацію про відповідний центр відповідальності. Періодичність їх підготовки як правило становить місяць чи квартал, наприклад “Звіт про стан

розрахунків із дебіторами.

– тематичну звітність – складається за окремими ключовими показниками, які не входять до звітів центрів відповідальності та загальних звітів, або в інших випадках. Ці звіти можуть бути періодичними чи складатися за вимогою.

2. За користувачами управлінську звітність поділяють на:

– зовнішню – в переважній більшості випадків управлінська звітність є внутрішньою;

– внутрішню – що складена в індивідуальних випадках для зовнішніх користувачів (до прикладу, для партнерів чи акціонерів, у разі необхідності).

3. За періодичністю подання внутрішня управлінська звітність поділяється на:

– періодичну (щотижнева, місячна, квартальна, річна) – частота складання періодичної звітності залежить від таких факторів, як особисті побажання користувачів звітності, рівень управління, обсяги діяльності тощо.

– та така, що формується за вимогою.

4. За формою подання. Внутрішня управлінська звітність може бути подана як:

– паперова: у текстовому, табличному (найбільш поширеною у вітчизняній практиці формування управлінських звітів), графічному (схеми, графіки, діаграми, що забезпечують наочне сприйняття при дослідженні показників в динаміці, які характеризують процеси та явища за два і більше періодів), комбінованому форматі, кожен з яких має свої переваги й недоліки;

– електронна;

– усна;

– аудіо- чи відеозапис.

Форма подачі звітності – дуже важливий момент, застосовуючи який можна значно покращити сприйняття інформації менеджерами, зменшити терміни її подання, збільшити економічність системи внутрішньої управлінської

звітності тощо. Проведені дослідження свідчать про те, що найбільш поширеною формою внутрішньої управлінської звітності є паперова. Вона може бути подана у різних форматах, які мають свої переваги і недоліки:

- текстовому – дає можливість швидко і повно зрозуміти подану інформацію. Найчастіше застосовується коли виникає необхідність у додаткових поясненнях і розшифровках, а саме необхідні роз'яснення до табличного та графічного матеріалу. Текстова форма інформації прийнятна тоді, коли відсутні цифрові дані або їх обсяг малий; потрібно детально роз'яснити значення та взаємозв'язок, який представляється. Текстові звіти часто складають на додаток до звітів, складених у табличній або графічній формі.

- табличному – найбільш поширений у вітчизняній практиці формат звітів, в них відображають, як правило, кількісні показники. У 80% випадків менеджери твердять, що саме така форма забезпечує можливість швидкого сприйняття представленої інформації та її аналізу. Таблична форма подання звітності є найбільш доступною для її користувачів. Крім основної частини звітної інформації у цифрових показниках, що подаються в табличній формі, до звіту може бути додана записка з коментарями та розкриттям основних показників.

- графічному – передбачає застосування схем, графіків, діаграм, які забезпечують наочність при аналізі динаміки показників, які дають характеристику процесам та явищам впродовж декількох періодів. Досить часто є єдиним ефективним способом представлення інформації в управлінській звітності – наприклад, проведення різного роду нарад. Графічна форма більш наочна, але не слід завантажувати графіки зайвою цифровою інформацією. Відображення великої кількості показників у даній формі ускладнює її візуалізацію.

- комбінованому [26, с. 249].

У сучасних умовах прискореного руху економічної інформації,

надзвичайно ефективними формами представлення інформації є усні повідомлення, звітність на електронних носіях, відео, та аудіо звіти.

5. За призначенням можна окреслити чотири види управлінської звітності:

- інформаційна – для інформування користувачів звітності про події, що відбуваються. Якщо деякі показники привертають увагу, на вимогу може бути складено тематичний звіт тощо;

- планова – для створення орієнтирів розвитку підприємства, формування певної стратегії, прогнозування та планування;

- контрольна – для здійснення контролю щодо виконання планів, наказів, розпоряджень тощо. Ціллю контрольних звітів є виявлення відхилень в результатах діяльності підприємства та його структурних одиниць від встановлених планів чи нормативів, з метою впливу на підконтрольний об'єкт;

- аналітична – містять дані про причини відхилень у діяльності підприємства та його структурних підрозділів, а також дають змогу встановити причинно-наслідкові зв'язки між результатами та умовами діяльності.

6. За рівнем конфіденційності внутрішня управлінська звітність може бути.

- для всіх зацікавлених осіб;

- для використання визначеною групою осіб;

- для використання конкретною особою.

Необхідність такої класифікаційної ознаки, виникає з того, що внутрішня управлінська звітність є, по суті, комерційною таємницею, а обмеження доступу до інформації є необхідністю.

Окремі науковці поділяють за змістовим наповненням внутрішньої управлінської звітності необхідними показниками виокремлюють три групи звітів:

- комплексні – для отримання інформації про діяльність підприємства його структурних підрозділів та в цілому. Періодичність подання визначається

інформаційними потребами користувачів. В комплексних звітах подається інформація щодо виконання планових завдань, види доходів та витрат, стан ресурсного забезпечення виробничих процесів, структуру реалізації готової продукції, рух грошових коштів та ін. Представляється, як правило, за відповідний звітний період (квартал, шість місяців) та включає інформацію щодо виконання планів та використання ресурсів за період, про виконання бюджету витрат, про доходи та витрати за центрами відповідальності, рух грошових коштів, рентабельності та інших показників для загального аналізу і контролю [12].

– тематичні – подаються при виявленні відхилень за основними показниками діяльності господарюючого суб'єкта, наприклад витрати на виробництві, обсяг реалізації, недопоставка за угодою тощо. Формуються коли виникає необхідність отримати інформацію про найбільш вагомні показники, що характеризують основні напрями діяльності підприємства (обсяг виробництва продукції, доходи від реалізації, втрати від браку, величина запасів виробничих ресурсів, їх закупівель та використання на виробництво тощо).

– аналітичні – формується лише на вимогу управлінського персоналу і містить дані, що розкриває наслідки та причини результатів діяльності підприємства за індивідуальними ділянками. Варто зазначити, що принцип аналітичності при складанні внутрішньої управлінської звітності вимагає розкриття інформації про наявні відхилення фактичних показників від бюджетних. Це дає можливість виявити причини, що викликали ці відхилення та їх винуватців для здійснення подальших управлінських дій [34, с. 355].

Запропоновані ознаки класифікації управлінської звітності мають визначне значення для побудови системи внутрішньої управлінської звітності на про хід виробничих підприємстві.

Внутрішня управлінська звітність застосовується для оперативного управління виробничо-фінансовою діяльністю. Виробничі підрозділи

підприємств (бригади, ланки, ділянки, цехи) представляють менеджерам та керівнику спеціальну внутрішню управлінську звітність процесів безпосередньо на місцях.

Внутрішніми користувачами внутрішньої управлінської звітності є: керівники різних рівнів управління, бухгалтерський персонал, фінансова служба та працівники підприємства (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Основні внутрішні користувачі внутрішньої управлінської звітності та їх інформаційні потреби

Інформація, яка подається у внутрішніх управлінських звітах, має бути дохідливою і розрахованою на єдине тлумачення її за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у її сприйнятті. Надмірна періодизація та

деталізація замість сприяння обґрунтованості управлінських рішень, зумовлювала лише непродуктивні витрати часу як управлінців різних рівнів на рутинну обробку працівників бухгалтерського обліку, так і таких звітних даних.

Наприклад, керівництво підприємства хоче отримати інформацію з метою вчасного прийняття рішення щодо керування, планування, визначення напрямів розвитку та попередження ризикових ситуацій.

Управлінська звітність повинна припускати можливість проведення подальшої оцінки з мінімальними затратами часу, що є ознакою аналітичності, робити висновки та приймати економічно обґрунтовані управлінські рішення [8].

У системі управління підприємством внутрішня управлінська звітність є однією із важливих складових зворотного зв'язку в системі внутрішнього управління та в цілому є наслідком функціонування системи внутрішнього управлінського обліку.

Для складання внутрішньої управлінської звітності з єдиними затвердженими на підприємстві формами та інформаційною структурою виокремлюють класифікаційні ознаки, що дають характеристику загальним підходам у формуванні управлінських звітів.

Висновки до розділу I

В теперішній час наявна тенденція переорієнтації інформаційної підтримки для забезпечення в першу чергу потреб внутрішнього користувача, у якого ще нема достатньо досвіду, а ще ігнорує глобальні процеси ринкових відносин. Тому спеціально складена внутрішня управлінська звітність стає важливим важелем інформаційної підтримки щодо прийняття управлінських рішень.

Внутрішня управлінська звітність – система показників аналізу

результатів бізнесу та майбутніх перспектив його розвитку, що представляється внутрішнім користувачам щодо задоволення інформаційних потреб під час прийняття стратегічних, тактичних та оперативних внутрішніх управлінських рішень.

Концептуальні основи внутрішньої управлінської звітності — це масив теоретичних побудов, що пояснюють сенс прийнятої системи звітності, що забезпечить єдність її складання і розуміння зі сторони категорій користувачів.

Але, потрібно звернути увагу, що повноцінна внутрішня управлінська звітність, як така, найбільш корисна для великих підприємств, холдингів, корпорацій, тому що їхні інформаційні потоки постійно змінюються у великих масштабах. Що стосується середніх та малих підприємств, то ведення внутрішнього управлінського обліку та складання внутрішньої управлінської звітності відбувається на розсуд керівництва підприємства.

Отже, врахувавши оцінені характеристики внутрішньої управлінської звітності, встановлено, що основним засобом інформаційної підтримки прийняття менеджерами підприємства управлінських рішень є інформаційний продукт – перелік відповідних облікових показників, який необхідно називати внутрішня управлінська звітність. Використання такого підходу дає можливість конкретизувати предмет виду звітності та його цільове спрямування на забезпечення механізму підтримки прийняття рішень. Враховуючи сучасні підходи до організації бухгалтерського обліку за умов використання сучасних інформаційно-комп'ютерних та Інтернет технологій оперативність є іманентною характеристикою внутрішньої управлінської звітності.

Правильне й ефективне існування системи внутрішньої управлінської звітності прямо залежить від обґрунтованої її класифікації. Вважаємо, що класифікація внутрішньої управлінської звітності дасть змогу сформулювати повний та конкретний перелік вимог користувачів звітності та закріпити їх у внутрішніх регламентах підприємства (положеннях про підрозділи, посадових

інструкціях, тощо).

Отже, внутрішня управлінська звітність представляє собою фундамент для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях керування підприємством. Також вона є головним джерелом інформації про діяльність підприємства і важливим інструментом контролю за господарською діяльністю його підрозділів. Необхідно звернути увагу, що внутрішня управлінська звітність має бути: корисною, оперативною, короткою та подаватися на вимогу, коли вона необхідна щодо прийняття конкретних управлінських рішень та без лишньої інформації, щоб можна було завчасно проаналізувати її зміст. Також вона має бути достовірною, зрозумілою та об'єктивною та щоб кожен конкретний відповідальний менеджер мав змогу отримувати таку інформацію, у якій зацікавлений саме він.

Отже, при врахуванні окреслених принципів, вимог, функцій та класифікаційних ознак внутрішня управлінська звітність на підприємствах різних форм господарювання стане ефективним інструментом системи управління витратами та прийняття обґрунтованих рішень апаратом управління.

РОЗДІЛ II

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організація системи внутрішньої управлінської звітності

Щоб підприємство здійснювало успішну господарську діяльність і могло в будь який момент надати чітку та зрозумілу інформацію про свій фінансовий стан для прийняття відповідних управлінських рішень, необхідно розробити механізм внутрішньої управлінської звітності, основною метою якої буде надання інформації стосовно:

- рівня витрат;
- рівня прибутковості;
- зіставлення показників за різні періоди діяльності та між фактичним виконанням і плановим завданням;
- прийняття рішень на перспективу;
- наслідків раніше прийнятих рішень.

Отже, в сучасних умовах на підприємствах виникає об'єктивна необхідність побудови інтегрованої системи інформаційної підтримки механізму управління – системи внутрішньої управлінської звітності.

Задля досягнення ефективного функціонування системи внутрішньої управлінської звітності необхідна чітка взаємодія визначених елементів, в результаті чого можна досягти необхідної змістовності внутрішньої управлінської звітності (зміст звітів, форма подання, перелік звітних сегментів) і забезпечити процес її складання і подання (організаційні, методичні та технічні аспекти) [10].

Застосування системного підходу дає можливість розглядати систему внутрішньої управлінської звітності як доступну інформаційну систему у

взаємодії її елементів (рис. 2.1) та визначити послідовність (етапи) її формування (рис.2.2). Незважаючи на існуючі дослідження щодо вимог до внутрішніх управлінських звітів, у наукових виданнях немає фундаментальних положень щодо функціонування системи внутрішньої управлінської звітності, в той же час комплексний підхід до побудови системи вимог (правил, стандартів) є дуже складним та важливим водночас.



Рис. 2.1. Система внутрішньої управлінської звітності (кібернетичний підхід)

Процедура формування внутрішньої звітності складається з ряду послідовних етапів (рис. 2.2):

Для успішної організації адаптивної системи внутрішньої управлінської звітності на підприємстві потрібно передбачати організаційні, методичні та технологічні моменти на всіх стадіях функціонування визначеної системи, що передбачатиме механізм постійного удосконалення системи внутрішньої управлінської звітності.

Завданнями на організаційній стадії побудови системи є забезпечення максимальної гнучкості процесу складання внутрішньої управлінської звітності методом передбачення максимальної кількості можливих шляхів і способів поєднання показників, побудови форм та методів їх представлення. На цьому етапі визначена облікова політика отримує відповідне оформлення, задля

задоволення формальних вимог, які відображаються в наказі про систему управлінської звітності підприємства.



Рис. 2.2. Основні етапи формування системи внутрішньої управлінської звітності

На етапі складання внутрішньої управлінської звітності відбувається функціонування системи такої звітності у звичному режимі “запит – відповідь результат”.

На етапі адаптаційних змін відбувається постійний розвиток та методологічна рефлексія системи внутрішньої управлінської звітності до змінних умов внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, і повинна забезпечити швидку реакцію на відповідні зміни з наступним переналаштуванням такої системи [4].

Система внутрішньої управлінської звітності – це механізм збору й подання в згрупованому та структурованому вигляді даних про різні аспекти діяльності підприємства, що дає можливість керівництву (вищепоставленої організації або власникові) оцінити реальний стан справ. Її ціллю є забезпечення інформаційних потреб користувачів, через формування показників на основі інформації, що отримана з різних підсистем обліку, їх синтез і оцінка на основі концептуальних вимог, поставлених до звітності господарюючих суб'єктів, і підготовка звітів в такій формі та в такі строки, що відповідають запитам різних груп користувачів [11].

Систему внутрішньої управлінської звітності є можливість створити тільки за умов згуртованості інформаційних даних, форми та узгодженості звітів, функціонального підходу до накопичення та узагальнення інформації.

Внутрішня управлінська звітність буде інформативною лише при забезпеченні виконання ряду умов, які можна розглядати в якості вимог, що висуваються до систем управлінської звітності сучасних підприємств:

- у правильності її складання, що передбачає відсутність порушень (маніпуляцій, завищування, фальсифікацій та ін.) під час здійснення даного процесу;
- у відповідності вимогам певного рівня системи менеджменту (тактичного, оперативного, стратегічного);
- у відповідності до вибраної тактики та стратегії управління;
- з врахуванням індивідуальних організаційно-технологічних особливостей конкретного підприємства, рівня компетентності та кваліфікації управлінського персоналу;
- при своєчасному наданні даних звітності аналітикам або суб'єктам прийняття управлінських рішень, в той же час вигляд, вид, форма, формат внутрішньої управлінської звітності та терміни її подання встановлюються в індивідуальному порядку.

Ефективність функціонування системи внутрішньої управлінської звітності досягається при дотриманні комплексу вимог, що мають стосуватися інформації у звітності і її якісних характеристик та функціонування самої системи, причому розглядати таку інформацію необхідно лише у взаємозв'язку і єдності (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Класифікація вимог до системи внутрішньої управлінської звітності

Показники якості внутрішньої управлінської звітності мають забезпечувати ріст якості обліково-аналітичної інформації та відповідність щодо вимог користувачів. Якість внутрішньої управлінської звітності забезпечується ефективністю процесу її формування, передачі і контролю (табл. 2.1).

Система внутрішньої управлінської звітності виконує наступні функції:

- інформаційна – забезпечує інформацією управляючу ланку підприємства щодо прийняття ефективних управлінських рішень;
- аналітичну – надання інформації щодо результатів діяльності в необхідних аналітичних складових, дає змогу здійснити аналіз відхилень від плану, використовуючи при цьому різні математичні та економічні методи;

- оціночну – дає змогу оцінити управлінців різних рівнів та функціонування центрів відповідальності;
- логістичну – інформаційно підтримує прийняття управлінських рішень;
- комунікативну – встановлює взаємозв'язки між різними рівнями управління, внутрішня управлінська звітність виступає засобом зв'язку між зовнішніми та внутрішніми сегментами підприємства);
- стратегічну – надає інформацію для аналізу перспектив розвитку, формує стратегію підприємства;
- контрольну – забезпечує функціонування системи контролю на підприємстві, тобто здійснює контроль за окремими підрозділами підприємства та його діяльністю загалом;
- прогнозна – дає можливість розробити план дій щодо досягнення мети підприємством [24, с. 16].

Таблиця 2.1

Система забезпечення якості внутрішньої управлінської звітності

Процес пошуку і підготовки даних	Основні і допоміжні облікові процеси
	Нормативно-правове забезпечення
	Організаційне забезпечення
Процес розрахунку показників	Вхідна і результуюча облікова
	Кадровий потенціал
	Орієнтація на користувача
Контроль якості показників звітності	Програмне забезпечення
	Незалежний зовнішній аудит
	Система внутрішнього контролю

Загалом система внутрішньої управлінської звітності застосовується для:

- аналізу фактичного виконання запланованих показників функціонування;
- продуктивної роботи окремих центрів відповідальності;
- підготовки інформаційних даних для прийняття управлінських рішень;
- налагодження комунікативних відносин на підприємстві.

Для створення раціональної системи внутрішньої управлінської звітності потрібно перш за все визначитися з вхідними інформаційними потоками і змістом та формою звітів.

Інформаційною базою формування внутрішньої управлінської звітності є дані фінансового, управлінського і податкового обліків та інших інформаційних підсистем.

Найбільш розповсюдженою формою організації внутрішньої управлінської звітності є формування її за центрами відповідальності.

В результаті цього виділяють: центри прибутку, центри витрат, центри доходів, центри інвестицій. Можуть бути також інші групування центрів відповідальності за іншими ознаками. Організація внутрішньої управлінської звітності за центрами відповідальності дає можливість підприємству організувати систему обліку так, щоб витрати і доходи акумулювалися за центрами відповідальності та відображалися у звітах на відповідних рівнях управління за принципом контрольованості витрат [5].

Проте така структура системи внутрішньої управлінської звітності має недолік – вона не дає можливості центрам відповідальності швидко координувати свою діяльність в залежності від результатів інших, пов'язаних підрозділів.

Для створення дієвої системи внутрішньої управлінської звітності підприємству необхідно визначитися щодо:

- форм управлінської звітності;
- користувачів управлінської звітності;
- формату і змісту кожного управлінського звіту;
- термінів подання кожного управлінського звіту;
- періоду, за який складається кожний управлінський звіт;
- методу накопичення та узагальнення інформації;
- осіб відповідальних за складання внутрішньої управлінської звітності;

- режиму доступу до даних, що містяться в управлінській звітності [4].

У процесі впровадження системи внутрішньої управлінської звітності на підприємстві є необхідність створення спеціального структурного підрозділу, який би відповідав за впровадження і ефективного функціонування системи внутрішньої управлінської звітності.

Враховуючи завдання діяльності системи внутрішньої управлінської звітності функції керівника такого підрозділу не можуть бути покладені на головного бухгалтера підприємства. Підпорядкування підрозділу головному бухгалтеру або менеджеру нижчого рівня небажане, оскільки не дасть змоги отримати новоствореному підрозділу достатніх повноважень і відокремленого статусу, адже найчастіше запровадження нової системи стикається з опором з боку працівників підприємства.

Підрозділ з підготовки внутрішньої управлінської звітності доцільно створювати як відокремлену структурну одиницю, що має широкі повноваження щодо отримання необхідної інформації від усіх підрозділів підприємства, керівник відділу за статусом повинен бути не нижчим від статусу головного бухгалтера. Так само як головний бухгалтер, керівник такого підрозділу має бути підпорядкований фінансовому директору підприємства, тому що він є головним користувачем управлінської звітності.

Якщо на підприємстві є планово-економічний відділ, то є сенс створювати підрозділ з підготовки внутрішньої управлінської звітності на його базі. Рівень технічного забезпечення та штатна чисельність працівників цього підрозділу залежить від потреб підприємства [21, с. 329].

Обов'язковим моментом ефективного функціонування системи внутрішньої управлінської звітності є розробка та затвердження положення про підрозділ з підготовки внутрішньої управлінської звітності, який дає можливість:

- визначати правовий статус підрозділу та його місце в системі

управління підприємством;

- визначати внутрішню структуру підрозділу;
- розмежовувати завдання, функції, права і відповідальність відділу;
- забезпечувати виконання покладених на відділ та його керівника функцій;
- обґрунтовувати аналіз результатів діяльності відділу;
- закріплювати організаційно-правовий фундамент документування діяльності відділу [22].

Зважаючи на вищесказане, можна запропонувати структуру такого документа:

1. Титульний аркуш.
2. Лист погодження. Фіксується погодження з іншими відділами підприємства.
3. Загальні положення. Вказується, чи є відділ самостійним, чи входить до складу іншого відділу. Вказується, кому підпорядковується. Підпорядкованість визначається з огляду на організаційну структуру підприємства. Документи, якими регламентується відділ у своїй діяльності. Вказується, яка посадова особа керує відділом. Визначаються і затверджуються форми звітності про діяльність відділу.
4. Структура підрозділу та штатний розклад. У даному пункті вказується структура відділу, порядок його створення та затвердження; порядок призначення і зняття з посади керівника підрозділу; основні функції керівника відділу; наявність заступників, їх кількість, порядок розподілу між ними функціональних обов'язків. Структура відділу відображається текстовим способом – перераховуючи структурні одиниці та опис взаємозв'язків між ними, або графічним методом – у вигляді схеми.
5. Основні завдання і функції відділу. Вказуються напрями діяльності конкретного структурного підрозділу та його основні завдання.

Положення про відділ наділяє правами не окремого працівника, а весь підрозділ. Записна частина включає перелік прав при взаєминах з безпосереднім керівником, з іншими структурними підрозділами, зі сторонніми організаціями.

6. Взаємодія з іншими підрозділами та зовнішнім середовищем. В частині відображаються службові взаємовідносини структурного підрозділу з іншими відділами та сторонніми організаціями з надання один одному інформації, а саме: на рівні матеріальних та інформаційних потоків; періодичність та терміни виконання робіт, надання інформації, документів, матеріальних цінностей; порядок вирішення конфліктів, що виникають між відділами.

7. Критерії оцінювання функціонування підрозділу. Вказується персональна та колективна відповідальність працівників підрозділу.

8. Лист ознайомлення.

На підприємстві доцільно створити “Довідник регламентованих документів внутрішньої управлінської звітності”, що достеменно можливість більш гнучко та ефективно впроваджувати координацію функціонування системи внутрішньої управлінської звітності [25, с. 189].

Обов’язковими частинами цього довідника мають бути:

1. Вступ.
2. Розподіл відповідальності в системі внутрішньої управлінської звітності.
3. Фінансова структура підприємства.
4. Внутрішня управлінська звітність підприємства.
 - 4.1. Класифікатор внутрішньої управлінської звітності.
 - 4.2. Форми внутрішньої управлінської звітності.
5. Нормативні значення окремих показників для центрів відповідальності.
6. Контрольні процедури в системі внутрішньої управлінської звітності.

Ухвалення “Довідника регламентованих документів внутрішньої управлінської звітності” вплине на зміст низки організаційно-розпорядчих

документів на підприємстві (рис. 2.4.).

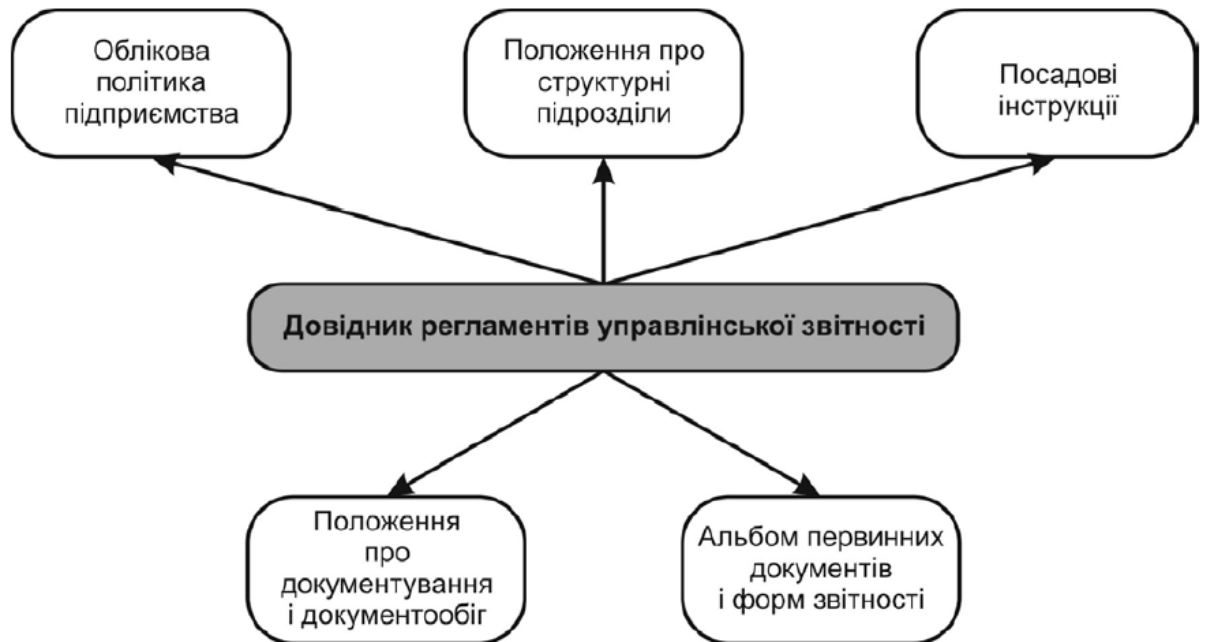


Рис. 2.4. Вплив довідника регламентованих документів внутрішньої управлінської звітності на зміст організаційно-розпорядчої документації підприємства

Є необхідність наголосити на тому, що всі вказані організаційні аспекти мають бути задокументовані, що дасть можливість врегульовувати повноваження та обов'язки співробітників різних підрозділів. Це може бути представлено як у форматі одного документа, що закріплює організаційні і методичні аспекти системи внутрішньої управлінської звітності, так і пакету різних організаційно-розпорядчих документів. Вважається другий варіант більш універсальним, тому що перелік та зміст цих документів може змінюватися в залежності від вказаних особливостей господарювання відповідного підприємства. Зокрема, ці питання є різними за своєю суттю, що ускладнює їх регламентацію одним документом [42].

2.2. Методика формування внутрішньої управлінської звітності

Сьогодні на підприємства України покладено вирішення в самостійному порядку щодо розроблення форм внутрішньої управлінської звітності з врахуванням власних особливостей господарювання, оскільки в Україні це питання не регламентується на рівні держави. Внутрішня управлінська звітність має повністю забезпечувати потреби користувачів, бути доступною для розуміння та сприяти керівникам підрозділів у вирішенні завдань, які виникають у процесі господарської діяльності.

Розглядаючи порядок формування внутрішньої бухгалтерської звітності можна стверджувати, що дослідники при дослідженні питання щодо її впровадження виокремлюють два процеси:

- організацію формування;
- методику формування.

Кожен із зазначених процесів має свої особливості та зумовлені впливом відповідних факторів і мають бути закріплені у внутрішніх нормативних документах (рис. 2.5.).

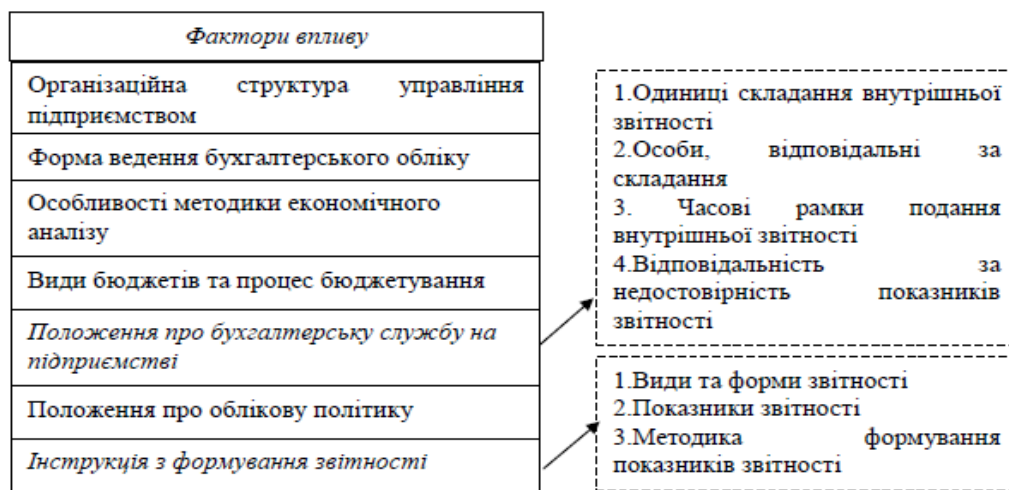


Рис. 2.5. Фактори та особливості формування внутрішньої управлінської звітності

Отже, із рис. 2.5. видно, що внутрішня управлінська звітність формується під впливом шляхів організації підсистем управління підприємства, а саме: бюджетування (планування), бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Організаційну схему формування внутрішньої управлінської звітності зображено на рис. у Додатку 3

Процес формування внутрішньої управлінської звітності – це результат узагальнення інформації з системи внутрішнього управлінського обліку. Оскільки внутрішня управлінська звітність використовується фахівцями підприємства (найчастіше керівництвом) у формі згрупованих облікових показників для прийняття управлінських рішень, то управлінський облік має бути організований так, щоб ефективно складати та подавати управлінську звітність [50].

Також розглянемо інформаційну базу, яка використовується в процесі формування інформації бухгалтерської управлінської звітності (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Інтегрована інформаційна база, яка використовується під час формування інформації бухгалтерської управлінської звітності

Методика формування бухгалтерської управлінської звітності, яка включає: цільову частину; частину регулювання; організаційну частину; операційну частину; контрольну частину. Схематично методика формування управлінської бухгалтерської звітності наведена у Додатку И.

Є сенс виділяти щодо внутрішньої управлінської звітності три групи методів, а саме: методи нагромадження інформації, методи обробки (підготовки) інформації та методи складання і подання управлінських звітів. Базуючись на розробках вітчизняних і зарубіжних вчених, а також на основі власного бачення проблеми, зроблена спроба впорядкування методичної бази системи внутрішньої управлінської звітності (рис. 2.7).

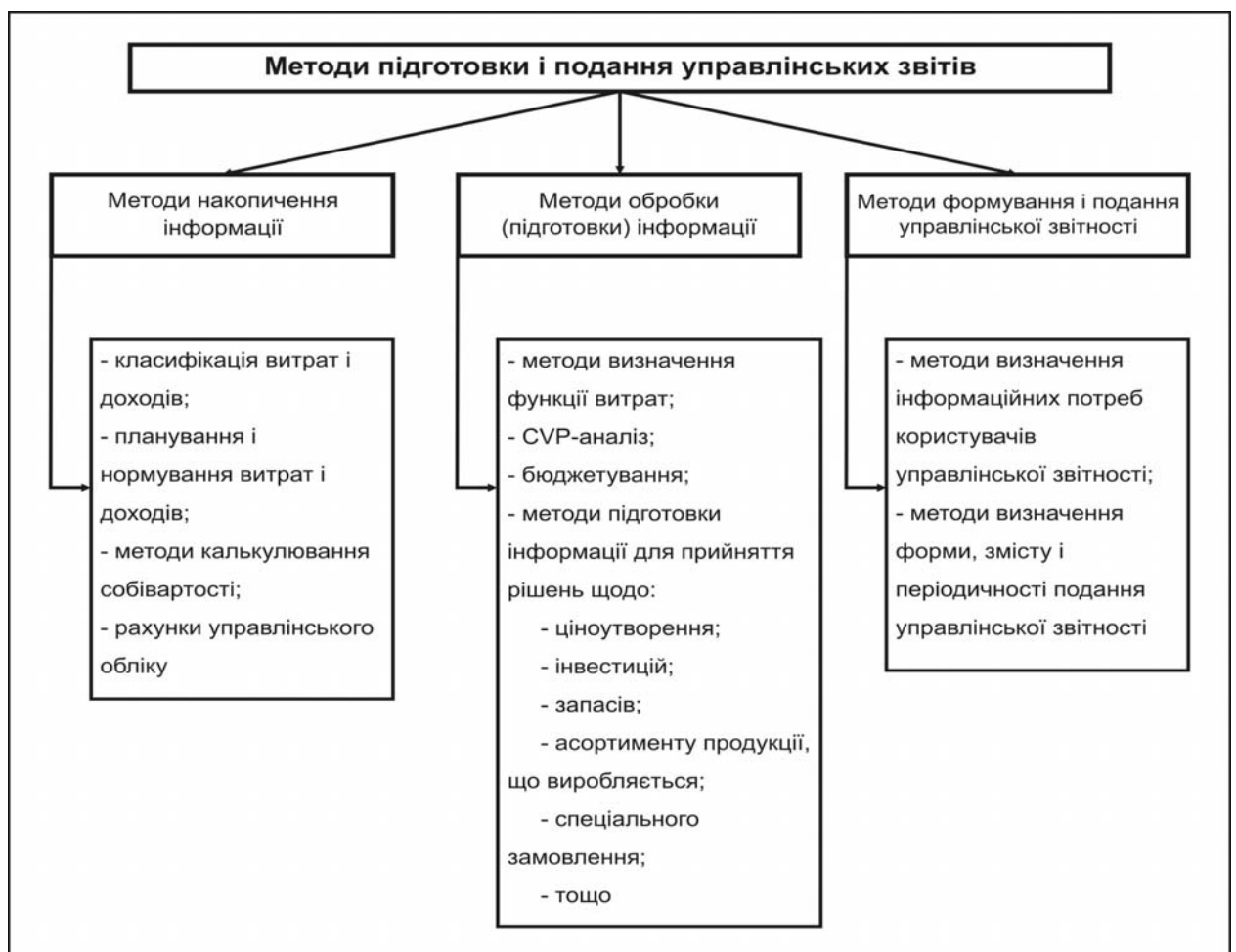


Рис.2.7. Методична база системи управлінської звітності

Залежно від побудови внутрішнього управлінського обліку на підприємстві визначено три моделі формування внутрішньої управлінської звітності, що наведені на рис. 2.8.

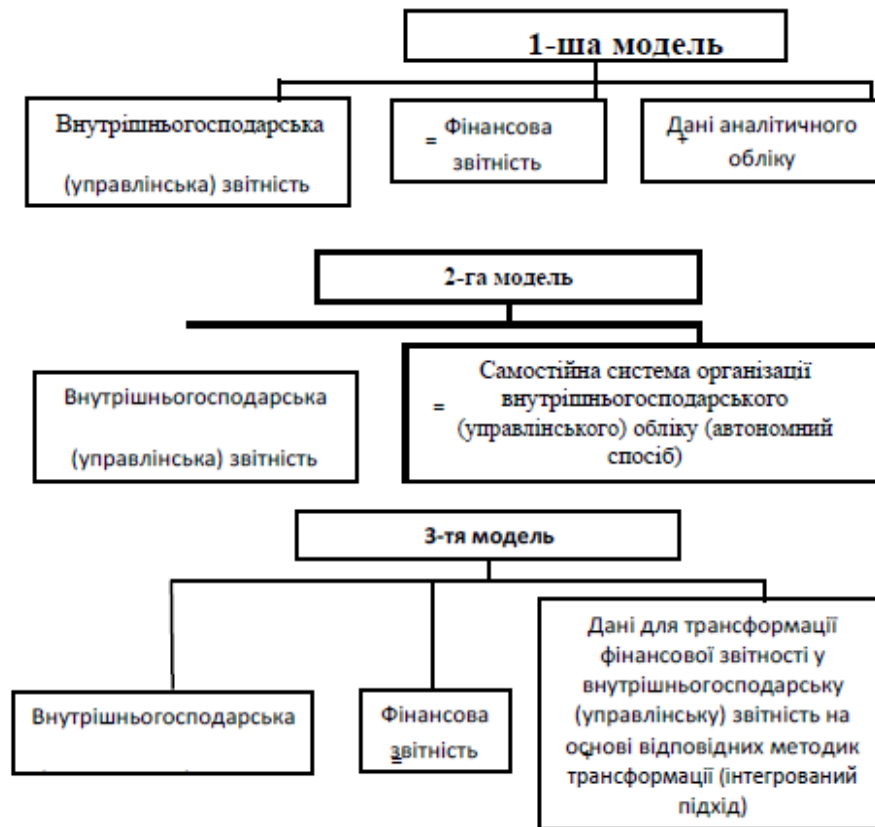


Рис. 2.8. Моделі формування внутрішньої управлінської звітності в залежності від організації управлінського обліку на підприємстві

В межах першої моделі на підприємстві автономна система внутрішнього управлінського обліку не створюється. Малі підприємства в таких випадках приймають управлінські рішення на базі фінансової звітності, доповненою даними аналітичного обліку. В межах другої моделі на підприємстві ведеться система внутрішнього управлінського обліку. Формується вона на основі акумульованих даних, на регулярній основі [11].

В рамках третьої моделі, коли на підприємстві внутрішній управлінський облік організовується на базі фінансового обліку, то внутрішня управлінська

звітність складається із сукупності фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку, які трансформуються на основі застосовуваних на підприємстві методик з метою збирання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Дана інформація подається керівництву у вигляді затверджених форм внутрішньої управлінської звітності підприємства.

Складання внутрішньої управлінської звітності має відбуватися за двома рівнями: формування та впровадження (Додаток І)

Формування внутрішньої управлінської звітності має відбуватися в три етапи (рис. 2.9): підбір інформації, обробка інформації і складання форм звітності, подання звіту.

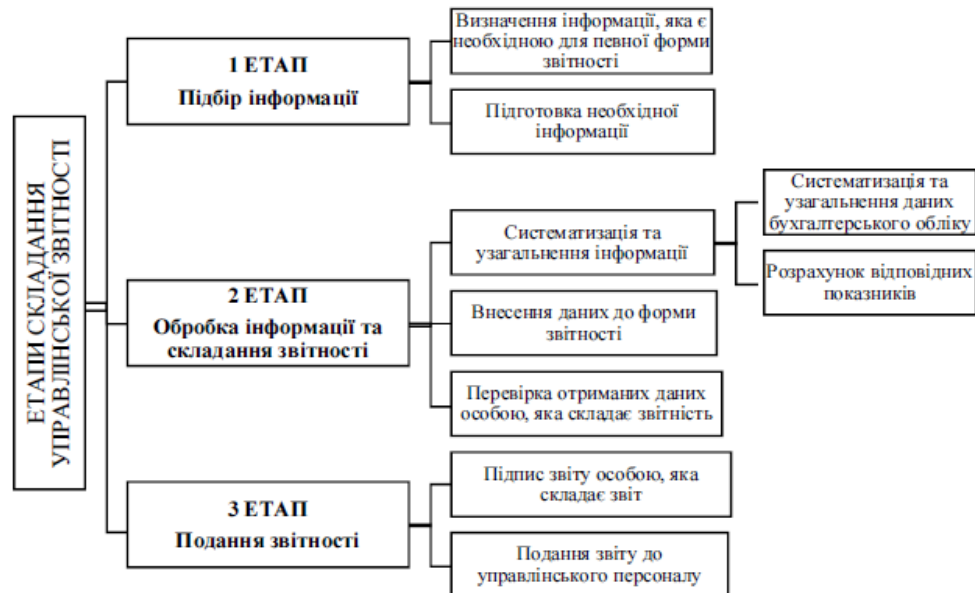


Рис. 2.9. Етапи складання внутрішньої управлінської звітності

На першому етапі визначається, яка інформація є потрібною, та здійснює підготовку такої інформації. На другому етапі відбувається систематизація та узагальнення даних, що включають систематизацію та узагальнення даних бухгалтерського обліку та розрахунок необхідних показників. Потім здійснюється занесення показників до форм звітності, їх перевірка відповідальною особою. На третьому етапі оформлена звітність підписується особою, що складає звіт. Потім форми звітності подаються менеджеру,

відповідальному за прийняття відповідних управлінських рішень [55, с. 569].

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

- про фінансове становище (результати діяльності та зміни фінансового стану підприємства);
- за ключовими показниками діяльності;
- про виконання бюджетів підприємства.

Внутрішня управлінська звітність не повинна мати всі необхідні реквізити, оскільки вона використовується в середині одного підприємства. Але доцільно все ж застосовувати такі реквізити: назва звіту; прізвище, ім'я, по батькові та посада особи, яка складала звітність; дата складання; підпис. Скласти управлінську звітність можна в ручній формі або автоматизовано. Внутрішню управлінську звітність можна подавати за допомогою текстових та візуальних даних (графіки, таблиці, схеми, малюнки, відеоролики тощо). Подається звітність до апарату управління, а саме осіб, які приймають управлінські рішення [51, с. 899].

При складанні внутрішньої бухгалтерської звітності потрібно враховувати певні підходи до її формування:

- форми звітності мають відповідати запитам користувачів, бути зручними у використанні;
- зважати на структуру підприємства (кількість працівників, структурних підрозділів);
- інформація, яка подається користувачам має бути своєчасною, релевантною та достатньою;
- інформація, що подається користувачам може включати також кількісні показники обліку;
- має враховуватися специфіка підприємства (галузь, форма власності тощо);

- яке програмне забезпечення наявне на підприємстві;
- матеріальні, фінансові, технічні та трудові ресурси, що використовує підприємство;
- якість та зміст вхідної інформації, що збирається для опрацювання, має відповідати меті, яка ставиться перед тією чи іншою формою звітності;
- кількість працівників облікового апарату;
- при візуалізації даних потрібно, щоб для кожного базового графічного елемента (лінія, точка, частина поверхні тощо) застосовувалося як найменше способів їх передачі (колір, розмір, довжина тощо).

Запровадження та складання внутрішньої управлінської звітності проходить за певними етапами, а саме:

- 1) визначення необхідності складання такої звітності та її мети, можливості обліку надати необхідні дані для складання тієї чи іншої форми управлінської звітності;
- 2) затвердження відповідальних осіб за її складанням;
- 3) встановлення осіб, яким подається внутрішня управлінська звітність;
- 4) розробка форм, методики складання внутрішньої управлінської звітності на підприємстві;
- 5) затвердження форм звітності та методики її складання відповідними внутрішніми документами [57, с. 259].

Тому з врахуванням специфіки організації господарської діяльності підприємства передусім потрібно розробити Інструкцію з формування даної звітності (внутрішнє нормативне регулювання), в якій слід розписати всі важливі моменти:

- види, форми та формати звітності;
- визначення бази застосування інформації, що впливає на формування внутрішньої управлінської звітності: інформація бухгалтерського та не бухгалтерського характеру, управлінського обліку;

- визначення показників управлінської звітності, що повинні бути відображені у звіті, щоб інформація була зрозумілою та забезпечувала прийняття якісних управлінських рішень;

- методика формування показників. Внутрішня управлінська звітність складається під впливом шляхів організації підсистем управління підприємства, а саме: планування (бюджетування), бухгалтерського обліку, економічного аналізу;

- визначення суб'єктів з урахуванням їх інформаційних запитів. Для вищого керівництва такі звіти повинні бути узагальнені, для керівників відповідних підрозділів ще більш – детальнішими та аналітичнішими;

- врахування допущень (до прикладу, інфляції) на майбутні періоди;

- визначення періоду подання даних у розрізі видів звітів. Проте період складання повинен бути не більше одного місяця, щоб можна було встигнути відкоригувати на значні відхилення [60, с. 127].

У разі практичного застосування вищевказаних етапів на підприємстві можна буде:

- здійснювати контроль діяльності підприємства;

- спостерігати за планами та визначати відхилення від поставленої мети та від рівня суттєвості;

- в терміни надавати внутрішню управлінську інформацію керівництву;

- визначати місце, причини та наслідки відхилень;

- оперативно приймати рішення для запобігання негативних відхилень та приймати перспективні управлінські рішення щодо діяльності підприємства .

Звичним періодом, за який подається кожний управлінський звіт, є місяць. Але звітність може складатися щоденно за наростаючим підсумком за місяць, квартал, півріччя, рік. Деякі внутрішні управлінські звіти можуть мати звітний період – зміну, день чи добу. Такі звіти дають детальну розшифровку щодо відхилень, які підпадають під постійний контроль з боку відповідальних за

прийняття управлінських рішень осіб.

Внутрішня управлінська звітність є відкритою і весь час взаємодіє з певним середовищем – її користувачами, суб'єктами її формування та оприлюднення, в результаті чого вона трансформується і перетворюється. Як кінцевий користувач облікового інформаційного продукту ці суб'єкти (власники, менеджери) повністю визначають ефективність функціонування облікової системи підприємства на базі релевантності і транспарентності облікової інформації, що утворюється такою системою.

Внутрішня управлінська звітність повинна надавати можливість проведення подальшої оцінки з мінімальними витратами часу, що є ознакою аналітичності, формувати висновки і приймати на їх основі економічно обґрунтовані управлінські рішення.

2.3. Проблеми та перспективи розвитку системи внутрішньої управлінської звітності

Проблема недостатнього вивчення проблематики управлінської звітності пов'язана не лише із відсутністю наукових публікацій, оскільки в останні роки їх з'являється достатня кількість, а із відсутністю комплексних і фундаментальних досліджень, які б не мали галузевого спрямування, а розкривали загальні причини виникнення і формування та виявляли тенденції подальшого розвитку системи управлінської звітності. Наявні вітчизняні дослідження в сфері управлінської звітності можна вважати лише початковим етапом наукових пошуків, які не дозволяють сформулювати вичерпні наукові висновки і результати.

Окрім того, окремі вітчизняні науковці (Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валусев), які не підтримують поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, нехтуючи сучасними тенденціями розвитку світової облікової практики, накладають суперечний відбиток на подальший розвиток наукової

проблематики управлінської звітності, що позбавляє бажання значну кількість науковців-початківців займатись подібною науковою проблематикою.

Водночас в організації внутрішньої управлінської звітності все ще існують певні недоліки, пов'язані із недостатнім рівнем обізнаності управлінців з питань інформативності обліково-аналітичної системи підприємства (системи обліку, аналізу та контролю); неузгодженістю показників різних форм внутрішньогосподарської звітності; відсутністю зовнішньої регламентації; чіткої облікової політики щодо змісту внутрішньої звітності; методичного забезпечення формування внутрішньої управлінської звітності, чітких принципів корпоративної політики щодо мети та завдань оперативного та поточного управління [2, с. 329].

Ми можемо виділити наступні основні групи проблем внутрішньої управлінської звітності і формування на їх основі інформаційного забезпечення зацікавлених сторін:

1. Щодо теоретичної складової: розробка концепції змістовності, структура і надійність показників звітності.
2. Щодо практичного змісту: адресність, використання сучасних технологій для обробки інформації.

Вивчення цих проблем дозволить поліпшити процес інформаційного забезпечення клієнтів, ґрунтуючись на певних концептуальних засадах.

За результатами проведених досліджень визначено наступні основні проблеми теоретико-методологічного та організаційного характеру, які повинні бути вирішені з метою підвищення ефективності впровадження внутрішньої управлінської звітності в практичну діяльність підприємств (рис. 2.10):

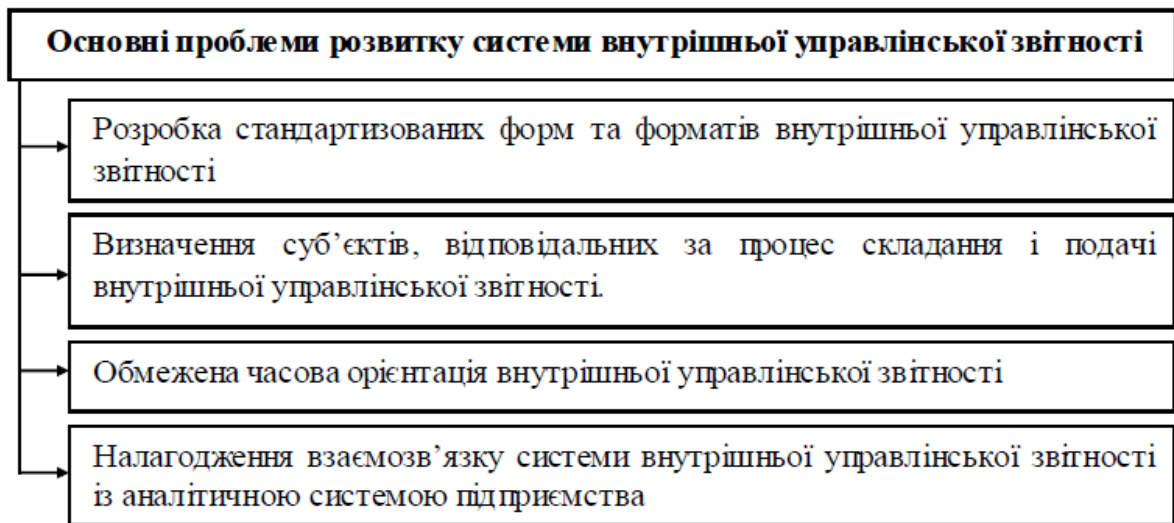


Рис. 2.10. Основні проблеми розвитку системи внутрішньої управлінської звітності

1. Розробка стандартизованих форм та форматів внутрішньої управлінської звітності. Визначальною передумовою для вирішення даної проблеми є розгляд можливості стандартизації систем управлінського обліку, що суперечить його природі, як окремого виду бухгалтерського обліку, який не підлягає регулюванню. Хоча сьогодні існують окремі пропозиції щодо необхідності стандартизації системи управлінського обліку, однак вони передбачають необхідність його стандартизації в межах групи підприємств (холдингу) з метою забезпечення підвищення порівнянності облікових даних, а не на рівні національної облікової системи.

Як свідчить міжнародний досвід в сфері стандартизації управлінського обліку, сьогодні неможливо розробити систему повноцінних стандартів подібно до МСФЗ. Доказом цього є те, що запроваджені положення з управлінського обліку мають диспозитивний характер, тобто рішення про їх використання приймається на самому підприємстві. Тому такі стандарти слід краще називати рекомендаціями, що зорієнтовують суб'єктів організації управлінського обліку та менеджерів, які висувають вимоги до облікової інформації, необхідної для прийняття рішень.

Відсутність стандартизованих форм та форматів внутрішньої управлінської звітності, і як наслідок, типової системи управлінських показників є однією із основних проблем, на вирішення якої повинні бути спрямовані зусилля науковців. Зокрема, основні проблеми в підготовці управлінської звітності пов'язані з відсутністю загальних рекомендацій про формування системи звітних показників та інформаційної бази для їх розрахунку, що ускладнює розробку внутрішнього положення з управлінської звітності організації, а також і створення програмних продуктів з автоматизації процесів її складання [16]. Такий підхід ґрунтується на позиції, що незважаючи на специфічність управлінської звітності, всі звітні дані можуть бути систематизовані за єдиною системою правил. Однак, таку позицію, враховуючи особливості розвитку управлінського обліку на підприємствах, можна назвати ілюзорною, оскільки існування значної кількості численних та розрізнених звітів, які досить важко навіть співставити між собою в межах одного структурного підрозділу, є визначальною рисою організації системи управлінської звітності великих підприємств, в яких існує своя ієрархія менеджменту із розрізненими і досить часто нестандартизованими управлінськими запитами. Подібною є ситуація при порівнянні систем управлінської звітності окремих підприємств, оскільки на кожному з них розробляється власна система, без урахування існуючих теоретичних напрацювань у даній сфері, що стосуються складу, структури, формату і набору показників управлінської звітності [42].

Зміст, форми, терміни і обов'язки подання внутрішньої управлінської звітності, а також користувачі варіюють залежно від умов господарювання на конкретному підприємстві. Не дивлячись на те, що внутрішня управлінська звітність існує досить давно, до цього часу не існує стандартних форм внутрішньої управлінської звітності (альбомів уніфікованих форм і т.д.), затверджених на державному рівні. Кожне підприємство розробляє їх

самостійно. Тому сьогодні відсутній уніфікований формат внутрішньої управлінської звітності, що пов'язано як із особливостями управлінського обліку як інформаційної системи, так і з наявністю значної варіації управлінських потреб, що передбачають необхідність розробки окремого набору облікових показників, необхідних для їх задоволення. Таким чином, одержаний на виході із системи управлінського обліку інформаційний продукт у вигляді внутрішньої управлінської звітності відображає унікальні особливості функціонування конкретного підприємства та використовуваних на ньому моделей і методів прийняття управлінських рішень.

2. Визначення суб'єктів, відповідальних за процес складання і подачі внутрішньої управлінської звітності. Значна кількість науковців намагається обійти дане питання внаслідок відсутності ефективної практики організації управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. В іншій групі науковців, які розглядають дане питання, немає остаточної згоди стосовно вирішення даної проблеми, зокрема, хто повинен здійснювати функції формування і подачі внутрішньої управлінської звітності, бухгалтер або нова, спеціально підготовлена особа. Наприклад, складають бухгалтери на основі врахування вимог менеджерів, керівників центрів відповідальності та інших видів управлінського персоналу, або внутрішня бухгалтерська звітність складається бухгалтером-аналітиком і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління [22]

Протилежними до наведених вище позицій авторів є твердження, що не варто асоціювати “звичайного” бухгалтера з управлінським бухгалтером. Перший – це працівник бухгалтерії, а другий – це будь-який спеціаліст компанії, певним чином залучений до процесу використання ресурсів, в ланцюжок створення вартості і досягнення цільових значень ключових показників ефективності. Не потрібно звалювати на “типового” бухгалтера всі питання, пов'язані з управлінським обліком та звітністю. Він просто не потягне

цю ділянку роботи, оскільки сфера сучасного управлінського обліку є досить широкою, а його методи багато в чому суперечать методам підготовки фінансової звітності [18, с. 27]. До процесу формування внутрішньої управлінської звітності повинні бути долучені всі працівники підприємства, від вищого керівництва до рядових працівників, які є користувачами таких звітів або результати діяльності яких є основою для формування показників внутрішньої управлінської звітності. Однак, безпосередню відповідальність за складання внутрішньої управлінської звітності на підприємстві повинна нести особа, яка має більш широкий світогляд у порівнянні із бухгалтерами, дії і набір методів яких обмежені системою облікових стандартів.

Окрім цього, важливе значення має набір завдань, які має вирішувати такий суб'єкт організації, побудови і функціонування системи внутрішньої управлінської звітності. До таких завдань науковці найчастіше відносять збирання інформації та систематизацію, тобто її представлення у вигляді системи показників внутрішньої управлінської звітності. У той же час, з виокремленням посади бухгалтера-аналітика з внутрішньої управлінської звітності, на нього досить часто, окрім вищезазначених завдань, покладається функція інтерпретації одержаних показників та донесення їх до менеджменту вже в обробленому вигляді. Практична реалізація такої моделі обробки і передачі інформації для прийняття управлінських рішень сьогодні є можливою лише в умовах застосування сучасних ERP-систем, які дозволяють забезпечити не лише оперативне формування внутрішньої управлінської звітності, а й первинну аналітичну обробку завдяки вмонтованим в систему аналітичним засобам. Наприклад, в програмних продуктах компанії “SAP” реалізовано ряд аналітичних інструментів (прикладна аналітика, “бізнес-інтелект”, сховища даних, аналіз ризиків, прогнозний аналіз), які дозволяють здійснювати аналітичні процедури по одержаних показниках управлінської звітності в кожному із основних модулів системи.

3. Обмежена часова орієнтація внутрішньої управлінської звітності. Внутрішня управлінська звітність, подібно до фінансової звітності, надає інформацію про минулі події та результати, які вже відбулись в господарській діяльності підприємства або в його окремому структурному підрозділі. Така ретроспективна спрямованість внутрішньої управлінської звітності накладає значні обмеження на можливості її використання в якості базисного інформаційного джерела при прийнятті управлінських рішень. Це стає особливо очевидним в умовах побудови системи стратегічного менеджменту на підприємствах, оскільки для прийняття стратегічних управлінських рішень також потрібна інформація прогностичного та стратегічного характеру [27].

Пропонується шляхи вирішення даної проблеми шляхом зняття таких часових обмежень, розширення оціночних баз, що має підвищити релевантність показників, які надаються у внутрішній управлінській звітності. Проте, внесення таких змін у змістовне наповнення та організацію побудови системи внутрішньої управлінської звітності передбачає необхідність проведення трансформації базових принципів бухгалтерського обліку (історичної оцінки, обачності, послідовності), які були сформовані з моменту виникнення подвійної облікової системи і таким чином наділення облікової системи прогностичною функцією.

Водночас, передбачається розширення часової орієнтації внутрішньої управлінської звітності шляхом включення до її складу прогностичних показників. Основу внутрішньої управлінської звітності утворюють різні вартісні оцінки – дисконтована вартість, справедлива вартість та ін., а не лише історична оцінка. Визначення вартості компанії, її активів і зобов'язань, неминуче пов'язане з невизначеністю оцінок майбутніх подій фінансового характеру. Ця невизначеність практично долається своєчасним виявленням та обліком ризик-факторів до умов формування майбутніх фінансових подій [28, с. 45]. Пропонується включати до складу внутрішньої управлінської звітності

показники, що відображають майбутнє або інформацію, необхідну для визначення цих показників. Завдання внутрішньої управлінської звітності полягає в тому, щоб представити інформацію про тенденції розвитку організації, її стійкість в майбутньому [29, с. 49]. Таким чином обґрунтовуються причини необхідності впровадження прогностичних показників у внутрішню управлінську звітність підприємства зростанням запитів менеджменту в прогностичній інформації та інформації про ризики майбутніх подій, що необхідна для прийняття рішень в умовах зростання динаміки зовнішнього середовища підприємств.

4. Налагодження взаємозв'язку системи внутрішньої управлінської звітності із аналітичною системою підприємства. У багатьох випадках для прийняття управлінських рішень на основі облікової інформації необхідні не первинні облікові показники, а похідні показники, які одержуються в результаті аналітичної обробки облікових даних. Узагальнюючи такі показники у вигляді певного звіту, формується аналітична звітність.

Сьогодні має важливе значення співвідношення між внутрішньою управлінською звітністю та аналітичною звітністю, обґрунтування сфер їх перетину та ключових відмінностей. Це пов'язано як з необхідністю формування методично-організаційних засад розвитку практики управлінського обліку на підприємствах, так і з вирішенням проблем теоретичного характеру. Вважається, що внутрішня управлінська звітність є “сирими даними”, які потребують аналітичної обробки перед їх надходженням до менеджменту підприємства, хоча в окремих випадках вона може використовуватись для прийняття певних видів управлінських рішень. Внутрішня звітність – це ще не результат управлінського аналізу, що є найважливішим елементом управлінського обліку, вона є первинним матеріалом для управлінського аналізу, але матеріалом, що вже готовий для загальної оцінки центрів відповідальності, ступеня досягнення поставлених цілей і вироблення

оперативних коригуючих рішень.

Водночас внутрішня управлінська звітність має статус аналітичного звіту, оскільки є сукупністю даних про фінансово-господарську діяльність і розрахункових показників [7, с. 37]. Застосування такого підходу передбачає, що внутрішня управлінська звітність є готовим інформаційним продуктом, на основі якого можуть прийматись управлінські рішення.

На нашу думку, вирішення даної проблеми сьогодні не може бути однозначним, оскільки на співвідношення між внутрішньою управлінською звітністю та аналітичною звітністю на конкретному підприємстві впливають особливості організації обліку та економічного аналізу на ньому. Так, якщо в умовах ручної або змішаної форми ведення обліку внутрішня управлінська звітність може розглядатись в якості аналітичного звіту, то в умовах комп'ютеризації обліково-аналітичного та управлінського процесу за допомогою сучасних інформаційних систем окремо виділяється управлінська звітність, і окремо – аналітична звітність. В провідних світових компаніях використовуються такі ІТ-системи, які дозволяють забезпечувати ефективно вивільнення та обробку інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень [32, с. 294]. Зокрема, в них створюються підсистеми, які забезпечують формування, вивільнення, перетворення і завантаження даних в спеціальні сховища (Data Warehouse), так і підсистеми, які забезпечують за необхідності обробку даних, розміщених в сховищі. Обробка облікових даних здійснюється за допомогою інструментів бізнес-аналітики, за результатами використання яких формується аналітична звітність, яка дозволяє забезпечити взаємозв'язок між даними системи управлінського обліку та управлінськими рішеннями, що приймаються керівництвом підприємства.

Неможливість подолання бар'єрів, встановлених розробниками систем міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності (IAS/IFRS, GAAP US) в частині впровадження об'єктів, що притаманні підприємствам нової економіки

(інтелектуального і людського капіталу, соціального капіталу, факторів генерування і руйнування вартості тощо) зумовили виникнення попиту з боку менеджменту підприємства на новий “інформаційний продукт”, який би відповідав вищенаведеним потребам.

Це передбачає необхідність розробки нової моделі звітування підприємств на основі застосування можливостей сучасних інформаційно-комп'ютерних систем і технологій.

Основною причиною необхідності проведення змін в чинній бізнес-моделі внутрішньої управлінської звітності є значні прояви обмеженості фінансової звітності як інформаційного джерела для прийняття рішень менеджерами в умовах наростання динаміки зовнішнього середовища підприємств. Як результат, менеджери є ініціаторами впровадження альтернативних управлінських обліково-аналітичних систем, які б забезпечували краще (більш повно та в необхідних аналітичних розрізах) інформування про стан та результати діяльності підприємства.

Виділяють наступні п'ять тенденцій, які визначають подальший розвиток бізнес-моделі внутрішньої управлінської звітності в умовах сьогодення (рис. 211).

Виділені тенденції характеризують загальні тенденції розвитку облікової системи в світі, і системи внутрішньої управлінської звітності зокрема:

- підкреслюючи її соціальну та стратегічну спрямованість, що передбачає необхідність розширення змістовного наповнення внутрішньої управлінської звітності показниками, що відображають соціально-екологічну діяльність підприємства;

- акцентуючи увагу на інтеграції систем інформаційного забезпечення підприємства в нові, більш адаптивні структури, що є першопричиною появи таких інтегрованих обліково-аналітичних систем як контролінг;

- підкреслюючи всезростаючу роль інформаційно-комп'ютерних систем і

технологій в процесі побудови облікової системи підприємства, особливо, в умовах застосування Інтернет-технологій;

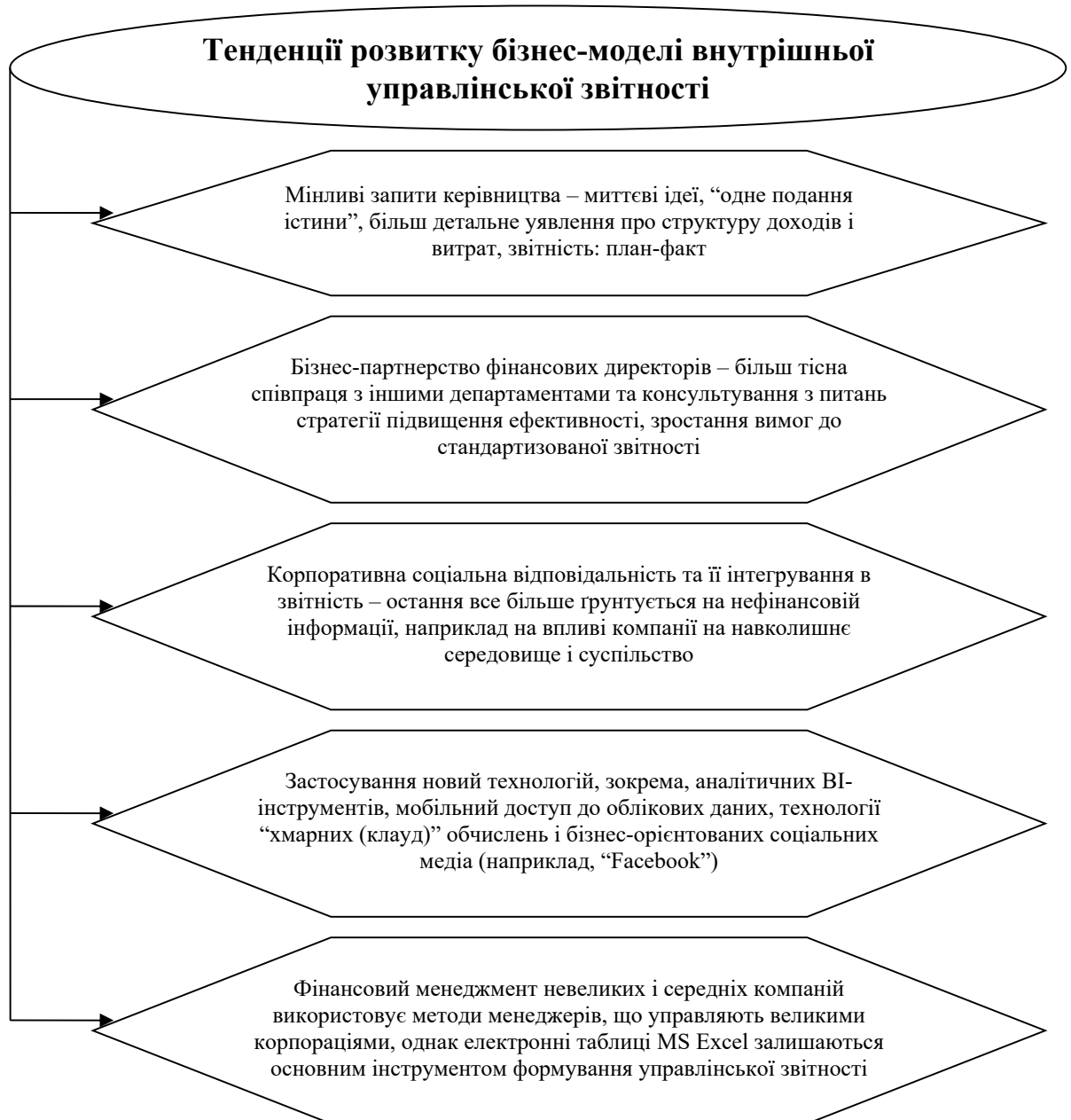


Рис. 2.11. Тенденції розвитку бізнес-моделі внутрішньої управлінської звітності

– наголошуючи на обмеженості фінансових ресурсів у підприємств, на розвиток системи звітності підприємства, що визначає причини використання

доступних прикладних програм формування необхідних управлінських звітів замість спеціалізованих облікових програмних продуктів.

Не дивлячись на те, що екологічний облік та звітність ще не досить широко ввійшли в вітчизняну облікову практику, однак витрати на екологічні програми, соціальні та інші проекти також є предметом контролю, тому повинні заходити відображення в управлінських звітах. Все більшу увагу приділяти ролі системи управлінського обліку в процесі управління природоохоронною та екологічною діяльністю підприємства, для чого на підприємствах створюють систему екологічного менеджменту. Вважається, що базою для здійснення екологічного менеджменту повинен стати управлінський облік – спеціально створена обліково-аналітична система, покликана для збору, обробки та узагальнення інформації про природоохоронну діяльність підприємства, її планування та результати впливу. Однак обов'язково слід враховувати, що для побудови системи внутрішньої управлінської звітності екологічного спрямування має бути виділена окрема підсистема екологічного управлінського обліку, яка ідентифікуватиме доходи і витрати екологічної діяльності та пов'язаних з ними активи та пасиви підприємства [12, с. 178].

Запропонована модель складання внутрішньої управлінської звітності, яка включала як фінансові, так і нефінансові показники. Результатом розробки такої моделі стала поява таких систем управлінського обліку як калькулювання на основі діяльності (activity based costing) та система збалансованих показників (balanced scorecard), які сьогодні позиціонуються як найбільш дієві і ефективні системи формування управлінської звітності, що використовуються в системі стратегічного менеджменту підприємств. Тобто відбувається поступова трансформація системи управлінського обліку в напрямі забезпечення його стратегічної спрямованості.

Наголошується на необхідності удосконалення змістовного наповнення внутрішньої управлінської звітності в напрямі забезпечення її стратегічної

спрямованості.

Отже, 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.

Висновки до розділу II

Для ведення підприємством успішної діяльності та отримання чіткої і зрозумілої інформації про стан справ для прийняття управлінських рішень, необхідно розробити систему внутрішньої управлінської звітності. Її призначенням буде формування інформації про рівень витрат і прибутків господарюючого суб'єкта, порівняльність показників у часовому періоді та фактичних із плановими, подання інформації про наслідки раніше прийнятих рішень. Тобто дану систему можна вважати інформаційним джерелом для прийняття перспективних управлінських рішень.

Оскільки внутрішня управлінська звітність відображає загальну економічну ситуацію на підприємстві, то її формування є невіддільною частиною його діяльності. Саме тому для системи управління господарюючим суб'єктом інформація цієї звітності повинна бути повна, зрозуміла, уніфікована та універсальна. Саме на основі якісних і ґрунтовних внутрішніх управлінських звітів є можливість налагодити процес забезпечення інформацією внутрішніх, користувачів та підвищувати ефективність прийнятих ними рішень.

У наукових доробках немає єдиного підходу щодо алгоритму створення на підприємстві системи внутрішньої управлінської звітності та вибору її форм. Є поодинокі дослідження вчених щодо розгляду методики формування окремих внутрішніх управлінських звітів, зокрема про закупівлю матеріалів, про виробництво продукції та її продаж тощо.

Отримати повну і детальну інформацію про діяльність підприємства можна через формування внутрішньої управлінської звітності за центрами відповідальності чи окремих відділах: управління, постачання, виробництва, збуту. На основі цього складається зведена внутрішня звітність підприємства. Таким чином формуються передумови щодо побудови повного поетапного управлінського циклу, у якому – аналізуються дані попередніх звітних періодів чи ресурсний потенціал підприємства; обґрунтовуються та розробляються планові/прогнозні показники; обліковуються фактичні результати діяльності та визначаються відхилення і шляхи їх усунення і недопущення у майбутньому. Саме показники внутрішньої управлінської звітності забезпечують керівництву можливість координувати структурні підрозділи та центри відповідальності, а також узагальнювати облікові, прогнозні та аналітичні дані про діяльність підприємства.

РОЗДІЛ III

АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ВНУТРІШНЬОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇЇ ЗНАЧЕННЯ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1 Оптимальна структура та інформаційне значення управлінської звітності підприємства

Здійснення підприємницької діяльності в сучасних ринкових умовах, нестабільності економіки держави (в тому числі в умовах воєнного стану), вразливості обраної галузі економіки до непоправних дій все сильніше ставить суб'єкта господарювання в умови необхідності активно дбати про якість своєї системи управління. Здатність керівництва до ефективного управління визначається доцільністю та своєчасністю задіяних ним рішень.

Для впровадження обґрунтованих рішень, метою яких є досягнення підприємством запланованих результатів, виникає необхідність у відповідному інформаційному забезпеченні. Носієм ключових виробничих, фінансових та інших даних є управлінська звітність, і саме вона повинна забезпечувати управлінський апарат підприємства релевантною інформацією. Для того, щоб дані управлінської звітності носили цінний характер щодо запитів керівництва, виникає необхідність її оптимальної структури.

Управлінська звітність в питанні забезпечення керівництва обліковою інформацією стає об'єктом наукових досліджень та знаходила своє в пацях таких науковців як Куцик П.О. [26], Король С.Я [21], Кузь В.І. [25], Гладій І.О. [10], та ін. Проте, дуже мало уваги в наукових виданнях присвячено питанню структури управлінської звітності та переліку, що є дуже важливим для відображення у відповідних звітах, розрахункових показників.

Управлінська звітність не є регламентованою та обов'язковою для складання господарюючими суб'єктами, але в умовах різного роду кризових

явищ вона стає все більш затребуваною і до неї висуваються все більш високі вимоги.

Вивчаючи науково-практичний досвід з даної тематики, стає зрозумілим у необхідності більш широкого розкриття питання щодо визначення форм та структури управлінської звітності, методики формування, рівнів інформаційних запитів та потреб користувачів. Все це дозволяє говорити про наявність теоретично-практичних потреб за вказаним напрямом та необхідність в детальному дослідженні.

Метою поставленого завдання є обґрунтування найбільш оптимальної структури звітності управління підприємством, яка би забезпечувала інформаційні потреби менеджерів задля стабільності та ефективного господарювання. Реалізація мети досягається виконанням науково-дослідних завдань щодо з'ясування значення управлінської звітності, встановлення складових управлінської звітності, що є оптимальними при формуванні звітності з врахуванням запитів керівництва, розробки універсальних форм управлінських звітів, що стануть в нагоді кожному господарюючому суб'єкту не залежно від галузевих особливостей під час прийняття відповідних управлінських рішень.

Керуючись нормами закону “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” всі юридичні особи зобов'язані складати та у визначені терміни подавати фінансову звітність [10]. Жорстка регламентація з боку держави, стандартизація форм, нормативно-правовий перелік статей для відображення показників, роблять фінансову звітність основним джерелом інформації про підприємство як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів. В умовах комерційної таємниці щодо інформації про суб'єкта господарювання зацікавлені особи намагаються оцінити основні показники діяльності, проаналізувати прибутковість та подальшу перспективність співпраці з опонентом використовуючи дані фінансової звітності, яка є вільному

доступі. Але, оскільки така звітність є досить обмеженим інформаційним джерелом для адміністрації, використання лише її даних в процесі управління є недостатнім і неможливим.

Первинний аналіз фінансового та майнового стану підприємства є основою для подальшого знаходження альтернативних і застосування аргументованих управлінських рішень, тому потреби внутрішніх користувачів звітності набагато ширші. зважаючи на це, менеджерам потрібно не тільки перелік фактичних відомостей по результатах діяльності підприємства у звітному періоді, а і аналітичні дані, які дадуть можливість порівняти основні показники діяльності під час певного проміжку часу, слідкувати за їх динамікою, прогнозувати тенденцію, оцінити вклад окремих сегментів діяльності (підрозділів) в основні досягнення господарюючого суб'єкта. Для керівництва основним джерелом інформації щодо обліково-аналітичних даних є управлінська звітність. Апарат управління повинен бути забезпечений компактною і повною інформацією, тобто певні управлінські звіти повинні включати оптимальний ряд показників, що дозволить здійснити якісний аналіз та дати оцінку одному конкретному або кільком пов'язаним між собою напрямків діяльності, характеристик підприємства, його роботи. А в реальності через перенасичення звітною інформацією знижується релевантність наданих у звітах даних для вимог менеджменту, а суб'єкт господарювання ризикує дієвістю та якістю своєї системи управління.

За оцінкою наукової літератури [64, с.33; 7, с.38] управлінську звітність необхідно формувати в розрізі таких складових (рис.3.1)

Перша складова - управлінська звітність про фінансове становище та результати діяльності господарюючого суб'єкта як правило складається з управлінського балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів. Для їх формування можна використовувати стандартні форми типових фінансових звітів, перетворені для конкретних потреб менеджерів із додаванням

стовпців з показниками абсолютних і відносних відхилень по кожній представлений у звіті статті. Більш детальної аналітичності таким звітним формам може надати деталізація окремих статей, до прикладу, у розрізі номенклатурних одиниць запасів, контрагентів, тощо.

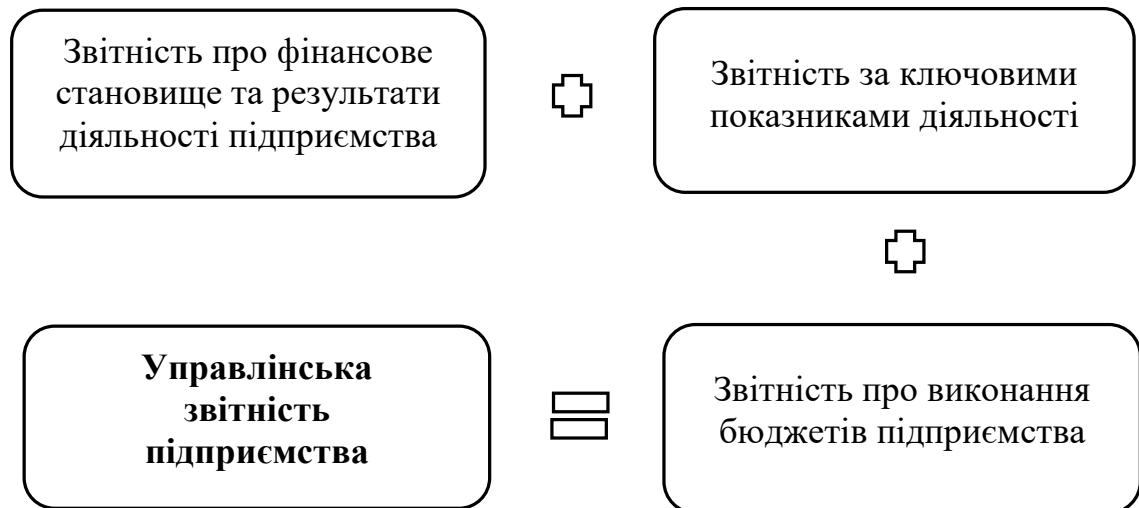


Рис. 3.1. Складові управлінської звітності

Друга складова - звітність за ключовими показниками діяльності повинна складатися як в цілому по підприємству, так і по кожному центру відповідальності окремо. Такими можуть бути звіти про ефективність виробництва продукції, про виконання цільових показників, про реалізацію, тощо. Складаючи комплексний звіт по підприємству, є необхідність розглянути в ньому здатність відображення відсоткового вираження в структурі прибутку кожного центру відповідальності підприємства за звітний період.

Третя складова - звітність про виконання бюджетів, затверджених на підприємстві, повинна показувати заплановані і фактичні показники, наявні між ними відхилення і, звичайно, короткі пояснення щодо цього.

Зважаючи на унікальність різних організаційно-правових форм господарювання, чисельність різних видів діяльності, специфіку виробничих

процесів управлінська звітність для кожного господарюючого суб'єкта є індивідуальною. Тому напрацювання стандартних форм звітності, які в повній мірі би забезпечували інформаційні потреби центрів управління різних підприємств є неможливим. Кожний індивідуальний суб'єкт господарювання самостійно розробляє і затверджує потрібні для ефективного управління форми звітів. Не залежно від індивідуальних рис підприємства, що визначають структуру і склад його управлінської звітності, всім підприємницьким суб'єктам доцільно складати управлінські звіти, які показуватимуть показники його ліквідності, рентабельності, платоспроможності, а в умовах загострення конкуренції та затяжних економічних криз ще і проаналізувати можливість уникнути банкрутства. Щоб збільшити ефективність власної діяльності, підприємство для потреб системи управління повинно складати звіти про ліквідність та платоспроможність, звіти про рентабельність, звіти про потенційність банкрутства. Формувати звіт про ліквідність та платоспроможність підприємства необхідно за такими показниками (Табл. 3.1).

Важливим є те, що запровадження такого звіту для підприємства дасть можливість керівництву на основі його даних здійснювати контроль:

- за здатністю господарюючого суб'єкта своєчасно здійснювати розрахунок за короткостроковими зобов'язаннями;
- за частиною поточних зобов'язань, яку є можливість погасити терміново;
- за розміром оборотних коштів, що припадає на одну гривню поточних зобов'язань;
- за обсягом поточних зобов'язань, що можна покрити в рахунок надходжень в майбутньому;
- за абсолютно ліквідними активами в складі робочого капіталу, які забезпечують свободу фінансового маневру;

- за поточною операційною діяльністю за рахунок ліквідних активів без додаткового залучення інших джерел фінансування;
- за показниками фінансової рівноваги підприємства в довго та короткострокових періодах [8].

Таблиця 3.1

Форма управлінського звіту про ліквідність та платоспроможність підприємства

№	Показник	Формула розрахунку (за даними фінансової звітності)	Нормативне значення	Період 1	Період 2	Абсолютне відхилення / відносне відхилення
1	Робочий капітал	$\Phi.1 \text{ p.1195} - \text{p.1695}$	$>30 \% \text{ ОА}$			
2	Ефективність заборгованості	$\Phi.1 \text{ p.1695} - (\text{p.1125} + \dots + \text{p.1165})$	у динам.			
3	Коефіцієнт поточної ліквідності	$\Phi.1 \text{ p.1195} \div \text{p.1695}$	1-3			
4	Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\Phi.1 (\text{p.1195} - \text{p.1100}) \div \text{p.1695}$	0,5-1			
5	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\Phi.1 \text{ p.1165} \div \text{p.1695}$	0,2-0,35			
6	Маневреність робочого капіталу	$\Phi.1 (\text{p.1165} + \text{p.1160}) \div (\text{p.1195} - \text{p.1695})$	>0			
7	Коефіцієнт захищеного періоду	$\Phi.1 \text{ p.1195} \div (\Phi.2 \text{ p.2050} + \text{p.2130} + \text{p.2150} + \text{p.2180}) \div 360$	у динам.			
8	Коефіцієнт забезпеченості реалізації робочим капіталом	$\Phi.1 (\text{p.1195} - \text{p.1695}) \div \Phi.2 \text{ p.2000}$	у динам.			
9	Коефіцієнт довгострокового фінансового забезпечення 1	$\Phi.1 \text{ p.1495} \div \text{p.1095}$	$>0,5-0,7$			
10	Коефіцієнт довгострокового фінансового забезпечення 2	$\Phi.1 (\text{p.1495} + \text{p.1595}) \div \text{p.1095}$	>1			

Також необхідно буде здійснювати моніторинг відхилень нормативних значень від розрахункових показників, тому що великі розбіжності будуть свідчити про неефективність управління оборотними активами підприємства. Аналізуючи ліквідність та платоспроможність суб'єкта господарювання для вимог дієвого керівництва, формування зазначеного звіту є доцільним в комплексі з оцінкою змін в складі ресурсів та джерел їх утворення підприємства, розрахунком індексу ліквідності, тощо.

Сума отриманого прибутку показує абсолютний ефект, а рентабельність дає характеристику ступеня ефективності, тобто відносну міру прибутковості. У загальній формі рентабельність визначається як відношення прибутку до витрат чи використовуваних ресурсів (капіталу). Рентабельність вимірюється у %. Тому коефіцієнт прибутковості множиться на 100%.

У чисельнику коефіцієнта прибутковості є показники прибутку: операційного, валового, від звичайної діяльності, від звичайної діяльності до оподаткування, чистого прибутку, від окремого виду діяльності, чистого грошового потоку.

У знаменнику – сума основних виробничих засобів, сума основних засобів і матеріальних оборотних активів, валюта (підсумок) балансу, власний капітал, перманентний капітал, витрати господарської операції, окремого виду діяльності, обсяг продажу (реалізації).

Від внутрішнього складу коефіцієнта залежить його застосування та економічний зміст.

Найбільш вагомим показниками рентабельності є:

– рентабельність активів або економічна рентабельність = (чистий прибуток : середня величина активів)х100%;

- загальна рентабельність або рентабельність виробничого капіталу = $(\text{валовий прибуток} : (\text{середня вартість основних виробничих засобів} + \text{середня вартість матеріальних оборотних активів})) \times 100\%$;
- рентабельність власного капіталу або фінансова рентабельність = $(\text{чистий прибуток} : \text{середня величина власного капіталу}) \times 100\%$;
- рентабельність окремого виду продукції = $(\text{прибуток виробу} : \text{собівартість(ціна)}) \times 100\%$;
- рентабельність реалізації або комерційна рентабельність = $(\text{валовий прибуток} : \text{чистий дохід (виручка) від реалізації}) \times 100\%$.

При здійсненні аналізу рентабельності розраховують і оцінюють рівень показників в порівняно з запланованими даними та в динаміці, роблять факторний аналіз їх зміни, знаходять резерви (невикористані можливості) підвищення рентабельності, розробляють заходи по їх мобілізації.

Управлінський звіт про рентабельність доцільно формувати за прикладом таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Форма управлінського звіту про рентабельність підприємства

№	Показник	Формула розрахунку (за даними фінансової звітності)	Нормативне значення	Період 1	Період 2	Абсолютне відхилення / відносне відхилення
1	Рентабельність активів, %	$\Phi.2 \text{ р.}2350 \div (\Phi.1 \text{ р.}1300 (\text{гр.}3 + \text{гр.}4) \div 2) \times 100 \%$	>14			
2	Рентабельність власного капіталу, %	$\Phi.2 \text{ р.}2350 \div (\Phi.1 \text{ р.}1495 (\text{гр.}3 + \text{гр.}4) \div 2) \times 100 \%$	≥ 20			
3	Рентабельність продажів, %	$\Phi.2 \text{ р.}2350 \div \text{р.}2000 \times 100 \%$	>30			

На основі даних звіту про рентабельність підприємства апарату управління потрібно слідкувати за змінами розрахункових показників у

досліджуваних періодах і при великих їх відхиленнях визначити фактори впливу на це (факторний аналіз) та ступінь їх впливу для подальшого корегування діяльності підприємства.

Крім показників представлених у таблиці 3.2 в інтересах керівного апарату доцільним здійснити розрахунок рентабельності продукції, діяльності та ін.

В ринкових конкурентних умовах метою діяльності підприємства є отримання максимального прибутку, розмір якого керівництво повинно аналітично обґрунтувати, а в час загострення конкуренції розрахувати свій граничний обсяг продажу, що хоч і не дасть можливості одержати прибуток, але гарантовано відшкодуються пов'язані з випуском і збутом витрати. Дослідження зв'язку обсягу продажу, витрат, ціни та прибутку ще називають аналізом беззбитковості або маржинальним аналізом. Методика маржинального аналізу дає можливість:

- зробити прогноз величини прибутку при заданих обсягах продажу, ціні, постійних та змінних витратах;
- визначити беззбитковий рівень продажу при певних цінах, постійних витратах та змінних витратах;
- окреслити зону безпеки підприємства, або рівень допустимого скорочення обсягів продажу враховуючи ризик попадання в зону збитку;
- зробити факторний аналіз зміни критичного обсягу та зони безпеки;
- розрахувати необхідний обсяг продажу для отримання встановленого прибутку;
- розрахувати критичний рівень постійних витрат при встановленому обсягу продажу і рівні маржинального доходу;
- визначити беззбиткову ціну реалізації при встановленому обсягу продажу та рівні постійних і змінних витрат.

Також доцільно постійно розраховувати ймовірність настання банкрутства. Є багато методик такого розрахунку. Однією з найоптимальніших є модель Е.Альтмана:

$$Z = 1,2X_1 + 1,4X_2 + 3,3X_3 + 0,6X_4 + X_5$$

де X_1 – робочий капітал / усього активів;

X_2 – нерозподілений прибуток / усього активів;

X_3 – прибуток до оподаткування / усього активів;

X_4 – власний капітал / зобов'язання;

X_5 – чистий дохід / усього активів.

Звіт про потенційність банкрутства можна розробити на її основі (Таблиця 3.3)

За даними звіту можна визначити ймовірність банкрутства на підприємстві. Якщо $Z \leq 1,8$ – дуже висока ймовірність банкрутства, від 1,81 до 2,67 – середня, від 2,68 до 2,99 – низька і якщо $Z \geq 3,0$ – дуже низька. Відповідно, чим більша ймовірність банкрутства, тим гірший фінансовий стан підприємства.

Отже головною метою управлінської звітності є забезпечення керівництва на всіх рівнях управління оперативною, достовірною та корисною інформацією для стратегічного і поточного управління діяльністю підприємства. Від рівня управління будуть залежати види і структура управлінської звітності.

Таблиця 3.3

Форма управлінського звіту про потенційність банкрутства підприємства за методикою Е. Альтмана)

№	Коефіцієнт	Формула розрахунку (за даними фінансової звітності)	Період 1	Період 2	Абсолютне відхилення / відносне відхилення
1	X_1	$\Phi.1 (p.1195 (гр.3+гр.4) \div 2 - p.1695 (гр.3+гр.4) \div 2) \div (p.1300 (гр.3+гр.4) \div 2)$			
2	X_2	$\Phi.2 p.2350 \div \Phi.1 (p.1300 (гр.3+гр.4) \div 2)$			

3	X_3	$\Phi.2 \text{ p.2290} \div \Phi.1 \text{ (p.1300 (гр.3+гр.4) } \div 2)$			
4	X_4	$\Phi.1 \text{ (p.1495 (гр.3+гр.4) } \div 2) \div ((\text{p.1595 (гр.3+гр.4) } \div 2) + (\text{p.1695 (гр.3+гр.4) } \div 2))$			
5	X_5	$\Phi.2 \text{ p.2000} \div \Phi.1 \text{ (p.1300 (гр.3+гр.4) } \div 2)$			
6	Z	$1,2X_1 + 1,4X_2 + 3,3X_3 + 0,6X_4 + X_5$			

Оскільки ведення управлінського обліку в Україні є не обов'язковим, єдиних встановлених форм звітів, які б задовольняли потреби всіх суб'єктів господарювання, не існує. Оптимально їх можна розділити на такі, що стосуються результатів діяльності та фінансового стану підприємства, його ключових показників роботи, виконання різноманітних бюджетів. Будь-яке підприємство, що є зацікавленим у власній фінансовій стабільності, мусить складати управлінські звіти, які будуть відображати основні показники його ліквідності, рентабельності, платоспроможності, розрахунок ймовірності банкрутства. Для цього запропоновано використовувати представлені вище форми звітів. В залежності від індивідуальних особливостей діяльності господарюючого суб'єкта, потреб керівництва тощо, доповнювати їх, адаптуючи під свої потреби.

Щодо періодичності складання управлінських форм звітності, то оптимальним буде формувати звіти за результатами звітного року та розрізі кварталів. Доповнити розробку форм управлінської звітності доцільно буде для оцінки фінансової стійкості, загального аналізу та ділової активності вітчизняних комерційних підприємств.

3.2 Аналіз показників внутрішньої управлінської звітності підприємства

Аналіз показників управлінської звітності для потреб менеджменту підприємства сприяє забезпеченню апарату управління релевантною інформацією, що орієнтована на впровадження дієвих керівних рішень.

Управлінська звітність є основним джерелом обліково-аналітичних даних для керівництва.

Визначення та комплексний аналіз показників форм управлінської звітності запропонованих вище здійснимо за даними фінансової звітності (Додаток К) ТзОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” у 2019-2021 роках.

Розрахунок почнемо з показників Звіту про ліквідність та платоспроможність підприємства.

Робочий капітал (Рк):

$$Рк_{2019} = 12224,2 - 14386,1 = - 2161,9$$

$$Рк_{2020} = 10467,7 - 13210,4 = - 2742,7$$

$$Рк_{2021} = 47777,0 - 48027,7 = - 250,7$$

Ефективність заборгованості (Ез):

$$Ез_{2019} = 14386,1 - (5492,0 + 2,8) = 8891,3$$

$$Ез_{2020} = 13210,4 - (6265,4 + 4,3) = 6940,7$$

$$Ез_{2021} = 48027,7 - (24323,6 + 1709,4) = 21994,7$$

Коефіцієнт поточної ліквідності (Кпл):

$$Кпл_{2019} = 12224,2 \div 14386,1 = 0,8497$$

$$Кпл_{2020} = 10467,7 \div 13210,4 = 0,7924$$

$$Кпл_{2021} = 47777,0 \div 48027,7 = 0,9948$$

Коефіцієнт швидкої ліквідності (Кшл):

$$Кшл_{2019} = (12224,2 - 4961,5) \div 14386,1 = 0,5048$$

$$Кшл_{2020} = (10467,7 - 2721,9) \div 13210,4 = 0,5863$$

$$Кшл_{2021} = (47777,0 - 15714,8) \div 48027,7 = 0,6676$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (Кал):

$$Кал_{2019} = 2,8 \div 14386,1 = 0,00019$$

$$Кал_{2020} = 4,3 \div 13210,4 = 0,00033$$

$$Кал_{2021} = 1709,4 \div 48027,7 = 0,03559$$

Маневреність робочого капіталу (Мрк):

$$Mrk_{2019} = 2,8 \div (12224,2 - 14386,1) = -0,0013$$

$$Mrk_{2020} = 4,3 \div (10467,7 - 13210,4) = -0,0016$$

$$Mrk_{2021} = 1709,4 \div (47777,0 - 48027,7) = -6,8185$$

Коефіцієнт захищеного періоду (Кзп):

$$Kзп_{2019} = 12224,2 \div (-42375,8) \div 360 = -0,0008$$

$$Kзп_{2020} = 10467,7 \div (-51125,9) \div 360 = -0,0006$$

$$Kзп_{2021} = 47777,0 \div (66004,9) \div 360 = -0,0020$$

Коефіцієнт забезпеченості реалізації робочим капіталом (Кзррк):

$$Kзррк_{2019} = (12224,2 - 14386,1) \div 44985,5 = -0,0481$$

$$Kзррк_{2020} = (10467,7 - 13210,4) \div 55549,6 = -0,0494$$

$$Kзррк_{2021} = (47777,0 - 48027,7) \div 72433,7 = -0,0035$$

Коефіцієнт довгострокового фінансового забезпечення 1 (Кдфз1):

$$Kзррк_{2019} = 1476,3 \div 3733,8 = 0,3954$$

$$Kзррк_{2020} = 2519,6 \div 5537,2 = 0,4550$$

$$Kзррк_{2021} = 3838,4 \div 4362,4 = 0,8799$$

Коефіцієнт довгострокового фінансового забезпечення 2 (Кдфз2):

$$Kзррк_{2019} = (1476,3 + 95,6) \div 3733,8 = 0,4210$$

$$Kзррк_{2020} = (2519,6 + 273,3) \div 5537,2 = 0,5044$$

$$Kзррк_{2021} = (3838,4 + 273,3) \div 4362,4 = 0,9425$$

Згрупуємо дані розрахунків та проведемо порівняльний аналіз показників Звіту про ліквідність та платоспроможність ТзОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” у 2019-2021 р.р. (Табл. 3.4 та Додаток Л).

За результатами порівняльного аналізу показників Звіту про ліквідність та платоспроможність ТзОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” у 2019-2021 р.р. (Табл. 3.4 та Додаток Л) можна зробити такі висновки:

- робочий капітал у 2019-2021 роках має від’ємне значення, що свідчить про те, що вся вартість оборотних активів, та частина необоротних фінансується за рахунок поточних зобов’язань. У 2020 році в порівнянні з 2019 роком цей

показник продовжив знижуватися, але у 2021 році в порівнянні з 2020 роком різко зріс, що свідчить про зміну структури фінансування і формування кредитної політики по відношенню до покупців і постачальників;

Таблиця 3.4

Порівняльний аналіз показників управлінського звіту про ліквідність та платоспроможність ТЗОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” у 2019-2021 рр.

№	Показник	Нормативне значення	2019р.	2020р.	2021р.	Абсолютне відхилення 2019р./2021р.	Відносне відхилення 2019р./2021р.
1	Робочий капітал	>30 % ОА	-2161,9	-2742,7	- 250,7	1911,2	11,60
2	Ефективність заборгованості	у динам.	8891,3	6940,7	21994,7	13103,4	247,37
3	Коефіцієнт поточної ліквідності	1-3	0,8497	0,7924	0,9948	0,1451	117,08
4	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,5-1	0,5048	0,5863	0,6676	0,1628	132,25
5	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2-0,35	0,00019	0,00033	0,03559	0,0354	18731,58
6	Маневреність робочого капіталу	>0	-0,0013	-0,0016	-6,8185	-6,8172	524500,00
7	Коефіцієнт захищеного періоду	у динам.	-0,0008	-0,0006	-0,0020	-0,0012	250,00
8	Коефіцієнт забезпеченості реалізації робочим капіталом	у динам.	-0,0481	-0,0494	-0,0035	0,0446	7,28
9	Коефіцієнт довгострокового фінансового забезпечення 1	>0,5-0,7	0,3954	0,4550	0,8799	0,4845	222,53
10	Коефіцієнт довгострокового фінансового забезпечення 2	>1	0,4210	0,5044	0,9425	0,5215	223,87

- ефективність заборгованості у 2021 р. в порівнянні з 2019 роком зросла, проте у 2020 в порівнянні з 2019 роком вона знизилась, а в 2021 році суттєво збільшилась, це свідчить про те, що для покращення фінансового стану підприємства необхідна активна дебіторська політика, яка передбачає формування ефективної кредитної політики підприємства, зниження ризиків виникнення прострочених боргів та рефінансування дебіторської заборгованості;

- коефіцієнт поточної ліквідності за аналізований період дещо занижений, що свідчить про низьку здатність підприємства виконувати свої короткострокові зобов'язання. У 2020 році в порівнянні з 2019 роком цей показник продовжував знижуватися, але у 2021 році суттєво зріс, але ще не досягнув нормативного значення і це свідчить про позитивну динаміку;

- коефіцієнт швидкої ліквідності за аналізований період знаходиться в межах норми, що свідчить про здатність підприємства погасити поточні зобов'язання, якщо положення стане критичним, але цей показник хоч і має низький рівень, проте наявне зростання з року в рік;

- коефіцієнт абсолютної ліквідності підприємства з 2019 по 2021 роки нижче норми, що свідчить про неможливість покриття короткострокових боргових зобов'язань за рахунок грошових коштів та їх еквівалентів;

- маневреність робочого капіталу за досліджуваний період нижче норми, та характеризує низьку частку запасів у його загальні сумі;

- від'ємне значення коефіцієнта захищеного періоду свідчить про нездатність підприємства здійснювати поточну операційну діяльність за рахунок ліквідних активів, не залучивши додаткових джерел фінансування;

- коефіцієнт забезпеченості реалізації робочим капіталом співвідносить короткострокову платоспроможність до річного операційного грошового потоку, можна мати стабільну поточну і швидку ліквідність, та значення цього показника знижуватиметься;

- коефіцієнт довгострокового фінансового забезпечення 1 і 2 свідчать про покриття необоротних активів довгостроковим капіталом та характеризують рівень дотримання фінансової рівноваги підприємства у довго та короткостроковому періодах. Якщо ці показники в межах норми ($K1 > 0,5-0,7$; $K2 > 1$), то можна вважати, що підприємство є потенційно платоспроможним. У 2019 та 2020 роках показники менше норми, в у 2021 році ситуація суттєво покращилась та показники наблизились до норми.

Для формування звіту про рентабельність ТЗОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” у 2019-2021 р.р. здійснимо розрахунок його показників.

Рентабельність активів (R_a) , %:

$$R_{a\ 2019} = 765,6 \div ((5699,5 + 15958,0) \div 2) \times 100\% = 7,0701$$

$$R_{a\ 2020} = 1044,9 \div ((15958,0 + 16003,3) \div 2) \times 100\% = 6,5386$$

$$R_{a\ 2021} = 1212,4 \div ((15960,0 + 52139,4) \div 2) \times 100\% = 3,5607$$

Рентабельність власного капіталу ($R_{вк}$) , %:

$$R_{вк\ 2019} = 765,6 \div ((711,3 + 1476,3) \div 2) \times 100\% = 69,9945$$

$$R_{вк\ 2020} = 1044,9 \div ((1476,3 + 2519,6) \div 2) \times 100\% = 52,2986$$

$$R_{вк\ 2021} = 1212,4 \div ((2519,6 + 383,4) \div 2) \times 100\% = 83,5273$$

Рентабельність продажів ($R_{п}$) , %:

$$R_{п\ 2019} = 765,6 \div 44985,5 \times 100\% = 1,7019$$

$$R_{п\ 2020} = 1044,9 \div 55549,6 \times 100\% = 1,8810$$

$$R_{п\ 2021} = 1212,4 \div 72433,7 \times 100\% = 1,6738$$

Згрупуємо дані розрахунків та проведемо порівняльний аналіз показників Звіту про рентабельність ТЗОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” у 2019-2021 р.р. (Табл. 3.5 та Додаток М).

За результатами порівняльного аналізу показників управлінського звіту про рентабельність ТЗОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” у 2019-2021 р.р. (Табл. 3.5 та Додаток В) можна зробити такі висновки:

- рентабельність активів за досліджуваний період знизився на 49,64%, та є нижче норми, це свідчить про неефективність господарювання та вказує на не результативність використання підприємством свого майна, включаючи кредитні запозичення;
- рентабельність власного капіталу досить висока і за досліджуваний період спостерігається тенденція до збільшення (на 19,33 %), що є позитивним моментом, оскільки цей показник показує яка віддача (норма прибутку) на вкладений власний капітал та максимізація його— важливе завдання, яке необхідно виконати управлінцям підприємства;
- рентабельність продажів досить низький, що є негативним, оскільки цей показник показує, яку суму операційного прибутку отримує підприємство з кожної гривні проданої продукції.

Таблиця 3.5

**Порівняльний аналіз показників управлінського звіту про рентабельність
ТзОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” у 2019-2021 р.р.**

№	Показник	Нормативне значення	2019р.	2020р.	2021р.	Абсолютне відхилення 2019р./2021р.	Відносне відхилення 2019р./2021р.
1	Рентабельність активів, %	>14	7,0701	6,5386	3,5607	-3,5094	50,36
2	Рентабельність власного капіталу, %	≥20	69,9945	52,2986	83,5273	13,5328	119,33
3	Рентабельність продажів, %	>30	1,7019	1,8810	1,6738	-0,0281	98,35

Наступним етапом, використавши модель Е.Альтмана, розрахуємо ймовірність настання банкрутства та складемо управлінський звіт про потенційність банкрутства. Для складання звіту розрахуємо відповідні показники.

$$X_{1(2019)} = ((4662,0 + 12224,2) \div 2 - (4899,6 + 14386,1) \div 2) \div ((5699,5 + 15958,0) \div 2) = 0,1108$$

$$X_{1(2020)} = ((12224,2+10467,7) \div 2 - (14386,1+13210,4) \div 2) \div ((15958,0+16003,3) \div 2) = 0,2189$$

$$X_{1(2021)} = ((10467,7+47777,0) \div 2 - (13167,1+48027,7) \div 2) \div ((15960,0+52139,4) \div 2) = -0,0433$$

$$X_{2(2019)} = 765,6 \div ((5699,5+15958,0) \div 2) = 0,0707$$

$$X_{2(2020)} = 1044,9 \div ((15958,0+16003,3) \div 2) = 0,0654$$

$$X_{2(2021)} = 1212,4 \div ((15960,0+52139,4) \div 2) = 0,0356$$

$$X_{3(2019)} = 933,6 \div ((5699,5+15958,0) \div 2) = 0,086215$$

$$X_{3(2020)} = 1274,3 \div ((15958,0+16003,3) \div 2) = 0,07974$$

$$X_{3(2021)} = 1478,5 \div ((15960,0+52139,4) \div 2) = 0,043422$$

$$X_{4(2019)} = ((711,3+1476,3) \div 2) \div ((88,6+95,6) \div 2 + (4899,6+14386,1) \div 2) = 0,112358$$

$$X_{4(2020)} = ((1476,3+2519,6) \div 2) \div ((95,6+273,3) \div 2 + (14386,1+13210,4) \div 2) = 0,142887$$

$$X_{4(2021)} = ((2519,6+3838,4) \div 2) \div ((273,3+273,3) \div 2 + (13167,1+48027,7) \div 2) = 0,102978$$

$$X_{5(2019)} = 44985,5 \div ((5699,5+15958,0) \div 2) = 4,154265$$

$$X_{5(2020)} = 55549,6 \div ((15958,0+16003,3) \div 2) = 3,476054$$

$$X_{5(2021)} = 1478,5 \div ((15960,0+52139,4) \div 2) = 0,043422$$

$$Z_{(2019)} = 1,2 \times X_1 + 1,4 \times X_2 + 3,3 \times X_3 + 0,6 \times X_4 + X_5 = 4,738129$$

$$Z_{(2020)} = 1,2 \times X_1 + 1,4 \times X_2 + 3,3 \times X_3 + 0,6 \times X_4 + X_5 = 4,179168$$

$$Z_{(2021)} = 1,2 \times X_1 + 1,4 \times X_2 + 3,3 \times X_3 + 0,6 \times X_4 + X_5 = 0,246381$$

Згрупуємо дані розрахунків для формування управлінського звіту про потенційність банкрутства та проведемо порівняльний аналіз ймовірності настання банкрутства ТзОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” за період 2019-2021 р.р. (Табл. 3.6).

За результатами порівняльного аналізу показників управлінського звіту про потенційність банкрутства ТзОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” у 2019-2021 р.р.

(Табл. 3.6) можна зробити такі висновки: у 2019 та 2020 роках ймовірність банкрутства на досліджуваному підприємстві була дуже низькою, але у 2021 році цей показник сильно знизився (-4,49) і становив $0,24 \leq 1,8$, що свідчить про високу ймовірність банкрутства. В цій ситуації потрібно загострити увагу на питаннях відновлення реалізації у повному обсязі.

Таблиця 3.6

Порівняльний аналіз показників управлінського звіту про потенційність банкрутства ТзОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” за період 2019-2021 р.р.

№	Коефіцієнт	2019р.	2020р.	2021р.	Абсолютне відхилення 2019р./2020р.	Абсолютне відхилення 2020р./2021р.	Абсолютне відхилення 2019р./2021р.
1	X ₁	0,1108	0,2189	-0,0433	0,1081	-0,2622	-0,1541
2	X ₂	0,0707	0,0654	0,0356	-0,0053	-0,0298	-0,0351
3	X ₃	0,086215	0,07974	0,043422	-0,00647	-0,03632	-0,04279
4	X ₄	0,112358	0,142887	0,102978	0,030529	-0,03991	-0,00938
5	X ₅	4,154265	3,476054	0,043422	-0,67821	-3,43263	-4,11084
6	Z	4,738129	4,179168	0,246381	-0,55896	-3,93279	-4,49175

Отже, після проведеного всебічного аналізу фінансового стану ТзОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” у 2019-2021 р.р. та розрахунку ймовірності банкрутства варто також застосувати якісний аналіз та дослідити тенденції його розвитку адже підприємство продовжує здійснювати фінансово-господарську діяльність не зважаючи на загрозу банкрутства.

3.3. Внутрішня управлінська звітність у системі управління підприємством.

Формування системи внутрішньої управлінської звітності повинне з’явитися вже на етапі формування ідеї бізнесу. Так, відомий менеджер Пітер Друкер стверджував: “Ти не можеш керувати тим, що не можеш виміряти” [4].

Розглядаючи роль внутрішньої звітності в системі управління підприємством з позиції системного підходу, можна констатувати, що вона є одним із важливих елементів зворотного зв'язку в системі внутрішнього

управління, і в цілому є результатом (продуктом) функціонування системи управлінського обліку (рис. 3.2).

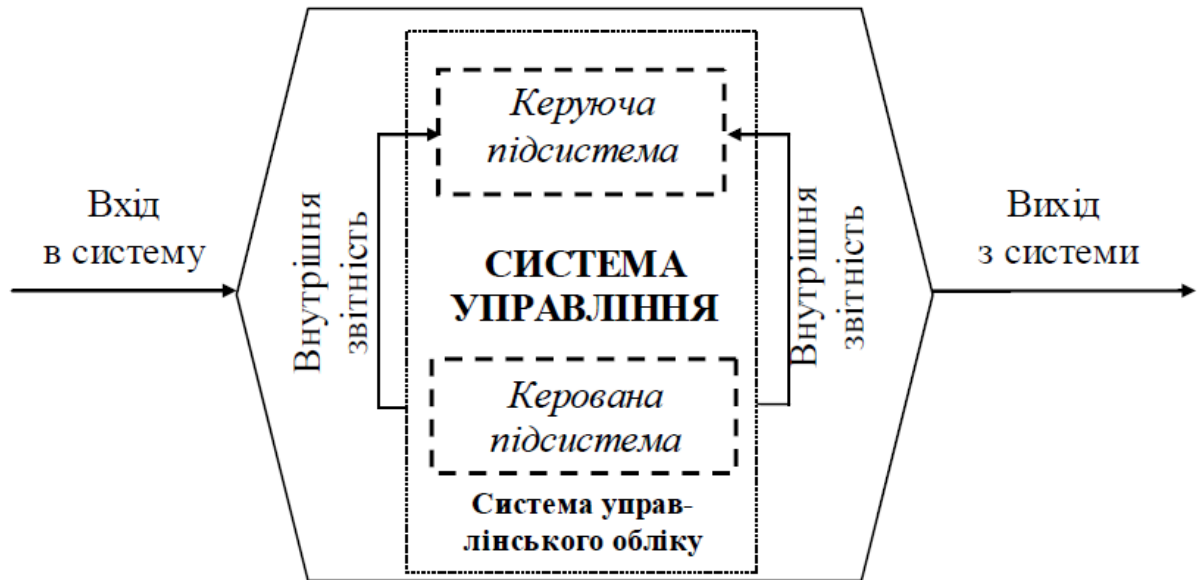


Рис. 3.2. Роль внутрішньої управлінської звітності в системі управління підприємством

При впровадженні системи управлінської звітності важливо в управлінських звітах усунути дублювання 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.

Форми внутрішньої бухгалтерської звітності повинні бути максимально простими, універсальними та уніфікованими для можливості їх використання відповідно до потреб в будь-який період і представлені у вигляді таблиць, презентацій чи тексту. Суттєвою характеристикою управлінської звітності є її візуалізація – подання обліково-аналітичної інформації у вигляді, який сприяє її найкращому розумінню користувачами.

За видами виробничих процесів звітність передбачає поділ на звіти за закупівлями та заготівлями; виробництвом; реалізацією тощо. Можна виокремити мінімальний обсяг звітних форм внутрішньої управлінської

звітності (рис. 3.3.)

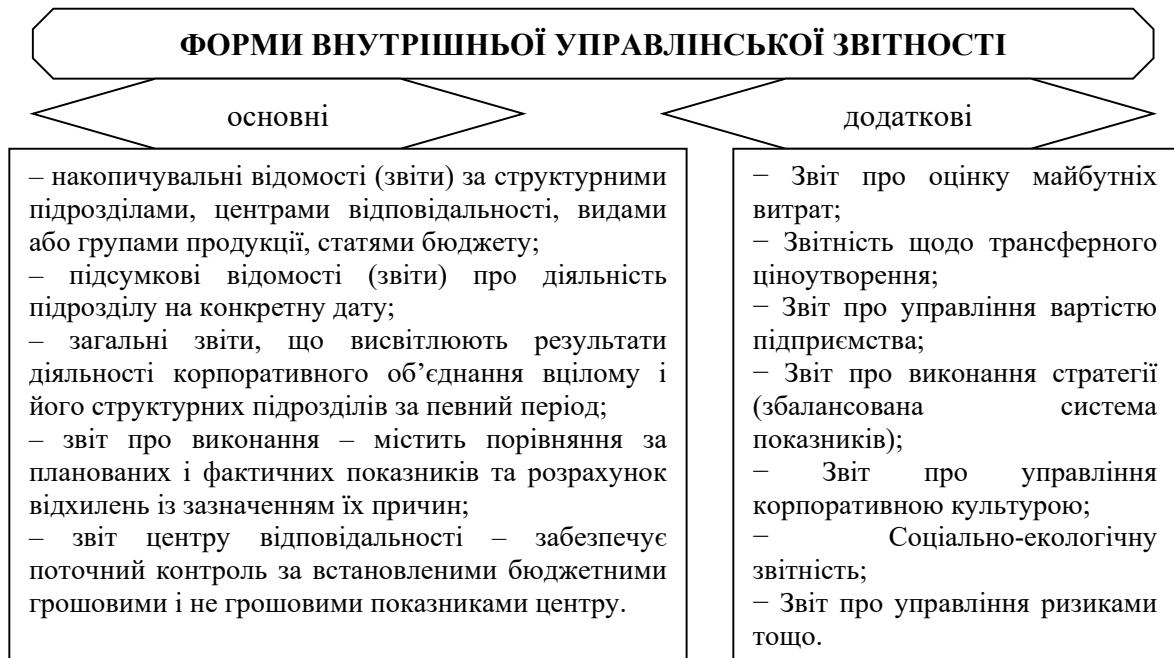


Рис. 3.3. Форми внутрішньої управлінської звітності

Розвиток сучасної глобальної економіки зумовив істотне розширення інформаційних потреб менеджерів, що вимагає розширення формату внутрішньої управлінської звітності, що повинен охоплювати також звіти управлінсько-оцінювального значення.

Ефективність управлінської звітності визначається досягнутим рівнем забезпечення нею інформаційної спроможності користувачів. Виокремлюють 7 базових критеріїв, за якими слід оцінювати ефективність кожного звіту та звітності в цілому (рис. 3.4).

Управління компанією, тим більше в умовах нового “витка” світової фінансової кризи, вимагає отримання обліково-аналітичної інформації, необхідної для управління економічними ризиками, своєчасного коригування стратегічних управлінських рішень [15, с. 150].

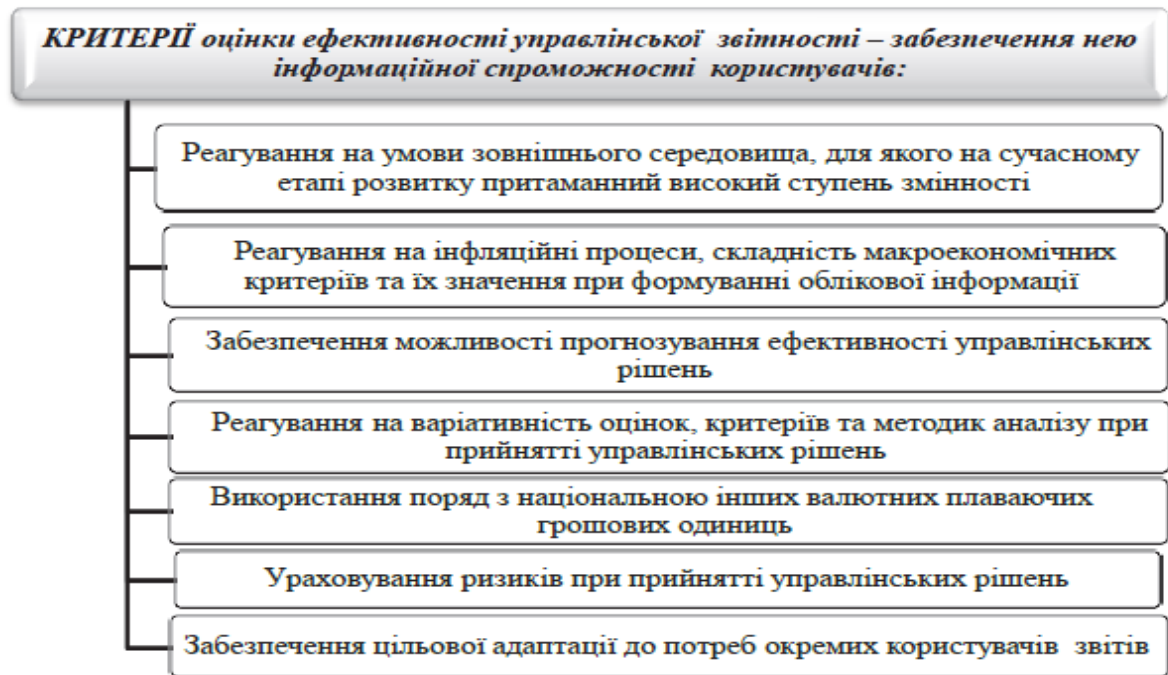


Рис. 3.4 Критерії оцінки ефективності внутрішньої управлінської звітності

Для забезпечення стратегічного рівня управління система внутрішньої управлінської звітності має забезпечити формування і надання звітності стратегічного типу. Однією із її визначальних особливостей є призначення в системі управління – не лише для контролю за діяльністю підприємства, а переважно для реалізації функції стратегічного планування. Загальну модель взаємодії системи стратегічного управління та системи внутрішньої управлінської звітності представлена на рис. 3.5.

Вище керівництво у внутрішніх управлінських звітах формує стратегічні цілі управління підприємством, тому у них повинні бути відображені такі дані:

1) фактично досягнуті результати виробничої, інвестиційної, фінансової та інших видів діяльності по підприємству загалом і в розрізі окремих структурних підрозділів;

2) оцінка внутрішніх і зовнішніх факторів, що вплинули і впливають на результати виконання завдань підприємства;

3) планові та прогностні індикатори розвитку підприємства на майбутній період [27].

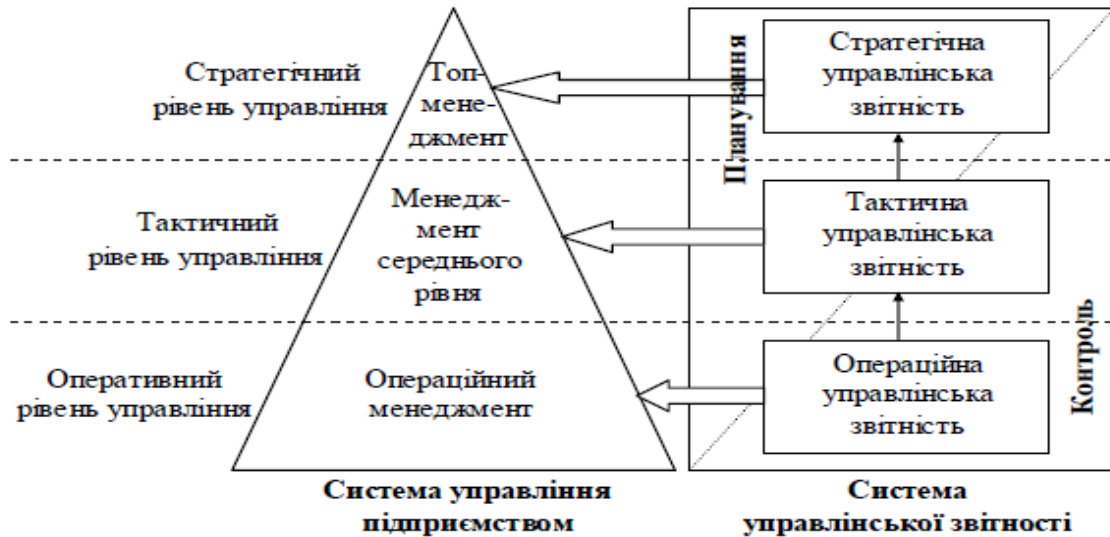


Рис. 3.5. Взаємозв'язок системи стратегічного управління та системи управлінської звітності

Внутрішня управлінська звітність повинна містити прогностну інформацію, що дозволяє відслідковувати ступінь фактичного наближення до стратегічних цілей та встановлених прогнозів, результати коригування управлінських рішень як в сфері прогнозування, так і внаслідок змін фактичної ситуації [8].

Таким чином, внутрішня управлінська звітність, орієнтована на стратегічний рівень управління, повинна містити набір показників, необхідних для планування, ефективної реалізації та контролю стратегії підприємства. Вибір показників такої звітності залежить від специфіки впровадженої на підприємстві системи стратегічного менеджменту та впроваджених моделей прийняття стратегічних управлінських рішень. Зазвичай, внутрішні управлінські звіти стратегічного спрямування оформляються у вигляді узагальнюючих звітів як в розрізі виділених стратегічних бізнес-одиниць, так і по підприємству в цілому.

Однією з тенденцій подальшого розвитку системи внутрішньої управлінської звітності є необхідність її адаптації до нових облікових систем, виникнення яких є результатом появи нових підходів до управління на підприємстві. Зокрема, з появою концепції заощадливого управління (lean management), виникла концепція заощадливого обліку (lean accounting), впровадження якої передбачає необхідність формування окремої системи внутрішньої управлінської звітності, що забезпечуватиме надання інформації про нові показники вимірювання результатів діяльності підприємства в контексті моделі заощадливого виробництва.

Найбільш типовими звітами, які використовуються в системі заощадливого обліку, є звіти про ефективність потоку створення вартості. Вони формуються щотижнево і забезпечують відслідковування ефективності потоку створення вартості за наступними основними напрямками: на виробництві, в сфері фінансів та в сфері використання наявних ресурсів. Формування таких звітів дозволяє звернути увагу менеджерам групи безперервного удосконалення на ті ділянки підприємства, на яких можна забезпечити підвищення потоку цінності.

Іншими підходами до удосконалення системи управління, які передбачають необхідність адаптації і розвитку системи внутрішньої управлінської звітності, є – теорія обмежень (Theory of Constraints), концепція “Шість Сігма” (Six Sigma), теорія проходу (Throughput Theory), концепція управління активами (Asset Management).

Значні зміни, що відбулись у світовій економічній системі, призвели до поступової трансформації практики управління підприємствами. Сьогодні діяльність переважної більшості підприємств відбувається в умовах ризиків та невизначеності. У свою чергу, це змінює відношення до ролі бухгалтера з управлінського обліку, якого починають наділяти новими функціями, що зумовлено необхідністю побудови системи захисту від виникнення можливих

ризиків та загроз. Зокрема, бухгалтери з управлінського обліку, що професійно навчені аналізувати інформацію про діяльність систем управління ефективністю компанії та систем стратегічного менеджменту, можуть відігравати значиму роль в розробці та впровадженні системи ризик-менеджменту та системи внутрішнього контролю підприємства [11].

Тому одним із актуальних напрямів розвитку системи внутрішньої управлінської звітності в умовах сьогодення також є надання інформації про ризики. Оскільки оцінка ризиків і управління ними є по суті одним з найважливіших елементів менеджменту, то вони теж представляють собою частину інтегрованої системи тотального управлінського обліку та звітності [2, с. 38]. Основними користувачами таких звітів є рада директорів, керівники відділів внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, виконавчі менеджери, співробітники, партнери по інтегрованих ланцюжках цінності та ін. Вони можуть складатись в режимі реального часу або періодично, в залежності від рівня ризикованості середовища, в якому функціонує конкретне підприємство.

У цілому формування внутрішніх управлінських звітів про ризики дозволяє ідентифікувати можливі загрози діяльності підприємства або його окремих сегментів та сформулювати комплекс заходів щодо їх повного усунення або зменшення негативного впливу на діяльність підприємства.

Спираючись на визначені глобальні виклики сучасного світу, можна у системі управління підприємством запропонувати Матрицю складових розвитку інтегрованої внутрішньої управлінської звітності економічних суб'єктів (табл. 3.7)

Запропонована Матриця може бути покладена в основу побудови структури таких звітів для компаній, оскільки враховує 9 ключових інформаційних напрямів, що враховують потенційні інформаційні потреби користувачів.

Таблиця 3.7

Матриця складових інтегрованої внутрішньої управлінської звітності

<i>Оцінка майбутніх витрат при прийнятті управлінських рішень</i>	<i>Збалансована система показників у стратегічному управлінні економічним суб'єктом</i>	Інформація соціального спрямування при прийнятті соціальних рішень
<i>Облікова політика в трансфертному ціноутворенні</i>	<i>Сучасний інструментарій управління корпоративною культурою економічного суб'єкта</i>	Інформація в управлінні ризиками економічного суб'єкта
<i>Інформація для управління вартістю економічного суб'єкта</i>	<i>Інформація для прийняття екологічних рішень</i>	<i>Якість облікової інформації та бухгалтерського обліку</i>

Управлінському персоналу необхідні не лише поточні дані, а й відповідним чином систематизована та узагальнена інформація, тому особливої актуальності набуває автоматизація формування внутрішньої управлінської звітності з метою створення єдиного інформаційного простору і забезпечення її користувачів своєчасною і достовірною інформацією.

Інформаційні технології дають можливість представити внутрішню управлінську звітність як систему (сукупність елементів), а процес складання представити у вигляді моделювання за допомогою спеціальних програмних засобів та технічних засобів. Для цього використовуються математично-алгоритмічна система, яка дає можливість підвищити якість та оперативність інформації, зменшити затрати і терміни розробки та представлення необхідної звітності.

Створена відповідним чином обліково-аналітична база більшою мірою відповідатиме вимогам користувачів і сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством, оскільки формування управлінських звітів є досить трудомістким процесом.

Слід враховувати, що на великих підприємствах, на яких впроваджені корпоративні інформаційні системи та сучасні мережеві Інтернет- та Інтранет-

технології, система внутрішньої звітності є одним із елементів управлінської інформаційної системи (рис. 3.6).

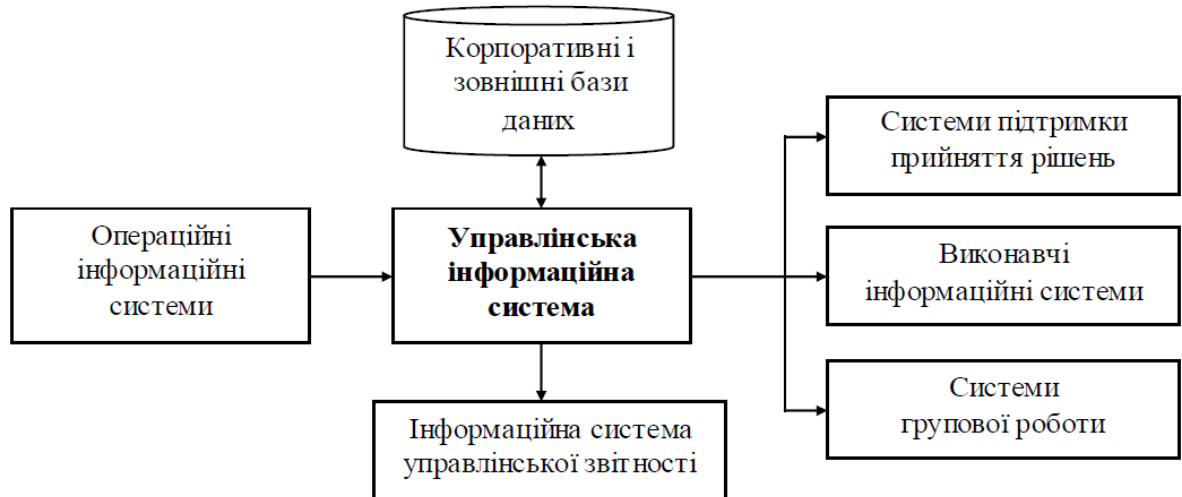


Рис. 3.6. Роль внутрішньої звітності в системі управління підприємством

Основні напрями автоматизації процесів підготовки і подання управлінської звітності наведено на рис. 3.7.



Рис. 3.7. Напрями автоматизації процесів підготовки і подання управлінської звітності

Залежно від завдань, які ставлять перед системою управлінської звітності, і від інших особливостей функціонування підприємства, автоматизацію цих процесів можна здійснювати як за допомогою окремих програмних продуктів, так і комплексних корпоративних систем автоматизації управління.

Програми щодо ведення управлінського обліку та формування системи внутрішньої управлінської звітності можна умовно поділити на 5 груп, які одночасно є й свого роду етапами автоматизації [27]:

1. Електронні таблиці (Excel, Lotus і т.д.).
2. Програми бухгалтерського обліку з можливістю ведення в них управлінського обліку.
3. Програми написані власними силами (макроси в Excel, SQL Server і т.д.).
4. Профільні програми для управлінського обліку.
5. ERP-системи (комплексна автоматизація підприємства), у рамках яких використовується блок по веденню управлінського обліку.

У цілому управлінська звітність відіграє вагомий роль в будь-якій підсистемі управління підприємством (вартісно-орієнтованого, соціального, стратегічного, ризик-орієнтованого та ін.), оскільки в умовах значного ускладнення зв'язків між підприємствами, з посиленням конкуренції, віртуалізацією ділового економічного простору, і як наслідок, прискорення процесів управління і зі значним скороченням часу на прийняття управлінських рішень менеджеру необхідні не лише “сірі дані”, а чітка відповідь на поставлений запит або управлінську потребу, яка повинна бути задоволена. На такі зміни облікова процесія відповіла тотальною комп'ютеризацією облікових процедур, що в цілому призвело до швидкості відображення інформації в обліковій системі, підвищення глибини її аналітичності та ступеня обробки, а також зумовило підвищення вимог до оперативності облікової інформації, що надається в управлінській звітності.

Висновки до розділу III

Система внутрішніх управлінських звітів у цілому повинна охоплювати всі об'єкти управління підприємства. Відповідно, система внутрішньої регламентації процесів підготовки та подання управлінської звітності повинна бути гармонізована з іншими внутрішніми стандартами підприємства. Оцінка системи дозволить упорядкувати і зв'язати всі функції і сфери управління підприємством на основі уніфікованих описів бізнеспроцесів.

Незважаючи на вагомі проведенні дослідження щодо інформаційного забезпечення керівництва, залишаються недостатньо розкритою проблема підготовки і подання внутрішньої управлінської звітності. В економічній літературі тривалий час внутрішню управлінську звітність розглядали як елемент управлінського обліку, або як спосіб представлення інформації управлінському персоналу, що звужувало можливості її використання, оцінки її показників.

Для прийняття успішних управлінських рішень користувачами внутрішньої управлінської звітності процес організації та складання останньої необхідно ретельно вивіряти і контролювати.

Адже внутрішня управлінська звітність водночас має два значення:

- є самостійною системою виконання функцій управління обліком;
- є засобом формалізації вимог користувачів до відображеної у ній інформації.

Саме такий вид звітності забезпечує збір, накопичення та надання інформації, яка необхідна для прийняття соціально-економічних рішень.

Саме система внутрішньої управлінської звітності підприємства є найважливішим елементом узагальнення інформації про діяльність підприємства за запитами і потребами користувачів. Джерелом її формування є розширена інформаційна база підприємства та додаткові дані, що перебувають за межами традиційної системи бухгалтерського обліку. Тобто при впровадженні

внутрішньої управлінської звітності та розробці і виборі її форм доцільно пам'ятати, що вона об'єднує різні інформаційні потоки для задоволення інформаційних потреб керівництва при прийнятті управлінських рішень. Через масивність даних для внутрішньої управлінської звітності сьогодні актуальним постає питання автоматизації процесу її формування з метою створення єдиного інформаційного простору на дотриманні вимог своєчасності та достовірності інформації для користувачів.

ВИСНОВКИ

Внутрішня управлінська звітність є інформаційним продуктом та надає необхідну для менеджменту інформацію для прийняття управлінських рішень. Зокрема набір її облікових показників пов'язаний з оперативним, тактичним, стратегічним управлінням, оцінкою вартості господарюючого суб'єкта, ефективним розподілом наявних на підприємстві ресурсів, довгостроковим плануванням тощо. Дані цього виду звітності забезпечують комунікацію між керуючою та керованою підсистемами системи підприємства.

Внутрішня управлінська звітність формується для забезпечення завдань контролю і управління підприємства, оскільки вона включає грошові та натуральні показники щодо результатів фінансово-господарської діяльності та плани розвитку і альтернативи діяльності. Вона є задокументованим завершальним етапом облікового процесу, що відображає структуровані дані для керівництва про діяльність підприємства загалом і структурних підрозділів зокрема у формі довідок, звітів, записок тощо.

Мета внутрішньої управлінської звітності залежить від організаційно-технологічних і економічних особливостей підприємства та її доцільно деталізувати і конкретизувати у формі індивідуальних для конкретного господарюючого суб'єкта завдань.

При організації та впровадженні системи внутрішньої управлінської звітності доцільно дотримуватись принципів її формування, які поділяються за ознаками: їх значення в регулюванні бухгалтерської звітності та її окремих видів та залежно від суб'єкта ведення управлінського обліку.

Через дослідження принципів управлінського обліку внутрішня управлінська звітність має двозначне тлумачення:

- широке – вона є економічною моделлю управління та одночасно інструмент контролю в загальній системі управління підприємством;
- вузьке – звітність формується на основі підсумкових результатів

обліково-аналітичної інформації за вимогами господарюючого суб'єкта по формі, обсягу, змісту, термінах та є сукупність впорядкованих показників.

Аналізуючи ознаки класифікації внутрішньої управлінської звітності доведено, що неможливо побудувати універсальну класифікацію, тому це питання доцільно віднести до компетенції облікової політики щодо управлінського обліку конкретного господарюючого суб'єкта. Визначені класифікаційні групи необхідно зазначити у Положенні про управлінську облікову політику підприємства. При цьому необхідно зважати на такі особливості щодо формування внутрішньої управлінської звітності:

- організаційно-технологічні особливості господарюючого суб'єкта;
- рівень розвитку системи бухгалтерського обліку підприємства;
- масштаби необхідних аналітичних розрахунків;
- часові інтервали подачі внутрішніх управлінських звітів;
- частоту змін управлінської облікової політики підприємства.

Побудова системи внутрішньої управлінської звітності, як елемент управлінського обліку, для сучасних підприємств вимагає дотримання принципу інтеграції. Завдяки цьому керівництво підприємства отримує відповідно оформлену та зручну у використанні потрібну йому інформацію для прийняття управлінських рішень. Мета формування даної системи передбачає задоволення потреб внутрішніх користувачів у інформації, яка отримана у різних підсистемах обліку через синтез та аналіз показників, форма та терміни подання якої залежать від запитів.

Однак сьогодні немає регламентованої запропонованої унікальної системи внутрішньої управлінської звітності, тому на підприємстві формуються звітні форми кожному аспекту управління. Причиною цього є особливості виробництва та діяльності загалом кожного підприємства та різноманітні запити внутрішніх користувачів звітної інформації.

Вагомою перешкодою щодо стандартизації внутрішньої управлінської

звітності є довільна форма її формування. Це пояснюється складністю такого процесу та різноманітністю процесів, які відбуваються на підприємствах і стрімким розвитком сучасних інформаційних технологій. А також виробнича сфера діяльності підприємств є широко різноманітна.

До складу основних проблем розвитку системи внутрішньої управлінської звітності, які мають бути вирішені з метою забезпечення подальшого розвитку облікової системи, відносяться:

- розробка стандартизованих форм та форматів внутрішньої управлінської звітності;
- визначення суб'єктів, відповідальних за процес складання і подачі внутрішньої управлінської звітності;
- обмежена часова орієнтація внутрішньої управлінської звітності;
- налагодження взаємозв'язку системи внутрішньої управлінської звітності із аналітичною системою підприємства.

Оскільки система внутрішньої управлінської звітності підприємства є одним із найважливіших елементів узагальнення інформації, яка необхідна її користувачам, джерелом такої інформації для її складання повинні бути різні складові, що знаходяться як в системі бухгалтерського обліку, так і за її межами, що призводить до використання розширеної інформаційної бази підприємства та інших додаткових джерел. Саме тому система внутрішньої управлінської звітності має об'єднувати широке інформаційне поле для задоволення інформаційних потреб керівництва при прийнятті управлінських рішень.

В результаті проведеного аналізу запропонованих у дослідженні форм внутрішньої управлінської звітності, складених за результатами діяльності ТзОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”, а саме звіту про ліквідність та платоспроможність, звіту про рентабельність та звіту про потенційність банкрутства, можна зробити висновок, що у 2021 році підприємство опинилося на межі банкрутства, але не

зважаючи на це продовжує здійснювати свою фінансово-господарську діяльність.

Внутрішня управлінська звітність в системі управління підприємством швидко та оптимально інформує керівництво підприємства про діяльність у всіх бізнес-аспектах. Концептуальні засади формування управлінської звітності засновані на її поетапній підготовці у процесі застосування інформаційних технологій, а також сприятимуть вирішенню завдань теоретичного та практичного змісту. Водночас вона є менеджмент-звітністю, тобто інструмент узагальнення підсумків щодо інформаційного забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

До стратегічних напрямів розвитку і вдосконалення внутрішньої управлінської звітності як обліково-аналітичної системи інформаційної підтримки прийняття рішень належать:

- екологічна та соціальна складові звітності про діяльність підприємства;
- формування окремих форм звітності про стратегічно важливі аспекти діяльності підприємства в розрізі стратегічних бізнес-одиниць;
- перетворення та адаптація системи внутрішньої управлінської звітності до вимог сучасних систем управління підприємством (теорія заощадливості, теорія обмежень концепція “Шість Сігма”, теорія проходу, концепція управління активами тощо);
- виокремлення внутрішньої управлінської звітності щодо ризиків діяльності підприємства.

На основі ефективно сформованої системи внутрішньої управлінської звітності вище керівництво підприємства отримує точну повну та об’єктивну інформацію про кожен підрозділ. Що слугує підґрунтям для прийняття управлінських рішень. Саме тому необхідно та важливо ретельно розробляти кожен форму внутрішньої управлінської звітності та графік її подальшого руху.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. 2-ге вид. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Бухгалтерський управлінський облік: підручник / Ф. Ф. Бутинець // Вид. 2-ге, перероб. і доп. Житомир: Рута, 2002. 480 с.
3. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання: підруч. / О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський; за ред. доц., к.е.н. О.Ф. Вербило. – К.: НАУ, 2006. – Ч. 3: Управлінський облік. – 328 с.
4. Верига Ю.А., Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Ієрархічна система формування внутрішньої звітності за центрами витрат машинобудівного підприємства / Ю.А. Верига, О.В. Коба, Ю.Ю. Миронова. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reposit.nupp.edu.ua/bitstream/PolNTU/5185/1/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%B8%D0%B3%D0%B0%20%D0%AE.%D0%90.%2C%20%D0%9A%D0%BE%D0%B1%D0%B0%20%D0%9E.%D0%92.%2C%20%D0%9C%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%AE.%D0%AE.%20%281%29.pdf>
5. Вовчик Н.Л., Воронко Р.М. Особливості формування внутрішньої звітності підприємства / Н.Л. Вовчик, Р.М. Воронко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/11/29-1.pdf>
6. Воронко Р. Управлінська звітність в системі внутрішнього контролю. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнар. зб. наук. пр. 2016. Вип. 3. С. 85-96.
7. Галицький О.М. Роль і місце управлінського обліку в підвищенні ефективності використання матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств. Економіка та держава. 2014. No 1. С. 36–39.

8. Гаркуша С.А. Запровадження управлінської звітності в системі управлінського обліку на підприємстві. / С.А. Гаркуша // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит, Випуск 39. 2020 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/39_2020_ukr/64.pdf
9. Георгієва Н.І. Вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств: семантичний підхід / Н.І. Георгієва // Міжнародний
10. Гладій І. О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Вип. 23. С. 604–609. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/23-2018/118.pdf>.
11. Гоголь Т. А. Облік та звітність на підприємствах малого бізнесу: управлінський аспект. Проблеми економіки. 2013. № 1. С. 338-344. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2013_1_51.
12. 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.
13. Дудукало Г.О. Аналіз методів оцінювання ефективності управління діяльністю підприємства. / Г.О. Дудукало // Ефективна економіка № 3, 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1031>
14. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
15. Зима Ю.П. Розробка моделі управлінської звітності з використанням інформаційних технологій / Ю.П. Зима // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 158. – № 2. – С. 148–153.

16. Іщенко Я.П. Формування внутрішньої звітності про витрати у відповідності до вимог корпоративного управління / Я.П. Іщенко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://magazine.faaf.org.ua/formuvannya-vnutrishnoi-zvitnosti-pro-vitrati-u-vidpovidnosti-do-vimog-korporativnogo-upravlinnya.html>
17. Карпенко О. В., Любимов М. О. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://eprints.oa.edu.ua/7021/1/22.pdf>.
18. Колос І.В. Звітність як елемент системи управління підприємством / І.В. Колос // Економіка та держава. – 2006. – № 8. – С. 26–31.
19. 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.). – Л.: Львівська політехніка, 2009. – С. 55–56.
20. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. БІЗНЕСІНФОРМ. 2014. № 7. С. 325-331.
21. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування / С.Я. Король // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 325–331.
22. Корягін М.В., Куцяк П.О. Проблемні аспекти і перспективи розвитку внутрішньої управлінської та стратегічної звітності: [монографія] / М.В. Корягін, П.О. Куцяк / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://pidru4niki.com/68797/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/problemni_aspekti_perspektivi_rozvitku_vnutrishnoyi_upravlinskoyi_strategichnoyi_zvitnosti
23. Кузнецова С. А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери. Економічний нобелівський вісник. 2014. № 1 (7). С. 270–279.
24. Кузнецова С.А. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С.А. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 15–24.

25. Кузь В.І., Кравчук В.С. Управлінська бухгалтерська звітність підприємства: принципи та підходи до формування. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2015. Вип. 2. С. 188–197.
26. Куцик П.О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 248–254.
27. Ларіков В.Ю. Складання управлінської звітності в умовах автоматизованої обробки даних / В.Ю. Ларіков. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/soc_gum/vsunu/2008_10_2.pdf.
28. Ленъ В. С. Управлінський облік: навчальний посібник. Чернігів: ЧДТУ, 2002. 153 с.
29. Лищенко О. Г., Козік А. Ю. Алгоритм підготовки управлінської звітності. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2015. № 6 (87). С. 48-51.
30. Лучко М.Р., Жукевич С.М., Фаріон А.І. Фінансовий аналіз : навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 304 с.
31. Мазіна О. Формування концепцій управлінської звітності. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 9. С. 10-15. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_9_3.
32. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку [навч. пос. для студентів вищих навч. закладів] / Н.М. Малюга. – Житомир: ПП “Рута”. – 2003. – 476 с.
33. Маргасова В.Г., Гоголь Т.А., Колоток В.О. Управлінська звітність малих підприємств (на прикладі ТОВ “Менський комунальник”) / В.Г. Маргасова, Т.А. Гоголь, В.О. Колоток // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ppeu.stu.cn.ua/article/view/176652>

34. Матюха М. М. Організаційні підходи формування управлінської звітності. Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2012. Вип. 9(2). С. 354-362
35. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. No 982 за станом на 22.01.2020 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.
36. Михалків А.А. Принципи бухгалтерського обліку: суперечності поглядів / А.А. Михалків // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - No 4(54). – 2010. – с. 123 – 127.
37. Нагірська К. Є. Наукова концепція управлінської звітності: системний підхід до побудови та розвитку. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2012. No1(56). С. 78-86.
38. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. / Л.В. Нападовська. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. No 73 за станом на 22.01.2020 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
40. Олійничук В.М. Оцінка статей фінансової звітності та її вплив на ухвалення управлінських рішень в процесі їх взаємодії. / В.М. Олійничук // Облік і фінанси АПК: освітній портал // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://magazine.faaf.org.ua/ocinka-statey-finansovoi-zvitnosti-ta-ii-vpliv-na-uhvalennya-upravlinskih-rishen-v-procesi-ih-vzaemodii.html>
41. Осадча Г.Г., Синявська Ю. Управлінська бухгалтерська звітність та критерії оцінки її ефективності / Г.Г. Осадча, Ю. Синявська // Науково-виробничий журнал “Бізнес-навігатор” Випуск 6 (49) - 2018р. , [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dSPACE.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/30719/1/28.pdf>

42. Петіна Л.В. Шляхи удосконалення внутрішньогосподарської звітності та перманентної інвентаризації в прийнятті управлінських рішень на підприємствах АПК [Електронний ресурс] / Л.В. Петіна. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/biznes/2009_2/2009/02/090229.pdf.

43. 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.

44. Пінчук Т. А., Шрам Т. В., Ісакова В.Є. Теоретичні аспекти складання управлінської звітності. Економіка і суспільство. 2016. Випуск 4. С. 347-351.

45. Позов А. Х. Характеристики фінансової та управлінської звітності. Ефективна економіка. 2012. № 9. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1523>.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” // Національні стандарти в бухгалтерському обліку. Питання використання / [Михайлов М. Г., Мельник О. А., Теслюк В. М. та ін.]; за ред. М. Г. Михайлова. – К. : Вища освіта, 2002. – с. 212–216.

47. Попович М. П., Головацька С. І. Управлінська звітність підприємств з виробництва пива: принципи, функції, вимоги. Ефективна економіка. 2018. № 4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ojs.dsau.dp.ua/index.php/efektyvna-ekonomika/article/view/1198>.

48. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 за станом на 22.01.2020 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п>.

49. Пушкар М. С. Управлінський облік. Тернопіль: “Поліграфіст” ЛТД, 1995. 164 с.
50. Садовська І.Б. Вимоги до формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств / І.Б. Садовська. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.vsau.org/getfile.php/1730.pdf>
51. 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.
52. Садовська І.Б. Напрями системного підходу до організації управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. / І.Б. Садовська. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/2007_4_2/zbirnuk_O_FN_4has_2_109.pdf.
53. Семенишена Н.В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Н.В. Семенишена. – Київ. – 2008. – 21 с.
54. Скрипник М.І., Григоревська О.О. Бухгалтерська управлінська звітність: критичний аналіз порядку складання й особливостей практичного застосування / М.І. Скрипник, О.О. Григоревська. Національна економіка Інтелект XXI № 5 ‘2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/5644/1/23.pdf>
55. Скрипник М.І., Григоревська О.О., Вигівська І.М. Формати бухгалтерської управлінської звітності: методика визначення і формування. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Вип. 18. С. 568–573.
56. Хаймьонова Н.С. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку витрат підприємства / Н.С. Хаймьонова. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/212.pdf>

57. Ходзицька В. В. Архітектоніка управлінської звітності виробничих підприємств: методичні підходи. Фінанси, облік і аудит. 2016. Випуск 1 (29). С. 251-262.

58. Ходзицька В.В. Семасіологія управлінської звітності: іноваційний підхід / В.В. Ходзицька // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/32698/Hodzytska_18_12.pdf?sequence=1

59. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : [монографія] / П.Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 350 с.

60. 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.

61. Швець В.Т. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / В.Т. Швець. – К.: Знання. – 2008. – 535 с.

62. Шевчук К.В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування / К.В. Шевчук / Науковий вісник Ужгородського національного університету, Випуск 6, частина 3, 2016р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/10994/1/%D0%A0%D0%9E%D0%9B%D0%AC%20%D0%A3%D0%9F%D0%A0%D0%90%D0%92%D0%9B%D0%86%D0%9D%D0%A1%D0%AC%D0%9A%D0%9E%D0%87%20%D0%97%D0%92%D0%86%D0%A2%D0%9D%D0%9E%D0%A1%D0%A2%D0%86%20%D0%92%20%D0%9E%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%9A%D0%9E%D0%92%D0%9E-%D0%86%D0%9D%D0%A4%D0%9E%D0%A0%D0%9C%D0%90%D0%A6%D0%86%D0%99%D0%9D%D0%86%D0%99%20%D0%A1%D0%98%D0%A1%D0%A2%D0%95%D0%9C%D0%86%20%D0%9F%D0%86%D0%94%D0%9F%D0%A0%D0%98%D0%84%D0%9C%D0%A1%D0%A2%D0%92%D0%90.pdf>

63. Шепель Т.П. Роль і місце управлінської звітності в підвищенні ефективності функціонування підприємств / Т.П. Шепель // Інвестиції: практика та досвід № 16 / 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/16_2018/8.pdf

64. Шепель Т.П. Роль і місце управлінської звітності в підвищенні ефективності функціонування підприємств. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 16. С. 31–34.

65. Штуфт П.В., Артюх О.В. Внутрішньогосподарська звітність як інструмент для прийняття управлінських рішень / П.В. Штуфт, О.В. Артюх. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://orcid.org/0000-0002-8845-8002>

66. Ясінська А. І., Демків Н. І. Методика формування управлінської звітності підприємства. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Серія: “Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. 2017. № 862. С. 305-312.

Додатки

Додаток А

Авторські визначення внутрішньої управлінської звітності

№ з/п	Автор, джерело	Визначення поняття
1.	Адамов Н.	Управлінська звітність – це комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, які відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності та згруповані загалом у підприємстві і в розрізі структурних підрозділів.
2.	Бутинець Ф.Ф.	Внутрішня бухгалтерська звітність – звітність, яку складає бухгалтер-аналітик і подає як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління.
3.	Височан О.С., Кіш І.Р.	Основне джерело надання інформації керівництву, що уможливило створення належної інформаційно-аналітичної бази для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на рівні підприємства, а також контролю за їхнім виконанням по управлінській вертикалі
4.	Іванова Ж.А.	Форма подання відомостей, істотних для вибору певного варіанта дій із безлічі альтернативних.
5.	Карпенко О.В., Любимов М.О.	Система звітів у цілому по підприємству і щодо окремих аспектів його діяльності з метою забезпечення внутрішніх користувачів необхідною інформацією для обґрунтування управлінських рішень.
6.	Колос І.В.	Під управлінською звітністю потрібно розуміти звітність, яка складається менеджерами різних рівнів управління і містить оцінку результатів діяльності та прогнозні напрями її розвитку
7.	Корягін М.В., Куцук П.О.	Інформаційний продукт, що є набором відповідних облікових показників, який виступає основним засобом інформаційної підтримки прийняття менеджментом підприємства управлінських рішень.
8.	Куцук П.О.	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).
9.	Нагірська К.Є.	Результат збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення та систематизації фінансової та нефінансової інформації у вигляді сукупності внутрішніх документів (звітів) для заінтересованих користувачів з метою оцінки, аналізу, контролю та планування діяльності підприємства і його структурних підрозділів.
10.	Нападовська Л.В.	Гнучка система форм інформації, яка складається за центрами затрат і центрами відповідальності.
11.	Попов А.Н.	Систематизована обліково-аналітична інформація у вигляді облікових і розрахункових показників, представлена у внутрішньофірмових формах і призначена для внутрішніх користувачів з метою прийняття ними управлінських рішень не тільки поточного, але і стратегічного характеру.
12.	Югансон І.А.	Система необхідної релевантної цільової фінансової та нефінансової інформації про майно, капітал, зобов'язання, доходи та витрати структурних підрозділів організації, їх взаємозв'язки, господарські процеси та їх результати, про внутрішні та зовнішні фактори, яка передана у відповідній формі, орієнтована на користувача, використовується під час планування, контролю та регулювання показників фінансово-господарської діяльності організації.
13.	Позов А.Х.	Засіб інформаційного забезпечення процесу управління та моніторингу економічного стану підприємства, засіб адаптації та моніторингу облікової системи до потреб управління, засіб узагальнення та надання облікової інформації, документ, вміст якого представляє економічну інформацію у певному наборі фактичних (історичних) та оціночних (розрахункових) показників для порівняння їх планово-нормативних і досягнутих значень.

Додаток Б

Підходи авторів до виділення завдань, які виконує внутрішня управлінська звітність

<i>Автор</i>	<i>Види завдань</i>
Ж. А. Іванова	- повинна бути так побудована, щоб керівники мали змогу її з легкістю сприймати і ефективно її використовувати; - забезпечувати виконання запитів внутрішніх користувачів.
Представники проекту “Business Toolkits”]	- забезпечувати швидкий огляд діяльності; - вказувати на існуючі проблеми та недоліки; - вказувати на потенційні проблеми в майбутньому (наприклад, брак грошових коштів); - вирішувати питання та проблеми повсякденної діяльності; - приймати стратегічні та довгострокові рішення; - надавати вказівки з планування і складання бюджету.
О. О. Сатмурзаєв	- виявляти існуючі проблеми і недоліки; - виділяти моменти, які вказують на потенційні проблеми в майбутньому; - всеосяжний і швидкий огляд діяльності; - розрахунки та інформування про фактичну ефективність і рентабельність діяльності; - групування й аналіз інформації для вибору оптимальних варіантів вирішення проблем, що виникають в ході діяльності; - представлення інформації для прийняття стратегічних рішень.
М. Н. Семіколенова	- з її допомогою адміністрація підприємства може контролювати діяльність центрів відповідальності і об'єктивно оцінювати якість роботи керівних менеджерів; - чітко налагоджений з допомогою управлінських звітів контроль дозволяє керівнику центру відповідальності приймати обґрунтовані рішення і аналізувати цілі свого підрозділу в період планування.
Ж. С. Труфіна	- забезпечувати одержання оперативної та якісної інформації, що посилить контрольну функцію обліку і його аналітичність; - забезпечувати контроль за ефективною роботою окремих підрозділів; - сприяти досягненню основної мети підприємства – отримання прибутку; - визначати роль обліку в системі заохочення працівників.
А. А. Шапорова	– виступати основним джерелом інформації, що використовується менеджерами при прийнятті рішень; – інформація бухгалтерської управлінської звітності використовується при здійсненні планування фінансово-господарської діяльності організації; – обліково-аналітична інформація внутрішньої звітності систематизує в собі всю інформацію, яка всебічно характеризує результати діяльності організації, стан її зовнішнього і внутрішнього середовища; – за даними бухгалтерської управлінської звітності можливо і необхідно провести комплексний внутрішній економічний аналіз діяльності організації; – зміст внутрішньої бухгалтерської звітності дозволяє відстежувати основні параметри функціонування організації, а при виникненні відхилень від передбачуваних сценаріїв розвитку ситуації подавати про них сигнал користувачам інформації; – не тільки процес формування обліково-аналітичної інформації вимагає певної організації, але і бухгалтерська управлінська звітність повинна сприяти розвитку і вдосконаленню організаційної структури підприємства, забезпечуючи інформаційний зв'язок різних рівнів управління один з одним.

Додаток В

**Відмінності між фінансовою та управлінською звітністю як
елементами системи бухгалтерського обліку**

<i>Критерій порівняння</i>	<i>Фінансова звітність</i>	<i>Управлінська звітність</i>
Природа формування звітів	Має загальноцільове призначення, орієнтована на широку групу зовнішніх користувачів	Має вузькоцільове призначення, розробляється для забезпечення прийняття окремих управлінських рішень певним керівникам
Регулювання	Здійснюється національним або міжнародним регулятором за допомогою системи облікових стандартів	Відсутні будь-які зовнішні інструкції, які регулюють форму і зміст. Внутрішні інструкції можуть бути розроблені і впроваджені, з метою задоволення потреб окремих менеджерів
Рівень деталізації	Забезпечує надання широкого і не дуже деталізованого огляду про результати діяльності і фінансовий стан підприємства за звітний період	Забезпечує надання менеджерам досить деталізованої інформації для прийняття специфічних операційних рішень
Період подачі	Щорічна, піврічна або квартальна	Можливі різні варіанти: регулярне подання (річна, місячна, тижнева, щоденна, он-лайн) або подання за запитом для вирішення специфічних завдань
Часова орієнтація	Забезпечує надання інформації за минулий період (ретроспективна орієнтація)	Забезпечує надання інформації за минулий період (ретроспективна орієнтація), теперішній і прогнозоване майбутнє підприємства (перспективна орієнтація)
Якість інформації	Надійна і об'єктивна фінансова інформація в грошовому вимірнику з низьким рівнем релевантності	Фінансова і нефінансова інформація з меншим рівнем надійності і об'єктивності, але з більшим рівнем релевантності для менеджменту

Додаток Д

**Загальні та спеціальні принципи формування внутрішньої
управлінської звітності**

<i>Назва принципу</i>	<i>Характеристика</i>
Загальні принципи	
Цілеспрямованість	Інформація, представлена у внутрішніх управлінських звітах, повинна відповідати цілям, задля яких вона була підготовлена.
Об'єктивність і точність	Внутрішні звіти не можуть містити суб'єктивної думки, рівень можливої похибки не повинен заважати прийняттю управлінських рішень.
Оперативність звітності	Внутрішня управлінська звітність повинна формуватися і надаватися у визначений термін, безпосередньо тоді, коли необхідно прийняти рішення.
Порівняння	Передбачає можливість використання інформації для роботи різноманітних центрів відповідальності. Дані внутрішньої управлінської звітності також повинні порівнюватись із плановими показниками.
Адресність	Внутрішня управлінська звітність повинна бути представлена відповідальному керівнику та іншим зацікавленим особам, але за умови дотримання належного рівня конфіденційності, встановленого на підприємстві.
Економічна доцільність	Витрати на формування внутрішньої управлінської звітності повинні здійснюватися з урахуванням того, що управлінська інформація принесе вигоди у майбутньому.
Стислість	У внутрішній управлінській звітності не повинно бути зайвої, надлишкової інформації.
Повнота	Інформація у внутрішній управлінській звітності повинна відображатися без пропусків і викривлень, незалежно від того, подобається це керівництву чи ні.
Спеціальні принципи	

Суттєвість	При визначенні суттєвості показників управлінської звітності будь-який кількісний критерій не повинен застосовуватись, необхідно враховувати характер показників і їх значущість для обґрунтування управлінських рішень у конкретних обставинах господарської діяльності підприємства.
Гнучкість та узгодженість структури	Реагування на зміни потреб і цілей керівників виробничих підрозділів, а також здатність надавати однакову (узгоджену) інформацію, якщо не відбувається суттєвої зміни в характері діяльності підприємства.
Зрозумілість і прозорість інформації	Зрозумілість інформації означає її доступність для розуміння користувачем, який володіє достатнім рівнем знань. Інформація повинна надаватися конкретному керівнику, надмірна деталізація звітної інформації, її перенасиченість мапосуттєвими показниками призводить до важкості розуміння та до використання в управлінні не тієї інформації, яка дозволила б знайти правильне рішення.
Надійність	Інформація без помилок вірно повинна відображати ті аспекти діяльності підприємства, що слід відобразити у внутрішній бухгалтерській управлінській звітності. Для забезпечення надійності інформація повинна відповідати наступним вимогам: правдивому відображенню; превалюванню економічної сутності над формою; обачності; нейтральності.
Конфіденційність	Інформація з внутрішньої управлінської звітності повинна містити реальні і стратегічно важливі дані, які не повинні розголошуватися.
Адаптованість до автоматизації	Система внутрішньої управлінської звітності повинна бути автоматизованою для забезпечення своєчасності, низької трудомісткості і комплексного обліку всіх факторів, інформація про які необхідна менеджменту для прийняття рішень.
Багато-ступінчастість звітності по рівням управління	Внутрішня управлінська звітність складається за рівнями управління “зверху вниз”, потреби верхнього рівня управління проектується на нижній рівень, при цьому в міру зниження рівня управління звіти повинні мати більший рівень деталізації.
Актуальність	При складанні внутрішніх управлінських звітів віддається перевага їх швидкому формуванню і представленню перед надмірною точністю.

Додаток Е

Підходи авторів до виділення принципів та вимог, що слід враховувати при складанні внутрішньої управлінської звітності

<i>Автор</i>	<i>Запропоновані принципи та вимоги</i>
Белова М.В.	– принципи, що визначають теоретичну основу внутрішньofірмової управлінської звітності (системності, науковості, існування рівноваги, обліку тимчасової вартості грошей, перевірки якості, якісної істотності, технологічності, незалежності, професійного судження, інтегрованої інформаційної бази); – принципи, що визначають склад і структуру внутрішньofірмової управлінської звітності (корисності, достатності, закінченості, стислості, якісної суттєвості, наступності та порівнянності даних, індивідуальності, зрозумілості, наочності та аналітичності, адресності); – принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності (достовірності, послідовного застосування облікової політики, пріоритету змісту над формою, інтегрованої інформаційної бази, конфіденційності, професійного судження).
Бичкова С. М., Янданова Ц. Н.	зрозумілості, надійності і релевантності, повноти, достовірності, обачності, зіставності, своєчасності, баланс між вигодами та витратами, суттєвості.
Кольцова Т. А.	– формальні вимоги: цілеспрямованість, об'єктивність і точність, оперативність звітності, стислість, порівняння, адресність, ефективність; – спеціальні вимоги: гнучка, але узгоджена структура; зрозумілість і прозорість інформації; оптимальна частота і своєчасність представлення.
Коренева А. Н.	принципи формування управлінської звітності співпадають із загальними вимогами, що висуваються до фінансової звітності за МСФЗ.
Коноваліхіна Т. О.	ієрархічність, своєчасність, достовірність, здатність управлінської інформації впливати на рішення внутрішніх користувачів досягається введенням порогу суттєвості по окремих показниках звітів, аналітичність
Кулікова Н. Т.	– принципи, що визначають теоретичну основу формування управлінської звітності: системності, науковості, обліку тимчасової вартості грошей, обачності, обліку за методом

	нарахування, принцип взаємної доповненості суміжних наук; – принципи, що визначають склад і структуру управлінської звітності: корисності, якісної суттєвості, достатності, стислості, адресності, індивідуальності, раціональності, зрозумілості, наочності та аналітичності, технологічності, єдності і формального розмежування облікових і розрахункових показників, ув'язки показників; – принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності: достовірності, незалежності, принцип послідовного застосування облікової політики, обов'язкової автоматизації, інтегрованої інформаційної бази, використання професійного судження, конфіденційності, оперативності; – принципи, що забезпечують ефективне використання інформаційних технологій: принципи інтерактивності та ієрархічного представлення інформації; відкритості (розвитку) – принципи інформаційного моделювання: інформаційної достатності, здійсненності моделі та прогнозів на її основі, множинності моделей, агрегування, параметризацій – принципи, що зумовлені необхідністю застосування професійного судження: обґрунтованості, послідовності, однозначності, можливості технічної реалізації; – принципи, що втрачають свою роль в умовах використання систем підтримки прийняття рішень: бухгалтерської рівності, кількісної оцінки, пріоритету економічного змісту над юридичною формою, документальності, єдиного грошового вимірника, періодичності.
Матвієнко Г.	оперативність, достатність, корисність, доцільність, достовірність та об'єктивність, адресність та зрозумілість, можливість порівняння з іншими звітами та аналітичними даними.
Сверчкова О. Ф.	необхідні принципи (ініціативність, конфіденційність, виділення ключових показників, альтернативність, безперервність моніторингу, аналітичність, сталість, трансформованість, адаптованість до автоматизації; достатні принципи (достовірність, актуальність, регулярність, зрозумілість, варіативність, лаконічність, адресність, гнучкість).
Семиколонова М. Н.	адресність, оперативність, економічність формуючої інформації, контролювання відхилення фактичних показників від планових, надійності, зіставності доходів і витрат, принцип залежності формату звітності від об'єктів обліку.
Слободняк І. А.	– принципи, які визначають теоретичну основу бухгалтерської управлінської звітності (принцип системності, науковості, існування рівноваги, кількісної оцінки, принцип обліку кількісної

	оцінки, принцип обліку часової вартості грошей, принцип обачності, перевірки якості); – принципи, які визначають склад і структуру бухгалтерської управлінської звітності (принцип корисності, достатності, завершеності, якісної суттєвості, принцип зіставності даних, індивідуальності, раціональності, зрозумілості, наочності і аналітичності, автоматизації, принцип технологічності, гнучкості, адресності); – принципи, які визначають порядок формування бухгалтерської управлінської звітності (принцип достовірності, незалежності, послідовного застосування облікової політики, принцип пріоритету змісту над формою, документальності, принцип інтегрування інформаційної бази, принцип оперативності, конфіденційності)
Шатковська Л. С.	доцільності, адресності, зрозумілості, оперативності (своєчасності), об'єктивності, оптимальності, точності, достовірності, порівняння 3 планами, кошторисами, можливість використати показники внутрішньої звітності для внутрішньогосподарського контролю.
Юдіна Л. Н.	достовірності, повноти, цілісності, послідовності, представлення показників від одного звітного періоду до іншого, порівняння, суттєвості, своєчасності.
Югансон І. А.	– основні принципи: визначення межі звітного сегмента, залежності формату звіту від об'єкта обліку, візуального співставлення показників доходів і витрат, суттєвості, адресності, економічності, багато ступінчастості; – загальні принципи: достовірності, повноти, суттєвості, корисності, об'єктивності, адресності; – індивідуальні принципи: актуальності, релевантності, доцільності, регулярності, структурного узгодження і гнучкості, зрозумілості і візуальності.

Додаток Ж

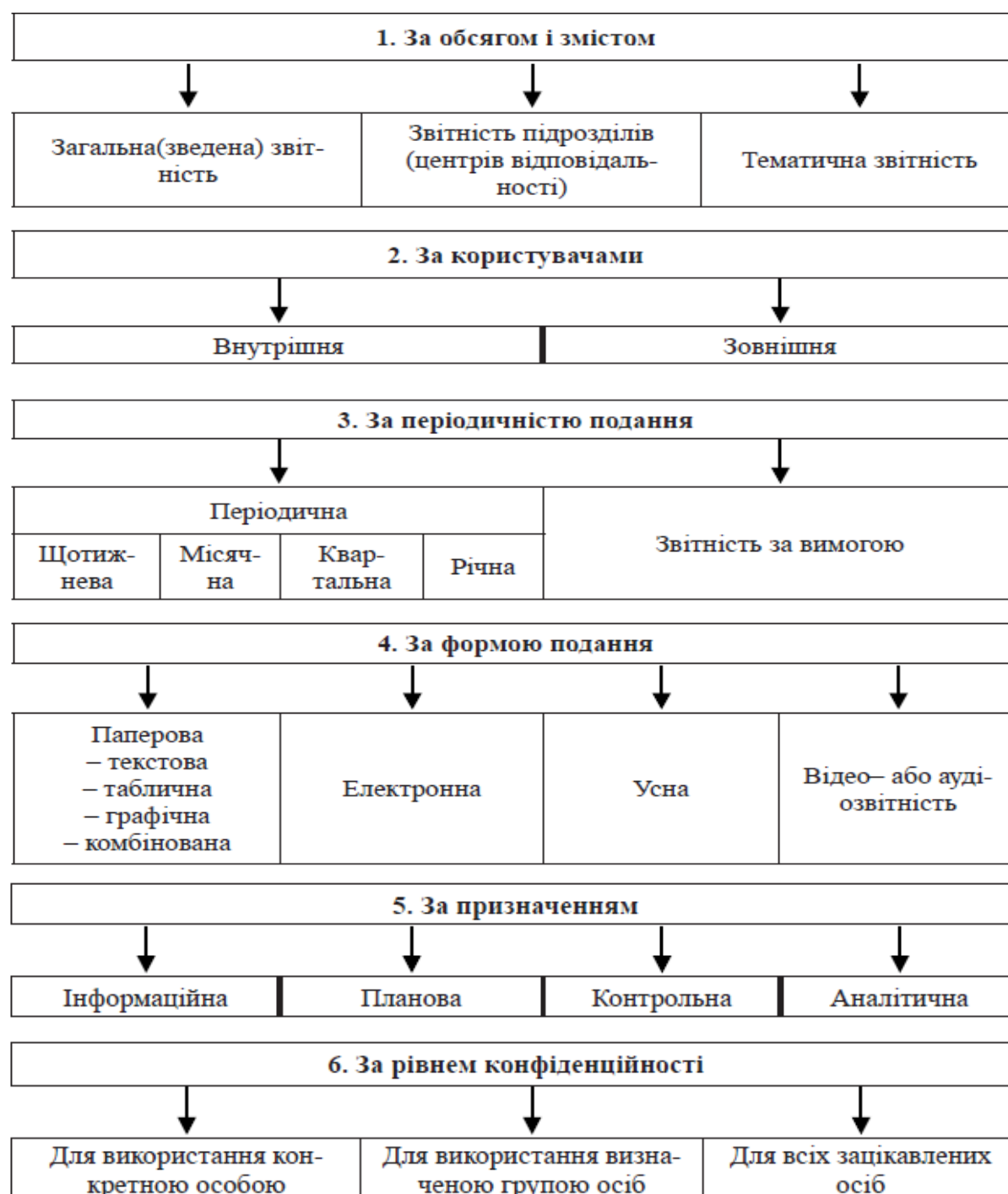


Рис. Класифікація управлінської звітності

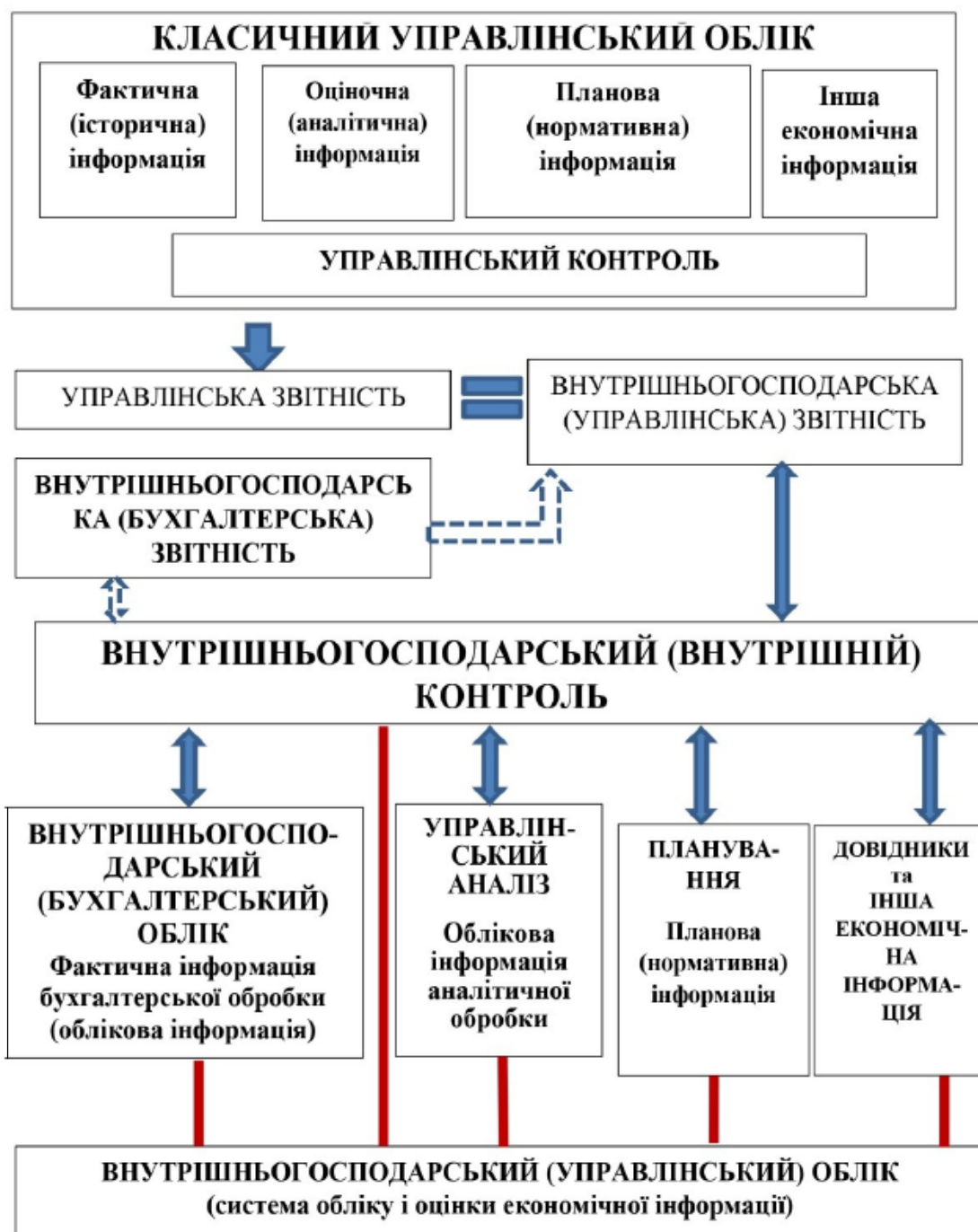


Рис. Організаційна схему формування внутрішньої управлінської звітності

Додаток И

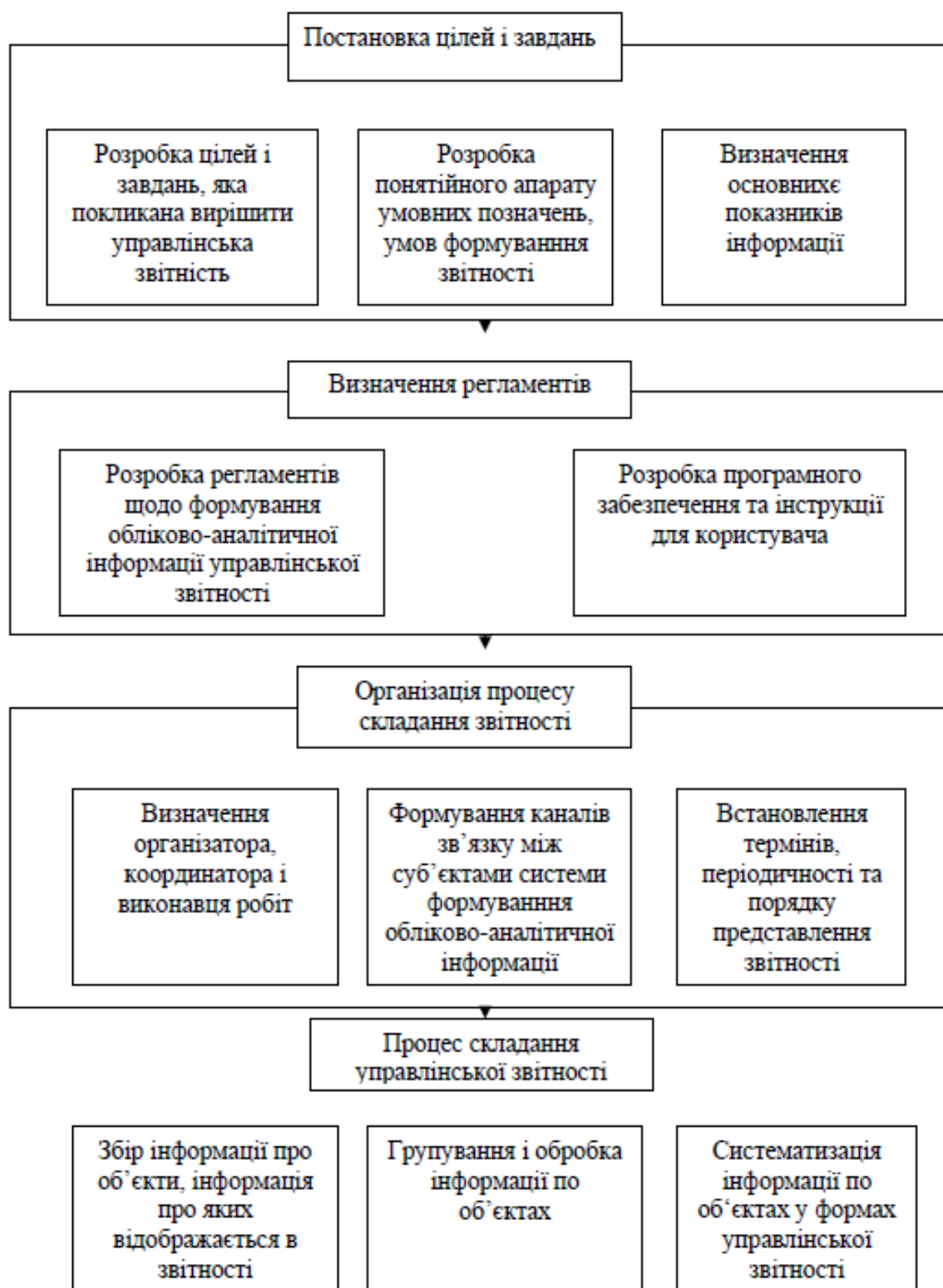
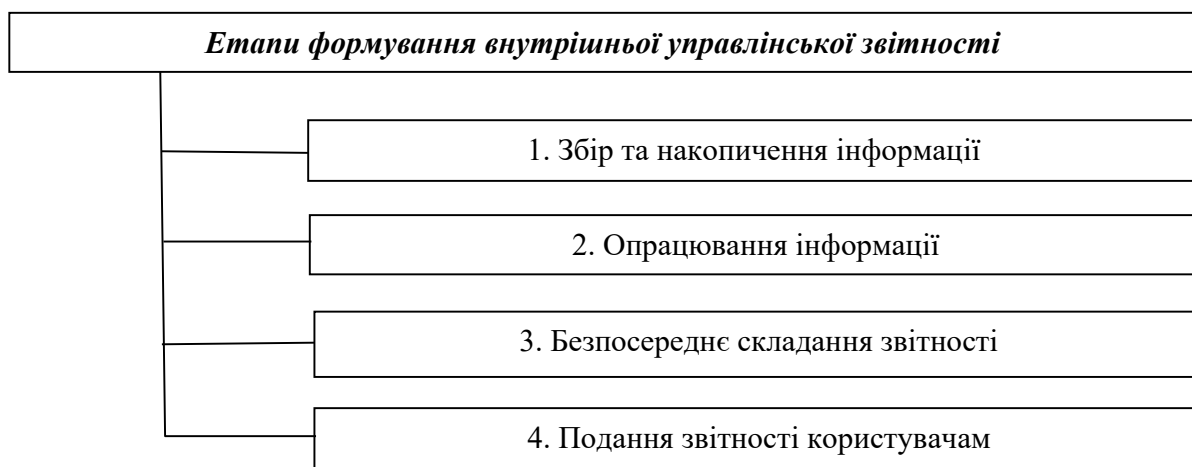
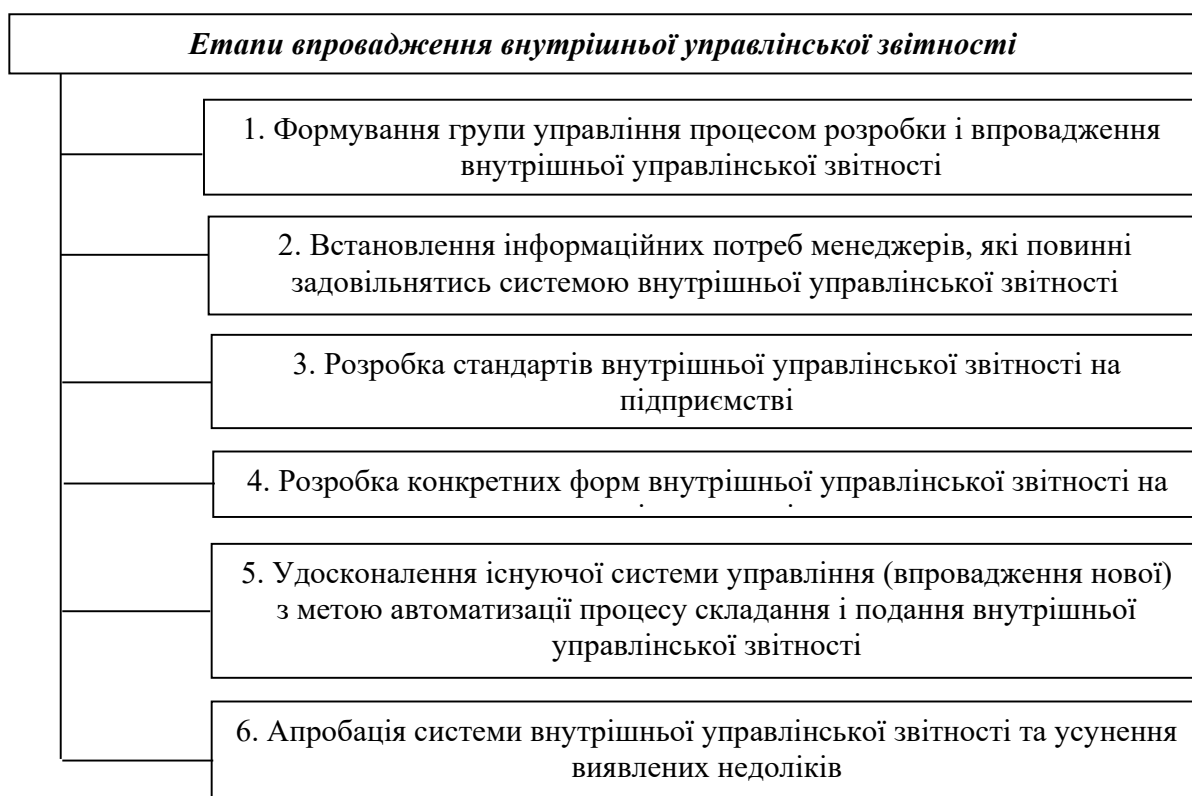


Рис. Методика формування внутрішньої управлінської звітності

Додаток І**Рис. 1. Етапи формування внутрішньої управлінської звітності****Рис. 2. Етапи впровадження внутрішньої управлінської звітності**