

13. Пелипас И. Денежная масса и цены в Беларуси: результаты эконометрического анализа / И. Пелипас // Квартальный бюл. Клуба экономистов. – 2000. – №3. – С. 5–38.

14. Костирко Л.А. Стратегія фінансово-економічної діяльності господарюючого суб'єкта: методологія і організація / Л.А. Костирко. – Луганськ: Вид-во ЛНУ ім. В. Даля, 2002. – 560 с.

15. Грязнова А.Г. Макроэкономика. Теория и российская практика / А.Г. Грязнова. – М., 2005. – 688 с.

16. Климов Г.Н. Основы экономической теории: политекономический аспект: підруч. для студ. екон. спец. вищ. закладів освіти / Г.Н. Климов, Л.О. Канищенко, В.М. Пригода, А.А. Чухно. – К.: Вища шк., 1999. – 743 с.

17. Долан Э.Дж. Деньги, банковское дело и кредитно-денежная политика / Э.Дж. Долан, Р.Дж. Кэмпбелл. – М.: Профико, 1991. – 448 с.

18. Панчишин С. Макроэкономика / С. Панчишин. – К.: Либідь, 2002. – 616 с.

О.С. ДВОРНІЧЕНКО,

асистент, Київський національний торговельно-економічний університет

## Управлінська звітність у процесі обліково-аналітичного забезпечення управління за збалансованою системою показників

*Стаття присвячена особливостям управлінської звітності в процесі обліково-аналітичного забезпечення управління з використанням збалансованої системи показників. Визначено вимоги до процесу формування звітності та інформації, що в ній міститься, запропоновано класифікацію управлінської звітності.*

**Ключові слова:** управлінська звітність, збалансована система показників, обліково-аналітичне забезпечення, користувачі інформації, діяльність підприємства.

*Статья посвящена особенностям управленческой отчетности в процессе учетно-аналитического обеспечения управления с использованием сбалансированной системы показателей. Определены требования к процессу формирования отчетности и содержащейся в ней информации, предложена классификация управленческой отчетности.*

**Ключевые слова:** управленческая отчетность, сбалансированная система показателей, учетно-аналитическое обеспечение, пользователи информации, деятельность предприятия.

*The article is devoted to management reporting features in the process of accounting and analytical support for management using Balanced Scorecard. Defined requirements for the process of reporting, and information which it contains, it is proposed a classification of management accounting.*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах господарювання гостро постає проблема підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств. Актуалізується потреба у вивченні та використанні передових інструментів управління, серед яких чільне місце займає збалансована система показників (ЗСП). Однією з нагальних проблем впровадження

даної концепції в практичну діяльність вітчизняних підприємств є відсутність доробок в області обліково-аналітичного забезпечення процесу управління за ЗСП, ключовою особливістю якого є потреба у посиленні контролю за діяльністю усього підприємства та його окремих управлінських одиниць (центрів відповідальності) і наявність зворотного зв'язку в процесі реалізації обраних керівництвом стратегічних цілей діяльності підприємства. При цьому зворотний зв'язок представляє собою процес інформування зацікавлених осіб про результати роботи окремих працівників, центрів відповідальності, підприємства в цілому; відповідність фактичних результатів їх діяльності запланованим. Посилення контролю та налагодження зворотного зв'язку відбувається за допомогою формування й використання системи управлінської звітності. Від раціональної організації даного процесу залежить якість прийняття управлінських рішень, а відповідно і ефективність діяльності всього підприємства.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Проблема формування й використання системи управлінської звітності досліджувалася в працях таких вітчизняних вчених, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Добровський, Х.В. Дюкарева, М.Х. Корецький, С.А. Кузнецова, Л.В. Нападковська, М.В. Тарасюк; і таких зарубіжних вчених, як А. Апчерч, М.А. Вахрушина, В.Б. Івашкевич, В.Е. Керімов, В.Ф. Палий, та багатьох інших авторів. Проте використання концепції ЗСП накладає свої особливості на сам процес управління, а також на потреби користувачів інформації, підготовку та обробку інформації в процесі управління діяльністю підприємств.

**Метою** написання *статті* є дослідження загальних підходів до управлінської звітності, визначення особливостей та розробка рекомендацій щодо процесу формування системи управлінської звітності, її складу за умови управління на основі ЗСП.

**Виклад основного матеріалу.** В економічній літературі зустрічається використання декількох термінів: «управлінська звітність», «внутрішня звітність», «внутрішня управлінська звітність», «внутрішня бухгалтерська звітність». Проаналізувавши трактування даних понять, ми виділили їхні основні складові, за якими переважна більшість авторів має спільне бачення: 1) користувачі інформації – виключно внутрішні (управлінський персонал, керівництво, власники підприємства); 2) мета формування – задоволення інформаційних потреб користувачів у процесі управління діяльністю підприємства; 3) зміст звітності – показники, що відображають певні результати діяльності (при цьому наголошується на можливості використання не лише фінансових, а й натуральних, якісних; не лише результируючих, а й прогнозних та випереджаючих показників). У той же час необхідно відмітити, що на сьогодні в процесі управління необхідною є не лише інформація про діяльність самого підприємства (внутрішня), а й інформація про його оточуюче середовище функціонування (зовнішнє), без якої неможливо адекватно сформулювати стратегію та визначити пріоритетні напрями розвитку підприємства. Крім того, в процесі формування «бачення» підприємства проводиться ряд опитувань, за результатами яких формується інформація про вимоги працівників та власників підприємства до його бажаного стану. В подальшому таке бачення буде покладене в основу формування місії та стратегії діяльності підприємства. Така інформація не відображає результати діяльності працівників

підприємства, його окремих відділів або підприємства в цілому та зазвичай не включається до складу звітності, проте без її використання управління в сучасних умовах господарювання буде неефективним.

За результатами опрацювання економічної літератури в таблиці розглянуто основні елементи формування та використання системи управлінської звітності.

Принципи та інструменти управління, що використовуються на підприємстві, визначають особливості взаємозв'язку та взаємодії окремих елементів системи управління між собою, завдання, що стоять перед ними на кожному етапі управління, потреби в інформації. Тож вимоги до процесу підготовки та представлення інформації у звітності має відбуватися в повній відповідності існуючій на підприємстві системі управління.

З огляду на особливості управління з використанням концепції ЗСП та дослідивши сутність вимог до управлінської звітності, наведених в економічній літературі, пропонуємо керуватися вимогами:

– корисності – інформація формується відповідно до мети, яку вона має обслуговувати, тобто до потреб конкретних користувачів. Зі зміною підходів до процесу управління та пріоритетів у діяльності підприємства, завдання менеджерів, а відповідно і їхні інформаційні потреби можуть змінюватися. Тоді інформація, що втрачає свою актуальність, має прибиратися зі звітів. Інструменти, що забезпечували її збір, реєстрацію, накопичення, узагальнення, обробку та предста-

**Елементи формування та використання системи управлінської звітності в економічній літературі**

| Елементи   | Тарасюк М.В. [1] | Дюкарева Х.В. [2] | Колос І. [3] | Кузнєцова С.А. [4] | Нападовська Л.В. [5] | Скшипец М.В. [6] |
|--|------------------|-------------------|--------------|--------------------|----------------------|------------------|
| Визначення принципів підготовки звітності  |                  |                   |              | +                  | +                    | +                |
| Визначення користувачів звітності  | +                |                   | +            | +                  |                      |                  |
| Визначення завдань, що вирішуються користувачами / Визначення потреб користувачів інформації |                  |                   |              |                    | +                    | +                |
| Аналіз існуючої системи звітності  | +                |                   | +            |                    |                      | +                |
| Визначення показників звітності  | +                | +                 |              |                    |                      | +                |
| Обґрунтування формату звітності  | +                | +                 |              |                    |                      | +                |
| – перелік форм звітності   |                  |                   | +            | +                  |                      |                  |
| – формат і зміст звітів  |                  |                   | +            |                    |                      |                  |
| – взаємозв'язок форм звітності   |                  |                   |              | +                  |                      |                  |
| – строки подання звітів  |                  |                   | +            | +                  | +                    |                  |
| – період, за який подається звітність  |                  |                   | +            |                    | +                    |                  |
| Вибір методів накопичення та узагальнення інформації   |                  |                   | +            |                    |                      |                  |
| Погодження форм звітності із користувачами   | +                |                   |              |                    |                      |                  |
| Створення матриці звітності  | +                | +                 |              | +                  |                      |                  |
| Розробка документів, що регламентують процес складання звітності                             | +                | +                 |              |                    |                      |                  |
| – закріплення відповідальності за складання звітності  |                  |                   | +            | +                  | +                    |                  |
| – визначення особливостей режиму доступу до звітності  |                  |                   | +            |                    |                      |                  |
| – імплементація класифікаторів у звітність   | +                | +                 | +            |                    |                      |                  |
| – впровадження аналітичних довідників  | +                |                   |              |                    |                      |                  |
| – затвердження форм регламентів звітності  | +                |                   |              |                    |                      |                  |

влення мають спрощуватися або виключатися з механізму обліково-аналітичного забезпечення. Отже, застосування цього принципу забезпечує не лише удосконалення системи звітності шляхом зниження рівня так званого інформаційного шуму, а й формування гнучкої, сенситивної до змін внутрішнього і зовнішнього середовища системи обліково-аналітичного забезпечення;

- вимірності – інформація має підлягати виміру на основі кількісних або якісних засобів виміру. Дана вимога набуває особливого значення за умови використання ЗСП, адже використання нефінансових показників у процесі оцінки діяльності підприємства є одним з її проблемних аспектів;

- відповідності встановленому рівню точності та достовірності – інформація, яка міститься у звітності, має відповідати такому рівню точності та достовірності, який влаштовує користувачів у процесі виконання поставлених перед ними завдань. Такий підхід, у свою чергу, дозволяє включити в процес управління інформацію, яка не відповідає жорстким вимогам фінансового обліку, проте може бути важливою для прийняття рішень; сприяє компактності звітності, скорочення часу менеджерів на обробку інформації;

- структурованості – інформація повинна мати багаторівневу структуру, що, з одного боку, дозволить ущільнювати інформаційні дані, а з іншого – деталізувати їх до необхідного, для конкретного користувача, рівня;

- компактності – інформація має бути конкретною, максимально спрощеною, не нести зайвого інформаційного навантаження. Його використання забезпечує оптимальне спрощення форм звітності шляхом її концентрації на ключових показниках ефективності діяльності підприємства в цілому, окремих центрів відповідальності, виконання процесів, використання ресурсів.

Проведене дослідження елементів формування та використання управлінської звітності свідчить про те, що більшість авторів концентруються на таких невід'ємних складових формування звітності, як визначення переліку звітів, формату і змісту звітних форм, періоду звітності та строків її подання. При цьому більшість авторів пропонують визначати користувачів звітності, але лише окремі наголошують на необхідності визначення їх потреб. Однак звітність має в повній мірі задовольняти потреби конкретних, адресних користувачів. Особливості управлінської звітності полягають у тому, що вона надається не абстрактному узагальненому користувачу, а спрямована на забезпечення реалізації конкретних функцій і завдань, що стоять перед конкретними користувачами – менеджерами різних рівнів управління та керівниками підприємства. Тож вихідною передумовою формування управлінської звітності є встановлення потреб таких користувачів.

Зазвичай на момент прийняття рішення про використання концепції ЗСП на підприємствах вже існує, а подекуди й успішно використовується система управлінського обліку та управлінської звітності. А тому в процесі формування системи управлінської звітності для цілей управління за ЗСП до-

цільно проаналізувати стан існуючої на підприємстві управлінської звітності та оцінити можливості використання окремих форм в існуючому вигляді. За результатами такого аналізу можна визначити перелік показників, які відображаються у існуючій звітності та відсутні у наявних звітних формах. Ті форми, які цілком задовольняють вимогам нової системи звітності можуть залишатися в незмінному стані. Щодо показників, які відсутні необхідно визначитися з можливими джерелами формування інформації для їх розрахунку, методами збору, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення строками частотою та форматом представлення такої інформації. Для представлення користувачам поки що відсутньої у звітності інформації розробляються принципово нові форми звітів та/або доповнюються новими даними вже існуючі.

Склад управлінської звітності є індивідуальним для кожного окремого підприємства, проте особливості управління з використання ЗСП дозволяють сформулювати основні класифікаційні ознаки управлінської звітності та види звітів, необхідні для повноцінного забезпечення інформаційних потреб користувачів:

- за рівнями управління (для потреб стратегічного, тактичного та оперативного управління);

- за об'єктами управління (діяльність підприємства в цілому, діяльність окремого центру відповідальності, ефективність процесу, ефективність використання ресурсу/активу);

- за змістом (фактичні значення ключових показників ефективності (КПЕ), фактори впливу на величину КПЕ, порівняння показників у часі та просторі, на запит користувача);

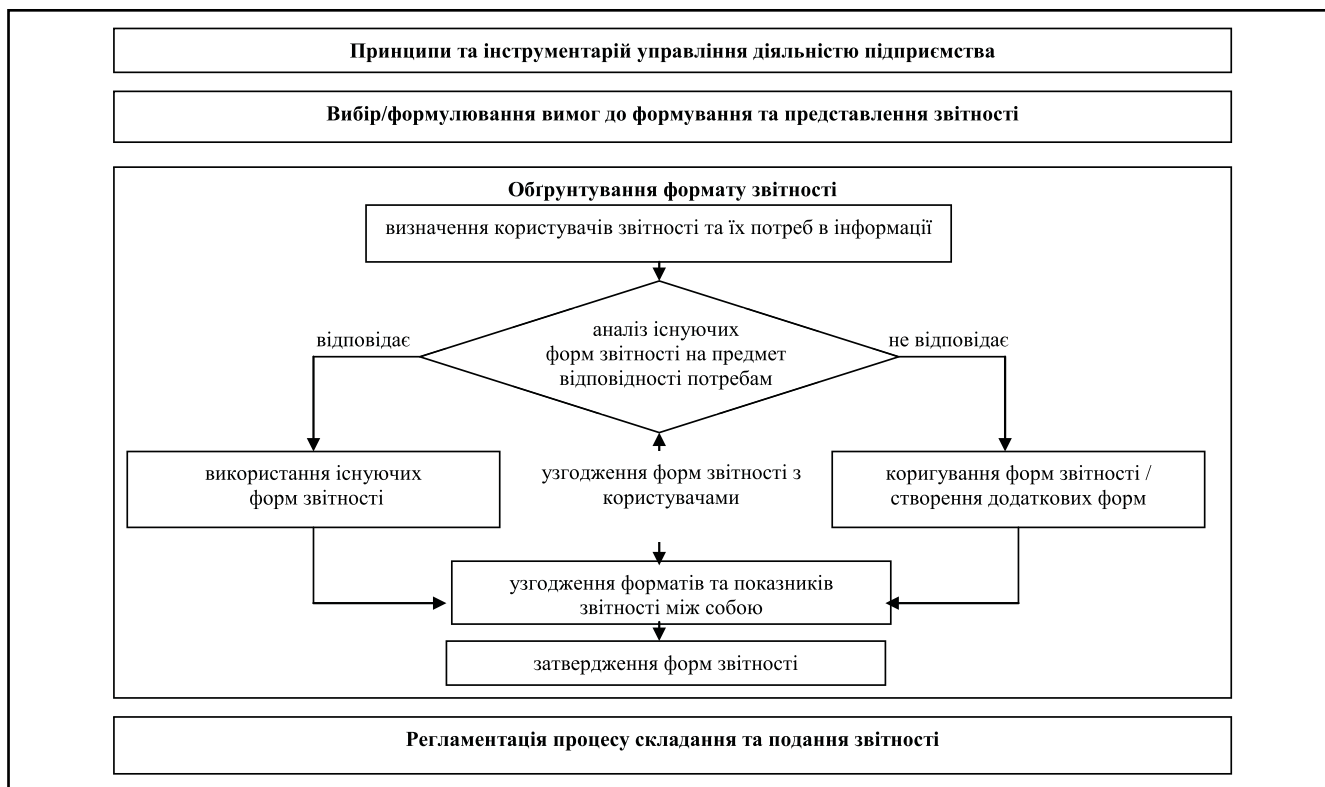
- за призначенням (формування бачення підприємства; оцінка внутрішнього середовища; оцінка зовнішнього середовища; оцінка реалізації стратегії; оцінка актуальності обраної стратегії);

- за формою представлення (таблична, графічна, текстова, комбінована);

- за періодом, що охоплює (проміжна, за результатами завершення певного періоду; за результатами виконання певного процесу).

Оскільки на різних рівнях управління менеджери виконують різні завдання, то й зміст такої інформації, її деталізація та аналітичні зрізи будуть суттєво відрізнятися. На різних рівнях організаційної ієрархії менеджерам потрібні різні звіти з різним ступенем деталізації інформації. Так, на рівні власників підприємства необхідна найбільш узагальнена інформація про результати діяльності всього підприємства. Така інформація дозволить оцінити ефективність діяльності з точки зору ступеня реалізації поставлених завдань, визначити прогрес у досягненні стратегічних цілей та темпи такого прогресу, порівняти їх з очікуваними. Для прийняття рішень щодо напрямів подальшої діяльності та розвитку підприємства разом зі звітами необхідно надавати і проекти управлінських рішень.

На рівні керівництва підприємства формуються інформація про ефективність діяльності підприємства в цілому та проекти



**Склад процедури розробки системи управлінської звітності**

можливих управлінських рішень. Для цього доцільно проводити більш детальний аналіз діяльності в розрізі окремих центрів відповідальності, процесів та ресурсів підприємства. Крім того, формування та коригування стратегії діяльності підприємства вимагає наявності інформації про стан зовнішнього середовища та результати проведених опитувань.

Керівники центрів відповідальності здійснюють діяльність, аналогічну попередньому рівню, проте зосереджену на власному ЦВ. З метою оцінки його діяльності необхідно отримувати інформацію про результати діяльності ЦВ у вигляді результатів виконання КПЕ. Тут формується звітність «у режимі онлайн», коли діяльність по виконанню процесу чи використанню певного ресурсу відслідковується з найвищим ступенем оперативності. На основі такої звітності проводиться виявлення відхилень за допомогою так званих випереджальних показників, встановлюються причини виникнення подібних відхилень та відбувається пошук та реалізація заходів, покликаних стабілізувати ситуацію та здійснювати подальшу діяльність із дотриманням запланованих параметрів та виходом на очікуваний результат. Крім того, в залежності від глибини каскадуванням ЗСП можуть формуватися звіти про ефективність діяльності окремих працівників.

На наступному етапі доцільно провести взаємоузгодження форматів та показників звітності між собою. Формати звітності для різних рівнів ієрархії мають відповідати один одному: звітність на нижчих рівнях ієрархії має містити всю необхідну інформацію для аналізу агрегованих даних у звітності вищих рівнів. Крім того, встановлений взаємозв'язок окремих форм звітності і показників забезпечує можливість

контролю показників на предмет їх узгодженості та достовірності та дозволяє визначитися з оптимальними строками представлення звітів.

За результатами реалізованих робіт отримують загальний перелік управлінських звітів, основні параметри яких доцільно узгодити з їх безпосередніми користувачами на предмет достатності інформації, зручності опрацювання, виходячи з обраних форматів її представлення, відповідного рівня її оперативності тощо. На основі отриманих пропозицій у форми звітності, по можливості, вносять необхідні зміни. Остаточний перелік та формат управлінських звітів затверджуються керівництвом. Основні аспекти процесу складання та подання управлінської звітності викладаються в регламентуючих документах.

За результатами проведеного дослідження склад процедури розробки системи управлінської звітності може бути представлений таким чином (див. рис.).

### Висновки

Проведене дослідження дозволило визначити особливості формування та склад управлінської звітності для потреб управління за ЗСП. Використання запропонованої моделі дозволить забезпечувати керівництву інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень у сучасних умовах господарювання. Подальша адаптація концепції ЗСП до діяльності вітчизняних підприємств має спрямовуватися на дослідження особливостей таких елементів її обліково-аналітичного забезпечення, як джерела та носії інформації, процедури та методи її обробки в про-

## МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

цесі планування контролю, аналізу та оцінки діяльності, використання сучасних інформаційних технологій, встановлення особливостей та масштабів для підприємств різних галузей та величини.

### Список використаних джерел

1. Тарасюк М.В. Контролінг в управлінні торговельними мережами: теорія, методологія, практика: монографія / М.В. Тарасюк. – К.: Київ. нац. торг-екоп. ун-т, 2010. – 548 с.

2. Дюкарева Х.В. Внутрішньогосподарський облік і аналіз діяльності підприємства за центрами відповідальності: Дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2008. – 172 с.

3. Колос І. Цілкоп таємно. Звітність у системі бюджетного управління підприємством // Управленческий учет. Бюджетирование. – 2008. – №5. – С. 64–68.

4. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: монографія / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

5. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підруч. [для вузів] / Л.В. Нападівська. – [2-ге вид., доопрац. та допов.]. – К.: Київ. нац. торг.-екоп. ун-т, 2010. – 648 с.

6. Скушпеп М.В. Внутрихозяйственная отчетность. Дис. ... канд. екон. наук: 8.00.12. Москва, 2004. – 182 с.