

**Київський національний торговельно-економічний
університет**

**ДИСЦИПЛІНАРНА МАТРИЦЯ
УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ**

Монографія

*За загальною редакцією
доктора економічних наук, професора В.В. Сопко*

Київ 2016

Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу КНТЕУ заборонено

УДК 657.37
ББК У052.2–15
Д 48

Автори: В.В. Сопко, д-р екон. наук, проф.; М.М. Бенько, д-р екон. наук, проф. (розд. 5); О.М. Гончаренко, канд. екон. наук, доц. (п.п. 3.1, 3.3); Ю.П. Зима, канд. екон. наук, доц. (п.п. 3.2, 3.4, розд. 4); С.Я. Король, канд. екон. наук, доц. (п.п. 1.1, 1.2, 2.5); О.В. Фоміна, канд. екон. наук, доц. (п.п. 1.3, 1.4); О.І. Мазіна, канд. екон. наук, доц. (п. 1.3); Д.В. Карпенко, канд. екон. наук, асист. (п.п. 2.1, 2.2); О.А. Бакурова, канд. екон. наук, доц. (п. 2.3); О.Г. Задніпровський, канд. екон. наук, доц. (п.п. 2.3, 2.4).

*За загальною редакцією
доктора економічних наук, професора В.В. Сопко*

Рецензенти: В.О. Шевчук, д-р екон. наук, проф. Національної академії статистики, обліку та аудиту;
Т.Г. Камінська, д-р екон. наук, доц. Національного університету біоресурсів і природокористування України;
Н.М. Ткаченко, д-р екон. наук, проф. Національного університету харчових технологій;
А.В. Блакита, д-р екон. наук, проф. кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету;
В.Г. Барановська, канд. екон. наук, доц. кафедри фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету

*Рекомендовано до друку вченою радою
Київського національного торговельно-економічного університету
(протокол № 8 від 24 червня 2015 р.)*

Д 48 Дисциплінарна матриця управлінської звітності :
монографія / В.В. Сопко, М.М. Бенько, О.М. Гончаренко
та ін. ; за заг. ред. В.В. Сопко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон.
ун-т, 2016. – 456 с.
ISBN 978-966-629-748-1

У монографії досліджено проблеми формування управлінської звітності в умовах застосування інформаційних технологій. Монографія є науковим дослідженням, яке відображає новітній підхід до системи інформаційного забезпечення управління підприємством з урахуванням розвитку інноваційних інформаційних технологій.

Призначена для докторантів, аспірантів, магістрів, наукових працівників, викладачів та студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми управлінського обліку показників вартості підприємства.

**УДК 657.37
ББК У052.2–15**

ISBN 978-966-629-748-1

© Сопко В.В., Бенько М.М., Гончаренко О.М.,
Зима Ю.П., Король С.Я., Фоміна О.В.,
Мазіна О.І., Карпенко Д.В., Бакурова О.А.,
Задніпровський О.Г., 2016
© Київський національний торговельно-
економічний університет, 2016

ЗМІСТ

Передмова	5
------------------------	---

Розділ 1. Теоретичні засади формування та розвитку управлінської звітності в інформаційному забезпеченні управління підприємством	8
--	---

1.1. Сутнісна характеристика, мета та завдання управлінської звітності.....	8
1.2. Інтерпретація вимог та принципів управлінської звітності	30
1.3. Базова концептуальна модель управлінської звітності підприємства торгівлі	43
1.4. Формування управлінської звітності за стейкхолдерського підходу.....	82

Розділ 2. Методологія формування управлінської звітності в інформаційній системі управління підприємством	94
--	----

2.1. Історичні передумови розвитку методології управлінської звітності.....	94
2.2. Методологічний інструментарій формування управлінської звітності.....	108
2.3. Методологічні прийоми проектування управлінської звітності для різних цілей	122
2.4. Методика формування управлінської звітності за центрами відповідальності та сегментами діяльності.....	143
2.5. Особливості формування спеціальної управлінської звітності	161

Розділ 3. Моделювання управлінської звітності в інформаційній технології прийняття управлінських рішень	172
--	-----

3.1. Засадничі аспекти моделювання управлінської звітності	172
3.2. Інформаційне забезпечення формування управлінської звітності.....	182
3.3. Особливості моделювання бізнес-процесів у контексті формування управлінської звітності.....	208

3.4. Моделювання управлінської звітності та бюджетів.....	221
3.5. Технологія графічного моделювання управлінської звітності	234
Розділ 4. Технологія процесу формування та удосконалення управлінської звітності в умовах функціонування інформаційних технологій	242
4.1. Етапи робіт та послідовність впровадження системи управлінської звітності.....	242
4.2. Внутрішня регламентація розробки, впровадження та вдосконалення управлінської звітності.....	254
4.3. Проблеми проектування та візуалізації управлінської звітності	265
4.4. Діагностика, моніторинг та оцінка ефективності впровадження управлінської звітності	281
Розділ 5. Інформатизація контролю та аналізу управлінської звітності	298
5.1. Запити та можливості здійснення контролю управлінської звітності у середовищі інформаційних технологій.....	298
5.2. Змістові характеристики інформаційних технологій контролю і аналізу управлінської звітності	310
5.3. Реалізація аналітичних процедур в інформаційній системі контролю управлінської звітності	319
5.4. Інформаційні технології в інтеграції внутрішнього і зовнішнього контролю звітності	328
5.5. Оцінка ефективності інформаційних технологій контролю управлінської звітності.....	338
Список використаних джерел	355
Додатки.....	397

ПЕРЕДМОВА

Ця монографія є науковим дослідженням, що відображає новітній підхід до системи інформаційного забезпечення управління підприємством. Інформація, яка наприкінці ХХ століття була визнана основним ресурсом бізнесу, отримала достатньо суперечливі характеристики: надлишкова й недостатня, загально-доступна і конфіденційна, безсистемна та адресна. До неї висувають значний комплекс вимог, що визначають її цінність для користувача.

Традиційно для прийняття рішень використовують дані з доступних джерел, у тому числі із фінансової звітності, яка вимагає обробки, систематизації та аналізу для перетворення їх на необхідну інформацію. Основним фактором такого перетворення є потреби користувача: власника суб'єкта господарювання, менеджера, потенційного інвестора, кредитора тощо. Як зазначає Еліяну Голдратт, різниця між даними та інформацією визначається не змістом, а корисністю для прийняття рішення. З цієї точки зору, фінансовий облік і звітність є банком даних, оскільки слугує потребам багатьох «шукачів інформації» і, разом з тим, нікого повністю не може задовольнити. Управлінська звітність є унікальною: вона призначена «вгамувати» своєрідні, виключні, наперед задані потреби конкретного менеджера у конкретній інформації.

В інформаційній системі підприємства управлінська звітність виконує подвійну роль. По-перше, вона є модулятором інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Саме через формалізацію вимог замовника інформації (управлінської звітності) виконується постановка завдання для системи управлінського обліку. З іншого боку, управлінська звітність забезпечує зворотний зв'язок між управлінським обліком та користувачем інформації.

Однак, реалізація дуальної ролі управлінської звітності була б неможлива без використання сучасних інформаційних технологій, впровадження яких дозволяє перетворити управлінську звітність на ланку інформаційного зв'язку між менеджером і базою даних управлінського обліку.

Дослідженню теорії та методології використання інформації з метою прийняття рішень присвячені праці відомих українських та зарубіжних дослідників – В.І. Бачинського, М.Т. Білухи, Д. Біттл, М.І. Бондаря, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, М.А. Вахрушиної, С.Ф. Голова, К. Друрі, В.І. Єфіменка, В.Б. Івашкевича, Р.С. Каплана, О.В. Карпенко, Р. Купера, М.О. Любімова, В.П. Моссаковського, Л.В. Нападовської, Б.Є. Нідлза, В.О. Озерана, В.Ф. Палія, О.А. Петрик, М.С. Пушкаря, Б. Райана, Т. Скоуна, Я.В. Соколова, В.В. Сопко, В.І. Ткача, М.В. Ткача, Дж. Фостера, Е.С. Хедріксена, П.Я. Хоміна, Ч. Хорнгрена, М.Г. Чумаченка, А. Яругової та інших. Питання використання облікової інформації в процесі здійснення управлінського контролю вивчали В.Ф. Максимова, Є.В. Мних, О.А. Петрик, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач та інші.

Окремо слід виділити праці вітчизняних і зарубіжних науковців, зосереджених на дослідженні питань розробки базових теоретичних і практичних положень функціонування автоматизованих систем бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. Серед них необхідно виділити: М.М. Бенька, А.М. Березу, М.Т. Білуху, В.В. Євдокімова, В.П. Завгороднього, С.В. Івахненкова, М.М. Матюху, В.О. Осмятченко, Т.А. Писаревську, В.І. Подольського, В.С. Рудницького та інших вчених.

Серед проблем, що існують у системі управлінської звітності в умовах застосування інформаційних технологій слід виділити:

- відсутність комплексного дослідження теоретичних засад формування та розвитку управлінської звітності в інформаційному забезпеченні управління підприємством (її сутнісної характеристики, мети та завдання), розрізнений характер інтерпретації вимог і принципів управлінської звітності, недосконалість базової концептуальної моделі управлінської звітності підприємства торгівлі (розділ 1);

- відсутність наукового обґрунтування методології формування управлінської звітності в інформаційній системі управління підприємством з урахуванням історичних передумов розвитку методології управлінської звітності, методологічного інструментарію та методичних прийомів проектування управлінської

звітності для різних цілей, за центрами відповідальності та сегментами діяльності, а також системного дослідження особливостей формування спеціальної управлінської звітності (розділ 2);

- невизначеність засадничих аспектів моделювання управлінської звітності, які б передбачали використання інформаційних технологій прийняття управлінських рішень, особливості створення інформаційного забезпечення та особливості моделювання бізнес-процесів у контексті формування управлінської звітності, що, зокрема, дозволить здійснювати моделювання управлінської звітності і бюджетів, технологію графічного моделювання управлінської звітності тощо (розділ 3);

- недосконалість процесу формування системи управлінської звітності в умовах функціонування інформаційних технологій, зокрема структури та внутрішніх регламентів етапів розробки, впровадження, діагностики, моніторингу і вдосконалення, а також оцінки її ефективності (розділ 4);

- невідповідність процедур контролю та аналізу управлінської звітності запитам і можливостям їх здійснення у середовищі інформаційних технологій, відсутність змістових характеристик інформаційних технологій контролю й аналізу управлінської звітності, необхідність розробки аналітичних процедур в інформаційній системі контролю управлінської звітності на основі інтеграції внутрішнього і зовнішнього контролю звітності, а також оцінки їх ефективності (розділ 5).

Визначене коло теоретичних і практичних проблем дає змогу зрозуміти, що управлінська звітність проходить етап реформування на основі перегляду її функціонального призначення та удосконалення процедур проектування, формування, впровадження і використання в середовищі інформаційних технологій. Нова концепція управлінської звітності, яка спирається на застосування інформаційних технологій, покликана вирішити завдання не лише теоретичних аспектів її формування, а й стати базою для практичної реалізації на підприємствах.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

1.1. Сутнісна характеристика, мета та завдання управлінської звітності

Метою ведення будь-якого обліку, як і складання звітності, є надання користувачам інформації, необхідної для прийняття рішень. Інформація це результат, який продукує облікова система у процесі виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення та обробки даних про певні події або факти життєдіяльності суб'єкта господарювання. Підсумкове узагальнення таких даних і надання її користувачам здійснюється шляхом складання звітності.

Разом з тим, фінансовий облік і звітність мають суттєвий недолік. По-перше, вони продукують інформацію про факти господарської діяльності, вплинути на які користувачі вже не можуть, а, з іншого боку, вони не можуть вплинути на зміст і форму подання інформації у фінансовій звітності. За свідченням і науковців, і практиків вимоги до інформаційної бази управління підприємством давно вийшли за межі фінансових звітів і призвели до появи такого інформаційного феномену, як управлінська звітність.

Питання теорії та методології використання інформації з метою управління підприємством в процесі прийняття рішень висвітлені у працях відомих українських і зарубіжних дослідників В.І. Бачинського, М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, М.А. Вахрушиної, С.Ф. Голова, К. Друрі, В.І. Єфіменка, В.Б. Івашкевича, Р.С. Каплана, О.В. Карпенко, Р. Купера, В.П. Моссаковського, Л.В. Нападовської, Б.Є. Нідлза, В.О. Озерана, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, Б. Райана, Т. Скоуна, Я.В. Соколова, В.В. Сопко, В.І. Ткача, М.В. Ткача, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, М.Г. Чумаченка, А. Яругової та інших.

Крім того, питання інтеграції фінансової й нефінансової звітності піднімали вітчизняні та зарубіжні вчені, а саме: Д. Бітл, В. Воробей, В. Гейць, І. Глазиріна, С. Дипіаза, М. Долішній, І.В. Жиглей, І. Журовська, Р. Екклз, М.О. Любимов, О. Махновська, Л. Мельник, І. Потравний, В. Сидорчук, І. Синякевич та інші.

Питання використання облікової інформації в процесі здійснення управлінського контролю розглядалися у працях В.Ф. Максимової, Є.В. Мниха, О.А. Петрик, В.С. Рудницького, Б.Ф. Усача та інших.

При цьому управлінська звітність згадувалась в основному у контексті досліджень управлінського обліку або впровадження МСФЗ. І, як свідчить проведений аналіз, питання формування управлінської звітності досі досліджені меншим чином, аніж фінансової чи податкової. У науковій літературі «невиправдано мало уваги приділено питанням підготовки й подання управлінської звітності на підприємстві, не розроблена концепція управлінської звітності тощо» [188].

Разом з тим, вчені дійшли висновку про важливість розробки не лише методології управлінського обліку, але й адекватної інформаційної системи для реалізації стратегії підприємства [106, с. 334]. Саме тому останніми роками різні аспекти управлінської звітності досліджували вітчизняні вчені та науковці країн СНД О.М. Бабкіна, Л.М. Біла, А.Б. Жданова, В.О. Іваненко, О.В. Карпенко, В.А. Кулик, М.О. Любимов, К.Є. Нагірська, Л.В. Нападовська, В.О. Озеран, А.Х. Позов, М.С. Пушкар, Т.М. Сльозко, Т.М. Сторожук, Л.В. Шалаєва, М.М. Шигун та інші.

Але концептуальні основи складання управлінської звітності досі повністю не сформовані. В економічній літературі проблемам її формування приділяється набагато менше уваги, аніж іншим видам звітності. Зокрема, окремі аспекти цього питання (її призначення, вимоги та способи представлення звітної інформації) можна зустріти у працях з управлінського обліку. Проте теоретичні основи управлінської звітності повною мірою не розроблені, проблеми її формування не вирішені [371, с. 19].

Мета дослідження – уточнення сутності поняття «управлінська звітність», визначення місця та ролі управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства, а також обґрунтування алоритму її формування.

Різноманітність думок щодо суті поняття «управлінська звітність» пов'язана, зокрема, з традиційним трактуванням ролі (місця) управлінського обліку та звітності як внутрішньогосподарських. Навіть саме поняття «управлінська звітність» не отримало одностайно визнаного визначення, а проведені теоретичні дослідження повною мірою не враховують динамічний характер сучасної системи управління підприємством і вимог до його інформаційного забезпечення. Відсутність теоретично обґрунтованої методології та організації формування управлінської звітності на практиці не дозволяє побудувати ефективну інформаційну систему для реалізації функцій управління підприємством. Вирішення цієї проблеми і є метою цього дослідження.

Слід зауважити, що ставлення науковців до управлінської звітності історично зумовлене появою та зміною складу користувачів облікової інформації. На початку становлення бухгалтерського обліку «бухгалтерську звітність, яка формувалася на той час, можна з певним припущенням назвати бухгалтерською управлінською звітністю, оскільки власник практично не був відокремлений від управління» [286, с. 53]. З розширенням кола користувачів інформації, в першу чергу завдяки включенню до їх числа партнерів по бізнесу (постачальників, покупців, кредиторів), становленням податкової системи та банківсько-кредитної справи, розвитком інвестиційної діяльності, змінюються вимоги та функції бухгалтерської звітності. Як наслідок, виникла й активно розвивалась зовнішня бухгалтерська звітність. При цьому найважливішим фактором, що сприяв формуванню управлінської звітності як такої, видається, слід вважати удосконалення теорії і практики управлінського обліку, яке розпочалось у ХХ столітті в результаті остаточного розділення функцій володіння та управління підприємством (*перша*

революція – організаційна). Проте інтенсивний розвиток управлінського обліку не викликав відповідний розвиток методології та організації управлінської звітності. Тривалий час на практиці вона мала ряд недоліків, зокрема, низьку оперативність, інформаційну недостатність, перевантаженість, недостовірність, неекономічність тощо. Потужним фактором розвитку управлінського обліку й звітності стала «економічна криза 30-х років ХХ століття, яка викрила недоліки традиційної системи калькулювання собівартості, що не дозволяла забезпечити керівництво необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень в умовах гострої конкуренції та змін на ринку» [50, с. 27]. Одночасно «у перехідний період облік потрапив під пресинг протиріч між ринковою інфраструктурою та діючим десятиліття регламентним обліком» [359, с. 7]. Управлінська звітність набула більшого значення завдяки необхідності забезпечення високої конкурентоспроможності підприємства і включення до неї даних про зовнішнє середовище підприємства. І, нарешті, «у гонитві за оперативною управлінською інформацією інтерес менеджерів поширився не тільки на облікову службу, але й на всі підрозділи підприємства, які несуть інформаційне навантаження» [359, с. 8]. Такі зміни фактично вивели управлінський облік і звітність за межі традиційного бухгалтерського обліку. Намагання створити безпечні умови для бізнесу (зменшити ризики) призвело «до переміщення центру тяжіння в управлінській роботі з облікового етапу на етап прогнозування ризикових операцій» [359, с. 9]. В результаті методологічної трансформації управлінський облік і звітність вийшли за межі традиційного бухгалтерського обліку остаточно: при складанні управлінської звітності став використовуватися не лише традиційний метод бухгалтерського обліку, але й методи, притаманні виключно управлінському обліку (*друга революція – методологічна*). Наступний етап, на якому були створені умови для усунення названих вище недоліків управлінської звітності, пов'язаний із впровадженням інформаційних технологій в обліково-інформаційну систему

підприємства (*третя революція – технологічна*). Наприкінці ХХ – на початку ХХІ століття відбувся процес, який із впевненістю можна назвати революційним: створення технологічної бази для єдиного інформаційного простору, що створює можливість для задоволення інформаційних вимог усіх груп легальних користувачів звітності. Проте, при формуванні управлінської звітності, на підприємствах виникають чисельні питання, які потребують теоретичного дослідження.

Разом з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» законодавче визнання Україною в 1999 р. управлінського обліку і звітності фактично було не «поштовхом до активного формування системи управлінського обліку» [50, с. 27], а визнанням його існування.

О.О. Шароватова відзначає цікаву закономірність: «інноваційний розвиток управлінський облік отримав у післяперевбудовний час, коли стала затребувана не тільки свобода бізнесу і комерції, але й з'явилась свобода від стереотипів, що склались щодо інституту методології обліку.

В результаті статус обліку для цілей управління стає залежним від інноваційної діяльності, а аналітичність обліку будується залежно від завдань планування, контролю, аналізу та мотивації, але знову ж в умовах інноваційних технологій. Якщо інновація орієнтована на економічну вигоду, а її отримання може принести додатковий дохід, то інновацію як явище необхідно розглядати нерозривно з інноваційною трансформацією облікового процесу» [359, с. 7]. Науковець робить висновок, що рівень якості бухгалтерського обліку має відповідати рівню інноваційного процесу, а, отже, інноваційна ідеологія змушує підприємство шукати облікові форми адаптації до умов зовнішнього середовища, що змінюються. Зазначені процеси не можуть не вплинути на управлінську звітність. Вона набуває більш динамічний, відкритий характер при реагуванні на запити користувачів, на проблеми, що виникають у діяльності підприємства. Цьому не в останню чергу сприяють сучасні інформаційні технології.

Разом з тим, надзвичайно важливим фактором є професійний рівень користувачів управлінської звітності (виражається у спроможності правильно поставити запит на отримання необхідної інформації) і обліковців (є основою виконання отриманого інформаційного запиту).

Таким чином, сучасна концепція управлінської звітності, що історично сформувалася в «надрах» бухгалтерського обліку під впливом трансформації вимог користувачів, управлінських інновацій, розвитку методології управлінського обліку та створення технологічних можливостей для обробки і подання облікової інформації, не позбавлена низки теоретичних і практичних проблем. Зокрема, тривають дискусії щодо визначення суті управлінської звітності, її місця в інформаційній системі підприємства та зв'язків з іншими видами звітності, якісних характеристик і принципів, методологічних та організаційних засад. А на підприємствах, при формуванні управлінської звітності, виникають чисельні питання, які потребують теоретичного дослідження. Тому, «при побудові системи показників бухгалтерської управлінської звітності необхідно йти від теорії до практики, а не намагатись просто наслідувати практику, підводячи потім під неї теоретичні положення. Тільки у цьому випадку можна буде досягти високої якості інформації бухгалтерської управлінської звітності» [297, с. 57].

Отже, якщо від початку стимулом до виникнення та розвитку управлінської звітності була практична діяльність суб'єктів господарювання, нині актуальним є теоретичне обґрунтування принципів, алгоритму та методології її формування на основі новітньої технологічної бази і єдиного інформаційного простору.

Як свідчить проведений аналіз, поняття «управлінська звітність» є неоднозначним. Для розуміння сутності цього поняття за основу візьмемо базову категорію «звітність».

Цікаво відзначити, що В.О. Іваненко за результатами ретроспективного аналізу спеціальної літератури 1938–2010 рр. робить висновок про «триєдиний підхід до

трактування категорії «звітність» як елемента методу бухгалтерського обліку, джерела інформації та форми... спостереження» [129, с. 6] (останнє, вважається, слід розуміти як форми подання інформації користувачам). У цілому такий висновок підтверджує здійснений нами аналіз сучасної довідкової та спеціальної літератури (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення сутності категорії «звітність» у спеціальній літературі

Джерело (автор)	Визначення суті поняття «звітність»
Справочный коммерческий словарь (1926) [38]	Сукупність записів, що дають уявлення про операції господарства
Большой бухгалтерский словарь (1999) [7]	1. Сукупність відомостей про результати й умови роботи підприємств і організацій <i>за минулий період</i> , що періодично <i>надається зацікавленим органам</i> управління. Складається на підставі поточної інформації про діяльність об'єкта звітності; в ній <i>узагальнюються дані всіх видів обліку</i> – бухгалтерського, статистичного та оперативного 2. Сукупність <i>показників обліку</i> , відображених у формі таблиць, що характеризують <i>фінансові результати господарської діяльності підприємства</i> за певний період
Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовській, Е.Б. Стародубцева (1999) [32]	Періодичне складання підприємствами, організаціями <i>звітів про свою діяльність</i> , що подаються в державні органи
Тлумачний словник української мови [1]	1. Проведення звіту, звітування. 2. <i>Документація встановленої форми, яка містить звіт про що-небудь</i>
Теорія бухгалтерського обліку (2001) [40]	<i>Основне джерело інформації</i> , що відображає результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій. Саме тому вона <i>має відповідати завданням управління</i> сучасним підприємством і, відповідно, <i>задовольняти певні вимоги</i>
В.Г. Швець. Теорія бухгалтерського обліку [43]	<i>Підсумкове узагальнення інформації</i> та отримання підсумкових показників, що <i>характеризують діяльність підприємства</i>

Проведений аналіз показав, що категорія «звітність» у науковій і спеціальній літературі отримала змістовно близькі, але з певними відмінностями визначення, узагальнення яких свідчить, що як така звітність має наступні властивості:

- *є сукупністю відомостей (записів, звітів)* про операції господарства (п. 1); результати та умови роботи підприємств і організацій (п. 2.1); фінансові результати господарської діяльності підприємства (п. 2.2); діяльність підприємства (пп. 3, 6); результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій (п. 5) – тобто відображає зміст, умови й результати діяльності (операції) підприємства;

- *узагальнює дані всіх видів обліку* (пп. 2, 6) – вказує на існування певної методики або джерело інформації, наведеної у звітності;

- *має користувача* (пп. 2, 3) – легалізує зв'язок з адресатом (зацікавлені органи управління; державні органи);

- *є основним джерелом інформації* (п. 5) – характеризує роль (місце звітності) в системі управління підприємством;

- *надає відомості за минулий період часу* (п. 2.1) – встановлює часову спрямованість звітності, що саме у такому визначенні є справедливим для окремих видів звітності (фінансової, статистичної, податкової, оперативної);

- *має відповідати завданням управління підприємством і, відповідно, задовольняти певні вимоги* (п. 5) – характеризує зв'язок між користувачем звітності та самою звітністю.

Зазначене різноманіття у цілому відповідає, як зазначалось вище, трьом підходам до трактування категорії «звітність» і, зокрема, поняття «управлінська звітність»: методичному, змістовому та мотиваційному. При цьому або надається перевага певному підходу, або застосовується комплексний підхід.

Наприклад, В.Г. Швець [360], надаючи характеристику звітності як елемента методу бухгалтерського обліку, вказує, що вона є підсумковим узагальненням інформації та отримання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється шляхом складання звітності за звітний період (*методичний і змістовий підхід*).

М.М. Шигун [363] відмічає: в обліковій теорії звітність як економічну категорію трактують двояко. З одного боку, звітність є елементом бухгалтерського обліку, способом узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства (*методичний підхід*). З іншого – вона виступає системою узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників, які характеризують виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період (*змістовий підхід*). Оскільки обліковий цикл завершується складанням звітності, то звітність за своєю сутністю включає не лише систему економічних показників, а й виступає сукупністю способів і прийомів узагальнення даних обліку.

Ще одну сторону звітності розкриває «Словник української мови», який визначає поняття «звіт» як письмове чи усне повідомлення офіційній особі або організації про свою роботу, виконання завдань, доручень тощо [307]. Тобто акцент ставиться, по-перше, на причині, що спонукає до складання певного звіту, а, по-друге – меті звітування: надання інформації про результати діяльності. Іншими словами, звіт складається тоді, коли є про що звітувати (*мотиваційний підхід*).

Таким чином, науковці застосовують різні підходи до визначення категорії «звітність». Їх узагальнення показало, що всі автори вказують на звітність як джерело інформації й акцентують увагу на змісті звітів або предметі звітування і, лише окремі, – на формі подання інформації, методиці обробки інформації, складі користувачів, часовому спрямуванні інформації чи періодичності подання звітів. Вважаємо, що одностайне посилення авторів на звітність як джерело інформації підтверджує: ця ознака є головною і її можна визнати основою для застосування всіх інших.

Саме тому надалі будемо виходити з того, що у широкому розумінні звітність є джерелом інформації, яка за своїм змістом має відповідати призначенню – вимогам користувачів. Інші згадані характеристики звітності використовуються для класифікації звітності (наприклад [15]).

Відповідно управлінська звітність також є джерелом інформації і, як таке поняття, може бути охарактеризована через названі ознаки.

Проведений аналіз показав, що суть управлінської звітності вчені визначають по-різному [16, с. 171; 124, с. 360–361; 186, с. 152; 188, с. 9; 192, с. 12; 219; 220; 271, с. 756; 299, с. 78 тощо]. Разом з тим, Л.Н. Юдіна вважає: наявні розбіжності у термінах і формулюваннях щодо суті управлінської звітності, які використовуються науковцями, не принципові, «оскільки в основі всіх визначень покладені єдині підходи до змісту та призначення звітності» [371, с. 19].

Безумовно, погодитись з наведеним вище твердженням можна, проте точність і лаконічність формулювання будь-якого терміна сприяє правильному його використанню. Отож зазначимо таке.

При визначенні поняття «управлінська звітність» не потрібно вказувати на те, що вона є джерелом інформації. Як було з'ясовано вище, це впливає із самої назви – посилення на категорію «звітність». Для характеристики управлінської звітності слід використовувати ознаки, які виділяють її серед інших видів звітності та вказують на її місце в інформаційно-обліковій системі підприємства. Серед таких основних ознак науковці (табл. 1.2) використовують наступні:

- призначення звітності (відображає інформацію для прийняття рішень; звіт про виконання за завданням; надання керівництву інформації; інформаційна підтримка процесу управління; для зацікавлених користувачів з метою оцінки, аналізу, контролю та планування діяльності підприємства і його структурних підрозділів; управління господарством, управління інформаційним забезпеченням);

- якісні характеристики інформації та звітів (необхідна інформація для прийняття рішень; інтегрована система; система взаємопов'язаних показників; у формі і в терміни, що відповідають запитам різних груп користувачів);

- технологія підготовки (розробляється підприємством самостійно; полягає у формуванні показників на основі

інформації, отриманої у різних підсистемах обліку, і підготовка звітів; результат збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення та систематизації фінансової і нефінансової інформації);

- зміст звітів (про виконання за завданням керівника дій; про всі аспекти діяльності підприємства; фінансової та нефінансової інформації; економічну інформацію у певному наборі фактичних (історичних) та оціночних (розрахункових) показників; умови та результати діяльності компанії в цілому або окремих її підрозділів);

- форма звітів (у вигляді документів: довідок, звітів, записок тощо; відповідають запитам різних груп користувачів; сукупності внутрішніх документів (звітів).

Не зважаючи на різні підходи до визначення поняття «управлінська звітність», переважна їх більшість має посилення на призначення або причину формування звітності – інформаційне забезпечення діяльності керівників підприємства та його структурних підрозділів. У цілому близькі позиції науковців при визначенні змісту інформації, яку слід відображати в управлінській звітності: вона має розкривати результати виконання рішень керівників або результати діяльності компанії та окремих її підрозділів. Щодо інших аспектів сутності поняття «управлінська звітність» в спеціальній літературі існують різні точки зору, зокрема – технології підготовки (надалі цьому питанню буде приділено належну увагу) та форми звітності.

Наведені різні визначення форми управлінської звітності фактично не заперечують, а доповнюють одне одного. Вони в цілому дозволяють надати формальну характеристику управлінській звітності як системи довідок, звітів, записок і внутрішніх документів, що відповідають запитам різних груп користувачів. Такий висновок підтверджує і дослідження, проведене Т.М. Сторожук [305], яка також звертає увагу на визначення формальної сторони (форма, вигляд, структура) управлінської звітності у спеціальній літературі. З наведених науковцем п'яти підходів, видається, саме формальної сторони стосуються такі: система інформаційного забезпечення у чітко визначеному об'ємі (І.В. Аверчев); система форм інформації (Л.В. Нападовська);

Розділ 1. Теоретичні засади формування та розвитку управлінської звітності в інформаційному забезпеченні управління підприємством

сукупність відповідних форм звітності у взаємопов'язаних показниках (К.Є. Нагірська). Інші характеризують зміст управлінської звітності (Т.Ф. Пупшіс: єдина система результативних обліково-аналітичних показників; В.Б. Івашкевич: комплекс взаємопов'язаних фактичних та розрахункових показників) і заслуговують на увагу з огляду впливу на методологію та організацію управлінської звітності.

Найбільші суперечності щодо управлінської звітності пов'язані з *визначенням її місця і зв'язку з іншими видами звітності підприємства* і, в першу чергу, бухгалтерською, фінансовою, податковою, статистичною, оперативною та внутрішньогосподарською (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Коротка характеристика видів звітності підприємств

Вид звітності	Характеристика звітності
Бухгалтерська [8]	Єдина система даних про майновий і фінансовий стан організації та про результати господарської діяльності, що складається на основі даних бухгалтерського обліку за встановленими формам
Фінансова [27]	Бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період
Податкова [26, п. 16.1, ст. 16]	Звітність, що стосується обчислення й сплати податків та зборів
Статистична [32]	Сукупність звітів компаній, підприємств, організацій, які складають за затвердженими формами та зобов'язані у встановлені терміни подаватись у регіональні статистичні органи
Оперативна [7]	Звітний оперативний документ, в якому викладаються дані про зміни в роботі підприємства, об'єднання, а також необхідні відомості про виконання планів і графіків випуску продукції, виробництва будівельних і сільськогосподарських робіт, руху транспорту, енергопостачання та обслуговування в народному господарстві
Внутрішньогосподарська [40]	Звітність внутрішньогосподарських підрозділів підприємств містить короткі відомості про діяльність підрозділів підприємства за встановленими для них показниками

Традиційно існувала думка про те, що «всі види звітності формуються на основі єдиної інформаційної бази, яка створюється у системі бухгалтерського обліку» [45, с. 18; 41, с. 8]. Разом з тим, має місце й інша думка. Так, А.Б. Жданова стверджує, що «управлінський облік і звітність є базисом для підготовки будь-якої іншої звітності» [106, с. 10]. Розв'язання цієї дискусії є основою визначення суті та обґрунтування алгоритму формування управлінської звітності.

У науковій літературі вчені виділяють, зокрема, такі варіанти позиціонування управлінського обліку, а саме: (1) управлінська звітність, як і фінансова та податкова, є окремими видами звітності, кожен з яких складається за даними бухгалтерського обліку; (2) управлінський облік виникає на перетині фінансового обліку з аналізом нефінансових даних; (3) управлінський облік частково перетинається з фінансовим у межах інформаційної системи підприємства; (4) управлінський облік та звітність включають фінансовий облік і звітність [188]. Подібне проявляється, зокрема, у тому, що більшість авторів при визначенні поняття «бухгалтерська управлінська звітність виходять з визначення бухгалтерської звітності у цілому, додаючи до нього деякі особливості, притаманні саме управлінській звітності» [299, с. 77]. Саме тому для визначення місця та розробки нової концепції управлінської звітності проведемо її порівняння з іншими видами звітності.

Підкреслимо, що основні види звітності відрізняються не лише призначенням. Кожен з них має свої особливості щодо змісту та рівня деталізації інформації, періодичності її узагальнення й надання, вимірників, структури показників і складу користувачів тощо.

Незаперечний факт, що бухгалтерський облік – це система виявлення, вимірювання, реєстрації та накопичення даних про господарські операції підприємства і продукує звітність, яка є складовою інформаційної бази управління підприємством. Прийняття рішень, проте, може вимагати аналізу інформації про зовнішнє середовище (умови, фактори) діяльності підприємства, потребувати не лише кількісні, але й

якісні показники. До складу управлінської звітності входять облікові та розрахункові показники. При цьому розрахунок здійснюється методами, які не належать до сфери бухгалтерського обліку. Зокрема, для обробки даних у процесі складання управлінської звітності використовують методичні прийоми планування, аналізу, контролю тощо, які доповнюють методологічний доробок управлінського обліку. Це, зокрема, дає підстави І.А. Слободняк стверджувати, що основною відмінністю управлінської звітності від фінансової є те, що перша включає і облікові, і розрахункові показники, а остання – в основному «облікові показники, що відображають стан об'єкта обліку» [299, с. 28].

Проведений аналіз надає підстави стверджувати наступне. Ототожнення управлінської звітності із внутрішньогосподарською або оперативною, а також визначення її місця як доповнення до фінансової звітності, що формується в межах бухгалтерського обліку, не відповідає сучасній практиці та вимогам до інформаційного забезпечення управління підприємством. Змістовно і методологічно управлінська звітність вийшла за межі бухгалтерського обліку і *звітності* (рис. 1.1).

Нарешті зазначимо, що обмеження деталізації інформації у фінансовій, податковій і статистичній звітності, встановлені чинним законодавством України, фактично є компромісом інтересів (1) підприємства у збереженні конфіденційності своєї інформації та (2) користувачів звітності в отриманні більшої інформації. Існуючі обмеження зумовлюють неспроможність такої звітності задовольняти потреби внутрішніх користувачів в інформації, яка необхідна для управління підприємством. Як відомо, управлінська звітність дозволяє керівникам підприємства висувати власні вимоги щодо змісту, структури, рівня деталізації, форми подання, інших якісних і кількісних характеристик інформації.

Отже, основним критерієм ідентифікації управлінської звітності є те, що вона ***формується по запитах внутрішніх користувачів.***



Рис. 1.1. Місце управлінської звітності в інформаційній системі управління підприємством

Відомо, що бухгалтерська, статистична та податкова звітність включають облікову інформацію, яка використовується не лише зовнішніми, але й внутрішніми користувачами. Вони складаються підприємствами відповідно до вимог законодавства і використовуються управлінськими працівниками при плануванні та прогнозуванні діяльності підприємства, оцінці її ефективності та виконання плану, аналізі майнового та фінансового стану, обґрунтуванні управлінських рішень. При цьому М.О. Любимов, зокрема, зазначає: «на сучасному етапі не існує жодної системи, яка б повністю задовольняла вимоги системи управління виробничим підприємством» [218, с. 22]. Можна погодитися з висновком, зробленим ученим: такою «інтегрованою системою інформаційної підтримки процесу управління» має стати «система управлінської звітності».

Аналогічної думки дотримується також Л.Н. Юдіна: «відсутні в бухгалтерській (*К.С.* – *фінансовій*), статистичній та податковій звітності, але необхідні внутрішнім користувачам детальні та конкретні відомості про стан і результати

господарської діяльності організації надаються в управлінській звітності» [371, с. 18]. Тобто управлінська звітність здатна задовольнити ті інформаційні «прогалини», які виникають при використанні загальнодоступних видів звітності.

Таким чином, *ключові відмінності управлінської звітності пов'язані з тим, що вона призначена виключно для внутрішнього використання; включає, окрім інформації про господарську діяльність підприємства, інформацію про зовнішнє середовище (умови) його діяльності і для отримання необхідних даних використовує методичні прийоми не тільки бухгалтерського обліку, але й інших дисциплін.* У результаті на сьогодні управлінський облік і звітність змістовно та методологічно вийшли за межі традиційної системи бухгалтерського обліку і звітності, а подальший розвиток бухгалтерського обліку як інформаційної системи відбувається, «головним чином, шляхом еволюції саме управлінського обліку, який інтегрує принципи обліку і фінансового менеджменту» [71, с. 301].

Дослідження сутності управлінської звітності нерозривно пов'язане з обґрунтуванням *назви цього поняття*. Слід звернути увагу на той факт, що думки науковців розходяться при її виборі та обґрунтуванні. У спеціальній літературі для позначення цього виду звітності використовуються такі терміни: «внутрішня бухгалтерська звітність», «внутрішньогосподарська звітність», «внутрішня звітність» (А.С. Бакаєва, А.Д. Шеремет), «оперативна звітність», «бухгалтерська управлінська звітність» (І.А. Слободняк, А.Ю. Андрєєв), «управлінська звітність» (А.Ю. Гусєв, Л.Н. Юдіна). Окремі автори вважають ідентичними такі поняття як, наприклад, внутрішня та внутрішньогосподарська (С.І. Полякова, М.Д. Коляго), внутрішня, внутрішня управлінська та управлінська (Л.О. Лігоненко, О.А. Вержбицький), внутрішньогосподарська й управлінська звітність (О.М. Вакульчик, І.В. Яковенко). Зазначимо, що використання назви «внутрішня управлінська звітність» ставить питання про існування зовнішньої управлінської звітності. Останнє є дискусійним твердженням. Якщо відносити до цього поняття фінансову, податкову та

статистичну звітність, які призначені для задоволення інформаційних потреб і зовнішніх, і внутрішніх користувачів, постають питання про мету використання звітної інформації, конфіденційність тощо.

При цьому аналіз показав: найбільшим чином наведені вище особливості враховує назва «управлінська звітність» і підкреслює основний критерій її ідентифікації, а саме призначення – задовольняти інформаційні потреби виключно внутрішніх користувачів на всіх рівнях управління підприємством.

Для визначення *структури системи «управлінський облік – звітність», її особливостей* визначимо характер зв'язків між її складовими. Непоодинокі дослідження, присвячені дослідженню цього питання, зумовлені різними підходами до його вирішення.

Так, наприклад, органічний зв'язок між фінансовим обліком і звітністю проявляється через узагальнення та відображення облікових даних за звітний період у відповідних формах фінансової звітності. При цьому, завдяки законодавчо-нормативним документам сформульовані основні «правила», за якими фінансовий облік побудовано так, щоб інформація у процесі обліку вже була підготовлена для заповнення форм фінансової звітності. Аналогічний підхід використовується в системі податкового обліку і звітності. Разом з тим, організаційно-фінансова та податкова системи різняться: у фінансовому обліку існує варіантність методики обробки даних, що конкретизується через обрання облікової політики підприємством. П.П. Німчинов стверджує, що для бухгалтерського обліку звітність як система узагальнених показників є директивною, вказівкою, в яких показниках слід узагальнювати дані поточного обліку [227, с. 134]. Можна погодитись, що спільними для системи обліку і звітності мають бути принципи, методи оцінки тощо. Але на метод бухгалтерського обліку, який інтегрує відомі елементи, не впливають особливості бухгалтерської звітності (форми, структури, періодичність подання, склад користувачів тощо). Остання лише визначає особливості систематизації інформації про предмет

обліку на бухгалтерських рахунках. І, нарешті, бухгалтерська звітність є невід'ємною складовою та результатом (продуктом, завершальним етапом) бухгалтерського обліку. Таку роль управлінській звітності відводять, зокрема, І.А. Слободняк [299], А.Ю. Андрєєв [7], К.П. Янковський, І.Ф. Мухарь [373] та інші дослідники.

Вітчизняне законодавство, як відомо, на цю систему практично не впливає. Крім того, нині все більше прихильників схиляються до того, що управлінська звітність є «самостійною системою надання даних, необхідних для інформаційного забезпечення менеджменту» [363, с. 434]. У зв'язку з цим важливо визначити, на яких засадах реалізується зв'язок управлінської звітності та управлінського обліку. У науковій літературі знаходимо наступні варіанти. О.О. Шароватова при дослідженні сутності, засобів і критеріїв формалізації мети і завдань управлінського обліку практично ігнорує управлінську звітність [359, с. 8]. А.С. Бакаєв навпаки надає управлінській (у автора – внутрішній) звітності інші, не притаманні їй властивості, а саме «системи збору інформації» [18]: тобто фактично перекладає на неї функції обліку. А.Ю. Соколов не просто підпорядковує управлінську звітність обліку, а ставить її у залежність від «організації бухгалтерського аналітичного обліку, від рівня деталізації активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і затрат при складанні бюджетів та обмежена можливостями автоматизованої системи» [310].

Як зазначалось вище, керівники підприємства та його підрозділів висувають вимоги до складу інформації, яка необхідна їм для прийняття рішення. Фактично такі вимоги визначають структуру показників, форму, періодичність та інші параметри управлінської звітності. Тобто, *через управлінську звітність формалізуються вимоги до побудови управлінського обліку (вибір методів розрахунку показників) на кожному підприємстві. Саме на цій основі визначається типологія його ведення з тим, щоб облікова інформація гармонічно відповідала структурі звітності підприємства, а, отже, і витрачалася б менше зусиль на їх перегрупування або вибірку у процесі складання відповідних звітних форм.*

Управлінська звітність за своєю сутністю є не лише джерелом інформації, але й *засобом формалізації вимог внутрішніх користувачів до облікової інформації*. Вона виконує організаційну роль при виборі методики обліку та узагальнення даних.

Для практичної реалізації запропонованого алгоритму формування управлінської звітності керівник підприємства або уповноважені ним особи мають вирішити наступні завдання:

- 1) оцінити організаційну структуру підприємства, визначити користувачів управлінської звітності та вимоги до неї;
- 2) змодельовати звітність (визначити її базову структуру і змістове наповнення);
- 3) ідентифікувати інформацію, необхідну для заповнення звітності, визначити її джерела (у тому числі зовнішні) й методи розрахунку показників;
- 4) встановити відповідність інформаційної системи та інформаційних технологій потребам інформаційного наповнення звітності і надання її користувачам;
- 5) визначити засоби контролю дотримання вимог і принципів формування звітності;
- 6) оцінити затрати на формування звітності та надання її користувачам;
- 7) створити необхідні умови (забезпечити організацію) та розробити внутрішні регламенти формування звітності.

Проведена систематизація сутнісних характеристик управлінської звітності дозволяє формалізувати платформу формування й використання управлінської звітності підприємств, а також визначити мету, функції і завдання складання управлінської звітності.

При обґрунтуванні концепції підходів до формулювання зазначених положень доцільно враховувати наступне.

Аналіз норм законодавства та практики свідчить, що визначення мети управлінської звітності за аналогією з фінансовою звітністю є неприйнятним. Формулювання мети фінансової звітності складається з двох основних частин:

переліку її якісних (надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації) і змістових характеристик (інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства). Такі характеристики для інформації, яка надається користувачам управлінської звітності, є ситуативними. Тобто, за різних обставин (різного рівня управління, завдань структурних підрозділів, часової спрямованості тощо) перевага буде надаватись тим чи іншим якісним характеристикам управлінської звітності.

Також необхідно зважати на те, що між управлінським обліком і звітністю, з одного боку, та управлінням підприємством, з іншого, існує тісний взаємозв'язок. Якщо зміст управлінської звітності залежить від мети та завдань управління [4], то, у свою чергу, на дані управлінського обліку й звітності покладено завдання допомогти менеджерам у прийнятті рішень [12, с. 15]. Разом з тим, мета, функції й завдання управлінського обліку та управлінської звітності мають певні відмінності.

Тут цілком логічним є «критерій функціональності», який пропонує О.О. Шароватова для визначення мети, завдань і «суті методу» управлінського обліку. Науковець вважає, що *необхідність отримання конкретних результатів* визначає мету управлінського обліку, яка, у свою чергу, визначає засоби досягнення цієї мети [359, с. 10]. Доцільним було б уточнення, що таким очікуваним результатом має стати інформація, яка й дозволяє забезпечити дотримання «критерія функціональності».

Попри певну варіативність формулювань, науковці (О.М. Вакульчик, А.Ю. Гусев, О.І. Мазіна, І.Ф. Мухарь, К.Є. Нагірська, І.А. Слободняк, О.О. Шароватова, І.В. Яковенко, К.П. Янковський та інші) єдині у визначенні мети управлінської звітності.

Мета (складання) управлінської звітності полягає у забезпеченні внутрішніх користувачів інформацією, необхідною їм для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та ефективного виконання покладених на них функціональних обов'язків щодо вирішення поточних і стратегічних завдань у процесі діяльності суб'єкта господарювання.

Вважаємо, що такі характеристики управлінської звітності як оперативність, використання облікових і розрахункових показників, форма чи формат подання інформації є другорядними, підпорядкованими завданню адекватного інформаційного забезпечення поставлених завдань.

Завдання управлінської звітності є похідними її сутності. Разом з тим, слід враховувати функції, покладені на неї. Такі функції управлінської звітності як комунікативна, логістична, регулююча (організаційна) та інформаційна на практиці конкретизуються через відповідні вимоги користувачів, інформаційні, організаційні й технічні умови їх виконання та завдання управлінської звітності.

Структура завдань управлінської звітності залежить від структури рішень, що потребують інформаційної підтримки, а саме:

- розробка довгострокових планів і стратегій – надання прогностичних звітів щодо вірогідних фінансових результатів від певного способу дії;
- оцінка і контроль діяльності – надання інформації, яка дозволяє перевірити відповідність результатів діяльності плану;
- розподіл ресурсів – інформаційна підтримка рішення щодо ефективного і раціонального використання обмежених ресурсів підприємства, визначення оптимального рівня виробництва, асортименту продукції та обсягів капіталовкладень;
- оцінка затрат і вигод – надання інформації для співставлення прогностичних та фактичних затрат і вигод за результатами прийняття рішення [12, с. 15].

К.Є. Нагірська [218, с. 80] пропонує формувати завдання управлінської звітності за такими трьома напрямками:

1) для інформаційного забезпечення оцінки та аналізу – представляти показники в динаміці; порівняно з іншими рівнозначними структурними одиницями; порівняно із середніми значеннями по галузі; в розрізі впливу найбільш залежних факторів; моніторинг доцільності і вагомості окремих аналітичних показників;

2) для інформаційного забезпечення контролю – приведення змісту звітних форматів у відповідність до бюджетних таблиць; забезпечення співставності звітних і бюджетних показників та методик їх розрахунків; дотримання частоти подання звітних форм (особливо у випадку контролю діяльності керівників структурних одиниць);

3) інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень – передбачення альтернативних варіантів по кожному окремому рішенню; наявність кількісних і якісних показників з коротким описом, зробленим відповідним фахівцем; представлення додаткових показників стосовно впливу на соціальний розвиток підприємства чи регіону і забезпечення екологічної безпеки.

Фактично мовиться про призначення управлінської звітності. Подібні питання досліджувала Ю.А. Ігошіна і зробила висновок, що надана користувачам інформація дозволить:

1) здійснювати швидкий огляд діяльності підприємства та його окремих структурних підрозділів (сегментів);

2) отримувати інформацію про фактичну ефективність діяльності підприємства та його окремих структурних підрозділів (сегментів);

3) отримувати інформацію для вибору оптимальних оперативних варіантів управлінських рішень щодо діяльності підприємства та його окремих структурних підрозділів (сегментів);

4) забезпечити інформацією прийняття стратегічних (перспективних) рішень, тобто планування діяльності підприємства та його окремих структурних підрозділів (сегментів);

5) здійснювати оперативний контроль, що охоплює всі елементи фінансово-господарської діяльності підприємства та його окремих структурних підрозділів (сегментів);

6) забезпечувати інформаційний зв'язок різних рівнів управління підприємства один з одним;

7) визначати існуючі проблеми та недоліки, а також вказувати на потенційні проблеми в майбутньому [125, с. 18].

Зазначене надає підстави сформулювати *головне завдання управлінської звітності*: подання своєчасної й достатньої інформації про діяльність підприємства та її ефектив-

ність користувачам відповідно до покладених на них посадових обов'язків, ситуативних завдань та інформаційних потреб.

Якщо мета і завдання визначають сутність управлінської звітності, то її результативність (функціональність) прямо залежить від обраних критеріїв – вимог і принципів, покладених в основу формування інформації.

1.2. Інтерпретація вимог та принципів управлінської звітності

Для того, щоб управлінська звітність могла забезпечувати потреби внутрішніх користувачів інформації у кожному конкретному випадку, вона має відповідати низці вимог. Визначення останніх є важливим, оскільки розширення вимог керівників підприємства призводить до «розширення структури облікової інформації, що виходить за межі бухгалтерського обліку... Розширення аналітичних складових під час управління компанією призводить до необхідності управлінських технологій, які зачіпають усі підрозділи і бізнес-процеси» [359, с. 10].

Слід враховувати, що «ефективність управлінської звітності проявляється через ефективність роботи її користувачів. При цьому необхідність та ефективність інформації для забезпечення управління підприємством залежить від того, наскільки вона об'єктивно відповідає потребам і вимогам користувачів управлінської звітності» [167, с. 69].

Л.О. Лігоненко та О.А. Вержбицький прямо вказують на те, що ідентифікація потреб менеджменту є передумовою формування системи управлінської звітності і зазначають: «оскільки користувачів контролінгу цікавить інформація, орієнтована на досягнення цілей підприємства, внутрішня звітність на підприємстві має формуватися таким чином, щоб менеджери отримали інформацію в економній та виправданій формі, яка б відповідала їх потребам» [186, с. 154].

Питанню розкриття сутності облікових принципів присвячені праці вітчизняних (М.І. Бондаря, Ф.Ф. Бутинця, М.П. Войнаренка, А.П. Дикого, О.М. Коробко, О.В. Петраковської, В.В. Сопко, Н.М. Цветкової, В.Г. Швеця) та зарубіжних науковців (І.В. Алексєєва, В.П. Астахов, Е.А. Бойко, В.В. Ковальова, Віт.В. Ковальова, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, О.В. Соловйової, Е.С. Хендріксена, М.Ф. Ван Бреда). Але автори переважно розглядають принципи в контексті фінансового обліку і звітності, які мають певні відмінності у структурі й трактуванні сутності для управлінської звітності.

Дослідження принципів саме управлінського обліку та звітності знаходимо у працях О.А. Вержбицького, С.Ф. Голова, Л.О. Лігоненко, І.Ф. Мухаря, Л.В. Нападовської, А.Х. Позова, М.А. Проданчука, І.А. Слободняка, К.П. Янковського та інших науковців. Проте, викладені вченими положення мають дискусійний характер, переважно орієнтовані на облік і вимагають подальших досліджень з урахуванням вимог до управлінської звітності.

Аналізу вимог користувачів до управлінської звітності присвячені наукові публікації А.Ю. Гусєва, Ю.О. Ігошіної, К.Є. Нагірської, В.Ф. Палія, О.О. Шароватової, Л.Н. Юдиної, К.П. Янковського, І.Ф. Мухар та інших вітчизняних і зарубіжних науковців. При цьому дослідники зауважують, що оптимальний перелік і зміст вимог, принципів та якісних характеристик управлінської звітності є дискусійним питанням. В основі проблеми є те, що більшість авторів ототожнюють поняття «вимоги», «принципи» та «якісні характеристики» звітності.

На відміну від фінансової, податкової чи статистичної звітності, для яких основні вимоги й принципи складання визначені національним законодавством, для управлінської звітності зовнішнє джерело вимог відсутнє. Останні висувуються менеджерами підприємства або відповідними внутрішніми регламентами. Науковці одностайні щодо впливу користувачів управлінської звітності на їх структуру та змістове наповнення. Так, О.О. Шароватова зазначає, що «на розширення структурності облікової інформації, яка виходить

за межі бухгалтерського обліку, впливає розширення вимог головних менеджерів підприємства» [359, с. 8]. Тобто основна роль при визначенні вимог до управлінської звітності відводиться її користувачам.

Зміни, які відбувались і відбуваються з управлінською звітністю, прямо пов'язані зі зміною складу користувачів інформації та їх очікувань від неї як джерела інформації. Проведений аналіз показав, що ці зміни безпосередньо стосуються розширення сфери управління, структури показників, рівня деталізації, способу та періодичності надання інформації тощо. При цьому вимоги користувачів до управлінської звітності не обмежуються питаннями її змісту, оскільки умови діяльності та необхідність забезпечення ефективності управління підприємством висувають певні обмеження, нехтування якими зводять нанівець усі зусилля зі збору та обробки інформації. Це, наприклад, стосується своєчасності надання інформації та економічної окупності затрат на отримання відповідної інформації.

Реалізація вимог користувачів (у К.П. Янковського та І.Ф. Мухар – «загальні принципи») до організації управлінської звітності, її структури і змісту звітності (форми звітів та їх показники) залежить від низки факторів, а саме: організаційно-правової форми підприємства; форми і виду власності; організаційної структури управління підприємством; галузевої приналежності; масштабів господарсько-фінансової діяльності; особливостей організації постачальницько-збутової діяльності; методів обліку і калькулювання затрат; особливостей роботи і функцій кожного структурного підрозділу у системі управління підприємством [373, с. 155]. Саме залежність вимог від цих та інших факторів відрізняє їх від принципів і не дозволяє віднести їх до даної категорії.

Не зважаючи на те, що для кожного конкретного підприємства, рівня управління або центру відповідальності вимоги до управлінської звітності мають певні відмінності, в цілому їх структура є подібною, а окремі з них мають загальний характер. Зазначене дозволяє провести аналіз і систематизацію вимог користувачів до управлінської звітності підприємств.

Оскільки в науковій літературі зустрічаємо змішування понять «вимоги» і «принципи» управлінської звітності, проаналізуємо ті з них, що названі науковцями. Дослідження показало: існує досить широкий спектр (більше тридцяти позицій) вимог користувачів до управлінської звітності, що в умовах відсутності загального нормативного документа, наукового обґрунтування та усталеної практики є цілком закономірним. При цьому спостерігаємо у різних наукових джерелах посилення на низку близьких за змістом вимог, зокрема, таких: агрегування – ієрархічність; достатність – цілісність – повнота інформації; послідовність – зіставність показників; оперативність – своєчасність; періодичність – оптимальна частота представлення; повнота – цілісність; достовірність – надійність інформації; гнучка структура – динамічність; зрозумілість – доступність інформації; адресність – конкретність – доречність – релевантність тощо. Разом з тим, маємо і зворотні ситуації, коли певна вимога у різних джерелах має різне трактування. Окремо слід звернути увагу на те, що певні вимоги (принципи) вступають у протиріччя одне до одного. Наприклад: оперативність і достовірність, повне висвітлення й економічність чи раціональність і т.п. Найбільш часто серед згадуваних є такі: адресність (конкретність), достовірність інформації, об'єктивність інформації, економічність (ефективність), оперативність і своєчасність подання звітності.

У науковій літературі зустрічаємо непоодинокі пропозиції щодо поділу вимог на групи, а саме: загальні та індивідуальні (І.А. Югансон), формальні і спеціальні (В.Ф. Палій), вимоги до змісту та спеціальні (Н.А. Адамов, Г.А. Адамова), вимоги до змісту і вимоги до форми отримання інформації (О.І. Мазіна) тощо. Незважаючи на різні назви підгруп та окремих вимог спостерігаємо певну подібність названих підходів. Разом з тим зазначимо, що загальні та індивідуальні підходи у І.А. Югансона за змістом вимог близькі до формальних і спеціальних у В.Ф. Палія. Крім того, можна припустити, що формальні вимоги та вимоги до форми отримання

мання інформації (останнє у О.І. Мазиної) є різними. В цілому вважаємо можливим ділити вимоги на групи, оскільки це дозволяє більш точно окреслити потреби користувачів і відповідним чином організувати складання управлінської звітності. Вимоги, актуалізовані в науковій літературі, доцільно розбити на такі групування:

- загальні вимоги або вимоги до умов подання звітності (забезпечують надійність та ефективність інформаційної бази для обґрунтування рішень на кожному рівні управління) – своєчасність, послідовність, економічність, адресність тощо;

- вимоги до форми чи способу подання інформації (забезпечують отримання і сприйняття інформації про об'єкт управління) – зіставність, гнучкість, зрозумілість, наглядність, використання сучасних технологій тощо;

- вимоги до змісту звітності (містять корисну й вичерпну інформацію про об'єкт управління з певними якісними характеристиками) – суттєвість, достовірність, зрозумілість, релевантність, достатність, цілеспрямованість тощо.

До названих вимог слід застосовувати системний підхід, що забезпечить створення ефективної управлінської звітності (рис. 1.2). Невиконання або неналежне виконання тих чи інших вимог зменшує корисність інформації для конкретного користувача (для підприємства в цілому) або взагалі призводить до її втрати.

Теоретичне узагальнення практики висування вимог користувачами інформації – менеджерами підприємства дозволяє розкрити принципи формування управлінської звітності.

Необхідно вказати на особливе місце принципів серед інших атестацій обліку та звітності. Наприклад, А.Х. Позов дає їм таку характеристику: «принцип бухгалтерського обліку та звітності можна розглядати як вихідні (базові) положення; основні правила, вимоги; основоположні припущення, професійні судження; особливості організації структури та дій» [267, с. 5]. Такий підхід є занадто широким і неоднозначним, оскільки намагається поєднати різні за ієрархією та призначенням поняття.

Розділ 1. Теоретичні засади формування та розвитку управлінської звітності в інформаційному забезпеченні управління підприємством

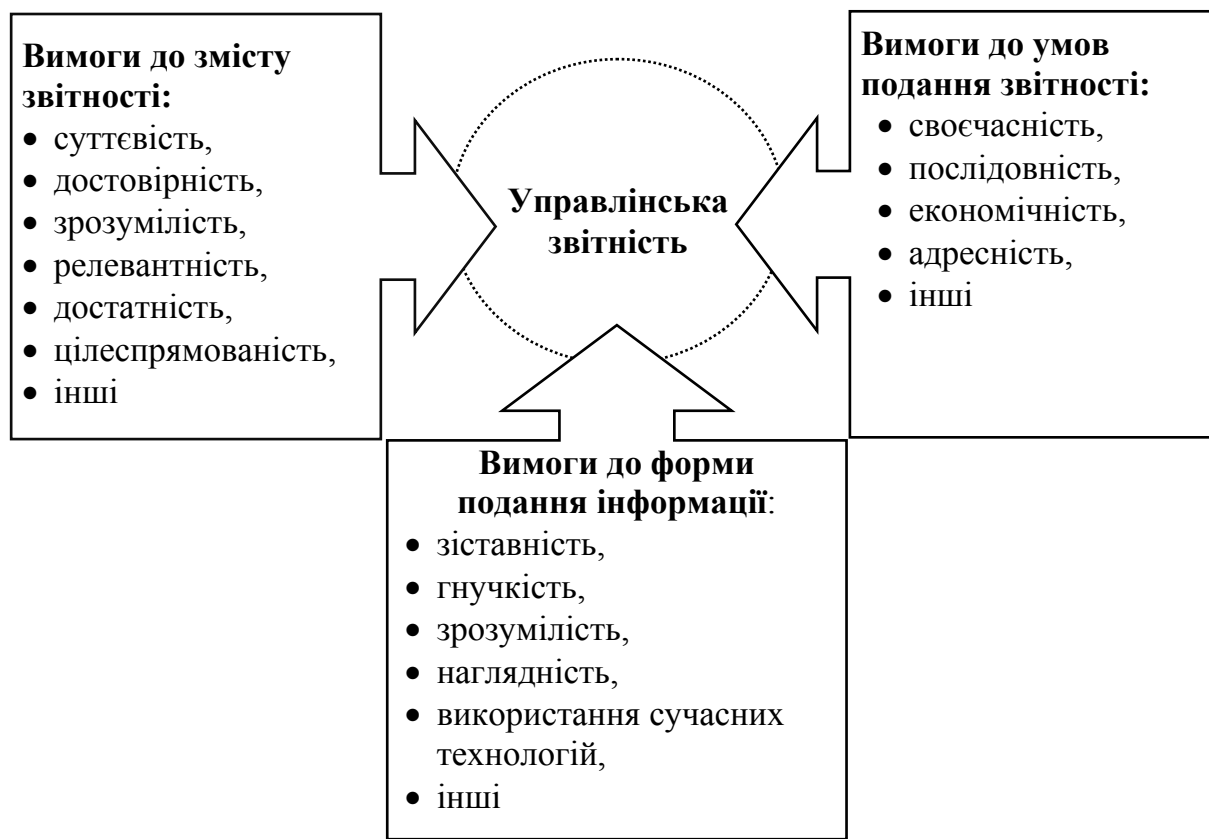


Рис. 1.2. Система вимог до управлінської звітності

На відміну від вимог, принципи управлінської звітності мають універсальний (загальний) характер і використовуються при організації та формуванні управлінської звітності будь-якого підприємства. Внаслідок своєї універсальності вони не можуть враховувати особливості тієї чи іншої організації структури та дій. Принципи є основою для застосування професійного судження. Щодо їх порівняння з «припущеннями», зазначимо: воно є не коректним. Це абсолютно стає зрозумілим, якщо застосувати його, наприклад, у таких поєднаннях як «припущення достовірності», «припущення своєчасності» тощо.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, поняття «принцип» визначає як правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Оскільки дані бухгалтерського (фінан-

сового) обліку використовуються для складання не лише фінансової, але й управлінської звітності, вони мають єдину базу даних і принципи, які стосуються процедур вимірювання та реєстрації господарських операцій, є загальними для них, проте є й певні особливості їх застосування. Принципи складання фінансової та управлінської звітності відрізняються, тож доцільність використання наведених на рис. 1.3 принципів другої групи потребує дослідження та обґрунтування.

У Концептуальних основах фінансової звітності, які були підготовлені Радою з МСФЗ, відсутнє поняття «принцип фінансової звітності». Натомість використовується аналогічне поняття – «якісні характеристики корисної фінансової інформації» [166, розд. 3]. Вони складаються з двох груп:

- основоположні якісні характеристики (доречність, суттєвість і правдиве подання);
- посилювальні якісні характеристики (зіставність, можливість перевірки, вчасність та зрозумілість).

Слід підкреслити, що названі у Концептуальних основах якісні характеристики фінансової звітності майже повністю враховані НП(С)БО 1, за виключенням такої характеристики як можливість перевірки інформації. Залишаємо поза увагою причини такого упущення в Україні, але зазначимо, що для управлінської звітності така характеристика є актуальною, оскільки підвищує цінність звітності для користувача.

Доцільно звернути увагу на рекомендації щодо застосування посилювальних характеристик.

Як зазначено у Концептуальних основах, посилювальні якісні характеристики слід якомога більше максимізувати. Однак вони (або кожна окремо, або усі разом) не можуть зробити інформацію корисною, якщо така інформація є недоречною або не подана правдиво. Тобто першочерговими для використання є основоположні якісні характеристики, а посилювальні – похідними, які застосовуються до отриманої відповідно до вимог першої групи звітної інформації. Фактично використання якісних характеристик другої групи спирається на професійне судження щодо зазначених аспектів. Такий підхід є основою для аналізу інформації при формуванні управлінської звітності.

**Розділ 1. Теоретичні засади формування та розвитку управлінської звітності
в інформаційному забезпеченні управління підприємством**



Рис. 1.3. Принципи та якісні характеристика звітності за НП(С)БО 1 і Концептуальними основами фінансової звітності

Окремо слід згадати про забезпечення через звітну інформацію моделювання діяльності підприємства за певних умов. Якщо для фінансової звітності ця характеристика вважається посилювальною, то для управлінської – вона відповідає меті отримання інформації і її слід визнати першочерговою.

Із зазначених вище причин розподіл якісних характеристик звітності на вказані групи (з урахуванням особливостей) являє інтерес для систематизації принципів управлінської звітності і його потрібно використовувати під час їх аналізу.

Незмінною і найбільш поширеною залишається вимога, яка у Концептуальних основах визначена як «вартісне обмеження на корисну фінансову звітність». Її застосування важливе і має контролюватися на всіх етапах роботи над підготовкою та поширенням звітності, зокрема під час збору, обробки й перевірки інформації.

Зазначені підходи щодо визначення і застосування принципів (якісних характеристик) звітності пропонуємо застосувати до управлінської звітності, враховуючи особливості останньої.

Для визначення принципів управлінської звітності будемо виходити зі встановленої сукупності вимог користувачів інформації, а також принципів бухгалтерського та управлінського обліку як базового теоретичного доробку. Чисельні наукові публікації пропонують широкий спектр «принципів» обліку й звітності, зокрема, управлінської. При цьому вітчизняні та російські науковці висловлюють різні думки щодо зазначених принципів, але не наводять аналіз їх актуальності та достатності для забезпечення інформаційних потреб користувачів. Саме тому особливу зацікавленість викликають ті публікації, в яких знаходимо викладення не лише тлумачень, а й обґрунтування поглядів науковців. Такі праці є основою для отримання узгоджених наукових положень.

Цікавий, зокрема, аналіз принципів сучасної системи обліку та звітності в Україні, представлений у монографії С.Ф. Голова [71, с. 419–422]. Серед розглянутих науковцем принципів заслуговують на увагу саме такі принципи, як релевантної (доречної) сукупності, обачності, превалювання сутності над формою, принципу збалансованості грошових і негрошових вимірників (на противагу принципу єдиного грошового вимірника), своєчасності (на противагу принципу періодичності), послідовності (як передумови зіставності показників звітів).

Принцип релевантної (доречної) сукупності С.Ф. Голова протиставляє принципу автономності. Разом з тим, О.В. Фоміна на основі моніторингу організації управлінського обліку на вітчизняних підприємствах робить висновок про те, що «в даний час система управлінського обліку більшості компаній, все ж таки, будується на принципах автономії» [344, с. 8]. Проте, видається, що наведена С.Ф. Головим аргументація переконує у доцільності переходу від принципу автономності до принципу релевантної (доречної) сукупності не лише в теорії, але й на практиці.

Неоднозначною є можливість застосування для управлінської звітності принципів визнання доходів і затрат, безперервності, повного висвітлення. Наприклад, користувачам потрібна вся інформація про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на прийняття рішень. Об'єктивно управлінська звітність здатна забезпечити повне висвітлення фактів діяльності. Але суб'єктивний фактор у цьому разі має вирішальне значення, оскільки необхідною умовою надання користувачам доречної та суттєвої інформації у кожному випадку прямо залежить від точності та коректності постановки завдання перед системою управлінського обліку і звітності, а, отже, від професіоналізму та досвіду відповідних посадових осіб. Крім того, виконання цієї вимоги може суперечити принципам своєчасності та економічності надання управлінської звітності.

Принцип безперервності у законодавстві та науковій літературі також має неоднозначне трактування. Зокрема, С.Ф. Голов вважає, що відповідно до нього «підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність» [71, с. 419]. М.І. Кутер при цьому звертає увагу на те, що «бухгалтерський облік ведеться безперервно з моменту організації підприємства до його ліквідації, без будь-яких пропусків чи виключень» [180, с. 79]. У першому разі принцип впливає на оцінку об'єктів звітності, а у другому – визначає обсяг інформації про господарські операції, які підлягають обліку і відображенню у звітності. Для управлінської звітності важливі обидва аспекти, у тому числі зауваження С.Ф. Голова щодо повідомлення у примітках до звітності про те, на якій основі складаються звіти: на припущення безперервності діяльності чи ні. Крім того, у звітності серед альтернативних варіантів можуть розглядатися наслідки припинення діяльності підприємства в цілому, його підрозділу або виробництва (виконання, надання) певного виду продукції (робіт, послуг) тощо. Саме тому принцип безперервності для управлінської звітності може застосовуватися лише з певними застереженнями.

М.А. Проданчук акцентує увагу на «методологічному» принципі, за яким при формуванні звітності має забезпечуватися максимум інформації при мінімальній кількості форм внутрішньої звітності [283]. Цей принцип спрямований на полегшення сприйняття інформації користувачами звітності, сприяє її економічності тощо. За своїм змістом такий принцип подібний до принципу релевантної (доречної) сукупності. Його слід віднести до принципів, які визначають не методологію, а порядок складання управлінської звітності, уникаючи при цьому дублювання.

Останній приклад демонструє актуальність систематизації принципів управлінської звітності. Розглянемо кілька підходів (рис. 1.4). Зокрема М.І. Кутер поділяє принципи за впливом на вибір інформації для обліку, процедуру обліку та спосіб обліку в конкретних ситуаціях [180, с. 77]. Цікавим

також є підхід, запропонований І.А. Слободняком, який виділяє принципи, що визначають методологічну основу управлінської звітності; склад і структуру управлінської звітності; порядок складання управлінської звітності [299, с. 68].

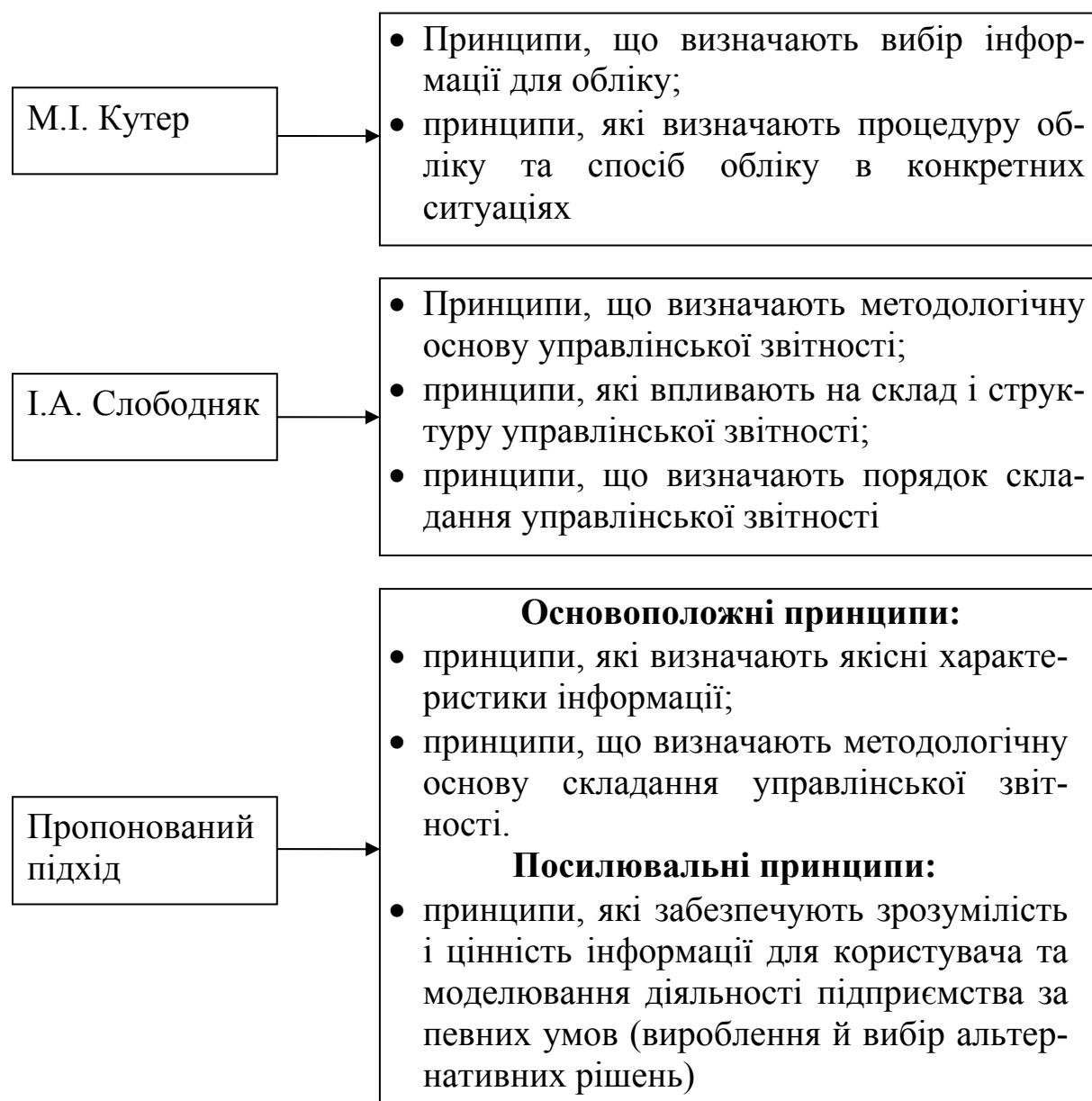


Рис. 1.4. Групування принципів управлінської звітності

Узагальнення наведених принципів управлінської звітності та підходів до їх систематизації дозволило визначити такі основні їх групи: принципи, які визначають якісні характеристики інформації; принципи, що визначають методологічну основу управлінської звітності; принципи, які забезпечують зрозумілість інформації для користувача та моделювання діяльності підприємства за певних умов.

Порівняння названих груп принципів з групами вимог, які були визначені вище, підтверджує їх зв'язок. Наприклад, вимоги до змісту звітності покладено в основу формулювання принципів, які визначають якісні характеристики інформації або склад і структуру управлінської звітності; загальні вимоги чи вимоги до умов подання звітності – принципи, які визначають порядок складання управлінської звітності. Окрему групу складають принципи, що забезпечують зрозумілість інформації для користувача. Вони орієнтовані на діяльність у конкретних умовах (ситуаціях), які або існують і вимагають адекватного реагування, або моделюють для складання прогнозів та розробки стратегії діяльності підприємства за певних обставин.

Проведене дослідження дозволило визначити власний підхід до загальної структури (групування) принципів управлінської звітності (рис. 1.4). Вважаємо доцільним до основоположних віднести принципи, які визначають якісні характеристики інформації, та принципи, що визначають методологічну основу складання управлінської звітності.

Ці принципи стосуються, в першу чергу, етапів збору, обробки та перевірки інформації. На їх основі або за умови їх дотримання набувають актуальності принципи другої групи – посилювальні, які забезпечують зрозумілість і цінність інформації для користувача та моделювання діяльності підприємства за певних умов.

Опрацювання нормативних документів, спеціальної довідкової та наукової літератури за темою дослідження виявило низку проблем, основними з яких є такі:

- розбіжності у трактуванні поняття «принципи»;
- невизначеність структури і складу принципів, які слід використовувати для управлінської звітності.

Порівняння існуючих підходів до визначення суті поняття та призначення принципів дозволяє стверджувати, що *принципи управлінської звітності* – це універсальні правила (вимоги) збору, обробки, перевірки інформації та подання управлінської звітності. Принципи управлінської звітності є основою для застосування професійного судження.

Проведений аналіз показав, що цілком обґрунтовано можна визначити двошарове принципове ядро управлінської звітності, яке включає основоположні принципи (визначають якісні характеристики інформації і методологічну основу складання управлінської звітності), та посилювальні принципи (забезпечують зрозумілість і цінність інформації для користувача та моделювання діяльності підприємства).

На практиці реалізація визначених принципів залежить від низки факторів (наприклад, організаційної структури управління та галузевої приналежності підприємства, видів і масштабів господарсько-фінансової діяльності), уточнюються відповідно до вимог користувачів щодо управлінської звітності.

1.3. Базова концептуальна модель управлінської звітності підприємства торгівлі

Система генерування інформації управлінському персоналу – це впорядкований процес, результатом якого є визначена форма подання інформації, що дозволить прийняти ефективне управлінське рішення. Іншими словами, перехід-

ним етапом від системи управлінського обліку (системи збору інформації) до прийняття управлінського рішення є управлінська звітність (система представлення інформації). Однак, представлення інформації в управлінській звітності, як і її отримання в процесі управлінського обліку, забезпечується дотриманням визначених концептуальних засад, що теоретично обґрунтовують, методично спрямовують і практично формують інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень.

Над концепціями управлінського обліку та звітності працюють багато вітчизняних і зарубіжних науковців, серед яких слід назвати: С.Ф. Голова [70], О.В. Карпенко [145], М.О. Любимова [188], К.Є. Нагірську [218], Л.В. Нападовську [221], В.Ф. Палія [250], І.А. Слободняка [300], М.Т. Щирбу [367], І.А. Югансона [370], Nabil S. Elias, Don R. Hansen, Maryann M. Mowen, David W. Senkow [334], Alan Upchurch [9] та інших.

Сучасні науковці, в основному, зосереджують свої дослідження на методичних особливостях управлінського обліку та його практичному застосуванню. Широко, також, досліджуються окремі теоретичні аспекти: поняття, терміни, визначення; методологічні, в частині елементів методу управлінського обліку та звітності; місце і роль управлінської звітності у забезпеченні управління підприємством. Концепції управлінської звітності, тим не менше, є дуже важливою складовою теорії будь-якого процесу чи явища, оскільки саме концепції здатні розкрити ту систему поглядів, яка дозволить зрозуміти їх глибинну сутність.

Таким чином, розроблення чітких концепцій формування управлінської звітності залишається перспективою майбутнього. Більш того, враховуючи ті зміни, які відбуваються в економічному, соціальному та інформаційному просторі, з часом можна передбачити і неминучу трансформацію основних концепцій управлінської звітності.

Трактування поняття концепції різними джерелами дещо різниться – залежно від того, здійснюється воно із загально-

наукової точки зору, чи з точки зору конкретної науки. Крім того, значна кількість джерел надає трактування поняття концепції і в загальнонауковому аспекті, і в аспекті конкретного наукового напрямку.

Із загальнонаукової точки зору поняття терміна «концепція», перш за все, розкривається як філософська категорія, отже, найбільш ґрунтовно воно визначається в енциклопедичних довідниках. Так, згідно із тлумаченням «Великого енциклопедичного словника», «Філософської енциклопедії» та інших відомих термінологічних довідників, поняття концепції має широкий спектр визначень, що включають і певний спосіб розуміння або трактування тих чи інших явищ, і основну точку зору, і керівну ідею для їх системного висвітлення; провідний задум, систему поглядів, те чи інше розуміння дійсності [35, 13].

Прикладом трактування концепції з точки зору економічних наук є визначення, яке встановлює «Сучасний економічний словник», тож, враховуючи загальні трансформаційні процеси розвитку економіки, трактує концепцію як генеральний задум, що визначає стратегію дій у процесі здійснення реформ, проектів, планів, програм, а також як систему поглядів на процеси та явища в природі і суспільстві [286, с. 204].

Глибоко та ґрунтовно поняття концепції і з загальнонаукової точки зору (ідеї, задуму, замислу), і з точки зору конкретної науки, здійснюють автори словника-довідника «Облік, контроль та аналіз» [235, с. 144]. Концепція, як визначено у вказаній праці, з точки зору загальної уяви про певні явища, виступає як розуміння основного задуму, як провідна ідея, замисел, тлумачення, теорія. З погляду доказів, концепція розглядається як система доказів, поглядів, спонукання до дії, сама дія та її результати, а також як можливість втілення ідеї при її реалізації. Зміст концепції у вивченні явищ буття полягає в тому, що при дотриманні єдиних, заздалегідь визначених засад, може бути досягнуто певної мети. Застосування ж певних концепцій сприяє вирішенню як

визначених проблем, що виникли у процесі розвитку цих явищ, так і проблем, поява яких очікується у подальшому. Концепцію також можна трактувати як провідну ідею в системі теоретичних і методологічних знань (характеристик, параметрів), яка органічно поєднує пізнавальну та методологічну функції і забезпечує знаннями про навколишню дійсність. Концепція – це і форма, і засіб наукового пізнання, які є способом розуміння, пояснення, тлумачення основної ідеї, теорії, це науково обґрунтований та, в основному, доведений вираз змісту теорії, але, на відміну від самої теорії, не може бути втіленим у струнку логічну систему точних наукових понять [235, с. 145].

Стосовно ж концепції бухгалтерського обліку та звітності, то автори вказаного довідника визначають її як основоположний критерій у розумінні інформації бухгалтерського обліку та звітності, а також як основу у процесі законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку [235, с. 146].

Прикладом поєднання загальнонаукового визначення та притаманного конкретному науковому напрямку є, також, визначення концепції Р.А. Фатфутдіновим в підручнику «Стратегічний менеджмент». Трактуючи концепцію стратегічного менеджменту, він визначає її як комплекс основоположних ідей, принципів, правил, що розкривають сутність і взаємозв'язки цього явища чи системи, і дозволяють визначити систему показників, факторів та умов і сприяють вирішенню проблеми, формуванню стратегії, встановленню правил поведінки особистості [338].

Наведені визначення концепції різними джерелами дозволяють узагальнити розуміння концепції як в загальнонауковому, так і в конкретно науковому напрямках.

Отже, у загальнонауковому значенні під концепцією слід розуміти визначену систему поглядів на певні явища чи процеси, що дозволяють досягти кінцевої мети у розумінні цих явищ чи процесів.

З точки зору трансформаційної економіки, концепція – це зміст стратегії у процесі здійснення реформ, проектів, планів та програм. А з точки зору окремих наукових напрямів, то концепцією мають бути визначені основоположні критерії, які дозволяють пізнавати та прогнозувати процеси і явища, пов'язані безпосередньо з конкретними напрямками і процесами, притаманними цій науці.

Слід зазначити, що, незважаючи на приналежність поняття концепції до основ теорії, воно може змінюватися та трансформуватися, оскільки змінюються і трансформуються самі явища та процеси, зміст яких і має узагальнювати та пояснювати концепція. Таким чином зміни, притаманні розвитку економіки, що породжують нові потреби в інформації, спонукають до перегляду діючих та виникненню нових концепцій.

Формування концептуальних засад управлінської звітності здійснюватиметься у руслі процесів і явищ, що відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищі суб'єкта господарювання як об'єкта управління у процесі господарської діяльності. Процес господарської діяльності, що здійснюється під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів, буде успішним лише у випадку його максимальної адаптації до зовнішнього середовища. З іншого боку, сам процес управління господарською діяльністю являє собою безперервний процес прийняття рішень на підставі зовнішньої та внутрішньої інформації, що формується відповідно до діючих концепцій шляхом певної систематизації емпіричних показників облікової системи. При цьому, динамічні зміни середовища, в якому здійснюється господарська діяльність, можуть призводити до трансформаційних змін концепцій інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень (рис. 1.5).

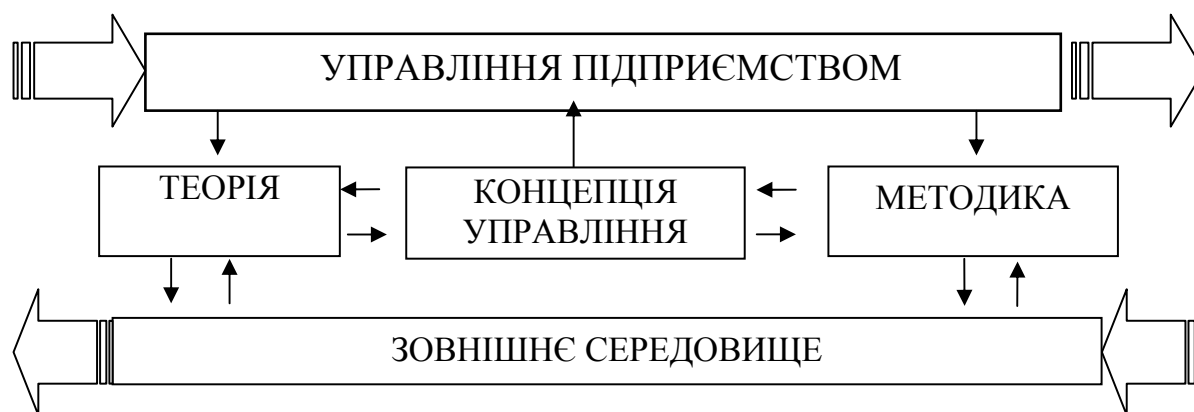


Рис. 1.5. Модель концепції управління підприємством у процесі адаптації до зовнішнього середовища

Оскільки в довідковій літературі відсутні визначення концепції управлінської звітності, то для їх формування окремі дослідники звертаються до аналогій та порівнянь з концепціями фінансового обліку і звітності [192, 223, 229], інші базуються на концепціях управлінського обліку, розроблених Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ), що включають концепції, пов'язані з функцією та використанням результатів, з процесами і технологією, потенціалом, необхідним для виконання функцій управлінського обліку [302, 3], а також інших концепціях, пов'язаних з управлінням. При цьому значна частина науковців [308, 18] використовують розуміння концепції як інструментів досягнення мети – прийняття ефективних управлінських рішень), інша частина – здійснюють пошук наукової (системної) концепції, яка об'єднує в собі всі взаємопов'язані та взаємозалежні елементи, що й дозволяє досягти мети [188, 218, 192, 308].

Стосовно ж концепцій бухгалтерського обліку та звітності, які слугують порівняльною основою для побудови концепції управлінської звітності, то вони досліджуються багатьма вченими. Це значним чином узагальнено в словнику-довіднику «Облік, контроль та аналіз» і визначається як основоположні принципи ведення обліку та складання звітності, прийняті у світовій практиці, що відображають підходи до реєстрації, записів активів, доходів, витрат, прибутку підприємства [235, с. 146].

Призначення концепції і в тому, що вона має бути основою розробки нормативно-правових актів, а також обґрунтуванням прийняття рішень, неврегульованих нормативними актами. При цьому слід розуміти, що концепція бухгалтерського обліку не має бути відірваною від життя суб'єкта господарювання як основної ланки суспільного економічного відтворення і повинна повним чином враховувати внутрішні системні інформаційні потреби менеджменту, працівників та власників [235, с. 146].

Серед досліджень є спроби структуризації концепції фінансового обліку та фінансової звітності, визначення її основних елементів як складових наукової або системної концепції [192; 308]. Однак, як правило, такі дослідження не досягають своєї основної мети, що має полягати в побудові чітко структурованої наукової (системної) концепції. З одного боку, цьому заважає велика розбіжність у поглядах вітчизняних науковців як на фінансовий, так і на управлінський облік, який у багатьох випадках ототожнюється з бухгалтерським, а з іншого – достаньо поверхневе сприйняття глибини й значення сучасної теорії обліку.

Враховуючи різноманітні підходи до побудови концепцій управлінської звітності, слід прогнозувати, що серед концепцій, на які може опиратися концепція управлінської звітності, мають бути і концепції бухгалтерського обліку, і фінансового обліку та фінансової звітності, і концепції управлінського обліку та системна концепція ефективного управління підприємством.

Згідно із системною концепцією ефективного управління підприємством результати його діяльності залежать як від внутрішніх, так і від зовнішніх факторів, а ефективність управління характеризує ступінь адаптації самого суб'єкта господарювання до особливостей зовнішнього середовища. Системний підхід втілює діалектичний спосіб вивчення та дослідження природних і суспільних процесів, базується на якомога більш повному, всебічному пізнанні і врахуванні всіх зв'язків, впливів, взаємодій та полягає у використанні цілісної методології дослідження об'єктів у нерозривному їх зв'язку та взаємовпливі [286, с. 393].

Прикладом такого системного підходу до формування концепції є Концептуальна основа фінансової звітності, розроблена Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності. У цьому документі найбільш повно й глибоко визначено всі структурні складові концепції фінансової звітності. Розкрито і чітко визначено мету фінансової звітності, яка сформована, базуючись на ґрунтовному дослідженні потреб користувачів звітності; інформаційних елементах звітності, що дозволяють найбільш повно задовольнити потреби користувачів в інформації; якісних характеристиках та принципах, що забезпечують якість інформації, яка надається зацікавленим користувачам. Крім того, до концептуальних основ фінансової звітності залучені концепція капіталу та збереження капіталу [166].

Йдучи шляхом аналогій і порівнянь та зважаючи на структуру концепції фінансової звітності як найбільш розвинену системну концепцію формування звітності, визначимо основні складові концепції управлінської звітності. У такому випадку концепція управлінської звітності буде охоплювати мету (функції та основні завдання) управлінської звітності, види звітів та їх інформаційні елементи (як наслідок інформаційних потреб споживачів інформації), їх оцінку і визнання, якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у звітах, основоположні умови (принципи), при дотриманні яких і буде забезпечена необхідна якість інформації і досягнення мети (рис. 1.6).

Стосовно ж мети будь-якої звітності, як зазначив І.В. Аверчев щодо будь-якого обліку та звітності, то це є лише механізм інформування про різні аспекти діяльності компанії. І різниця між різними видами обліку та звітності полягає лише у різниці між інформаційними потребами користувачів цієї інформації [3].

Таке твердження свідчить про те, що облік і звітність будуть структуруватися таким чином, аби задовольнити потреби користувачів, оскільки мета формується саме на підставі потреб зацікавлених користувачів.

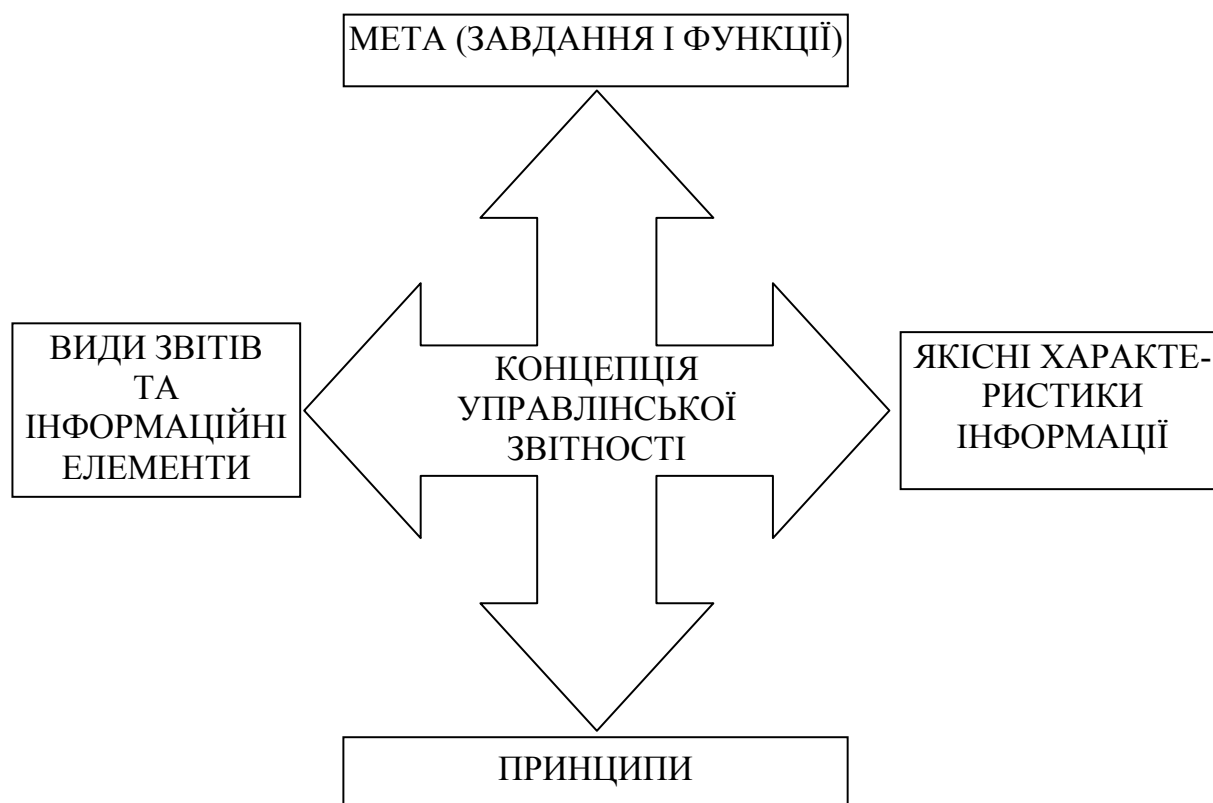


Рис. 1.6. Модель концептуальної основи управлінської звітності

Отже, для визначення основної мети необхідно конкретизувати користувачів управлінської звітності та визначити їхні найбільш важливі потреби в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень.

У чому ж сутність управлінської звітності і яка її основна мета? На це питання відповідають багато дослідників, спектр досліджень яких достатньо широкий, однак висновки в основному співпадають. Визначення сутності та мети управлінської звітності зустрічається у таких науковців як: Н.А. Адамов, Г.А. Адамова [14], Т.П. Карпова [149], К.Є. Нагірська [218, 26], В.Ф. Палій [249, с. 279.], А.Ю. Соколов [310], О.Г. Югансон [370].

Важливість та надзвичайне значення управлінської звітності загалом можна висловити словами В.Ф. Палія, який вважає, що внутрішня управлінська звітність, поряд із Планом рахунків управлінського обліку, – це той системоутворюючий елемент, той основний хребет, на якому тримається вся управлінська структура [248].

Глибокі дослідження Л.В. Нападовської стосовно управлінського обліку, його призначення й можливостей дозволили зробити висновок щодо його ключової ролі в управлінні підприємством, а внутрішню звітність як важливий об'єкт управлінського обліку, що забезпечує зворотні зв'язки об'єкта і суб'єкта управління, а відтак безпосередньо впливає на результат діяльності підприємства [221].

Незважаючи на те, що кожен з дослідників високо актуалізує питання необхідності теоретичних розробок з основ управлінської звітності, на практиці в багатьох дослідженнях теоретичні основи формування управлінської звітності розкриваються з різним ступенем довершеності, що свідчить про необхідність здійснення систематизації існуючих напрацювань і визначення подальших наукових пошуків у цьому напрямі.

Значна частина науковців досліджують управлінську звітність через її змістове наповнення та пов'язують його або з видами діяльності, або з функціями, які виконує певний підрозділ, або з діяльністю компанії в цілому.

Як вважають Н.А. Адамов та Г.А. Адамова, внутрішня управлінська звітність – це форма подання відомостей, істотних для вибору певного варіанта дій з безлічі альтернативних. Вона може містити дані, що характеризують фактичні результати виробничої, інвестиційної та фінансової діяльності організації в цілому і в розрізі окремих структурних підрозділів як за минулий період, так і на визначений момент часу. Поряд з цим внутрішня управлінська звітність може включати в себе результати аналізу внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на досягнення поставлених цілей, а також планові та прогностичні показники діяльності суб'єктів господарювання на майбутній період [4].

О.М. Бабкіна зазначає, що управлінська звітність – це система взаємопов'язаних показників, що характеризують умови і результати діяльності компаній в цілому або окремих її підрозділів за звітний період [16].

На думку Т.П. Карпової, під внутрішньою звітністю слід розуміти систему взаємопов'язаних економічних показників, що характеризують результати діяльності підрозділів за певний проміжок. Різниця виконуваних функцій окремими підрозділами підприємства визначає склад і зміст інформації, включеної у внутрішньогосподарську звітність [149].

К.Є. Нагірська розкриває систему управлінської звітності як таку, що спрямована на задоволення інформаційних потреб управління (як на макро-, так і мікрорівні) шляхом надання користувачам взаємопов'язаних показників, що дозволяють оцінювати і контролювати, прогнозувати й планувати діяльність підприємства [218].

Л.В. Нападовська визначає управлінську звітність як динамічну і гнучку систему форм узагальненої інформації, яка складається в розрізі структурних підрозділів, сегментів діяльності, видів продукції, видів діяльності та має бути тісно пов'язана з умовами і специфікою діяльності підприємства та інформаційними потребами управлінської ланки [221, с. 27, 481].

За визначенням В.Ф. Палія, внутрішня звітність – це сукупність упорядкованих показників облікової та іншої інформації, яка надає інтерпретацію відхилень від цілей, планів і розрахунків, без чого управлінський облік залишається формальним накопиченням цифрових даних, непридатних для мети управління. Метою управлінської звітності є забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів необхідною управлінською інформацією [248].

А.Ю. Соколов вказує, що управлінська звітність – це, по суті, сукупність способів отримання підсумкових відомостей для мети управління компанією. Іншими словами, управлінська звітність вторинна, вона залежить від організації бухгалтерського аналітичного обліку, від рівнів деталізації активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат при складанні бюджетів, та обмежена можливостями автоматизованої системи. Разом з тим, вона багатоваріантна і більш схильна до змін, ніж, наприклад, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [310].

Слід звернути увагу на те, що у визначенні А.Ю. Соколова закладене широко розповсюджене бачення принаймні двох проблем, які на сьогодні вирішуються суттєво іншими способами. Перша проблема – стосовно того, що управлінський облік і звітність є наслідком певної організації системи бухгалтерського обліку (тобто є частиною бухгалтерського обліку). Цієї позиції дотримуються багато науковців, до яких належать Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга та інші, зважаючи на назви підручників за їхнім авторством [44]. Однак система управлінського обліку і звітності виходить далеко за межі системи бухгалтерського обліку, оскільки інформація, яку очікують менеджери, не обмежується тією, яку може згенерувати система бухгалтерського обліку. Такий висновок ще у 2000 році зробив О.С. Бородкін, який зазначив, що для задоволення потреб менеджерів інформації бухгалтерського обліку недостатньо [36]. Сучасні ж автори, такі як А.В. Глущенко [68], М.О. Любимов [68], Л.В. Нападовська [224], Е.Н. Самедова [36], В.Ф. Палій та інші, вже не дискутують на цю тему, а працюють над розширенням інформаційної бази для забезпечення інформаційних потреб менеджменту.

Друга проблема стосується вторинності звітності порівняно з обліком, або віднесення звітності до елементів методу обліку. У цьому напрямі дискусій частина науковців стверджує: звітність є наслідком обліку та одним з його елементів. Однак низка дослідників дотримуються думки, що система обліку формується, виходячи з потреб звітності. Тобто облік має забезпечити інформацію, яка буде представлена у звітності. Однозначно це стосується фінансового обліку, який має забезпечити підготовку та оприлюднення інформації для надання зацікавленим користувачам, про що наголошується авторами підручника «Фінансовий облік» за загальною редакцією Л.В. Нападовської [342]. Таку думку висловлює і П. Хомин у статті «Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим» [350] і доводить, що «звітність є самостійною системою подання даних, необхідних для інформаційного забезпечення менеджменту і в жодному разі не може вва-

жатись складовим елементом (прийомом) бухгалтерського обліку» [350, с. 14]. Л.В. Нападовська також зазначає, що вся структура управлінського обліку має бути реалізована в добре опрацьованій комплексній системі управлінської звітності [221, с. 27].

Ця проблема й досі перебуває в дискусійній площині, але ми будемо дотримуватися позиції, що первинними є вимоги до управлінської звітності зі сторони менеджменту, а система управлінського обліку має будуватися так, аби забезпечувати ці інформаційні потреби.

О.Г. Югансон, узагальнивши значну кількість досліджень щодо визначення управлінської звітності, сформулював це як систему необхідної релевантної цільової фінансової та нефінансової інформації про майно, капітал, зобов'язання, доходи й витрати структурних підрозділів організації, їх взаємозв'язок, господарські процеси та їх результати, про внутрішні й зовнішні фактори, передану в прийнятній формі, орієнтованій на одержувача, з метою використання в плануванні, контролі й регулюванні показників фінансово-господарської діяльності організації [370].

Глибокі дослідження щодо теорії та методології управлінської звітності здійснені в працях І.А. Слободняка (Росія). Управлінська звітність вперше розглядається як система показників, об'єднаних у визначені форми звітності, і представлена з використанням сукупності форматів цих форм. При цьому управлінська звітність розглядається не просто як система показників, але і як система облікових та розрахункових показників, що дозволяє мінімізувати інформаційну ентропію внутрішньої звітності [302].

За визначенням І.А. Слободняка, управлінська звітність – це система облікових і розрахункових показників, що містяться у формах звітності, представлена з використанням певного формату, сформована відповідно до внутрішніх регламентів організації, що характеризує внутрішнє і зовнішнє середовище організації в цілому і (або) її сегментів, та оперативно задовольняє інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації [302].

Якщо розглядати управлінську звітність як систему облікових і розрахункових показників, надану з використанням визначеного формату, сформовану відповідно до внутрішніх регламентів для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів, то можна визначити узагальнену мету формування управлінської звітності, що є основою самої концепції управлінської звітності.

Отже, концепція мети управлінської звітності полягає в оперативному задоволенні інформаційних потреб управлінського персоналу шляхом надання їм облікової та розрахункової інформації у певних форматах відповідно до внутрішніх регламентів суб'єкта господарювання для прийняття управлінських рішень.

Як уже було зазначено, значна кількість наукових досліджень щодо концепцій управлінського обліку та звітності ґрунтуються на порівняльній основі. Доказовою базою для побудови тих чи інших концепцій управлінського обліку та звітності, як правило, є порівняння з концепціями фінансового обліку та звітності [4, 192, 223]. Однак, не зважаючи на те, що і фінансова, і управлінська звітність є інформаційним забезпеченням прийняття рішень, між ними проявляється суттєва різниця – управлінська звітність має чітку адресність у межах підприємства і має надавати не загальну інформацію в довільному форматі, а інформацію, визначену внутрішніми регламентами, зорієнтованими на конкретного споживача, з визначеними цими регламентами показниками і форматом подання.

Досягнення мети базується на виконанні визначених завдань, які, з іншого боку, забезпечують функції управлінської звітності.

Виокремлення функцій управлінської звітності можна зустріти в багатьох дослідженнях. Однак, не всіма дослідниками вони чітко визначаються та логічно обґрунтовуються.

У дослідженнях К.Є. Нагірської, як наслідок узагальнення напрацювань окремих науковців, визначено такі функції управлінської звітності: аналітична (оціночна),

Розділ 1. Теоретичні засади формування та розвитку управлінської звітності в інформаційному забезпеченні управління підприємством

логістична, контрольна, комунікативна, стратегічна, інформаційна [218]. Функції, визначені у праці К.Є. Нагірської як функції управлінської звітності, чітко корелюють з функціями управлінського обліку, визначеними та обґрунтованими Л.В. Нападовською, і відрізняються лише присутністю серед них логістичної функції. Функції управлінського обліку, у свою чергу (на думку Л.В. Нападовської), є логічним наслідком функцій управління підприємством [223].

Формуючи концепцію управлінського обліку, А.В. Глущенко та Е.Н. Самедова теж досліджують його концептуальні функції і визначають їх як наступні: планово-прогнозна, обліково-аналітична, комунікаційно-координаційна, мотиваційна та контрольна-управлінська [68].

Порівнюючи функції управлінського обліку та звітності, що визначені різними авторами, можна дійти висновку щодо їх подібності, а в деяких випадках – повного суміщення (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Концепції базових функцій управлінського обліку та звітності

Функції	Автори		
	Л.В. Нападовська	К.Є. Нагірська	А.В. Глущенко, Е.Н. Самедова
Інформаційна	+	+	+
Контрольна	+	+	+
Прогнозна	+		+
Аналітична	+	+	+
Комунікаційна	+	+	+
Логістична		+	+
Оціночна		+	
Стратегічна		+	
Мотиваційна			+
Координаційна			+

Обґрунтування ж щодо призначення функцій управлінського обліку чи звітності можна побачити не в усіх дослідженнях, та й пояснення їх дещо різняться. Так, у Нагірської

аналітична та оціночна функції об'єднуються в одне пояснення і розкриваються як «надання інформації про результати діяльності в необхідних аналітичних розрізах, що надає можливість оцінити менеджерів різних рівнів та діяльність центрів відповідальності» [218].

А.В. Глущенко та Е.Н. Самедова пояснюють викладений набір функцій як похідних від функцій управління, а тому і взагалі перераховують їх без будь-якого розкриття [68].

Слід зазначити, що найбільш повно обґрунтоване пояснення функцій управлінського обліку ми знаходимо у Л.В. Нападовської і вважаємо, що їх можна прийняти за концептуальну основу функцій управлінської звітності [223]:

- інформаційна – забезпечення керівництва всіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

- контрольна – контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів і окремих виконавців, а також підприємства в цілому; досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства; ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв поточного й майбутнього потенціалів та забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;

- прогнозна – інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;

- аналітична – інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів та моделювання;

- комунікаційна – управлінська інформація є засобом прямого й зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними та структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищем.

Звертання до складових концепції фінансової звітності визначення мети (завдань, функцій) є лише частиною концептуальних основ, адже досягнення цієї мети можливе тільки при отриманні якісної інформації, а якість, у свою чергу, буде забезпечуватися дотриманням певних принципів.

Дослідження якісних характеристик управлінської звітності, порівняно з фінансовою звітністю, дозволяють стверджувати, що коло якісних характеристик управлінської звітності має бути більш широким, порівняно з фінансовою звітністю, оскільки в управлінській звітності вони мають забезпечувати якість інформації для кожної групи управлінського персоналу. Основоположні ж якісні характеристики фінансової звітності включають такі як зрозумілість, достовірність, суттєвість, доречність, зіставність, можливість перевірити, своєчасність [166].

Не зважаючи на те, що такі відомі дослідники концепцій управлінського обліку та звітності, як Л.В. Нападовська, І.А. Слободняк, О.Г. Югансон чітко не виділяють якісні характеристики інформації управлінської звітності, в своїх дослідженнях вони ґрунтовно доказують, якими саме якостями має володіти управлінська звітність.

Так, Л.В. Нападовська серед характеристик, якими має володіти управлінська інформація, зазначає оперативність, корисність, цільове спрямування, достатність, системність, зіставність, достовірність, зрозумілість [221, с. 28].

Як у О.Г. Югансона, так і в І.А. Слободняка, у самих визначеннях управлінської звітності присутні якісні характеристики управлінської звітності, до яких логічно віднести: релевантність, цілеспрямованість, орієнтованість на конкретного споживача.

Порівняння зазначених характеристик інформації управлінської звітності з тими, що визначені Концептуальними основами фінансової звітності (доречність, достовірність, суттєвість, зіставність, можливість перевірити, своєчасність, зрозумілість), дозволяє стверджувати, що в своїй основі якісні характеристики управлінської звітності близькі до характеристик фінансової звітності або ж повністю співпадають з ними [338].

Отже, до якісних характеристик управлінської звітності можна віднести усі якісні характеристики фінансової звітності та ті, які безпосередньо стосуються особливостей управлінської звітності. У такому випадку перелік основних якісних характеристик управлінської звітності включатиме: доречність, суттєвість, достовірність, зіставність, можливість перевірити, своєчасність, зрозумілість, релевантність та цілеспрямованість (орієнтованість на конкретного споживача) [192].

Серед визначених якісних характеристик можна виділити ті, які є практично ідентичними. Це доречність, що використовується конкретно для фінансової звітності, і релевантність, що найчастіше зустрічається серед характеристик управлінської звітності. Аналізуючи значення доречності як якісної характеристики інформації, що трактується в Концептуальній основі фінансової звітності як такої, що має передбачувальну і підтверджувальну цінність та може призвести до зміни рішення, і аналізуючи значення релевантності як відповідності отриманої інформації конкретному запиту, можна дійти висновку: у випадку управлінської звітності, яка формується за запитом менеджерів, найбільш важливою якісною характеристикою є саме релевантність.

Зростання якості інформації, що має надаватися у звітності, може обмежуватися рівнем витрат на її забезпечення порівняно з тими вигодами, які має управлінська звітність. Саме тому вартісне обмеження на корисну інформацію буде присутнім і в концепції управлінської звітності. На цій обставині загострює увагу Л.В. Нападовська, яка зазначає, що «при складанні звіту (управлінського) слід дотримуватися основного принципу – економічності, тобто затрати на підготовку форми внутрішньої звітності не мають перевищувати ефекту, одержаного від її використання» [221, с. 584].

Для забезпечення досягнення якісних характеристик інформації, що надається в управлінській звітності, встанов-

люються певні принципи, яких необхідно дотримуватися у процесі здійснення процедур складання звітності.

Аналіз наукових досліджень із цього питання показав, що сучасні науковці в своїх працях стосовно концепцій управлінської звітності зосереджують основну увагу на її принципах. Більш того: принципи, вимоги до інформації та її якісні характеристики, зачасти, зводяться до поняття принципів і досліджуються як єдина категорія [223, 299, 370]. На цю обставину звертають увагу в своїх дослідженнях О.І. Мазіна та К.Є. Нагірська [192, 218].

Такий підхід до розкриття концепцій через принципи має певний сенс, адже з енциклопедичної точки зору принцип має базове концептуальне значення. Він може виступати і в якості наукової системи, теорії, світогляду тощо, тобто, фактично, принцип може бути, власне, концепцією [237]. Дещо по-іншому трактується принцип з точки зору словника іноземних слів. Принцип, за останнім джерелом, – це основа або правило, від якого не відступають. Тобто у більш вузькому розумінні принципи – це певні обмежувальні умови (аксіоми), які не можна порушувати ні за яких обставин. Отож, таке значення мають принципи в науковій концептуальній основі управлінської звітності. Їх наявність надає можливість отримати саме таку інформацію, якість якої дозволить досягти основної мети [305].

У Концептуальній основі фінансової звітності для означення принципів використано поняття «основоположні припущення». Як приклад, таким основоположним припущенням для подання інформації у фінансовій звітності є безперервність. Дія цього принципу полягає в тому, що користувачі фінансової звітності мають бути абсолютно впевненими, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься таким в осяжному майбутньому, не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності, хоча безпосередньо ні в самому звіті, ні в примітках про це не йдеться. Така вимога закладається безпосередньо в концептуальній основі і має виконуватися беззаперечно [166].

Поняття ж правила, яким пояснюється термін «принцип» в окремих джерелах, тим не менш, має дещо інший зміст, і полягає у тому, що правило визначається як припис, яким встановлюється порядок виконання тих чи інших дій [237]. На сьогодні, власне, серед фахівців облікових професій відбуваються певні дискусії, пов'язані з відмінностями між двома глобальними системами бухгалтерського обліку та фінансової звітності МСФЗ і GAAP через суттєву відмінність між ними, яка полягає в тому, що в системі МСФЗ діють принципи, а в системі GAAP – чіткі правила (приписи).

Стосовно співвідношення принципів і концепцій в обліку та звітності слід погодитися з висновками таких науковців як П.Л. Сук [319] і М.Т. Щирба [367], які вважають, що поняття концепції є більш загальним, ніж поняття принципів, правил, методів чи прийомів. Концепція – це система теорій, поглядів, ідей, втілених у принципах, правилах, методах і прийомах, яка їх об'єднує і функціонує на їх основі.

Найбільш глибокі та суттєві напрацювання у напрямі обґрунтування та систематизації принципів управлінської звітності здійснені І.А. Слободняком. Науковий підхід до систематизації дозволив автору виділити та обґрунтувати три групи принципів управлінської звітності (табл. 1.4) [302]:

- перша група: принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності;
- друга група: принципи, які визначають склад і структуру;
- третя група: принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності.

На особливу увагу заслуговують принципи системності та науковості, які відносяться до теоретичної групи, тож їх доречно віднести до переліку обов'язкових.

Включення принципу системності до основних принципів управлінської звітності також є слушним, оскільки інформаційне забезпечення управлінських рішень має сприйматися як цілісна система, в якій усі елементи є взаємопов'язаними і взаємозалежними, а кожна управлінська ланка

**Розділ 1. Теоретичні засади формування та розвитку управлінської звітності
в інформаційному забезпеченні управління підприємством**

є структурною складовою загальної системи управління підприємством.

Таблиця 1.4

Принципи управлінської звітності [302]

Принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності	Принципи, які визначають склад і структуру управлінської звітності	Принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності
Системність	Користність	Достовірність
Науковість	Достатність	Незалежність
Існування рівноваги (рівність)	Закінченість	Послідовність
Кількісна оцінка	Стислість	Приоритет змісту над формою
Врахування часової вартості грошей	Якісна суттєвість	Документальність
Обачність	Спадкоємність та порівняність даних	Інтегрована інформаційна база
Перевірка якості	Індивідуальність	Оперативність
	Раціональність	Конфіденційність
	Зрозумілість, наочність та аналітичність	Професійне судження
	Автоматизація	
	Технологічність	
	Гнучкість, але однорідність структури	
	Адресність	

Дотримання принципу науковості забезпечить застосування виключно наукових підходів до формування як облікової, так і розрахункової інформації в управлінській звітності, що дозволить отримувати логічно доказову і науково обґрунтовану інформацію на кожному рівні управління.

Окремі науковці додають до цього переліку принципів ще такі як «проектування зверху» (первинними є вимоги управлінців, потреби яких буде задовільняти управлінська звітність), «агрегування» (детальність звітів зменшується у

міру зростання управлінського рівня), «ієрархічності» (для уникнення дублювання інформації для різних управлінських рівнів) [370].

Із перерахованих принципів визначальним для управлінської звітності є принцип «проектування зверху». Цей принцип однозначно підтверджує: розробка системи управлінської звітності починається з потреб та вимог управлінського персоналу, що передбачає його глибоку обізнаність в теоретичних і практичних аспектах облікової системи як основного джерела інформаційного забезпечення прийняття рішень [192, с. 266].

До основних принципів управлінської звітності слід також віднести своєчасність, адресність і періодичність. Причому періодичність у кожного виду управлінської звітності буде індивідуальною залежно від рівня та потреб управлінського персоналу.

Усі правила формування управлінської звітності мають включатися до внутрішнього розпорядчого документа, яким регламентуються управлінський облік і звітність на конкретному підприємстві.

Поза межами досліджень концепцій управлінського обліку та звітності сучасними науковцями залишаються такі концепції фінансової звітності: концепція капіталу і концепція збереження капіталу, які присутні в Концептуальній основі фінансової звітності. Фінансова концепція капіталу, що прийнята більшістю господарюючих суб'єктів, базується на формальному зростанні власного капіталу як частини вартості активів підприємства. Фізична ж концепція передбачає зростання виробничої потужності та продуктивності господарюючого суб'єкта. Від вибору концепції капіталу залежатиме побудова всієї моделі фінансового обліку на підприємстві. Власне, ці концепції є індикаторами успішності діяльності керівників підприємства, успішності управління. Якщо звітність надає інформацію про збитки та зменшення

капіталу, то постає питання про ефективність роботи менеджменту [166].

Оскільки вибір моделі як фінансового, так і управлінського обліку та звітності на підприємстві здійснюється управлінським персоналом і він же є основним користувачем як фінансової, так і нефінансової інформації, то для управлінської звітності логічно використовувати обидві концепції капіталу. Це надасть більш широку можливість отримання альтернативної інформації для розробки подальшої стратегії підприємства.

Таким чином, наукова (системна) концепція управлінської звітності включатиме декілька складових, таких як мета, функції, завдання, інформаційні елементи, якісні характеристики інформації та принципи, які у взаємозв'язку, взаємодоповненні та взаємодії зможуть забезпечити прийняття ефективних тактичних і стратегічних управлінських рішень та забезпечуватимуть досягнення мети управлінської звітності (рис. 1.7).

Останні дослідження концепцій управлінської звітності зосереджуються на методологічному та організаційному напрямках, що базуються на можливостях сучасних інформаційних технологій і систем та інформаційних потребах менеджменту конкретних суб'єктів господарювання. Так, дослідження концепцій управлінської звітності М.О. Любимова базуються на тому, що управління підприємством можна розглядати як процес прийняття рішень в інформаційному середовищі, в якому підприємство не просто функціонує, а знаходиться під його впливом і коригує свою діяльність на підставі інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище [188] (рис. 1.8).

Крім того, в дослідженнях концепції управлінської звітності використовується системний кібернетичний підхід, який визначає, що методологія системного підходу орієнтована на розкриття цілісності об'єкта та механізмів, що її забезпечують, виявлення різноманітних типів зв'язків складного об'єкта та зведення їх у єдиний теоретичний комплекс.

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

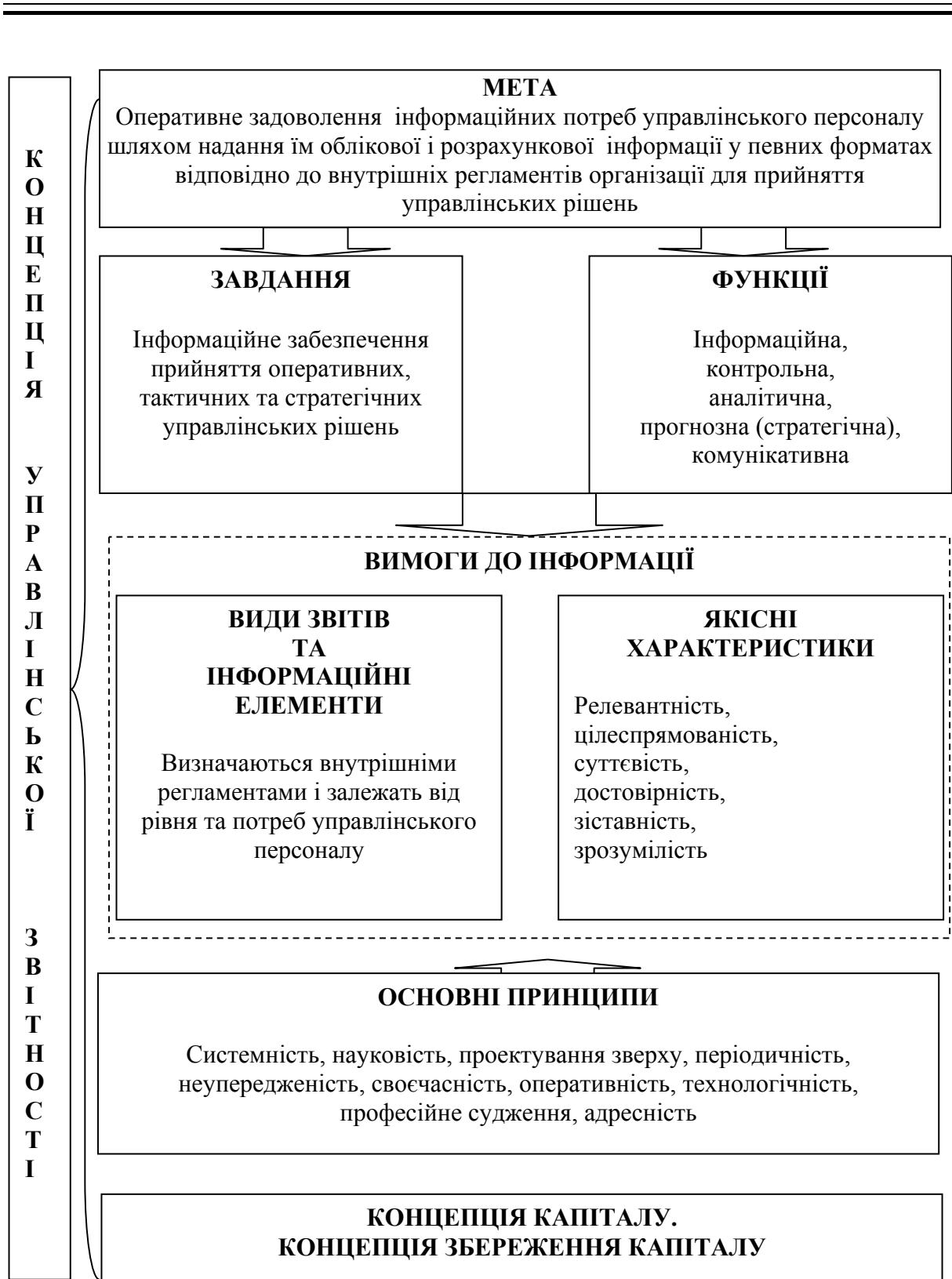


Рис. 1.7. Наукова (системна) концепція управлінської звітності

Розділ 1. Теоретичні засади формування та розвитку управлінської звітності в інформаційному забезпеченні управління підприємством

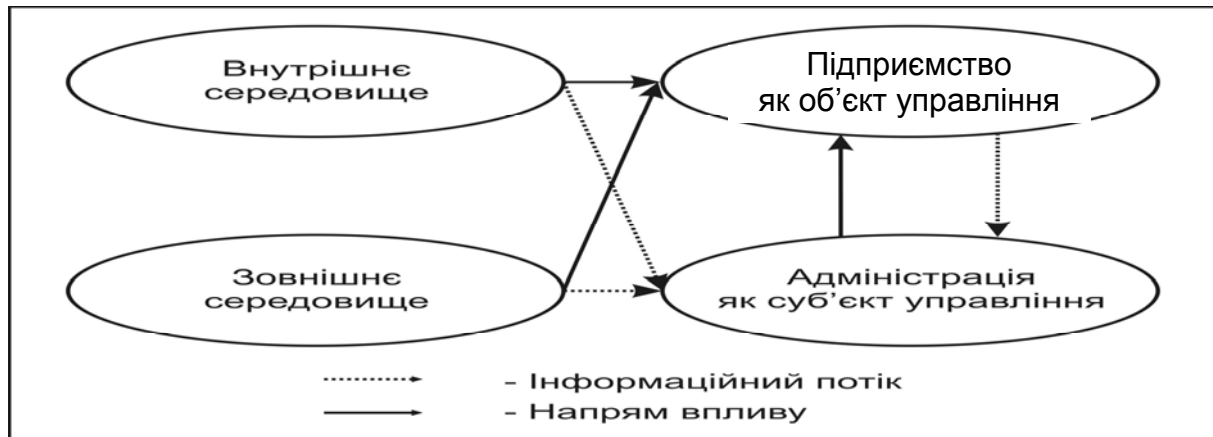


Рис. 1.8. Підприємство в інформаційному середовищі

Кібернетичний підхід дозволяє виявити прямі та зворотні зв'язки між окремими елементами системи, вивчити процеси управління шляхом дослідження вхідних і вихідних інформаційних потоків (рис. 1.9).

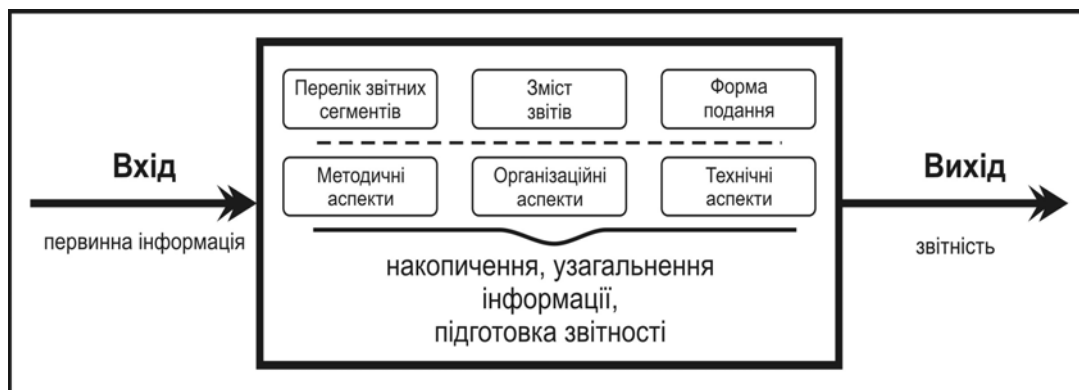


Рис. 1.9. Система управлінської звітності (кібернетичний підхід)

Для досягнення ефективного функціонування системи управлінської звітності як інформаційної системи, потрібна чітка взаємодія всіх її елементів, завдяки чому досягається необхідна змістовність управлінської звітності (перелік звітних сегментів, зміст звітів, форма подання) і забезпечується процес її формування та подання (методичні аспекти, організаційні аспекти, технічні аспекти). Лише після визначення інформаційних потреб апарату управління, форм, змісту,

періодичності формування й подання управлінської звітності вирішують питання щодо організаційної, методичної і технічної складової системи управлінської звітності.

Представлення концептуальної основи управлінської звітності формується, як правило, у вигляді моделі, що включає певний набір взаємопов'язаних елементів або факторів.

Як один з емпіричних методів дослідження, моделювання – це процес побудови організаційних та інформаційних моделей об'єктів дослідження, які надають змогу оптимізувати проведені дослідження за часом і якісними характеристиками. Під моделлю слід розуміти образ реального процесу, відтвореного в матеріальній чи ідеальній формі, що відображає суттєві властивості змодельованого об'єкта і заміщує його у процесі дослідження [99, с. 43].

Модель, за визначенням сучасних довідників, є відтворенням чи відображенням об'єкта, задуму (конструкцій), опису чи розрахунків, що відтворює, імітує, відображає принципи внутрішньої організації або функціонування, певні властивості, ознаки чи характеристики об'єкта дослідження або відтворення (оригіналу).

У цілому модель має відповідати таким вимогам: повноти, адекватності та еволюційності; бути абстрактною, аби допускати варіювання великої кількості змінних; задовольняти умови, які обмежують час вирішення завдання; орієнтуватися на реалізацію завдань за допомогою наявних можливостей; забезпечувати отримання нової корисної інформації про об'єкт чи явище; бути побудованою на використанні встановленої термінології; зумовлювати можливість перевірки її істинності, відповідності досліджуваному об'єкту, процесу, явищу.

Отже, модель – це штучно створена система, що дає спрощене уявлення про об'єкт або процес, дослідження якого слугує засобом для отримання інформації про реальний об'єкт.

Залежно від групи економічно однорідних об'єктів, модель конкретизують у частині диференціації її структурних елементів, джерел інформації, методичних прийомів та узагальнення результатів дослідження. Способом моделювання, наприклад, встановлюють нормативно-правову і фактографічну інформацію, яка стосується об'єкта дослідження, створюють його інформаційний образ.

Процес моделювання – це обов'язкова частина досліджень та розробок, що є невід'ємною частиною нашого життя, оскільки складність будь-якого матеріального об'єкта та оточуючого його середовища є нескінченною внаслідок невичерпності матерії і форм її взаємодії як всередині себе, так і з зовнішнім середовищем.

Таким чином, моделювання в широкому сенсі – особливий пізнавальний процес, метод теоретичного та практичного опосередкованого пізнання, коли суб'єкт замість безпосереднього об'єкта пізнання вибирає чи створює схожий із ним допоміжний об'єкт-замісник (модель), досліджує його, а здобуту інформацію переносить на реальний предмет вивчення.

Одні й ті ж системи, процеси та явища можуть мати безліч різних видів моделей. Як наслідок, існує велика різноманітність і назв моделей, більшість з яких відображає рішення окремого конкретного завдання.

Поняття концептуальної моделі – це поєднання концепцій користувача й розробника моделі, яка містить в явному вигляді логіку, алгоритми, припущення та обмеження.

За визначенням сучасної енциклопедії, концептуальною моделлю є абстрактна модель або формальний опис об'єкта, яким визначаються причинно-наслідкові зв'язки, властиві досліджуваному об'єктові в межах, визначених цілями дослідження. По суті, це формальний опис об'єкта моделювання, який відображає концепцію (погляд, позицію) дослідника на проблему [56].

Отже, змістовою або концептуальною слід вважати абстрактну модель, що визначає склад і структуру системи, властивості елементів, причинно-наслідкові зв'язки якої притаманні досліджуваній системі і є істотними для досягнення мети моделювання. У концептуальній моделі, зазвичай, у словесній формі наводяться дані про природу й параметри елементарних явищ системи, що досліджується, про вигляд і міру взаємодії між ними, про місце і значення кожного елементарного явища в загальному процесі функціонування системи.

Для побудови орієнтованої і стратифікованої концептуальної моделі необхідно керуватися наступним: у модель мають увійти всі ті параметри системи (насамперед, параметри, що допускають варіювання в процесі моделювання), які забезпечують визначення окремих, найбільш важливих характеристик, що можуть змінюватися від впливу конкретних факторів на заданому часовому інтервалі функціонування системи. Інші параметри мають бути, по-можливості, виключені з моделі [105].

Створення моделі для прийняття оптимального управлінського рішення починається з попереднього етапу, на якому найбільш поширеними у сучасній світовій практиці є методи кластеризації, дерево цілей, пошук асоціацій. Кластеризація у цьому процесі виконує групування об'єктів, що забезпечує максимальну внутрішньогрупову подібність та міжгрупові відмінності. Дерево цілей забезпечує встановлення причинно-наслідкових зв'язків та їх ієрархію, що забезпечує логічне обґрунтування рішень. Пошук асоціацій визначає стійкі комбінації елементів подій, процесів чи об'єктів [48].

Застосовуючи до вхідних даних будь-який з методів, можна отримати визначену модель поведінки цих даних у процесі здійснення господарської діяльності (рис. 1.10).

Визначаючи суб'єкт господарювання як об'єкт управління, можна побудувати модель процесу прийняття управлінських рішень, що включатиме такі елементи та зв'язки між ними, які дозволять максимально наблизитися до пізнання реального процесу управління суб'єктом господарювання.

**Розділ 1. Теоретичні засади формування та розвитку управлінської звітності
в інформаційному забезпеченні управління підприємством**

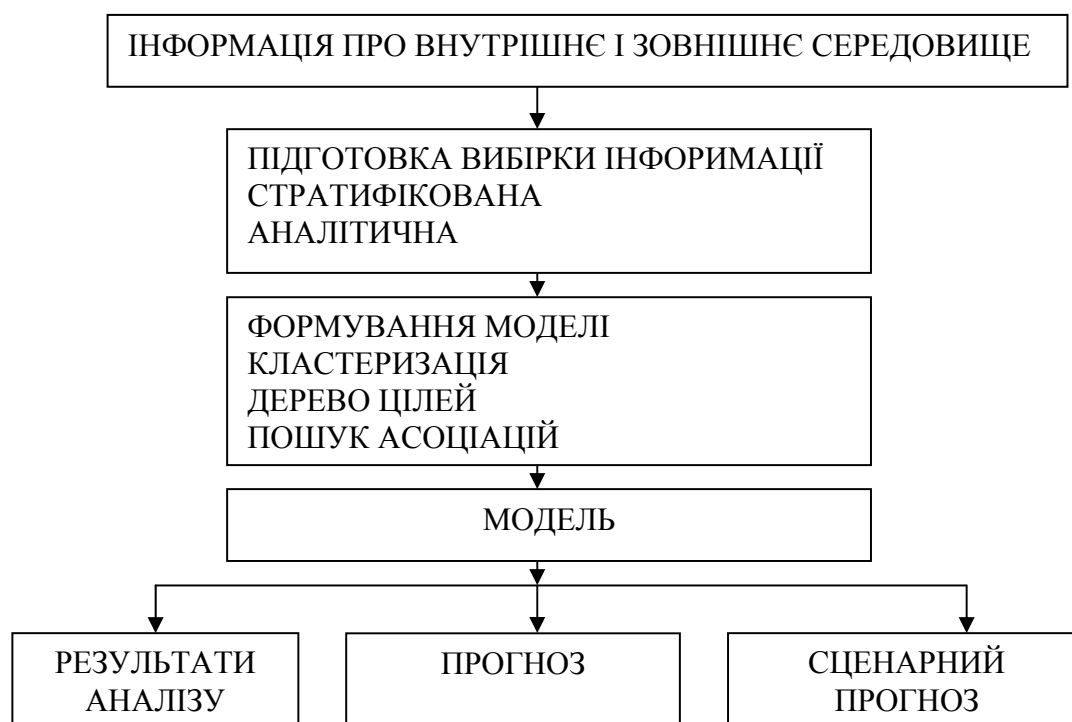


Рис. 1.10. Схема формування моделі прогнозування визначених показників господарської діяльності

Отже, управління об'єктом – це процес, що складається із взаємопов'язаних та взаємозалежних елементів. Якщо в основу покласти системний підхід, то такими елементами є керівна (суб'єкт управління), керована (об'єкт управління) та інформаційна системи. Взаємозв'язок між керівною системою – суб'єктом управління – і керованою системою – об'єктом управління – відбувається через інформаційну систему. Основним завданням керівної системи є переведення керованої системи з одного стану до іншого, згідно із заздалегідь поставленою метою, за допомогою інформаційної системи.

Інформаційна взаємозалежність в управлінні між об'єктом управління та зовнішнім середовищем, а також між керованою і керівною системами можна розглянути на прикладі об'єкта управління, пов'язаного з господарськими процесами (виробництвом, торгівлею, або іншими процесами (рис. 1.11).

Дисциплінарна матриця управлінської звітності



Рис. 1.11. Модель управління господарськими процесами за допомогою інформаційної системи

Як бачимо, інформаційна система має, з одного боку, внутрішній замкнутий цикл, а з іншого – відкритий, оскільки існує її зв'язок із зовнішнім середовищем. Замкнений цикл полягає в тому, що його початок – суб'єкт управління (керівна система), який, формуючи стратегії, плани і завдання та приймаючи рішення, здійснює свій вплив завдяки інформаційній системі, з якою встановлюються прямі і зворотні зв'язки.

У системі інформаційного забезпечення важливе значення має спеціальна інформація. Наприклад, регламентуюча інформація виконує роль механізму чи диспетчера, який здійснює автоматичний (за даними ознаки «критерій втручання», «запит») чи автоматизований (за даними ознаки «в який термін») режими надання інформації менеджерам і фахівцям різних рівнів. Інформування здійснюється в ритмі генерування об'єктивно необхідної інформації.

Бібліотека форм і текстів документів має містити типові форми первинних вхідних і вихідних даних, форм із результатною інформацією, документів, а також розпоряджень, наказів та інших регламентів.

Впровадження інформаційних систем і технологій дозволяє застосовувати найбільш сучасні методики управлінського обліку та звітності, які знайшли широке використання в економічно розвинених країнах. В.В. Іванов та Н.А. Перверзев виділяють найбільш значимі з них та їхні основні переваги порівняно із традиційними [48, 123, 235]:

1. ABC (Activity-Based Costing) дозволяє вирішити проблему розподілу управлінських витрат за рахунок визначення витрат підприємства відповідно до ресурсів, необхідних для здійснення операцій, в результаті яких виробляється продукт.

2. Lifecycle costing (калькуляція на базі життєвого циклу), яка ґрунтується на положенні, що вартість товару (послуги) має враховувати витрати на всіх стадіях його життєвого циклу, пов'язаних з розробкою, проектуванням, представленням і просуванням нового товару (послуги) на ринок тощо.

3. Target costing (ціноутворення за цілями), що дозволяє визначати напрями для оптимізації собівартості товару з урахуванням цільових значень показників, які визначають бажане співвідношення «ціна-якість», – споживчих характеристик, терміну служби, рівня сервісу тощо.

4. BSC (Balanced Scorecard – збалансована система показників), заснована на управлінні ключовими бізнес-процесами, закріпленими за центрами відповідальності організації відповідно до поставлених цілей організації, кількісно і якісно вираженими в цільових значеннях оціночних показників у розрізі чотирьох проекцій – фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і зростання [138, 139].

На сьогодні саме концепція BSC найбільшим чином дозволяє зорієнтувати інформаційну систему управлінської звітності на використання інформації про події як всередині підприємства, так і в його навколишньому зовнішньому середовищі [235].

Процес збору, контролю та аналізу відповідної інформації налаштовується і здійснюється таким чином, щоб своєчасно приймати, реалізовувати й оцінювати управлінські рішення на основі використання інструментів і механізмів управління відповідно до поставлених стратегічних цілей підприємства. Концепція BSC дозволяє інтегровано використовувати всі переваги й можливості розроблених до неї моделей і концепцій управлінського обліку і звітності [123].

Використання результатів – прогнозованих, планових і фактичних значень взаємопов'язаних показників за впровадження BSC підходу дозволяє потрібним чином налаштувати функціонування суб'єкта господарювання на досягнення поставлених стратегічних цілей і завдань. При цьому, в системі управлінського обліку та звітності можуть бути використані не лише фінансові, вартісні і натуральні, але й якісні, тимчасові показники, що характеризують якість діяльності підприємства в цілому, бізнес-процесів та операцій зокрема.

Ефективне вирішення перерахованих вище завдань може бути досягнуте за рахунок комплексності в побудові і функціонуванні інформаційної системи управлінського обліку та звітності, яка забезпечується дотриманням наступних умов формування, розробки, впровадження та використання:

1. Структуризація діяльності підприємства як сукупності взаємопов'язаних і безперервних бізнес-процесів – груп операцій, дій (activities), спрямованих на отримання запланованого кінцевого результату, що є важливим для функціонування підприємства і здійснення ним своєї основної фінансово-господарської діяльності.

2. Можливість постійної оцінки прогнозованих, планованих і фактичних результатів у системі управлінської звітності фінансово-господарської діяльності як по підприємству в цілому, так і в розрізі бізнес-процесів, центрів відповідальності – структурних підрозділів, співробітників, проектів тощо.

3. Обов'язковість регламентації виконання та операційного обліку результатів бізнес-процесів на основі відповідних зовнішніх і внутрішніх стандартів (регламентів) – нормативних документів міжнародного, національного, галузевого або корпоративного рівня, що визначають порядок, терміни виконання операцій, результати і якість їх виконання та реалізації.

4. Комплексність та аналітичність результативних показників, що використовуються для управлінської звітності і характеризують оціночні показники, які забезпечують їх репрезентативність та збалансованість по відношенню до визначених стратегій розвитку, цілей і завдань суб'єкта господарювання в цілому, що приймаються і реалізуються управлінськими рішеннями.

Для вирішення завдань, які покладаються на системи управлінського обліку та звітності на конкретному підприємстві, слід дотримуватися наступних підходів до її розробки, впровадження та застосування:

1) наявність чітко сформульованих перспективних стратегій і цілей розробки, постановки та використання на підприємстві системи управлінської звітності;

2) забезпечення безпосередньої участі у розробці методології системи управлінської звітності, у тому числі – регламентів, результатів і показників, менеджерів усіх ланок, включаючи вище керівництво компанії;

3) обґрунтованість і доказовість оціночних показників по відношенню до стратегій компанії, результатів функціонування підприємства в цілому та бізнес-процесів зокрема, а також по відношенню до прийнятих і реалізованих управлінських рішень;

4) автоматизація операцій прогнозування, планування, обліку та аналізу в системі управлінського обліку та звітності, що дозволяє домогтися відповідного рівня інтеграції даних з іншими інформаційними базами підприємства і знизити витрати на збір та обробку інформації.

Керівництвом компанії, що бере участь у проектуванні системи управлінської звітності, приймається остаточне рішення про конфігурацію системи управлінської звітності на основі зіставлення своїх потреб в управлінській інформації, наявних можливостей і ресурсів, які можуть бути задіяні при формуванні та впровадженні такої інформаційної системи.

Враховуючи викладене, можна виділити такі основні елементи, які визначають в цілому інформаційну систему управлінського обліку та звітності [75]:

- центри відповідальності;
- бізнес-процеси;
- регламенти;
- результати та оціночні показники.

Наповнення (зміст) кожного елемента інформаційної системи управлінського обліку та звітності для будь-якого підприємства матиме свої особливості.

Використання центрів фінансової відповідальності в загальній структурі підприємства дозволяє розмежувати основні функції, повноваження, права та обов'язки, необхідні

для здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства. У такому випадку центри відповідальності можуть бути виділені й згруповані за обсягом повноважень та обов'язків – центри витрат, доходів, продажів, прибутку, інвестицій, контролю, управління тощо. Це дозволяє, в свою чергу, використовувати в аналітиці управлінського обліку не традиційну організаційну структуру, а організаційно-функціональну, в якій значимість тієї чи іншої структурної або штатної одиниці визначається закріпленими за нею функціями. Відповідне рішення поставлених завдань в інформаційній системі управлінського обліку дозволяє виявити ті центри відповідальності, вплив на які з найбільшою ймовірністю забезпечить необхідний результат з найменшими затратами.

Структуризація центрів відповідальності також може проводитися з таким рівнем деталізації, який дозволить оптимізувати з необхідною і достатньою мірою функції управління – планування, облік, контроль, мотивацію тощо. Наприклад, виділення центрів відповідальності може бути деталізовано як до рівня структурних підрозділів підприємства, так і до рівня окремих співробітників, окремих проєктів, від функціонування яких залежать результати діяльності всього підприємства.

Відповідна структуризація та групування даних системи управлінського обліку та звітності за завданнями і функціями дозволяє визначити основні й допоміжні центри відповідальності, що дуже важливо при підготовці та прийнятті управлінських рішень [387, 150, 177].

Так, для торговельних підприємств виділяють центри відповідальності, що класифікуються за різними ознаками (табл. 1.5) [186].

Саме відповідно до покладених на центри відповідальності функцій і завдань здійснюється закріплення за ними основних напрямів діяльності – бізнес-процесів, які, в свою чергу, структуруються у визначену послідовність операцій та заходів. При цьому формування бізнес-процесів може бути лінійним або функціональним.

Формування лінійного бізнес-процесу включає в себе ті операції, які здійснюються або можуть бути здійснені одним центром відповідальності без взаємодії з іншими.

Функціональні ж бізнес-процеси передбачають спільне виконання декількома центрами відповідальності частини операцій, від взаємодії яких залежить ефективність реалізації всього бізнес-процесу в цілому.

Отже, закріплення лінійних бізнес-процесів може проводитися за допомогою прив'язки до нього одного центру відповідальності, а функціональних – за допомогою закріплення за центрами відповідальності відповідних операцій бізнес-процесу – відповідальних підрозділів, співробітників тощо.

Таблиця 1.5

Класифікація центрів відповідальності торговельного підприємства [186]

Класи центрів відповідальності	Підкласи центрів відповідальності
За статусом (ступенем контролюваності ресурсів, повноваженнями щодо розпорядження ресурсів і відповідальності працівників)	Центри фінансової відповідальності; центри нефінансової відповідальності; місця виникнення доходів (витрат)
За показниками, які контролюються	Центри виручки, доходу, маржинального прибутку, витрат, прибутку, інвестицій, нефінансових показників, якісних параметрів діяльності
За значимістю у бізнес-процесах	Основні, підтримуючі
За місцем розташування	У межах одного об'єкта, на різних об'єктах
За ступенем збігу з організаційною структурою підприємства	Тотожні, інтегровані, дезагреговані
За ієрархічним рівнем (ступенем підпорядкованості)	Першого, другого, третього ... ступеня

Бізнес-процеси торговельних підприємств, з метою ефективного управління ними, досліджуються багатьма сучасними економістами. Суттєві напрацювання у цьому напрямі здійснено в працях Є.Р. Богатової, А. Гершуна, Л.О. Лігоненко, О.В. Фоміної та інших.

Так, дослідження Л.О. Лігоненко, О.А. Вержбицького, О.В. Фоміної [186, с. 124, 343], які, спираючись на концепцію управління ланцюгом постачання [343] та концепцію категорійного менеджменту [322] щодо структуризації процесної моделі торговельного підприємства, показують: доцільніше використовувати закріплення кожного виокремленого бізнес-процесу за відповідним центром відповідальності, тобто використання саме лінійної структури організації бізнес-процесів.

До таких бізнес-процесів відносять основні та підтримуючі бізнес-процеси підприємств торгівлі [186, 343]. Основні це – закупівлі, розміщення замовлень, надходження товарів, складські процеси, торгівля, продаж, післяпродажне обслуговування. До підтримуючих бізнес-процесів відносять: маркетинг, облік, логістику, інформаційне забезпечення, управління персоналом, технічне забезпечення, функціональний менеджмент, загальний менеджмент. Кожен із визначених процесів може мати ще низку підпроцесів, які можуть бути виділеними з урахуванням специфіки діяльності конкретного підприємства [66, 107].

Регламентация управлінської звітності здійснюється виключно на підприємствах та закріплюється у відповідних стандартах, які включають комплекс взаємопов'язаних внутрішніх нормативних документів. Передумовою формування регламентів системи управлінської звітності є визначення потреб менеджменту в інформації.

Дослідження основних елементів системи управління, їх взаємозв'язків дозволяє структурувати модель управлінської звітності, яка опирається на основоположні концепції та враховує сучасні концептуальні підходи (рис. 1.12).

Проведені дослідження стосовно побудови базової концептуальної моделі системи управлінської звітності торговельних підприємств дозволили визначитися з низкою проблемних питань.

Перш за все, в дослідженні здійснено ґрунтовний аналіз поняття концепції та встановлено, що концепцію слід розуміти як в загальнонауковому аспекті, так і в аспекті конкретної науки. Концепція виступає і як теоретичне обґрунтування досліджуваних процесів, і як обґрунтування методики практичного дослідження.

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

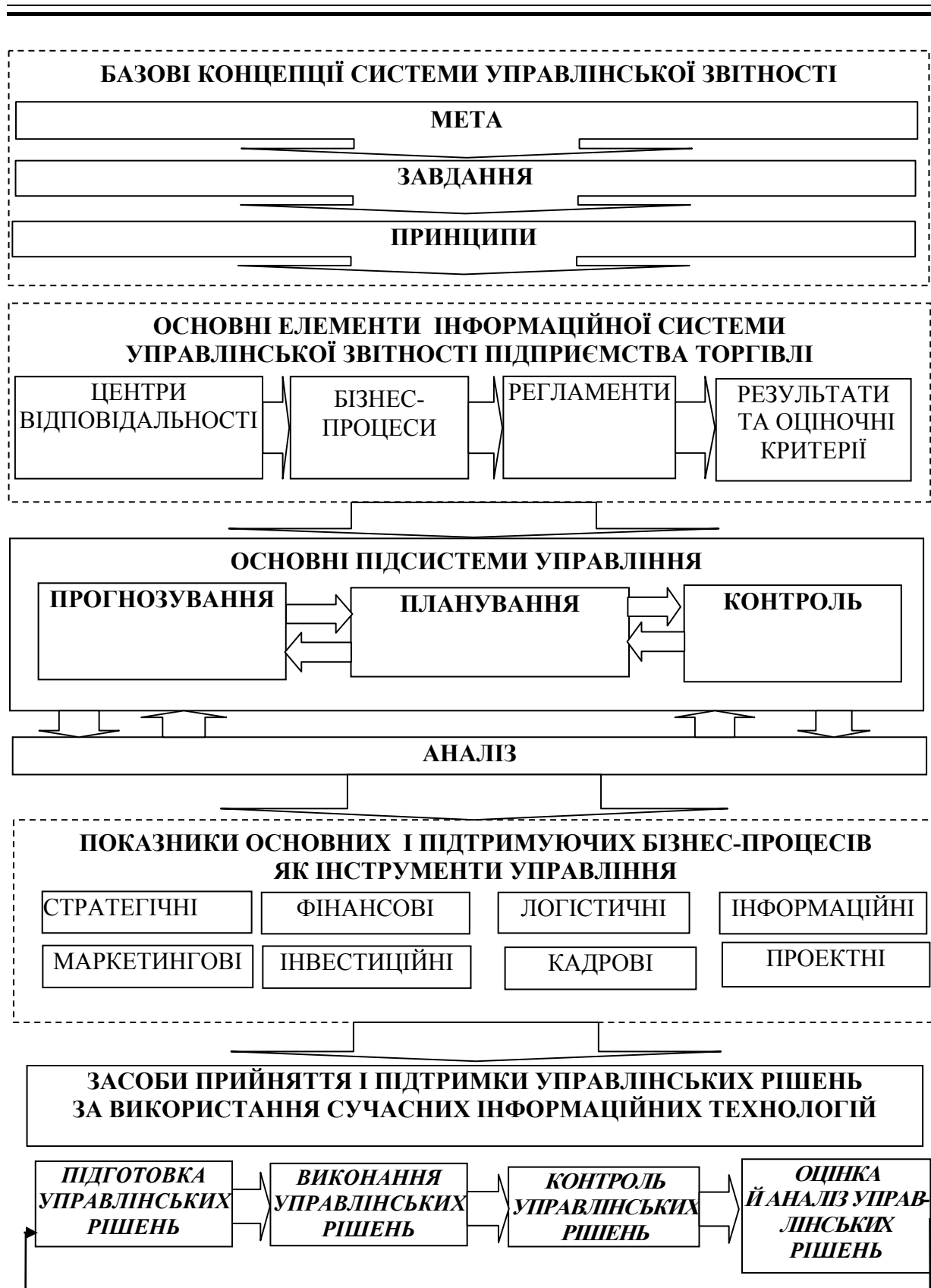


Рис. 1.12. Концептуальна модель системи управлінської звітності торговельного підприємства

У дослідженні також встановлено, що науковий (системний) підхід до формування концепції передбачає визначення всіх елементів структури концепції та встановлення всіх логічних взаємозв'язків між цими елементами. Системна концепція управлінської звітності обґрунтовується та формується, спираючись на відомі концепції фінансової звітності, управлінського обліку та системної концепції ефективного управління підприємством.

Крім того, дослідженням встановлено, що концепції змінюються і трансформуються у зв'язку зі змінами і трансформаціями тих процесів, які вони обґрунтовують.

На сьогодні формування концепції системи управлінської звітності неможливе без використання сучасних інформаційних систем і технологій, що безпосередньо впливає й на саму концепцію.

Створення концептуальної моделі системи управлінської звітності – це процес формалізації складових концепції та встановлення між ними причинно-наслідкових зв'язків, що відповідають алгоритму процесу досягнення мети.

Дослідження показали: найбільш сучасною системою менеджменту, що може використовуватися торговельними підприємствами та реалізовуватися на базі сучасних інформаційних технологій, є збалансована система показників. Для торговельних підприємств така система реалізується через виділення центрів відповідальності та пов'язаних з ними лінійних бізнес-процесів.

Концептуальна модель управлінської звітності підприємств торгівлі з урахуванням концептуальних основ, сучасних методів управлінського обліку, що реалізуються з використанням інформаційних систем і технологій, являє собою складну структуру, яка включає в себе базові концепції (мету, завдання, принципи), основні елементи (центри відповідальності, бізнес-процеси, регламенти, критерії оцінки), підсистеми (прогнозування, планування, контроль, аналіз), інструменти (стратегічні, фінансові, інвестиційні, логістичні, кадрові, інформаційні тощо) та засоби підтримки управлінських рішень, які у взаємозв'язку і взаємодії досягають основної мети управлінської звітності.

1.4. Формування управлінської звітності за стейкхолдерського підходу

Функціонування підприємства в умовах невизначеності та ризику викликає необхідність постійного вдосконалення інформаційного забезпечення менеджменту підприємства, а відповідно і підходів до формування системи управлінської звітності, яка відрізняється від інших видів звітності користувачами, завданнями, змістом, формою, методикою складання. Для кожного окремого підприємства управлінська звітність матиме риси індивідуальності, але при цьому необхідні загальні теоретичні положення, методологія процесу формування обліково-аналітичної інформації управлінської звітності, розробка яких забезпечить можливість вибору із наявних альтернатив найбільш обґрунтованого варіанта для конкретного підприємства.

В обліковій теорії звітність як економічну категорію трактують дwoяко. З одного боку, звітність є елементом бухгалтерського обліку, способом узагальнення й подання інформації про результати діяльності підприємства; з іншого – вона є системою узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників, які характеризують виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період [363]. Поняття ж «управлінська звітність», зважаючи на посилену зацікавленість вчених і практиків до проблем управлінського обліку, й досі не має одностайного визначення, а проведені теоретичні дослідження повним чином не враховують динамічний характер сучасної системи управління підприємством і вимог до його інформаційного забезпечення. Управлінська звітність донедавна згадувалася в основному у контексті досліджень управлінського обліку або впровадження МСФЗ [188].

Традиційно існувала думка про те, що «всі види звітності формуються на основі єдиної інформаційної бази, що створюється у системі бухгалтерського обліку» [371, с. 18]. Разом з тим, має місце й інша думка. Так, А.Б. Жданова стверджує: «управлінський облік і звітність є базисом для

підготовки будь-якої іншої звітності» [106, с. 10]. Розв'язання цієї дискусії є основою визначення суті та обґрунтування алгоритму формування управлінської звітності.

У цілому, в науковій літературі досить мало уваги приділено питанням формування управлінської звітності на підприємстві, не розроблено концепцію управлінської звітності. Різні аспекти управлінської звітності досліджували вітчизняні вчені та науковці інших країн, серед яких: К. Друрі [92], В.І. Бачинський [22], А.Б. Жданова [106], О.В. Карпенко [147], В.А. Кулик, М.О. Любимов [188], К.Є. Нагірська, В.О. Озеран, А.Х. Позов, М.С. Пушкар, Є.П. Ритченко [292], І.А. Слободняк [304], Т.М. Сторожук, П.Я. Хомин [351], Л.В. Шалаєва [356], М.М. Шигун [363], Л.Н. Юдіна [371] та інші. Всі науковці застосовують різні підходи до трактування категорії «управлінська звітність», проте спостерігається єдність думки щодо визначення її як джерела інформаційного забезпечення в управлінні підприємством. Різноманітність думок щодо суті поняття «управлінська звітність» пов'язана, зокрема, з традиційним трактуванням ролі управлінського обліку та звітності в управлінні підприємством торгівлі. Відсутність теоретично обґрунтованої методології та організації формування управлінської звітності на практиці не дозволяє побудувати ефективну інформаційну систему для реалізації функцій управління підприємством.

Зважаючи на значний доробок вчених у дослідженні методики управлінського обліку, не приділялося достатньо уваги розробці методики визначення інформаційних потреб користувачів управлінської звітності, способів і строків її подання. Крім того, на сьогодні не існує однозначного підходу щодо послідовності та впровадження управлінської звітності, зокрема, на підприємствах торгівлі. Подальшого наукового осмислення потребують питання розвитку концепції формування управлінської звітності із урахуванням інтересів стейкхолдерів, що відповідає сучасній концепції стратегічно орієнтованого управлінського обліку. Зазначене підтверджує важливість та актуальність дослідження цього питання.

Важлива функція управлінського обліку в системі управління підприємством торгівлі полягає в тому, щоб у встановлені строки для прийняття важливих управлінських рішень представити необхідну інформацію менеджерам різного рівня.

Першоджерелом концепції стейкхолдерів є праця Е. Фрімена «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід» [381]. За визначенням Е. Фрімена, стейкхолдерами компанії є будь-які індивідууми, групи або організації, які мають значущий вплив на прийнятті компанією рішення та/або опиняються під впливом цих рішень. Саме тому до стейкхолдерів, як правило, відносять: власників компанії, її найманих менеджерів, персонал компанії (не менеджерів) – внутрішні. Стейкхолдери це також покупці продуктів компанії, постачальники ресурсів, держава, місцеве співтовариство (соціум) і суспільні групи (організації) – зовнішні. Таким чином, згідно з концепцією, одне з основних її положень зводиться до того, що власники та менеджери компанії мають управляти її діяльністю так, аби враховувалися інтереси перерахованих стейкхолдерів та зберігався відповідний особливий етичний баланс.

Важливий етап у розвитку концепції зацікавлених сторін пов'язаний з появою у 2002 році праці Дж. Поста, Л. Престона, С. Сакса. «Переосмислення корпорації: стейкхолдерський менеджмент і багатство організації» [384].

На основі дослідження основних положень зацікавлених сторін, проведеного М.А. Петровим,¹ можна підсумувати:

– підприємство взаємодіє з великою кількістю груп та осіб (стейкхолдерів), які входять в його оточення (внутрішнє й зовнішнє), що впливають або на які можуть впливати рішення підприємства;

– теорія відображає природу цих відносин: процесами, що супроводжують відносини, і результатами (ресурсного обміну) для підприємства та його стейкхолдерів;

¹ Петров М.А. Теория заинтересованных сторон: пути практического применения / М.А. Петров // Вестник СПбГУ. Сер.8. – 2004. – Вып. 2. – № 16. – С. 51–68.

– інтереси всіх стейкхолдерів потенційно мають право бути прийнятими до уваги і задоволеними;

– теорія ставить акцент на управлінському рішенні (таким чином цільовою групою є, як правило, менеджмент).

Для визначення змісту звітності відповідно до запитів користувачів, передусім, слід чітко визначити склад і структуру актуальної інформаційної сукупності, яка має:

– ретроспективну і перспективну інформацію про діяльність підприємства та його середовище;

– відображати стратегічні й поточні аспекти діяльності підприємства на основі збалансованості довго- та короткострокових, фінансових і нефінансових показників;

– містити структуровану інформацію з урахуванням запитів відповідних користувачів.²

Основні проблеми в підготовці управлінської звітності пов'язані з відсутністю загальних рекомендацій щодо формування системи звітних показників та інформаційної бази для їх розрахунку, що ускладнює розробку внутрішніх стандартів, які є комплексом взаємопов'язаних нормативних документів та, як правило, включають: положення про управлінську звітність підприємства, інструкції про формування окремих звітів, положення про нерозголошення конфіденційної інформації.

Важливим кроком на етапі складання внутрішньогосподарської (управлінської) звітності є розробка її вихідних форм. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського обліку, звітності й контролю господарських операцій з метою обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів [276].

² Голов С.Ф. Система глобального бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бух. облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 3–12.

Визначаючи управлінську звітність як комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, які відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих в цілому по підприємству і структурним підрозділам, К. Друрі [92] вказує на єдність даних про фінансово-господарську діяльність і розрахункових показників, що надає внутрішній звітності статус аналітичного звіту.

Управлінська звітність, як система обліково-аналітичної інформації, представлена у вигляді сукупності облікових і розрахункових показників, сформована відповідно до внутрішньої регламентації підприємства та інформаційних запитів користувачів, має відповідати наступним принципам: системного підходу; періодичності; рівноваги; кількісної оцінки; вартості грошей в часі; обачності; контролю; використання професійного судження [351, с. 19–20].

Розглядаючи управлінську звітність як систему, призначенням якої є інформаційне забезпечення користувачів у вирішенні управлінських завдань, тобто штучно створений комплекс елементів (обліково-аналітичної інформації звітності), І.А. Слободняк доводить, що управлінська звітність є:

- абстрактною системою, оскільки вона генерується людським мисленням;
- складно детермінованою системою, оскільки вона має внутрішню структуру, причому взаємодії різних елементів цієї системи підпорядковані визначеним алгоритмам;
- динамічною системою, оскільки система обліково-аналітичної інформації управлінської звітності виявиться життєздатною лише тоді і тільки тоді, коли вона буде адекватно реагувати на зміни, які відбуваються у зовнішньому і внутрішньому середовищі підприємства [304, с. 20].

Такий підхід до визначення управлінської звітності зумовив необхідність уточнення супутніх понять:

- *форма управлінської звітності* – система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності;

- *елемент управлінської звітності* – сукупність об'єктів, об'єднаних за економічним змістом, інформація про які відображається в управлінській звітності;

- *розділ форми управлінської звітності* – це суттєва частина форми управлінської звітності, яка включає в себе повний набір показників, що характеризують певні аспекти елемента управлінської звітності [304, с. 19];

- *стаття управлінської звітності* – елемент управлінської звітності, який відповідає встановленим критеріям обраної підприємством методики формування обліково-аналітичної інформації;

- *система показників управлінської звітності* – інструмент управління та індикатор ефективності управління через набір параметрів, які фіксуються в цій системі. Водночас, це впорядкована сукупність показників, які знаходяться у взаємозв'язку між собою і достатнім чином інформують про стан того чи іншого об'єкта господарської діяльності підприємства.

Принцип *обов'язкової кількісної оцінки* передбачає, що при складанні управлінської звітності використовуються кількісні та якісні, фінансові й нефінансові показники, які відображають цілі підприємства, деталізують їх за окремими процесами та використовуються для оцінки результатів діяльності підприємства.

Як показали дослідження [292], для оцінки ефективності здійснення бізнес-процесів торговельного підприємства в управлінській звітності, поряд з фінансовими показниками, потрібно відображати і нефінансові показники, в першу чергу, такі як лояльність покупців, нові форми обслугову-

вання, якість товарів, збільшення числа клієнтів, частку ринку, кількість реклаमाцій та швидкість обслуговування одного клієнта. Важливими є й показники якості: втрати від повернення товарів покупцями, втрати від надання знижок покупцям. Це посилить, перш за все, превентивний контроль над ймовірністю втрати економічної вигоди.

Так, П.Я. Хомин наводить основні критерії формування системи управлінських звітних показників: адекватності, нейтральності, доказовості, точності, значимості, цінності, стабільності, актуальності, детальності, гнучкості, повноти, лаконічності, доступності, економічності [351].

Значний вплив на формування показників управлінської звітності має *принцип часової визначеності фактів господарської діяльності* та *принцип періодичності (звітного періоду)*.

Принцип часової визначеності фактів господарської діяльності передбачає визнання доходів при достатньому ступені впевненості у збільшенні нерозподіленого прибутку, а також витрат – при достатньому обґрунтуванні можливості виявити звітний період, в якому необхідно визнати відповідні їм доходи.

Застосування цього принципу залежить від економічної характеристики факту визнання основних елементів управлінської звітності (наприклад, зобов'язань, доходів, витрат тощо). У свою чергу, економічна характеристика факту визнання основних елементів управлінської звітності базується на одній з основних концепцій фінансового менеджменту:

- при відображенні доходів і витрат нівелювати різницю між сумою доходів, визнаних в поточному періоді (що є дебіторською заборгованістю контрагентів), та сумою витрат, визнаних в минулі періоди;
- при відображенні зобов'язань, які мають значний термін відстрочки платежу, відобразити реальну вартість дебіторської або кредиторської заборгованості на момент її погашення.

Визнання доходів та витрат на час отримання грошових коштів від продажу товарів, а не на час їх відвантаження, може сприяти виникненню управлінських різниць при порівнянні результатів діяльності підприємства торгівлі в управлінському та фінансовому обліку. Обґрунтування таких відхилень забезпечить дотримання *принципу існування постійної рівноваги*, який тісно пов'язаний з принципом обачності та професійного судження.

Принцип *обачності* полягає в тому, що управлінська звітність має акцентувати увагу менеджменту на проблемних точках діяльності підприємства. Зокрема, для підприємств торгівлі важливою є інформація не лише про обсяг відвантаженого товару та дохід від його реалізації, а й про стан та зміни в структурі дебіторської заборгованості.

Управлінська звітність, з одного боку, є інформаційним забезпеченням *контролю*, а з іншого – підлягає внутрішній перевірі щодо достовірності, відповідності обраній методиці тощо.

Використання *професійного судження* передбачає існування альтернативних підходів до складу показників управлінської звітності, її структури, оцінки показників, що визначає унікальність внутрішньої звітності кожного окремого підприємства.

Аби упорядкувати процес підготовки управлінської звітності, у внутрішньому положенні з її створення слід чітко визначати джерела даних для формування кожного звітного показника з деталізацією до рахунків бухгалтерського обліку, які відображають необхідні облікові дані. Таким чином, визначається запит на необхідну управлінським службам облікову інформацію про майно, зобов'язання та господарські процеси, після чого встановлюється ступінь її деталізації.

Досліджуючи проблеми розробки методологічної бази системи управлінської звітності, О.В. Карпенко та М.О. Любимов згрупували методи підготовки управлінської звітності за ступенем узагальнення інформації на ті, що використовуються для отримання інформації з різних джерел і групування її певним чином для подальшого використання [147].

Таким чином, вчені виділили три групи методів:

- *методи накопичення інформації*, які використовуються для первинного накопичення інформації при *обґрунтуванні* управлінських рішень в розрізі об'єктів управління. До цієї групи віднесено наступні методи: класифікація витрат і доходів, планування й нормування витрат і доходів, методи калькулювання собівартості, план рахунків управлінського обліку;

- *методи обробки (підготовки) інформації*, які забезпечують визначення показників для прийняття рішень. До методів підготовки інформації включаються: методи визначення функції витрат, СVP-аналіз, *бюджетування*, методи підготовки інформації для прийняття рішень щодо ціноутворення, інвестицій, запасів, асортименту товарів, спеціального замовлення тощо;

- *методи складання й подання управлінської звітності* включають способи визначення інформаційних потреб, форми, періодичності і способу подання управлінських звітів користувачам.

Не можна не погодитися з думкою вчених, що до проблеми визначення змісту й форм звітів необхідно підходити комплексно. По-перше – враховувати професійну думку користувача звіту. Для цього може використовуватися спосіб анкетування, співбесіда тощо. По-друге – відділ, який відповідає за формування й подання управлінської звітності, маючи більше знань і краще розуміючи конкретну проблему, має сам запропонувати варіант звіту, виходячи з інформаційних запитів та повноважень.

Структура управлінської звітності включає звіти відповідно до наступної класифікації:

1. *Комплексні звіти* (представляються щомісячно), в яких можуть відобразитися такі показники: рентабельність, структура доходів і витрат, показники дебіторської заборгованості, вартість запасів і рух грошових коштів.

2. *Звіти за ключовими показниками* (представляються на конкретну дату у будь-який момент), а саме: кількість отриманих замовлень і недопостачі за ними; обсяг придбаних та реалізованих товарів; відсоток неякісних товарів; заплановані результати діяльності та ефективність використання ресурсів.

3. *Аналітичні звіти* – готуються по запиті керівництва і відображають окремі аспекти діяльності, наприклад, причини зростання рівня запасів, їх знецінення і втрати; зміна питомої ваги підприємства торгівлі у відповідному ринковому сегменті. Вони також відображають взаємозв'язок зовнішніх і внутрішніх чинників розвитку підприємства, визначають ризики та потенціал розвитку підприємства.

Є.П. Ритченко [292] класифікує управлінську звітність за трьома блоками:

1) управлінська звітність про фінансове положення, результати діяльності й зміну фінансового становища підприємства (бюджет доходів і витрат, кошторис витрат підрозділів, бюджет продажу товарів, бюджет руху грошових коштів, платіжний календар, інвестиційний план);

2) управлінська звітність за ключовими показниками діяльності;

3) управлінська звітність про виконання бюджетів підприємства (звіт про рух грошових, звіт про доходи і витрати, звіт про капітальні інвестиції).

У господарській діяльності підприємств торгівлі велике значення має перевірка дотримання договорів постачання товарів окремими постачальниками і відсоток їх виконання від загального обсягу, асортименту і якості товарів, строків дії, умов транспортування. Невчасне постачання товарів негативно позначається на виконанні плану й динаміці товарообороту і, як наслідок, торговельної діяльності підприємства в цілому. У той же час визначення оптимального розміру поставки товарів забезпечує збереження їх якості та нормалізує товарні запаси.

Для оптимізації контролю ефективності постачань доцільним є складання внутрішньої звітності з урахуванням особливостей комерційної діяльності: типами постачальників, регіонами й умовами доставки товарів, асортиментними групами товарів тощо).

Стандартного набору управлінської звітності з єдиними формами та інформаційною структурою бути не може, тож виділяють класифікаційні ознаки, які характеризують загальні підходи до формування управлінських звітів:

- за формою представлення (табличні, графічні, текстові й комбіновані звіти);
- за видами діяльності (звіти про придбання товарів, звіти про продаж товарів);
- за рівнем представлення (звіти для керівників вищого рівня, звіти для менеджерів структурних підрозділів, звіти для менеджерів низової ланки);
- за обсягом інформації (зведення, оперативні звіти, підсумкові звіти);
- за частотою подання (поточні, зведені та комплексні звіти);
- за змістом (звіти по ключових позиціях та аналітичні звіти);
- за соціальним значенням (звіти із соціального розвитку колективу, звіти з реалізації заходів збереження навколишнього середовища);
- за видами прийнятих управлінських рішень (для обґрунтування оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень) [22, с. 27].

Впровадження управлінської звітності на підприємстві торгівлі може здійснюватися за наступними етапами:

1. Формування робочої групи по розробці та впровадженню управлінської звітності на підприємстві.

2. Розробка й затвердження корпоративних стандартів управлінської звітності. Цей етап передбачає цільову струк-

туризацію підприємства торгівлі для цілей управлінського обліку, розробку регламентів щодо організації і методики формування управлінської звітності та її діагностиці.

3. Розробка визначених форм управлінської звітності підприємства оптової торгівлі. На цьому етапі встановлюється перелік звітних форм відповідно до завдань та інформаційних потреб менеджменту. Здійснюється аналіз інформації, необхідної для складання управлінської звітності, визначаються джерела та способи отримання цієї інформації.

Встановлено, що управлінська звітність формується як система показників, представлених у визначених формах, що в сукупності є системою обліково-аналітичної інформації, яка має внутрішню структуру. Тобто, включає сукупність звітних форм, кожна з яких розкриває інформацію про елементи управлінської звітності та їх взаємозв'язок з іншими елементами через систему показників. Показники, в свою чергу, згруповані у розділи, що характеризують певні аспекти елемента управлінської звітності.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати про наявність методології формування інформації управлінської звітності, тобто вчення, яке потребує удосконалення та розробок щодо багатьох його аспектів. Зокрема, перспективним в цьому напрямі дослідження вбачається розроблення методики співставності показників управлінської звітності з іншими видами звітності з метою отримання цілісної картини про результати діяльності підприємства торгівлі та його майнового стану.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЯ ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

2.1. Історичні передумови розвитку методології управлінської звітності

Сучасні умови діяльності суб'єктів господарювання зумовлюють необхідність постійного удосконалення системи управління, створення конкурентної продукції та залучення інвестицій, що потребує відповідного забезпечення керівників релевантною інформацією, яка створюється в системі бухгалтерського обліку з метою забезпечення прийняття управлінських рішень, контролю та регулювання роботи загалом підприємства, чи за його окремими структурними підрозділами. На сьогодні вчені-економісти розглядають бухгалтерський облік як процес ідентифікації економічно значимої інформації, її виміру та передачі користувачам, на основі якої формуються обґрунтовані судження та приймаються зважені управлінські рішення [2, 54, 71, 143, 147, 221, 284].

Така інформація має задовольняти актуальні потреби різних користувачів при мінімальних витратах праці й часу. Вона повинна розкривати наслідки економічних, технічних та технологічних бізнес-процесів, можливості використання ресурсів і потенціалу підприємства тощо та узагальнюватися у вигляді звітності (зокрема, внутрішньої). Саме тому одним з важливих аспектів ефективного розвитку підприємств є існування повноцінного інформаційного середовища. Для цього у системі управлінського обліку підприємства формується специфічний продукт – «управлінська звітність». Враховуючи те, що звітність підприємства є основним джерелом інформації про діяльність, яка необхідна, перш за все, самому підприємству як для оперативного управління, так і для майбутнього планування його діяльності, то виникає необхідність наукового дослідження основних аспектів методології формування управлінської звітності.

Огляд економічної літератури дає можливість зробити висновок про те, що дослідженню питань методології формування управлінської звітності присвячено недостатньо уваги, оскільки більшість наукових праць розкривають загальні питання щодо управлінської звітності, зокрема, її сутності, класифікації, принципів та вимог до побудови, розробки звітних форм для різних рівнів і цілей управління тощо. Основні з них знайшли відображення в доробках таких вітчизняних і зарубіжних вчених як А. Бородкіна, Ф. Бутинця, Б. Валуєва, А. Вахрушиної, С. Голова, К. Друрі, Р. Ентоні, Т. Карпової, О. Карпенко, Г. Кірейцева, М. Кужельного, М. Любімова, В. Моссаковського, М. Матюхи, Л. Нападовської, С. Ніколаєва, В. Палія, М. Пушкаря, В. Сопко, В. Ткача, М. Чумаченка, А. Яругової та інших. При цьому залишаються поза увагою розробки щодо чіткої концепції та методології формування інформації у внутрішній звітності в системі управління підприємством, методики побудови звітів та їх практичного застосування. Оскільки аналіз економічної літератури показав, що більшість наукових досліджень не розкривають особливостей формування управлінської звітності на підприємствах конкретних галузей, не враховують їх технологічної та організаційної специфіки, тому їх результати є досить абстрактними і не завжди придатними для практичного впровадження.

Таким чином, методологічні основи формування внутрішньої звітності залишаються недослідженими в повній мірі, оскільки відсутня система принципів, покладена в основу їх формування; не визначено місце управлінської звітності в системі управління підприємством; недостатньо розвиненою є методика формування звітів; не розроблені форми звітів та система показників, що входять до їх складу. Така ситуація призводить до збільшення затрат на розробку та впровадження системи управлінської звітності, зниження її якості, що призводить до прийняття необґрунтованих управлінських рішень.

Історичні передумови розвитку управлінської звітності тісно пов'язані з розвитком управлінського обліку, оскільки звітність є одним із важливих його елементів, що забезпечує реалізацію мети управлінського обліку – максимально повне й своєчасне забезпечення внутрішніх користувачів якісною обліковою інформацією, необхідною для прийняття зважених управлінських рішень у процесі діяльності суб'єкта господарювання. Система внутрішньої звітності має забезпечувати задоволення інформаційних запитів менеджерів підприємств у різних ракурсах, представляючи показники в динаміці, в порівнянні з бюджетом, розкриваючи структурні зміни; мати конфіденційний характер; бути доступною в режимі реального часу або з мінімальною часовою затримкою.

Це дозволяє стверджувати, що вирішення питань удосконалення управління сучасним підприємством пов'язане, передусім, зі створенням єдиної раціональної системи економічної інформації. Науково доведено, що ефективне управління забезпечується відповідним рівнем інформації, який дає змогу здійснювати зв'язок між органами управління і керованими об'єктами, координувати діяльність органів управління на всіх рівнях. При цьому інформаційний потік зростає синхронно із удосконаленням та поглибленням ринкових відносин, розвитком інформаційних технологій тощо. Таким чином, розробка ефективної системи внутрішньої звітності неможлива без наявності відповідного масиву необхідної облікової інформації; узгодження форм та змісту звітності; використання комплексного методу накопичення та узагальнення інформації, спрямованого на реалізацію основних цілей; наявності кваліфікованого персоналу, що дозволить приймати ефективні рішення в умовах функціонування інформаційних технологій.

Впровадження управлінського обліку та формування управлінської звітності в практичній діяльності підприємств України супроводжувалось постійними дискусіями між прибічниками та супротивниками існування такого виду обліку та його місця в інформаційній системі. В кінці 90-х років

XX ст. така ситуація викликала хвилю наукових думок щодо поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський (І. Білоусова, С. Голов, В. Івашкевич, О. Карпенко, Л. Нападовська, В. Палій, М. Пушкар, В. Сопко, А. Шеремет, М. Чумаченко та інші). Ринкове середовище вимагало наявності дієвих інструментів створення інформації для управління. Нововведений Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» юридично закріпив можливість існування двох видів обліку, враховуючи те, що менеджерам не вистачало для прийняття управлінських рішень лише процедур із реєстрації фактів господарського буття.

Більшість науковців констатують наявність в системі бухгалтерського обліку двох взаємопов'язаних між собою підсистем фінансового та управлінського обліку, які створюють інформацію, що узагальнюється відповідно у фінансовій та управлінській звітності [2, 54, 71, 296, 320]. При цьому управлінський облік розглядають не як альтернативний вид обліку, який протистоїть або відмінняє фінансовий облік, а як доповнення до традиційного. Це зумовлено тим, що сучасна методологія обліку в Україні ґрунтується на інтегрованій системі бухгалтерського обліку, яка передбачає використання одних і тих же документів, реєстрів у системі фінансового та управлінського обліку (але з різним призначенням). Відомі зарубіжні вчені-економісти, зокрема, Т. Скоун, Е. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, С. Янг також виділяють два види обліку – управлінський та фінансовий, підкреслюючи важливість фінансових звітів з метою допомоги у сферах планування, контролю та прийняття управлінських рішень. У своїх дослідженнях Т. Скоун детально описує зміст і порядок складання управлінських форм звітності, визначає форми подання управлінських звітів, їх періодичність і точність [296, с. 50]. Таким чином, якщо розглядати світову практику впровадження управлінського обліку та розвитку методології формування управлінської звітності, то можна виділити основні етапи, кожен з яких характеризується зміщенням основних пріоритетів предметної сфери (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Етапи впровадження системи управлінського обліку та розвитку методології формування управлінської звітності в зарубіжних країнах*

Період	Напрями впровадження
До 1950 р.	Основні напрями діяльності – затрати та фінансовий контроль за допомогою системи бюджетування, технології обліку витрат та калькулювання собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг); формування фінансових і нефінансових показників у внутрішніх звітах, зокрема, поділ затрат на змінні та постійні
До 1965 р.	Розширення сфери управлінського обліку за рахунок підготовки інформації із застосуванням маржинального підходу для планування та контролю на основі таких методів як облік за центрами відповідальності; формування управлінських звітів за центрами відповідальності, місцями виникнення витрат та доходів, в основу яких покладено різну інтерпретацію показника «маржинальний дохід»
До 1985 р.	Зміна акценту управлінського обліку у напрямку скорочення втрат ресурсів за бізнес-процесами на основі попроцесного аналізу і всебічного управління затратами; генерування інформації у внутрішніх звітах з урахуванням різних напрямів управління затратами (калькулювання собівартості, звіти з урахуванням обмежувальних чинників тощо)
З 1995 р.	Зосередження основної уваги на забезпеченні процесів управління за цільовими результатами на основі раціонального ресурсного забезпечення, прогнозування, оцінки, планування та контролю за збалансованими показниками; створення форм управлінської звітності на основі показників-індикаторів, включених до збалансованої системи показників за різними рівнями управлінських рішень
З 2000 р.	Управління витратами і доходами; генерування всебічних форм внутрішньої звітності щодо управління доходами та витратами

*Джерело: систематизовано на основі низки праць [2, 9, 92, 221, 284, 296].

Закономірності формування наукової думки щодо розвитку управлінського обліку та генерування звітної інформації безпосередньо пов'язані із закономірностями управління соціально-економічними системами, які відображають

відносини або зв'язки явищ різноманітної господарської та соціальної практики, і вплив на які, у свою чергу, мають існуючі інститути, котрі забезпечують трансляцію положень теорії у ділові, політичні, соціальні практики, в тому числі організацію обліку. Саме тому в Україні наукова думка щодо управлінського обліку в цілому та зокрема методології формування управлінської звітності розвивається й уточнюється, серед вчених і практиків особливо загострилися дискусії щодо трактування сутнісного наповнення понять, про що свідчать фахові видання [104, 142, 143, 144, 147].

Так, в широкому розумінні під поняттям методології розглядають основоположні (фундаментальні) світоглядні позиції, на яких базується (як на фундаменті) уся конструкція (система) будь-якої науки [104]. Методологія (від грецького *methodos* – шлях дослідження чи пізнання; *logos* – вчення) – це, по-перше, систематизована сукупність підходів, способів, методів, прийомів та процедур, що застосовуються в процесі наукового пізнання та практичної діяльності для досягнення наперед визначеної мети. Інший підхід розкриває Н. Апатова, стверджуючи, що методологія – це систематизація, визначення найбільш важливих факторів, вибір конкретних механізмів і, головне, формування основної парадигми дослідження [8]. М. Блауг визначає, що методологія – це не просто яскрава назва для «методів дослідження», а виявлення зв'язку між теоретичними концепціями та обґрунтованими висновками про реальний світ; це – гілка економічної науки, де ми розглядаємо способи, якими економісти обґрунтовують свої теорії; і причини, за якими вони віддають перевагу тій чи іншій теорії. Тож методологію він визначає як дослідження концепцій, теорій та основних принципів мислення, прийнятих в тій чи іншій науці [32, с. 18].

Розглядаючи методологію через призму економічних категорій, Ю. Лачинов розкриває її сутність як глобальний підхід до сутності, що вивчається, та передбачає її всебічний розгляд для найбільш повної визначеності – як в нерухомості – статиці, так і в русі – динаміці. Натомість група вчених – В. Сопко,

Ю. Кузьмінський та М. Кочубей – під методологією розуміють такі твердження як «вчення про методи пізнання», «вчення про правила мислення», «система методів», «система знань», «філософський метод пізнання», «інструментарій мислення» [179]. Щодо облікового трактування методології, то, на думку російського вченого М. Медведєва, її складає сукупність методів у сенсі окремих прийомів, які визначаються двома факторами:

- 1) цілями і завданнями, що стоять перед обліком;
- 2) можливістю їх вирішення, тобто наявною технічною і технологічною базою [203].

Таким чином, методологію формування управлінської звітності складає, з одного боку, процес наукового пізнання, котрий ґрунтується на певній системі засобів пізнання (філософські та загальнонаукові методи й прийоми). З іншого боку, методологію складають специфічні методи та прийоми, притаманні певній галузі знань, якою, у нашому випадку, є управлінський облік.

З переходом до нової парадигми обліку, описаної у працях С. Кузнецової, Н. Лоханової, Л. Нападовської, М. Пушкаря, М. Щирби, у теоретиків і практиків поступово змінюються традиційні уявлення про необхідність відображення багатогранних аспектів господарської діяльності у різних формах звітів, а також про доцільність і можливість застосування тих чи інших прийомів (способів) створення інформації. Чіткіше окреслилося співвідношення між внутрішньою та зовнішньою звітністю, внаслідок чого виділилися переваги використання внутрішньої звітності для потреб менеджерів різних рівнів управління. Для інформаційного забезпечення підсистем управління, що знаходяться на перетині інтеграційних зв'язків між бізнес-процесами, облік має створювати інформацію з метою: вивчення впливу на його об'єкти; здійснення управління за центрами відповідальності, зі зворотнім зв'язком, за стадіями життєвого циклу, формування ланцюжка цінностей; досягнення стратегічних цілей з урахуванням фактора часу тощо.

Основним об'єктом вивчення методології є метод, його сутність і сфера функціонування, структура, взаємодія з іншими методами й елементами пізнавального інструментарію та відповідність характеру досліджуваного об'єкта і його зв'язок з пізнавальною метою чи цілями практичної діяльності.

Вирішення завдань, які мають реалізуватися завдяки наявності системи управлінської звітності, можливе лише при використанні відповідних методів накопичення, обробки і передачі інформації у вигляді управлінської звітності.

Таким чином, основним об'єктом методології управлінської звітності виступатимуть методи формування управлінської звітності та їх трансформація у часі. Враховуючи те, що спектр інформації, яка використовується в управлінні, є надзвичайно широким, її підготовка вимагає використання також широкого спектру методів. На жаль, в існуючих публікаціях з цього питання відсутні чіткі розробки та пропозиції. В основному всі вони зводяться до групування методів у три групи: загально-методичні, загальнонаукові і специфічні, які більш детально будуть розглянуті в наступному пункті. При цьому серед науковців відсутня єдність поглядів на тлумачення методу управлінського обліку (формування управлінської звітності) (табл. 2.2).

Практика сучасного господарювання свідчить про те, що вирішення економічних проблем, зокрема, щодо формування управлінської звітності, на основі функціонування традиційних систем обліку та методів не дозволяють досягти позитивних результатів. Л. Нападовська пояснює це явище існуванням взаємодії та взаємовпливу між різноманітними системами, що забезпечують розвиток будь-якого підприємства; наявністю міжсистемних оболонок, які забезпечують додатковий потенціал для створення нових концептуальних систем дослідження та виявлення ефективних інструментів його реалізації [221].

Таблиця 2.2

Методи управлінського обліку та формування управлінської звітності

Літературне джерело	Визначення
Карпова Т.П. Традиционные и современные системы калькулирования как инструментов управления затратами / Т.П. Карпова // Междунар. научно-практ. журн. «Экономика. Бизнес. Банки». – 2013. – № 3. – С. 143–146	До основних елементів методу управлінського обліку віднесено: документацію, інвентаризацію, оцінку, групування й узагальнення, контрольні рахунки, нормування, планування і лімітування, контроль та аналіз
Нападовська Л.В. Методологічні засади управлінського обліку / Л.В. Нападовська // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26–30	Методом управлінського обліку є «сукупність традиційних методів планування й контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню «поведінки» затрат і доходів з метою управління ними»
Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бух. облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27–35	Сукупність методів управлінського обліку значно розширилася, тому для вирішення завдань управлінського обліку потрібні кількісні методи. До них, зокрема, належать лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), регресійно-кореляційний аналіз, багатоступінчастий (сегментний) та системний аналіз, функціональний аналіз, побудова кривих економічного розвитку і моделювання розмірів замовлення, калькулювання витрат життєвого циклу продукту, цільова калькуляція собівартості, калькулювання витрат за системою «кайдзен» тощо
Шароватова Е. Моделирование управленческого учета в информационной системе предприятия // Автореф. дис. канд. экон. наук. – Ростов-на-Дону : РГЭА, 1998. – 16 с.	Метод управлінського обліку та формування внутрішньої звітності – включає в себе елементи планування, контролю, аналізу

На цю проблему звернули увагу й інші дослідники, які підкреслили необхідність вибору елементів методу управлінського обліку з урахуванням впливу розвитку інших наук [2, 54, 71, 92, 221, 238, 296].

Неможливо не погодитися з твердженням Р. Сунгатуліної, що «управлінський облік є системою знань, яка поєднує різні економічні науки, такі як планування, організація і управління виробництвом, бухгалтерський облік, управлінський аналіз та інші» [320, с. 18], оскільки на сучасному етапі розвитку економічних наук одночасно відбуваються процеси виділення в окремі галузі та інтеграції; нівелюються межі між плануванням, обліком, аналізом, контролем і регулюванням, що безпосередньо впливає на склад методичних прийомів при формуванні управлінської звітності. Враховуючи зазначене вище, більшість дослідників у сфері управлінського обліку одноставні в тому, що для формування внутрішньої звітності доцільним є застосування принципу методологічного плюралізму, що надає можливість використовувати будь-які методи – як загальнонаукові, так і специфічні.

Отже, мають змінюватися підходи до відбору методичного інструментарію, необхідного для формування управлінської звітності на основі використання методів різних галузей знань. Це необхідно для досягнення синергетичного ефекту, що дозволить виконувати завдання управління й одночасно поєднувати нововведення та зміни концепцій бухгалтерського обліку.

Видається, що в основу формування управлінської звітності має бути покладений системний підхід як напрям методології наукового пізнання, в основі якого лежить розгляд об'єктів як систем, що направляє дослідження на розкриття цілісності об'єкта, вивчення багатьох типів зв'язків у ньому та зведення їх до єдності. У літературі з теорії систем важливою характерною ознакою будь-якої системи вважається певний порядок чого-небудь (наприклад, об'єктів), взаємозалежність та взаємозв'язок між ними. У перекладі з грецької мови «systema» означає «ціле, складене з частин».

Коли дослідники говорять про систему, то, зазвичай, уявляють її як єдине ціле, множину конкретних елементів, між якими існують деякі зв'язки (прямі й зворотні), відносини та взаємодія [331, с. 8]. При цьому системність

формування управлінської звітності обумовлена тим, що вона представляє собою сукупність елементів певного змісту й форми, пов'язаних між собою та об'єднаних регулярною взаємодією. Такими системоутворюючими елементами у формуванні управлінської звітності є взаємозв'язок між метою її створення (запитами користувачів), принципами і вимогами (покладеними в основу її формування), переліком показників, форм звітів тощо.

Як зазначає Т. Писаренко, при формуванні системи управлінської звітності потрібно враховувати такі етапи [256, с. 228]:

- визначити форму, терміни подання звіту і відповідального за його складання;
- скласти схему формування управлінських звітів, визначити користувачів вихідної інформації, а також наділити відповідального за звіт працівника певними повноваженнями, тобто адміністративно дозволити йому отримання інформації у її генераторів;
- визначити користувачів інформації та встановити дозволені для них межі отримання інформації.

Крім того, процес впровадження управлінської звітності на підприємстві автор пропонує здійснювати за наступною послідовністю [256, с. 228]:

- формування групи управління процесом розробки та впровадження управлінської звітності;
- розробка корпоративних стандартів управлінської звітності;
- розробка конкретних форм управлінської звітності підприємства.

Сучасна методологія формування управлінських звітів неможлива без поєднання її теоретичних основ з інформаційними технологіями, що значно полегшує процес накопичення, узагальнення та обробки інформації. У такому випадку важливим методологічним підходом є вибір ознак і критеріїв та сортування даних і таблиць під час побудови управлінської звітності в умовах застосування інформаційних технологій.

Від ознак і критеріїв залежить питання формування оптимальної кількості відомостей для користувачів інформації. При цьому, слід дотримуватися таких принципів побудови відомостей: мінімальне число ознак для перехресної форми – одиниця, для шахової – дві ознаки, проте їх число може збільшуватися, і в цьому випадку відомості будуть мати характер зіставних (складених) [198].

При визначенні ознак і критеріїв побудови звіту необхідно враховувати певний перелік аналітики, що має відображатися, та підходи відбору ознак у відомості. При цьому неструктурована (одновимірна) відомість дає можливість зменшити число ознак до мінімуму (одна ознака) в одній відомості, але збільшити загальну їх кількість, а структурована (баготовимірна) відомість – відображає всі ознаки (обмежується числом граф) в одній великій відомості.

Потрібно враховувати, що кожна конкретна ситуація потребує відповідного адекватного рішення щодо методологій формування звітної таблиці. Однорівневі звіти дають можливість надати інформацію в оперативному режимі і слугують, переважно, для інформаційних запитів нижчого рівня управління. Багаторівневі відомості надають змогу подати дані шляхом порівняння кількох критеріїв в одній таблиці і, відповідно, можуть бути використані для інформаційного забезпечення вищого рівня управління [221]. Зрозуміло, що в основу змістового наповнення звіту будуть покладені показники відповідно до інформаційних запитів користувачів. Наступним методологічним підходом до формування управлінської звітності при застосуванні інформаційних систем є сортування. Сортування – один із видів групування даних, що використовує два окремі прийоми угруповання:

1) сортування – це зміна розташування записів таблиці залежно від параметрів сортування (вказуються найменування реквізитів і тип сортування: за збільшенням або спаданням);

2) фільтрація – спосіб відображення в таблиці записів, що відповідають певному зазначеному критерію фільтру (тобто дія вибірки).

При цьому подібні маніпуляції ніяк не впливають на фактичні операційні дані, що залишаються незмінними, оскільки змінюється лише форма подання звіту до користувача.

Сортування є складовою вибірки і одночасно засобом задавання ієрархії ознак управлінської звітності. Відсортовані відомості, що візуально представлені і комп'ютерною технікою, і на паперових носіях, є зовсім різними формами. Відмінності між ними існують за рахунок можливості швидко змінювати параметри сортування, але після виведення відомості на друк сортування стає неможливим. Такий методичний підхід відрізняє електронні звіти від паперових процесом сортування даних. Але окремо слід відзначити електронні бланки звітності, сортування у яких обмежене навіть і в комп'ютеризованих формах. Відповідно, бланки за інформаційних технологій можуть формуватися у розрізі підрозділів підприємства, або по визначених періодах.

Сортування як окремих методологічний прийом формування управлінської звітності в умовах застосування інформаційних систем розширює можливості читабельності форм, з точки зору систематизації і хронологічного подання інформації. У комп'ютерних системах автоматизації облікової роботи проблема методологічного вибору між систематичними і хронологічними звітами вирішується відповідно до потреб користувачів.

Отже, для ефективного управління підприємством необхідна інформація, яка надає можливість швидко та адекватно реагувати на зміни середовища. За таких умов значно підвищується роль обліково-аналітичної системи, оскільки саме вона є основою для обґрунтування та вибору стратегії діяльності, в її межах створюється інформація для діагностики розвитку бізнесу, передбачення ризиків від відповідних дій чи бездіяльності. Така інформація формується у вигляді фінансових і нефінансових показників та узагальнюється у

внутрішній звітності підприємства. Вона охоплює всі бізнес-процеси та створює підґрунття для прийняття ефективних управлінських рішень на різних рівнях управління.

Відсутність необхідної інформації призводить до значних економічних втрат, оскільки чим нижчий рівень інформованості менеджерів, тим менша ефективність господарювання, діяльності і, як наслідок, більший ризик недоотримання доходу. Саме тому існує необхідність створення комплексного облікового забезпечення управління підприємством, зокрема, на етапах первинного, вторинного та третинного спостережень в умовах використання ІТ-технологій.

Враховуючи, що процес підготовки управлінської звітності включає процеси накопичення інформації та її обробки, це вимагає наявності необхідних технічних засобів і відповідної кваліфікації персоналу. Для оптимальної інформаційної взаємодії користувачів і постачальників інформації необхідне раціональне проектування системи збору інформації та ефективне управління її потоками. При цьому адекватна методологія проектування форм управлінських звітів надасть можливість зменшити витрати на побудову інформаційних систем підприємств, підвищити ефективність інформаційного забезпечення управлінського персоналу [198]. Для цього в основу формування управлінської звітності має бути покладений принцип методологічного плюралізму, що дозволить поєднати загальнонаукові, специфічні методи в умовах використання інформаційних технологій. Тож подальше поглиблення дослідження щодо методологічного інструментарію формування управлінської звітності дасть змогу вирішити питання раціонального облікового забезпечення управління підприємств.

2.2. Методологічний інструментарій формування управлінської звітності

Важливим елементом концепції управлінської звітності є методичний інструментарій її формування, оскільки завдяки саме йому вирішуються завдання та досягаються цілі створення інформації. Тож виникає необхідність використання на практиці прийомів та способів, які б забезпечили створення інформаційної моделі не лише для поточної, а й для майбутньої діяльності, сприяли координації, взаємодії та узгодженості окремих елементів системи управління з метою досягнення стратегічних цілей підприємства та синергетичного ефекту.

За останнє десятиріччя спостерігається розширення набору методичного інструментарію, що використовується у системі обліку підприємств з метою формування звітності. Як показали дослідження, це пояснюється розумінням теоретиків та практиків того, що, з одного боку, методичний апарат має стимулювати зростання доходів та вигід, а з іншого – наявністю кардинальних змін у розвитку галузі, які необхідно враховувати. Саме тому нагальним завданням наукового пошуку стає підбір оптимальної та ефективної сукупності методів для формування управлінської звітності, потрібної для розробки, прийняття, реалізації управлінських рішень.

Проведені дослідження дозволяють стверджувати, що сукупність методичного інструментарію, котрий нині використовується в системі бухгалтерського обліку, пройшла різні етапи становлення, має цільове призначення та в основному якісно забезпечує інформацією зовнішніх користувачів. Проте для цілей управлінського персоналу така інформація не завжди в змозі бути адекватним підґрунтям для прийняття управлінських рішень. Отож їх результати є досить абстрактними та не завжди є придатними для практичного впровадження у різних галузях економіки. Таким чином, методичний інструментарій формування управлінської звітності буде мати цінність лише за умови його адаптації до особливостей конкретної галузі економіки, що забезпечить реальне практичне впровадження управлінського обліку.

На основі аналізу наукових досліджень вчених-попередників [54, 71, 92, 142, 143, 144, 147] вважаємо за доцільне під методичним інструментарієм розглядати сукупність прийомів і способів створення в системі обліку корисної для управління інформації. Як уже зазначалося в попередньому пункті, методологія управлінського обліку та формування управлінських звітів, як й інших прикладних дисциплін, базується на певній сукупності загальнонаукових і специфічних (прикладних) методичних прийомів. До першої групи зазвичай відносять такі як: спостереження, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, моделювання тощо. На їх основі здійснюється систематичний збір інформації про об'єкти обліку в ракурсах джерел їх формування, місць (зон) виникнення, сегментів діяльності тощо. Розглянемо деякі з них детальніше.

Синтез (з грецької – сполучення, поєднання, складання) – метод вивчення об'єкта в його цілісності, єдності і взаємозв'язку окремих його компонентів. Аналіз (з грецької – розкладання, розчленування) – метод дослідження вибраного об'єкта шляхом його уявного розділення на складові частини та окремі елементи, що дозволяє проводити відповідну оцінку кожного з них в межах єдиного цілого. Саме методи синтезу та аналізу застосовуються при виборі елементів форм управлінської звітності.

Моделювання (з латинської – міра, зразок) – метод, за яким проводиться установка кількісних і логічних залежностей між різними елементами облікової системи чи облікового процесу, що покладені в основу формування інформації, відображеної у внутрішній звітності.

Друга група методів включає методи, безпосередньо орієнтовані на зміст управлінської звітності відповідно до потреб системи менеджменту, до них досить часто відносять лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), кореляційно-регресійний аналіз, багатоступінчастий (сегментний) і системний аналіз, криві економічного розвитку, бюджетування, аналіз на основі маржинального підходу тощо. Так, Т. Скоун до

методів управлінського обліку відносить індексний метод, прийоми економічного аналізу, математичні методи, використання комп'ютерної техніки [296]. Також використовуються й класичні облікові методи та процедури, зокрема, документування, інвентаризація, подвійний запис, баланс, звітність, калькулювання тощо, зміст яких модифікується залежно від галузевої специфіки діяльності підприємства.

Деякий інший підхід до групування методичного інструментарію відображено в наукових працях М. Пушкаря [284], О. Карпенко [144], які виділяють три укрупнені групи: загально-методологічні методи, загальнонаукові методи бухгалтерського обліку, специфічні способи управлінського обліку. Наведений вище перелік Г. Соболя конкретизує і додає методи на основі маржинального підходу, економетричний аналіз, методи економічної кібернетики, теорії оптимальних процесів, матричний аналіз, трансформаційний аналіз [143, с. 7–10]. До специфічних методів науковці відносять групування і перегрупування витрат виробництва, нормативний метод обліку й калькулювання, математичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції. Позиція М. Пушкаря відображає загальнонауковий підхід до методики будь-якої науки, але не впорядковує методичну базу щодо специфічних методів управлінського обліку.

М. Вахрушина виділяє наступні групи методів управлінського обліку, які також доцільно використовувати при формуванні інформації, що відображається у внутрішній звітності [54]:

- елементи методу бухгалтерського фінансового обліку (рахунки і подвійний запис, інвентаризація й документація, балансове узагальнення і звітність);
- методи статистики;
- прийоми економічного аналізу;
- економіко-математичні методи.

Таке групування методів дозволяє більш чітко виокремити специфічні методи, проте їх перелік є неповним, тож потребує подальших розробок.

Дослідження, проведені Л. Нападовською [221] щодо методів управлінського обліку, показали: з метою ефективного генерування інформації у внутрішніх звітах доцільним є групування методів за їх використанням на різних стадіях управління та для різних цілей, зокрема:

- планування і контроль;
- бухгалтерський облік;
- економічний аналіз;
- прийняття управлінських рішень.

Такий підхід є ґрунтовним, проте він не враховує особливостей численних методів управлінського обліку, що характеризуються комплексністю. Так, наприклад, метод калькулювання за нормативними витратами можна віднести до будь-якої із зазначених груп методів (інформація про норми, фактичну собівартість і контроль відхилень охоплюють всі стадії управління).

Цікавим є підхід щодо групування методів підготовки управлінської звітності за ступенем узагальнення інформації на ті, що використовуються для отримання первинної інформації з різних джерел і групування її певним чином для подальшого використання. Необхідність побудови класифікації методів підготовки й подання управлінських звітів зумовлена неоднозначністю трактувань понять прийоми, способи, інструменти, методи управлінського обліку. Крім того, існує небагато праць, в яких була б висвітлена суть і можливості всіх перерахованих вище методів, хоча це далеко не повний їх перелік. Саме тому розроблена класифікація методів забезпечує здійснення ефективного їх використання в практичній діяльності підприємства та вносить ясність щодо ролі і можливості кожного з них при підготовці управлінської звітності.

Заслуговує на увагу підхід щодо групування методів підготовки управлінської звітності, запропонованої М. Любимовим, а саме з виділення трьох груп: методи накопичення інформації, методи обробки (підготовки) інформації та методи підготовки й подання управлінських звітів. Автор пропонує розглядати впорядкування методичної бази системи управлінської звітності наступним чином (рис. 2.1) [147]:

Дисциплінарна матриця управлінської звітності



Рис. 2.1. Методична база формування та представлення управлінської звітності [147]

При цьому, *методи накопичення інформації* забезпечують генерування інформації в обсягах, необхідних для обґрунтування управлінських рішень в розрізі об'єктів управління, основними з яких, зазвичай, виступають доходи та витрати. Тому до них варто включити такі як: класифікація доходів і витрат; планування й нормування доходів і витрат; методи калькулювання собівартості; план рахунків тощо.

Підходи до класифікації об'єктів управлінського обліку достатньо розглянуті в існуючій науково-економічній літературі. Вважаємо, що в основу класифікації доходів та витрат

має бути покладений принцип цільового направлення, зокрема, з метою складання фінансової звітності, для прийняття управлінських рішень, контролю і регулювання тощо.

Крім того, до цієї групи включаються методи розподілу непрямих витрат (відповідно до розробленої класифікації витрат). Отож, доцільно використовувати двоступеневий метод розподілу непрямих витрат [143, 221], використовуючи при цьому різні бази розподілу для різних витрат. Як правило, найвища точність віднесення витрат на об'єкт досягається при використанні АВС (Activity Based Costing). Але питання щодо економічної доцільності впровадження АВС-калькулювання на підприємствах різних галузей економіки має вирішуватися, виходячи з обставин та умов діяльності конкретного підприємства.

Методи другої групи використовуються для обробки інформації і підготовки показників для прийняття рішень. Оскільки, виходячи з принципу повноти (достатності) інформації управлінцям не завжди необхідна вся інформація про об'єкт управління, для прийняття певних управлінських рішень їм потрібні певні показники, що характеризують даний об'єкт. До складу цих методів доцільно віднести: методи визначення функції витрат; СVP-аналіз; бюджетування; методи підготовки інформації для прийняття рішень щодо ціноутворення, інвестицій, запасів тощо.

Методи формування й подання управлінської звітності передбачені з метою визначення інформаційних потреб, форми, періодичності і способу подання управлінських звітів користувачам.

Визначення інформаційних потреб внутрішніх користувачів є однією з найважливіших проблем, які необхідно вирішити при побудові ефективної інформаційної системи на підприємстві.

При визначенні потреби в інформації потрібно встановити необхідний мінімум інформації, якою має володіти працівник для виконання функціональних обов'язків, форму, час, періодичність інформування. Необхідно зауважити, що

інформаційні потреби залежать не лише від кола завдань, які вирішуються конкретним працівником, а й від інших факторів, що визначаються особистісними характеристиками користувача (кваліфікація, психо-фізичні особливості тощо).

На основі дослідження запитів керівників та менеджерів обстежених підприємств щодо змістового наповнення форматів внутрішньої звітності встановлено:

– 95% респондентів стверджують, що з метою формування оперативної та релевантної інформації підвищуються професійні вимоги до бухгалтерів (їх компетентності не обмежуються лише знаннями з бухгалтерського обліку);

– 57,7% вважають економічно виправданою розробку форм внутрішньої звітності для обґрунтування одиничних управлінських рішень;

– 65% вважають, що розроблені макети внутрішніх звітів повинні містити інформацію про доходи за джерелами їх формування та витрати за місцями їх виникнення;

– 65% зосереджують увагу на необхідності включення до переліку показників внутрішньої звітності маржинального доходу з метою визначення внеску в покриття постійних витрат;

– 70% вважають за необхідне розкривати інформацію, отриману за рахунок впровадження системи лояльності та отриманих непрямих доходів;

– 67% стверджують, що розробляти форми внутрішньої звітності має бухгалтер, економіст (якщо такий є в штаті) або менеджер (залежно від змісту документа).

Аналіз літературних джерел свідчить про багатогранність підходів щодо вибору методичного інструментарію формування управлінської звітності. Вважаємо, що цей процес має ґрунтуватися на цільовому спрямуванні створення звітної інформації. Саме тому на основі принципу методологічного плюралізму нами виокремлено методи, що забезпечують створення інформації про об'єкти обліку (зокрема, доходи) залежно від завдань управлінського обліку (дод. А). Необхідно зазначити, що наведений перелік не є остаточним,

оскільки окреслені завдання є взаємопов'язаними між собою та мають варіативність реалізації на основі невичерпаного переліку прийомів та способів різних галузей науки.

Проведені дослідження показали: з метою вирішення завдань організаційного характеру достатнім є використання загальнонаукових методів, тому в роботі вони детально не розкриваються. Більш ґрунтовно досліджено специфічні методи, які дозволяють генерувати управлінську інформацію та приймати на її основі відповідні рішення. Практика господарювання торгових підприємств свідчить про те, що чинна система обліку не забезпечує достатньою інформацією потреби управління, а система управлінського обліку розвинена не повним чином, переважно в межах вирішення питань калькулювання та ціноутворення.

Дослідження основних принципів підготовки та вимог до змісту внутрішньої звітності показали, що:

– структура внутрішньої звітності має відповідати одночасно завданням різних рівнів управління та включати фінансові і нефінансові показники;

– підготовка форм внутрішньої звітності має базуватися на принципах цільового спрямування, адресності, оптимальності, зрозумілості;

– зміст управлінських звітів має інформаційно забезпечувати реалізацію функції прийняття управлінських рішень, планування, контролю, координації дій.

Особливе місце серед методів, що використовуються в системі управлінського обліку, займає використання маржинального аналізу в підготовці внутрішньої звітності. Маржинальний дохід є важливим показником для обґрунтування управлінських рішень при наявності альтернатив, що є актуальним для сучасного стану ведення бізнесу. При цьому базовим інструментом виступає використання моделі «витрати-обсяг-прибуток», що дозволяє встановити залежність між доходом від реалізації, витратами і прибутком з одного боку, та обсягом діяльності – з іншого. Таким чином, проводиться аналіз беззбитковості діяльності, що дозволяє встановити: найвигідніше співвідношення між змінними затратами на виготовлену страву, постійними затратами, обсягом та ціною реалізації з

метою досягнення максимального прибутку; визначення ціни, яка забезпечить певний рівень дохідності; найнижчого рівня підприємницького ризику; залежності між обсягом реалізації та величиною фінансового результату; збалансування рентабельності та ліквідності; прийняття рішень щодо доцільності виготовлення напівфабрикатів на власних потужностях чи їх придбання у постачальника тощо. Проте, необхідно врахувати, що методика визначення точки беззбитковості для багатопрофільного виробництва дещо відрізняється від моновиробництва. Саме тому М. Вахрушина [54] пропонує в такому випадку розраховувати не критичний обсяг продажу, а розмір виручки в точці беззбитковості за формулою (1), після чого залежно від питомої ваги досліджуваних об'єктів розподіляється отримана сума за кожним із них:

$$\text{виручка в точці беззбитковості} = \frac{\text{Постійні витрати}}{1 - (\text{змінні витрати/виручка})} \quad (1)$$

Проте такий підхід не дозволяє визначити розмір беззбитковості в натуральних вимірниках (порціях), що може бути актуальним для менеджерів під час прийняття тактичних рішень щодо збільшення або зменшення обсягів реалізації. Отож пропонуємо проводити розрахунки на основі використання середньозваженого маржинального доходу – суми величин маржинального доходу різних об'єктів, зважених за допомогою комбінації їх продажу, що дозволить визначити критичні обсяги реалізації як у вартісному, так і в натуральному вимірниках.

$$WCM = \sum CM_i \cdot SM_i, \quad (2)$$

де WCM – середньозважений маржинальний дохід;
 CM_i – маржинальний дохід на одиницю i -ї страви;
 SM_i – комбінація продажу.

Можливий варіант звіту визначення точки беззбитковості наведений в альбомі форм внутрішньої звітності (дод. Г).

Крім того, результати маржинального аналізу допомагають генерувати інформацію, корисну для ціноутворення, зокрема, за рахунок визначення: мінімальної ціни реалізації; оптимальної ціни, яка забезпечує отримання планового розміру прибутку; встановлення оптимального рівня торговельних націнок; найбільш прибуткових видів продукції тощо.

Практика господарювання підприємств ресторанного господарства (75% опитаних респондентів) свідчить про те, що керівників цікавить інформація про доходи та витрати як за кількісними, так і за якісними характеристиками, зокрема, така, що дозволяє оцінити ризики втрати економічної вигоди. Ризик втрати доходу підприємств ресторанного господарства може бути спричинений різноманітними ситуаціями, які виникають на етапі будь-якого із бізнес-процесів. Так, зокрема, у бізнес-процесі «Заготівельно-постачальницька діяльність» – при порушенні умов доставки, приймання сировини і продуктів від постачальників за її якістю та за рахунок неправильного подальшого зберігання; у бізнес-процесі «Виробництво» – при порушенні технології приготування страв, при виникненні непередбачених ситуацій, пов'язаних з використанням обладнання (аварійне відключення обладнання тощо); у бізнес-процесі «Реалізація» – за рахунок неякісного обслуговування, незручних умов реалізації тощо. Такі обставини можуть вплинути на клієнта і призвести до його відмови від замовлення, або ж взагалі зіпсувати репутацію закладу, що зменшує суму непрямих доходів та призводить до появи втраченої вигоди. Тому пропонуємо менеджерам складати звіт щодо нестандартного зменшення доходу в розрізі бізнес-процесів, аналіз змісту якого дозволить зменшити ризики недоотримання доходів (дод. В).

З метою створення інформації, корисної для ефективного управління об'єктами управлінського обліку, комплексної оцінки господарських явищ, бізнес-процесів використовуються й інші методи, які дозволяють менеджерам приймати рішення щодо:

– підвищення прибутковості окремих товарів (робіт, послуг); ціни їх реалізації; надання знижок покупцям та впровадження системи лояльності; оптимізації асортименту в умовах економічної нестабільності (на основі визначення маржинального доходу та його коефіцієнта, точки беззбитковості, операційного важелю, запасу фінансової міцності тощо);

– вибору найвигідніших категорій клієнтів, сегментів ринку та видів товарів (робіт, послуг); прийняття додаткових замовлень; оптимізації основних умов виконання замовлень (на основі ABC-аналізу, аналізу за сегментами та при наявності необхідної інформації для складання калькуляції або бюджету тощо);

– вибору оптимальної системи оплати праці (на основі системи збалансованих показників тощо);

– оцінки діяльності окремих сегментів (на основі маржинального, сегментного, порівняльного аналізу тощо).

Практика ведення бізнесу потребує обґрунтування дій щодо кількісної оцінки варіантів управлінських рішень (умов) та вибору оптимального із них, який можливо реалізувати за допомогою економіко-математичних методів, зокрема, методів лінійного програмування, теорії ігор, теорії розкладу, сітьових графіків тощо, в поєднанні з використанням прийомів економічної кібернетики (імітації, моделювання, ділових ігор) та теорії оптимальних процесів. З метою визначення й оцінки факторів, що впливають на величину доходів і витрат, проведення ретроспективної оцінки результатів діяльності, виявлення можливих важелів впливу на результативні показники діяльності підприємств доцільним є використання сукупності прийомів факторного, компонентного, кореляційно-регресійного, дисперсійного аналізу, методів економетрії, математичного програмування тощо. Проте варто враховувати, що результати їх застосування можуть мати суто теоретичні характеристики, оскільки складним є процес збору необхідних даних, рівень зовнішнього ризику високим, а моделі багатовимірні.

Важливою складовою інструментарію є бюджетування, яке забезпечує планування доходів і витрат, а також контроль за ними. Його застосовують на більшості торговельних підприємств. У широкому розумінні бюджет є строковим планом діяльності структурного підрозділу або підприємства в цілому і дозволяє гармонійно поєднувати функції контролю, планування та інтерпретації обліково-економічної інформації. У процесі бюджетування реалізується комплексний підхід і створюються орієнтири для досягнення максимально можливого рівня ефективності діяльності.

Розрізняють різні види бюджетів: операційні та фінансові, довгострокові і поточні, загальні та бюджети сегментів, статичні і гнучкі [71, 296]. На основі розробленого бюджету реалізації проводиться всебічний аналіз відхилень з метою виявлення невідповідностей за причинами та винуватцями. Для оцінки та контролю за досягненням результатів корисною є інформація, що генерується у «Звіті про виконання бюджету реалізації», який може готуватися за сегментами діяльності або ж асортиментними позиціями (залежно від потреб управління). Він дозволяє здійснювати контроль за наявністю відхилень фактичного результату від запланованих показників обсягу реалізації, причин виникнення останніх залежно від впливу ціни, асортименту тощо. Якщо відхилення незначні, то на практиці вони зазвичай ігноруються менеджерами, що є не завжди правильним, оскільки в подальшій діяльності це може призвести до загострення ситуації. При виявленні суттєвих відхилень в першу чергу необхідно з'ясувати: виникли вони за рахунок неточного планування чи через вплив непередбачуваних змін у функціонуванні підприємства, або ж за рахунок недбалості працівників, пов'язаних зі збутом продукції власного виробництва (товарів, послуг) тощо. При цьому доцільно класифікувати відхилення на підконтрольні та непідконтрольні, з метою визначення рівня відповідальності за їх усунення. Залежно від виявлених причин в подальшому здійснюються відповідні коригувальні дії на одному з етапів реалізації процесу бюджетування: бюджетному плануванні, організації виконання чи бюджетному мотивуванні тощо.

Для оцінки діяльності та контролю ефективності окремих сегментів, прийняття фінансових рішень (забезпечення мотивації за результатами досягнення показників дохідності тощо); визначення та аналізу місць виникнення витрат або зон дохідності з метою забезпечення конкурентоспроможності підприємства, окрім зазначених вище методів, доцільне використання системи збалансованих показників, що є ефективним інструментом вираження стратегії діяльності підприємств ресторанного господарства у вигляді системи числових фінансових і нефінансових показників. Така система є індивідуальною для кожного підприємства і має включати взаємозалежні показники, що розкривають специфіку різних напрямів його діяльності. Завдяки відображенню системи показників за усіма рівнями управління досягається можливість проектування та відстеження причинно-наслідкових зв'язків як по вертикалі, так і по горизонталі. Це дозволяє конкретному підприємству спроектувати власну оптимальну модель бізнесу на відповідному етапі його розвитку. При цьому створюється підґрунтя для моніторингу з метою оперативного реагування на зміни показників у рамках системи, а також впливу на відхилення від цільових значень або ж, навпаки, для адаптації набору показників до змін зовнішнього середовища.

Важливе значення має спосіб представлення звітної інформації. Поряд з традиційними підходами у вигляді таблиць з певною сукупністю показників, узагальнених на паперових носіях, доцільним є використання візуального супроводження їх інтерпретації, відображеної у діаграмах, графіках тощо. При цьому основними факторами, що зумовлюють вибір способу представлення, формату та структури того чи іншого управлінського звіту є: зміст представленої інформації; інформаційні потреби та запити користувачів; критерії економічності їх отримання та передачі. Так, А. Шеремет наголошує на необхідності дотримання двох важливих принципів при розробці форм управлінської звітності: управлінська звітність має містити тільки ті показники, які є підконтрольними менеджеру конкретного центру відповідальності і на

динаміку яких він може впливати; управлінська звітність має містити інформацію про відхилення, що забезпечує реалізацію принципу управління за відхиленнями, тобто менеджер вищого рівня в поточному порядку має регулювати діяльність центру відповідальності на більш низькому рівні [361].

Значний вплив на зміст і структуру управлінської звітності має рівень управління, до якого належить користувач звітності та основні господарські процеси підприємства.

Для різних рівнів управління (оперативного, тактичного і стратегічного) обробка первинної інформації буде здійснюватися по-різному: інформація може агрегуватися, деталізуватися або спеціальним чином структуруватися.

Зокрема, більш детальна інформація в аналітичних розрізах необхідна лише керівникам структурних підрозділів, а на рівень вищого менеджменту (фінансового директора, комерційного директора тощо) варто виводити уже лиш підсумкові, узагальнюючі показники.

Терміни підготовки й подання періодичної управлінської звітності прямо залежать від рівня управління – чим вищий рівень, тим нижча частота: щоденно – звіт по реалізації для менеджера відділу збуту, щотижня – звіт по реалізації для заступника директора з комерційних питань, щомісяця – звіт про прибутки і збитки для комерційного директора.

Способи подання управлінської звітності залежать від особливостей, масштабів діяльності, рівня технічного озброєння конкретного підприємства.

Крім того, необхідно зауважити, що ефективне використання розглянутих методик неможливе без застосування сучасних комп'ютерних технологій. Не можна стверджувати, що їх застосування неможливе при ручному способі накопичення, обробки й передачі інформації, але слід пам'ятати про економічну доцільність подібних дій.

Таким чином, розробка ефективної системи внутрішньої звітності потребує наявності відповідного методичного інструментарію; масиву якісної облікової інформації; узгодження форм та змісту звітності; застосування функціонального методу

накопичення й узагальнення інформації; наявності персоналу відповідної кваліфікації та комп'ютеризованої системи обробки даних. Необхідно зазначити, що наведений перелік не є остаточним, оскільки окреслені завдання взаємопов'язані між собою та мають варіативність реалізації на основі невичерпаного переліку прийомів і способів різних галузей науки. Саме тому доцільно використовувати методи різних галузей знань, оскільки традиційні підходи неспроможні створити передумови для розвитку адекватних технологій підготовки інформації відповідно до потреб менеджерів.

2.3. Методологічні прийоми проектування управлінської звітності для різних цілей

Запорукою успішного функціонування організацій і підприємств в сучасних умовах є підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності на основі удосконалення управління виробництвом, створення конкурентноспроможної продукції та залучення інвестицій. Для забезпечення реалізації цих завдань менеджери мають бути забезпечені якісною інформацією, яка знаходиться в основі прийняття доцільних та ефективних управлінських рішень. На забезпечення цієї мети підсистема бухгалтерського управлінського обліку формує свій основний продукт – управлінську звітність.

Як зазначає М.М. Матюха [199], «управлінська звітність – це синтез різних видів інформації для використання всередині підприємства». При цьому управлінська звітність представлена у вигляді систематизованих певним чином узагальнюючих показників, які необхідні зацікавленим користувачам у кожному конкретному випадку. Тож варто виділити певну систему *вихідних постулатів*, які мають враховуватися в методології формування показників управлінської звітності:

- економічні науки: економічна теорія, інституціональна економіка, фінанси й кредит, облік, менеджмент, маркетинг, статистика тощо;

- системний підхід, який є методологією загальної теорії систем, що ґрунтується на «системі», під якою розуміють сукупність пов'язаних елементів, об'єднаних в одне ціле для досягнення інформаційного обґрунтування узагальнення даних певної мети;

- ситуаційний підхід, центральним моментом якого є ситуація – конкретний набір обставин, які суттєво впливають на організацію. Результати одних і тих же управлінських дій у різних ситуаціях можуть суттєво відрізнятися один від одного, тому обліковці мають виходити з того, в якій ситуації вони діють;

- дослідження операцій – це методологія застосування математичних кількісних методів для обґрунтування рішень у всіх сферах діяльності. Методи та моделі дослідження операцій дозволяють отримати рішення, що найкращим чином відповідають цілям організації. Оптимальним рішенням (управлінням), згідно з дослідженням операцій, є такий набір значень змінних, при якому досягається оптимальне (максимальне або мінімальне) значення критерію ефективності (цільової функції) операції та дотримуються задані обмеження;

- прогностика – наука про закони та способи розробки прогнозів динамічних систем. До різних типів прогнозів належать: визначення майбутніх значень величин на основі наявних даних, визначення різних сценаріїв розвитку ситуації, визначення тенденцій розвитку будь-яких сфер діяльності людини, цілепокладання, тобто визначення бажаних майбутніх станів організації, планування діяльності організації для досягнення поставлених цілей тощо;

- теорія прийняття рішень досліджує те, як людина або група людей приймають рішення, а також розробляє методи прийняття рішень, які допомагають обґрунтувати вибір альтернативи з декількох можливих за різних ситуацій невизначеності й ризику;

- теорія організації, яка відповідає на питання: навіщо організації потрібні, якими вони бувають і як створюються, функціонують, змінюються; вивчає вплив, який чинять

індивідууми та групи людей на функціонування організації на зміни у ній, на забезпечення ефективної цілеспрямованої діяльності й отримання необхідних результатів;

- психологія, що вивчає закономірності, механізми й факти психічного життя людини: навчання, тренування, мотивація, реалізація особистості, сприйняття навколишнього світу, задоволеність роботою, оцінка дій, ставлення до праці, форми поведінки;

- соціологія, яка вивчає суспільство як цілісний соціальний організм; соціальні спільності і стосунки між ними; соціальні процеси, соціальні організації; взаємодію особистості та суспільства; закономірності соціальної поведінки людей; групову динаміку; норми, ролі, питання статусу і влади, конфлікти;

- система діловодства – організаційну культуру, соціалізацію тощо.

Методологічні основи формування управлінської звітності також ґрунтуються на цілях, принципах, вимогах, завданнях та інших елементах, які є складовими концепції управлінської звітності. Основну мету управлінської звітності, яка полягає в оперативному задоволенні інформаційних потреб управлінського персоналу шляхом надання їм облікової і розрахункової інформації у певних форматах відповідно до внутрішніх регламентів організації для прийняття управлінських рішень сформулювала О.І. Мазіна [192].

Концепція управлінської звітності, в тлумаченні К.Є. Нагірської [217], включає наступні її складові, *функції*:

- а) аналітичну та оціночну;
 - б) логістичну;
 - в) комунікативну;
 - г) стратегічну;
 - д) контрольну);
- і *завдання*:

- 1) для інформаційного забезпечення оцінки та аналізу – представляти показники в динаміці;

2) для інформаційного забезпечення контролю – приведення змісту звітних форматів у відповідність до бюджетних таблиць;

3) інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень – передбачення альтернативних варіантів по кожному окремому рішенням,

а також *принципи* бухгалтерського обліку та звітності, регламентовані законами або міжнародними стандартами фінансової звітності; *якісні характеристики*, які зумовлюють її корисність для прийняття управлінських рішень користувачами: зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність; *вимоги* (загальні та індивідуальні) до формування звітності.

Тепер спробуємо визначити, як впливають на названі вище елементи концепції управлінської звітності сучасні інформаційні технології, під дією яких так чи інакше змінюються і методологічні основи звітності, і методологічні основи самого обліку, який саме й створює інформацію за вимогами користувачів, узагальнюючи її у вигляді різних форм і таблиць звітності, у тім числі й управлінської.

Мета управлінської звітності може бути ефективно досягнута завдяки комп'ютеризації бухгалтерського обліку підприємства, що дозволяє оперативно задовольняти інформаційні потреби управлінського персоналу шляхом надання їм облікової інформації у певних форматах і в будь-який час. Здійснюється це через використання *функцій* управлінської звітності у комп'ютерному виконанні. Так, своєчасність облікової інформації дозволяє аналізувати та оцінювати об'єкт в оперативному режимі, оскільки вся накопичена інформація про нього знаходиться у базі даних і надходить туди з кожною зафіксованою господарською операцією. Інформаційні технології завдяки оперативності інформації поліпшують і логістичну, і стратегічну, і контрольні функції через комунікації, які надає Інтернет. Інформаційні технології дозволяють виконувати *завдання* управлінської звітності, бо представляють показники в динаміці, що необхідно для інформаційного забезпечення оцінки, аналізу та контролю діяльності

підприємства для ефективного його функціонування в існуючих економічних умовах; інформаційні системи, завдяки безмежним можливостям пам'яті, дають змогу отримувати інформаційну підтримку прийняттю управлінських рішень та передбачати альтернативні варіанти за кожним окремим рішенням.

Реалізація у комп'ютерних системах наведених вище елементів концепції управлінської звітності безсумнівна, оскільки вони забезпечують в оперативному режимі збирання даних, їх реєстрацію, зберігання, передавання й перетворення. За допомогою комп'ютерів усю інформацію можна швидко отримати, «відсортувати» у заздалегідь визначеному порядку, що позбавляє необхідності переглядати стоси паперів у пошуках потрібних відомостей. Завдяки цьому досягаються *якісні характеристики управлінської звітності*: зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність та відповідність вимогам до формування звітності у вигляді тих чи інших форм і таблиць.

Тут важливе значення має активна участь самих користувачів, зокрема, представників апарату управління, які можуть працювати з документами, матеріалами, базами даних підприємства навіть вдома, у готелі, у транспортних засобах, що призвело до появи так званих віртуальних офісів та Internet-економіки, основу якої складає електронний бізнес, побудований на спільних діях бізнес-процесу в особі бізнесмена та комп'ютера або іншого автоматизованого засобу зв'язку з обміну інформацією.

Абонентські системи працівників підприємств, незалежно від місця їхнього перебування, вмикаються в спільну для всіх мережу так званих АРМів, що дозволяє отримати будь-який звіт управлінського характеру. Ось чому у цьому контексті активно реалізуються принципи управлінської звітності, виділені Л.В. Нападовською [226]:

- цільове спрямування звіту на вирішення конкретних завдань;
- адресність звіту, призначеного для конкретної особи;

- оптимальність (звіт не повинен містити зайву інформацію);
- зрозумілість (інформація має бути представлена в зрозумілій формі);
- економічність: тут інформаційні системи і технології стали основним «зряддям праці» всіх фахівців, отож можна стверджувати про формування інтегрованої інформаційної бази, яка буде задовольняти не лише усі функції «керма менеджменту» кожного підприємства, а й різноманітні інформаційні запити зовнішніх користувачів.

Інтегрована інформація включає облікову, нормативну, планову, фінансову, податкову, управлінську, статистичну, оперативну, технічну інформацію, а також інші економічні дані, що відображають через систему натуральних, трудових і вартісних показників характер планової та фактичної виробничо-господарської діяльності будь-якого суб'єкта господарювання.

Структура цієї інформації – це інформаційна база даних, масиви інформації, носії інформації (первинні документи, реєстри, звітні форми, економічні показники). Від уміння її використовувати, тобто в потрібний момент зібрати, проаналізувати та проінтерпретувати залежить своєчасність прийняття управлінського рішення. Однак для цього кожен представник управлінського апарату (різні менеджери) має досконало знати бухгалтерський облік.

На це вказують і класики теорії бухгалтерського обліку Е.С. Хендриксен та М.Ф. Ван Бреда, що завдяки комп'ютеризації обліку *для менеджерів* буде забезпечений безпосередній доступ до облікових даних. Скорочена версія баз даних передаватиметься за телефоном на лазерні компакт-диски користувачів, і *вони самі зможуть визначати тип фінансового звіту*, що їх цікавить. Використання структурованих гіпертекстів дозволить користувачу добратися до інформації будь-якого рівня деталізації, яка може бути потрібна для аналізу. З усією цією інформацією «на кінчиках пальців» інвесторів і *відбудеться реальна революція в бухгалтерському обліку*. Все, що для цього необхідно, – прийняти нову технологію [349, с. 37].

Достатньо системно та комплексно облік як єдину інтегровану інформаційну базу, що є основою майбутнього розвитку економіки, представив російський дослідник облікової теорії М.Ю. Медведєв. Цей новий методологічний підхід змінить не лише методологію бухгалтерського обліку, він змінить і методологію формування звітності, коли вся інформація буде у єдиній базі, а користувачам лише потрібно уміти відбирати для себе необхідні дані, щоб створити будь-які форми звітності, у тім числі й управлінської.

Свої дослідження він розмістив на так званому дослідницькому полігоні, який являє собою суспільство, що досягло кінцевого ступеня екаунтизації (тобто максимально можлива інтеграція облікових процедур в структуру цього «полігону»), в сенсі упорядкованості і логічної завершеності облікових принципів, що застосовуються [203, с. 678]. У зв'язку з цим він пропонує провести комплекс дій, які не лише кардинально змінять систему бухгалтерського обліку, а й систему нормативного і соціального права. Цей комплекс включає процедури, які дослідник розмістив у наступній послідовності:

- 1) комп'ютерна мережа;
- 2) відміна готівкового обороту;
- 3) реєстрація юридичних осіб;
- 4) операційні дані ІСУ;
- 5) необхідне технічне забезпечення;
- 6) консолідація балансів;
- 7) відміна комерційної таємниці;
- 8) реєстрація договорів (угод);
- 9) контроль за забезпеченням угод;
- 10) реєстрація умовних угод;
- 11) розірвання угод;
- 12) декларування ціни товару;
- 13) штрафні санкції;
- 14) умовні зобов'язання;
- 15) відповідальність за неоптимальну покупку;
- 16) оподаткування;
- 17) ліквідація юридичних осіб;
- 18) професія [203, с. 679–714].

Якщо взяти за основу присвоєні нами позначення номерами кожного блоку, то ми отримаємо модель інтегрованої бази облікових даних для будь-яких видів звітності, що може мати наступний вигляд (рис. 2.2):

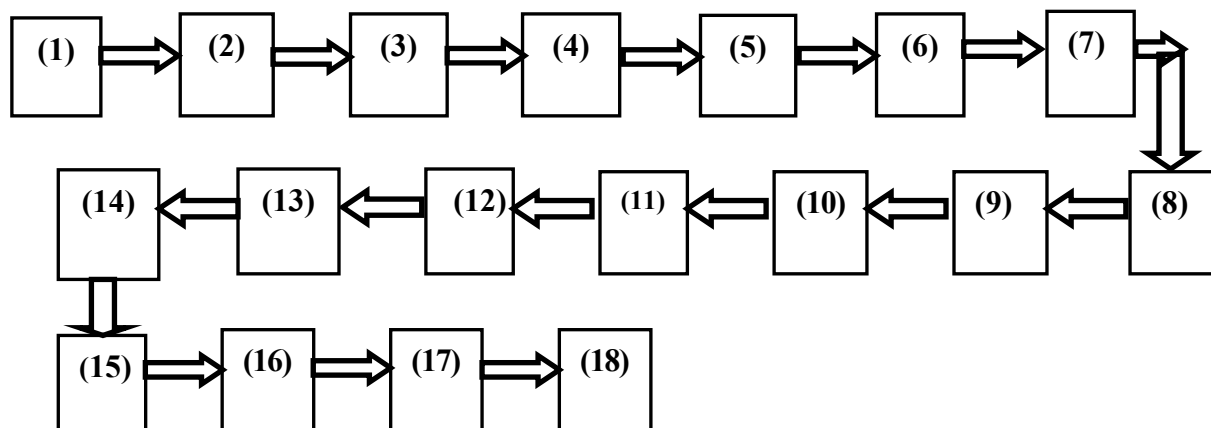


Рис. 2.2. Модель інтегрованої бази облікових даних
для формування управлінської звітності;
розробка на основі ідеї комп'ютерної форми обліку

Попри наявну комплексність і системність запропонованої моделі, усе ж вона має, здебільшого, і певні дискусійні моменти, на яких ми й зупинимося далі.

1) *Відміна готівкового обороту.* Висувається передбачення, що всі розрахунки у майбутньому суспільстві почнуть здійснюватися виключно на безготівковій основі, оскільки кожен громадянин зможе здійснювати трансакції (банківські переведення, латинською *transaction* – угода, погодження) із свого рахунку. У таких умовах громадянин матиме лише один банківський рахунок в єдиній комп'ютерній мережі [203, с. 680]. На жаль, розчаруємо автора, оскільки сучасні так звані «хакерські» атаки на банківські рахунки нерідко призводять до суттєвих втрат клієнтів, чиї рахунки підпали під подібну атаку. У випадку, коли клієнт має декілька рахунків, то, знищивши один, залишаться інші, на яких якась частина коштів збережеться. Якщо ж усі кошти будуть акумульовані на одному рахунку, то клієнт може за секунду втратити усі кошти. Це призведе до недовіри громадян до банківської

системи, а в результаті до її нестабільності. Автор вказує: скоріш за все виконувати і гарантувати усі трансакції буде держава [203, с. 681], хоча тут же наголошує на виникненні небезпеки з приводу можливості держави організувати трансакції необхідним чином.

2) *Реєстрація юридичної особи.* Вона може (і має) бути пов'язана зі створенням ІСУ, за допомогою доступу до якої держава могла б контролювати господарську діяльність об'єкта. Також ІСУ могла б бути використана для реєстрації підприємства. Він вважає, що реєстрація юридичної особи здійснюється під час підключення до мережі сервера: наданий доступ – є підприємство, нема доступу – немає підприємства. Сервер має функціонувати, доки юридична особа діє; підприємство за умовами договору підключення не може від'єднати його від мережі. Створення ІСУ підприємства виявиться рівносильним створенню самого підприємства, що повністю відповідає меті його реєстрації. Таким чином, реєстрація юридичної особи перетворюється у досить віртуальну процедуру, яка не потребує нічого, окрім внесення статутного капіталу [6, с. 681].

3) *Операційні дані ІСУ.* Надання суб'єктами обліку періодичної звітності (в тому числі й управлінської) буде замінено постійним доступом контролюючого органу або інших авторизованих користувачів до операційних даних, що накопичують суб'єкти обліку на своїх серверах. Користувач буде в змозі самостійно формувати будь-які звіти за допомогою стандартних алгоритмічних процедур. Порівняно із сучасними камеральними й виїзними перевірками наявний прогрес: помилка чи зловживання можуть бути виявлені не після надання квартальної звітності, а одразу ж після їх завершення. [203, с. 683].

У запропонованих умовах не лише держава зможе періодично генерувати звітність суб'єктів, але цю звітність і, зокрема, управлінську оперативно отримуватиме будь-який менеджер підприємства, аби своєчасно реагувати на його господарську діяльність. Однак, постає питання щодо комерційної таємниці управлінського обліку і, відповідно, управлінської звітності, яку не захочуть розкривати ані керівники

підприємств, ані власники. Чому вони мають дозволити будь-кому щодня проникати у свої дані? Ідея хороша, але це утопія! Та автор намагається нас переконати, що досягти цього все-таки можна, за умови виконання окремих вимог шляхом уніфікації даних, для чого пропонує бухгалтерську інформацію визначати наступними параметрами: (а) повним переліком реквізитів ІСУ; (б) розподілом реквізитів за окремими таблицями і відносинами між такими таблицями (структура БД). Уніфікація операційних даних має бути підтверджена законодавчими заходами: обов'язковими параметрами ІСУ, а також заборонаю, яка адресована державним інстанціям, вимагати від суб'єктів обліку показників, вирахованих на основі не обов'язкових реквізитів. Тобто: ніяких інших обов'язкових аналітичних ознак, окрім обов'язкових, бути в ІСУ не повинно. Для цього нормативну документацію з бухгалтерського обліку доведеться скласти не в звичному на сьогодні текстовому вигляді, а у вигляді математичних алгоритмів – в усякому випадку, на суворо формальній основі [203, с. 683–684].

4) *Зміна порядку здійснення угод.* Другою умовою функціонування ІСУ в умовах глобальної комп'ютерної мережі є вирішення проблеми зловмисників, які не розміщують інформацію на сервері. Практика показує, що із вимог законодавства виконуються лише ті, без яких сама підприємницька діяльність неможлива. Наприклад, підприємство отримає штраф, якщо в установлені терміни не надасть звітність для податкової інспекції. Але це стимулювання може і не спрацювати, якщо незаконні доходи перевищують можливі штрафи. Теоретично, працююче підприємство може і не надавати звітність [203, с. 685].

Йдеться про те, що примусити підприємців гарантовано розміщувати інформацію у відповідних, що контролюються державою, серверах можливо лише одним способом: господарська операція має бути тотожна запису на сервері. Принцип: є бухгалтерський запис – є господарська операція, немає бухгалтерського запису – немає господарської операції. Цей

принцип вступає у протиріччя із принципом реєстрації угод, які здійснюються у письмовій формі. Тоді така форма буде замінена на електронну, за якої угоди будуть вважатися здійсненими в момент їх реєстрації у відповідних БД. Це узгоджується зі зміною носія інформації при переході від книжкової до комп'ютерної форми обліку. Досягнення цього принципу на практиці дозволило б примусити суб'єктів обліку: (а) здійснювати лише правомірні угоди; (б) реєструвати інформацію про здійснені угоди в повному обсязі; (в) реєструвати угоди вчасно.

Виконання усіх перерахованих складових цього комплексу реформування обліку базується на потрібному технічному оснащенні. Таке оснащення представляє, на думку М.Ю. Медведєва, певний термінал, який би здійснював такі реєстрації угод. Аналогію автор бачить у касових апаратах. Цей апарат реєструє дані в комп'ютерній БД, що працює в режимі реального часу. Термінал має проводити трансакції як юридичних, так і фізичних осіб, забезпечувати ідентифікацію осіб (картки, паспорти, біометричні дані), що здійснюють угоду. Усе це може бути здійснено лише за умови відміни готівки, замість якої будуть використовуватися електронні гроші [203, с. 686]. Звісно, з цим не можна погодитися, оскільки саме готівка дозволяє процвітати тіньовій економіці. Однак, чи її відміна спряла б ефективності діяльності підприємств? Тут важливим є те, що ІСУ контрагентів повинні мати відомості про усіх посадових осіб, які мають право здійснювати угоди [203, с. 688]. Реєструватися із терміналу мають не лише грошові перекази, але й будь-які інші господарські операції юридичних осіб. Таким чином, в комп'ютерній мережі зосередиться уся облікова інформація суб'єктів господарської діяльності (далі – СГД). Усі угоди, первинні та інші документи, що реєструються у терміналі, повинні мати стандартні електронні форми. Тож для цього має бути стандартний набір бухгалтерських проводок, що призведе до відмови від участі у реєстрації угод бухгалтерів [203, с. 670].

5) *Угода має реєструватися у всіх її сторін в нерозривній єдності.* Це означає виконання *принципу колації* – узгодженого відображення угоди в усіх сторін цієї угоди. Цей принцип дає змогу надати кожній угоді ідентифікатор, що полегшить контроль за господарською діяльністю суб'єктів. Але виникає ще один важливий наслідок ідентифікації угод – можливість встановлення історичного об'єкта, а через нього – вирішення питання диференціальної оцінки [203, с. 671]. Можна буде прослідкувати історію будь-якого продукту чи товару, що означатиме можливість встановлювати усі частини кінцевого продукту й оцінювати їх. Самі бухгалтерські записи будуть містити відомості про всі складові об'єкту обліку навіть у розрізі їх минулих власників, а також інформацію про процеси, що відбувалися за весь період із цим об'єктом.

б) *Консолідація балансів.* Одним із найкращих наслідків функціонування глобальної комп'ютерної мережі та обов'язковій реєстрації угод стане можливим групування економічних даних різних суб'єктів на різних рівнях. Можна буде в консолідованому балансі ідентичні зобов'язання, що одночасно проходять у активі й пасиві, піддати взаємному скороченню [203, с. 692].

7) *Відміна комерційної таємниці.* Запропонований доступ до інформації руйнує комерційну таємницю, про появу тенденцій відміни якої вже не раз згадувалося у цій праці і нині підтверджується комп'ютеризованою формою обліку майбутнього по М.Ю. Медведєву.

8) *Реєстрація угод, що укладаються* – передбачається методологія реєстрації майбутніх подій, що дозволить «витягувати» із ІСУ інформаційний набір, який не можна було уявити за книжкової методології обліку, наприклад: встановлювати, яка у певний день планувалася оплата; або, відштовхуючись від факту сплати, узнавати, коли вона була запланована [203, с. 694]. У результаті за даними обліку стає можливим визначати залишки грошових коштів в касі і на рахунках, а також залишки іншого майна, загалом усіх об'єктів бухгалтерського обліку – за станом на майбутні періоди

[203, с. 696]; перевіряти виконання доручення виключно за даними обліку. Перед бухгалтером розгорнеться картина майбутнього, надана у звичних для нього записах: сальдо за рахунками стане можливим підрахувати не лише на минулу або поточну дату, але й на будь-яку майбутню. Нічого подібного діюча методологія не дозволяє в принципі.

9) *Контроль за забезпеченням угоди.* Система електронної реєстрації угод дозволить здійснювати таке планування господарської діяльності і такий контроль за нею, за якого укладання незабезпеченої угоди виявиться просто неможливим. Допоможе цьому та обставина, що угоди, які не можуть бути забезпечені, тобто не можуть бути виконані, не реєструються в ІСУ.

10) *Декларування ціни товару.* Це як можливість зобов'язати суб'єктів оголошувати ціни через спосіб «немає заявленої ціни – немає угоди». Суть у наступному: якщо пропозицію на продаж товарів (виконання робіт, надання послуг) виставлено і визначені ціни – договір буде зареєстрований, в іншому випадку – він не буде укладений. При цьому реєстрація угоди буде можлива лише в цінах, указаних в пропозиції [203, с. 705].

Про певну утопічність своєї концепції нового обліку свідчить і сам її автор, вказуючи на суттєві перешкоди на шляху розповсюдження комп'ютерної форми обліку: по-перше, це посягання на особисту свободу людей, оскільки будь-яка інформація про суб'єкт є посяганням на нього; по-друге, справжнє реформування обліку викличе переверот у соціальній сфері, оскільки він залежить від суб'єктивних чинників (і офіційні органи, й самі бухгалтери), яким не завжди необхідне подібне реформування; по-третє, незворотні зміни в громадянському і податковому праві: а) відміна готівки; б) обов'язкова нотаріальна реєстрація усіх угод за допомогою електронного запису; в) обов'язкове декларування товарів; д) відміна комерційної і службової таємниці тощо [203, с. 713–714].

Отож, запропонована концепція перспективного комп'ютерного обліково-звітного контролю з інтегрованою інформацією, що є основою для будь-якої звітності, кардинально змінює не лише облік майбутнього, а й облікову професію, коли бухгалтерів замінять облікові нотаріуси та креативні бухгалтери. Перші необхідні для того, щоб в умовах постійного укладання угод, які стануть важливим об'єктом майбутнього комп'ютерного обліку, заключали не лише типові угоди, обумовлені нормами права; а й могли укладати угоди, які є нетиповими. Автор має на увазі угоди, які не завжди відповідають чітко визначеним інститутам права. У таких випадках саме нотаріуси як незацікавлена сторона із знанням нормативно-правового законодавства зможуть правильно скласти ту чи іншу угоду, яка й стане обліковим записом у запропонованій системі обліку.

Друга група фахівців буде реалізовувати творчий облік, за яким обліковуватимуть усе те, що буде надходити із-за меж офіційного бухгалтерського обліку, який міститиметься у запропонованому терміналі, саме для отримання даних для аналізу, контролю, планування чи регулювання внутрішньої діяльності підприємства. На думку автора запропонованої концепції, креативні бухгалтери займуть особливу малочисельну касту з привілейованим положенням у суспільстві як працівники розумової праці найвищої кваліфікації [203, с. 713].

У наведеній концепції в якості бази для будь-якої звітності, у тому числі й управлінської, центральне місце займає інтегрована система бухгалтерського обліку, яка спирається на фундамент теорії та практики обліку із їх постулатами та принципами; інституційним регулюванням або встановленими «правилами гри»; процедурами та їх організацією, а також організацією роботи облікових фахівців, які і організують, і ведуть облікові роботи; методиками ведення обліку й методологією, що їх об'єднує. У цій системі проводиться і збирання, і реєстрація, і узагальнення та деталізація інформації за допомогою бухгалтерських рахунків та подвійного запису на них, що є чи не центральними елементами у обліковій методології, які легко й просто були перекладені на інформаційну мову.

Саме тому усі наведені шляхи зміни методики обліку та його методології, що здійснюється із використанням інформаційних технологій, являють собою методологічні основи формування звітності як результату ведення обліку, для різних завдань та користувачів. А, оскільки облік дає інтегровану інформацію, то нею може скористатися будь-який користувач, однак для цього він має знати свої завдання та алгоритми отримання цієї інформації. Для цього менеджери мають навчитися у першу чергу бухгалтерському обліку загалом та із використанням у ньому інформаційних технологій зокрема, щоб складати ті чи інші форми своєї управлінської звітності. Ці можливості дають управлінському апарату підприємства сучасні технічні засоби, з використанням яких інформація створюється в оперативному режимі. При цьому уже немає лише ретроспективної інформації, оскільки дані вводяться в облікову систему через термінал як тільки господарська операція була здійснена.

Також можна здійснити порівняння деяких методологічних принципів формування управлінської та фінансової звітності. Аналогічно формам фінансовій звітності, формування управлінської звітності має бути ґрунтоване на системі принципів, які можна поділити на три групи:

- 1) принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності;
- 2) принципи, які визначають склад і структуру управлінської звітності;
- 3) принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності.

До першої групи принципів можна віднести: системність, науковість, існування балансу, облік тимчасової вартості грошей, перевірку якості, технологічність, незалежність, професійне судження, інтегровану інформаційну базу.

Друга група об'єднує принципи корисності, достатності, закінченості, короткості, якісної суттєвості, зіставлення даних, індивідуальності, наочності та аналітичності.

До принципів третьої групи можна віднести принципи достовірності, послідовного використання облікової політики, пріоритету змісту над формою, інтегрованої інформаційної бази, конфіденційності, професійного судження.

Якісною управлінською можна признати таку звітність, яка може найбільшим чином задовольнити інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації, і лише в тому випадку, якщо дотримані всі принципи її формування.

Усі показники, що характеризують якість управлінської звітності, можна класифікувати за наступними ознаками.

• *За порядком формування оцінки якості інформації звітності:*

- суб'єктивні показники;
- об'єктивні показники.

• *За стадіями формування управлінської звітності:*

- показники, що характеризують якість регламентів формування інформації внутрішньої звітності;
- показники, які характеризують якість структури форматів управлінської звітності;
- показники, що характеризують якість складання бухгалтерської управлінської звітності;
- показники, які характеризують якість подання бухгалтерської управлінської звітності.

• *За характером показників, за допомогою яких здійснюється оцінка якості інформації управлінської звітності:*

- фінансові показники;
- нефінансові показники.

Для визначення інтегральної оцінки якості управлінської звітності можна використовувати метод рейтингової оцінки.

Система принципів формування управлінської звітності наочно доводить необхідність виділення управлінської звітності в особливу групу, зумовлюючи її відмінності від бухгалтерської фінансової звітності та звітності, складеної відповідно до вимог МСФЗ. У той же час для реалізації принципу раціональності при формуванні управлінської звітності необхідне використання інтегрованої інформаційної бази, що

включає в себе інформацію всіх підсистем бухгалтерського обліку, оскільки значна частина принципів є загальною для різних видів звітності.

Інформаційне забезпечення системи управлінської звітності має ґрунтуватися на застосуванні схеми внутрішніх міжструктурних інформаційних потоків та створеній інформаційній моделі системи показників управлінської звітності. Основними етапами створення інформаційного забезпечення управлінської звітності є:

- визначення суб'єктів, що беруть участь у формуванні управлінської звітності і споживають її інформацію;
- визначення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення;
- формулювання мети й постановка завдань, які мають бути вирішені способом використання інформації управлінської звітності;
- створення вихідних документів – форм звітності та їх показників, які представлені в управлінській звітності;
- побудова інформаційної моделі управлінської звітності;
- упорядкування, виділення показників для включення в базу даних складання переліку первинних документів, що містять вхідну інформацію;
- розробка регламентів, відповідно до яких буде формуватися бухгалтерська звітність по кожному об'єкту;
- розробка засобів обробки інформації про об'єкти управлінської звітності;
- формування каналів надходження первинної інформації;
- контроль основних параметрів на кожному із перерахованих етапів, контроль якості отриманої управлінської звітності в результаті використання інформаційного забезпечення з виявленням найбільш істотних відхилень від поставлених цілей, з поверненням до початкового етапу і початком нового циклу.

Формування управлінської звітності має містити об'єктивний компонент – господарську діяльність організації

(об'єкти й процеси), суб'єктивний компонент – споживачів інформації та співробітників бухгалтерської служби, відповідальних за формування звітності; принципи формування управлінської звітності, а також регламенти, які є основою організаційного забезпечення системи управлінської звітності.

Основні особливості управлінської звітності – це система облікових і розрахункових показників, що містяться у формах звітності, представлених з використанням певного формату, сформованих відповідно до внутрішніх регламентів, які характеризують внутрішнє й зовнішнє середовище організації в цілому і її сегментів, та оперативно задовольняють інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації. Бухгалтерська управлінська звітність має бути виділена в особливу групу у складі управлінських звітів організації.

Головним критерієм, що дозволяє ідентифікувати певний управлінський звіт як складову управлінської звітності, є *незалежність суб'єкта складання*. Окрім того, як критерії визнання управлінського звіту формою бухгалтерської управлінської звітності є термін та періодичність складання звіту, рівень узагальнення інформації у звіті і його системність.

Під *формою управлінської звітності* розуміється система облікових і розрахункових показників, що характеризує стан елемента внутрішньої звітності, представленого в певному форматі відповідно до внутрішніх регламентів.

Елемент управлінської звітності – це узагальнена сукупність об'єктів, інформація з яких відображається в управлінській звітності, об'єднаних загальним економічним змістом. З позиції використання системного підходу існує необхідність розширення складу елементів управлінської звітності: окрім активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат, які традиційно розглядаються як елементи звітності, додатково до їх складу можуть бути включені трудові ресурси, результати інвестиційної діяльності та зовнішнє середовище організації.

Спосіб розташування (подання) облікових і розрахункових показників відповідної форми управлінської звітності, що забезпечує задоволення певних інформаційних потреб внутрішніх користувачів про стан елемента бухгалтерської управлінської звітності, формує формат управлінської звітності.

Істотна частина форми управлінської звітності включає в себе повний набір показників, що характеризують яку-небудь сторону елемента звітності, може бути відокремлений у її розділ.

Інформація управлінської звітності – це відомості, які містяться в управлінській звітності і мають зняти у користувача суттєву невизначеність щодо стану елементів управлінської звітності.

Показник у визначенні управлінської звітності необхідно розглядати з двох точок зору: показник як чисельна характеристика якої-небудь властивості економічного об'єкта, процесу або рішення – обліковий показник; показник як розрахункова величина, що представляє співвідношення декількох облікових показників – розрахунковий показник.

Облікові показники всебічно розкривають інформацію про об'єкт як загалом, за допомогою розкриття інформації про його частину, так і довідкову інформацію, необхідну для розрахунку аналітичних показників, що доповнюють інформацію про об'єкт як в цілому, так і у взаємозв'язку з іншими об'єктами, що дозволить розрахувати:

– показники, що характеризують наявність об'єкта та його частин;

– показники, які характеризують рух об'єкта і його частин;

– показники, що характеризують стан об'єкта та його частин.

Проаналізувавши досвід формування внутрішньої (управлінської) звітності та зміст її форм, що наводиться в літературі, можна зробити висновок: основним недоліком існуючих підходів до формування змісту внутрішньої звітності є те, що склад показників конкретної звітної форми штучно обмежується показниками, пов'язаними безпосередньо, але з основним об'єктом, інформація про який наводиться в звітній формі.

Такий підхід може бути використаний у тому випадку, коли необхідно оцінити ефективність діяльності центрів фінансової відповідальності низького рівня: центру витрат або центру доходів. Однак, коли йдеться про прийняття стратегічних управлінських рішень, то такої обмеженої інформації про один об'єкт, яка береться «у відриві» від інших економічних показників по інших об'єктах, як правило, виявляється недостатньо для управління, що може призвести до неправильних висновків щодо динаміки результатів фінансово-господарської діяльності і до неправильних управлінських рішень.

Необхідність складання кожної форми управлінської звітності як системи показників пояснюється тим, що в більшості випадків для різних елементів управлінської звітності характерна різна динаміка. Саме тому при аналізі ділової активності організації досить часто орієнтуються на послідовне виконання умов «золотого правила» ділової активності.

Видається, що існує необхідність включення до складу системи показників управлінської звітності *нефінансових показників*. На відміну від фінансових показників, які є загальними для організацій різних форм власності, різних галузей і розміру, що пояснюється спільністю переліку основних об'єктів бухгалтерського обліку та елементів звітності, набір нефінансових показників буде індивідуальним, принаймні, для організацій, що належать до різних галузей.

На практиці ж, часто формуються управлінські звіти, вужчі за змістом навіть порівняно з формами бухгалтерської фінансової звітності, розкриваючи, як правило, інформацію про стан якого-небудь одного елемента поза його зв'язками з іншими елементами. Використання такої обмеженої рамками одного елемента інформації без оцінки рівня взаємозв'язку і взаємного впливу різних елементів один на одного призводить до неправильних управлінських рішень. Застосування системного підходу дозволить усунути зазначений недолік

шляхом формування кожної форми бухгалтерської управлінської звітності як системи показників.

Усе наведене вище дозволяє зробити наступні висновки. По-перше, методологічні основи формування управлінської звітності в умовах застосування інформаційних технологій базуються на методологічних основах бухгалтерського обліку, дослідження яких здійснюється за допомогою загальнонаукових методів дослідження та специфічних методів обліку. По-друге, реалізація у комп'ютерних системах елементів концепції управлінської звітності безсумнівна, оскільки усі вони забезпечують в оперативному режимі збирання інформації, її реєстрацію, зберігання, передавання й перетворення. По-третє, комп'ютеризація обліку дає змогу і самим користувачам, і особливо представникам управлінського апарату, у будь-який час мати доступ до віддалених баз даних завдяки обчислювальним мережам ЕОМ. По-четверте, сучасні інформаційні системи і технології та глобальна мережа Інтернет надають змогу представникам апарату управління будь-якого підприємства працювати з документами, матеріалами, базами даних навіть вдома, у готелі, у транспортних засобах, що призвело до появи так званих віртуальних офісів. Абонентські системи працівників установ незалежно від місця їхнього перебування вмикаються в спільну для всіх мережу так званих автоматизованих робочих місць, що дозволяє отримати будь-який звіт управлінського характеру. По-п'яте, розміщення інформації в мережі Інтернет призводить до повної її відкритості й доступності, тобто фактичної відміни комерційної таємниці. Інтернет та інформаційні технології надають абсолютно прозору інформацію у будь-який час для усіх без винятку користувачів. Ті, в свою чергу, мають знати свої завдання та алгоритми отримання цієї інформації. Для цього менеджери мають засвоїти практичні навички ведення бухгалтерського обліку загалом та із використанням у ньому інформаційних технологій, зокрема, щоб скласти ті чи інші форми управлінської звітності.

2.4. Методика формування управлінської звітності за центрами відповідальності та сегментами діяльності

Зростання значення звітності при прийнятті управлінських рішень користувачами (управлінцями різних рівнів та контрагентами суб'єктів господарської діяльності) вимагає окреслення чіткого переліку принципів формування звітних показників. Особливості внутрішньої структурної побудови підприємств, їх сегментарність також вимагає напрацювань у теоретичному, методологічному та прикладному аспектах тематики.

Принципи організації управлінської звітності визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта, а також особливостями роботи конкретного підрозділу організації, що зумовлює важливість принципу відособленості (орієнтація на центри відповідальності) [218].

Для отримання інформації, яка б забезпечила потреби різних рівнів корпоративного управління, необхідно сформувати систему внутрішньої звітності для кожного центру відповідальності, при умові забезпечення комунікації внутрішньої звітності структурних підрозділів усіх рівнів з поетапним узагальненням показників у розрізі структурних підрозділів фірми.

Система внутрішньої (управлінської) звітності має враховувати ієрархічність побудови системи обліку за центрами відповідальності, а саме: чим нижчий рівень, тим детальнішими мають бути показники діяльності структурного підрозділу і, навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, представлена у звітах за цими показниками, стає більш узагальненою.

Підприємство має контролювати процес подання внутрішньої звітності, оскільки при самостійності центрів відповідальності щодо формування звітів вони мають низку недоліків, серед яких можна виокремити: неповне подання інформації, незручну форму подання даних, сумніви щодо достовірності отриманих показників, які неможливо перевірити із-за запізнення подання звітів. Відповідно інформація, сформована за

такого підходу, не може стати основою для прийняття рішень, оскільки вони будуть недієвими, неефективними і, можливо, ще й погіршать ситуацію, яка склалася на підприємстві. Для постановки ефективної системи формування внутрішньої звітності доцільно покласти відповідальність на певних осіб (керівників центрів відповідальності) і постійно здійснювати контроль за виконанням ними своїх функцій на підприємстві. Масив інформації, поданий у внутрішній звітності, має характеризуватися об'єктивністю й бути достатнім для проведення аналізу, забезпечувати інформаційну базу для прийняття управлінських рішень, контролю та оцінки результатів діяльності центрів відповідальності як за звітний період, так і порівняно з попереднім, стимулювати підвищення ефективності роботи центру відповідальності [274].

При організації формування управлінської звітності за центрами відповідальності саме торговельного підприємства необхідно попередньо ефективно провести поділ такого підприємства на центри відповідальності відповідно до таких вимог:

- центри відповідальності мають бути пов'язані з торговельною та організаційною структурою підприємства;
- кожен центр має очолювати менеджер;
- у кожному центрі має бути показник для виміру обсягу діяльності та база для розподілу витрат;
- необхідно чітко розподілити сферу повноважень і відповідальності менеджера кожного центру відповідальності (менеджер відповідає лише за ті показники, які він може контролювати);
- для кожного центру відповідальності мають бути встановлені форми внутрішньої звітності [289].

Окрім центрів відповідальності об'єктом для складання управлінської звітності можуть бути також сегменти бізнесу підприємства, тлумачення яких розглянемо далі.

Поняття «сегмент» (від латинського *segmentum* – розсікають) трактується як відрізок, частина чого-небудь і застосовується в теорії бухгалтерського обліку, теорії менеджменту та теорії маркетингу.

Так, можна зробити висновок про міждисциплінарну схожість поняття «сегмент» як частини діяльності організації:

1) яка здатна приносити економічні вигоди і припускає відповідні витрати;

2) результати якої систематично аналізуються;

3) за якою можуть бути сформовані фінансові показники окремо від показників інших частин діяльності організації.

Інформація про результати діяльності сегментів та її аналіз допомагає менеджменту організації оцінювати:

- минулу діяльність сегмента;
- його перспективи на майбутнє;
- схильність до ризику;
- стратегію керівництва [309].

Сегмент вважається *звітним*, якщо виконується хоча б одна з таких умов:

1) виручка сегмента від продажів покупцям (замовникам) організації та очікувана виручка від операцій з іншими сегментами становить не менше 10% загальної суми виручки усіх сегментів;

2) фінансовий результат (прибуток або збиток) сегмента становить не менше 10% від максимальної з двох величин: сумарного прибутку сегментів, фінансовим результатом яких є прибуток, чи сумарного збитку сегментів, фінансовим результатом яких є збиток;

3) активи сегмента становлять не менше 10% сумарних активів усіх сегментів.

Правила ведення сегментарного обліку та подання сегментарної звітності у міжнародній практиці наведено у Міжнародному стандарті фінансової звітності 8 «Операційні сегменти», який набув чинності 1 січня 2009 року, замінивши МСБО 14 «Звітність за сегментами». Цей стандарт рекомендує підхід до визначення операційних сегментів, орієнтований саме для інтерпретації в управлінській звітності.

МСФЗ 8 призначений для застосування публічними компаніями, які надають фінансову звітність до комісії з цінних паперів чи в інший регулюючий орган з метою випуску цінних паперів на відкритий ринок.

У МСФЗ 8 використовується підхід до визначення звітних сегментів з управлінської точки зору. Так, операційним сегментом визначається компонент суб'єкта господарювання, який:

– займається економічною діяльністю, від якої він може заробляти доходи та нести витрати;

– операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності;

– про який доступна дискретна фінансова інформація.

Згідно ж з МСФЗ 14 «Звітність за сегментами», засади котрого можуть використовуватися при організації управлінського обліку, виокремлюють два види **звітних сегментів: операційні (господарські, галузеві) та географічні**. Для визначення цих сегментів пропонується використовувати внутрішню структуру організації і систему її внутрішньої звітності.

Інформація за сегментом – інформація, яка розкриває частину даних щодо діяльності організації в певних господарських умовах шляхом подання встановленого замовником інформації переліку показників.

Перелік сегментів, інформація за якими розкривається в управлінській звітності (далі – звітні сегменти), встановлюється організацією самостійно, виходячи з її організаційної та управлінської структури.

Інформація з операційного сегмента – інформація, що розкриває частину діяльності організації з виробництва певного товару, виконання певної роботи, надання певної послуги або однорідних груп товарів, робіт, послуг, яка схильна до ризиків та отримання прибутків, відмінна від ризиків і прибутків по інших товарах, роботах, послугах або однорідними групами товарів, робіт, послуг. Операційний сегмент не повинен включати товари і послуги, які значно відрізняються ризиками та вигодами.

Таблиця 2.3

Фактори, що розглядаються при виборі звітного сегмента

Операційний сегмент	Географічний сегмент
Характер товарів або послуг	Подібність економічних і політичних умов
Характер виробничих процесів	Взаємозв'язок між операціями в різних географічних районах
Тип або клас клієнтів, споживачів товарів або послуг	Територіальна близькість операцій
Методи, що використовуються для розповсюдження товарів і надання послуг	Правила валютного контролю
Характер регулюючого середовища: банківські, страхові, комунальні організації	Валютні ризики
	Інші спеціальні ризики, пов'язані з операціями в конкретному районі

При виділенні інформації з операційних сегментів кілька видів товарів, робіт, послуг можуть бути об'єднані в однорідну групу за умови подібності по всіх або більшості з наступних факторів:

- призначенням товарів, робіт, послуг;
- процесу виробництва товарів, виконання робіт;
- надання послуг;
- споживачам (покупцям) товарів, робіт, послуг;
- методам продажу товарів і розповсюдження робіт, послуг;
- систем управління діяльністю організації (якщо є).

Інформація за географічним сегментом – інформація, що розкриває частину даних щодо діяльності організації з виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг у певному географічному (територіально виокремленому) регіоні діяльності організації, яка схильна до ризиків і отримує прибуток, відмінні від ризиків і прибутків, що мають місце в інших географічних регіонах діяльності організації. Географічним сегментом може бути одна країна, група країн або регіон всередині країни. Ризики і прибуток організації

залежать від місця розташування її виробництва або діяльності з надання послуг, тобто від місця розташування її операцій. Але вони можуть залежати і від місця розташування її ринків і клієнтів. Вибір географічного сегмента може бути проведений як за місцем розташування операцій, так і за місцем розташування ринків і клієнтів.

Таким чином, при виділенні інформації за географічними сегментами слід виходити із:

1) подібності умов, що визначають економічні й політичні системи держав, на території яких ведеться діяльність організації;

2) наявності стійких зв'язків у діяльності, що здійснюється в різних географічних регіонах;

3) схожості видів діяльності;

4) ризиків, притаманних діяльності організації в певному географічному регіоні;

5) спільності правил валютного контролю;

6) валютного ризику, пов'язаного з діяльністю організації в певному географічному регіоні.

Інформація за звітним сегментом – інформація за окремим операційним або географічним сегментом, що підлягає обов'язковому розкриттю в звітності.

Отже, узагальнюючи, *звітним сегментом* можна назвати операційний або географічний сегмент, інформація за яким підлягає обов'язковому розкриттю в звітності. Перелік звітних сегментів встановлюється організацією самостійно, проте на звітні сегменти має припадати не менше 75% виручки організації (рекомендації МСФЗ 14). Якщо на звітні сегменти, виділені при підготовці звітності, припадає менше 75% виручки, то доцільно бути б виділити додаткові звітні сегменти.

При цьому певні труднощі може викликати процедура розподілу витрат допоміжних виробництв, загальногосподарських та інших витрат, оскільки до витрат операційного сегмента відносяться лише витрати, безпосередньо пов'язані з цим сегментом. На практиці найбільш поширений метод розподілу, заснований на включенні зроблених витрат у собівартість продукції (операційних сегментів) за нормативною собівартістю

виготовленої продукції чи наданих послуг. Далі відхилення між фактичними витратами та плановою собівартістю розподіляються пропорційно їх нормативній собівартості за операційними сегментами.

Для багатьох великих організацій (зокрема, великих мережних комерційних структур гуртової та роздрібною торгівлі) надзвичайно важливе подання інформації за географічними сегментами. Вибір організацією конкретної конфігурації географічних сегментів може базуватися на принципі, закладеному у наведеному вище визначенні звітнього сегмента. Такою є питома вага найважливіших показників у загальному обсязі діяльності організації. При питомій вазі виручки від продажу, фінансового результату або активів у 10% і більше в загальному показнику структури та чи інша територія має бути виділена в самостійний звітний географічний сегмент.

Крім того, перед організаціями може виникнути проблема визнання операційних або географічних сегментів як первинних або вторинних. При цьому вибір первинної і вторинної інформації може ґрунтуватися на характері побудови організаційної та управлінської структури організації. При відсутності впливу технологічних і географічних чинників на структуру організації вирішення про конфігурації звітних сегментів та їх пріоритет має приймати керівник організації, виходячи з потреб в отриманні конкретної управлінської інформації.

Таблиця 2.4

**Підходи, що можуть застосовуватися при складанні
сегментарної звітності для виділення сегментів бізнесу**

Ознака	Розподіл
Географічна ознака	<ul style="list-style-type: none"> • За регіонами; • за районами; • за групами клієнтів окремих торгових представництв
Залежно від каналів збуту	<ul style="list-style-type: none"> • Оптовий; • роздрібний
За розміром	<ul style="list-style-type: none"> • Диференціація за розмірами виручки від продажів
За методом реалізації	<ul style="list-style-type: none"> • Прямий продаж; • через третіх осіб; • замовлення по телефону; • поштою; • через Інтернет тощо

Проте МСФЗ 8 використовується підхід до визначення звітних сегментів, виходячи з пріоритету операційної діяльності, а не місця розташування. Так, операційним сегментом визначається компонент суб'єкта господарювання:

– що займається економічною діяльністю, від якої він може заробляти доходи та нести витрати;

– операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень про ресурси, що слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності;

– про який доступна дискретна фінансова інформація.

Робити однозначний висновок про переваги чи недоліки першого та другого підходів складно. До речі, згідно з чинним національним П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», виокремлюють два види сегментів: господарський та географічний. І, можливо, саме в управлінському обліку буде доцільно використовувати всі існуючі підходи до конструювання сегментарної звітності.

Процес підготовки інформації за сегментами можна представити у вигляді послідовного вирішення основних завдань, розділених на сім етапів.

Етап 1. Аналіз організаційно-розпорядчих документів (облікової політики для цілей формування сегментної звітності), перевірка їх на відповідність вимогам стандартів та перегляд у разі необхідності.

Етап 2. Формування індивідуальної звітності дочірніх та залежних товариств.

Етап 3. Консолідація звітних даних за міжнародними стандартами.

Етап 4. Виокремлення підзвітних сегментів групи.

Етап 5. Визначення формату та змісту сегментної звітності групи.

Етап 6. Формування та оприлюднення інформації по звітних сегментах.

Етап 7. Розкриття інформації по звітних сегментах у консолідованій фінансовій звітності [339].

Управлінська сегментна звітність має низку переваг порівняно з фінансовою звітністю, що містить показники організації в цілому. Для зовнішніх користувачів інформації бухгалтерської звітності важливими є не стільки часткові показники, скільки загальний результат, досягнутий організацією. Однак при здійсненні оперативного і стратегічного управління цих даних може виявитися недостатньо – необхідна інформація за конкретними об'єктами управління, на рівні основних сегментів бізнесу. Пов'язано це із тим, що тенденції зміни показників, властиві загалу, можуть не підтверджуватися частковими тенденціями.

Спробуємо проілюструвати це з допомогою цифр.

Припустимо, що мають місце наступні дані про основні показники, наведені у Звіті про прибутки та збитки (табл. 2.5).

На основі цих даних можна зробити висновок, що підприємство більш успішно функціонувало у 2014 році порівняно з 2013 роком, оскільки:

- зросла загальна величина доходів на 30 тис. грн або 25%;
- зросла загальна величина прибутку від продажу на 10 тис. грн або 50%;
- дохід (виручка) зріс більш швидкими темпами, аніж собівартість продажу, в результаті чого рентабельність продажу збільшилася із 16,6% до 20%.

Таблиця 2.5

**Інформація про доходи та витрати основної діяльності
без розподілу на сегменти**

Показник	2013	2014	Δ
Обсяг продажу, тис. грн	120	150	+30
Собівартість продажу, тис. грн	100	120	+20
Прибуток від продажу, тис. грн	20	30	+10

Однак, з урахуванням інформації по сегментах (табл. 2.6), висновки про ефективність функціонування організації уже не будуть настільки очевидними.

Таблиця 2.6

**Інформація про доходи й витрати основної діяльності
з урахуванням розподілу інформації на сегменти**

Показник	Січень	Лютий	Δ	Темп росту
Обсяг продажу сегмента 1, тис. грн	8943	9045	102	1,011
Обсяг продажу сегмента 2, тис. грн	3617	4409	792	1,219
...
Собівартість продажу сегмента 1, тис. грн	7986	8011	25	1,003
Собівартість продажу сегмента 2, тис. грн	2904	3265	361	1,124
Прибуток сегмента 1, тис. грн	957	1034	77	1,08
Прибуток сегмента 2, тис. грн	713	1144	431	1,604

У цьому випадку відбулося помітне покращання результатів функціонування за сегментом 1, яке виражається у збільшенні обсягу продажу більшими темпами, аніж збільшення собівартості, в результаті чого значено збільшилася рентабельність продажу по сегменту 1 (16,6% у 2013 році до 36,36% у 2014 році). Однак за сегментом 2 спостерігалися протилежні тенденції: відбулося зниження обсягу продажу при збереженні на попередньому рівні собівартості продажу, в результаті чого рентабельність продажу не просто знизилася, але й організація отримала збиток за сегментом 2. Звісно, за таких умов визнати управління сегментом 2, а, відповідно, і в цілому управління організацією ефективним неможливо.

Таким чином, наведення в управлінській звітності інформації по сегментах є необхідною умовою, без дотримання якої не можна твердити про якісне інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень менеджерами. Але при розробці формату управлінської звітності з урахуванням інформації по сегментах слід враховувати, що подання інформації по сегментах – це завжди ускладнення формату звітності, можливе зниження її наочності та оперативності при збільшенні затрат на формування такої звітності.

**Розділ 2. Методологія формування управлінської звітності
в інформаційній системі управління підприємством**

Задля усунення протиріч між оперативністю, вартістю і корисністю інформації пропонується формування багаторівневої внутрішньої звітності. Звітність першого рівня має містити набір показників у цілому по суб'єкту господарювання. Далі виокремлюються сегменти (за якими відповідно формується звітність другого, третього тощо рівнів):

- сегменти першого рівня, котрі є найбільш значимими з точки зору можливості управлінського впливу на них;
- сегменти другого рівня, можливості управлінського впливу на які є більш слабкими порівняно із сегментами першого рівня тощо.

У таблицях 2.7 і 2.8 наведено сегментну звітність другого рівня, де у якості критерія сегментування обрана географічна ознака.

Другий варіант пропонується використовувати для більш наочного подання інформації, що використовується при аналізі діяльності за окремими сегментами.

Таблиця 2.7

**Сегментна звітність про доходи та витрати
основної діяльності (1-й формат)**

Показник	Січень	Лютий	Δ	Темп росту
Обсяг продажу сегмента 1, тис. грн	8943	9045	102	1,011
Обсяг продажу сегмента 2, тис. грн	3617	4409	792	1,219
...
Собівартість продажу сегмента 1, тис. грн	7986	8011	25	1,003
Собівартість продажу сегмента 2, тис. грн	2904	3265	361	1,124
...
Прибуток сегмента 1, тис. грн	957	1034	77	1,08
Прибуток сегмента 2, тис. грн	713	1144	431	1,604
...

Таблиця 2.8

**Сегментна звітність про доходи і витрати
основної діяльності (2-й формат)**

Показник	Січень	Лютий	Δ	Темп росту
<i>Філія 1</i>				
Обсяг продажу, тис. грн	8943	9045	102	1,011
Собівартість продажу, тис. грн	7986	8011	25	1,003
Валовий прибуток, тис. грн	957	1034	77	1,08
Комерційні витрати, тис. грн	131	177	46	1,351
Управлінські витрати, тис. грн	512	520	8	1,016
Прибуток від продажу, тис. грн	314	337	23	1,073
<i>Філія 2</i>				
Обсяг продажу, тис. грн	3617	4409	792	1,219
...

Якщо збільшується кількість ознак для проведення сегментування, може бути сформована сегментна внутрішня бухгалтерська управлінська звітність третього, четвертого тощо рівнів, яка міститиме у собі показники, згруповані одночасно за двома, трьома тощо ознаками сегментування (наприклад, географічною та операційною).

Таким чином, кожний із запропонованих форматів звітності має своє спрямування, що відповідає принципу адресності внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності. При цьому у внутрішніх регламентах мають бути чітко визначені:

- строки формування відповідних форм внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності кожного рівня;
- формати внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності, а також напрями подання відповідних форматів;

– критерії сегментування, покладені в основу сегментної внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності кожного рівня. При цьому як основні критерії сегментування пропонується використовувати:

- географічні сегменти;
- продуктові сегменти;
- організаційні сегменти (за центрами відповідальності);
- абстрактні сегменти, що здійснюють сегментування даних з використанням різних абстрактних показників, наприклад, сегментування з використанням результатів АВС-аналізу по будь-якому параметру (коефіцієнту).

Лише аналіз інформації сегментної внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності різних рівнів здатний надати у розпорядження менеджера інформацію про тенденції розвитку організації в цілому через інформацію про розвиток її окремих сегментів. Як результат, усунувши недоліки та кризові тенденції у розвитку сегментів, можна очікувати підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання і, завдяки цьому, – стійкого розвитку галузі та регіону [301].

Про важливе значення інформації по сегментах також свідчить нормотворення у сфері регулювання процесу складання та подання звітності по сегментах як складової частини консолідованої фінансової звітності або окремої (індивідуальної) звітності, якщо організація не є материнською. Так, донедавна, основним міжнародним стандартом, що регулює формування сегментної звітності, виступав МСФЗ 14 «Сегментна звітність» (IAS 14 Segment Reporting), що набрав чинності з 01.07.1998 року. Порівняно з редакцією 1994 року, ця версія стандарту містила ряд вимог до розкриття окремих питань формування даних по сегментах (наприклад, порядок об'єднання незначних сегментів), вимога «симетрії» при включенні статей у результати та активи сегмента, а також необхідність поділу інформації на первинну і вторинну.

Зупинимося на основних змінах, внесених МСФЗ 8 у розкриття інформації в примітках до консолідованої звітності групи.

По-перше, введено нове поняття «chief operating decision maker» – головна посадова особа, відповідальна за прийняття операційних рішень. Компанії необхідно визначити, хто в рамках її управлінської структури стане одноосібним керівником, інакше це буде колегіальний виконавчий орган (вищий орган оперативного керівництва), відповідальний за прийняття рішень про розподіл ресурсів по операційних сегментах, оцінку результатів діяльності сегментів та інших рішень, безпосередньо пов'язаних з операційною діяльністю, оскільки кількісні показники такої діяльності у кінцевому результаті визначають склад показників сегментної звітності. Інформація, що використовується такою особою (органом), має бути розкрита у примітках.

По-друге, скасовано первинні і вторинні формати подання звітної інформації та обов'язкове виокремлення сегментів за видом виробленої продукції або наданих послуг (господарські) та за географічним принципом (географічні). Використовується єдиний тип сегментів, що визначається за допомогою внутрішньої управлінської звітності. При цьому компанія самостійно визначає види сегментів, показники яких підлягають розкриттю в примітках.

По-третє, операційні сегменти починають розглядатися як звітні, коли показники їх виручки, фінансових результатів, активів перевищують встановлені граничні значення. До звітних також відносяться сегменти, що отримують більшу частину виручки від операцій з іншими сегментами. Кількість підзвітних сегментів стандартом не встановлюється, однак її значення не має перешкоджати оцінці фінансових результатів компанії та розумінню характеру економічного середовища, у якому вона функціонує.

По-четверте, компанія зобов'язана надавати оцінку прибутку або збитку і сумарних активів по кожному звітному сегментові, а також включати у звітність оцінку сегментних зобов'язань, якщо вони аналізуються вищим органом оперативного керівництва.

По-п'яте, розкрита інформація має базуватися на даних, що використовуються керівництвом у поточній діяльності, тобто суми для включення до даних сегментної звітності мають співпадати з оцінками, які надаються для управлінських рішень. За нових умов загальні суми виручки, прибутку (збитку), активів та інших показників в основних формах консолідованої фінансової звітності і примітках, що містять звітність по сегментах, можуть відрізнитися, у зв'язку з чим виникає необхідність їх вивірки.

Якщо раніше в МСФЗ 14 містилися чіткі визначення виручки сегмента, витрат сегмента, результатів сегмента, активів та зобов'язань сегмента, то новий стандарт не містить таких визначень, але вимагає включення до розкритої інформації по сегментах методів оцінки показників прибутку (збитку), активів та зобов'язань сегмента. Важливість і необхідність розкриття такої інформації обумовлені й тим, що нині управлінська інформація, що міститься у консолідованій фінансовій звітності, є складовою частиною зовнішньої звітності групи і підлягає аудиту.

Інформація за сегментами розкривається у розрізі таких показників:

- 1) виручка від зовнішніх клієнтів;
- 2) виручка від операцій з іншими операційними сегментами групи;
- 3) амортизація та уцінка;
- 4) суттєві негрошові статті, відмінні від амортизації та оцінки;
- 5) відсотковий дохід;
- 6) відсоткові витрати;
- 7) доля у прибутках або збитках від інвестицій, врахованих за методом участі;
- 8) суттєві статті доходів та витрат (відповідно до МСФЗ 1);
- 9) витрати (доходи) з податку на прибуток (показники з 1-го по 9-й підлягають розкриттю, якщо відповідні їм суми включаються до розрахунку фінансового результату сегмента, який аналізується вищим органом оперативного керівництва чи надається йому);

10) прибуток (збиток);

11) активи;

12) інвестиції в асоційовані компанії та спільні підприємства, враховані за методом участі;

13) сукупні витрати на придбання довгострокових активів, відмінних від фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, пенсійних активів і прав, що виникають із договорів страхування (12-й і 13-й показники підлягають розкриттю, якщо відповідні їм суми включаються до розрахунку фінансового результату сегмента, який аналізується вищим органом оперативного керівництва чи надається йому);

14) загальна величина зобов'язань (розкривається, якщо ця інформація надається вищому органу оперативного керівництва).

Відображення результатів узгодження показників підзвітних сегментів з консолідованими показниками групи забезпечується поданням у звітності:

– показників групи «Інші», шляхом об'єднання інформації про сегменти, що не є підзвітними;

– кінцевих показників по підзвітних сегментах та інших показниках;

– показників, що відносяться до групи загалом і не можуть бути обґрунтовано розподілені за підзвітними сегментами для отримання в сумі із сегментними показниками консолідованих даних;

– показників по операціях з іншими сегментами групи, виключених із сукупних показників по підзвітних сегментах для отримання консолідованих даних;

– коригувань, що забезпечують співставність даних за використання різних оцінок сегментних і консолідованих показників;

– консолідованих показників, отриманих у результаті виключення міжсегментних оборотів з кінцевих показників по підзвітних сегментах та з показників групи «Інші», і включення нерозподілених показників [17].

Доходи і витрати сегмента включають: визнані у звіті про прибутки й збитки компанії доходи і витрати, безпосередньо пов'язані з цим сегментом, частину загальнокорпоративних доходів, що розподіляються на цей сегмент. Не включаються: загальні адміністративні витрати компанії в цілому, що не відносяться до діяльності сегмента.

Сегментна інформація для управлінської звітності ґрунтується на двох форматах: первинному і вторинному. Яким же чином вибрати основу на стадії первинної сегментації? Її вибір може залежати, в першу чергу, від основних джерел і характеру ризиків та прибутковості компанії. Якщо на ризики й норми прибутку компанії головним чином впливають відмінності в вироблених товарах і послугах, що надаються, тоді в якості первинних сегментів використовуються господарсько-галузеві сегменти, а якщо впливає географія її діяльності, тоді у якості первинних сегментів використовуються географічні сегменти. У первинній сегментній звітності може розкриватися така інформація: доходи – окремо по зовнішніх клієнтах і всередині групи, результат сегмента, загальна сума активів, зобов'язання сегмента (лише зобов'язання, пов'язані з його операційною діяльністю), сума витрат на придбання активів сегмента за звітний період (методом нарахування), сума амортизації активів сегмента, сума інших негрошових витрат сегмента, інвестиції в дочірні компанії (спільну діяльність), що обліковуються за методом участі – сума інвестицій за балансом, а також збиток від знецінення за сегментами.

Вторинна сегментна звітність розкриває основні ознаки найбільших сегментів за альтернативними (вторинними) сегментаціями. При вторинному сегментуванні можливі 6 варіантів, оскільки географічний сегмент поділяється на два види: географічне розташування активів (місце, де виробляється його продукція або розташований його центр з надання послуг) і розташування ринків збуту (місце, де продається продукція підприємства або де воно надає послуги). Таким чином, визначення географічного сегмента може базуватися або на місці знаходження виробничих потужностей підприємства та інших

його активів, або на місці знаходження ринків збуту і покупців продукції (послуг) підприємства. У кожному із цих шести варіантів буде розкриватися наступна інформація (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Засади первинної та вторинної сегментації при побудові управлінських звітів

Первинний порядок сегментації	Обов'язкове вторинне розкриття		
	Господарчий	Географічний за активами	Географічний за клієнтами (ринками збуту)
Господарчий		Балансова сума активів та сума витрат на придбання активів	Доходи сегментів від продажу зовнішнім клієнтам
Географічний за активами	Виручка (обсяг реалізації) від зовнішніх клієнтів, балансова сума активів та сума витрат на придбання активів		Якщо сегментація відрізняється від сегментації «за активами» – доходи сегментів від продажу зовнішнім клієнтам
Географічний за клієнтами (ринками збуту)		Якщо сегментація відмінна від сегментації «за клієнтами» – балансова сума активів та сума витрат на придбання активів	

На основі такої сегментації можна сформувати комплект звітності за кожним сегментом окремо. Зацікавлена особа на основі цих даних аналізуватиме кожен сегмент і на їх основі прийматиме управлінські рішення, виділяючи найбільш рентабельні сегменти, співставляючи ризики з прибутком, оцінюючи перспективи у зв'язку зі зростанням населення або навпаки. Результатом же цього можуть стати управлінські рішення про перерозподіл ресурсів (трудових, грошових), про зростання або ліквідацію сегмента тощо.

2.5. Особливості формування спеціальної управлінської звітності

Проблема в тому, що переважна більшість науковців у складі управлінської звітності акцентує увагу на таких її формах, в яких представлено інформацію про витрати, доходи, собівартість продукції тощо, і не виділяє інші або спеціальні форми. Разом з тим, в останні десятиріччя менеджери потребують інформації для прийняття рішень щодо певних програм діяльності та завдань управління підприємством. Слід зазначити: кожна з таких проблем потребує відповідної інформаційної бази, яка формалізується у вигляді спеціальної управлінської звітності. Спеціальна управлінська звітність найбільш яскраво демонструє трансформацію системи управлінського обліку та звітності в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показує, що останніми роками, як зазначалось вище, різні аспекти управлінської звітності досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці.

При цьому звітність у контексті економічної безпеки підприємства згадують, наприклад, М. Рубанов, З. Якубович та Ю. Степанова. На актуальності звіту про витрати на якість наголошують В. Лук'янов та Г. Мунін. Окремі аспекти звітності про вартість підприємства розглядають Г. Островська, Н. Тертична. Нефінансову звітність, що складається переважно на запит зовнішніх користувачів інформації, досліджують Т. Боцян, В. Дерій, М. Дерій, А. Колот, С. Король, Л. Максимів, Н. Орлова та інші науковці. Про спеціальні звіти, які призначені для визначення ефективності логістичної діяльності підприємства, згадує і Н. Чернописька.

Не зважаючи на те, що інформація такої звітності призначена для менеджерів, використовується у процесі управління, її переважно не розглядають як складову управлінської звітності підприємства. В економічній літературі проблемам її формування приділяється недостатньо уваги, і ті теоретичні надбання та практичні рекомендації, що сформовані для інших форм звітності, не використовуються.

Як результат, сучасному підходу до спеціальної управлінської звітності характерні недоліки не лише управлінської звітності, зокрема, названі Н. Адамовим та Г. Адамовою [4], але й інші, які так чи інакше для останньої вже теоретично й практично вирішені. Зазначене зумовлює актуальність дослідження.

Метою дослідження є уточнення сутності поняття «спеціальна управлінська звітність», визначення її місця в системі управлінської звітності підприємства та загальних характеристик.

В основних результатах дослідження визначено: термін «спеціальна звітність» періодично зустрічається у наукових публікаціях, методичній літературі та нормативних документах. Наведемо окремі посилання. За призначенням у складі звітності підприємства Л. Лігоненко та О. Вербицька [186, с. 252] виділяють типову і спеціалізовану звітність; за періодичністю складання Є. Моїсеєнко та О. Лаврушіна [215, п. 6.2] – регулярні та спеціальні звіти. При цьому до спеціальних звітів відносять такі, що складаються за запитами менеджерів або у разі виникнення незапланованих ситуацій. Аналогічний підхід також і у Р. Кожухівської, яка використовує термін «спеціальний управлінський звіт» для позначення звітів, які «створюються на вимогу керівників або коли в компанії відбулося щось незаплановане» [156, с. 110].

Інший підхід застосовує Н. Чернописька. Дослідниця твердить про «спеціальні звіти, які складають на підприємстві, щоб ефективно вимірювати показники логістичної діяльності всієї організації» [355]. Такі звіти фактично містять інформацію для розв'язання конкретного завдання.

На «спеціальні, притаманні лише йому форми управлінської звітності, управлінських даних і моделей» у контексті бізнес-процесів, напрямів господарської діяльності підприємства вказують Методичні рекомендації з організації та ведення управлінського обліку у РФ [208]. Проте й тут акцент зроблено лише на особливостях відповідних об'єктів, а не на змісті звітності.

Нарешті, слід відзначити випадки посилання на спеціальну звітність як на зовнішню звітність, яка подається до

органів соціального страхування або центрального відомства (О. Жук, А. Озеран), а також внутрішньосистемну (С. Гольцова, І. Плікус) та соціальну (Л. Біла) у складі звітності підприємства [363, с. 436–438].

У науковій літературі також використовується близьке за змістом поняття – «тематична звітність». Н. Урасова до неї відносить звіти, у яких «слід відображати інформацію за окремими видами діяльності, що дозволить: здійснювати підготовку управлінських рішень по ключових показниках функціонування підприємства; розширити інформаційну базу управлінської звітності та виявити фактори зниження ефективності господарювання» [335, с. 398]; А. Карелін – звіти, які «складають за необхідністю, включають інформацію про найбільш важливі для функціонування підприємства показники, обсяги реалізації робіт (послуг) тощо» [141]. Тобто названі автори виділяють тематичні управлінські звіти за змістом інформації. Нарешті, В. Палій фактично використовує для цього комплексний підхід. Учений розглядає тематичні звіти і відносить до цієї групи звіти за ключовими показниками, які «представляються у разі виникнення відхилень (К.С. – *перша ознака, періодичність*) за найбільш важливими для успішного функціонування показниками (К.С. – *друга ознака, змістова*), такими як обсяг продажів, втрати від браку, недопоставки за замовленнями, графік виробництва продукції та іншими, які не відносяться до оціночних, планових показників, підконтрольних центру відповідальності» [248].

Проведене дослідження показало: поняття «спеціальна управлінська звітність» як звітність спеціального призначення або звітність, присвячена окремим (специфічним) проблемам, відсутнє у науковій літературі. Разом з тим, необхідність його використання виникає із потреб створення інформаційної системи для управління у процесі планування та виконання конкретних специфічних програм чи завдань діяльності підприємства. Прийняття управлінських рішень у контексті їх розв'язання потребує інформації, яка виходить за межі показників витрат, доходів, собівартості продукції тощо. Така спеціальна управлінська звітність хоча й відповідає

запитам користувачів, проте складається з певною періодичністю, а, отже, не може бути визнана спеціальною як така, що складається за запитами менеджерів або у разі виникнення незапланованих ситуацій.

Н. Чорнописька свідчить: «відзначаючи спеціальні звіти, які складають на підприємстві, щоб ефективно вимірювати показники логістичної діяльності організації, а також її окремих ключових функцій, респонденти зазначили: звіт з рентабельності маршрутів, звіт скарг, звіт з розрахунків з контрагентами, звіт по корпоративних замовниках тощо» [355]. Перераховані звіти належать до складу управлінської звітності, але складають окрему групу, оскільки мають вузьке призначення.

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки для підприємства набувають актуальності такі завдання:

- запровадження системи управління якістю;
- управління економічною безпекою (у контексті економічної стійкості підприємства, ефективного використання його ресурсів/потенціалу, збалансованості економічного стану тощо);
- управління вартістю підприємства;
- підвищення ефективності логістики (зниження логістичних витрат);
- управління ризиками;
- соціально відповідального управління підприємством тощо.

Для кожного із названих завдань має бути обрана сукупність звітних показників, які враховують основні аспекти відповідної діяльності підприємства. Сукупність цих показників є первинною інформаційною базою нагляду, необхідною для подальшого розрахунку агрегованих показників, що характеризують стан виконання програм чи планів. Окрім цього, має бути визначена структура форм контрольних звітів, які мають включати базові звітні показники, у тому числі: фактичне значення контрольованого показника у зіставленні з допустимим; величину відхилення фактично досягнутого значення контрольованого показника від допустимого, а також

факторний аналіз відхилення фактично досягнутого значення контрольованого показника від допустимого; пояснення причин негативних відхилень за показником та окремими його складовими тощо. У результаті формується система довідок, звітів, записок і внутрішніх документів, які відповідають запитам різних груп користувачів.

Зазначене дозволяє за формальними ознаками віднести спеціальну звітність до складу управлінської звітності підприємства.

Для підприємств, на яких впроваджено систему управління якістю, актуальною є *звітність про витрати на якість*. Такий звіт використовується керівництвом підприємства, «зокрема, і для вимірювання досягнутої якості обслуговування, і для виявлення проблем, при встановленні цілей по досягненню якісного обслуговування. Представлений у фінансових термінах і складений звичною мовою звіт за витратами на якість має значні переваги перед іншими видами звітів менеджменту» [234].

Інформаційною базою *оцінки вартості підприємства* є бухгалтерська звітність. Разом з тим, «величина вартості активів за бухгалтерською звітністю може значно відрізнятись від ринкової вартості» [246, с. 108], що потребує спеціального розрахунку показників. Як результат, «розрахунок інтегрального показника потенціалу фінансово-економічної стійкості підприємства включає фінансово-економічні показники підприємств, що класифіковані за такими напрямками: фінансова стійкість, платоспроможність, ефективність фінансово-економічної діяльності та кадровий потенціал» [329, с. 8]. Така інформація подається у формі окремих звітів, довідок тощо і фактично є ще одним видом спеціальної звітності.

На перший погляд, найбільш дослідженою є звітність про соціальну відповідальність підприємства або *нефінансова (соціальна) звітність*. Проте така звітність має подвійне призначення, що зумовлює її особливий статус. А. Колот зазначає: «соціальну звітність слід розглядати як інститут, що сприяє налагодженню зв'язків із громадськістю та допомагає компаніям завоювати довіру заінтересованих сторін завдяки

відкритому, об'єктивному висвітленню їх внеску у розв'язання економічних, соціальних, екологічних питань. Водночас соціальна звітність є важливим інструментом прийняття управлінських рішень, визначення стратегії розвитку компанії» [161, с. 6]. Тобто, на відміну від звітності про економічну безпеку чи звітів про витрати на якість, нефінансова звітність, як звітність про стан соціальної відповідальності підприємства, призначена задовольнити інформаційні запити як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Та у спеціальній літературі основна увага приділяється відповідності нефінансової звітності інформаційним потребам зовнішніх користувачів. Що ж стосується потреб соціально відповідального управління – керівників підприємства, вони практично не досліджені.

Таким чином, спеціальні управлінські звіти мають особливе призначення. Вони складаються з метою надання інформації безпосередньо для прийняття рішень у процесі вирішення певної проблеми, виконання певних програм.

Як зазначалося вище, ініціатором складання управлінської (у тому числі спеціальної) звітності є керівники різних рівнів управління та інші фахівці підприємства. Відповідно за відсутності ініціативи з їх сторони спеціальні управлінські звіти не складаються. Наприклад, проведене Н. Чернопиською дослідження показало наступне: 80% респондентів вказали, що найбільш «вагомим чинником, що зумовив необхідність застосування логістики на підприємстві, є пошук резервів зниження витрат, натомість лише 8% респондентів ведуть облік логістичних витрат» [355]. Як результат, відсутня спеціальна управлінська звітність про витрати на логістичну діяльність, яка б дозволила підвищити їх ефективність.

Підкреслимо: переважна більшість дослідників ігнорують той факт, що за своєю сутністю, формою, періодичністю подання та іншими характеристиками такі довідки є спеціальною управлінською звітністю. Отже, на неї поширюються вимоги та принципи, характерні для управлінської звітності в цілому. Зокрема, зазначимо таке.

Загальні принципи [370] та вимоги до форми представлення інформації [248, 9], а також інші переважно спеціальні вимоги, які висувають користувачі до управлінської звітності [79, с. 125–126; 125, с. 18–19; 218, с. 84; 248; 299, с. 28; 371, с. 19–20; 373, с. 155 та інші], можна віднести і до спеціальної управлінської звітності, у тому числі такі як суттєвість, об'єктивність, достовірність, корисність, адресність, економічність, повне висвітлення тощо. Разом з тим, деякі з них набувають особливого змісту та значення саме для спеціальної управлінської звітності (табл. 2.10).

Об'єктивно, що вимоги до змісту спеціальної управлінської звітності формулюють особи, відповідальні за реалізацію відповідних програм та завдань [4; 192 та інші]. Отже, вони мають специфічний характер, вимагають індивідуального підходу і залежать від суті конкретної проблеми та показників, які дозволяють оцінити ефективність і динаміку їх виконання.

Таблиця 2.10

Основні вимоги до спеціальної управлінської звітності

Назва принципу	Зміст принципу
1. Релевантність	Інформація має бути доречною відносно мети (програми, завдання), для досягнення якої вона надана, і включати відповідні показники, без яких неможлива об'єктивна оцінка результатів виконання програм/завдань і прийняття ефективних управлінських рішень
2. Аналітичність	Звітність має включати не лише фактичні показники, але й обґрунтовані припущення щодо причин виявлених відхилень та прогнози; коментарі щодо невизначеності надаваної інформації
3. Достатність і суттєвість	Дані спеціальних управлінських звітів мають бути достатньо повними для прийняття рішення щодо певної програми/завдання і ніяким чином не мають містити зайвої інформації
4. Співставність	Спосіб подання звітних даних і показників має забезпечувати їх порівняння у часі (попередніх звітних періодів), а також з плановими/нормативними показниками для виявлення відхилення та оцінки динаміки

Закінчення табл. 2.10

Назва принципу	Зміст принципу
5. Уніфікація	Спосіб подання звітних даних і показників має бути стандартизованим для забезпечення доступності сприйняття інформації
6. Відкрита архітектура	Регламент і стандартизація способу подання звітних даних та показників мають забезпечувати інтеграцію спеціальних звітів з формами фінансової та іншої управлінської звітності для підвищення її корисності
7. Зворотного зв'язку	Спосіб подання звітних даних і показників має забезпечувати можливість вибору або коригування форм звітності по запитам користувачів

За змістовим наповненням [248] спеціальна управлінська звітність є тематичною, оскільки її складають за ключовими показниками, що відображають динаміку виконання поставлених завдань або вирішення конкретних проблем. Разом з тим, на відміну від звичайних тематичних звітів, спеціальні звіти надають не лише при виникненні відхилень по найбільш важливих показниках. Подібно комплексним, спеціальні звіти складаються зазвичай за місяць або за інший звітний період і включають інформацію про виконання планів та використання ресурсів; видаються регулярно і відображають показники, необхідні для загальної оцінки результатів діяльності та контролю виконання прийнятих рішень.

Оскільки для кожної з актуальних для підприємства проблем, програм чи напрямів соціально-економічної діяльності доцільно формувати окремі форми звітів, система управлінської звітності має бути реструктурована. Зміст і обсяг таких звітних форм буде мати дискреційний характер. За умови, що це представляє інтерес для управління підприємством, форми спеціальної управлінської звітності можуть бути інтегровані з іншими видами звітності. Наприклад, бюджет і звіт про витрати на забезпечення якості продукції

з бюджетом і звітом про фактичні витрати на виробництво продукції, витрати за видами діяльності тощо.

Підхід до визначення структури спеціальних звітів має спільні риси зі складанням аналітичних звітів, які відображають інформацію про результати виконання рішень та причини відхилень за окремими аспектами діяльності. Наприклад, причини, що впливають на якість продукції (появу внутрішніх і зовнішніх дефектів), рівень логістичних витрат, зумовлюють недостатню економічну стійкість підприємства і перевитрату ресурсів, а також фактори ризику в певних напрямках діяльності тощо.

Вирішенням специфічних завдань на великому підприємстві опікується окремий підрозділ, а на малому підприємстві – це може бути одним із функціональних обов'язків керівника або його заступника. Відсутність загального розуміння щодо механізмів збору та опрацювання інформації про результати реалізації специфічних програм/завдань підприємством призводить до виконання менеджерами непритаманних їм функцій зі збору інформації із-за нехтування можливостей системи обліку щодо надання інформації. Наприклад, З. Якубович зазначає: «працівник відділу економічної безпеки складає звіт про отримані результати проведеної роботи та подає його...», при цьому у якості джерел «інформації, необхідної для розрахунку показників, що характеризують кожен складову економічної безпеки підприємства... повинні слугувати: нормативні акти, первинні та зведені документи підприємства, матеріали ревізій, аудиту, перевірок податкової служби, відомості про контрагентів, матеріали маркетингових досліджень тощо» [372, с. 74].

Фактично йдеться про підготовку спеціальної звітності (щодо економічної безпеки) підприємства. Разом з тим, показники фінансової складової, а також частково кадрової, ви-

робничо-технологічної та інші звітні показники, на які вказує науковець, визначаються в бухгалтерському фінансовому обліку (про це, зокрема, згадує Н. Тертична). При цьому названий працівник мав би більше уваги приділити аналізу зібраної інформації, у тому числі обробці даних, отриманих з різних джерел, перевірці наявності усієї необхідної інформації та порівнянню показників, а також визначенню кількісних і якісних показників за кожною складовою економічної безпеки підприємства та комплексного показника рівня економічної безпеки.

Таким чином, при складанні спеціальної управлінської звітності, з метою усунення дублювання виконуваних працівниками підприємства операцій і робіт особливу увагу слід приділити визначенню першоджерел необхідної інформації, розподілу обов'язків щодо її збору.

Разом з тим зауважимо, що розподіл відповідальності за розробку та виконання програм/завдань діяльності не має безпосереднього зв'язку з ієрархією управління підприємством чи центрами витрат, тому забезпечення адресності спеціальної управлінської звітності вимагає іншого підходу. Слід враховувати розподіл обов'язків щодо виконання відповідної програми/завдання та його контролю. Подібно до іншої управлінської звітності, спеціальна звітність повинна мати адресний характер і надаватись управлінському персоналу, який займається вирішенням відповідної проблеми. Враховуючи особливий характер спеціальної управлінської звітності, саме вони мають визначати вимоги до її змісту, форми, структури та періодичності подання. Менеджери, за словами В. Палія, мають роз'яснити або, іншими словами, грамотно поставити завдання «бухгалтерам та іншим виконавцям, що складають внутрішню звітність, яка інформація, в якому вигляді і обсязі, в які терміни їм необхідна» [248]. Це дозво-

лить забезпечити ефективний зворотний зв'язок: отримати обліково-звітну інформацію, яка стане основою прийняття рішень у процесі складання програм, а також планування, сприяння, контролю й аналізу діяльності з їх виконання окремими працівниками, підрозділами або підприємством в цілому. Управлінська звітність, а саме інформація, яка у ній відображена, має позбавити її користувачів невизначеності щодо результатів чи ефективності діяльності відповідальних осіб, його підрозділів, підприємства. Враховуючи зазначене, і оцінюється корисність інформації (звітності) для її користувачів [169].

У цілому вимоги, принципи та методичні прийоми складання спеціальних управлінських звітів подібні до іншої управлінської звітності. З огляду на це, визначення місця спеціальних звітів у складі управлінської звітності сприяє створенню методичної бази для її розробки, впровадження та використання. Зазначене дозволить підвищити оперативність інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень та ефективність розв'язання поставлених завдань.

Узагальнюючи наведені результати дослідження, зазначимо, що спеціальна управлінська звітність потребує подальших досліджень з урахуванням загальних принципів, вимог до форми представлення інформації і рекомендацій щодо складання управлінської звітності.

РОЗДІЛ 3

МОДЕЛЮВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ ТЕХНОЛОГІЇ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

3.1. Засадничі аспекти моделювання управлінської звітності

Моделювання надзвичайно важливе у розвитку конкретних галузей наукових знань. Так, бухгалтерський облік не є винятком і, враховуючи загальні тенденції розвитку економіки, активно користується можливості методу моделювання у формуванні своєї теорії та адаптації до практики.

Моделювання є основою для створення законів, закономірностей, формування принципів, правил та підходів. Кожен елемент методу бухгалтерського обліку ґрунтується на певній спеціальній моделі і видозмінюється завдяки процесам її моделювання.

Організація та підготовка різної інформації на основі облікових даних не можуть ефективно реалізовуватися без постійного їх пристосування до потреб користувачів інформації. Зміни в обліковій системі, її організації і функціонуванні відбуваються завдяки використанню методу моделювання. Процес моделювання дозволяє вносити зміни до певних компонентів системи, підвищуючи її життєздатність.

Дослідження наукової літератури з проблем моделювання показало досить широкий спектр проблем, які автори вирішують, будуючи та видозмінюючи різні типи моделей. Цікавим є факт застосування точних методів моделювання в економічних дослідженнях (економіко-математичних, статистичних, кібернетичних, програмування), а також методів, специфічних для оцінки відносин між людьми (психологічних, ігрових, конфліктних ситуацій, соціально-адаптаційних) [364].

У сфері моделювання бухгалтерського обліку відомі праці Е. Гільде, який розробляв проблеми моделювання нормативного обліку на промислових підприємствах. Я. Соколов досліджував як теоретичні засади моделювання в

бухгалтерському обліку, так і проблеми автоматизації інформаційного середовища з використанням модельного методу. Важливий внесок у теорію облікового моделювання також зробили П. Арьков, А. Бородкін, Л. Горшкова, М. Деркач, В. Івашкевич, Я. Крупка, А. Лузін, І. Мацкевичюс, А. Наринський, Р. Рашитов, Н. Ублієв, А. Шапошніков.

Сучасні дослідження у цій галузі продовжують Л. Ващенко, Л. Воскресенська, Т. Герасименко, В. Губенко, В. Євдокимов, С. Івахненко, І. Ковтун, Ю. Кузьмінський, К. Маценко, О. Рейтер, Г. Суков, Л. Сухарева, Н. Філоненко, В. Чиж, С. Шпак, В. Юденко та інші.

Серед авторів, які розглядали проблеми економічного моделювання, слід назвати В. Штоффа, що розкривав філософські проблеми моделювання, визначав роль моделей у пізнавальних процесах.

Теорію економіко-математичного і статистичного моделювання на макро- та мікроекономічному рівнях управління розвивав В. Німчинов. Н. Бусленко велику увагу приділяв проблемам застосування кількісних методів моделювання у виробничій сфері. Ю. Маркін, Р. Орехова вивчали проблеми імітаційного моделювання у промисловості, застосування автоматизованих систем управління, економіко-математичних методів моделювання.

Отже, метод моделювання широко застосовується в економічних дослідженнях. У більшості праць дається визначення методу моделювання або поняття моделі, в окремих – наводяться завдання методу моделювання, функції, які виконує моделювання, деякі вимоги до моделей. Проте зазначені складові методу моделювання розглядаються несистемно, і лише з окремих сторін розкривають теоретичні й практичні аспекти застосування методу у наукових дослідженнях. Залишається недостатній рівень висвітлення моделювання управлінської звітності як ефективної системи моделювання.

Термін «модель» (французькою *modele*, від латинського *modulus* – міра, зразок, норма) є аналогом (схема, структура, знакова система) визначеного фрагменту природної чи

соціальної реальності, продукту людської культури, концептуально-теоретичного утворення – оригіналу [275]. Модель – це штучно створений об'єкт у вигляді схеми, фізичних конструкцій, знакових форм або формул, який, будучи подібним до досліджуваного об'єкта (або явища), відображає і відтворює в більш простому й узагальненому вигляді структуру, властивості, взаємозв'язок і відносини між елементами цього об'єкта. Прийнято умовно розділити моделі на три види:

- фізичні (що мають природу, схожу з оригіналом);
- математичні (їх фізична природа відрізняється від прототипу, але можливий математичний опис поведінки оригіналу);
- логіко-семіотичні (конструюються зі спеціальних знаків, символів і структурних схем).

Між названими типами моделей немає жорстких кордонів.

За визначенням Р. Шеннона, модель є уявленням об'єкта, системи або ідеї в деякій формі, яка відрізняється від самої цілісності. Модель може слугувати для досягнення однієї із двох основних цілей: або описової, якщо модель слугує для пояснення і (або) кращого розуміння об'єкта, або приписової, коли модель дозволяє передбачити і (або) відтворити характеристики об'єкта, які визначають його поведінку. Основною характеристикою моделі є спрощення реальної життєвої ситуації, до якої вона застосовується. Усі несуттєві фактори при моделюванні відходять на другий план. Саме тому модель допомагає вирішити будь-які проблеми.

У дослідженні З. Рябової [293] досить глибоко проаналізовано підходи до виділення типів моделей. Автор дійшла висновку, що функції моделі вказують на широту та різноманітність її призначення. Її характеристика дозволяє виокремити модель серед інших теоретичних категорій.

Як відзначає Л. Даниленко [81], під моделлю необхідно розуміти систему взаємопов'язаних параметрів, які виражають суть управлінського рішення.

Проаналізувавши наукові джерела, можна дійти висновку, що модель – це об’єкт в ідеалі, аналог реально існуючих складних явищ і процесів. У моделі відсутні другорядні деталі, моменти та випадковості.

Процес побудови моделі в наукових джерелах має назву – моделювання.

Моделювання – творчий цілеспрямований процес конструктивно-проектної, аналітико-синтетичної діяльності з метою відображення об’єкта (системи) у цілому або його окремих складових, які визначають функціональну спрямованість об’єкта (системи), забезпечують стабільність його існування та розвитку. Моделювання здійснюється на наукових засадах системного підходу та теорії моделювання з урахуванням закономірностей і специфіки функціонування конкретного об’єкта [245].

В. Маслов, спираючись на дослідження В. Пікельної, доводить: моделювання є не лише методом, а й підсистемою (самостійною стадією) управління, яка має специфічні функції та форми прояву. Основним призначенням моделювання є передбачення мети, змісту та технології майбутньої інформації, а також її відображення у певній формі й моделі найбільш адекватної системи, об’єкта, процесу тощо, які підлягають управлінню [196].

Найбільш повне визначення моделювання надає Р. Суходольський, який трактує його як процес створення ієрархії моделей, в якій деяка реально існуюча система моделюється в різних аспектах і різними засобами [321].

Застосування моделювання в сучасній науці та практиці управління обумовлене характерними особливостями, притаманними науковому пізнанню, і на які звертали увагу І. Алдохін та С. Куліш [5]: як підкреслюють переваги моделювання, що полягають у легкості створення моделей, в можливості довільно й легко змінювати режими їх роботи та характеристики, здійснювати необхідні виміри в лабораторних умовах. Саме тому значну увагу питанням застосування моделювання до процесу вироблення та прийняття

управлінських рішень нині приділяють науковці, серед яких В. Бурков, Г. Джавахадзе [42], О. Бутник [45], А.П. Караваєв [140], І. Ляшенко [190] та інші.

В. Завгородній зазначає, що зміст моделювання полягає у встановленні між елементами облікового процесу логічних та економічних взаємозв'язків, необхідних для роботи системи автоматизованого управління [9]. Так, моделювання у бухгалтерському обліку слід розуміти як певний метод поєднання в єдине ціле елементів сукупності, що надає можливість позиціонувати їх відносно потреб користувачів обліку або ж інших завдань. Тобто, результативність використання моделювання буде впливати на здатність облікової системи не лише самодостатньо та повноцінно функціонувати, а й відповідати критеріям інформаційної системи.

За Я. Соколовим моделювання – це метод бухгалтерського обліку, що дозволяє вивчати факти господарського життя і господарські процеси не прямо і безпосередньо, а через навмисно створені ним образи та описи – символи [311]. І далі: «Слід зазначити, що деякі фахівці в галузі обліку трактують моделювання як специфічно новий додатковий елемент бухгалтерського методу. Перелік цих елементів вони просто доповнюють моделюванням. Однак таке трактування помилкове. Моделювання не додатковий елемент, а новий більш важливий аспект, що дозволяє глибше і детальніше розглянути проблеми бухгалтерського обліку» [311].

Подібно, як послідовне застосування пар методів, трактує визначення методу бухгалтерського обліку Ю. Кузьмінський: документації та інвентаризації, оцінки й калькуляції, рахунків і подвійного запису, балансу та звітності, для моделювання предмета і відображення інформації про нього [178].

Із найновіших розробок, що стосуються моделювання систем бухгалтерського обліку, слід виділити монографію М. Шигун «Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія» [362]. Автор підняв проблеми щодо функціональності та властивостей моделювання бухгалтерського обліку на макро- і мікрорівнях, розкрив

особливості моделювання облікової системи в умовах міжнародної та внутрішньої стандартизації бухгалтерською обліку, оцінки ефективності процесів моделювання обліку на рівні суб'єкта господарювання.

В. Євдокимов стверджує, що основним завданням моделювання системи бухгалтерського обліку є дії, пов'язані зі збором, обробкою даних та їх узагальненням у вигляді облікової інформації, сутність якої має відповідати вимогам релевантності та потребам і запитам користувачів.³

В. Жук розглядає моделювання в бухгалтерському обліку як комплексне застосування його методів та наукових підходів для відображення господарських процесів і явищ не прямо чи безпосередньо, а через специфічно створені символи та описання. Моделювання, на думку вченого, включає розробку методик як впорядкованої системи застосування методів бухгалтерського обліку для відображення певного процесу чи явища, а також методичних рекомендацій як сукупності алгоритмів, що визначають послідовність реалізації методик [11].

На думку В. Жука, помилково вважається (і це певним чином закріплено законодавством), що моделювання має здійснюватися у практичному сегменті обліку власниками та менеджерами підприємств. Учений розглядає моделювання як важливу складову розвитку теорії й практики бухгалтерського обліку, яка передбачає, окрім іншого, і розробку методик та методичних рекомендацій (описань). Дослідник говорить про два основних аспекти моделювання (методичного забезпечення): облікова політика стосовно фінансового обліку та облікові моделі стосовно управлінського обліку. При цьому розробка методик (як впорядкованої системи застосування методів обліку для відображення певного процесу чи явища) або методичних рекомендацій (як сукупності алгоритмів, що визначають послідовність реалізації методик) є важливою та невід'ємною складовою інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку [11].

³ Євдокимов В.В. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель : монографія / В.В. Євдокимов, С.Ф. Легенчук, Д.О. Грицишен. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 419 с.

Таким чином, моделювання в основному стосується окремих елементів облікової системи та облікової політики конкретного підприємства. Безумовно, що облікові моделі на рівні підприємства дозволять визначити найбільш доцільні, оптимальні методичні прийоми бухгалтерського обліку для підвищення якості інформації, покращання процесів підготовки і прийняття рішень, прогнозування результатів господарської діяльності та шляхів удосконалення бухгалтерського обліку в рамках окремого суб'єкта господарювання. Проте виявлення найбільш істотних характерних рис та особливостей систем бухгалтерського обліку у світовому масштабі в умовах глобалізації обумовлюють використання моделювання у процесі прийняття управлінських рішень. Це дозволить оптимізувати процес управління суб'єктом господарювання, забезпечити своєчасність прийняття та реалізації правильних і об'єктивних управлінських рішень, спрямованих на досягнення мети діяльності підприємства, на основі результатів аналізу інформації фінансової звітності.

У сучасних умовах управлінський облік є одним з найефективніших способів забезпечення управління підприємством інформацією, яка має відповідати загально визначеним вимогам, що постійно видозмінюються та доповнюються. Формування моделі управлінського обліку визначають дві його особливості – орієнтація на користувача інформації та оперативність надання даних. При цьому потреби менеджерів в інформації для прийняття рішень і контролю будуть залежати, по-перше, від функціональної сфери, у якій вони спеціалізуються, по-друге, від їхнього становища в організаційній структурі підприємства. У зв'язку із цим інструментом виявлення інформаційних зв'язків усередині підприємства, які продукують дані для підтримки прийняття тактичних і стратегічних рішень, є моделювання управлінської звітності.

Управлінська звітність – це інтегрована система інформаційної підтримки процесу управління, метою якої є забезпечення інформаційних потреб користувачів, що полягає у формуванні показників на основі інформації, отриманої

у різних підсистемах обліку, а також підготовка звітів у формі та в терміни, що відповідають запитам різних груп користувачів [188]. Отож модель управлінської звітності – це складний процес, продуктом якого є інформація.

Основна роль моделювання управлінської звітності проявляється у створенні умов для вивчення явищ чи процесів, що є недоступними для безпосереднього спостереження за ними.

Моделювання управлінської звітності дозволить: здійснювати аналіз діяльності підприємства як складної економічної системи, планувати можливі наслідки кожного з альтернативних кроків, запропонувати проект управлінського рішення в тій або іншій конкретній ситуації.

Наведемо можливі етапи моделювання управлінської звітності підприємства (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Етапи моделювання управлінської звітності підприємства

Найважливішим поняттям при моделюванні є поняття адекватності моделі, тобто її відповідності модельованому об'єкту або процесу. Адекватністю моделі є умовне поняття, оскільки повна відповідність моделі реальному зразку неможлива. При моделюванні мають на увазі відповідність моделі наочному об'єкту щодо тих властивостей, які вважаються істотними для дослідження. Перевірка адекватності моделей є серйозною проблемою, яку ускладнює трудність

вимірювання економічних величин. Але без подібної перевірки застосування результатів моделювання може не лише виявитися даремним, але й принести значну шкоду.

Якщо вибрати як класифікаційну ознаку характер моделей, то методи моделювання можна поділити на [122]:

- матеріальне (наочне) моделювання;
- фізичне моделювання;
- аналогове моделювання;
- ідеальне моделювання;
- знакове (формалізоване) моделювання, зокрема математичне моделювання;
- інтуїтивне моделювання;
- комбінування попередніх методів.

Окрім розглянутих математичних моделей, слід зупинитися на організаційних моделях, які побудовані на принципах математичного імітаційного моделювання, що дозволяє вирішувати широкий спектр проблем облікового забезпечення управління. Специфіка цих моделей полягає в тому, що при їх побудові не слід прагнути до зайвої деталізації даного об'єкта, яка лише формально «підвищує» ступінь адекватності, а по суті звужує сутність організаційних проблем мало-значущими формальними чинниками. Основні вимоги організаційних моделей управлінської звітності підприємства такі:

1) повнота моделей означає, що стосовно кола цих організаційних проблем на їх основі можна ухвалювати обґрунтовані економічні рішення;

2) несуперечність моделі означає, що з її допомогою не можна дійти до двох взаємовиключних рішень;

3) моделі, при побудові яких ураховувалися основні принципи організації виробництва.

Зміст останнього полягає в тому, що при створенні організаційних моделей облікового забезпечення мають братися до уваги випадкові чинники, наявність різноманітних резервів виробничої системи, еластичність моделі, характер системних взаємозв'язків як усередині системи, так і поза нею. Зі сформульованих вимог впливає, що при моделюванні

управлінської звітності враховуються її базисні складові, основні їх характеристики, взаємозв'язок між елементами, а також реакція цих елементів на прийняття управлінських рішень.

Моделювання управлінської звітності базується на таких принципах:

– здійсненності – розроблена модель має забезпечити досягнення мети з практичною достовірністю та за певний час; рівень практичної достовірності визначається характером завдання, що вирішується, і можливими негативними наслідками;

– множинності моделей – складність досліджуваних систем і велика різноманітність характерних їм властивостей не дозволяє побудувати одну адекватну модель управлінської звітності;

– агрегування – складна система включає підсистеми й може бути побудована з певним рівнем адекватності, що надасть змогу управляти якістю моделі;

– параметризації – при побудові моделі складної системи певні її компоненти можуть моделюватися в достатньо простій абстрактній формі, що дозволяє спростити модель, а це знижує рівень її адекватності;

– інформаційної достатності – при повній відсутності інформації про систему побудова її моделі неможлива, тоді як при наявності повної інформації відпадає необхідність моделювання.

Як зазначає Ю. Зима [120], моделювання управлінської звітності передбачає, в першу чергу, опис та аналіз процесів усередині підприємства. Процес формування управлінської звітності можна трактувати як бізнес-процес, який є обов'язковою складовою діяльності компанії. Інформація як кінцевий продукт стає ресурсом управління, що забезпечує можливості прийняття рішень, без яких існування бізнесу є неможливим, і робить сам процес формування звітності життєво необхідним для підприємства. Саме тому розробка моделі починається з аналізу бізнес-процесів, виявлення взаємозв'язків та аналізу можливих змін.

Впровадження системи управлінської звітності та вдосконалення її моделі здійснюється за підходами удосконалення процесів в організації: удосконалення бізнес-процесів (Business Process Improvement) або управління бізнес-процесами (Business Process Management – BPM). Обидва підходи мають позитивні та негативні сторони, своїх прихильників і критиків, однак спільним для них є обов'язкове охоплення процесів у цілому по підприємству. У цьому контексті управлінська звітність не є відокремленою системою, а потребує моделювання, впровадження та вдосконалення як важливий, спільний з іншими, бізнес-процес.

З наведеного вище можна зробити наступні висновки: при моделюванні управлінської звітності доцільно використовувати вже існуючі методи й моделі, що позитивно зарекомендували себе на практиці. Будь-яке завдання управлінського рішення можна записати у вигляді функції реалізації в умовах визначеності, ризику й невизначеності. При побудові системи моделей необхідно використовувати ключові ідеї розглянутих моделей.

Врахування розглянутих і систематизованих теоретико-методичних складових економічного моделювання в дослідженнях наукового і практичного характеру забезпечить безумовну наукову основу їх проведення, оперативність отримання та достовірність даних про об'єкт пізнання.

3.2. Інформаційне забезпечення формування управлінської звітності

Актуальність формування оптимального та якісного інформаційного забезпечення управлінської звітності обумовлена декількома факторами. Головні з них – постійне збільшення обсягів інформації та витрат на її формування, обробки і зберігання, пряма залежність між прийняттям управлінського рішення та якості отриманої інформації.

Обсяги інформації, дійсно, постійно збільшувалися, а складність її обробки зростала. Наприклад, у США частка людей, що займаються збором, обробкою та аналізом інформації, у загальній кількості працюючих зросла за останні п'ятдесят років багаторазово і на сьогодні перевищила 50%, при цьому вартість документообігу склала 100 мільярдів доларів на рік. Із початку ХХ ст. інформаційний потік збільшився приблизно в 30 разів. І це явище характерне для усіх промислово розвинених країн. Таке зростання багато в чому визначається й тим, що продуктивність праці людей, зайнятих в інформаційній сфері, зростає набагато повільніше, ніж у тих, що безпосередньо створюють матеріальні цінності.

Майже півсторіччя тому американський математик, батько кібернетики Норберт Вінер сказав про інформацію: «Інформація є інформація, не матерія і не енергія» [232], бажаючи підкреслити її особливу, нематеріальну сутність. Людству знадобилося 30–40 років, щоб перетворити інформацію з категорії наукової в комерційну, у такий же принципний чинник розвитку, як сировина та енергія.

Разом з тим, розуміння сутності інформації досить неоднозначне (дод. 3) і до сьогодні не є визначеним. Ми погоджуємося з думкою Е. Голубкової: у широкому сенсі інформація є абстрактним поняттям, що має безліч значень залежно від конкретного контексту [72]. Уявляється, що з точки зору формування управлінської звітності **інформація** є масивом знань, необхідних для прийняття ефективного управлінського рішення. Знання знаходять свою матеріалізацію у повідомленнях, які є наслідком групування знань про об'єкти управління. Саме тому ми не погоджуємося з точкою зору щодо того, що інформацію доцільно ототожнювати із формами її прояву [281, 354, 121].

На практиці знання отримують на підставі **даних** – величин, їх співвідношення, словосполучень, фактів, обробка яких дозволяє формалізувати інформацію. Дані – це необроблені факти й числа.

Повідомлення – це форма представлення інформації. Для прийняття управлінських рішень повідомлення набувають форму управлінської звітності.

Дані, інформація та повідомлення утворюють систему інформаційного забезпечення (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Структура інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень

Нерідко інформацію ототожнюють з інформаційним ресурсом [337, с. 98; 240, с. 66]. Як наслідок, в літературі можна спостерігати розвиток теорій з вимірювання витрат на інформацію та їх співвідношення з отриманими доходами (прибутками, вигодами). Однак в практиці управління застосування запропонованих методик не завжди є виправданим. По-перше, масив інформації є настільки різноманітним, що не завжди можливо виміряти витрати на його отримання. По-друге, застосування самих методик оцінки витрат на отримання інформації та вигід від неї потребує додаткових витрат, виникнення яких призводить до зменшення вигід. І, по-третє, майже неможливо оцінити один із головних показників інформації – її якість. Інколи якість інформації може бути високою, а витрати на її отримання низькі, і навпаки. Тож використання по відношенню до інформації терміна ресурс, який підлягає об'єктивній оцінці, не є виправданим.

В економічній літературі виділяють наступні вимоги до інформації: кількісна та якісна повнота, актуальність, достовірність, точність, корисність, щільність, доступність сприймання, оперативність, нейтральність, об'єктивність, єдність, аналітичність, релевантність, зіставність, раціональність,

ефективність, прозорість, превалювання сутності над формою, співставленість [337, 240, 265]. Цей список можна продовжувати без кінця. На наш погляд, необхідно сформулювати не вимоги, а чіткі підходи до формування інформації. Саме вони дозволяють на стадії збору даних сформувати масив інформації, що задовольняє потреби користувачів.

Знання (інформація), отримані людиною, досить різноманітні. Для формування управлінської звітності використовується управлінська інформація. В літературі можна зустріти різні точки зору щодо сутності управлінської інформації (дод. З). Як правило, висновки більшості авторів ґрунтуються на розгляді інформації як сукупності даних, ресурсів, повідомлень, відомостей тощо. Виходячи з проведеного дослідження, під **управлінською інформацією** ми розуміємо масив знань, необхідний для прийняття управлінських рішень.

Головним постачальником інформації для прийняття управлінських рішень є бухгалтерський облік, кінцевим продуктом якого є облікова інформація (дод. И), що має фактографічний характер. Проте, для продукту бухгалтерського обліку притаманні так звані «вузькі місця», які унеможливають отримання повної інформації, необхідної як для поточного, так і для стратегічного управління. За думкою професора С. Голова, серед обмежень бухгалтерського обліку можна виділити:

- методологічні – обмеження, що обумовлені застосуванням загальноприйнятих принципів, які визначають пріоритети в процесі формування інформації у фінансовій звітності;
- регуляторні – обмеження, які ускладнюють застосування альтернативних підходів до формування необхідної інформації;
- орієнтованість на відображення внутрішніх процесів [71, с. 374].

Можна додати ще одне обмеження, притаманне бухгалтерському обліку, – необхідність використання докумен-

тування як одного з методичних прийомів. З одного боку, застосування документації дозволяє виконати такі вимоги до інформації як об'єктивність, адресність тощо. Проте склад реквізитів первинної документації майже не був змінений з часів СРСР і, як наслідок, дані, отримані на їх підставі, не в змозі задовольнити потреби сучасного управління підприємством. Виникає потреба у використанні даних оперативно-технічного обліку.

Використання даних фінансової звітності не дозволяє проаналізувати стан об'єкта по відношенню до зовнішнього середовища, тому при прийнятті рішень доцільно також використовувати дані статистичного обліку.

Таким чином, інформація для потреб управління має ґрунтуватися на даних бухгалтерського, оперативно-технічного та статистичного обліку.

Разом з тим, ми розділяємо точку зору професора В. Осмятченко, що «...сформулювати принципи, які претендують на універсальність положення, достатньо складно та й недоцільно» [244, с. 95]. В умовах ринкової економіки підготовлена облікова інформація має розглядатися з позиції її остаточного впливу на прийняття рішень.

Однак, однієї лише облікової інформації, навіть трансформованої під запити користувачів, недостатньо для прийняття рішень. Якщо розглянути ланцюг реалізації функцій управління, функція прийняття рішення та регулювання передбачає попереднє виконання функцій обліку, контролю, аналізу та планування. Саме тому в управлінських звітах мають знайти відображення:

- фактично досягнуті результати в окремих видах господарської діяльності;
- оцінка внутрішніх і зовнішніх факторів, що вплинули на результати виконання цілей підприємства;
- планові та прогнозні індикатори розвитку підприємства на майбутній період.

Таким чином, підставою для формування управлінської звітності мають бути усі повідомлення, отримані на підставі **економічної інформації**, під якою ми розуміємо знання, отримані на підставі даних обліку, контролю, аналізу та планування. Таке визначення не відповідає розповсюдженій в літературі думці (дод. Л), проте кореспондує із загальним розумінням нами сутності інформації.

Функціонування підприємства забезпечується *інформаційними комунікаціями (потоками)* – сукупність повідомлень, які циркулюють у системі і необхідні для здійснення процесів управління. Інформаційний потік характеризується: джерелом виникнення, напрямом, періодичністю, ступенем сталості, структурою, обсягом і щільністю, видом носія інформації, інформаційною ємністю окремих повідомлень, ступенем використання.

Горизонтальний інформаційний потік пов'язує органи управління, які знаходяться на одному рівні. Вертикальний інформаційний потік пов'язує органи управління різних рівнів, він може бути висхідним і низхідним, тобто спрямованим від вищих органів управління до нижчих і навпаки.

Загальну схему формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень наведено на рис. 3.3. За сутністю наведена модель розширює модель, що була представлена на рис. 3.2.

Як видно з рисунків 3.2 та 3.3, в основу процесу інформаційного забезпечення потреб користувачів покладено **загально-кібернетичний підхід**: «вхід – обробка – вихід». На вході формуються економічні, технічні, комерційні, нормативно-правові та інші повідомлення, отримані із внутрішнього і зовнішнього середовища. Обробка – масив управлінської інформації, який має бути систематизований та згрупований відповідно до запитів користувачів. Вихід – управлінська звітність, що містить повідомлення, необхідні для прийняття управлінських рішень.

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

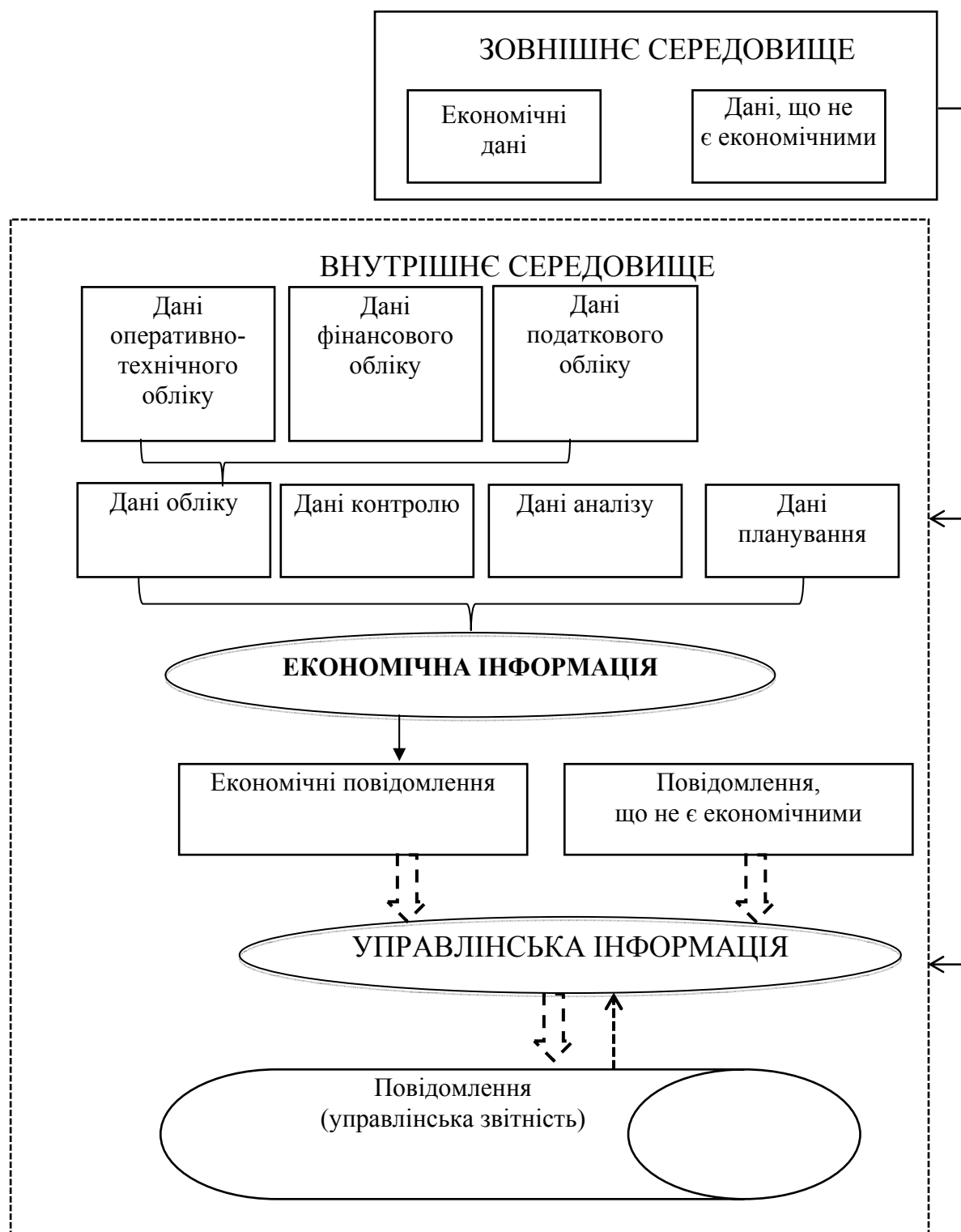


Рис. 3.3. Загальна схема формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень

Автоматизовані системи обробки інформації дозволяють керівникові отримувати значну кількість різноманітної оперативної управлінської інформації. Це відбувається завдяки інтегрованій обробці різних видів первинної економічної інформації і призводить до створення єдиної інформаційної бази, дані з якої можуть потім багаторазово використовуватися усіма структурними одиницями підприємства.

Доцільність використання **інтеграційного підходу** до формування управлінської інформації підтверджують провідні вчені та фахівці [244, с. 106; 27, с. 76; 254, с. 16; 162, с. 15].

Увесь масив інформації інтегрується в єдину інформаційну базу або систему, перевагами якої є:

- 1) розрізнені інформаційні потоки і блоки об'єднуються в єдиний інформаційний масив;
- 2) зменшується ймовірність припущення помилок в оброблюваній інформації;
- 3) зростає швидкість обробки та обміну інформації;
- 4) підвищується ефективність використання вихідних повідомлень.

Складові єдиного блоку управлінської інформації мають бути систематизовані відповідно до інформаційних запитів. Саме тому ми розділяємо думку професора С. Петренко, що проблема відсутності комплексного бачення підходів до організації процесу інформаційного забезпечення призвела до необхідності застосування методології **системного підходу**, реалізація якого ґрунтується на аналізі взаємозв'язку кожної ієрархічної підсистеми у системі управління підприємством і на формуванні рівнів інформаційного забезпечення в межах інформаційних центрів [254, с. 18]. С. Петренко запропонувала використовувати цей підхід при будові інформаційного забезпечення внутрішнього контролю. На наш погляд, він може бути розповсюджений на всю модель інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

При виділенні інформаційних центрів має бути використаний також **цільовий підхід** – необхідність групування управлінської інформації за запитом користувачів. Необхідність

застосування такого підходу підтримують В. Осмятченко [244, с. 95], М. Бенько [27, с. 105] та інші вчені [254]. Лише трансформуючи зібрану інформацію в спектрі інтересів осіб, які приймають участь в управлінні господарською діяльністю підприємства, можна ухвалювати дієві управлінські рішення. Діяльність у системі «інформація-користувач» забезпечується за допомогою комп'ютерно-інформаційних систем і відбувається в сучасних умовах у комунікаційній системі «інформація – комп'ютерно-інформаційна система – користувач інформації».

Основною властивістю, яка характеризує користувача інформації в системі управління, є його **інформаційна потреба**, яка, перш за все, визначається його професійною діяльністю.

Поняття «інформаційна потреба» є інтегрованим. Окрім об'єктивних інформаційних потреб, обумовлених посадовими обов'язками користувача інформації, слід враховувати і суб'єктивні аспекти формування інформаційних потреб, які можуть бути викликані особистою метою користувача інформації. Оскільки інтереси суспільного виробництва апріорі впливають як на професійні, так і на особисті інтереси користувача інформації, можна умовно вважати, що інформаційна потреба формується шляхом взаємодії професійних та особистих інтересів.

Категорії «Інформація», «Інформаційне забезпечення» нерідко ототожнюють з «Інформаційною системою» (дод. Л). Висновки, отримані на підставі проведеного дослідження, дозволяють нам погодитися з точкою зору, що **інформаційна система** – це «...сукупність інформації, апаратно-програмних і технологічних засобів, засобів телекомунікації, баз і банків даних, методів процедур обробки даних, персоналу управління, які реалізують функції збирання, передавання, обробки й накопичування інформації для підготовки та прийняття ефективних управлінських рішень» [327, с. 586].

Структуру інформаційних систем відображено на рис. 3.4.

Розділ 3. Моделювання управлінської звітності
в інформаційній технології прийняття управлінських рішень

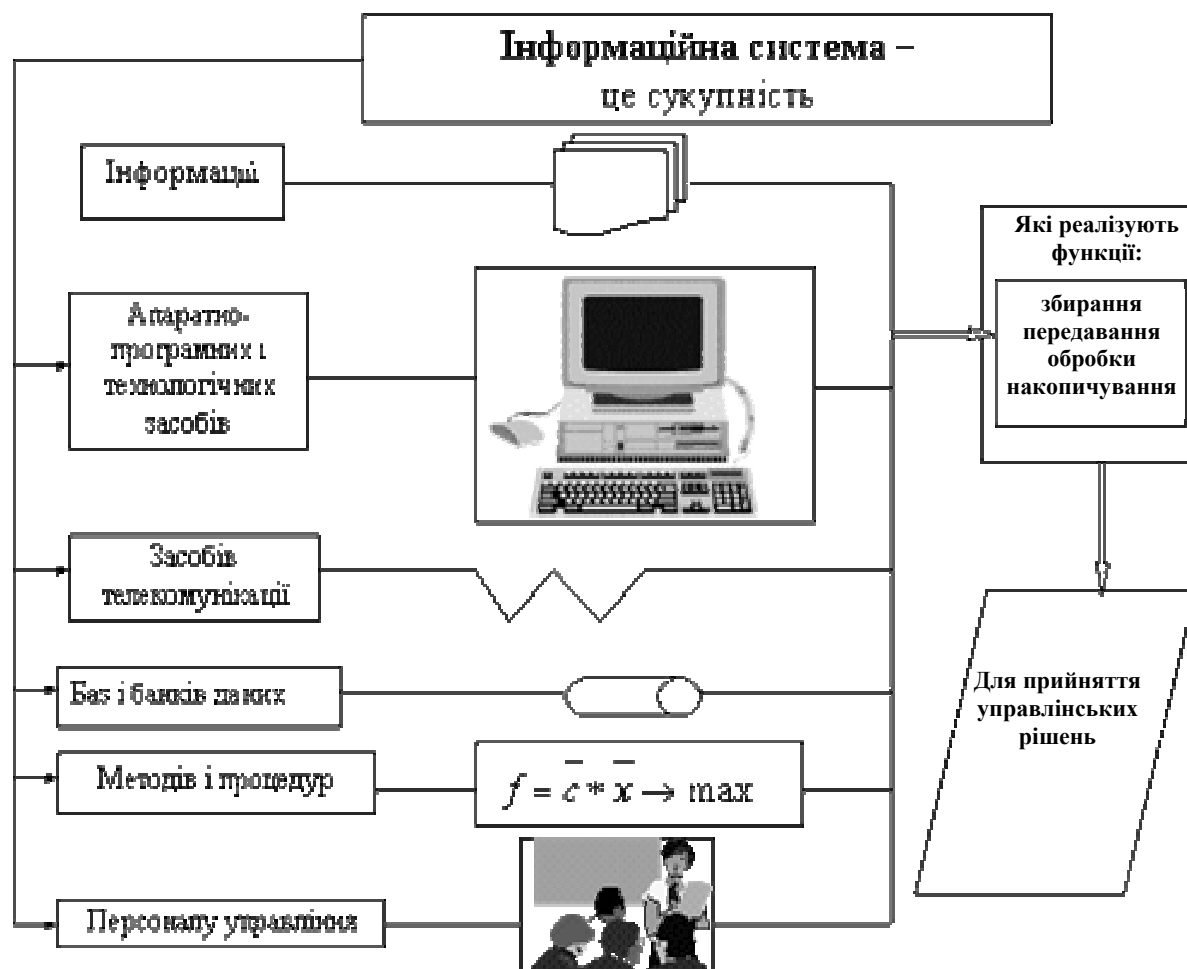


Рис. 3.4. Структура інформаційних систем [34, с. 587]

У роботі інформаційної системи можна виділити такі етапи як:

- зародження даних – формування первинних повідомлень, що фіксують результати певних операцій, властивості об'єктів і суб'єктів управління, параметри процесів, зміст нормативних та юридичних актів тощо;
- накопичення і систематизація даних – організація такого їх розміщення, яке б забезпечувало швидкий пошук і відбір потрібних відомостей, методичне оновлення даних, захист їх від спотворень, втрати, деформування цілісності тощо;

- обробка даних – процеси, внаслідок яких на підставі раніше накопичених даних формуються нові види даних: узагальнюючі, аналітичні, рекомендаційні, прогнозні. Похідні дані також можуть зазнавати подальшого оброблення, даючи відомості глибшої узагальненості тощо;

- відображення даних – подання їх у формі, придатній для сприйняття людиною. Передусім – це виведення на друк, тобто виготовлення документів на так званих твердих (паперових) носіях. Широко використовують побудову графічних ілюстративних матеріалів (графіків, діаграм) і формування звукових сигналів.

Таким чином, можна стверджувати, що інформаційне забезпечення є складовою інформаційної системи.

Інтегрований масив управлінської інформації потребує систематизації. В економічній літературі достатньо уваги приділено питанням класифікації управлінської інформації та її окремих складових (дод. М). Таким чином, в основу систематизації має бути покладена цільова спрямованість інформації на задоволення запитів користувачів інформації при прийнятті управлінських рішень.

Керівники підприємства на різних етапах його розвитку потребують різноманітної інформації. У певний момент підприємству важливіше сконцентруватися на тактичних цілях. За умови зростання компанії все більшого значення набудуть стратегічні цілі. Відповідно що й вимоги, висунуті до повідомлень управлінської інформації – реквізитів управлінської звітності, будуть змінюватися.

Саме тому для системи управлінського обліку важливо швидко реагувати на зміни вимог користувачів, тож керівники компанії не завжди можуть чітко визначити, які саме підходи в управлінському обліку необхідно змінити, щоб він максимально відповідав профілю та масштабам підприємства. Відповідно й інструменти, що використовуються в системі управлінського обліку, також можуть істотно різнитися як за технічними можливостями, так і за складністю та вартістю їх впровадження.

Щоб налагодити управлінський облік, деякі компанії допускають низку помилок. Наприклад, намагаються створити максимально складну систему обліку, закладаючи в неї максимально можливу кількість показників. Як результат – великі втрати часу й ресурсів на збір даних і складання звітності, перевантаженої інформацією. Практика показує, що зі 100 показників, які знаходяться в такому звіті, топ-менеджер вивчає лише 5–10, а решта – якщо й потрібні, то дуже рідко. Для побудови якісної системи управлінської звітності необхідно співвідносити витрати з досягненим результатом. В іншому випадку постановка управлінського обліку на підприємстві може обернутися неефективним використанням власних ресурсів.

Іншою, не менш поширеною помилкою, є бажання отримати «все й одразу», тобто перед командою, що розробляє систему звітності, ставлять завдання зробити одразу «все» і «правильно». Таке завдання найчастіше буває дуже об'ємним і трудомістким. У результаті компанія ризикує отримати результат, не цілком відповідний її очікуванням.

Таким чином, задля отримання управлінської звітності з оптимальним співвідношенням «затрати-вигода» кожне підприємство має самостійно побудувати оптимальну класифікацію управлінської інформації.

Поділяємо думку, що в «ідею» будь-якого методологічного прийому або реального факту господарського життя доцільно вносити «момент прибутку», тобто брати до уваги операції, що впливають на фінансовий результат. При цьому кожен об'єкт має розглядатися з погляду його впливу на прибуток [244, 346].

До головних факторів, що впливають на систематизацію інформації в управлінських звітах, можна віднести:

– *Мету функціонування компанії*, що відображає його стратегію та спрямування діяльності. Досвід провідних компаній світу на кшталт Apple свідчить: основний задум у підприємницькій діяльності має більше значення, ніж виробнича, організаційна та фінансова структури, потужності підприємства тощо.

– *Обсяг діяльності компанії.* На невеликих підприємствах першочерговим завданням є відображення фінансового становища, фінансових результатів і грошових потоків. Простіше кажучи, мінімальний пакет управлінської звітності представлятиме собою управлінський баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів. Це дозволить менеджменту мати мінімально необхідне представлення про те, як підприємство працює, і дозволить проводити розрахунок базових фінансових показників рентабельності та ліквідності. На середніх і великих підприємствах має сенс запровадити уніфікований пакет управлінської звітності з додатковими звітами для відображення специфіки діяльності, тобто необхідно розробити єдину політику управлінського обліку, форми, методологію та консолідований пакет. Окрім того, для великих компаній, а також груп компаній дуже актуальна так звана «флеш-звітність», що містить найбільш важливі для оперативного прийняття рішень повідомлення. Для такої звітності головним критерієм є оперативність, тоді як точність цифр стає другорядною. Зауважимо, що нефінансові показники для таких підприємств не менш важливі, ніж фінансові. До нефінансових показників відносяться, наприклад, ефективність складської діяльності, логістики, функції управління людськими ресурсами, інтелектуальним капіталом, показники задоволеності клієнтів (як зовнішніх, так і внутрішніх), нові форми обслуговування, якість продукції, збільшення числа клієнтів, частка ринку, кількість реклаमाцій і швидкість обслуговування одного клієнта тощо.

– *Організаційну та фінансову структури підприємства.* Інформаційна система є частиною організації, а ключові елементи будь-якої організації – структура й органи управління, стандартні процедури, персонал, субкультура. Структури управління будь-якої компанії традиційно діляться на два рівні: поточний і стратегічний. Поточний рівень управління забезпечує вирішення багаторазово повторюваних завдань та операцій і швидке реагування на зміни вхідної поточної інформації. На цьому рівні досить великі як обсяг

виконуваних операцій, так і динаміка прийняття управлінських рішень. Цей рівень управління забезпечує вирішення завдань, що вимагають попереднього аналізу інформації. Стратегічний рівень забезпечує вироблення управлінських рішень, спрямованих на досягнення довгострокових стратегічних цілей організації. Оскільки результати прийнятих рішень проявляються через тривалий час, особливе значення на цьому рівні має планування.

– *Галузеву належність та виробничу структуру підприємства.* Кожну галузь відрізняють певні технологічні особливості, що впливають на грошові потоки, формування витрат, характер зробленого продукту, тривалість виробничого циклу тощо. Виробнича структура безпосередньо впливає на склад функціональних служб, центрів відповідальності, чисельність працівників, логіку взаємозв'язку між ними.

– *Потужності господарської діяльності, інформаційних технологій та засобів.*

Як видно з матеріалу, наведеного у дод. М, автори виділяють окремі види інформації за ознаками, що не враховують комплексний характер управлінської інформації. Ми погоджуємося із думкою професора С. Петренко, що проблема відсутності комплексного бачення підходів до організації інформаційного забезпечення призвела до необхідності його систематизації по інформаційно-аналітичних центрах [254, с. 18]. Мабуть, у такому центрі доцільно об'єднати увесь обсяг управлінської інформації (економічної внутрішньої, економічної зовнішньої, неекономічної внутрішньої, неекономічної зовнішньої) про об'єкт управління (рис. 3.5).

При будові інформаційно-аналітичних блоків необхідно враховувати, що управлінський облік є комерційною таємницею, отож кожен суб'єкт господарювання самостійно обирає його форми та прийоми. Проте доцільно окреслити **основні пріоритети**, якими доцільно керуватися при виділенні інформаційно-аналітичних блоків.

1. Оптимальність обсягу представлення інформації. Наявність інформації в обсязі, що перевищує потреби користувача, призводить до зниження ефективності її сприйняття і використання, збільшує непродуктивні витрати, пов'язані зі

збором, обробкою та зберіганням зайвої інформації. Брак інформації знижує якість прийнятих рішень і результативність дій. У цьому зв'язку великого значення набуває регулювання інформаційних потоків, що дозволяє регламентувати обсяг інформації, необхідної для реалізації встановлених цілей.

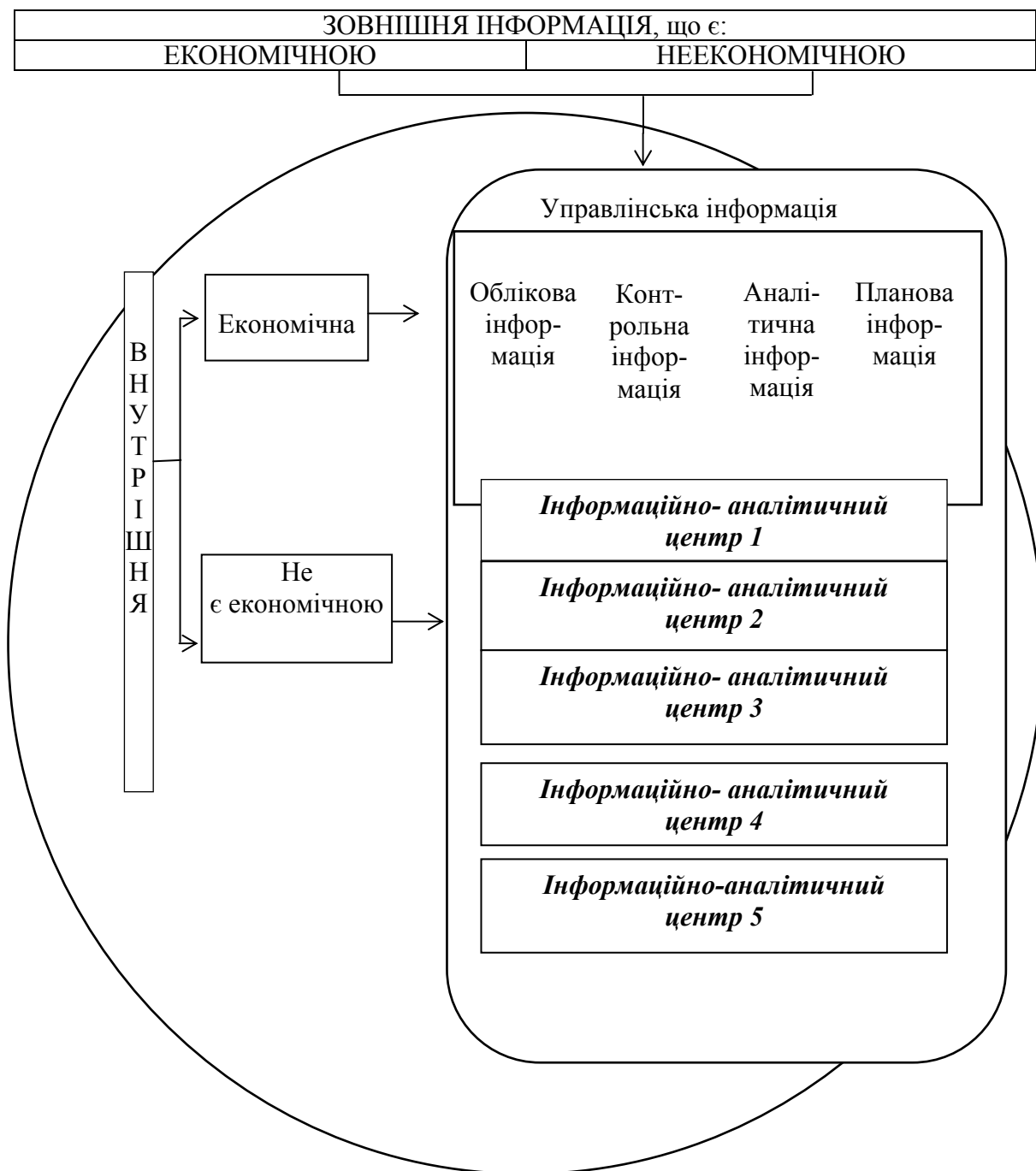


Рис. 3.5. Систематизація управлінської інформації за інформаційно-аналітичними центрами

2. Адекватність відображення станів і процесів. Інформація має однозначно фіксувати специфіку об'єкта, не допускати різних її тлумачень. Важливою проблемою є підбір показників, що найбільш адекватно відображають досліджувані характеристики.

3. Ефективність сприйняття. Йдеться, насамперед, про структуру та форми подачі інформації, що сприяють швидшому її засвоєнню.

4. Своєчасність подання. Терміни подання інформації мають забезпечувати швидку реакцію компанії на зміни, що відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищі, задовольняти потреби користувачів. Жорсткий контроль термінів дозволить уникнути можливих втрат, пов'язаних з їх недотриманням.

5. Релевантність (від латинського *relevo* – спрощувати). Означає, що повідомлення мають задовольняти конкретні інформаційні запити користувачів.

6. Альтернативність. Передбачає, що кінцевим продуктом управлінської інформації є повідомлення про альтернативні варіанти дії, які дозволяють менеджеру обрати найбільш оптимальний шлях вирішення проблеми.

7. Трансакції. Основу економічної теорії трансакційних витрат становлять дослідження Ф. Найта про поведінкові аспекти «внутрішньої організації», що допомагають підкреслити специфіку виконуваних завдань як адміністративного механізму господарської координації. Розвиваючи ці положення, Р. Коуз сформулював проблематику економічної організації в термінах порівняльного інституційного аналізу. Він запропонував розуміти підприємство як альтернативні способи економічної організації. Різноманітність управлінських рішень, за думкою Р. Коуза, полягає у виборі на користь організації трансакцій усередині підприємства [171].

При формуванні обліково-аналітичних блоків необхідно враховувати також *особливості кінцевого продукту, а саме управлінської звітності*.

Можна погодитися, що структура управлінської звітності включає звіти відповідно до наступної класифікації.

1. Комплексні звіти (надаються щомісяця). У них можуть відображатися такі показники як: рентабельність, структура доходів і витрат, показники дебіторської заборгованості, сума запасів і рух грошових коштів.

2. Звіти за ключовими показниками (надаються на конкретну дату в будь-який момент), а саме: кількість отриманих замовлень і недопоставки по них; обсяг випущеної і проданої продукції; відсоток несправностей; заплановані результати діяльності та ефективність використання ресурсів.

3. Аналітичні звіти. Готуються за запитом керівництва і відображають окремі аспекти діяльності: причини зростання рівня запасів, їх знецінення та втрат; зміна питомої ваги організації у відповідному ринковому сегменті тощо. Вони також відображають взаємозв'язок зовнішніх і внутрішніх факторів розвитку компанії, розкривають бізнес-ризики та сприятливі фактори розвитку підприємства [333].

Ч. Хорнгрен виокремлює два види управлінської звітності: періодичну (рутинну) та нерегулярну (спеціальну) [352]. Перша забезпечує інформаційні рішення, які приймаються з певним ступенем регулярності (щоденні звіти про маржинальний дохід, щотижневий звіт про витрати тощо), а друга формує інформацію для забезпечення рішень у ситуаціях, які виникають неперіодично.

Як показує практика, управлінську звітність можна також розбити на три блоки:

1) управлінська звітність про фінансове становище, результати діяльності та зміну фінансового стану підприємства (бюджет доходів і витрат, схеми витрат підрозділів, виробничий план, бюджет руху грошових коштів, платіжний календар, інвестиційний план);

2) управлінська звітність за ключовими показниками діяльності;

3) управлінська звітність про виконання бюджетів підприємства (звіт про рух грошових коштів, звіт про доходи та витрати, звіт про капітальні (або фінансові) інвестиції тощо).

Система управлінської звітності має також, видається, включати звіти про операційну, інвестиційну та фінансову діяльності.

У звітності доцільно відображати не лише абсолютні значення показників наявності, витрат та ефективності споживання ресурсів, але й відхилення від планових (нормативних) параметрів. Керівник будь-якого рівня і ланки управління у своїй діяльності насамперед орієнтується на ці відхилення. Крім того, у звітах, на наш погляд, можуть бути зазначені: нормативні значення показників, причини відмінностей між фактичним результатом і плановим (нормативним), виділені ключові показники, що характеризують персональну відповідальність менеджерів центрів відповідальності.

Також поділяємо думку, що в управлінській звітності необхідно поряд з фінансовими показниками відображати і нефінансові показники. Важливими є й показники якості: втрати від повернення продукції покупцями і втрати виручки від надання покупцям знижок з продажних цін. Це дозволить поставити під надійний контроль втрати виручки і прибутку, керувати процесом надання знижок із цін [48].

Як правило, при виокремленні **об'єктів інформаційно-аналітичних центрів**, в економічній літературі дотримуються загальноприйнятих підходів і виділяють об'єкти, притаманні бухгалтерському обліку, а саме: процеси, ресурси, результати [254, с. 13], активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати, фінансові результати [27]. Проте цільова спрямованість інформації потребує виділення об'єктів відповідно до вимог управлінських рішень. Саме тому обґрунтованою є точка зору професора В. Осмятченко, що основним об'єктом ухвалення рішень є «...розподіл ресурсів і зусиль між нарощуванням потенціалу та його використанням, між відтворенням і виробництвом, між теперішнім часом і майбутнім» [244, с. 106]. До ознак, що дозволяють виокремити такі об'єкти, мають відноситися не лише вимоги МСФЗ, МСБО, ПСБО, а й об'єкти, згруповані за:

- елементами систем управління (бізнес-процесами);
- сегментами діяльності;
- функціональними напрямками;

- ланцюгом створення цінностей;
- впливом на кінцеву місію компанії;
- рівнями управління та сфер відповідальності;
- спрямованістю у часі.

При виокремленні елементів системи управління (бізнес-процесів) необхідно враховувати, що діюча на підприємстві система управління відображає вимоги зовнішнього оточення та функціональне призначення об'єкта управління. Одночасно на її специфіку впливає точка зору вищого керівництва на побудову менеджменту компанії. Системність менеджменту організації досягається за рахунок узгодження підходів до формування окремих елементів управління, що визначають порядок функціонування складових її внутрішнього середовища. Найбільш загальні підходи до побудови елементів системи управління підприємством описано у праці відомого американського вченого Вільяма Оучі «Методи організації виробництва» [247]. Аналіз національних особливостей корпоративних систем управління дозволив автору виділити два полярних підходи до їх побудови, названих типово американським і типово японським. Їх опис у розрізі доповненого переліку основних елементів системи управління наведено в дод. Н.

Елементи системи управління можна поділити за сферою їх виникнення. У торговельних підприємствах внутрішню сферу утворюють – адміністративна система (менеджмент організації), персонал, матеріально-технічна база, технологія, товари та послуги, інформація, маркетинг, фінанси, організаційна культура.

Елементами зовнішньої сфери є – ринок покупців товарів та послуг, ринок товарів і послуг, ринок постачальників, технології, фінансові ринки, трудові ресурси, механізм державного регулювання, конкуренція, сфера кооперації, міжнародна сфера, інформаційна сфера.

Видається, що *сегмент діяльності* – це частина діяльності компанії в певних умовах. У перекладі з латинської слово «сегмент» (*segmentum*) означає відрізок чи частину

кола. Частинами (сегментами) можуть бути виробництво і продаж різних товарів, робіт, послуг або дані про продажі товарів одного виду в різних регіонах тощо. Розрізняють господарські та географічні сегменти.

Відповідно до законодавства України, господарський сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців [269].

Географічний сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших:

- ✓ економічними і політичними умовами географічного регіону;
- ✓ взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;
- ✓ територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг);
- ✓ характерними для географічного регіону ризиками діяльності;
- ✓ правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах [269].

Важливою перевагою управлінського обліку за сегментами є забезпечення його наскрізного характеру – об'єктом оцінки є не конкретний підрозділ, а сегмент діяльності, результат якого має цінність для споживача. Особливість управлінського обліку за сегментами наближає його до сучасних концепцій процесного управління (наприклад, *activity based budgeting* (процесно-орієнтоване бюджетування (англ.)).

Терміном **функція** (латинською *functio* – виконання, вчинення) у менеджменті позначається як набір взаємопов'язаних дій, об'єднаних у відносно самостійний напрям управлінської діяльності. Реалізація сукупності функцій управління

є суттю процесу управління. Анрі Файоль виділяв п'ять вихідних функцій управління – планування, організацію, керування, координацію і контроль [336]. У літературі з менеджменту найбільшого поширення набула класифікація, що виділяє шість найбільш загальних функцій управління – облік, контроль, аналіз, планування, прийняття рішення, регулювання.

У розрізі функцій управління розробляється перелік основних операцій, які забезпечують рух інформації, здійснюється розподіл операцій по підрозділах, уточнюється перелік управлінських рішень, що приймаються на основі повідомлень управлінської інформації, координуються терміни і дії користувачів інформаційної системи.

На рівні бізнесу найбільш загальним аналітичним інструментом є аналіз *ланцюжка додавання споживчої вартості (value chain)*, уперше введеного М. Портером.

Величина доданої вартості обчислюється як вартість реалізованого продукту (продукції, товарів, робіт/послуг) за вирахуванням його собівартості. Ланцюжок додавання вартості – опис основних процесів, що призводять до додавання вартості продукції підприємства.

Споживча вартість – це корисність продукту, здатність задовольняти яку-небудь людську потребу. Ланцюжок додавання споживчої вартості – сукупність робіт, які збільшують споживчу вартість. Додавання споживчої вартості означає, що споживач бажає або готовий оплачувати витрати на виконання тих робіт і завдань, які додають споживчу вартість продукту.

Цей підхід базується на припущенні, що конкурентоспроможність досягається шляхом оптимізації великої кількості окремих процесів, які виконує компанія при розробці, виробництві, маркетингу, постачанні та підтримці своїх продуктів і послуг. Модель ланцюжка доданої вартості представляє компанію як ланцюжок елементів базисних дій, що додають споживчу вартість до продуктів і послуг фірми. Елементи можна розділити на основну та допоміжну діяльність. Основна діяльність без-

посередньо пов'язана з виробництвом та реалізацією продуктів і послуг компанії, створенням споживчої вартості. Допоміжна діяльність включає організаційну інфраструктуру (адміністрування й управління), технологічне забезпечення діяльності, придбання обладнання тощо.

Ключовими елементами внутрішнього ланцюга цінностей торговельного підприємства є взаємопов'язані між собою напрями діяльності, які виконуються всередині фірми. Розкладаючи операції, які здійснює компанія, на взаємозалежні дії і напрями діяльності, можна краще зрозуміти структуру інформаційного продукту, який має надавати управлінський облік, визначити його основні компоненти. Кожен вид діяльності у цьому ланцюжку зв'язаний з іншим.

За рівнями управління та сферами відповідальності. Управлінська звітність традиційно залежить від рівня управління та сфери відповідальності. Інформаційне забезпечення підприємства можна представити як піраміду, що складається із наступних рівнів – експлуатаційний, рівень знань, тактичний і стратегічний (рис. 3.6).

Різні організаційні рівні обслуговують чотири головних типи інформаційних систем: системи експлуатаційного рівня, рівня знань, тактичного рівня управління і системи стратегічного управління.

У практиці менеджменту використовуються схеми організації роботи на одному рівні, що побудовані на ланцюговому принципі реалізації (принцип «доміно»). Стимулювання всього ланцюжка здійснюється за кінцевими результатами, тому кожна ланка зацікавлена в інтенсивній та якісній роботі попередньої ланки. Так досягаються високі кінцеві результати.

Системи експлуатаційного рівня забезпечують операції обліку, контролю, планування та аналізу. Це так звані системи обробки даних. Підрозділи, виокремлені за функціональною ознакою (бухгалтерія, плановий відділ), надають інформаційну, технологічну та методичну підтримку прийнятих рішень.

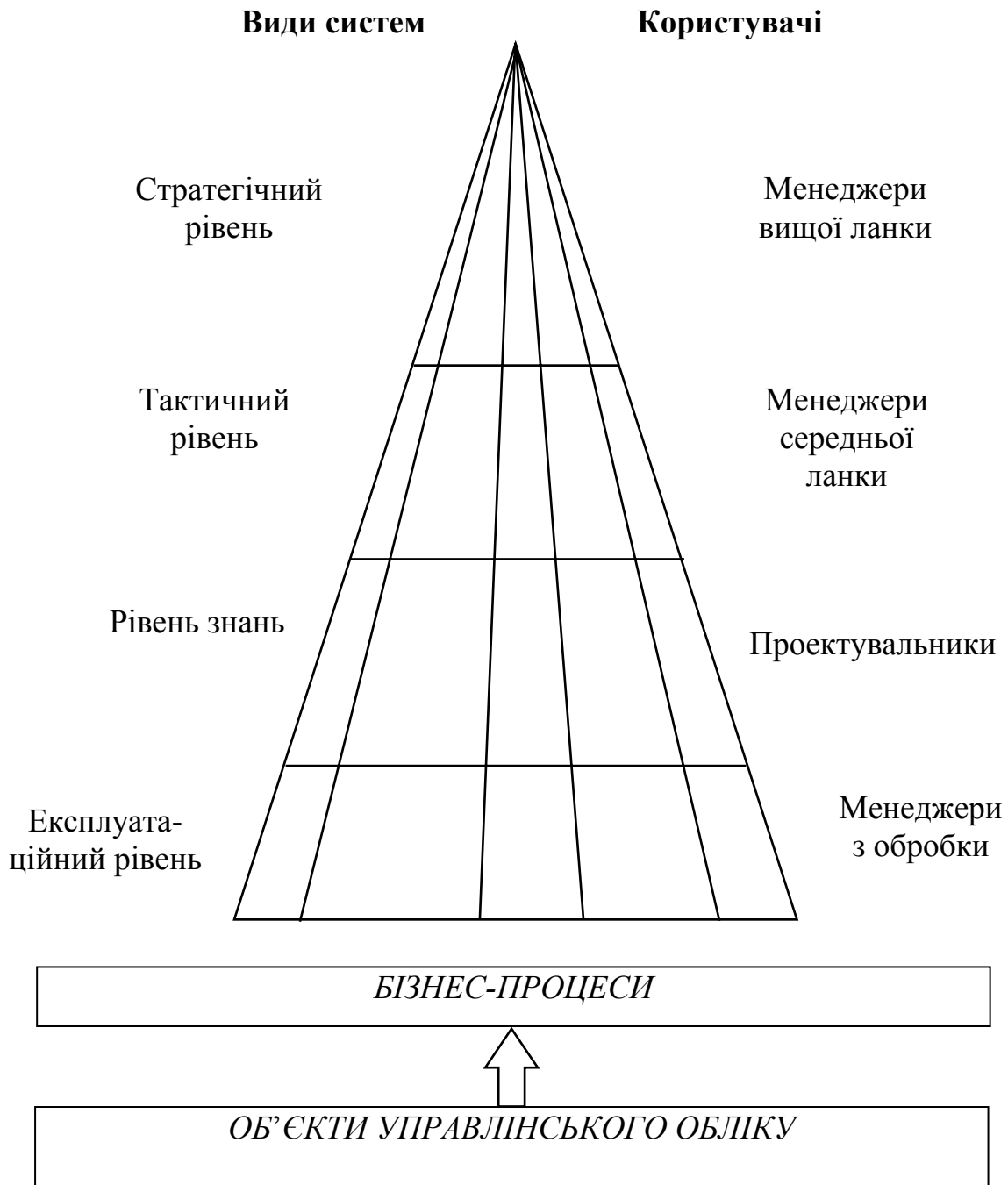


Рис. 3.6. Рівні побудови блоків інформаційного забезпечення

Системи рівня знань забезпечують автоматизацію розробки нових видів продукції, створення й підтримку електронних архівів, вилучення інформації, нових знань з електронних сховищ даних (CAD, DataWarehousing, OLAP, Data Mining).

Системи тактичного рівня призначені для забезпечення прийняття рішень та адміністративних дій середніх менеджерів.

Системи стратегічного рівня – це допомога керівникам вищого рівня. Вони готують стратегічні дослідження й тривалі прогнози як для компанії, так і для різних зовнішніх економічних процесів.

Таким чином, інформаційні системи в компаніях розроблені, аби допомогти службовцям чи менеджерам на кожному рівні реалізувати функції продажу і маркетингу, виробництва, фінансів, бухгалтерського обліку та управління персоналом. Проте чим вищий рівень управління, тим більш узагальнені показники (прибутковість капіталу, економічна додана вартість тощо). Чим нижчий рівень управління, тим вони більше деталізовані.

Кожна з різних видів систем може мати також компоненти, які використовуються різними рівнями управління одночасно. Різні системи управління взаємопов'язані як вертикально, так і горизонтально. За вертикаллю цей взаємозв'язок можна представити як впорядковані сукупності, кожна з яких складається з двох частин: керуючої і керованої. Кожній керуючій системі присутні загальноприйняті функції управління. По горизонталі – відносини рівноправного кооперування з метою спільної реалізації спільних завдань та функцій.

Для забезпечення підзвітності менеджерів необхідна система інформаційного забезпечення менеджерів відповідно до організаційної та фінансової систем управління підприємством.

За спрямованістю у часі. Оскільки управлінська інформація формується на підставі облікових, контрольних, аналітичних та планових даних, одна її частина зорієнтована в минуле, а інша частина – в майбутнє (рис. 3.7).

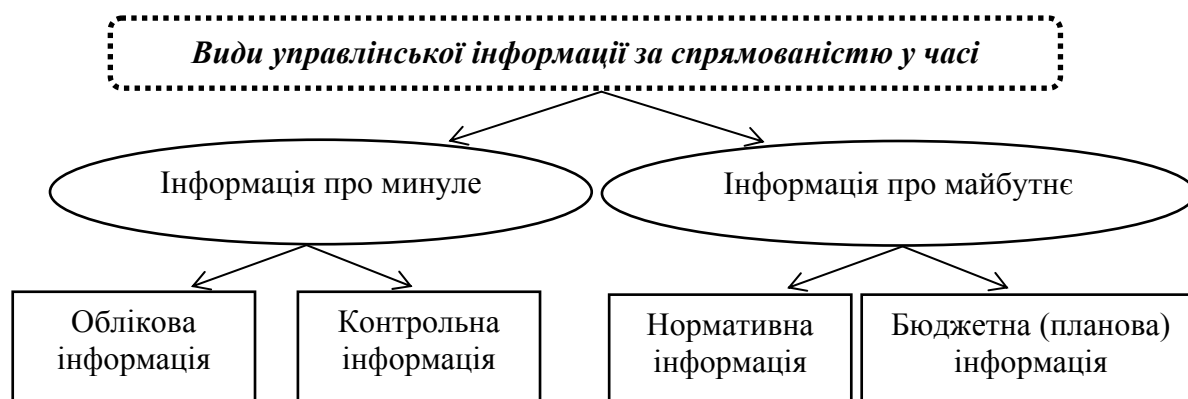


Рис. 3.7. Види управлінської інформації за спрямованістю у часі

Обліково-контрольна інформація відображає події, які мали місце. Логічно, що свій рух вона починає із відображення інформації про операції стадії постачання. Інколи підприємства обмежують формування інформаційного забезпечення лише за допомогою методу обліку фактичних витрат. Застосування цього методу дозволяє, як кінцеву мету, визначити фактичну (історичну) собівартість.

Проте основний недолік такого методу – унеможливлення оперативно сигналізувати адміністрації про непродуктивні втрати праці і ресурсів. Саме тому найбільш прогресивним вважається облік нормативних затрат і калькулювання, особливо в умовах ринкових відносин і конкуренції.

Завданням нормативного обліку є попередження нерационального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, оскільки в його основі – технічно обґрунтовані розрахункові величини затрат робочого часу і матеріальних ресурсів на одиницю.

Нормативний метод обліку затрат і калькулювання собівартості дозволяє, не чекаючи кінця місяця, регулярно аналі-

зувати причини відхилень і виявляти їх винуватців. Системне документування відхилень від норм дозволяє встановлювати причини відхилень у момент їх виникнення, тоді як при інших методах, зокрема при «історичному» підході до калькулювання, причини і винуватці відхилень якщо й виявляються, то лише після складання калькуляції собівартості.

У економічній, особливо зарубіжній літературі, поширено уявлення про те, що нормативний метод обліку отримав свій розвиток на основі американського методу «standard costs», розробленого на початку ХХ століття. Насправді ідея нормативного методу висловлювалася в обліковій літературі набагато раніше. Так, радянський бухгалтер Е. Фельдгаузен ділив затрати на «нормативні» та «відхилення». «Збираючи і групує ці ухилення, або «ненормальності» в доцільні підсумки, ми отримуємо перелік умовних результатів за даний період часу (від покупок, накладних витрат, видозмін і продажів), що може дати нам наочне і точне уявлення про успіхи справи у всіх його подробицях». Система «standard costs», яка спеціально вивчалася делегацією радянських бухгалтерів у США в 1929 році, лише сприяла прискоренню розробки і застосування нормативного методу, що є оригінальним самостійним методом обліку затрат і калькуляції собівартості.

Таким чином, комплексний підхід щодо формування управлінської інформації як комплексу інформаційно-аналітичних центрів передбачає їх групування за декількома ознаками. Такий підхід можна застосувати при використанні матричної моделі (рис. 3.8).

На підприємствах доцільно розробляти облікову політику з управлінського обліку, в якій визначати головні вимоги та підходи до виділення інформаційно-аналітичних центрів, їх склад та взаємозв'язок. Окрім того, необхідно визначити види інформації та склад даних і повідомлень для кожного центру, залежно від потреб управління конкретним підприємством.

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

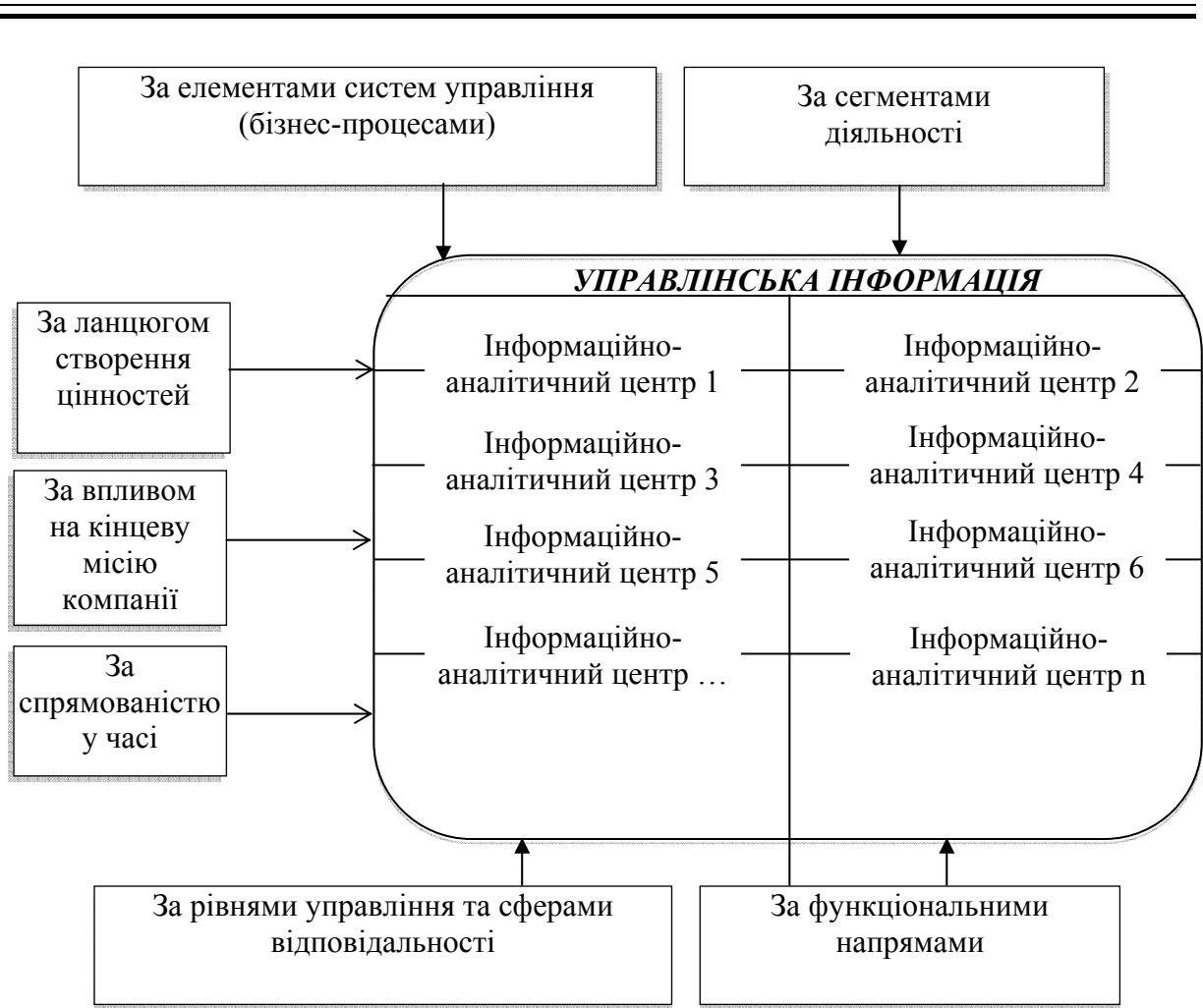


Рис. 3.8. Матрична модель формування управлінської інформації

3.3. Особливості моделювання бізнес-процесів у контексті формування управлінської звітності

Використання моделювання при побудові управлінської звітності є інструментом виявлення інформаційних зв'язків усередині підприємства, що продукують дані для підтримки прийняття тактичних і стратегічних рішень.

Під моделюванням розуміють дослідження об'єктів пізнання не безпосередньо, а непрямым шляхом, вивченням деяких інших допоміжних об'єктів [358].

Згадуючи про моделювання управлінської звітності, необхідно визначитися з наступним: що є об'єктом моделювання –

процес формування звітності, власне форми звітності, показники або інші об'єкти; які методи слід застосовувати, розробляючи модель звітності; на етапі впровадження та аналізу моделі – які методи й підходи застосовувати для виявлення недоліків та внесення необхідних змін.

Розробка моделі починається з визначення мети: для чого необхідно розробляти модель управлінської звітності в компанії, що буде кінцевою ціллю впровадження моделі. Абстрагуючись від особливостей кожного економічного суб'єкта господарювання, у найбільш загальному формулюванні метою моделювання управлінської звітності є розробка системи накопичення даних про діяльність підприємства, їх аналіз і використання для управління. Особливого значення набуває моделювання у контексті впровадження систем класів ERP (система планування ресурсів підприємства), CRM (система управління взаємовідносин з клієнтами) та інших, оскільки це призводить до зміни процесів на підприємстві. Моделювання процесів діяльності підприємства – це важливий крок у проектуванні системи звітності, який покликаний виявити неефективні, зайві з точки зору формування управлінської звітності процеси та встановити зв'язок між процесами в рамках програмного рішення.

Таким чином, актуальною є розробка та впровадження моделювання процесів у практиці діяльності українських компаній, зокрема, щодо моделювання системи формування управлінської звітності.

Огляд досліджень вказує на те, що в теоретичному аспекті моделювання в бухгалтерському обліку є сферою достатньо дослідженою. Класичними дослідженнями моделювання у бухгалтерському обліку є праці Я.В. Соколова, Р.С. Рашитова [312] та Е.К. Гильде [67]. Розробкою методологічних засад моделювання в бухгалтерському обліку займалися Т.Г. Маренич [195], С.Ф. Івахненко [131], В.М. Жук [108], М.М. Шигун [364] та інші.

Класичними працями з питань процесного управління підприємством та реінжинірингу бізнес-процесів є дослідження М. Хаммера, Дж. Чампі [345], М. Роттера [290] та інших.

У процесі моделювання управлінської звітності першочерговим питанням є визначення об'єкта моделювання. Т.Г. Маренич, аналізуючи підходи до моделювання системи бухгалтерського обліку, робить висновок про те, що «об'єктом моделювання можуть виступати не тільки окремі елементи системи бухгалтерського обліку, а й сама система у цілому. Практичними завданнями моделювання системи бухгалтерського обліку є аналіз та виявлення можливих комбінацій взаємозв'язків її складових для забезпечення виконання головної мети бухгалтерського обліку з урахуванням різних облікових теорій економічного та юридичного характеру» [195].

Трактування управлінської звітності «як внутрішньої звітності, що об'єднує всі показники про напрями діяльності, структурні підрозділи підприємства, формується для використання керівництвом при вирішенні управлінських та інших господарських завдань» [221], поєднує в собі три важливі складові: показники (і пов'язані з ними форми звітності), структурні підрозділи (або центри відповідальності, залежно від організації управлінського обліку), менеджмент підприємства (як основний користувач інформації). Окреслені складові є невід'ємними один від одного в рамках процесу. М.О. Любимов зазначає, що «управлінська звітність – це інтегрована система інформаційної підтримки процесу управління, метою якої є забезпечення інформаційних потреб користувачів, що полягає у формуванні показників на основі інформації, одержаної у різних підсистемах обліку, і підготовка звітів у формі і в терміни, що відповідають запитам різних груп користувачів» [188]. Отже, розробляючи модель управлінської звітності, слід розуміти, що йдеться не лише про моделювання звітних форм і показників, а про складний процес, продуктом якого є інформація.

На сьогодні перевага надається процесному підходу в управлінні, як такому, що дозволяє ідентифікувати та управляти

взаємодією процесів, вчасно реагувати на зміну вимог внутрішніх та зовнішніх користувачів щодо їх якості [61]. Процесний підхід у стандартах ISO 9000:2007 визнається як один із принципів управління якістю: ефективність досягається тоді, коли діяльністю та пов'язаними з нею ресурсами керують як процесом. Процесний підхід в управлінні передбачає дослідження будь-якої компанії як мережі бізнес-процесів. Процесний підхід був розроблений і застосовується з метою створення горизонтальних зв'язків у компаніях.

Серед переваг процесного підходу – можливість самостійного вирішення проблем працівниками в рамках процесу без залучення вищого керівництва та оперативність впливу на результат. Ключовим, на відміну від функціонального підходу, є не робота конкретного працівника, а результат процесу.

Порівнюючи функціональний та процесний підходи, О.А. Даниленко зазначає, що «функціональний підхід концентрується на оптимізації виконання власне функцій, ...процесний підхід концентрується на оптимізації взаємодії функцій з точки зору того, як реалізація функцій одних центрів затрат впливає на ефективність виконання функцій інших центрів затрат і відповідно на загальну ефективність виду діяльності» [82].

Процесний підхід змінює поняття структури організації. Основним елементом стає процес. Згідно із принципами процесного підходу організація складається не з підрозділів, а з процесів.

І.М. Пожарицька, аналізуючи процесний підхід в аудиті, зазначає, що основою успішної реалізації процесного підходу є вдалиий опис мережі процесів організації, тоді як адекватний опис процесів можливий за допомогою процедури моделювання, мета якого – «створення точного, достатнього, лаконічного, зручного для сприйняття і аналізу опису системи, як сукупності взаємодіючих компонентів і взаємозв'язків між ними» [264].

Т.С Морщенок вважає: процесний підхід розглядає управління як сукупність безперервних, взаємопов'язаних дій, спрямованих на досягнення цілей підприємства, що робить управління більш спрямованим на ефективність, оскільки зорієнтований на замовника продукції (послуг), а тому його застосування дозволяє досягти виробництва конкурентоспроможної продукції (послуг), вийти підприємствам на міжнародний ринок та забезпечити стабільний соціально-економічний розвиток у довгостроковій перспективі.

Процесний підхід надає можливість створювати інформаційні бази, що стосуються системи управління, уніфікувати принципи управління. Підприємства за допомогою процесного підходу можуть підтримувати умови, котрі впливають на забезпечення якості процесів виробництва.

Формуючи систему управлінської звітності, кожен окремо взятий процес слід розглядати як джерело даних для формування панелі індикаторів оцінки стану компанії та розробки рішень. Незважаючи на широке використання поняття «бізнес-процес» у науковій та спеціальній літературі, автори підходять до його трактування по-різному. Досі не відпрацьований єдиний підхід щодо тлумачення поняття «бізнес-процес» з позиції формування управлінської звітності. Потребують уточнення підходи щодо моделювання бізнес-процесів у контексті побудови системи управлінської звітності.

В.В. Рєпин під бізнес-процесом розуміє «структуровану послідовність дій по виконанню відповідного виду діяльності на всіх етапах життєвого циклу предмета діяльності. М. Хаммер та Дж. Чампі визначають бізнес-процес як сукупність різних видів діяльності, в межах якої «на вході» використовується один або декілька ресурсів, а в результаті цієї діяльності «на виході» створюється продукт, що має цінність для споживача.

На думку В.Є. Командровської та О.Ю. Морозенко, бізнес-процеси в організації неоднорідні. По суті, організаційна діяльність – це сукупність взаємозалежних бізнес-

**Розділ 3. Моделювання управлінської звітності
в інформаційній технології прийняття управлінських рішень**

процесів, які відображають реалізацію окремих функцій організації. Бізнес-процеси мають наступні важливі риси: мають внутрішніх і зовнішніх користувачів; діють усередині підрозділів компанії та між ними, а також між різними організаціями; засновані на способі виконання робіт, властивому тій або іншій організації.

Інтерпретація поняття «бізнес-процес» потребує уточнення, виходячи з потреб накопичення звітної інформації (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Тлумачення поняття «бізнес-процес» у літературі*

Автор	Визначення	Схематичне подання ключових слів
М. Hammer, J. Champy	Сукупність різних видів діяльності, в рамках якої на вході використовуються один або більше видів ресурсів, і в результаті цієї діяльності на виході створюється продукт, що має цінність для споживача	Діяльність – Створення ресурсів – Ціннісний продукт
Т.Н. Davenport, J.E. Short	Набір логічно взаємопов'язаних дій, виконуваних для досягнення певного результату бізнес-діяльності	Набір дій – Результат бізнес-діяльності
М.Е. Porter, V.E. Millar	Сутність, обумовлена через точки входу і виходу, інтерфейси та організаційні пристрої, які частково включають пристрої споживача послуг або товарів, через які відбувається нарощування вартості виробленої послуги або товару	Сутність – Точки взаємодії зі споживачем – Нарощування вартості
Е.Г. Ойхман, Е.М. Попов	Безліч внутрішніх кроків (видів) діяльності, що починаються з одного й більше входів і закінчуються створенням продукції, необхідної клієнту, і задовольняє його за вартістю, довговічністю сервісу і якості. Або – повний потік подій у системі, що описує, як клієнт починає, веде і завершує використання бізнесу	Діяльність – Створення продукту
W.E. Deming	Будь-які види діяльності в роботі організації	Діяльність – Організація

**Джерело: систематизовано на основі низки праць [378, 379, 238, 383].*

Існує погляд на бізнес-процеси як систему безперервних, взаємопов'язаних, відповідним чином упорядкованих і керованих дій (процедур, операцій, виконуваних функцій), яка, в свою чергу, є елементом механізму формування доданої вартості (споживчої цінності) через перетворення організаційних ресурсів, зосереджених на досягненні однієї комплексної цілі, спрямованих на забезпечення продуктивності та ефективності організації в цілому і забезпеченні донесення доданої вартості (споживчої цінності) до цільового ринку через бізнес-модель підприємства.

Досліджуючи шляхи оптимізації бізнес-процесів, Д. Харрінгтон та К. Есселінг зазначають, що бізнес-процеси – це логічний, послідовний, взаємопов'язаний набір заходів, який споживає ресурси постачальника, створює цінність та видає результат покупцю.

Таким чином, у множині трактувань поняття «бізнес-процес» можна виділити дві характерні складові: бізнес-процес – це діяльність або сукупність діяльностей, результатом бізнес-процесу є продукт або послуга.

Виходячи із зазначеного вище, побудова управлінської звітності з використанням процесного підходу має накопичувати дані у розрізі бізнес-процесів з деталізацією інформації про діяльність або сукупність дій, які включені в кожен окремо структурований бізнес-процес, та інформацію про кінцевий продукт.

Важливість управлінської звітності у системі підтримки прийняття рішень робить сам процес формування звітності бізнес-процесом, який можна визначити як сукупність дій, з чіткими елементами входів і виходів інформації та продукування як кінцевого продукту звітних показників.

Обов'язковим елементом процесного підходу є регламентація бізнес-процесів. Регламентація управлінського обліку та звітності здійснюється через інструменти облікової політики, посадові інструкції, положення про бюджетування, положення про фінансову структуру тощо. Обов'язковим є опис нормативного ходу процесу, можливі відхилення та точки прийняття рішень.

При впровадженні управлінської звітності, бізнес-процеси компанії ранжуються за значимістю, документуються і можуть моделюватися за функціональним принципом «як є» (модель «AS-IS»). На наступному кроці проводиться аналіз побудованих моделей та виявлення можливих відхилень у майбутньому. З урахуванням отриманого аналізу формується модель за принципом «як треба» (модель «TO-BE») (рис. 3.9).

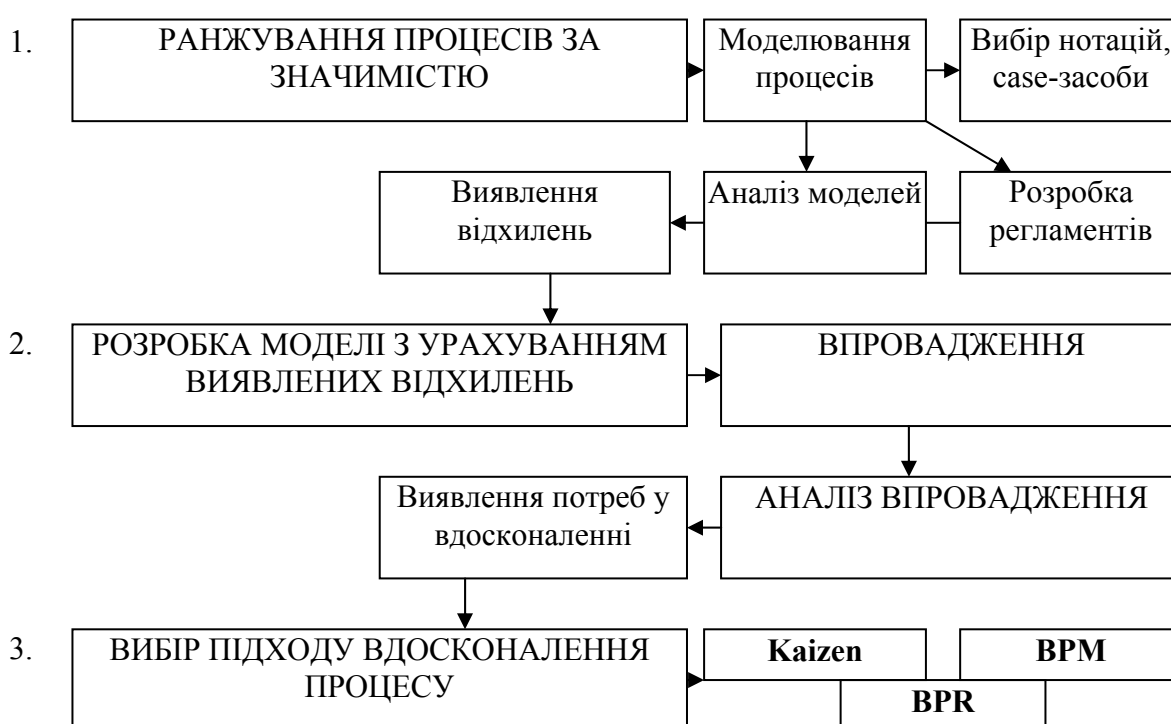


Рис. 3.9. Етапи моделювання та впровадження процесу управлінської звітності

Модель AS-IS може будуватися на основі вивчення документів (посадових інструкцій, положень про підприємство, наказів, звітів тощо), анкетування та опитування тощо. Отримана модель AS-IS слугує для виявлення некеріваних робіт, не забезпечених ресурсами робіт, непотрібних і неефективних робіт, дублювання дій та інших недоліків в організації діяльності підприємства. виправлення недоліків, перенаправлення інформаційних і матеріальних потоків

призводить до створення моделі ТО-ВЕ. Як правило, будуються декілька моделей ТО-ВЕ, серед яких визначають найкращий варіант.

Ознаками неефективної організації діяльності можуть бути: даремні, некеровані та дублюючі роботи; роботи без результату; неефективний документообіг (необхідний документ не виявляється в потрібний час у потрібному місці) тощо. Знайдені в моделі недоліки виправляються при створенні моделі ТО-ВЕ. Модель ТО-ВЕ необхідна для аналізу альтернативних шляхів вирішення завдання, також слід вказати на поширену помилку більшості моделей – це створення ідеалізованої моделі. У результаті її неможливо надалі використовувати для аналізу.

ТО-ВЕ – це не модель діяльності підприємства, а модель заходів щодо переведення підприємства на нову технологію роботи. Використовувати цю модель можна за допомогою вартісного аналізу – оцінити обсяг коштів, необхідних для придбання/розробки та впровадження інформаційної системи, тобто для впровадження різних інформаційних систем (як готових, так і створених на замовлення) і вибрати оптимальний варіант.

У процесному підході широко застосовується концепція «Plan-Do-Check-Act» (PDCA), відома як цикл Демінга.

Р. Моен та К. Норман у своїй статті «Еволюція PDCA циклу» доводять, що концепція процесного підходу має своє місце в науці та філософії уже понад 400 років. Автори зазначають: така модель є застосовуваною до всіх типів організацій, забезпечує основу для використання методів поліпшення процесів, створює умови для навчання та роботи в команді [386].

Концепція виходить з того, що процес починається на стадії планування, далі розробляються рішення, впроваджуються результати і порівнюються з необхідними, коректуються та усуваються недоліки і процес впроваджується багаторазово.

При моделюванні бізнес-процесів у контексті формування управлінської звітності слід пам'ятати про те, що: усі процеси формування звітності є взаємопов'язаними; у кожного процесу є свій споживач інформації та ключових показників; важливу роль відіграють регламенти, які дозволяють стандартизувати процеси і встановити нормативні показники; накопичення інформації про звітність здійснюється із залученням групи працівників різних підрозділів, однак відповідальним за процес має бути встановлений один, наприклад, фінансовий директор.

Після того, як процес був структурований та введений у дію, з часом з'являється потреба в аналізі відхилень та прийнятті рішень щодо удосконалення. Бізнес-процеси в компанії можуть бути змінені через:

1. Постійне поліпшення процесів (Continuous Improvement Process). Це концепція, яка передбачає незначні, але постійні поліпшення процесу за всіма його складовими. Найбільш відомим підходом, в основі якого є постійне поліпшення процесів – це японський підхід кайдзен (*kaizen*). Цей метод увів в економічну науку Масаакі Імаї. У своїй книзі він запропонував «парасольку» кайдзен, яка включає: орієнтацію на споживача, всезагальний контроль якості, роботизацію та автоматизацію, дисципліну на робочому місці, систему пропозицій, всезагальний догляд за обладнанням, канбан (замовлення в точні терміни), підвищення якості, нуль дефектів, роботу малих груп, стосунки співробітництва між працівниками та менеджерами, підвищення продуктивності, розробку нової продукції. Масаакі Імаї пропонує вважати головними дві компоненти менеджменту – підтримку та удосконалення. Під підтримкою розуміються дії, покликані зберігати поточні технологічні, управлінські та організаційні стандарти; під удосконаленням – дії, спрямовані на поліпшення чинних стандартів. Кайдзен породжує мислення, орієнтоване на процес, оскільки, щоб отримати більш високі результати, спочатку потрібно поліпшити процес. Більш того, кайдзен розрахований на людину і на зусилля, що вживаються людьми, тобто результат стає вторинним.

Із точки зору управління процесом формування управлінської звітності, такий підхід видається цілком доречним. Звітність має оперативно реагувати на потреби управління, бути гнучкою та достовірною, отож її поліпшення є постійним процесом.

2. Удосконалення бізнес-процесів (Business Process Improvement) або управління бізнес-процесами BPM (Business Process Management). BPM (Business Process Management, управління бізнес-процесами) – концепція процесного управління організацією, яка розглядає бізнес-процеси як особливі ресурси підприємства, що безперервно адаптуються до постійних змін.

Цикл BPM складається з таких етапів: на першому етапі відбувається формування стратегії, визначення цілей і планування діяльності. На цьому етапі необхідно визначити склад показників, які будуть характеризувати те, що бізнес перебуває в керованих умовах. На останньому етапі аналізуються отримані результати, приймаються управлінські рішення щодо коригування мети.

Для реалізації концепції BPM в організації можуть бути впроваджені новітні технології: лінійка програмних продуктів Bentley System, SmartPlant P & ID, SmartPlant Instrumentation, SmartPlant 3D, інструмент ARIS Business Designer.

Це підхід, спрямований на те, аби з метою підвищення їх ефективності допомогти організаціям оптимізувати бізнес-процеси. Зміни процесів здійснюються поступово, але обов'язково на систематичній основі. BPM включає будь-яку комбінацію моделювання, автоматизації, виконання, контролю, вимірювання та оптимізації потоків ділової активності для підтримки цілей компанії, що охоплюють системи, співробітників, клієнтів, партнерів усередині і за межами кордонів підприємства [6]. Незначна зміна процесів ще не означає BPM. Виконання управління бізнес-процесами – тобто процес має бути описаний за принципом «end-to-end view»: змінюючи процес, слід розуміти його повністю, всі його складові та кінцеву мету. З позиції BPM, управлінська

звітність – лише складова глобальної активності компанії і її удосконалення можливе лише з позицій удосконалення всіх підходів до управління діяльністю.

3. Реінжиніринг бізнес-процесів BPR (Business Process Reengineering). Цей підхід, автором якого є М. Хаммер, виник на початку 90-х років ХХ століття. У його основі – переосмислення існуючих процесів та їх радикальна зміна (перепроєктування). На відміну від трьох вказаних вище підходів, реінжиніринг передбачає швидку зміну процесів. Також у цьому підході основна увага приділена застосуванню інформаційних технологій.

Реінжиніринг застосовується тоді, коли потрібна кардинальна зміна у побудові не окремих бізнес-процесів, а всього бізнесу.

На думку Л.М. Черчик, ознаками реінжинірингу бізнес-процесів є: інноваційність, оскільки впроваджується новітній підхід управлінського, техніко-технологічного плану; складність і системність, оскільки передбачається оперувати великою кількістю елементів зі складним характером взаємодії; ієрархічність як підпорядкованість елементів нижчого рівня елементам вищого рівня; цілісність як властивість системи виконувати задану цільову функцію у повному обсязі; структурованість, оскільки передбачається чітке визначення меж взаємодії, завдань, відповідальності адекватно до організаційної структури, що націлена на реалізацію поставленої мети; рухливість або гнучкість, яка закладається у системі планування, організаційного забезпечення прийняття управлінських рішень; унікальність і неповторність, оскільки формується й запроваджується в конкретних умовах і під впливом зовнішнього середовища, що з часом зміниться; адаптивність – здатність змінювати свою структуру і вибирати варіанти поведінки відповідно до нових цілей та під впливом зовнішнього середовища.

Реінжиніринг з позиції формування управлінської звітності потрібен тоді, коли доводиться вибудовувати систему звітності «з нуля» із подальшим впровадженням інформаційних систем і технологій. Проект реінжинірингу бізнес-

процесів з урахуванням розробки системи управлінської звітності можна розділити на такі етапи: розробка образу майбутнього бізнесу з одночасною розробкою системи показників та індикаторів, які демонструють рівень досягнення запланованих стратегічних цілей; аналіз існуючих бізнес-процесів – проводиться дослідження компанії і складаються схеми її роботи нині, водночас проводиться аналіз задоволення потреб в інформації для підтримки рішень; розробка нових бізнес-процесів – створюються нові та (або) змінюються колишні процеси і підтримуюча їх інформаційна система, тестуються нові процеси; впровадження нових бізнес-процесів.

Підсумовуючи, можна зробити наступні висновки:

1. Моделювання управлінської звітності передбачає, в першу чергу, опис та аналіз процесів усередині компанії. Власне процес формування управлінської звітності можна трактувати як бізнес-процес, який є обов'язковою складовою діяльності компанії. Інформація як кінцевий продукт стає ресурсом управління, що забезпечує можливості прийняття рішень, без яких існування бізнесу є неможливим, а це робить сам процес формування звітності життєво необхідним для компанії. Розробка моделі починається з аналізу бізнес-процесів, виявлення взаємозв'язків та аналізу можливих змін. Моделювання управлінської звітності може здійснюватися через інструменти графічних нотацій та case-засоби.

2. Впровадження системи управлінської звітності та удосконалення її моделі здійснюється за тими ж підходами, що й удосконалення процесів в організації: BPM або BPR. Обидва підходи мають позитивні та негативні сторони, своїх прихильників і критиків, однак спільним для них є обов'язкове охоплення процесів у цілому, погляд на діяльність компанії як єдине ціле. У цьому контексті управлінська звітність не є відокремленою системою, а потребує моделювання, впровадження та удосконалення як важливий, спільний з іншими, бізнес-процес.

3.4. Моделювання управлінської звітності та бюджетів

Одним з найбільш складних і важливих елементів управлінського обліку є система управлінської звітності, що дозволяє керівництву підприємства зрозуміти межі своїх можливостей щодо отримання необхідних відомостей від виконавців, можливостей інформаційної і технічної служб, а також отримати ці відомості оформленими належним чином, тобто у тому вигляді, в якому ними зручно користуватися для прийняття управлінських рішень. Окрім того, система управлінської звітності – це результат діяльності будь-якої системи управлінського обліку підприємства.

При формуванні системи управлінської звітності необхідно: визначити форму, терміни подання звіту і відповідального за його складання; скласти схему формування управлінських звітів, визначити власників вихідної інформації, а також наділити відповідального за звіт працівника певними повноваженнями, тобто адміністративно дозволити йому отримання інформації у її власників; визначити користувачів інформації та встановити дозволені для них межі отримання інформації.

Впровадження управлінської звітності на підприємстві може здійснюватися за такими етапами:

- формування групи управління процесом розробки і впровадження управлінської звітності;
- розробка корпоративних стандартів управлінської звітності;
- розробка конкретних форм управлінської звітності підприємства.

На першому етапі створюється група управління впровадженням управлінської звітності. Така група може координувати розробку методики управлінського обліку в цілому та його організацію на підприємстві.

Представники групи мають: приймати оперативні рішення в процесі виконання поставлених завдань щодо розробки управлінської звітності; сформулювати робочу (проектну)

групу в центральному офісі та на місцях (або філіях, якщо такі існують), яка впроваджуватиме управлінську звітність на місцях, адмініструватиме систему та програми звітності; керувати процесом розробки управлінських звітних форм і контролювати його в цілому.

На другому етапі відбувається формування корпоративних стандартів: фінансового обліку (встановлюється облікова політика, робочий план рахунків, шифри аналітичного обліку); матеріального обліку (розробляється довідник-кодифікатор матеріалів; встановлюються стандарти обліку руху товарних запасів, первинні документи, облікові реєстри та супровідні документи; принципи управління складськими запасами в розрізі матеріалів); виробничого обліку (визначається перелік і склад витрат на виробництво продукції, методика розподілу витрат обслуговуючих господарств, порядок розрахунку собівартості продукції основного та допоміжного господарства). Наведений перелік корпоративних стандартів є орієнтовним і залежатиме від виду діяльності господарської одиниці, масштабів діяльності, організаційної структури, наявності або відсутності філій та інших чинників.

Третій етап передбачає розробку і впровадження конкретних форм управлінської звітності на промисловому підприємстві.

На цьому етапі встановлюється перелік звітних форм відповідно до завдань групи управління впровадженням управлінської звітності, здійснюється аналіз необхідної інформації для формування відповідного документа. Форми можуть змінюватися за зовнішнім виглядом, за способами подання інформації.

Аналіз необхідної інформації для формування управлінського звіту здійснюється на основі бухгалтерських реєстрів. При цьому цілком можливим може бути факт відсутності в облікових реєстрах інформації, необхідної для формування звітних управлінських форм. І такий стан речей є цілком природним. У цьому випадку необхідно визначити джерела отримання необхідної інформації, які можуть перебувати у

функціональних підрозділах, наприклад, у відділі продаж або відділі закупівель, виробничих відділах та інших. Особливо важливо проаналізувати сам факт наявності необхідної інформації. Наприклад, може виникнути ситуація, коли існуючі форми первинних документів не мають реквізитів, необхідних для отримання відповідного звіту. У цьому випадку слід провести роботу з доопрацювання форм первинних документів або впровадження нових внутрішніх первинних документів з різними розрізами аналітичної інформації. Фактично це можуть бути внутрішні звіти із чітко визначеним переліком показників, колом відповідальних осіб та термінами їх складання і подання вищестоячим управлінцям.

На цьому етапі розробники управлінської звітності мають: розробити чіткий перелік звітних форм із вказаними показниками та методикою їх формування, вказати джерела надходження інформації для кожного показника, коло відповідальних осіб та терміни подання. Розроблені форми управлінської звітності мають пройти апробацію на відповідному підприємстві. У разі певних проблем, що виникли при практичному формуванні та використанні звітних форм, останні необхідно обов'язково вдосконалити (невиправдані розрізи інформації – звужені, зайві показники – усунені). Окрім того, розробники звітності мають розглянути можливість створення автоматичної системи формування управлінської звітності.

Найбільш доцільною формою організації системи управлінської звітності можна вважати модель її побудови за центрами відповідальності. Центр відповідальності – це частина управлінської системи організації, керівник якої несе відповідальність за ті чи інші показники підпорядкованого йому сегмента [10, 47, 70, 225, 229].

Організація обліку за центрами відповідальності дозволить підприємству налагодити систему обліку таким чином, аби витрати і доходи акумулювалися та відображались у звітах на різних рівнях управління, тобто кожна структурна одиниця підприємства звітуватиметься лише за ті витрати й доходи, які вона може контролювати.

Система управлінської звітності підприємства, з метою виконання функцій управлінського обліку, має забезпечити формування таких основних звітних форм як бюджети.

Проведене дослідження бізнес-процесів підприємств надає змогу розглядати формування бюджетів як процес.

У спеціальній літературі представлено багато визначень терміна «бюджетування»: бюджетування – це процес побудови та виконання бюджету підприємства на основі бюджетів окремих підрозділів або процес планування руху ресурсів по підприємству на заданий майбутній період, а також фінансове планування на підприємстві. Узагальнюючи наведене вище, можна узагальнити визначення: бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку та контролю доходів і витрат, отриманих від бізнесу на усіх рівнях управління, яка дозволяє аналізувати прогнозовані та отримані фінансові показники.

Бюджетування, на думку О.В. Кравченко [172], як процес організації управління фінансовою діяльністю базується на розробці бюджетів різного рівня та напрямів діяльності, організації контролю за їх виконанням, аналізу відхилень від бюджетних показників і внесення відповідних коригувань з метою досягнення намічених результатів. Воно покликане пов'язувати оперативні цілі структурних одиниць зі стратегічною метою всього підприємства за допомогою мотивації керівників на виконання бюджетів їх підрозділів.

Усі погляди, які стосуються трактування сутності поняття «бюджетування», можна об'єднати у декілька груп [172].

Перша група авторів розглядає бюджетування як розроблення, формування, складання бюджетів на підприємстві. Таке трактування є найпоширенішим у літературі та на практиці, але воно надто вузьке, оскільки характеризує лише один з аспектів бюджетування – формування та розроблення бюджетів, але не висвітлює такі невід'ємні складові бюджетування як бюджетне організування, стимулювання на засадах бюджетів, контролювання виконання бюджетів та здійснення регулювання.

Друга група авторів трактує бюджетування як технологію планування, обліку та контролю грошей і фінансових результатів

(існують певні варіації цього трактування). Це тлумачення уже є значно ширшим від трактування терміна «бюджетування» авторами першої групи, тут бюджетування розглядається уже як технологія, тобто сукупність знань, відомостей про послідовність певних процесів: планування, обліку й контролю грошей та фінансових результатів. Але це трактування також має певні недоліки, а саме: не розглядається організаційний та мотиваційний аспекти бюджетування.

Варто також звернути увагу на те, що облік є одним з етапів реалізації функції контролювання, отож недоцільно акцентувати увагу одночасно на двох поняттях.

У третю групу увійшли автори, які розглядають бюджетування із суб'єктивно-індивідуалістичних, несхожих позицій. Згідно з ними, бюджетування розглядається як стандартизований процес, що базується як на самостійно розроблених підприємством, так і на загально визнаних вимогах та процедурах [348].

Автори четвертої групи запропонували найбільш вдалі та повні трактування терміна «бюджетування». Насамперед заслуговують на увагу твердження В. Гамаюнова, Т. Сізової та В. Хруцького, що бюджетування є управлінською технологією, яка призначена для вироблення та підвищення фінансового обґрунтування управлінських рішень, адже уся система бюджетування спрямована на підвищення якості управлінських рішень, що стосуються оптимізації формування та використання ресурсів організації [353].

Бюджетування є складовою фінансового планування, результати якого оформляються системою бюджетів, узгоджених за напрямками діяльності та підрозділами підприємства. Організація бюджетного управління – це комплекс організаційно-технічних заходів із розробки та впровадження системи, яка забезпечує ефективне управління. Передумовою для бюджетного управління є формування бюджетно-фінансової структури підприємства на підставі створених центрів фінансової відповідальності [39].

У процесі планування необхідно врахувати велику кількість показників, а, головне, їх взаємозв'язок. Практично будь-яка зміна окремо взятого показника по ланцюжку взаємозалеж-

ностей відбивається зміною інших показників. Ручна розробка багатоваріантного бюджету практично неможлива. Важливим моментом є автоматизація аналізу виконання бюджету, зокрема, інтеграція програмного продукту для бюджетування з програмою для бухгалтерського обліку [64].

Серед факторів, що стимулюють підприємства впроваджувати комп'ютерні інформаційні системи бюджетування, можна виділити наступні:

- втрати коштів (як звичайні крадіжки через недосконалість документообігу, так і невиправдане відволікання коштів в окремі активи через відсутність оптимізації запасів);
- ріст підприємства і неможливість ефективного управління із-за зростаючих вимог;
- зміну бізнес-моделі компанії;
- впровадження нових інструментів управління (наприклад, міжнародна звітність);
- потреби інвесторів (вимоги прозорості, посилення контролю, збільшення вартості активів);
- потреби власника (головної організації) у централізації й поліпшенні управління [365].

Фінансове бюджетування – це створення процесної моделі впливу причин і чинників на збільшення або зменшення притоку грошових коштів чи їх відтоку. Це може бути застосовано як у довгостроковому, так і в короткостроковому періоді.

Таблиця 3.2

Основні методологічні засади бюджетування підприємства [365]

Назва	Сутність
Об'єкт	Підприємство; окремі види діяльності підприємства; центри фінансової відповідальності; структурні підрозділи; бізнес-процеси; проекти
Предмет	Теоретичні, методичні і науково-практичні підходи, методи й методики управління капіталом підприємства за допомогою бюджетування
Суб'єкт	Учасники бюджетування

**Розділ 3. Моделювання управлінської звітності
в інформаційній технології прийняття управлінських рішень**

Закінчення табл. 3.2

Назва	Сутність
Цілі	Ухвалення ефективних рішень; поліпшення фінансового стану підприємства; зростання інвестиційної привабливості для інвесторів
Завдання	Визначення шляхів отримання фінансового результату діяльності підприємства; прогнозування фінансового стану підприємства на майбутній період; виявлення шляхів найбільш оптимального вкладення капіталу
Принципи	Координація бізнесу, пріоритетність дій, ефективність, незмінність поставлених цілей, хронологічність, відповідальність, співвідпорядкованість, відповідність, зв'язок
Функції	Планування, контроль, організація, координація, мотивація, регулювання

Повноцінне бюджетування, тобто бюджетування як управлінська технологія, об'єднує три складові частини [154]:

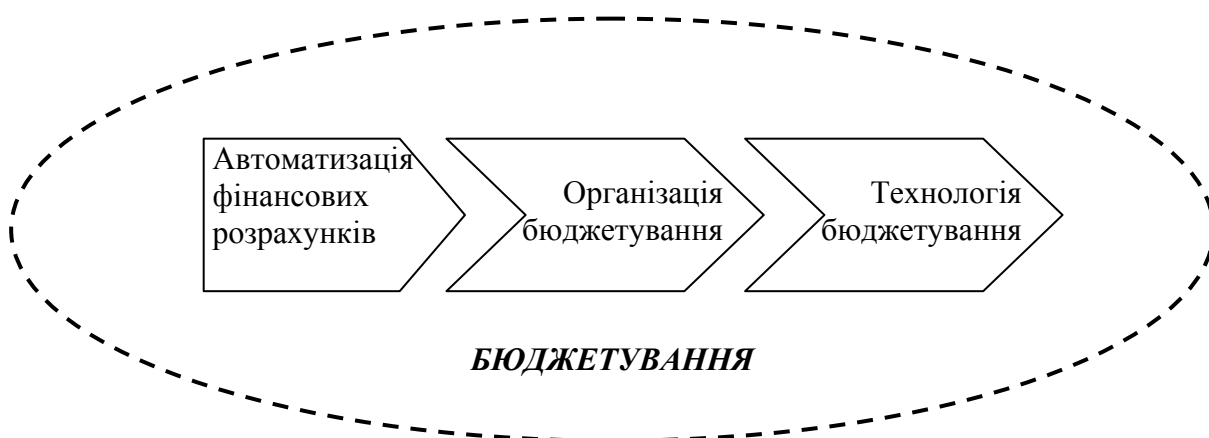


Рис. 3.10. Складові бюджетування як управлінської технології

До першої складової входять інструменти фінансового планування (види і формати бюджетів, система цільових показників та нормативів), порядок консолідації бюджетів різних рівнів управління і функціонального призначення тощо.

Організація бюджетування включає фінансову структуру підприємства (склад центрів фінансової відповідальності – структурних підрозділів або видів бізнесу підприємства, що є

об'єктами бюджетування), бюджетний регламент і механізми бюджетного контролю (процедури складання бюджетів, їх подання, погодження й затвердження, порядок подальшого коригування, збирання та оброблення даних про виконання бюджетів), розподіл функцій в апараті управління (між функціональними службами і структурними підрозділами різного рівня) під час бюджетування, систему внутрішніх нормативних документів (положень, посадових інструкцій тощо).

Останньою складовою є автоматизація фінансових розрахунків, що передбачає складання фінансових прогнозів (а також сценарний аналіз, розрахунок різних варіантів фінансового стану підприємств та його окремих видів бізнесу), постановку так званого суцільно управлінського або інтегрованого обліку, у межах якого будь-коли можна отримувати оперативну інформацію про хід виконання бюджетів, а ще за окремими видами господарської діяльності підприємства чи його структурних підрозділів (за видами виробів, за окремими контрактами, за філіями чи дочірніми компаніями тощо), а не лише юридичної особи загалом.

Отже, бюджетування є усвідомлення керівництвом необхідності комплексного планування діяльності підприємства, що дозволяє упорядкувати роботу підприємства в цілому і фінансових потоків зокрема та забезпечення умов досягнення поставленої мети за допомогою розробки плану, направлено на таке досягнення, і розподіл відповідальності за його виконання. Остання причина, по суті, найбільш значуща, тож її наявність змушує до найбільш послідовної і комплексної організації бюджетування.

Якщо розглядати більш конкретні аспекти постановки бюджетування після ухвалення згаданого рішення, то можна виділити такі етапи [39]:



Рис. 3.11. Етапи постановки бюджетування

Безпосередній процес бюджетування передбачає розробку операційного бюджету і фінансового бюджету – залежно від цільового призначення, об’єкта бюджетування, змісту показників, методів та строків розроблення, способу складання та напрямів побудови (рис. 3.12).

Проте, незалежно від галузевих особливостей підприємства, розробка операційних бюджетів розпочинається зі складання бюджету продажів. Показники обсягів діяльності доходів, визначені у бюджеті продажів, є основою для бюджетування витрат операційної діяльності.

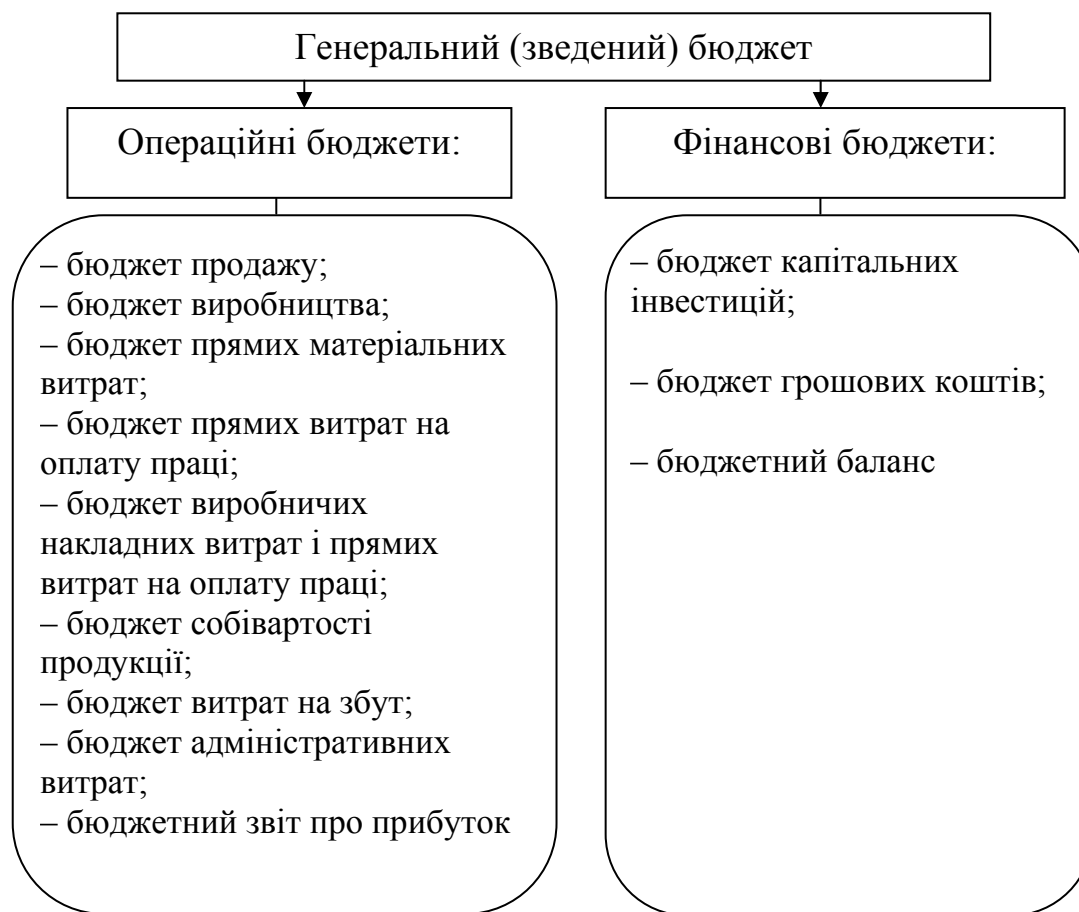


Рис. 3.12. Система бюджетів підприємства

Найбільшій за розміром питомій частці витрат відповідають однотипні бюджети, які детально розкривають кожну із статей витрат, що поліпшують процес управління витратами (проекти бюджетів наведено у дод. Д).

Формування операційного бюджету можна логічно розділити на дві частини: прогнозування й планування дохідної і витратної частин бюджету операційної діяльності. Прогнозування можливо здійснювати на підставі методик ситуаційного моделювання, наприклад, прогнозуючи різні обсяги продажу і ціни на товар. Планування дохідної і витратної частин бюджету здійснюється в натуральному та вартісному виразах і може включати: бюджет закупівель і витрат, бюджет оплати праці, бюджет витрат енергоресурсів, бюджет постійних витрат підрозділів, а також бюджет продажів, який формує

дохідну частину. Формуючи бюджет у вартісному вираженні, варто робити поправки на індекси зміни цін і зміни курсів валют та інфляції [340].

Практика розробки і впровадження систем бюджетного управління дозволяє виділити бюджетні моделі (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Бюджетні моделі у системі управління

Назва	Характеристика	Призначення
Індивідуальна модель комплексного бюджетування	Полягає у попередній побудові процесної моделі діяльності підприємства з наступним приєднанням функціональних бюджетів, що формуються до результатів	Індивідуальна, що враховує особливості фінансово-господарської діяльності кожного підприємства. Застосовується для підприємства будь-якої сфери діяльності, надає можливість сконцентруватися на особливостях діяльності підприємства, отримати необхідну деталізацію планових і фактичних показників, охопити усі напрями діяльності
Універсальна бюджетна модель	Охоплює всю діяльність підприємства, утім є більш простою з точки зору розробки та функціонування	Розробка і впровадження на багато-профільних підприємствах зі значною диверсифікацією продукції, що випускається; можливість відносно простого обліку внутрішнього обороту; швидкості планування й консолідації фактичних даних
Бюджетування окремих видів діяльності	Полягає у наданні керівництву підприємством інформації щодо особливо актуальних питань стосовно контролю за діяльністю підприємства	Швидке впровадження, що дозволяє у стислий термін отримати можливість контролю за найбільш актуальними напрямками діяльності підприємства; ефективне функціонування моделі за рахунок невеликої кількості бюджетів і простоти зв'язку між ними. Внаслідок обмеження моделей неможливо врахувати усі фактори, які впливають на неї

Закінчення табл. 3.3

Назва	Характеристика	Призначення
Бюджетування фінансових потоків	Висока швидкість введення в дію за рахунок невеликої кількості бюджетів і зв'язків між ними, що знижує вартість запровадження	Структура бюджету дозволяє планувати, обліковувати та аналізувати грошові потоки у такій площині: спрямуванні грошових потоків; структури виплат і надходжень за напрямками їх руху; обсягів виплат і надходжень (сукупних, за групами статей, за окремими статтями); проміжних та підсумкових результатів; залишків грошових коштів
Бюджетування товарно-матеріальних потоків	Дозволяє управляти прибутковістю підприємства	Відносно невисока вартість і строки впровадження; надає можливість управління прибутком від основної діяльності, що є особливо актуальним у середньо- та довгостроковій перспективі; можливість ефективного управління основними спрямуваннями діяльності – виробництвом продукції, її реалізації, закупівлею; можливість контролю та управління прямими й непрямими видатками

Упровадження процесу моделювання бюджетів на підприємстві дозволяє:

- забезпечити прозорість і передбачуваність потоку коштів, посилити контроль керівництва за рухом коштів;
- збільшити ефективність та одночасно знизити ризик використання вільних коштів;
- посилити контроль за виробничими показниками, доходами і видатками як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів;
- консолідувати діяльність усіх структурних підрозділів і спрямувати її на досягнення цілей підприємства;
- оптимізувати документообіг.

При постановці моделювання бюджетів на підприємстві необхідно звернути увагу на такі моменти. Важливо чітко визначити, з якої первинної документації варто брати дані для складання бюджетів. Управлінські рішення керівництво ухвалює на підставі інформації про відхилення від бюджету. Відхилення розраховують як бюджетні дані мінус фактичні.

Важливо знати, яке відхилення від бюджету, і лише потім на підставі аналізу цієї інформації приймати управлінські рішення. Типовою помилкою є використання фактичних даних бухгалтерського обліку. Інформація, подана в бухгалтерській звітності, має суттєві недоліки. По-перше, вона не оперативна, а по-друге, у ній відсутнє необхідне аналітичне подання, наприклад, за центрами фінансової відповідальності [59].

Слід зазначити, що річний бюджет компанії має ґрунтуватися на стратегічному бізнес-плані підприємства, сформованому з урахуванням бізнес-планів інвестиційних проектів. Значення ключових показників діяльності мають бути співвіднесені з різноманітними операційними, інвестиційними та фінансовими бюджетами, що розробляються на рік. На великих зарубіжних підприємствах основні трудовитрати менеджерів припадають на формування п'ятирічного плану розвитку, орієнтованого на досягнення довгострокових конкурентних переваг і підвищення вартості бізнесу, а не на річний та оперативні бюджети. У деяких галузях (енергетика, телекомунікації, транспорт) саме середньострокові інвестиційні стратегічні плани, а не бюджети визначають структуру доходів, витрат, активів і зобов'язань.

Планування «п'ятирічок» має бути безперервним, а бізнес-плани компанії необхідно переглядати щорічно з урахуванням досягнутих результатів [39].

Цілі, які ставить підприємство, мають бути не лише чіткими та обґрунтованими, але й збалансованими. Планування обсягів виробництва безпосередньо залежить від розробленого плану продажів і, як правило, проблем не виникає. Складності виникають на етапі застосування

нормативів, коли підприємства нерідко допускають різноманітні помилки. Нормативи витрат на одиницю продукції не переглядаються протягом тривалого часу. Перегляд нормативів – складний, але необхідний процес. Норми витрати та розподілу непрямих витрат за видами продукції рекомендується переглядати в середньому один раз на рік. Перегляд нормативів нерідко зводиться до суб'єктивного індексування торішніх норм, саме тому необхідно проводити фактичні виміри продуктивності устаткування, складати фотографії робочого часу.

Впровадження моделювання управлінської звітності та бюджетів допоможе оптимізувати фінансові потоки, заздалегідь визначивши критичні періоди в діяльності компанії та необхідність зовнішнього фінансування підприємства. Впроваджуючи моделювання, можна виявляти «вузькі» місця в управлінні та вчасно приймати необхідні управлінські рішення.

3.5. Технологія графічного моделювання управлінської звітності

Моделювання процесів впровадження управлінської звітності та бюджетів здійснюється за допомогою нотацій графічного моделювання.

Графічна нотація – це набір символів та правил їх взаємодії, які використовуються для візуального представлення бізнес-процесу. Графічна нотація використовується для опису бізнес-процесів, тобто візуального відображення моделі процесу. Формалізований бізнес-процес піддається аналізу та оптимізації, тому графічна нотація є інструментом опису або моделювання бізнес-процесів.

Метод SADT (Structured Analysis and Design Technique) вважається класичним методом підходу до управління на основі процесів, базовим принципом якого є структуризація діяльності організації відповідно до її бізнес-процесів.

Методологія SADT – це сукупність методів, правил і процедур, призначених для побудови функціональної моделі об'єкта будь-якої предметної сфери. Функціональна модель SADT відображає функціональну структуру об'єкта, тобто вироблені їм дії і зв'язки між такими діями. Основні елементи цієї методології ґрунтуються на наступних концепціях:

- Графічне представлення блокового моделювання. Графіка блоків і дуг SADT-діаграми відображає функцію у вигляді блоку, а інтерфейси входу/виходу представляються дугами, відповідно входять у блок і виходять з нього. Взаємодія блоків один з одним описується за допомогою інтерфейсних дуг, що виражають «обмеження», які, у свою чергу, визначають, коли і яким чином функції виконуються та управляються.

- Строгість і точність. Виконання правил SADT вимагає достатньої строгості й точності, що не накладає, однак, надмірних обмежень на дії аналітика. Правила SADT включають: обмеження кількості блоків на кожному рівні декомпозиції (правило 3–6 блоків); зв'язність діаграм (номери блоків); унікальність міток і найменувань (відсутність повторюваних імен); синтаксичні правила для графіки (блоків і дуг); поділ входів та управлінь (правило визначення ролі даних).

- Відділення організації від функції, тобто виключення впливу організаційної структури на функціональну модель.

На базі технології SADT була розроблена технологія сімейства IDEF:

1. IDEF0-технологія структурного аналізу і проектування. Це моделювання, запропоноване понад 25 років тому Д. Россом (SoftTech, Inc.), що називалося у своєму початковому вигляді SADT (Structured Analysis and Design Technique). Згідно з цією технологією, аналізований процес має вигляд сукупності безлічі взаємопов'язаних дій, робіт (Activities), які взаємодіють між собою на основі певних правил (Control), з урахуванням споживаних інформаційних, людських і виробничих ресурсів (Mechanism), що мають чітко визначений вхід (Input) і не менш чітко визначений вихід (Output).

2. IDEF3-технологія збору даних, необхідних для проведення структурного аналізу системи, доповнює технологію IDEFO. За допомогою цієї технології маємо можливість уточнити вигляд процесу, привертаючи увагу аналітика до черговості виконання функцій і бізнес-процесів у цілому. Логіка цієї технології дозволяє будувати та аналізувати альтернативні сценарії розвитку досліджуваних бізнес-процесів (моделі типу «Що – якщо»?).

3. DFD (Data Flow Diagram) – структурний аналіз потоків даних. Діаграми DFD дозволяють описати процес обміну інформацією між елементами досліджуваної системи. DFD відображає джерела та адресати даних, ідентифікує процеси і групи даних, що зв'язують у потоки одну функцію з іншою, а також, що важливо, визначає накопичувачі (сховища) даних, які використовуються у досліджуваному процесі.

Одним з найбільш популярних форматів опису бізнес-процесів є IDEF (Integration Definition for Function Modeling – методологія функціонального моделювання). Ця концепція моделювання бізнес-процесів реалізована в багатьох програмних продуктах, найбільш популярними є BPWin/ERWin, MS Visio, БІГ-майстер та інші. В основі нотації і методології IDEFO – графічна візуалізація бізнес-процесів у вигляді блоків, з різною функціональністю сторін. Процес формування управлінської звітності можна представити у вигляді діаграми в стандарті IDEFO, де верхня сторона – стратегія розвитку компанії; нижня сторона – виконавці; ліва сторона – входи (інформація); права сторона – виходи (звітність або звітні показники) (рис. 3.13).

Застосування методологій сімейства IDEF (особливо в поєднанні з відповідними програмними продуктами) дозволяє істотно підвищити ефект від взаємодії фахівців як всередині підприємства, так і з зовнішніми консультантами, наприклад, на етапі концептуального проектування інформаційної системи з метою побудови автоматизованої системи управління компанією.

DEF3 – спосіб опису процесів, основною метою якого є забезпечення структурованого методу, використовуючи його, експерт предметної сфери зможе описати стан речей як упорядковану послідовність подій з одночасним описом об'єктів, що мають безпосереднє відношення до процесу.

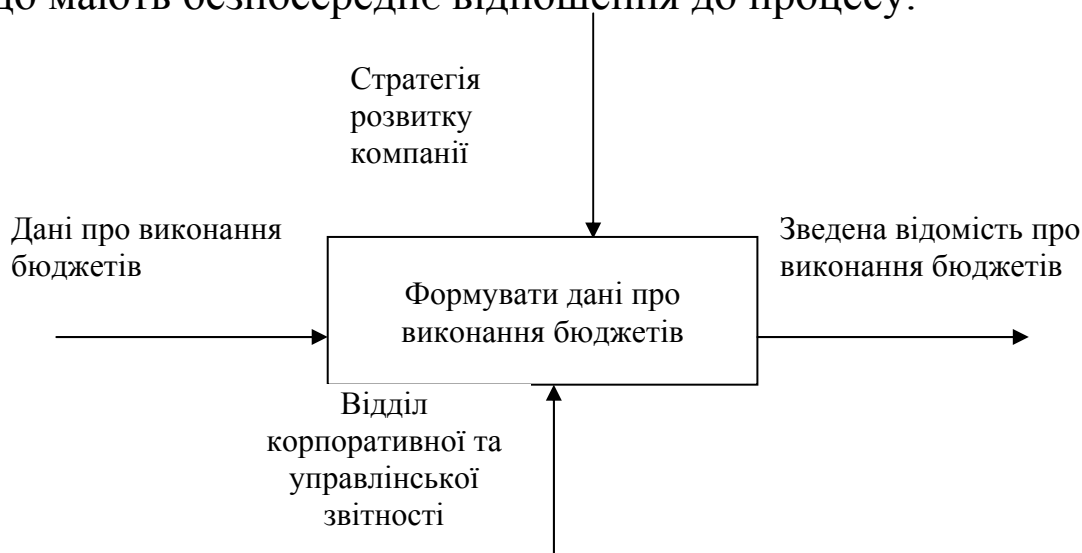


Рис. 3.13. Контекстна діаграма формування даних виконання бюджетів в нотації IDEF0

Технологія IDEF3 добре пристосована для збору даних, необхідних для проведення структурного аналізу системи. Від більшості технологій моделювання бізнес-процесів IDEF3 відрізняється тим, що не має жорстких синтаксичних або семантичних обмежень, які роблять незручним опис неповних або нецілісних систем. Окрім того, автор моделі (системний аналітик) позбавлений необхідності змішувати свої власні припущення про функціонування системи з експертними твердженнями задля заповнення прогалів в описі предметної сфери.

Технологія IDEF3 також може бути використана як метод проектування бізнес-процесів. Це моделювання органічно доповнює традиційне моделювання з використанням стандарту IDEF0. На сьогодні воно набуває все більшого поширення як цілком життєздатний шлях побудови моделей проєктованих систем для подальшого аналізу імітаційними методами. Імітаційне тестування часто використовують для оцінки експлуатаційних якостей розроблюваної системи.

Структурний аналіз потоків даних здійснюється через нотацію DFD. Так само як і діаграми IDEF0, діаграми потоків даних моделюють систему як набір дій, з'єднаних один з одним стрілками. Діаграми потоків даних також можуть містити два нових типи об'єктів: об'єкти, що збирають і зберігають інформацію – сховища даних і зовнішні сутності – об'єкти, які моделюють взаємодію з тими частинами системи (або іншими системами), які виходять за межі моделювання.

Побудова DFD-діаграм пов'язана з розробкою програмного забезпечення, оскільки нотація DFD спочатку була розроблена саме для цього. Графічне зображення об'єктів на DFD-діаграмах глави відповідає прийнятому Крісом Гейне (Chris Gane) і Тріше Сарсоном (Trish Sarson), авторами DFD-методу, відомого як метод Гейна-Сарсона. Іншою поширеною нотацією DFD є так званий метод Йордана-Де Марко (Yourdon-DeMarco).

На відміну від IDEF0, що розглядає систему як безліч взаємопов'язаних дій, у назвах об'єктів DFD-діаграм переважають іменники. Контекстна DFD-діаграма часто складається з одного функціонального блоку і декількох зовнішніх сутностей. Функціональний блок на цій діаграмі зазвичай має ім'я, що збігається з ім'ям усієї системи

Unified Modeling Language (UML) – уніфікована мова моделювання. Перша версія UML з'явилася в січні 1997 року. Мова UML призначена для моделювання різних класів систем та їх програмного забезпечення. Нотація використовує об'єктно-орієнтовані методи. Моделювання в цій нотації дозволяє послідовно пройти концептуальний, логічний і фізичний рівні моделювання систем.

У моделюванні застосовуються такі діаграми:

1. Діаграма об'єктів (Object diagram) показує частину об'єктів системи та зв'язки між ними.
2. Діаграма прецедентів (Use case diagram) описує функціональне призначення системи, є її концептуальною моделлю, відображає об'єкти і завдання, що ними виконуються.

3. Діаграма послідовностей (Sequence diagram) відбиває послідовність передачі повідомлень між об'єктами, акцентуючи послідовності прийому/передачі повідомлень.

4. Діаграма кооперації (Collaboration diagram) дозволяє відстежити усі взаємозв'язки об'єктів.

5. Діаграма станів (Statechart diagram) показує стан об'єктів системи.

6. Діаграма діяльності (Activity diagram) відбиває бізнес-процеси об'єкта. Цей тип діаграм дозволяє показати не лише послідовність процесів, але й розгалуження та їх синхронізацію. Дані діаграми дозволяють проектувати алгоритми поведінки об'єктів будь-якої складності, у тому числі може використовуватися для складання блок-схем.

7. Діаграма компонентів (Component diagram). Діаграми цього виду використовуються рідко.

8. Діаграма розгортання (Deployment diagram) показує декомпозицію системи на фізичні пристрої різних видів.

Нотації ARIS мають одночасно ті ж недоліки та переваги, що й нотації IDEF. Цю нотацію доречно застосовувати для цілісного моделювання діяльності компанії або великих підрозділів, але недоцільно для регламентації. Нотації ARIS допускають використання безрозмірного листка. Тобто схему можна малювати будь-якого зручного для розробника розміру. У IDEF будь-яку схему необхідно вмістити на аркуші стандартного формату А4 або В4. В ARIS такого обмеження немає, тому розробник може себе не обмежувати. Це зручно при розробці та перегляді з комп'ютера, але вкрай незручно при роздруківці схем. Вони стають або дуже дрібними, або займають дуже багато місця (склеєні листи або друк на плоттері на А1). Користуватися такими «простирадлами» для ілюстрації регламентуючих документів не дуже зручно як для розробників, так і для користувачів документів. Причому для користувачів – особливо. Саме тому при моделюванні процесів у ARIS та розробці на основі даних схем регламентів, як правило, або встановлюється додаткове обмеження за розміром схеми, або схеми до регламенту не прикладаються (пропонується знайомитися зі схемами на комп'ютері).

Графічні нотації знаходять своє втілення у CASE-технологіях. CASE-технології (Computer-Aided Software / System Engineering) – це інструментальні засоби, що використовуються при проектуванні систем. CASE-технології охоплюють увесь спектр робіт зі створення та супроводження програмного забезпечення (головним чином, аналіз і розробку, складання проектної документації, кодування й тестування системи).

CASE-технології мають низку характерних особливостей: володіють графічними засобами для проектування та документування моделі інформаційної системи, мають організоване спеціальним чином сховище даних, що містить інформацію про версії проекту та його окремих компонент, розширюють можливості для розробки систем за рахунок інтеграції декількох компонент CASE-технологій.

Сучасні CASE-засоби підтримують також безліч технологій моделювання інформаційних систем, починаючи від простих методів аналізу та регламентації і закінчуючи інструментами повної автоматизації процесів усього життєвого циклу програмного забезпечення.

CASE-технології можна класифікувати за функціональної спрямованості на такі види:

- засоби моделювання предметної сфери;
- засоби аналізу і проектування;
- технології проектування схем баз даних;
- засоби розробки додатків;
- технології реінжинірингу програмного коду і схем баз даних.

Нині на ринку програмного забезпечення налічується понад 300 різних CASE-засобів. Найбільш відомими є CA ERwin Process Modeler (раніше BPwin), CA ERwin Data Modeler (раніше ERwin), Rational Rose, ARIS.

CA ERwin Process Modeler – CASE-технологія фірми Computer Associates, призначена для опису, аналізу та моделювання бізнес-процесів. Використовує сімейство нотацій IDEF (а саме, IDEF0 та IDEF3), DFD, інтегрується із Erwin Data Modeler і входить спільно з даними засобами у пакет CA ERwin Modeling Suite.

CA ERwin Data Modeler – CASE-засіб від Computer Associates для моделювання баз даних, що використовує методологію IDEF1X. Має два рівні представлення моделі (логічний та фізичний) і дозволяє будувати одну з вистав на основі іншої.

Rational Rose – технологія фірми Rational Software Corporation, призначена для автоматизації етапів аналізу і проектування програмного забезпечення, а також для генерації кодів на різних мовах і випуску проектної документації. Використовує нотацію UML.

ARIS (Architecture of Integrated Information Systems) – CASE-технологія фірми IDS Scheer, орієнтована на опис бізнес-процесів організації. Методологія ARIS розглядає підприємство як сукупність поглядів на організаційну структуру, структуру функцій, структуру даних і структуру процесів. Використовує нотації EPC (event-driven process chain), ERM (Entity-Relationship Model), UML. Методологія і програмний продукт компанії IDS Scheer для моделювання бізнес-процесів та опису. Для опису бізнес-процесів пропонується використовувати близько 80 типів моделей, кожна з яких належить тому чи іншому аспекту. В ARIS є потужна репрезентативна графіка, що робить моделі особливо зручними для подання керівництву.

CASE-технології мають переваги, оскільки істотно спрощують процес розробки програмного забезпечення та проектування інформаційних систем і підвищують їх якість.

РОЗДІЛ 4

ТЕХНОЛОГІЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

4.1. Етапи робіт та послідовність впровадження системи управлінської звітності

Із впровадженням системи управлінської звітності перед менеджментом підприємства постає проблема пошуку оптимальних шляхів її розробки та інтегрування із бізнес-процесами. Це складна та багатогранна проблема, що потребує залучення значних як людських, так і фінансових ресурсів. Максимальна стандартизація бізнес-процесів, навчання співробітників, з урахуванням мовних бар'єрів і локальних особливостей, використання системи ключових показників результативності віддачі від впровадження, аналіз нових функцій і процесів, передбачення можливих варіантів опору нововведенням та розробка заходів для їх подолання дозволять зробити процес впровадження інформаційних систем в обліку значно ефективнішим [270].

В Україні дослідженням впровадження комп'ютерних інформаційних систем бухгалтерського обліку, складовою яких є система управлінської звітності, присвячено низку фундаментальних досліджень [27, 131, 244, 207]. Значна увага науковців зосереджена на проблемах визначення термінології впровадження інформаційних систем в обліку та особливостях їх впровадження і застосування за галузями. Аналіз таких досліджень надає змогу сформулювати комплексне розуміння особливостей впровадження системи управлінської звітності.

С. Івахненко, досліджуючи інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції, зазначає: «на сучасному підприємстві інформація є важливим виробничим ресурсом, без якого неможлива управлінська діяльність. Саме тому великого

значення набувають методи обробки та використання інформації, а також технічні засоби, завдяки яким стало можливим перетворення даних в інформаційний ресурс. Таким чином, інформаційна система підприємства є на сьогодні важливим інструментом для здійснення управлінських функцій» [131, с. 18].

Управлінська звітність, побудована на основі використання інформаційних технологій, стає важливим інструментом управління, аналізу та контролю за діяльністю підприємства, змінюючи їх роль та посилюючи функції.

В умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем є можливість посилити функцію контролю за законністю та економічною доцільністю господарських операцій, не підвищуючи і не ускладнюючи при цьому трудомісткість ведення обліку [165, с. 198].

Впровадження системи управлінської звітності на підприємстві проходить низку етапів, пов'язаних між собою. Аналізуючи процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку, В. Євдокимов пропонує наступні етапи впровадження бухгалтерських систем: дослідження господарської діяльності підприємства з метою оптимізації бухгалтерського обліку, що досягається шляхом вивчення організації бухгалтерського обліку; виявлення ділянок обліку, які потребують покращання; дослідження організаційної структури підприємства та системи управління; аналіз масштабів комп'ютеризації бухгалтерського обліку; проектування системи та узгодження проекту [101].

Н. Васильєва виділяє такі стадії впровадження інформаційних систем: допроектна (передбачає розробку техніко-економічного обґрунтування і технічного завдання), створення проекту, впровадження інформаційної системи, модернізація [53].

Видається, що слід розрізнити два основних підходи до автоматизації управлінського обліку та системи управлінської звітності: перший підхід – автоматизація вже існуючих процесів управлінської звітності та бюджетування; другий – вибір програмного забезпечення та розробка відповідно до можливостей програмного забезпечення відповідних правил і процедур управлінської звітності (рис. 4.1).

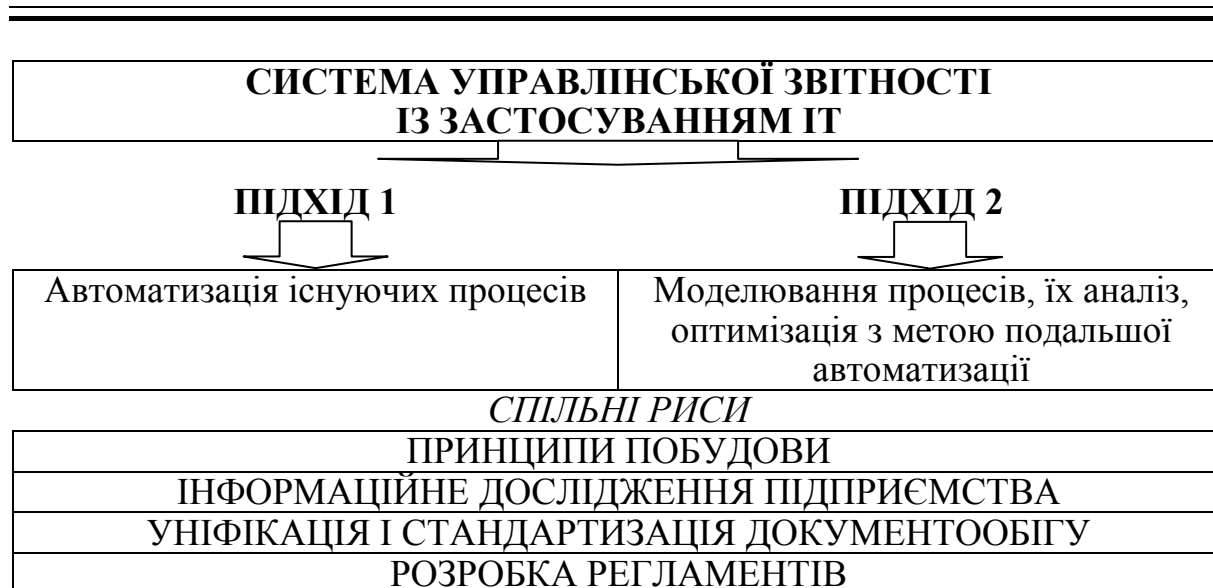


Рис. 4.1. Підходи до автоматизації системи управлінської звітності

Обидва підходи мають право на існування, але як при першому, так і при другому підході важливе значення має налагодження системи управлінської звітності як опису певних процедур, правил тощо всередині підприємства.

Погоджуючись із позицією К. Харіної [347], зазначимо, що у процесі функціонування ІС має забезпечувати виконання наступних вимог: якість інформації, яка включає такі характеристики: достовірність, змістовність, репрезентативність, повноту, доступність, актуальність, своєчасність, стійкість, точність; безпека інформації; орієнтація на певні рівні управління; економічність обробки інформації; пристосованість до інформаційних потреб, що змінюються.

Незалежно від вибору підходу, автоматизована система управлінської звітності, що є складовою автоматизованої системи бухгалтерського обліку, має будуватися з урахуванням принципів, які можна поділити на загальні та предметні. До загальних слід віднести принципи: науковості, нормативності, неперервності, розвитку, ефективності, послідовності, від загального до окремого, системності, комплексності, використання типових і керівних матеріалів. Предметні

принципи визначають методологічний підхід до створення автоматизованої системи управлінської звітності: систему управління розглядають як людино-машинну; передбачають чіткий поділ системи на складові, гарантування сумісності та зв'язку між усіма видами забезпечення; єдності обліку; типізація, уніфікація та стандартизація.

Зважаючи на загальні закономірності побудови інформаційних систем, визначають ще принципи природності управління, декомпозиції систем, отримання інформації про стан системи, ієрархічності рівнів управління, побудови управлінських зв'язків системи [285, с. 97].

На етапі розробки системи управлінської звітності можна виділити такі кроки: інформаційне дослідження підприємства; вибір архітектури системи; вибір апаратно-програмних засобів; вибір або розроблення системи управління корпоративною базою даних і системи автоматизації ділових операцій та документообігу; вибір чи розроблення системи управління електронними документами; вибір спеціальних програмних засобів; вибір або розроблення системи підтримки прийняття рішень.

Особливе і найбільш важливе з цих етапів – інформаційне дослідження підприємства. Результатом такого дослідження є моделі діяльності підприємства, його інформаційної інфраструктури. Модель діяльності підприємства дає можливість спроектувати ІС та провести аналіз діяльності з організаційної та структурної позицій, ліквідувати неефективні ланки. Результати дослідження надають змогу розробити архітектуру системи, її апаратно-програмну реалізацію, здійснити вибір системи автоматизації документообігу, вибір спеціальних програмних засобів тощо. Крім цього, особливо слід акцентувати увагу на спеціальному класі додатків – системах підтримки прийняття рішень, адже вони дозволяють моделювати правила і стратегію бізнесу.

Один з обов'язкових етапів впровадження – діагностика існуючої системи управління фінансами. Окрім формалізації цілей проекту автоматизації управлінської звітності та критеріїв його успішності, в процесі діагностики вивчається, з різних сторін, існуюча методика управлінської звітності [228]: у фінансовій структурі – аналізується її відповідність структурі бізнесу, процесам та реальній відповідальності за фінансовий результат; у бюджетній структурі – аналізуються формати бюджетів та взаємозв'язки між ними, класифікатори статей, застосовувана методика консолідації; у фінансовому документообігу – вивчається існуюча схема розподілу відповідальності за різні ділянки обліку та звітності, алгоритм збору факту; проводиться ревізія управлінського плану рахунків; у бюджетному процесі – перевіряється алгоритм формування підсумкових бюджетів, ступінь узгодженості дій підрозділів у процесі планування.

Побудова ефективної системи управлінської звітності неможлива без побудови ефективної системи документообігу, уніфікації та стандартизації документів.

В. Осмятченко зазначає, що «важливим компонентом системи моделей представлення й інтерпретації облікових даних в автоматизованій системі бухгалтерського обліку є використовувана модель документообігу, що має на меті певні правила формування, зберігання, інтерпретації та обробки документів». У своїх дослідженнях він виокремлює такі основні моделі: модель інтерпретації документів як доповнення до господарських операцій; модель інтерпретації документів як засоби формування записів масиву господарських операцій; модель інтерпретації документів як допоміжних інформаційних об'єктів; повна модель документообігу [244].

Видається, що система документообігу на підприємстві з позиції побудови автоматизованої системи управлінської звітності може будуватися за двома принципами (рис. 4.2).

**Розділ 4. Технологія процесу формування та удосконалення управлінської звітності
в умовах функціонування інформаційних технологій**

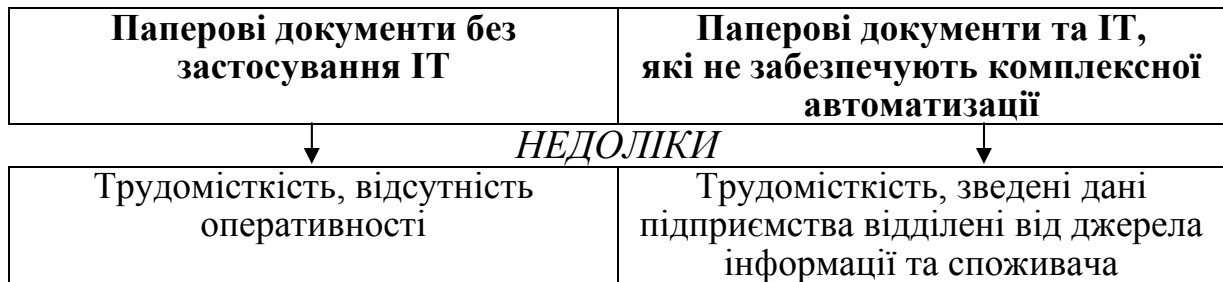


Рис. 4.2. Побудова документообігу без застосування комплексної автоматизації

Перший підхід застосовується тоді, коли підрозділи підприємства використовують лише паперові документи. Отримуючи інформацію у вигляді документів звідкілясь (наприклад, податкові накладні) або з інших підрозділів (звіти з виробництва, накладні-вимоги тощо), вони обробляють її відповідно до своїх функцій, створюючи при цьому нові документи, які є вхідними для інших служб. Інша ситуація, коли на підприємстві діє автоматизована система управління. Поряд з прямим використанням паперових документів, використовується автоматизована система. Зведені дані (знову ж у вигляді паперових документів) використовуються службами – споживачами цієї інформації. Серед недоліків такого методу є те, що база даних підприємства відділена документами від джерела інформації (конструктора, технолога) та її споживача (планових, виробничих підрозділів). На введення інформації витрачається певний час, що знижує рівень актуальності даних, збільшується ймовірність помилок як при введенні, так і при використанні даних. У цьому випадку, не зважаючи на появу централізованого сховища інформації (бази даних), характер бізнес-процесів порівняно з першим варіантом практично не змінюється. Залишається незмінним і послідовний характер обробки інформації. Вирішенням проблем є застосування комплексної автоматизації, яка передбачає повний перехід системи управління та документообігу у сферу комп'ютерної інформаційної системи.

С. Мельниченко акцентує увагу на актуальності інформації, яка збирається, зберігається, обробляється та передається за допомогою інформаційних технологій з метою забезпечення ефективного функціонування інформаційних систем [207, с. 39].

Щоб удосконалити організацію бухгалтерського обліку, слід підвищити його оперативність та аналітичність. Для цього треба впорядкувати, уніфікувати і стандартизувати процес документування з урахуванням вимог автоматизованої обробки інформації.

Автоматизація за другим підходом може бути застосована лише для тих компаній, які мають чітку методологію управління фінансами, чітку й ефективну облікову систему.

Радикальної перебудови вимагає стандартизована система управлінської звітності в рамках підприємства. Звітність має забезпечувати: однаковість звітів у поєднанні з їх гнучкістю в рамках підприємств; застосування більш досконалих показників, диференційованих з урахуванням специфіки галузі; виключення з форм показників, які не становлять інформаційного ресурсу для прийняття управлінських рішень.

Уніфікація та стандартизація документів регламентується державними стандартами, які визначають склад реквізитів документів, вимоги до їх змісту і розташування; вимоги до бланків та оформлювання документів; вимоги до документів, які виготовляють за допомогою друкувальних засобів [86]. Управлінська звітність не підлягає обов'язковій державній стандартизації та уніфікації, однак використання стандартів може стати базою для розробки підприємством власних стандартів формування й подання звітності.

Аналізуючи етапи та підходи до впровадження системи управлінської звітності, слід зазначити: підхід, заснований на удосконаленні процесів з подальшим впровадженням ІТ є найбільш досконалим, оскільки дозволяє кардинально вплинути на процеси формування інформації всередині підприємства та застосування інформаційних ресурсів в управлінні (рис. 4.3).

Аналізуючи праці М. Білухи, можна дійти висновку, що побудова інтегрованої системи обробки даних на основі інноваційних інформаційних технологій призведе до інтеграції системи обробки облікових даних [30]. Тобто, управлінська звітність може поєднувати елементи інших видів обліку та звітності, доповнювати і розширювати їх інформаційну та контрольну функції.

**Розділ 4. Технологія процесу формування та удосконалення управлінської звітності
в умовах функціонування інформаційних технологій**

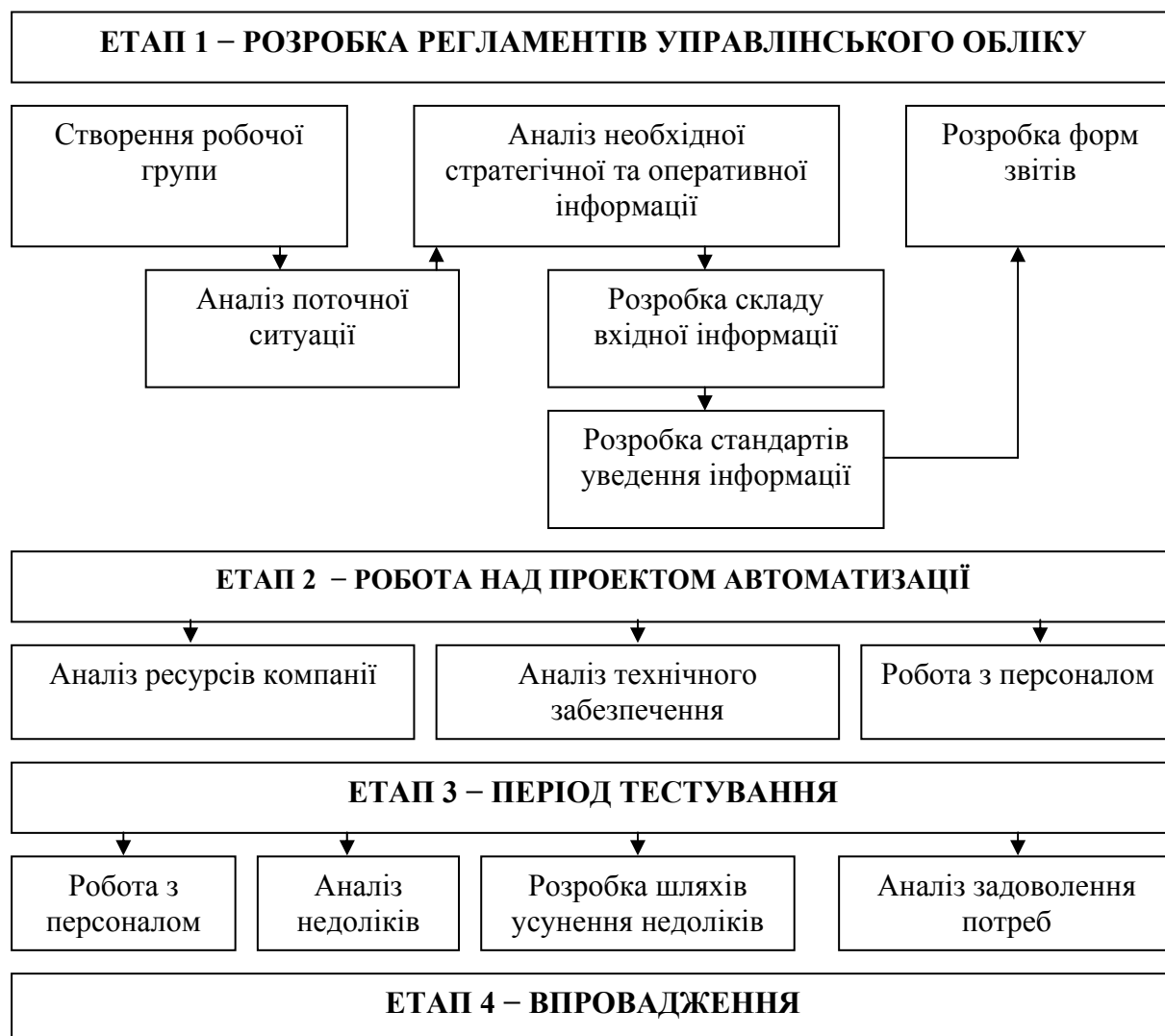


Рис. 4.3. Етапи розробки системи управлінського обліку з використанням інформаційних технологій

Розробка та впровадження системи управлінської звітності може здійснюватися власними силами підприємства, через аутсорсинг або в поєднанні обох підходів.

О. Ракушняк та М. Паляниця зазначають, що при впровадженні інформаційних систем необхідно визначити цілі, вимоги до системи, виділити функціональні підсистеми, їх значимість у загальній системі управління. Науковці пропонують створювати робочу групу по впровадженню інформаційної системи управління підприємством, яка має виконати значну частину роботи із впровадження системи та здійснення подальшого її супроводу [287].

Впровадження складних систем автоматизації управлінської звітності може організовуватися у такій послідовності: на підприємстві формується робоча група, яка проходить навчання та оволодіває навиками роботи із системою, потім на цю групу покладається значна частина роботи по впровадженню системи і подальшому її супроводу. Інший підхід – коли для впровадження та подальшого обслуговування системи на підприємстві створюється відокремлений підрозділ.

Розробка та впровадження систем управлінської звітності власними силами підприємства викликане тим, що підприємство зазвичай зацікавлене у підготовці власних фахівців, які можуть оперативно вирішувати проблеми налаштування та експлуатації системи.

Інший варіант – аутсорсинг інформаційних технологій. Це інструмент управління підприємством, спрямований на підвищення ефективності та конкурентоспроможності діяльності, який передбачає укладання контракту між замовником і постачальником (аутсорсером) з метою виконання останнім як основних, так і другорядних бізнес-функцій замовника за певну плату, що зумовлює реорганізацію та оптимізацію підприємницької діяльності, а в окремих випадках – тимчасове залучення персоналу [251].

Інститут аутсорсингу США виділяє такі його види: виробничий аутсорсинг, який полягає у передачі частини виробничих процесів підприємства зовнішнім спеціалізованим виконавцям; аутсорсинг бізнес-процесів (ВРО – business process outsourcing) – передача на сторону частини неосновних процесів підприємства; аутсорсинг інформаційних технологій (IT-outsourcing) [90].

Є. Куцин пропонує поділ аутсорсингу інформаційних технологій на: 1) професійний, зумовлений тим, що аутсорсер має кращих спеціалістів, ніж у замовника; 2) виробничо-технологічний, причиною якого є те, що аутсорсер має необхідні технічні й професійні потужності; 3) фінансово-адміністративний – аутсорсер здійснює керівництво окремими проектами для прискорення їх виконання та зниження собівартості [181, с. 214].

На думку К. Горової, залучення аутсорсингу у діяльність підприємств супроводжується реструктуризацією підприємства, саме тому широке розповсюдження отримала класифікація аутсорсингу за змінами в організаційній структурі, що містить традиційний, проміжний, трансформаційний, реструктуризаційний аутсорсинг, аутсорсинг спільних підприємств, аутсорсинг з елементами реорганізації мережі бізнес-процесів [73].

З. Дзуліт та М. Матвійчук класифікують аутсорсинг на такі види: аутсорсинг внутрішніх бізнес-процесів (відбуваються у внутрішньому середовищі підприємства – виробництво), аутсорсинг зовнішніх бізнес-процесів (забезпечують зв'язок підприємства із зовнішнім середовищем – обслуговування клієнтів) та аутсорсинг змішаних бізнес-процесів (як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищі – аутсорсинг бухгалтерського обліку) [83].

О. Рижак виділяє моноаутсорсинг, що відчужує одну функцію, та поліаутсорсинг, коли відбувається відчуження декількох функцій [288]. Із позиції використання інформаційних технологій, актуальною є класифікація, яку пропонує О. Микало: поділ аутсорсингу на локальний аутсорсинг, за якого розміщення замовлень на аутсорсинг відбувається у межах країни базування компанії-замовника, та офшорний, коли розміщення замовлень відбувається за межами країни базування компанії-замовника [211].

Види офшорного ІТ-аутсорсингу [368]: виведення в іншу країну другорядних служб підтримки інфраструктури (ІТО-infrastructure technology outsourcing); виведення в іншу країну некритичних для бізнесу процесів, що вимагають великого обсягу некваліфікованої праці (BPO-business process outsourcing); розробка програмного забезпечення на замовлення (Software R & D, Application Development).

О. Манойленко пропонує поділ аутсорсингу на горизонтальний (передання додаткових замовлень на сторону), вертикальний (передання окремих виробничих або управлінських переділів у межах ланцюжка створення вартості на сторону) та сферичний (передання обслуговуючих функцій) аутсорсинг [194].

Л. Бабій зазначає [15], що, на відміну від аутсорсингу завдань, які передбачають передання на сторону окремих проектів з обмеженими строками та бюджетами, аутсорсинг виробничих функцій або бізнес-процесів може не мати часових обмежень і фіксованого бюджету: у його рамках компанія передає контрагенту не просто окремі завдання, а замкнену функціональну сферу свого бізнесу. При впровадженні управлінської звітності можливі обидва підходи – коли компанія делегує частину повноважень чи завдань сторонній структурі, або передає увесь цикл розробки та обслуговування аутсорсинговій компанії.

Аналізуючи переваги й недоліки аутсорсингу (табл. 4.1), видається, що найбільш оптимальним є поєднання двох підходів: коли компанія звертається за вирішенням окремих завдань до сторонніх організацій та формує одночасно власний департамент розробки і супроводу ІТ. Вартість послуг аутсорсингу може бути одночасно як позитивною стороною, так і недоліком: окремі послуги можуть коштувати на стороні дешевше, аніж виконані власними силами, і, навпаки – уведення працівників у штат дозволить зекономити на вартості сторонніх послуг.

Одним з етапів впровадження системи є вибір програмного продукту. А. Дикий та Ю. Довгаль при визначенні основних критеріїв вибору програмного забезпечення вважають, що значна увага має бути приділена питанням комп'ютеризації великих підприємств, критеріями вибору програмного забезпечення для яких є: забезпечення взаємозв'язку окремих модулів підприємства, можливість отримання необхідної інформації з будь-якого структурного підрозділу незалежно від місця його розташування на підприємстві; прискорення процесу обробки та передання необхідних відомостей; підвищення контролю даних і забезпечення Зворотного зв'язку; формування інформації в міру виникнення потреби в ній; розширення спектру наданих можливостей для користувача (аналіз, прогнозування тощо) [89].

Таблиця 4.1

**Переваги та недоліки аутсорсингу при впровадженні
і супроводі управлінської звітності із застосуванням ІТ**

Переваги	Недоліки
Прискорення отримання ресурсів і нових знань	Ризик втрати контролю
Дає можливість отримати послуги від компаній світового рівня, які мають суттєвий інтелектуальний потенціал	Втрата конфіденційності інформації, що призводить до зниження оперативності управління та конкурентоспроможності
Можливість скорочення штату підприємства	Залежність від зовнішніх виконавців
Значно якісніше виконання окремих функцій організації спеціалізованими фірмами	Відсутність власних ресурсів управління
Вартість послуг	Вартість послуг

А. Грінко пропонує такі критерії вибору програмного продукту: функціональну повноту, особливості побудови програмної системи, принципи адаптації до особливостей облікової роботи конкретних підприємств, можливість використання на різноманітних програмно-адаптованих платформах, можливість комплектування з іншим офісним ПЗ власної розробки або сторонніх виробників [76].

О. Баланенко [19] визначає основні фактори та критерії, що впливають на його вибір: можливість застосування спеціалізованих програм у використовуваних підприємством програмно-апаратних середовищах; функціональні можливості, ступінь автоматизації та повноту розв'язання найбільш складних і важливих для підприємства завдань обліку; можливість сумісного використання з іншими програмними продуктами власного розроблення або інших виробників, а також з офісним програмним забезпеченням загального призначення; можливість підтримки з боку аудиторських і консалтингових фірм; склад адаптивних властивостей, можливості налагодження програми на специфіку ведення обліку в організації; надійність і перспективність фірми-розробника,

наявність регіональних філій, дилерської мережі та можливості фірмової підтримки користувачів; засоби захисту даних від несанкціонованого доступу, а також засоби відновлення при збоях у роботі комп'ютерної системи; якість, повноту і зручність використання документації, наявність додаткових методичних матеріалів із застосування програмних засобів; економічна доцільність проведення автоматизації обліку, тобто є його окупність за «розумний» проміжок часу.

Програмні продукти для автоматизації управлінської звітності мають відповідати таким критеріям:

1. Швидка адаптація до змін умов господарювання, законодавчої бази та вимог управління.

2. Інтеграція з іншими системами, з якими працює підприємство.

3. Зрозумілість інтерфейсу та інструментів для користувача.

4. Доступна вартість впровадження та обслуговування.

Підсумовуючи, зазначимо, що для організації автоматизації управлінської звітності необхідно: змодельювати, проаналізувати та побудувати процеси на підприємстві, вибрати програмне забезпечення, провести розробку, впровадження й тестування системи, усунути виявлені недоліки.

4.2. Внутрішня регламентація розробки, впровадження та вдосконалення управлінської звітності

Розробка регламентів є обов'язковим кроком у побудові системи управлінської звітності на підприємстві. Серед праць, присвячених розробці регламентів, варто відзначити дослідження Т. Барановської [20], А. Валіулової [51], Т. Кучеренко [182], В. Москаленко [216] та інших. Слід зазначити, що науковцями, які досліджують організацію обліку, основний акцент спрямовано на побудову облікової політики фінансового обліку. Однак, залишається невирішеною низка питань в аспекті удосконалення організації системи управлін-

ської звітності. Зокрема, потребує подальших досліджень розробка інструктивно-методичних документів, нормативно-довідкової інформації, документів регламентуючого змісту. Має місце термінологічна неузгодженість і невизначеність понять «регламент управлінської звітності», «регламент бюджетування» тощо.

Французьке слово *reglement* походить від латинського *regula* і перекладається як «правило» [306, с. 574], що застосовується в українській науці та практиці як синонім слів розпорядження, постанова, припис, положення, правила, процедура, настанова тощо [375]. Однак ці терміни не слід ототожнювати.

У правовій системі Європейського Союзу (*Acquis communautaire*) [112, розд. 2] терміном регламент (англійською *regulation*) позначають юридично обов'язковий акт, прийнятий компетентним органом ЄС, який належить до вторинного законодавства ЄС і є обов'язковим у всіх своїх елементах, набирає сили закону з моменту видання та має пряме застосування в усіх державах – членах ЄС. Водночас, регламент не є самостійним документом, а виконує роль доповнюючого інструмента до основного законодавства [117].

У системі технічного регулювання терміном «регламент» позначають [382, п. 5.6, 5.7]: регламент (англійською *regulation*) – прийнятий органом влади нормативний документ, який передбачає обов'язковість правових положень. Технічний регламент (англійською *technical regulation*) – регламент, що містить технічні вимоги або безпосередньо, або через посилання на стандарт, технічні умови, настанову чи їхній зміст. Згідно з українським законодавством [273]: технічний регламент – закон України або нормативно-правовий акт, прийнятий Кабінетом Міністрів України, у якому визначено характеристики продукції або пов'язані з нею процеси чи способи виробництва, а також вимоги до послуг, включаючи відповідні положення, дотримання яких є обов'язковим.

На думку В. Сопко та В. Завгороднього, «організаційні регламенти – це нормативні документи, що регламентують функціонування апарату управління і здійснення облікового й аналітичного процесів. До них належать положення про відділ (бухгалтерію, плановий відділ тощо), управління (бухгалтерського обліку та звітності), посадові інструкції, стандарти, графіки, операційні інструкції, програми управління, регламенти робочого дня» [315].

В. Москаленко пропонує групи внутрішніх регламентів управлінського обліку: інструктивно-методична документація – до цієї групи відносяться методичні деталізовані роз'яснення, які глибше розкривають облікову політику, мають інструктивний і навчальний характер, описують фінансові операції з максимальною конкретикою; нормативно-довідкова документація – це документи, за допомогою яких встановлюються правила групування однорідних елементів інформації; документи регламентуючого характеру – до них належать документи, які визначають регламенти та процедури. В них описується увесь ланцюжок облікового процесу, призначаються відповідальні, розмежовуються їх функції, права і відповідальність, обумовлюються дії виконавців при настанні всіх можливих, у тому числі й нестандартних подій [216].

Аналізуючи усе викладене вище, можна зробити висновки, що в контексті організації системи управлінської звітності термін «регламент» слід вживати в наступному розумінні: ***регламент – це документ, який визначає порядок взаємодії підрозділів і працівників організації у рамках процесу складання та подання управлінської звітності.***

Успішність організації управлінської звітності на підприємствах визначається, перш за все, існуючою внутрішньою нормативною базою, яка встановлює порядок обліку (рис. 4.4).

Розділ 4. Технологія процесу формування та удосконалення управлінської звітності в умовах функціонування інформаційних технологій



Рис. 4.4. Організація управлінської звітності за допомогою системи внутрішніх регламентів

До основних документів, які регламентують систему управлінської звітності на практиці, можна віднести: корпоративний стандарт управлінського обліку та звітності; положення про управлінський облік та управлінську звітність, інструкції із ведення управлінського обліку, план рахунків управлінського обліку; систему кодів, що використовуються для кодування статей бюджету, статей витрат, центрів відповідальності, напрямів діяльності тощо; порядок документообігу при веденні управлінського обліку.

Розробляючи регламенти формування управлінської звітності, необхідно вирішити наступні завдання:

1. Визначити цілі та завдання системи управлінської звітності в компанії.

2. Описати на прикладі положення про управлінський облік процедуру розробки робочого документа підприємства, що регламентує функціонування системи управлінської звітності.

3. На основі запропонованих рекомендацій розробити положення про системи управлінської звітності.

Як внутрішній нормативний документ на підприємстві застосовують Положення про управлінську звітність [52]. Структура його може включати: сферу застосування, в якій описуються основні завдання системи формування управлінської звітності; об'єкт регламентації, тобто опис системи управлінської звітності; методичне забезпечення – дається визначення та базові характеристики управлінської звітності (користувачі, терміни виконання, об'яги робіт, принципи формування); технологія формування звітності. За відсутності на підприємстві окремих нормативних документів про фінансову структуру підприємства, порядку документообігу, організації руху облікових документів, плану рахунків дається їх опис або вказуються посилання на них; модель управлінської звітності – графічна інтерпретація управлінської звітності, де визначаються взаємозв'язок і взаємозалежності з іншими системами підприємства; опис ресурсів – власне ресурсне забезпечення та інтелектуальний потенціал; моніторинг і діагностика управлінської звітності.

До основних складових, що визначають ресурсне забезпечення системи управлінської звітності, входить матеріальне, господарське, інформаційне, технологічне, технічне, програмно-математичне, тимчасове і кадрове забезпечення.

Описуючи систему управлінської звітності, необхідно враховувати процеси управління виробництвом, їх послідовність, черговість, цілеспрямованість, зв'язок (рис. 4.5).

При розробці системи нормативної документації про управлінську звітність слід, наскільки можливо, докладно описати предмет облікових операцій, нестандартні ситуації, навести приклади. Чим детальніше описується обліковий процес, тим менше виникає проблемних ситуацій у процесі функціонування системи управлінської звітності.

**Розділ 4. Технологія процесу формування та удосконалення управлінської звітності
в умовах функціонування інформаційних технологій**

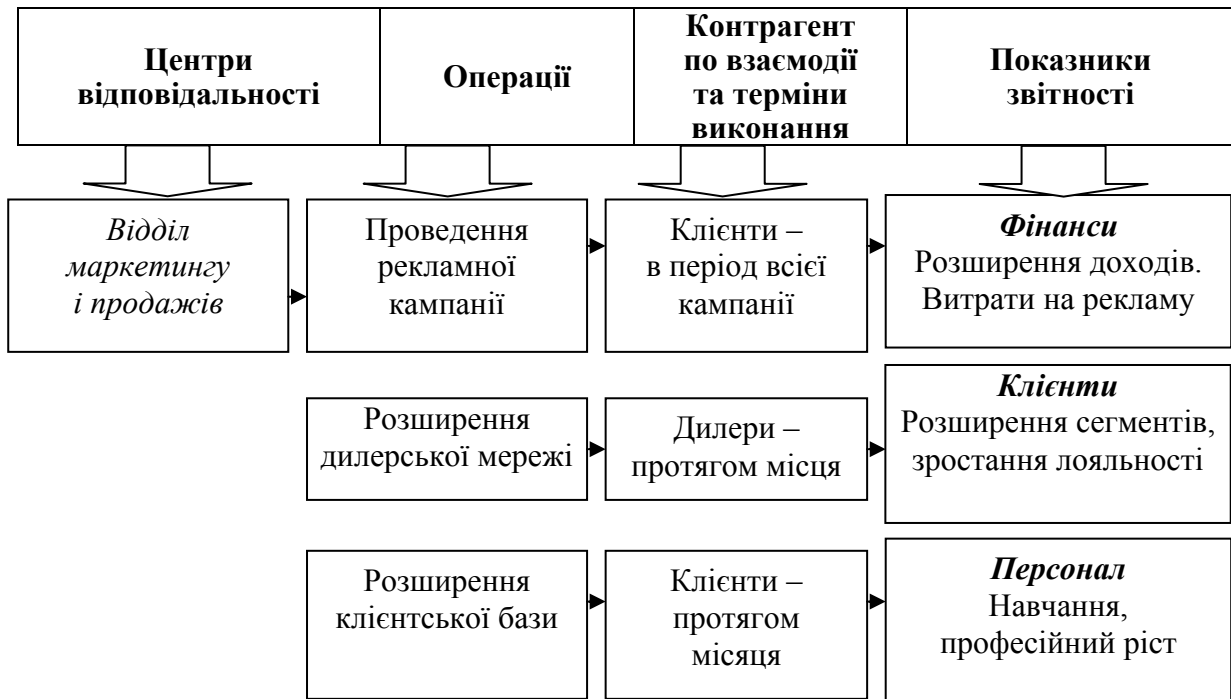


Рис. 4.5. Приклад моделі регламенту управлінської звітності відділу маркетингу та продажів

Необхідно пам'ятати: коли підприємство розвивається, то будь-які робочі документи з часом старіють, саме тому для успішного функціонування підприємства необхідно своєчасно вносити зміни в існуючі регламенти або розробляти нові правила і норми.

Обов'язковою умовою ефективного функціонування системи управлінської звітності є розробка та затвердження положення про підрозділ, що надасть можливість визначити правовий статус підрозділу та його місце у системі управління підприємством; закріплення внутрішньої структури підрозділу; розмежування завдань, функцій, прав і відповідальності підрозділу; забезпечення виконання покладених на підрозділ і його керівника функцій; обґрунтування оцінки результатів діяльності підрозділу; закріплення організаційно-правової основи документування діяльності підрозділу.

Потреба розроблення положень про структурні підрозділи передбачена частиною другою статті 64 Господарського кодексу України, відповідно до якої функції, права та

обов'язки структурних підрозділів визначаються положеннями про них, які затверджуються в порядку, визначеному статутом або іншими установчими документами суб'єкта господарської діяльності. Положення про структурні підрозділи може мати такі розділи: загальні положення, основні завдання, функції, права та відповідальність, керівництво, взаємодія (службові зв'язки) з іншими структурними підрозділами [114].

Документами, які мають безпосередній зв'язок з положенням про підрозділ, є посадові інструкції. Окрім опису основних завдань, до посадових інструкцій слід включати розділ «Управлінська звітність», в якому передбачається опис процесів накопичення та передання інформації для формування управлінської звітності.

За допомогою посадових інструкцій легко простежити «ланцюжок» відповідальності. Будь-яка бухгалтерська помилка, як правило, є наслідком неправильних дій не лише конкретного виконавця, оскільки одні працівники ці дії забезпечують вихідними даними, інші планують процес роботи і його результати, треті пов'язують ці дії та очікувані результати з діями й результатами роботи інших служб і підрозділів [330]. Саме тому у разі вчинення дисциплінарного проступку, тобто невиконання або неналежного виконання працівником покладених на нього трудових обов'язків, слід, перш за все, звернутися до тексту інструкції, щоб з'ясувати, порушення яких обов'язків допустив працівник і чи входили вони взагалі до переліку його обов'язків. У разі відсутності у працівника обов'язків здійснювати ті чи інші дії, дисциплінарна відповідальність виключається.

У побудові регламентів управлінської звітності важливе місце має процес побудови системи формування та виконання бюджетів. Вітчизняними і зарубіжними вченими проблеми побудови бюджетів та місця бюджетування у системі управління підприємством досліджувались достатньо широко. Дослідженню проблем побудови бюджетів, визначення категорій «бюджет» та «бюджетування» присвячені

праці таких вчених та економістів-практиків як В.М. Аньшин, М.Д. Білик, П.С. Боровков, О.М. Волкова, В.В. Гамаюнов, С.Ф. Голов, Г.Я. Гольштейн, Є.Ю. Добровольський, С.Є. Ковтун, В.Ф. Комаров, Д.В. Макаров, О.Г. Мельник, І.Б. Немировський, Ж.В. Перевалова, О.В. Рубис, В.П. Савчук, В.М. Самочкин, І.А. Старожукова, Д. Хан, В.Е. Хруцький, В.В. Царєв, С.М. Шадрин, М.В. Шахватова, Дж. Шим, К.В. Щиборщ, Л.Ю. Янданов та інші.

Останніми роками були захищені дисертаційні дослідження, присвячені проблемам бюджетування, науковцями О.Г. Мельник [205], Р.М. Мамчур [193], Ю.Л. Овдій [236], С.В. Онищенко [242], М.В. Тарасюк [323], Ю.О. Оліфірова [241] та іншими.

Проте у дослідженнях недостатньо уваги приділено питанням розробки регламентів бюджетування. Вводячи регламентацію як обов'язковий етап бюджетування, автори не дають глибокого розкриття цього поняття. Між тим, в умовах автоматизованої системи формування управлінської звітності регламенти є важливим інструментом взаємодії між підрозділами, виконавцями та органами управління.

Розробляючи регламенти бюджетування, постає важливе питання поєднання системи бюджетування з іншими системами, зокрема, із системою стратегічного управління та системою мотивації.

При розробці системи бюджетування можливі різні варіанти побудови регламентуючої документації. В обов'язковому порядку у регламентуючій документації мають бути відображені усі основні елементи системи бюджетування, починаючи від мети бюджетного управління і завершуючи відповідальністю за виконання його регламенту. Варіант документарного відображення регламентів системи бюджетування у взаємозв'язку з іншими регламентами компанії може бути таким, як представлено на рис. 4.6.

Безпосередньо до системи бюджетування відносяться Положення про бюджетування, Положення про фінансову структуру та Положення про бюджетний комітет [148] (рис. 4.6).

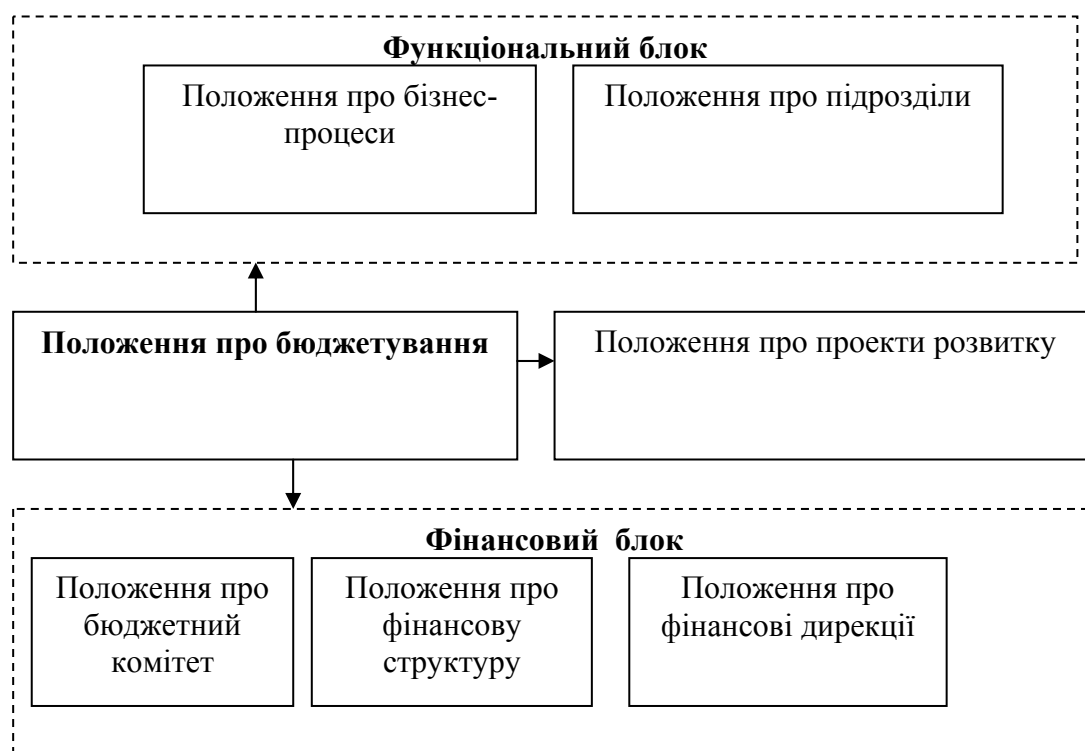


Рис. 4.6. Регламентація процесу бюджетування

Поділ регламенту бюджетування на кілька документів обумовлено тим, що на практиці ними буде зручніше користуватися.

Якщо детально прописувати процес бюджетування, то Положення про бюджетування може бути занадто об'ємним документом, тому в нього недоречно включити ще й схеми мотивації центрів фінансової відповідальності (ЦФВ), детальний регламент проведення засідань бюджетного комітету тощо.

Положення про бюджетування – це основний документ, що регламентує процес бюджетного управління компанією. Цей документ в обов'язковому порядку має бути у будь-якій компанії, що використовує технологію бюджетного управління.

Положення про бюджетний комітет регламентує проведення бюджетного комітету при затвердженні бюджетів, а також при розгляді і затвердженні результатів план-фактного аналізу виконання бюджетів. Тобто, по суті, це положення визначає, яким чином проходитиме остаточне узгодження та затвердження бюджетів, причому як планових, так і фактичних (точніше кажучи не фактичних бюджетів, а результатів план-фактичного аналізу).

Важливим є Положення про бізнес-процеси. Основними бізнес-процесами можуть бути продаж, виробництво, поставання тощо. Окрім основних бізнес-процесів, звичайно ж, є ще й управлінські бізнес-процеси, без яких компанія не може існувати і мати прибуток. Регламентація бізнес-процесів надає змогу управляти фінансово-економічними показниками. Положення про проекти розвитку є частиною регламентів системи стратегічного управління. Цей документ використовується в бюджетуванні для управління інвестиціями [148].

Положення про фінансову структуру має регламентувати один з найважливіших елементів бюджетування: йдеться про взаємозв'язок системи бюджетування із системою мотивації. Положення про фінансову структуру має містити опис виділених центрів фінансової відповідальності (ЦФВ) і схеми мотивації ЦФВ.

Важливим питанням, що постає в процесі розробки регламентів бюджетування, є вибір стратегії участі працівників і підрозділів у механізмах формування та виконання бюджетних показників.

На думку С. Онищенко, необхідною є участь керівників центрів відповідальності в розробці й коригуванні бюджетів, неефективним є покладення роботи зі складання бюджетів лише на спеціалізований підрозділ (бухгалтерію, плановий відділ), у зв'язку з втратою, у такому випадку, системою бюджетування принципу участі [242].

Досліджуючи систему бюджетування торговельного підприємства, Е. Кіреєва пропонує розглядати підрозділи учасників процесу, в яких мають бути повноваження не лише із висловлення пропозицій щодо виконання поставлених перед ним цілей, а й по реалізації цих пропозицій (у тому числі внесення їх до бюджету), інакше втрачається доцільність включення підрозділів до процесу планування. Відповідні зміни мають бути не лише внесені в документи, які регламентують процес планування і бюджетування, але й вбудовані у робочий процес відділів, відповідальних за планування і бюджетування [151].

Для підготовки, погодження, прийняття та коригування бюджетів на підприємстві Т. Близнюк та М. Световец пропонують створювати бюджетний комітет [33]. Його мета – підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства за рахунок контролю над доходами й витратами підприємства, а також над надходженням і витрачанням фінансових ресурсів підприємства. До складу бюджетного комітету мають бути включені посадові особи: директор, заступник директора з комерційних питань, головний бухгалтер, заступник директора з виробництва – головний інженер.

С. Ковтун, досліджуючи процес прийняття бюджетів, зазначає, що бюджетний комітет є постійно діючою робочою групою, створюваною з метою управління бюджетним процесом на підприємстві [154]. Бюджетний комітет формується з керівників центрів фінансової відповідальності верхнього рівня, функціональних директорів, фахівців економічної та фінансової служб, інших фахівців підприємства з метою організації та управління бюджетним процесом на підприємстві. Головою бюджетного комітету, як правило, призначається вища посадова особа підприємства (генеральний директор) або один із засновників бізнесу. Однак, поширеною є ситуація, коли головою комітету призначається фінансовий директор. З ініціативи членів бюджетного комітету можуть прийматися рішення про зміну чисельного та персонального складу комітету і вноситися відповідні пропозиції для затвердження генерального директора.

Таким чином, при розробці регламентів бюджетування важливо передбачити участь усіх підрозділів підприємства у бюджетному процесі на підприємстві. При створенні бюджетного комітету на підприємстві необхідно передбачити регламенти його функціонування та взаємодію з іншими структурами підприємства.

Окремим питанням у системі бюджетування є мотивація співробітників. Розробляючи регламенти бюджетування, необхідно врахувати мотиваційні механізми роботи персоналу.

4.3. Проблеми проектування та візуалізації управлінської звітності

Побудова системи управлінської звітності та проектування управлінської звітності може здійснюватися із застосуванням низки підходів (рис. 4.7).

Перший підхід – зі збереженням наявної організаційної структури. У цьому разі АСБО пристосовується до організаційної структури в її наявному вигляді, тож відбувається лише локальна модернізація сформованих методів роботи. При цьому здійснюється розподіл функцій між технічними працівниками (операторами) і спеціалістами (бухгалтерами, адміністраторами), об'єднання функцій збору та обробки інформації (фізичний документообіг) з функцією прийняття рішень (інформаційний обіг).

Побудова інформаційних систем управлінської звітності	
Підходи	<i>Із збереженням наявної організаційної структури</i>
	<i>Зі зміною наявної організаційної структури</i>
	<i>Автоматизація найбільш трудомістких ділянок бухгалтерського обліку та формування управлінської звітності</i>
	<i>Комплексна автоматизація формування звітності</i>

Рис. 4.7. Підходи до розробки та проектування системи управлінської звітності

Другий підхід – зі зміною наявної організаційної структури. Це значно ефективніший підхід до впровадження АСБО, оскільки передбачає раціоналізацію організаційної структури. Організаційна структура оптимізується в такий спосіб, щоб впровадження інформаційної технології дало найбільший ефект. Основою такого підходу є максимальний розвиток технічних комунікацій та розроблення нових організаційних взаємозв'язків, які раніше були економічно недоцільні. Продуктивність організаційної структури зростає, позаяк дані розподіляються раціональніше і зменшується обсяг інформації, що циркулює по системних каналах.

Третій підхід – автоматизація найбільш трудомістких ділянок процесу формування управлінської звітності. Такий підхід може прискорити облік на найбільш трудомістких ділянках, але, оскільки послідовність обробки даних не змінюється, суттєвого підвищення ефективності не відбувається. Реалізація цього підходу характеризується локальними змінами методології бухгалтерського обліку. Система обліку вдосконалюється через задоволення окремих вимог автоматизації. Цей підхід застосовують на підприємствах, де немає плану комплексної автоматизації обліку, унаслідок чого окремі завдання, підзавдання та функціональні модулі мають складну ієрархічну структуру, свої вхідні і вихідні інформаційні канали та алгоритми розв'язання. Саме через це комплекси завдань і підсистеми у межах системи бухгалтерського обліку окремого підприємства погано взаємодіють між собою, у зв'язку з чим різко знижується ефективність впровадженої системи.

Четвертий підхід – комплексна автоматизація процесу формування управлінської звітності. Він передбачає зміни в методології бухгалтерського обліку і застосування автоматизованої форми бухгалтерського обліку, а завдяки їй – реалізацію можливостей комплексної автоматизації облікових завдань. У результаті досягається найбільша ефективність, але для цього необхідно розробити системний, комплексний, гнучкий план автоматизації. Для комплексної ж, системної автоматизації необхідне розроблення цілісного проекту системної автоматизації управлінської звітності як єдиного процесу.

Саме цей підхід, видається, забезпечить ефективність системи управлінської звітності та виконання покладених на неї функцій.

Проект може впроваджуватися без дублювання або з дублюванням ручної обробки даних бухгалтерського обліку протягом 1–2 місяців. Практика свідчить, що проектні рішення, які уже застосовувалися в роботі, надають змогу обробляти інформацію в період впровадження, як правило,

без дублювання. Це звільняє облікового працівника від труднощів під час роботи, оскільки в разі дублювання йому доводиться виконувати функції, яких раніше він не виконував.

Результатом уведення в експлуатацію автоматизованої системи управлінської звітності та її окремих елементів є процес переходу від колишніх (ручних) методів управління й обробки інформації до автоматизованих методів. При цьому сам процес переходу від традиційних методів управління й обробки інформації до автоматизованих ускладнюється певними вимогами, а саме: підготовкою об'єкта до переходу роботи в новій інформаційній системі; підготовкою й перебудовою роботи підрозділів з обробки інформації у зв'язку з новими завданнями, які висуває перед ними нова система; якістю апробації всіх матеріалів технічного проекту та робочої документації і внесення необхідних коректив за результатами аналізу випробних робіт.

На практиці застосовують три способи впровадження проектів інформаційної системи: послідовний, паралельний, послідовно-паралельний або змішаний (рис. 4.8).

Способи впровадження проектів автоматизованої системи управлінської звітності		
Послідовний	Паралельний	Послідовно-паралельний
ОСОБЛИВОСТІ		
Вдосконалення досвіду працівників	Застосовується малими та середніми підприємствами	Забезпечує якість впровадження за низьких витрат

Рис. 4.8. Способи впровадження проектів автоматизованої системи управлінської звітності

Послідовний спосіб передбачає, що проект упроваджують на підприємстві послідовно: спочатку в одному підрозділі, потім в іншому і так далі; у бухгалтерії – спершу на одній ділянці обліку, потім на другій і так далі. Упровадження на наступних ділянках здійснюється на основі

нагромадженого досвіду. Цей спосіб має, однак, обмежене застосування, оскільки призводить до значного подовження термінів упровадження системи управлінської звітності. Як правило, його застосовують на великих підприємствах. *Перевагою цього способу є те, що за послідовного нарощування системи управлінської звітності працівники-спеціалісти вдосконалюють свій досвід. При послідовному способі впровадження враховується нагромаджений досвід автоматизації робіт у попередніх підрозділах. Також такий підхід дозволяє уникнути окремих помилок і скоротити чисельність кваліфікованих спеціалістів, що зайняті впровадженням системи.*

Паралельний спосіб передбачає одночасне уведення в експлуатацію системи управлінської звітності із застосуванням ІТ в усіх підрозділах чи у їх більшості та на всіх ділянках бухгалтерського обліку. Упровадження здійснюється в більш стислі строки, але більшою кількістю спеціалістів, зайнятих у процесі впровадження, порівняно з попереднім способом, що призводить до збільшення витрат на впровадження. *Цей метод застосовується переважно на невеликих і середніх підприємствах.*

Послідовно-паралельний або змішаний спосіб передбачає, що впровадження системи здійснюється в одному підрозділі (ділянці бухгалтерського обліку). Після відпрацювання варіанта і набуття навичок його поширюють на інші підрозділи (ділянки бухгалтерського обліку) підприємства. За певних умов цей спосіб забезпечує хороші результати, оскільки дає змогу за незначного збільшення термінів упровадження авторизованої системи управлінської звітності, порівняно з паралельним способом, забезпечити якість впровадження. *Щодо недоліків і переваг він посідає проміжну позицію між двома попередніми способами і широко застосовується на великих і середніх підприємствах.*

На вибір того чи іншого способу впровадження авторизованої системи управлінської звітності впливають багато факторів, які стосуються: об'єкта автоматизації (складність

роботи, кількість структурних підрозділів – ділянок бухгалтерського обліку, міра їх однорідності, кількість і характер завдань (комплексів завдань) бухгалтерського обліку, кількість працівників, підготовлених для виконання відповідних функцій тощо); розробників проекту, технічного, технологічного, програмного, інформаційного та інших видів забезпечення (кількість проектувальників, що здійснюють впровадження і керують ним, рівень їхньої підготовки, обсяг вхідної й вихідної інформації, досвід роботи, стан обчислювальної техніки тощо).

До початку впровадження проекту провадиться велика підготовча робота – розмножується проект або його окремі положення, опрацьовується програмне забезпечення, організуються семінари або заняття з однорідними групами працівників (користувачами системи), детально викладаються варіанти обробки інформації і технологічні процеси.

На підприємстві видається наказ про впровадження, в якому зазначаються терміни та відповідальні за впровадження, розмножуються для ознайомлення бланки носіїв вхідної й вихідної інформації, а також коди номенклатури і їх шифри. Велика увага приділяється носіям первинних даних, оскільки в їх формуванні задіяна велика кількість працівників – облікових, планових, інженерно-технічних тощо.

У підготовчий період необхідно навчити цих працівників правильно заповнювати документи, проставляти відповідні коди, а також користуватися сформованими вихідними повідомленнями. Для цього з відповідними групами працівників провадяться семінари-інструктажі, на яких викладаються принципи побудови електронних макетів таких повідомлень, порядок їх використання, принципи підготовки первинних документів та їх комплектності. На конкретних прикладах демонструються способи використання вихідних повідомлень для комплексного економічного аналізу й контролю. Для щоденного користування усі необхідні номенклатури та їх шифри, разом з короткою інструкцією щодо їх застосування, тиражуються і вручаються всім учасникам семінарів. Завдяки таким заходам впровадження проектів авто-

ризованої системи управлінської звітності здійснюється швидше і з меншими витратами.

Одним з важливих етапів впровадження системи управлінської звітності з ІТ є розробка технічного завдання та проектної документації. При розробці програмних засобів (ПС) створюється [313] і використовується великий обсяг різноманітної документації. Вона необхідна як засіб передання інформації між розробниками програмного забезпечення, як засіб управління розробкою і як засіб передання користувачам інформації, необхідної для застосування та супроводу. Створення цієї документації становить значну частку вартості програмного продукту.

Цю документацію можна розбити на дві групи:

- документи управління розробкою;
- документи, що входять до складу програмного продукту.

Документи управління розробкою ПС (software process documentation) керують і протоколюють процеси розробки та супроводу, забезпечуючи зв'язки всередині колективу розробників і між колективом розробників та менеджерами (software managers) – особами, які керують розробкою систем. Ці документи можуть бути наступних типів:

- плани, оцінки, розклади – створюються менеджерами для прогнозування та управління процесами розробки і супроводу програмних комплексів;
- звіти про використання ресурсів у процесі розробки, які створюються менеджерами;
- стандарти – наказують розробникам, якими принципами, правилами, угодами вони мають керуватися в процесі розробки програмних засобів. Ці стандарти можуть бути як міжнародними або національними, так і спеціально створеними для організації, в якій ведеться розробка систем;
- робочі документи – забезпечують зв'язок між розробниками. Вони містять фіксацію ідей і проблем, що виникають в процесі розробки, опис використовуваних стратегій і підходів, а також робочі (тимчасові) версії документів, які мають увійти в систему;

- замітки і листування – фіксують різні деталі взаємодії між менеджерами та розробниками.

Уведення в експлуатацію авторизованої системи управлінської звітності потребує певних передумов, а саме: оформлених документів про виконання плану заходів із підготовки об'єкта; наявності робочої документації з упровадження окремої черги системи або ІС у цілому; кваліфікованого персоналу, що забезпечує підготовку до введення в експлуатацію та саму експлуатацію окремої черги ІС; узятих в експлуатацію технічних засобів ІС, які забезпечують функціонування впроваджених комплексів завдань.

За потреби виконують будівельно-монтажні роботи, пов'язані з прокладанням кабелів, установленням обладнання, зміною освітлення місць, де встановлюються комп'ютери. Конкретизуємо зміст будівельно-монтажних робіт: будівництво чи підготовка спеціалізованих будівель (приміщень) для розміщення технічних засобів і персоналу ІС; спорудження кабельних каналів; монтаж технічних засобів і ліній зв'язку; випробування змонтованих технічних засобів; задача технічних засобів для проведення пусконаладжувальних робіт.

На етапі пусконаладжувальних робіт провадять: автономне налагодження технічних і програмних засобів; завантажування в базу даних інформації та перевірку системи її експлуатації; комплексне налагодження всіх засобів системи.

Упровадження автоматизованої системи управлінської звітності передбачає проведення попередніх випробувань для перевірки коректності роботи технічних і програмних засобів, можливості використання прикладного програмного забезпечення, алгоритмів обробки даних, відпрацювання технологічного процесу обробки інформації в реальних умовах відповідно до технічного завдання і можливе коригування технічної документації. Система перевіряється не в цілому, а за окремими підсистемами і завданнями. Зміст робіт з попередніх випробувань полягає: у випробуванні системи на працездатність і відповідність технічному завданню на основі

програми й методики попередніх випробувань; усуненні недоліків і внесенні змін у документацію на автоматизовану систему управлінської звітності, у тому числі експлуатаційну, згідно з протоколом випробувань; оформленні акта про приймання системи у випробну експлуатацію.

Роботи на етапі випробної експлуатації охоплюють: проведення випробної експлуатації; аналіз результатів випробної експлуатації; доопрацювання, в разі потреби, програмного забезпечення; додаткове налаштування в разі потреби технічних засобів; оформлення акта про завершення випробної експлуатації.

Етап приймальних випробувань передбачає виконання таких робіт:

- випробування системи управлінської звітності з використанням ІТ на відповідність технічному завданню на основі програми й методики приймальних випробувань;

- аналіз результатів випробування та усунення недоліків, виявлених під час випробувань;

- оформлення акта про передавання в постійну експлуатацію.

Упровадження системи в експлуатацію, як завершальний етап створення, має супроводжуватися розробленням відповідного переліку документів. Міждержавний стандарт ГОСТ 34.201-89 визначає їх склад:

- план-графік робіт;

- наказ про склад приймальної комісії;

- наказ про проведення робіт;

- програма робіт;

- протокол випробувань;

- протокол погодження;

- акт передавання у випробну експлуатацію;

- акт передавання в постійну експлуатацію;

- акт завершення робіт.

Також встановлюють загальний і контрольний терміни впровадження проекту. Загальний термін вміщує період від

видачі виконавцям нових форм первинних документів і кодів номенклатур до складання за допомогою комп'ютера останнього зведеного документа за звітний місяць. Тобто загальний термін впровадження охоплює час, що дорівнює приблизно двом місяцям (15 днів місяця, що передує звітному, звітний місяць і 15 днів місяця, наступного за звітним), протягом яких формуються відомості, що стосуються звітного періоду.

Контрольний термін починається з перших днів звітного періоду, тобто з моменту початку обробки первинних документів саме того місяця, і триває до кінця звітного періоду. Відповідно, контрольний термін дорівнює місячному циклу роботи, тоді як загальний термін значно перевищує його.

З перших днів контрольного терміна починається реалізація проекту. Перевіряється якість розробленої технології і правильність складання інструкцій щодо операцій технологічного процесу і здавання документів замовникам. До того ж якість технології перевіряється спершу лише частково за всіма підготовленими операціями, операціями приймання й контролю документів, таксування і записування інформації в базу даних. У цьому періоді можна зробити попередні висновки про раціональність розміщення оброблюваних даних у первинних документах, фіксувати всі випадки помилок і виявляти їх причини.

Результати спостереження за впровадженням проекту мають періодично обговорюватися, аби внести необхідні правки й доповнення в проект. Найбільш відповідальний період упровадження – останні дні звітного і перші дні наступного за звітним місяця. Особливо ретельно потрібно відстежити правильність формування узагальнювальних показників.

Після закінчення контрольного терміна спеціалісти мають систематизувати виявлені під час упровадження проекту недоліки, зауваження, відгуки і пропозиції від облікового персоналу, обговорити їх і внести в проект відповідні корективи. Це, як правило, стосується схем налаштування техніки, програм і документообігу. Не виключаються зміни в кодах, формах первинних і зведених документів.

Затвердження акта прийняття – завершальний етап проектувальних робіт за тією чи іншою ділянкою бухгалтерського обліку та системою в цілому. Проте на цьому поліпшення положень проекту не має зупинитися. Без сумніву, що у процесі експлуатації система управлінської звітності вдосконалюється. Удосконалення системи має спиратися на принципи її створення. Модернізації підлягає організаційна та функціональна структури автоматизованої системи управлінської звітності, документообіг, інформаційна база, методологія бухгалтерського обліку. Удосконалення організаційної й функціональної структур передбачає реорганізацію в певних масштабах структури системи та її ланок або їх ліквідацію.

Удосконалення інформаційної бази передбачає впорядкування нормативної бази підприємства, систем класифікації і кодування інформації, а також систем їх ведення.

До характеристик управлінської звітності належить її зрозумілість та зручність у поданні даних для користувачів. Від сприйняття звітності залежить швидкість та оперативність реагування менеджменту підприємства у прийнятті рішень на підставі даних звітності. При впровадженні автоматизованої системи управлінської звітності питання форми звітності є надзвичайно актуальним. Розробляючи склад та систему звітності, регламенти тощо не слід забувати про формат подання даних.

Структуровані відомості (таблиці) мають багато переваг порівняно з бланками. Це, у першу чергу, легкість їх формалізації, а, отже, простота при створенні. До того ж, побудова структурованої відомості, однієї або кількох, є необхідною умовою побудови бланка. З названих причин проектування звітів стосується, перш за все, структур відомостей та їх комбінаційного поєднання. Проектування відомостей для інформаційних технологій можна представити як послідовність певних підходів (рис. 4.9).

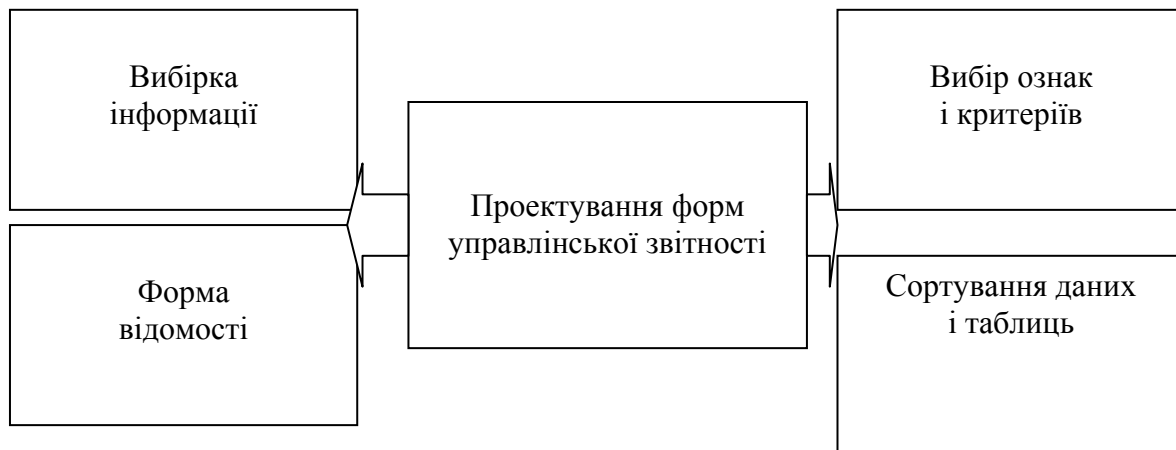


Рис. 4.9. Послідовність проектування форм управлінської звітності в умовах застосування інформаційних технологій*

* Джерело: систематизовано на основі [200].

При визначенні ознак і критеріїв побудови звіту необхідно враховувати певний перелік аналітики, що має відобразитися, та підходи відбору ознак у відомості.

1. Неструктурована (одновимірна) відомість надає можливість зменшити кількість ознак до мінімуму (одна ознака) в одній відомості, але збільшити загальну кількість відомостей.

2. Структурована (багатовимірна) відомість – відображає всі ознаки (обмежується числом граф) в одній великій відомості.

Кожна конкретна ситуація потребує відповідного адекватного рішення щодо подання звітної таблиці. *Однорівневі звіти* дають можливість надати інформацію в оперативному режимі і слугують, переважно, для інформаційних запитів нижчого рівня управління. *Багаторівневі відомості* надають змогу подати дані шляхом порівняння кількох критеріїв в одній таблиці і, відповідно, можуть бути використані для інформаційного забезпечення вищого рівня управління.

Методологічним підходом до формування управлінської звітності при застосуванні інформаційних систем є сортування, яке є одним із видів групування даних, що використовує два окремі прийоми угруповання:

– сортування – це зміна розташування записів таблиці залежно від його параметрів (вказуються найменування реквізитів і тип сортування: за збільшенням або спаданням);

– фільтрація – спосіб відображення в таблиці записів, що відповідають певному зазначеному критерію фільтру (тобто дія вибірки).

Сортування є складовою вибірки і одночасно засобом задавання ієрархії ознак управлінської звітності. Відсортовані відомості, що візуально представлені комп'ютерною технікою і представлені на паперових носіях, є зовсім різними формами. Відмінності між ними існують за рахунок можливості швидко змінювати параметри сортування, але після виведення відомості на друк сортування стає неможливим. Такий методичний підхід відрізняє електронні звіти від паперових процесом сортування даних. Сортування як окремий методологічний прийом формування управлінської звітності в умовах застосування інформаційних систем розширює можливості читабельності форм з точки зору систематизації і хронологічного подання інформації. У комп'ютерних системах автоматизації облікової роботи проблема методологічного вибору між систематичними та хронологічними звітами вирішується відповідно до потреб користувачів.

Отже, можна констатувати, що проектування управлінської звітності потребує визначення методологічних підходів щодо її формування та принципів побудови з урахуванням можливостей сучасних автоматизованих систем. Встановлено, що основи проектування управлінської звітності полягають у відборі критеріїв та ознак звітності, сортуванні даних засобами інформаційних систем. Важливим етапом дослідження процесів розробки та впровадження інформаційних систем управлінської звітності є вивчення стану впровадження таких систем в обліково-аналітичну діяльність підприємств.

Важливою ланкою в процесі розробки і впровадження системи управлінської звітності є пошук шляхів її візуалізації. Користувачами управлінської звітності є не лише персонал фінансово-облікових департаментів та відділів компанії, а й менеджмент вищих та нижчих ланок, які ведуть пошук ефек-

тивних рішень. Доступність і зрозумілість звітності допомагає пришвидшити процес використання даних. Серед сучасних напрямів дослідження побудови управлінської звітності є аналіз можливостей щодо її найкращої візуалізації.

Візуалізація управлінської звітності – це представлення обліково-аналітичної інформації у вигляді, який сприяє її найкращому розумінню користувачами. Візуалізація звітності означає, в першу чергу, відмову від стереотипів сприйняття управлінської звітності як таблиці з даними. Управлінський звіт може бути представлений у вигляді діаграми, графіків тощо. Саме тому графічні об'єкти сприймаються користувачами інформації краще, аніж таблиці.

Для якісного звіту необхідні три умови:

- 1) чітко визначити мету формування звіту;
- 2) визначити, на яку аудиторію транслюватиметься звіт (на зовнішніх акціонерів, топ-менеджерів, співробітників підрозділів тощо);
- 3) зрозуміти, як мають діяти користувачі звіту після ознайомлення з даними звіту (проаналізувати причини невиконання бюджету за рік або вишукати додаткові резерви для оптимізації витрат).

Правильно сформований звіт дозволяє не лише скоротити час на сприйняття інформації та прийняття управлінського рішення, але й налагодити швидко та ефективно взаємодію зі структурними підрозділами.

Для зручності можна виділити три види візуалізації звітності:

- 1) на паперовому носії;
- 2) в електронній версії;
- 3) у діловому листуванні.

Графічна інформація зчитується в декілька разів швидше, аніж представлена в таблиці. У свідомості чітко фіксуються дані, оскільки супутній емоційний фон впливає на швидкість засвоєння інформації та переходу до дій. Можна використовувати і табличну подачу даних, але часу на читання і сприйняття таблиць витрачається набагато більше.

Швидкість розуміння та ясність – важливі критерії звітності, які роблять її ефективною і результативною. Основне правило: ключові показники необхідно представити в одному або декількох звітах і розташувати на одному аркуші. За рахунок цього користувачі звітів будуть одразу бачити всю ключову інформацію. Звіт має будуватися за прикладом карти – можна знайти все і швидко. Отже, для керівництва компанії такий звіт буде хорошим інструментом для аналізу інформації та прийняття управлінських рішень. Якщо виникає складність з розміщенням всієї інформації на одній сторінці, то необхідно на першу сторінку винести всі ключові показники, а розшифровки до них представити у додатковому матеріалі. Таким чином, ми використовуємо дедуктивний підхід у поданні інформації: даємо ключову інформацію, а потім розшифровуємо її.

Принципи Тафта (Tufte's Principles) – графічного представлення даних високої якості свідчать:

– надайте користувачеві найбільшу кількість ідей, в найкоротший час, з найменшою кількістю чорнила на найменшому просторі;

– вказуйте правдиві дані.

Застосовують такі принципи компонування візуальних засобів представлення інформації:

- 1) лаконічності;
- 2) узагальнення та уніфікації;
- 3) акценту на основних смислових елементах;
- 4) автономності;
- 5) структурності;
- 6) стадійності;
- 7) використання звичних асоціацій та стереотипів [103].

Сучасні засоби візуалізації даних мають такий функціонал і швидко еволюціонують зі звичайних інструментів звітності до систем підтримки прийняття рішень. Це дозволяє оперативно аналізувати в режимі реального часу великі обсяги даних з можливістю їх глибокого опрацювання, а також готувати структуровану звітність в наочному вигляді.

Завдяки засобам візуалізації користувачам зручніше і простіше розібратися в інформації: знаходити цікаві відомості, кореляції і залежності, робити висновки, переконливо доносити свої аргументи та ідеї і приймати продумані рішення.

З розвитком бізнесу підвищуються вимоги до інформативності управлінської звітності. Стандартні двовимірні звіти, які розкривають показники статично, без урахування можливостей їх додаткових аналітичних розшифрувань та змін у динаміці не вирішують проблем інформаційного забезпечення менеджменту, особливо великих компаній. Розширити можливості аналітики можливо із застосуванням технології OLAP (On-line Analytic Processing).

На той час як реляційні бази даних представляють дані у вигляді двовимірної структури типу «рядок-стовпець» («поле-запис»), бази даних OLAP використовують багатовимірну структуру, відому під назвою «куб». Часто побудова куба виконується на основі звичайних систем реляційних баз даних: реляційна база даних заповнюється за допомогою стандартних прийомів уведення та імпорту даних, а куб створюється вже на основі такої реляційної бази даних. Куб можна регулярно оновлювати або заново заповнювати даними, щоб забезпечити в реляційній базі даних аналітичну обробку множинних вимірів у реальному часі.

Пояснити переваги OLAP можна на такому прикладі. Компанія виробляє продукти харчування та реалізує їх через мережу філій. Менеджменту компанії необхідно скласти аналітичний звіт за трьома аналітичними зрізами: номенклатурні групи, канали збуту (роздріб, оптова торгівля) та територіальними філіями. У рамках інструментів традиційного звіту (на зразок оборотно-сальдової в «ІС: Управління торгівлею для України 8.2») можна проаналізувати аналітику лише за двома напрямками, наприклад, «номенклатура-філії», «номенклатура-канали збуту» тощо. OLAP дозволить створити складну тривимірну модель, яка дасть можливість поглибленого аналізу аналітики одночасно за трьома зрізами.

Технологію OLAP не можна назвати новою. Термін OLAP уведений в 1993 р. Е. Коддом (Edgar Codd) [385]. Мета OLAP-систем – полегшення вирішення завдань аналізу великих обсягів даних. Кодд сформулював 12 ознак OLAP-даних. Згодом дванадцять правил Кодда знайшли своє втілення у тесті FASMI, що вимагає, аби OLAP-рішення відповідали таким вимогам: аналіз має проводитися однаково швидко з усіх аспектів інформації; необхідна бути можливість здійснювати основні типи числового та статистичного аналізу, зумовленого розробником програми або довільно визначеного користувачем; множина користувачів повинна мати доступ до даних, при цьому необхідно контролювати доступ до конфіденційної інформації; багатовимірність; додаток повинен мати можливість звертатися до будь-якої потрібної інформації, незалежно від її обсягу та місця зберігання.

Більшість існуючих на сьогодні OLAP-систем задовольняє всі ці ознаки. Іноді зведені таблиці Excel називають аналогом OLAP-технологій. Так, дійсно, побудова «кубічного» звіту можлива і в Excel, однак такий управлінський звіт не відповідатиме вимозі динамічності. Нині OLAP-звіти будуються за допомогою Microsoft Analysis Services, Oracle OLAP Option, Oracle/Hyperion EssBase, Cognos PowerPlay, SAP BW, BusinessObjects, Microstrategy.

Не зважаючи на широкі можливості аналітики OLAP-систем, останні використовуються не повним чином. Одна з причин недостатнього поширення систем як інструментів формування управлінської звітності – це складність і висока вартість програм.

Проаналізувавши підходи до створення автоматизованої системи управлінської звітності, ми дійшли висновку, що найбільш значущими у цьому є такі умови:

- урахування відповідності ІС цілям і завданням підприємства та процесам, що в ньому відбуваються;

- забезпечення гарантії створення системи з необхідними параметрами в установлений час та в межах визначеного бюджету;
- забезпечення простоти супроводу, можливості модифікації та зміни системи відповідно до змін діяльності підприємства;
- адаптація системи до засобів інформаційних технологій, які уже застосовуються на підприємстві.

4.4. Діагностика, моніторинг та оцінка ефективності впровадження управлінської звітності

Метою створення автоматизованої системи, у загальному розумінні, є створення системи обробки даних в обмежено короткі строки, що має задані споживні властивості. До споживних властивостей системи належать: функціональна повнота, своєчасність, функціональна надійність, адаптивна надійність, економічна ефективність.

Показник функціональної повноти характеризує властивість АСБО щодо рівня автоматизації облікових робіт. Рівень функціональної повноти визначається її коефіцієнтом K_f :

$$K_f = \Pi_a / \Pi_3,$$

де Π_a – показники, отримані автоматично;

Π_3 – загальна кількість показників.

Показник своєчасності характеризує властивість автоматизованої системи щодо можливості отримання апаратом управління необхідної обліково-аналітичної та контрольної інформації.

Показник функціональної надійності характеризує властивість автоматизованої системи виконувати свої функції з обробки даних. Функціональна надійність передбачає сукупну надійність програмного, інформаційного і технічного забезпечення.

Показник адаптивної надійності свідчить про властивість автоматизованої системи виконувати свої функції, якщо вони змінюються в межах умов розвитку системи управління об'єкта протягом заданого проміжку часу.

Показник економічної ефективності виявляється в поліпшенні економічних результатів функціонування об'єкта завдяки впровадженню автоматизованої системи управлінської звітності.

Впровадження управлінської звітності є процесом, що потребує постійного удосконалення та внесення змін. Зміни, що вносяться до системи, зумовлюються низкою чинників (рис. 4.10).

Аналіз змін і їх внесення здійснюється через діагностику, моніторинг та оцінку ефективності впровадження управлінської звітності.

О.Б. Гром'як [77], досліджуючи діагностику діяльності підприємства, класифікує її за об'єктами дослідження на такі види: експрес-діагностика підприємства; експрес-діагностика окремого підрозділу (виробничого, фінансового відділу, відділу ЗЕД тощо); експрес-діагностика сфер діяльності (виробничої, фінансової, інноваційної, маркетингової, логістичної тощо); експрес-діагностика операцій (процесу виготовлення деталі, розроблення бюджету чи конкретного плану-графіка тощо); експрес-діагностика певних показників (рентабельності, ліквідності тощо).

ФАКТОРИ
Зміни в ринковій кон'юктурі
Зміни в макроекономічних умовах господарювання
Впровадження інновацій
Зміна стратегій менеджменту
Відкриття нових сегментів діяльності
Зміни організаційної структури підприємства

Рис. 4.10. Фактори впливу на автоматизовану систему управлінської звітності

Розробляючи підходи до діагностики та аналізу в управлінні фінансовою спроможністю підприємства, Н.В. Темінкова [324] зазначає, що в економічній науці не склалося єдиної усталеної думки щодо співвідношення понять «аналіз» і «діагностика». Діапазон різних точок зору з цього питання можна звести до трьох основних підходів: 1) діагностика – складова частина аналізу; 2) аналіз – складова частина діагностики; 3) діагностика – процес інтерпретації результатів аналізу з метою уточнення та конкретизації оцінок.

Діагностика системи управлінської звітності не обмежується лише контролем та аналізом показників. Формуючи складну систему зв'язків між процесами і функціями, управлінська звітність діагностується як інформаційний ресурс управління.

Потребує чіткого визначення методичний апарат проведення діагностування системи управлінської звітності.

Погоджуючись з думкою О.Г. Мельник та М.Є. Адамів, слід визнати нераціональним переважання фінансових індикаторів у діагностичних системах підприємств, адже виникає необхідність дослідження різних сфер внутрішнього та зовнішнього середовища з метою прийняття управлінських рішень. Діагностика діяльності підприємства має здійснюватися на перманентній основі з метою оперативного відстежування будь-яких потенційних змін, а не лише в кризових умовах або під час перебування підприємства у несприятливому стані, про останнє доволі часто свідчить практика функціонування вітчизняних підприємств [205].

О.Є. Кузьмін та О.Г. Мельник акцентують увагу на тому, що в теорії та на практиці при здійсненні діагностики розвитку підприємства аналізуються відхилення, темпи приросту ключових показників і параметрів функціонування, що надає змогу за сукупністю параметрів оцінити динамічні та структурні зміни у виробничо-господарській діяльності підприємства і спрямовано це, насамперед, на діагностику масштабів перетворень, тобто кількісний аспект розвитку. У такому випадку упускається якісний аспект, отождив використання певної сукупності

показників для діагностики розвитку підприємства без їх подальшого узагальнення та інтегрування не дає змоги сформувати цілісне уявлення про траєкторію розвитку підприємства загалом, адже динаміка індивідуальних показників із обраного переліку може істотно відрізнятись за обсягами та спрямуванням [176].

За рівнем об'єктивності розрізняють формалізовані та неформалізовані способи економічної діагностики. Формалізовані поділяють на логіко-економічні та економічно-математичні прийоми: відносні й середні величини, ряди динаміки, групування, порівняння, балансові, табличні, графічні, методи математичної статистики (кореляційний аналіз, регресійний, дискримінантний, факторний, коваріаційний, кластерний, дисперсійний аналіз, метод головних компонентів), прийоми оптимізації показників (лінійне, нелінійне, динамічне програмування; дослідження операцій, теорія ігор, теорія масового обслуговування, сітьові методи планування, теорія управління запасами; імітаційне моделювання, метод нечітких множин, кластерний аналіз). До неформалізованих прийомів належать методи експертних оцінок (індивідуальних чи колективних) [252].

У процесі діагностики важливу роль відіграє аналіз ризиків системи. Сукупність вибраних методів діагностики системи звітності формує програму управління ризиками. Така програма є основою для подальшої діяльності організації у сфері ризик-менеджменту. В процесі розробки програми мають бути враховані: розмір можливого збитку та його ймовірність, виробничо-економічна ефективність запропонованих заходів, практична можливість їх реалізації, відповідність програми тактичним і стратегічним цілям організації [11].

Якщо діагностування має ретроспективний характер, то моніторинг системи управлінської звітності дозволяє проводити постійний контроль системи на необхідність її удосконалення. Застосування інформаційних технологій на підприємствах надає змогу спроектувати та використовувати

ефективно дієву систему управлінської звітності [201]. Для оцінки виконання встановлених підприємством вимог до системи управлінської звітності в динаміці необхідний її регулярний моніторинг.

Е.М. Коротков вважає, що моніторинг – це систематичне відстеження процесів або тенденцій, постійне спостереження з метою своєчасної оцінки ситуацій [169, с. 293]. На думку Б.Г. Литвак, моніторинг – спеціально організоване систематичне спостереження за станом яких-небудь об'єктів [185, с. 187]. Моніторинг фінансово-господарської діяльності підприємства може також розглядатися в системі контролінгу: як відстеження процесів, що відбуваються на підприємстві, у режимі реального часу; складання оперативних звітів про результати роботи підприємства за найбільш короткі проміжки часу (день, тиждень, місяць); порівняння цільових результатів із фактично досягнутими [164, с. 19].

Фінансовий моніторинг, якщо спиратися на визначення І.А. Бланка [31] та В.А. Забродського [109], є спеціально організованим систематичним, безупинним спостереженням за фінансовою діяльністю і фінансовим станом об'єкта та оперативною їх оцінкою. Таким чином, фінансовий моніторинг можна умовно поділити на два блоки: моніторинг фінансової діяльності підприємства (як процес) і моніторинг фінансового стану (як характеристика на певний момент).

Оскільки система моніторингу фінансового стану підприємства є органічною частиною (підсистемою) системи фінансового моніторингу, то він має відповідати загальним принципам її функціонування, а саме: достатності інформації – в кожній окремій системі має використовуватися лише відома інформація (нормативна, довідкова, прогнозна) з необхідною точністю для моделювання результатів діяльності підприємства; наступності – кожна наступна підсистема не повинна порушувати властивостей об'єкта і критеріїв, установлених системі вищого рівня; вірогідності й порівнянності інформації, що надає змогу забезпечити результати, наближені до реальних; ймовірності помилок, що дозволяє відслідковувати помилки, які виникають у процесі

оцінки або моделювання, а також у межах розробленої моделі оцінювати ризик можливої помилки та її наслідки, виробляти основні методи реагування на помилку; комплексності – взаємозумовленості і пропорційної взаємоузгодженості розвитку системи як єдиного цілого, що забезпечує зв'язок усіх підсистем та елементів, оскільки перехідний період в економіці України потребує високої оперативності й гнучкості реагування на зміни ринкових можливостей і небезпеку, що виникає [259, с. 40–41].

Моніторинг управлінської звітності має дати відповіді на основні питання (встановлені критерії) [198]: здатність управлінської звітності виявити наявні проблеми, недоліки та знайти відповідні рішення; оперативність, тобто реальність управління підприємством (підрозділом), вчасно втрутитися у незадовільні процеси і скоригувати їх; передбачуваність ситуацій виникнення проблем, можливість порівняльного аналізу з історичною інформацією і даними прогнозування; достатність (надлишковість) інформації для певного рівня управління; зручність представлення (подання) інформації за змістом, зручністю її аналізувати, користуватися (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Етапи оцінювання управлінської звітності при використанні інформаційних технологій*

Етап	Характеристика етапів оцінювання	Пояснення
Етап 1. Визначення мети оцінювання	Якісна – мета, досягнення якої виражається в номінальній шкалі або в шкалі порядку	Визначення мети має здійснюватися з позиції, в якій розглянута система є елементом (підсистемою), тобто з позицій конкретного підприємства (надсистеми)
	Кількісна – мета, досягнення якої виражається в кількісних шкалах	

**Розділ 4. Технологія процесу формування та удосконалення управлінської звітності
в умовах функціонування інформаційних технологій**

Закінчення табл. 4.2

Етап	Характеристика етапів оцінювання	Пояснення
Етап 2. Вимірювання властивостей систем, визнаних істотними для цілей оцінювання	Вибираються відповідні шкали вимірювань властивостей	Формується шкала оцінок за різними параметрами
	Присвоюється певне значення на цих шкалах	
Етап 3. Обґрунтування переваг за критеріями	Якості	На основі вимірюваних обраних шкалах властивостей
	Ефективності функціонування системи	
Етап 4. Власне оцінювання	Ранжування	Усі досліджувані системи, що розглядаються як альтернативи, порівнюються за сформульованими критеріями
	Вибір	
	Оптимізація	

** Джерело: систематизовано на основі [200].*

У випадку використання інформаційних технологій оцінка складних систем управлінської звітності може проводитися з різною метою, що визначає різні потреби. По-перше, потреба оптимізації – вибору найкращого алгоритму з декількох, які реалізують один закон функціонування системи. По-друге, ідентифікація – визначення системи, якість якої найбільше відповідає реальному об’єкту в заданих умовах. По-третє – прийняття рішень по управлінню системою звітності [202].

Оцінка управлінської звітності при використанні інформаційних технологій обумовлює врахування необхідних умов для практичного вирішення поставлених завдань. Відповідно, що до інформаційних технологій необхідно враховувати дві основні підсистеми: функціональну і забезпечувальну. Функціональна підсистема має включати комплекс функцій, завдань, підзавдань, процедур.

Забезпечувальна підсистема включає наступні компоненти: інформаційне, технічне, математичне, програмне, технологічне, організаційне, правове, ергономічне забезпечення. Періодичний аналіз (моніторинг) системи управлінської звітності дозволяє на регулярній основі швидко й чітко модифікувати цю систему під потреби користувачів, що постійно змінюються [201].

Моніторинг системи управлінської звітності – це контроль ступеня відповідності управлінських звітів потребам їх користувачів. При цьому мається на увазі, що основні вимоги до системи управлінської звітності залишаються незмінними [202].

Як інструментальне підґрунтя пропонуємо використати концепцію *Balanced Scorecard*, розроблену Р. Капланом та Д. Нортонем [76]. На сьогодні їх концепцію розглядають як універсальний інструмент, що може вирішити усі можливі проблеми будь-якого підприємства. На думку авторів концепції, протиріччя між конкурентними можливостями і традиційною системою фінансової звітності призводить до необхідності застосування системи збалансованих показників. Система збалансованих показників включає такі складові: фінансова (рентабельність інвестицій та додана вартість), клієнтська (задоволення потреб клієнта, збереження клієнтської бази), внутрішні бізнес-процеси (якість, терміни виконання замовлень, вартість, розробка нових продуктів), навчання і розвиток персоналу (задоволення персоналу та наявність інформаційних систем). Фінансовий інструментарій вказаного аналізу (*balanced scorecard*) досить обширний. Він включає велику кількість фінансових показників (коефіцієнтів). Саме тому слід використовувати лише ті показники, які є інформаційною основою для прийняття управлінських рішень [80].

В основу моніторингу та оцінки системи управлінської звітності може бути покладений ще один відомий інструмент управління – цикл «Plan-Do-Check-Act» (PDCA) [379]:

- планування (*plan*) – визначення цілей і процесів, необхідних для досягнення результатів відповідно до вимог споживачів і політики організації. По відношенню до управлінської звітності цей етап циклу означає встановлення методики підготовки і подання такої звітності;
- здійснення (*do*) – впровадження процесів. Щодо управлінської звітності це процес організації і ведення управлінського обліку та підготовки управлінської звітності;

- перевірка (check) – постійний контроль процесів і продуктів порівняно з політикою, цілями і вимогами до них та інформування про результати контролю. На цьому етапі ланцюжка має здійснюватися моніторинг управлінських звітів;
- дія (act) – прийняття заходів щодо постійного поліпшення показників процесів. У відношенні системи управлінської звітності це означає дії по вдосконаленню складу, структури та періодичності подання управлінських звітів відповідно до завдань та вимог користувачів інформації.

Особливістю впровадження системи управлінської звітності із використанням інформаційних технологій є включення до оцінки ефективності системи з управлінської точки зору оцінку від впровадження проекту автоматизації.

Є.В. Бунова та О.С. Буслаєва зазначають, що, приймаючи рішення про використання інформаційної системи, необхідно оцінити ефективність від її впровадження, яку можна визначити як різницю між сукупними витратами на систему та витратами протягом її життєвого циклу [41].

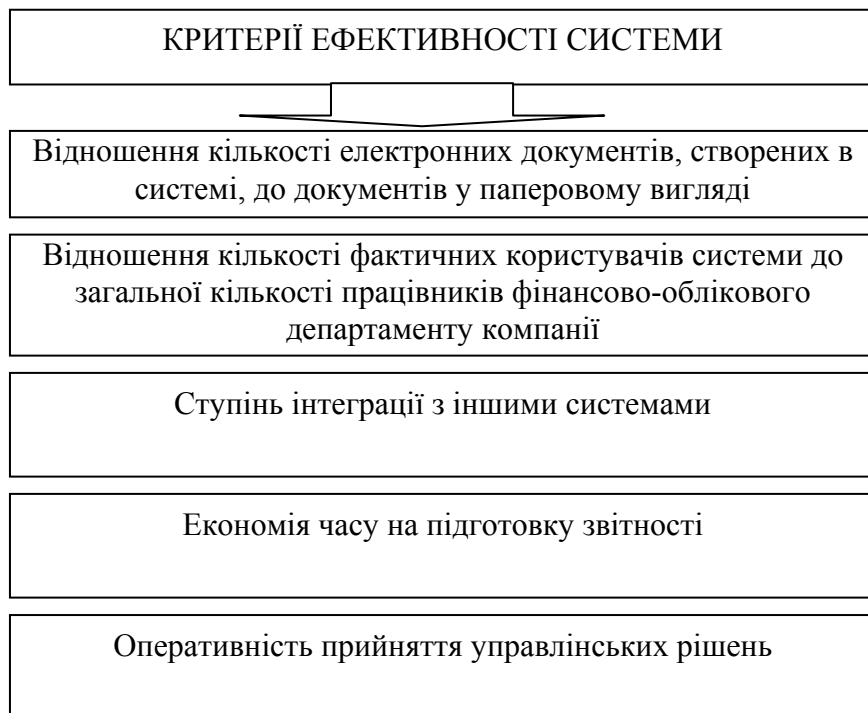


Рис. 4.11. Критерії оцінки ефективності впровадження системи управлінської звітності із застосуванням інформаційних технологій

Основними факторами, які обумовлюють ефективність впровадження ІС, є: підвищення функціональних характеристик та якості продукції; покращання обслуговування клієнтів; зниження виробничих витрат; покращання використання активів [239].

Окремі автори пропонують в якості критерію ефективності застосовувати відношення кількості електронних документів, створених у системі, до кількості карток реєстрації паперових документів. При комплексному впровадженні усі вхідні документи мають переводитися в електронний вигляд, а вихідні – одразу створюватися в системі, і коли відношення кількості електронних документів до кількості карток реєстрації паперових документів менше 100%, то це свідчить про те, що частина документів обробляється лише в паперовому вигляді, тобто немає комплексного охоплення [128].

В.М. Бредіхін та Л.А. Данилова пропонують використовувати для оцінки проектів автоматизації такі групи показників, як: якісні, ймовірнісні та фінансові [38]. Однак, видається, що застосування методів фінансових методів оцінки від інвестицій в проект автоматизації управлінської діяльності ускладнюється, в першу чергу, неможливістю оцінити доходи від такого проекту. Сам проект не генерує потоки грошових коштів, тож оцінити його за методами фінансового аналізу складно.

Для оцінки інформаційних систем, функціональність яких виходить за рамки фінансових показників, доцільно використовувати, поряд з класичними, сучасні методи, зокрема, інформаційну економіку й аналіз реальних опціонів. Вони дозволяють підприємствам самостійно визначити частину нефінансових показників та оцінити їх зміну після завершення проекту [187].

Дуглас Хаббард визначає метод інформаційної економіки (Applied Information Economics) як практичне застосування математичних та наукових вимірів для оптимізації рішень у невизначеному інвестиційному середовищі [376]. Метод передбачає аналіз процесу за п'ятьма основними

кроками: визначити рішення, кількісно проаналізувати невизначеність, розрахувати економічну цінність інформації, виміряти найважливіше, зробити найкращий вибір. Особливу зацікавленість викликає розрахунок цінності інформації. На думку Д. Хаббарда, всупереч поширеній думці, цінність інформації можна обчислити. Процедура оцінки інформації передбачає такі кроки:

1. Інформація знижує невизначеність.
2. Зменшення невизначеності підвищує значення рішень.
3. Кращі рішення надають змогу вчинити ефективніші дії.
4. Ефективні дії дають підвищення прибутку.

Ефективність, або економічна доцільність (використання засобів комп'ютерної та організаційної техніки під час формування, передавання та обробки даних), передбачає досягнення раціонального співвідношення між витратами та цільовими ефектами, включаючи кінцеві результати, отримані завдяки автоматизації – зростання прибутку у довгостроковому періоді.

Існує розрахункова та фактична ефективність автоматизованих систем управлінської звітності. Розрахункову визначають на стадії проектування автоматизованої системи, фактичну – за результатами впровадження проекту.

Економічну ефективність від упровадження комп'ютерної та організаційної техніки поділяють на пряму та опосередковану. Пряма економічна ефективність – це економія ресурсів у різних формах (фінансових, затрат праці тощо) в результаті автоматизації різних видів облікових, аналітичних та контрольних робіт (табл. 4.3).

На етапі прийняття рішення про запровадження інноваційних інформаційних технологій в бухгалтерському обліку пряма економічна ефективність є основною, оскільки вона піддається точному розрахунку, на відміну від опосередкованої економічної ефективності, яку можна лише прогнозувати.

Економічний ефект може бути більшим за вартість впровадження та експлуатації системи.

Таблиця 4.3

Показники прямої та опосередкованої економічної ефективності від впровадження автоматизованих систем управлінської звітності

Економічна ефективність	
Пряма	Опосередкована
Зниження витрат матеріалів	Економія робочого часу на прийняття управлінських рішень завдяки оперативному отриманню необхідної інформації
Покращання логістики	Підвищення якості та надійності обробки й підготовки інформації про діяльність підприємства
Економія грошових коштів	Поліпшення іміджу підприємства
Зменшення дебіторської та кредиторської заборгованості	Інші

Варто зауважити, що в окремих випадках витрати на впровадження можуть становити більшу суму, ніж вартість самого програмного забезпечення. Існує такий показник як відношення вартості витрат на впровадження програмного продукту до вартості самого продукту. Числове значення цього показника змінюється від 1 до 12 – залежно від країни.

Зазначимо, що основні показники економічної ефективності функціонування АСБО поділені на дві групи – узагальнювальні та відносні. Зупинімося на них докладніше.

1. Основні узагальнювальні показники: річний економічний ефект; розрахунковий коефіцієнт ефективності капітальних витрат на розроблення й упровадження системи, строк окупності капітальних витрат. Конкретизуємо їх.

Річний економічний ефект (E) від розроблення та упровадження АСБО визначається як різниця між розрахунковою річною економією поточних витрат і додатково здійсненими витратами на розроблення й упровадження системи, що обчислюється за формулою:

$$E = \Delta C - E_n \Delta K,$$

де ΔC – розрахункова річна економія поточних витрат під час використання АСБО порівняно із системою бухгалтерського обліку, що взята як база порівняння;

E_n – нормативний коефіцієнт економічної ефективності капітальних вкладень;

ΔK – додаткові капітальні витрати на розроблення й упровадження АСБО.

Розрахунковий коефіцієнт ефективності капітальних витрат на розроблення й упровадження системи (E_p) визначається як відношення розрахункової річної економії до капітальних витрат:

$$E_p = \Delta C / \Delta K.$$

Строк окупності капітальних витрат (T) є величиною, протилежною розрахунковому коефіцієнту ефективності:

$$T = \Delta K / \Delta C.$$

Розрахунковий коефіцієнт ефективності капітальних витрат порівнюється з галузевим нормативним значенням ефективності капітальних вкладень на створення АС і впровадження обчислювальної техніки в цій галузі.

У разі, коли розрахунковий коефіцієнт перевищує нормативний або дорівнює йому, то впровадження системи управлінської звітності вважається економічно ефективним.

Економічний ефект функціонування автоматизованої системи управлінської звітності може бути визначений за допомогою розрахунку ефекту розв'язання на комп'ютері окремих завдань і способом підсумовування отриманих при цьому результатів.

Слід наголосити, що автоматизація бухгалтерського обліку дає змогу знизити витрати на обробку даних, підвищити якість управління і на цій основі впливати на показники роботи підприємства. При цьому ефективність створення автоматизованої системи управлінської звітності виражається

не одним, а сукупністю показників економічної ефективності. Як зазначалось раніше, вирізняють показники прямого та опосередкованого ефекту. Загальний ефект дорівнює сумі прямого та опосередкованого ефектів.

Прямий економічний ефект виявляється безпосередньо під час виконання обчислювальних робіт і втілюється у зниженні трудомісткості та вартості обробки даних. Він характеризує міру досконалості обробки даних, залежить від якості розроблюваних рішень і рівня організації процесів обробки даних.

Показники прямого ефекту поділяються залежно від способу вияву на вартісні і натуральні, а за характером утворення – на абсолютні та відносні. У розрахунку показників ефективності зіставляють два варіанти обробки даних: базовий і пропонований (порівнюваний). При цьому за базовий береться той варіант обробки даних, що сформувався на практиці.

Основним показником прямого економічного ефекту є розрахункова річна економія поточних витрат, що виявляється в абсолютному зниженні вартості обробки даних за рік. Вона визначається як різниця між витратами на обробку даних за базовим і порівнюваним варіантами за формулою:

$$\Delta C = C_1 - C_2,$$

де C_1 , C_2 – річні витрати на розв'язання завдання відповідно за базовим і порівнюваним варіантами.

Витрати за рік на виконання розрахунків за базовим варіантом (C_1), що орієнтований на ручну технологію обробки даних, визначаються, виходячи з кількості людино-годин, необхідних для виконання одноразового розрахунку вручну, вартості 1 людино-години роботи облікового працівника вручну і кількості розрахунків, що виконуються протягом року.

Витрати за рік за порівнюваним варіантом (C_2) складаються з річних витрат на автоматизоване розв'язання завдання, включаючи заробітну плату працівників бухгалтерії, зайнятих підготовкою вхідної інформації, і тих працівників, що зайняті обробкою інформації, витрат на експлуатацію обладнання тощо.

2. Основні відносні показники економічної ефективності: коефіцієнт відносного зниження вартості обробки даних, абсолютне зниження трудомісткості обробки даних, коефіцієнт зниження трудомісткості, індекс зміни трудомісткості. Розглянемо їх більш детально.

Коефіцієнт відносного зниження вартості обробки даних (K_3) визначається за формулою:

$$K_3 = \Delta C / C_1.$$

Показник абсолютного зниження трудомісткості обробки даних ($T_{a.3}$) визначається як різниця між трудомісткістю базового (T_1) і порівнюваного (T_2) варіантів:

$$T_{a.3} = T_1 - T_2.$$

Коефіцієнт зниження трудомісткості (K_T) обчислюється за формулою:

$$K_T = T_{a.3} / T_1.$$

Індекс зміни трудомісткості (I_T) визначається згідно з формулою:

$$I_T = T_1 / T_2.$$

Також рекомендовано визначати опосередкований ефект від упровадження АСБО, що дає змогу оцінити вплив АСБО на різні сторони діяльності підприємства. Виявляється опосередкований ефект через якісні фактори, які різнобічно діють на сферу управління і сферу діяльності. Вирізняють три види опосередкованого ефекту:

а) такий, що виявляється в більш досконалому виконанні функцій управління підприємством;

б) такий, що виявляється в поліпшенні кінцевих результатів виробничо-господарської діяльності підприємства;

в) такий, що його отримують суб'єкти господарювання, пов'язані із цим підприємством. Опосередкований ефект першого виду виявляється в апараті управління, другого – у сфері діяльності, третього – за межами підприємства.

Поліпшення виконання функцій управління (ефект першого виду) проявляється в удосконаленні методології виконуваних розрахунків, підвищенні їх аналітичності, вірогідності, точності, у розширенні інформаційного взаємозв'язку та ув'язуванні різних завдань, у скороченні часу між моментом появи вихідних даних і розробленням на їх основі управлінських рішень, у зміні функцій бухгалтерського персоналу завдяки звільненню від рутинних робіт, у скороченні документообігу, підвищенні культури та якості виконуваних робіт тощо. Є кілька показників ефекту цього виду, які можна визначити кількісно. До них належать: кількість вивільнених працівників облікового персоналу, сума зменшення адміністративно-управлінських витрат, кількість облікових працівників на тисячу працівників, скорочення термінів видачі звітних документів. Але більшість якісних характеристик цього виду ефекту не піддаються підрахунку.

Покращання кінцевих результатів виробничо-господарської діяльності підприємства (ефект другого виду) визначається змінами результатів виробничо-господарської діяльності підприємства, досягнутих завдяки більш якісному виконанню функцій управління, прийняттю більш обґрунтованих управлінських рішень, посиленню контрольних функцій, розширенню і поглибленню аналітичних функцій, що виконуються обліковим апаратом. Ефект другого виду веде до поліпшення показників роботи: зростання обсягу реалізації, скорочення втрат, зниження собівартості реалізації, підвищення продуктивності праці, поліпшення якості товарів, зниження наднормативних запасів тощо.

Економічний ефект у пов'язаних сторін (ефект третього виду) виникає за межами підприємства. Приміром, поліп-

шення якості товарів на підприємстві, дотримання ним термінів постачання товарів гарантує позитивний ефект у роботі суміжних підприємств.

Надійність характеризує властивість автоматизованої системи зберігати у часі в установлених межах значення всіх параметрів, які характеризують здатність ІС виконувати свої функції в заданих режимах та умовах експлуатації. Вона передбачає властивості безвідмовності, ремонтпридатності, довговічності.

Надійність системи управлінської звітності з використанням ІТ буде залежати від низки факторів:

- 1) складу та рівня надійності технічних засобів, їх взаємодії і надійної структури;
- 2) складу та рівня надійності програмного забезпечення, інтеграції його структурних елементів;
- 3) раціонального розподілу розв'язуваних системою завдань між технічними засобами, програмним забезпеченням і персоналом;
- 4) рівня кваліфікації персоналу, організації робіт та рівня надійності дій персоналу інформаційної системи;
- 5) режимів, параметрів та організаційних форм технічної експлуатації комплексу технічних засобів;
- 6) міри використання різних видів резервування (структурного, інформаційного, часового, алгоритмічного, функціонального);
- 7) рівня застосування методів і засобів технічної діагностики;
- 8) реальних умов функціонування інформаційної системи.

РОЗДІЛ 5

ІНФОРМАТИЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

5.1. Запити та можливості здійснення контролю управлінської звітності у середовищі інформаційних технологій

Нагадаємо основоположну тезу щодо суб'єктів контролю інформації звітності: інформація фінансової звітності піддається контролю як на рівні організації (внутрішній контроль), так і на рівні зовнішніх стосовно підприємства суб'єктів контролю (аудиторські фірми, податкові та фінансові органи); інформація управлінської звітності є комерційною таємницею, а тому контрольні процедури здійснюються лише суб'єктами внутрішнього контролю самого підприємства та їх засновниками [268].

Розвиток інформаційних технологій (ІТ), їх можливості і доступність об'єктивно зумовили широке застосування ІТ в усіх сферах суспільного та економічного життя. Не залишився осторонь і контроль, у тому числі контроль управлінської звітності. Із застосуванням ІТ у контролі виникла низка теоретичних, методичних та практичних проблем. Зокрема, з'ясування запитів і можливостей здійснення контролю у середовищі ІТ.

Контроль як система, у своїй процедурно-процесуальній будові, не є таким стандартизованим, як бухгалтерський облік, а, отже, виникають сумніви і відповідно дискусії щодо важливості застосування ІТ у контролі та контролі управлінської звітності зокрема. Теоретичним і методологічним положенням застосування ІТ у контролі в наукових колах приділяється мало уваги.

Оскільки ефективне функціонування систем неможливе без наукового обґрунтування, то завданням науки в цьому контексті є розробка теоретичних і методологічних положень здійснення контролю у середовищі ІТ.

Дослідженню питань розвитку контролю, аудиту, застосуванню ІТ у контролі та аудиті присвятили свої праці такі видатні вітчизняні науковці: Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш [87]; О.А. Петрик, І.Ю. Чумакова, Н.В. Шульга [88]; Ю.М. Крок, О.М. Шинкаренко [116]; І.Д. Голяш [136]; В.С. Рудницький, М.Т. Білуха [234]; С.В. Івахненко [131] та інші. Разом з цим проблеми провадження контролю у середовищі ІТ не достатньо досліджені.

У цьому контексті, на основі проведеного дослідження сутності контролю, його цілей і завдань, факторів, які впливають на застосування ІТ у контролі, сутності ІТ, спробуємо визначити зміст ІТ контролю, складові мети застосування ІТ у контролі, що обґрунтовують запити на здійснення контролю у середовищі ІТ.

Для того, щоб з'ясувати запити на здійснення контролю у середовищі ІТ, вважаємо доречним з'ясувати сутність понять «запит», «контроль», «інформаційні технології контролю».

Згідно з «Великим тлумачним словником сучасної української мови», запит – це потреба в чому-небудь, що вимагає задоволення, тема для відповіді під час перевірки [55]. З кібернетичної точки зору, запит – це формулювання своєї інформаційної необхідності користувачем деякої бази даних.

Термін «контроль», на сьогодні, має усталене трактування. У загальних рисах – контроль – одна з основних функцій системи управління. Контроль здійснюється на основі спостереження за поведінкою керованої системи з метою забезпечення оптимального її функціонування (вимірювання досягнутих результатів і співвіднесення їх з очікуваними результатами). Усе наведене має безпосереднє відношення до контролю управлінської звітності. На основі даних контролю здійснюється адаптація системи (управлінської звітності), тобто прийняття оптимальних управлінських рішень.

Запити на здійснення контролю у середовищі ІТ пов'язані з певними чинниками:

- добором, групуванням і вивченням даних про ресурси підприємства та їх використання з метою їх мобілізації, для виконання планових чи проектних завдань у процесі господарської діяльності підприємства;

- дослідженням питань формування і використання окремих видів ресурсів, їх розміщення в різні матеріальні цінності (активи);
- інші, виходячи із потреб управління.

Таким чином, запити на здійснення контролю у середовищі ІТ визначаються сутністю самого контролю, його завданнями.

Запити на здійснення контролю у середовищі ІТ обумовлені багатьма факторами. Виокремлення цих факторів були предметом дослідження багатьох вітчизняних науковців.

Так, М.О. Никонович зазначає, що застосування ІТ необхідне за умов існування будь-якої системи, що передбачає використання комп'ютера [87]. Ю.М. Крок та О.М. Шинкаренко виокремлюють такі фактори, як оперативність і більша точність виконання контрольних процедур, підвищення рівня організаційного та методичного забезпечення перевірки, удосконалення інтелектуалізації контролю [116].

І.Д. Голяш відзначає наукове обґрунтування висновків контролю, проникнення ІТ у діяльність суб'єктів господарювання [136], В.С. Рудницький відмічає бурхливий розвиток самих ІТ [234].

М.Т. Білуха до факторів застосування ІТ у контролі відносить підвищення наукової достовірності контролю та його ефективність у раціональному господарюванні [234].

На кожній ділянці контрольної роботи (контроль управлінської звітності) предметна технологія передбачає отримання підсумкової інформації стадії підготовки, проведення контролю та стадії реалізації результатів контролю (рис. 5.1).

Предметна та інформаційна технології взаємно впливають одна на одну. Наприклад, використання комп'ютера у контролі викликало зміни в предметній технології, виключивши з обробки значну кількість відомостей, які були потрібні за традиційної системи контролю, а також надало принципово нових оперативних можливостей. Предметні технології також впливають на ІТ (наповнюють їх специфічним змістом, скеровують їх на відповідні функції).

Розділ 5. Інформатизація контролю та аналізу
управлінської звітності

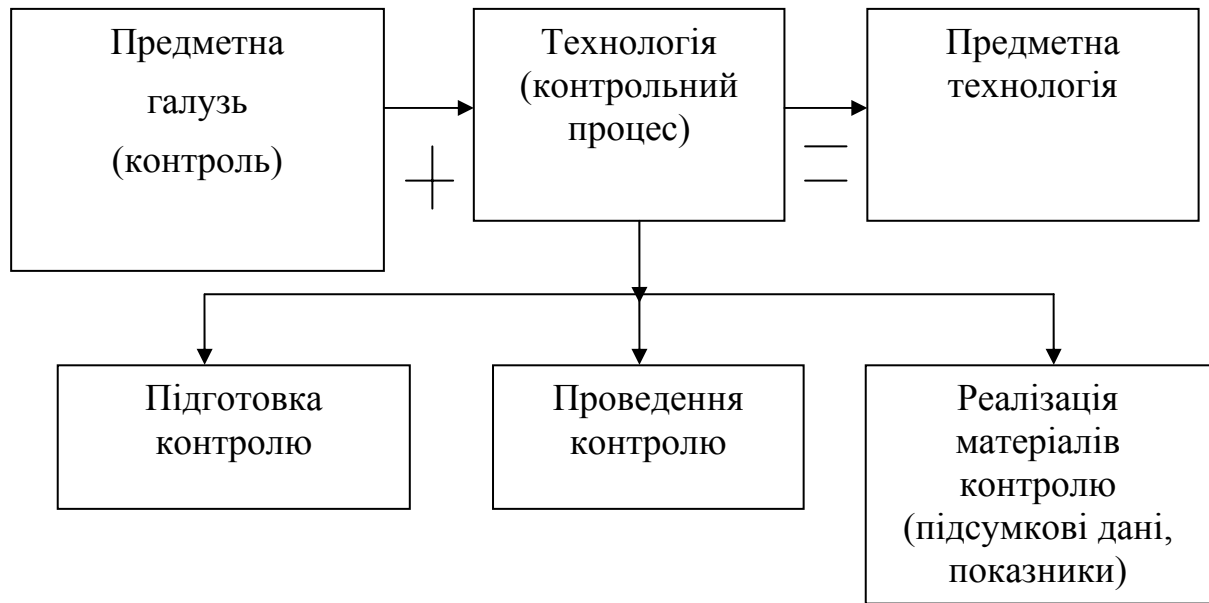


Рис. 5.1. Складові формування предметної технології контролю управлінської звітності

У контексті цього дослідження вважаємо за необхідне складові мети застосування ІТ у контролі подати у такому вигляді:

- використання сучасних ІТ спрямоване на зниження трудомісткості процесів використання інформаційних ресурсів;
- підвищення надійності та оперативності інформаційних ресурсів;
- ефективна організація діяльності людей;
- вирішення управлінських завдань економічного об'єкта;
- підвищення ефективності контролю;
- вирішення управлінських завдань суб'єктів контролю;
- підвищення ефективності окремих процесів чи комплексу процесів контролю.

Подальші дослідження у цьому напрямі мають полягати у дослідженні можливостей застосовування ІТ в контролі, їх впливу на методику та процедурно-процесуальну будову контролю.

Потреба застосування інформаційних технологій (ІТ) у контролі є наслідком бурхливого розвитку ІТ, їх доступністю і можливістю застосування в усіх сферах суспільного та

економічного життя. Але застосування ІТ у контролі викликало наукову дискусію щодо ефективності ІТ у контролі, що має стати вирішальним чинником можливості застосування ІТ у контролі. Сумніви щодо ефективності ІТ у контролі, особливо у процедурно-процесуальному аспекті, викликані тим, що контроль, на відміну бухгалтерського обліку, є менш стандартизованою системою.

Дослідженню зазначених проблем розвитку контролю присвячено багато наукових праць вітчизняних науковців, зокрема: Є.В. Мниха, С.В. Бардаша, О.А. Шевчука, М.О. Ніконович, Н.С. Барабаш, К.О. Назарової [87]; О.А. Петрик, І.Ю. Чумакової, Н.В. Шульги [88]; В.С. Рудницького, М.Т. Білухи [234]; Ф.Ф. Бутинця [17]; В.П. Завгороднього [111]; С.В. Івахненко [131] та інших. Разом з тим теоретико-методологічне обґрунтування здійснення контролю у середовищі інформаційних технологій не достатньо розроблене.

У розробці цього наукового напрямку, на основі проведеного дослідження сутності контролю, його цілей та завдань, методів і процедур; розвитку технологій та інформаційних технологій, контексту їх використання й мети застосування; контрольного процесу та управління ним; функцій контролюючого персоналу та їх взаємозв'язків на різних рівнях управління, спробуємо охарактеризувати функції персоналу інформаційної системи контролю і керівників, їх відмінності у процесі здійснення та управління контролем у середовищі інформаційних технологій. Необхідно окреслити перспективний напрям застосування інформаційних технологій у контролі, визначити причини неналежного впровадження прогресивних інформаційних технологій у контролі, відмітити окремі процедурно-процесуальні аспекти, що зумовлюють можливість застосування інформаційних технологій у контролі. Загалом це забезпечує обґрунтування можливості здійснення контролю у середовищі інформаційних технологій.

Можливість застосування інформаційних технологій (ІТ) у контролі обумовлена, у першу чергу, запровадженням контролю в практику управління. Можливість – це наявність умов, сприятливих для чого-небудь, обставин, які допомагають чомусь. Такий факт, відповідно, вимагає застосування

додаткового інструментарію контролю. Крім цього, можливість застосування ІТ у контролі продиктована завданнями контролю, вирішення яких сприяє застосуванню ІТ. До можливостей застосування ІТ у контролі також слід віднести методи і процедури контролю, на які позитивно впливає фактор застосування ІТ.

Нагадаємо основоположну тезу – контроль є функцією управління. Виконання функції управління втілюється у формуванні інформації про діяльність підприємства. Відбуваються процеси передавання, зберігання і перероблення інформації в єдиному інформаційному просторі. У ньому розв'язуються певні комплекси завдань, що виникають на всіх стадіях управлінського циклу.

Інформаційні системи (ІС), зокрема автоматизовані, містять технології перетворення вхідних даних у результатну інформацію. Такі технології прийнято називати інформаційними.

У наукових працях вітчизняних та іноземних авторів термін «технологія» тлумачиться по-різному. Далі наведемо кілька дефініцій:

- технологія – це термін, який походить від грецького слова *techno* – майстерність, мистецтво, а також *logos* – знання, наука. Це галузь знань (наука) про майстерність або мистецтво в діяльності людини. У традиційному розумінні технологія – це послідовність дій під час перетворення матеріалів, енергії та інформації [207];

- технологія, в широкому розумінні, – це наука про виробництво матеріальних благ, яка включає в себе три аспекти: інформаційний, інструментальний і соціальний. Технологія у вузькому розумінні – це послідовність дій над предметом праці з метою отримання кінцевого продукту [135];

- технологія – це сукупність знань, відомостей про послідовність окремих виробничих операцій у процесі виробництва чого-небудь. Технологія – це сукупність способів оброблення чи перероблення матеріалів, виготовлення виробів, проведення різних виробничих операцій тощо [9];

• технологія – комплекс апаратного (технічного), програмного, інтелектуального забезпечення та мережі підтримки – інструмент для перетворення факторів, що споживаються, у продукцію або, більш узагальнено, для досягнення результатів чи цілей [127].

Отже, тут є системотвірне, світоглядне та технологічне розуміння терміна «технологія».

В.С. Пономаренко [135] вважає, що технологія – це сукупність методів обробки, виготовлення, змінення стану, властивостей, форми сировини, матеріалу або напівфабрикату, здійснюваних у процесі виробництва продукції.

В.Л. Плескач [258] трактує технологію як комплекс наукових та інженерних знань, реалізованих у матеріальних, технічних, трудових факторах виробництва, способах їх поєднання для створення товарів і послуг з певними визначеними вимогами.

О.В. Губанова [78] технологію розуміє як систему методів і способів обробки, зміни, побудови властивостей, форми сировини, матеріалу або напівфабрикату та способів виготовлення продукції у виробничому процесі.

О.С. Виханський [58] пояснює технологію як дії, знання, методи і фізичні предмети (техніка), які використовуються в діяльності для отримання результату (продукції, послуги).

У наведених визначеннях термін «технологія» трактується не лише як системотвірний елемент, але й як елемент менеджменту.

Виходячи з того, що інформація – це ресурс, то технологію необхідно сприймати як метод або спосіб обробки і видачі інформації у центрах інформаційних технологій (ЦІТ).

Еволюція розвитку ІТ, технічних засобів і завдань, що розв'язуються на їх основі, має тривалу історію. При цьому зазначимо, що термін «інформаційна технологія» в економічній літературі також не має усталеного тлумачення.

Ось деякі з визначень інформаційної технології:

• це система методів і способів пошуку, збору, нагромадження, зберігання й обробки інформації на основі застосування обчислювальної техніки [134, 366];

- система методів і способів збору, нагромадження, реєстрації, передавання, обробки, зберігання, пошуку, модифікації, аналізу, захисту, видавання необхідної інформації усім зацікавленим підрозділам на основі використання апаратних та програмних засобів [263];

- сукупність технологічних елементів для збору, зберігання, обробки та передавання актуальної інформації з метою забезпечення ефективного функціонування інформаційних систем [207];

- це комплекс методів і процедур, які реалізують функції збору, передавання, обробки, зберігання й доведення до користувачів інформації в організаційно-управлінських системах з використанням вибраного комплексу технічних засобів. Інформаційна технологія – це цілеспрямована організована сукупність інформаційних процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують високу швидкість обробки даних, швидкий пошук інформації, доступ до джерел інформації незалежно від місця їх розташування [55].

У наведених визначеннях «інформаційна технологія» трактується як елемент управління.

Вважаємо доречним згадати, як трактують інформаційну технологію окремі автори.

Т.А. Писаревська [255] – як сукупність методів і процедур, за допомогою яких реалізуються функції збирання, передавання, оброблення, зберігання та доведення до користувачів інформації в організаційно-управлінських системах.

О.В. Клименко [135] – як сукупність методів, способів та методик перетворення інформації в інформаційній системі.

В.С. Пономаренко [27] – як поєднання процедур, що реалізують функції збирання, накопичення, зберігання, оброблення і передання даних із застосуванням технічних засобів.

У законах України «Про Національну програму інформатизації» (1998 р.) та «Про внесення змін до Закону України «Про Національну програму інформатизації» інформаційна технологія визначається як цілеспрямована організована

сукупність інформаційних процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують високу швидкість обробки даних, доступ до джерел інформації незалежно від місця їх розташування [282, 278]. У наведених визначеннях «інформаційна технологія» трактується як елемент інформатизації управління.

У міжнародній практиці поширене визначення, сформульоване ЮНЕСКО, відповідно до якого інформаційна технологія – це комплекс взаємопов'язаних наукових, технологічних, інженерних дисциплін, що вивчають методи ефективної організації праці людей, зайнятих обробкою та зберіганням інформації, обчислювальну техніку, методи організації взаємодії з людьми та виробничим обладнанням, практичне їх застосування, а також пов'язані з цією обробкою соціальні, економічні та культурні проблеми [207].

Проведені дослідження та аналіз змісту терміна «інформаційні технології» засвідчили, що всі автори у своїх працях визначають ІТ як сукупність методів, процесів та програмно-технічних засобів, об'єднаних у технологічний ланцюг, що забезпечує збір, зберігання, обробку та передавання інформації. Видається, що розбіжності в дефініціях цього терміна не завжди узгоджуються з контекстом його використання:

- ІТ управління підприємством;
- ІТ бухгалтерського обліку;
- ІТ контролю та аналізу;
- інші.

Вони обумовлені власним розумінням мети застосування ІТ, а саме:

- використання сучасних ІТ спрямоване на зниження трудомісткості процесів використання інформаційних ресурсів;
- підвищення надійності та оперативності інформаційних ресурсів;
- ефективна організація діяльності людей;
- вирішення управлінських завдань економічного об'єкта.

На наше переконання, найбільш слушним для контролю є таке визначення терміна «інформаційна технологія»: це система методів, способів і процедур збору, нагромадження, реєстрації, передавання, обробки, зберігання, пошуку, модифікації, аналізу, захисту, видання необхідної інформації в комп'ютеризованій системі усім зацікавленим підрозділам та особам на основі використання технічних і програмних засобів, що забезпечує автоматизоване виконання функцій контролюючого працівника (органу). Із цього визначення випливає, що ІТ забезпечують автоматизацію методу контролю та інших функцій управління в ІС.

Конкретні економічні й управлінські завдання виконуються на основі застосування предметних технологій. Предметна технологія – це послідовність технологічних етапів з модифікації первинної інформації в результатну у якій-небудь предметній галузі роботи [263].

Організація контрольного процесу здійснюється за трирівневою ієрархічною системою:

1) вищий рівень – управління контрольним процесом та об'єктами контролю в цілому, аналіз інформації, вироблення альтернативних рішень;

2) середній рівень – розв'язання завдань у площині комплексів завдань контролю;

3) оперативний рівень – обробка фактичних даних у системі завдань контролю.

Наведене свідчить про те, що існує зворотний зв'язок між контрольним процесом та управлінням, враховуючи часові фактори та ієрархію управління. Часові фактори управління виникають з різних функцій та рівнів управління:

– попереднє управління – техніко-економічне, перспективне планування;

– поточне (оперативне) управління – регулювання, диспетчерські функції, надання розпоряджень;

– подальше (наступне) управління – облік, контроль, аналіз, статистика (відображення діяльності).

Отоже облік, контроль, аналіз, статистика (відображення діяльності) є функціями подальшого управління, інформація якого застосовується як у попередньому, так і в поточному управлінні. Виділення ключових функціональних елементів ІТ управління та визначення інформаційних взаємозв'язків між ними мають вирішальне значення у побудові комп'ютеризованої інформаційної системи управління суб'єктів господарювання, що застосовують інноваційні ІТ.

Функції персоналу ІС та їх взаємозв'язки на різних рівнях управління контрольним процесом вельми різноманітні, що впливає на вибір і використання ІТ управління та контролю. Вважаємо за необхідне охарактеризувати їх та визначити основні відмінності і взаємозв'язки функцій персоналу ІС, керівників у процесі використання ІТ. Узагальнимо їх у табл. 5.1.

Таблиця 5.1

**Функції персоналу інформаційних систем
та керівників у ІТ контролі**

ІТ персоналу контрольного процесу	ІТ керівників контрольного процесу
Використання ІТ у формуванні бази даних	Продуктування інформаційного ресурсу – формування бази знань
Основа – технологічний підхід	Основа – продуктивне і формалізоване мислення
Реєстрація відомостей та організація бази даних	Творче розуміння змісту бази даних
Прийняття окремих рішень	Вирішення проблем на основі взаємозв'язаних рішень
Складання планів	Осмислення фактичної проблемної ситуації і тенденції її змін
Забезпечення чіткості й повноти інформування про стан об'єкта контролю (управління)	Забезпечення вірогідності соціотехнічних та економічних узагальнень даних
Застосування ІТ для виконання окремих операцій і процедур	Використання ІТ як засобу формування інформаційних ресурсів для досягнення цілей на основі організації узгоджених інформаційних потоків
Реальний вплив на об'єкт	Прогнозні оцінки наслідків
Навчання сучасним ІТ	Забезпечення зростання освіченості та інформаційної культури персоналу

Система, що надає змогу автоматизувати збір, підготовку та обробку інформації, є однією з найважливіших складових контролю. Особливості застосування комп'ютеризованих інформаційних систем (КІС) у контролі достатньо глибоко розглянуто у працях Ф.Ф. Бутинця [134], С.В. Бардаша [21], В.П. Завгороднього [111] та С.В. Івахненкова [131]. Так, С.В. Бардаш констатує, що в умовах застосування КІС є можливість посилити функцію контролю за законністю та економічною доцільністю господарських операцій, не підвищуючи і не ускладнюючи при цьому трудомісткість ведення обліку [21].

Найвищим рівнем реалізації ІТ в КІС, що забезпечують досягнення цілей контролю, є створення комплексних корпоративних автоматизованих систем, що охоплюють усі взаємопов'язані найрізноманітніші процеси, усі аспекти внутрішньої і зовнішньої діяльності на основі застосування сучасних забезпечувальних, функціональних та предметних ІТ. Така система уможливорює досягнення мети автоматизації управління та процесу контролю – реалізацію ІТ у сфері управління, автоматизації контрольного процесу – за спільної роботи управлінського (контрольного) персоналу і комплексу технічних засобів.

Ринок ІТ контролю знаходиться лише на початковій стадії його формування. Це зумовлено наступним:

- неможливістю повної формалізації контролю;
- галузевою спеціалізацією суб'єктів;
- відсутністю типових універсальних програмних засобів.

Не зважаючи на це, на сьогодні контрольну роботу, процес управління контролем можна забезпечити потужними програмно-апаратними засобами (бази даних, експертні системи, бази знань, системи підтримки прийняття рішень), що створюють комфорт у праці людини, надають можливість автоматизувати не лише окремі процедури, але й процес зміни форми подання інформації, перетворити її зміст. Завдяки ІТ підвищується продуктивність праці контролюючого працівника і він може виконати набагато більший обсяг робіт.

На наше переконання, беручи до уваги функціональні особливості персоналу ІС та керівників, їх взаємозв'язки на різних рівнях управління у контролі, завдання контролю, його методи і процедури, розвиток ІТ, здійснення контролю та контролю управлінської звітності, зокрема, у середовищі ІТ є можливим і необхідним. Це забезпечить: зниження трудомісткості процесів використання інформаційних ресурсів, підвищення надійності та оперативності інформаційних ресурсів, ефективну організацію діяльності людей, вирішення управлінських завдань економічного об'єкта, підвищення ефективності контролю, вирішення управлінських завдань суб'єктів господарювання.

Подальші дослідження у цьому науковому напрямі мають бути зосереджені на дослідженні впливу ІТ на методику та процедурно-процесуальну будову контролю.

5.2. Змістові характеристики інформаційних технологій контролю і аналізу управлінської звітності

Для сучасного стану розвитку національної економіки характерне підвищення оперативності реагування її суб'єктів на зміни зовнішніх і внутрішніх факторів впливу, а також широке застосування інформаційних технологій в управлінні. Кризові явища є певним каталізатором перебудови національної економіки, який сприяв виявленню низки внутрішніх проблем в управлінні, до яких разом із неефективним використанням ресурсів належить передусім брак довіри до облікової інформації, необхідної для прийняття рішень, яка, за відсутності дієвого контролю, може бути суттєво перевернута. За таких умов важливим є налагодження системного підходу в управлінні та ефективного здійснення контролю.

Виконання цих завдань потребує не лише автоматизації бізнес-процесів, використання комп'ютерних інформаційних облікових систем для їх контролю, а й автоматизації контрольних та аналітичних процедур і широкого застосування

інформаційних технологій у контролі в цілому і контролі управлінської звітності зокрема. Доступність інформаційних технологій, їх можливості, об'єктивно призвели до широкого їх застосування у контролі. Теоретико-методологічним положенням здійснення контролю у середовищі інформаційних технологій приділяється мало уваги. У зв'язку з цим, розробка таких положень у цьому контексті є надзвичайно актуальною.

Процес вироблення нових наукових знань у царині розвитку інформаційних технологій, їх застосування в управлінні, обліку, контролі, аналізі, аудиті; удосконалення контролю, аналізу, аудиту, знайшов своє відображення у працях С.В. Бардаша [21], М.М. Бенька [27], О.М. Брадула [37], С.В. Мельниченко [207], Є.В. Мниха [87, 165], С.В. Івахненкова [130] та інших вчених. Разом з тим, відсутність комплексних досліджень застосування інформаційних технологій у контролі вимагає розробки теоретико-методологічних і практичних положень побудови систем контролю у середовищі інформаційних технологій та вирішення контрольних-аналітичних завдань.

У цьому підрозділі на основі дослідження змісту інформаційних технологій, методики та організації контролю визначено сутність інформаційної технології контролю, її складові та характерні ознаки, обґрунтовано організаційну форму контролю та аналізу інформації у контролі на основі центрів інформаційних технологій. Визначено цілі і завдання центрів інформаційних технологій, місце інформаційної технології контролю в інформаційній технології управління, окреслено вимоги до методики контролю у середовищі інформаційних технологій та центрів інформаційних технологій контролю.

Сучасний розвиток комп'ютерної техніки та інформаційних технологій (ІТ) дає змогу значно розширити сферу їх застосування у процесах обліку, аналізу та контролю, залучити їх до будь-яких логічних, аналітичних і розрахункових процедур. Це суттєво впливає на організацію фінансового та управлінського обліку, методику і техніку внутрішньогосподарського контролю та контролю управлінської звітності.

Застосування інформаційних технологій у цьому напрямі у більшості випадків має локальний характер, що не відповідає стратегії розвитку національної економіки. Багато вчених відзначають неналежне налагодження системи внутрішнього контролю в Україні як найбільш дієвого заходу підвищення ефективності управління [87].

Запровадження в систему управління підприємств внутрішнього контролю з притаманними йому функціями (контролю та аналізу управлінської звітності) є об'єктивною необхідністю в умовах ринкових відносин. Внутрішній контроль має розглядатися як невід'ємна частина загальної системи управління, а його роль розширена шляхом включення до неї оцінки якості інформації, яка подається в управлінні для прийняття рішень, а також оцінки корисності застосування методики аналізу інформації у суб'єкта національної економіки. Значення використання інформаційних технологій у цьому процесі дуже важлива.

Інформаційна система (ІС) внутрішнього контролю є елементом ІС управління підприємством (ІСУП) – (єдиного інформаційного простору) підприємства, що має доступ до всіх необхідних параметрів ІС. Здійснення внутрішнього контролю на підприємстві включає виконання великої кількості етапів, яким притаманні опрацювання великого масиву інформаційних джерел. Саме тому робочий процес контрольного працівника має бути повністю автоматизованим. Розвиток ІТ в обліку, аналізі та контролі повинен здійснюватися на базі ІТ на рівні суб'єкта національної економіки шляхом формування єдиного інформаційного простору.

Зрозуміло, що робота контрольного працівника має бути автоматизована, але це стосується не лише автоматизації його робочого місця. Основні умови забезпечення ефективності контролю в середовищі ІТ – високий рівень компетентності та професійної майстерності персоналу. Це передбачає, що для проведення контролю на підприємстві в середовищі ІТ контрольний працівник повинен мати глибокі знання про технічне і програмне забезпечення комп'ютерної техніки,

володіти методикою контролю з використання комп'ютерів, знати технологію автоматизованого облікового процесу, мати достатні навички практичної роботи.

Контроль та аналіз інформації в середовищі ІТ контролю при проведенні аналітичних досліджень має певні особливості. Аналітичне оброблення економічної інформації досить трудомісткий процес, що насамперед зумовлено його великими обсягами. Крім того, отримані дані мають бути оперативними. Саме ці фактори зумовили необхідність використання ІТ у контролі.

Сутність поняття «інформаційні технології», у тому числі в контролі, досліджували такі науковці як М.М. Бенько [27], С.В. Бардаш [21], С.В. Мельниченко [34], С.В. Івахненко [130] та інші. Аналіз визначень вказує на те, що науковці головним чином визначають ІТ як сукупність методів, процесів та програмно-технічних засобів, об'єднаних у технологічний ланцюг, що забезпечує збір, зберігання, обробку та передавання інформації. Відмінності полягають у суті їх застосування: на зниження працемісткості процесів використання інформаційних ресурсів, підвищення їх надійності та оперативності, з метою ефективної організації діяльності людей, для вирішення управлінських завдань економічного об'єкта [207].

ІТ є техніко-технологічним засобом контролю інформаційних ресурсів підприємства, які зумовлюють його успішний розвиток. Матеріалізуючи інформацію ІС контролю, ІТ дають змогу перетворити дані на нові знання, на джерело нових підходів, підвищують ефективність діяльності підприємства. Широке застосування ІТ у контролі сприяє збільшенню й підвищенню методичного рівня контролю, створенню оптимальної організаційної моделі контролю.

Здійснення контролю у середовищі ІТ є наслідком загального швидкого розвитку науки, пов'язаного не тільки з удосконаленням ІТ, але й розробкою методологічних і методичних підходів до здійснення контролю, в яких враховано нові можливості.

Питанням розвитку економічного аналізу і контролю присвячено наукові праці таких вітчизняних вчених як С.В. Бардаш [21], Н.С. Барабаш [87], О.М. Брадул [7], Є.В. Мних [87, 165], М.О. Никонович [87], О.А. Шевчук [165] та інших. Але наукові праці, які були б присвячені контролю та аналізу в середовищі ІТ контролю, практично відсутні.

Методика контролю та аналізу інформації, що орієнтована на середовище ІТ, має задовольняти вимоги системності, комплексності, оперативності, точності, прогресивності і динамічності. Виконання цих вимог сприятиме розвитку та підвищенню ефективності господарської діяльності.

Отже, характерним при організації контролю та аналізу в середовищі ІТ є:

- підвищення системності контролю й аналізу;
- забезпечення аналізу впливу на досліджуваний об'єкт широкого кола внутрішніх і зовнішніх факторів;
- підвищення достовірності та надійності отриманих результатів;
- розширення можливостей реалізації аналітичних досліджень;
- створення можливостей для проведення комплексних аналітичних досліджень.

Найбільш ефективною організаційною формою контролю та аналізу інформації у контролі, у середовищі ІТ, є створення центрів інформаційних технологій (ЦІТ) контролю – це фахово орієнтована ІС, що призначена для автоматизації контрольно-аналітичних процедур у процесуальній будові контролю. Вона є сукупністю програм оброблення контрольно-аналітичних даних за методикою комплексного контролю й аналізу діяльності підприємства. ЦІТ контролю управлінської звітності є складовою частиною такої ІС і вирішують відповідні комплекси завдань.

Ефективність роботи ЦІТ контролю багато в чому залежить від удосконалення методики аналізу й контролю, від того, наскільки вона відповідає сучасним вимогам управління, а також прогресивності ІТ.

Основними вимогами до функціонування ЦІТ контролю є:

- своєчасне задоволення обчислювальних та інформаційних потреб управління;
- можливість надання результатних даних в табличній і графічній формі;
- можливість коригування методики розрахунків і форм відображення кінцевого результату.

Для задоволення цих вимог необхідно забезпечити:

- постановку та опис завдань комплексного аналізу та контролю;
- розробку алгоритмів і моделей вирішення завдань;
- створення банку даних для аналізу і контролю;
- впровадження ЦІТ у практику.

Експлуатація комплексу ЦІТ передбачає досягнення наступних цілей:

- зниження трудомісткості та вартості контрольно-аналітичного процесу;
- скорочення строків оброблення даних, підвищення їх якості та достовірності;
- створення умов для переходу до безпаперової технології оброблення даних;
- забезпечення дотримання термінів надання результатів аналізу і контролю;
- підвищення гнучкості та забезпечення управління контрольно-аналітичним процесом;
- удосконалення організації праці у контролі.

Отже, ЦІТ перетворюють контроль у підсистему контрольно-аналітичного забезпечення управління господарською діяльністю, на постійно діючий фактор підвищення ефективності діяльності за рахунок активізації усієї ІС суб'єкта національної економіки. При виконанні цих завдань підсистема контролю безпосередньо пов'язана з підсистемою бухгалтерського та управлінського обліку і використовує їх дані.

Послідовність розв'язання контрольних-аналітичних завдань у системі ЦІТ забезпечує розробка технологічної карти розв'язання контрольних-аналітичних завдань. Ми пропонуємо складові елементи технологічної карти, наведені у табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Технологічна карта ЦІТ контролю

Контрольно-аналітичні завдання
Формування, збирання, уведення і коригування інформації для контролю та аналізу
Оброблення файлів за процедурними програмами надання інформації
Оброблення файлів за процесними програмами надання інформації
Оброблення файлів за програмами функціонування ЦІТ
Підготовка файлів для наступної роботи

Підсистема контролю, разом з підсистемою бухгалтерського та управлінського обліку і звітності, є основою ІС менеджменту підприємства (ІСМП) та ІС управління підприємством (ІСУП), що містить інформаційну базу для систем підтримки прийняття рішень (СППР).

Технологія СППР застосовується для вирішення аналітичних управлінських завдань високого рівня, пов'язаних зі складними розрахунками, прогнозуванням, моделюванням сценаріїв, коли необхідна швидка адаптація до мінливих умов ринку, прийняття максимально зважених рішень, оперативний аналіз даних про фінансово-господарську діяльність підприємства, визначення оптимальної фінансової стратегії ведення бізнесу. Користувачами СППР на підприємстві є менеджери вищої і середньої ланок, що відповідають за прийняття та реалізацію тактичних і стратегічних рішень з питань розвитку бізнесу [130, с. 38]. До СППР стікаються потоки інформації від усіх підсистем ІСУП, тому на неї покладено функцію контролю й аналізу потоків інформації в ІСУП. СППР допомагає керівнику підприємства приймати рішення на основі аналізу даних, що знаходяться всередині системи, а також інформації, що знаходиться в зовнішніх базах даних [60].

ІСМП, користувачами якої є головним чином менеджери нижчого рівня управління, базується на плануванні виробничого процесу (діяльності), його контролю та аналізу. ІСМП головним чином застосовує дані управлінського обліку та управлінської звітності, дані внутрішнього контролю і контролю управлінської звітності. ІСМП, так само як ІСУП, застосовує функціональні та предметні ІТ. ІС контролю в ІСУП та ІСМП – це інформаційна контрольньо-аналітична система оперативного надання інформації як тактичного, так і стратегічного характеру. Основні її характеристики суттєво відрізняються від ІС бухгалтерського та управлінського обліку (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Функціональні відмінності ІС контролю та ІС бухгалтерського і управлінського обліку в ІСУП

Функціональна характеристика	ІС бухгалтерського та управлінського обліку	ІС контролю
Типові запити	Кількість? Вартість? Документ? Підстава? Дата?	Причина? Наслідок за певних обставин?
Типові операції	Реєстрація історичних та оперативних даних, регламентований звіт, стандартний звіт, довільний внутрішній звіт	Послідовність інтерактивних звітів, діаграм, екранних форм; динамічна зміна рівнів агрегації та зрізів даних
Типи екранних форм	Регламентований, довільний	Визначається користувачем
Типи запитів	Передбачувані	Довільні
Призначення	Обробка поточних господарських операцій, збереження оперативних даних	Багаторазовий аналіз, контроль, моделювання

Ефективність управління суб'єктом національної економіки залежить від наявності достовірної та оперативної інформації, тож виникає необхідність створення єдиної ІС, що забезпечить співпадання і достовірність даних на всіх етапах її обробки і використання.

ІТ контролю включає опорну технологію (апаратні засоби, системне та інструментальне програмне забезпечення) і базу знань (база даних, прикладне програмне забезпечення). ІТ забезпечує інформаційно-технічні процеси ІС контролю. Інформаційну технологію контролю визначають: предметна сфера, функціональні процеси і моделі предметної сфери (рис. 5.2).

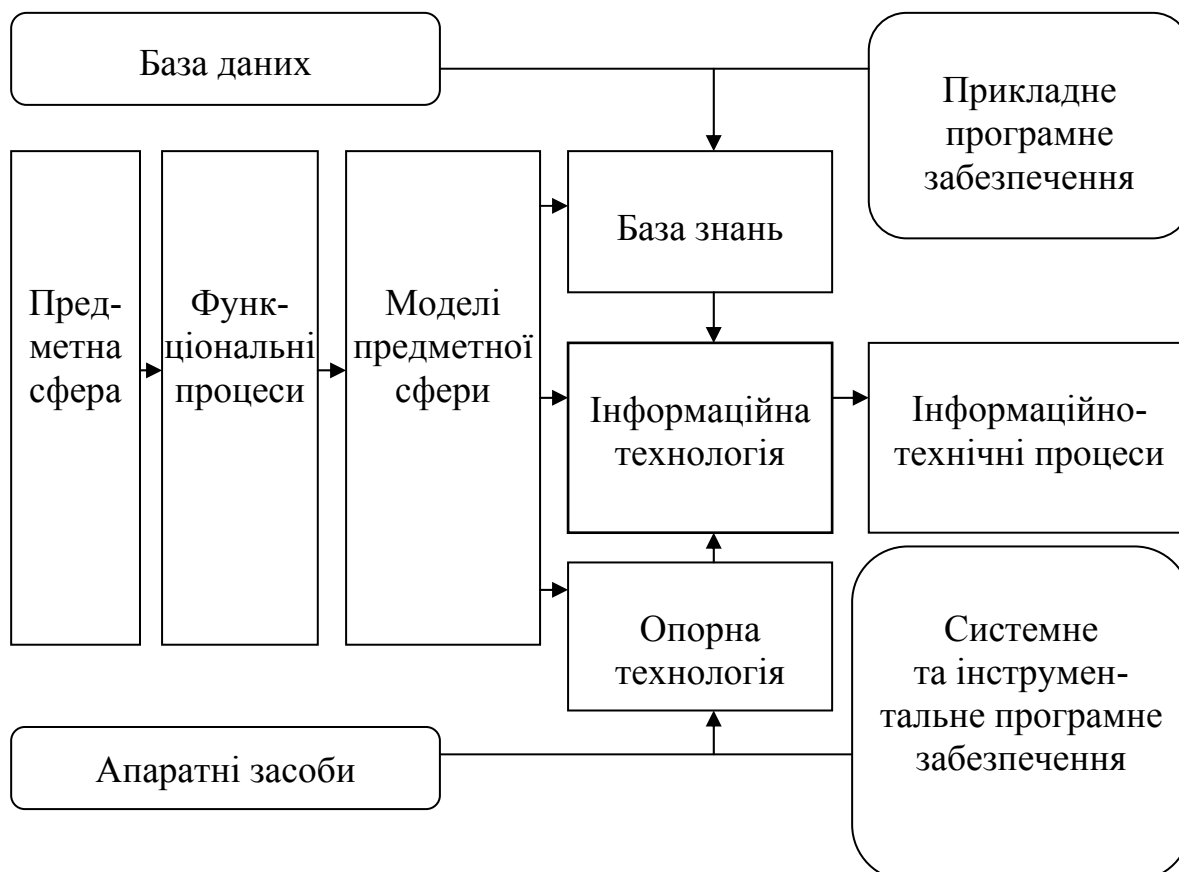


Рис. 5.2. Складові ІТ контролю

Отже, ІТ контролю забезпечують автоматизацію функцій контролю, аналізу, управління в ІС контролю. Таким чином, використання ІТ є не лише актуальним завданням успішної роботи контрольного працівника, а іноді й необхідною умовою її виконання. Українські контрольні працівники мають твердо усвідомити, що лиш якнайшвидше освоєння потенціалу засобів інфраструктури ІТ дозволить їм актуалізувати інформацію для управління суб'єктами національної економіки та отримати необхідні конкурентні переваги в боротьбі на вітчизняних і закордонних ринках.

5.3. Реалізація аналітичних процедур в інформаційній системі контролю управлінської звітності

Розробка теоретико-методологічного обґрунтування та практичних аспектів аналітичного процесу в системі контролю, який активно розвивається у середовищі інформаційних технологій, потребує активізації. Адже, як зазначає Є.В. Мних, аналіз є цілеспрямованою діяльністю, яка полягає в ідентифікації показників звітності і дозволяє надати формалізовану характеристику або обґрунтування господарських фактів, які виникли в минулому або очікуються у майбутньому [87]. Окрім цього, проблема актуалізується, оскільки внутрішній контроль і аналіз, на чому справедливо наголошує С.В. Бардаш, має щільний зв'язок з бухгалтерським обліком, у зв'язку з чим в середовищі інформаційних технологій існує загроза поглинання внутрішнього контролю і аналізу бухгалтерським обліком [30].

Дослідженню питань розвитку контролю та інформаційних технологій контролю присвячено багато наукових праць вітчизняних науковців, зокрема: Є.В. Мниха, С.В. Бардаша, О.А. Шевчука, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш, К.О. Назарової [87, 165]; О.А. Петрик, І.Ю. Чумакової, Н.В. Шульги [88]; В.П. Завгороднього [111]; С.В. Івахненкова [130] та інших. Разом з тим, теоретико-методологічні і практичні аспекти аналітичного процесу в системі контролю у середовищі інформаційних технологій недостатньо досліджені.

У цьому підрозділі, на основі проведеного дослідження інформаційних систем контролю й аналізу, організаційних форм контролю та аналізу, завдань і методики аналізу, з метою активізації наукової дискусії, пропонується власне бачення організаційно-інформаційної моделі аналізу у середовищі інформаційних технологій контролю.

Найбільш ефективною організаційною формою контролю й аналізу інформації у середовищі інформаційних технологій (ІТ) є створення центрів інформаційних технологій (ЦІТ) контролю – це фахово орієнтована інформаційна

система (ІС), що призначена для автоматизації контрольної-аналітичних процедур у процесуальній побудові контролю. Вона є сукупністю комп'ютерних програм оброблення контрольної-аналітичних даних за методикою комплексного контролю та аналізу діяльності підприємства. Ефективність роботи ЦІТ контролю багато в чому залежить від удосконалення методики аналізу і контролю, від того, наскільки вона відповідає сучасним вимогам управління, а також прогресивності ІТ. Отже, ЦІТ перетворює підсистему контролю й аналізу на постійно діючий фактор підвищення ефективності діяльності за рахунок активізації усієї ІС підприємства.

Завдання аналізу у ЦІТ контролю можна згрупувати в шість основних розділів:

- аналіз фінансового стану підприємства;
- аналіз фінансових результатів діяльності;
- аналіз виробництва та реалізації продукції;
- аналіз ресурсозабезпечення підприємства та оцінювання ефективності використання його ресурсів;
- аналіз витрат на виробництво продукції;
- аналіз фінансових передумов неплатоспроможності та банкрутства підприємства.

У виконанні цих завдань ІС аналізу і контролю безпосередньо пов'язана з ІС бухгалтерського (фінансового) обліку та управлінського обліку і використовує їх дані. Завдання виконуються з урахуванням їх розподілу в системі ЦІТ керівників і спеціалістів з використанням відповідного комп'ютерного програмного забезпечення. Під комп'ютерним програмним забезпеченням аналітичного процесу слід розуміти сукупність математичного апарату алгоритмізації, мови програмування, розробку комп'ютерної програми, створення пакетів комп'ютерних прикладних програм (ПКПП).

Дослідження вітчизняного ринку комп'ютерних програм показало, що більшість їх розробників орієнтуються на створення комплексних корпоративних систем, де значна увага приділяється аналітичним процедурам. Таким чином, інформаційна система контролю та аналізу (ІСКА) є одним з

компонентів корпоративної системи управління підприємством. У цьому контексті вона має безпосередній зв'язок з інформаційною системою бухгалтерського обліку (ІСБО) [165]. Зв'язок ІСКА із ІСБО характеризується протиріччями, які полягають у конкуренції розробників ІСКА та ІСБО.

Окремі розробники ІСБО створюють аналітичні комп'ютерні програми, сумісні з їх власними бухгалтерськими комп'ютерними програмами, які дозволяють проводити аналіз на підставі даних бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності.

Інші розробники ІСБО реалізують аналітичні функції у рамках єдиного комп'ютерного програмного продукту автоматизації бухгалтерського обліку. Такий підхід, вважаємо, можна розглядати лише як напрям удосконалення організації бухгалтерського обліку в умовах автоматизації.

У першому і другому випадку більшість аналітичних комп'ютерних програм обмежуються використанням лише даних фінансової звітності підприємства. Така обмеженість інформаційної бази, безумовно, впливає на глибину аналітичних досліджень, що знижує обґрунтованість висновків за результатами аналітичного дослідження.

Розробники ІСКА розглядають свої комп'ютерні програмні продукти як системи універсального характеру або спеціального. Системи універсального характеру орієнтовані на підприємства, що мають широкий ступінь диверсифікації своєї господарської діяльності, а системи спеціального характеру – на підприємства певних галузей економіки (комерційні банки, страхові організації, будівництво, інвестиційна діяльність тощо). ІСКА можна класифікувати за ознаками, наведеними у табл. 5.4.

Необхідність комплексного проведення контрольно-аналітичних досліджень різних напрямів стає основною причиною об'єднання функціональних можливостей ІСКА, що дозволяє здійснювати оцінку та аналіз поточного й прогнозного фінансового стану підприємства, вибір найкращої стратегії його розвитку, розробку інвестиційних проектів і бізнес-планів, ефективне управління збутовою й маркетинговою діяльністю тощо.

Таблиця 5.4

Класифікація ІСКА

Класифікаційна ознака	Призначення
За ступенем охоплення контроль-аналітичних функцій у розрізі основних видів економічного аналізу і контролю	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль та аналіз фінансового стану; • контроль та аналіз фінансових результатів
За призначенням і галузевою орієнтацією	<ul style="list-style-type: none"> • Універсальні комп'ютерні програми; • спеціальні комп'ютерні програми
За способом побудови	<ul style="list-style-type: none"> • Включені до комплексу комп'ютерних програм; • окремі комп'ютерні програми
За способом розповсюдження і тиражування	<ul style="list-style-type: none"> • Масове розповсюдження типових комп'ютерних програм, комплексу комп'ютерних програм; • індивідуальні розробки за замовленням

Умовою успішного проведення аналізу є чітка організація аналітичного процесу в ЦІТ. Організація аналітичного процесу – це система раціональних, скоординованих дій вивчення об'єкта спостереження відповідно до визначеної мети [87]. Будь-який аналітичний процес у ЦІТ може бути виражений елементами трьох рівнів складності: етапами, процедурами, операціями.

Сутність етапу полягає в логіко-математичному перетворенні аналізованого показника, а також у кількісному та якісному його оцінюванні щодо бази порівняння.

Процедура є частиною етапу, зміст якої полягає в підготовці, обчисленні та інтерпретації аналітичних величин, які характеризують зміну показника, що вивчається. Процедура складається з послідовно повторюваних операцій. Зміна виду повторюваних операцій визначає перехід до іншої процедури.

**Розділ 5. Інформатизація контролю та аналізу
управлінської звітності**

Організація економічного аналізу в ЦІТ розглядається як технологічний процес, розподілений на окремі етапи. На їх кількість і послідовність впливають різноманітні чинники: наявність технічних та економічних засобів досягнення поставлених цілей, структура управління, система обліку тощо. Найпоширенішими етапами аналітичної роботи є підготовчий, основний (аналітичний), завершальний (підсумковий). На кожному із них застосовують різні методичні прийоми аналізу (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

**Методичні прийоми економічного аналізу
за етапами аналітичної роботи у ЦІТ ІСКА**

№ пор.	Методичні прийоми	Етап економічного аналізу		
		Підготовчий	Основний	Завершальний
1	Аналітичні групування	*		*
2	Обчислення середніх та відносних величин	*		
3	Динамічні ряди	*		
4	Вибіркові прийоми	*		
5	Перерахунок показників	*		
6	Балансове узагальнення	*		*
7	Порівняння		*	*
8	Деталізація показників		*	
9	Кореляційні прийоми		*	
10	Математичне програмування		*	
11	Теорія ігор і масового обслуговування		*	
12	Статистичне моделювання		*	
13	Елімінування		*	
14	Сучасні комп'ютери	*	*	*
15	Матричне обчислення		*	*
16	Графічні прийоми		*	*
17	Комплексне використання методичних прийомів		*	*

Основою організації економічного аналізу у ЦІТ є його планування, яке проводиться на підготовчому етапі. Для цього складається план аналітичної роботи та програми аналізу.

Програма проведення аналізу у ЦІТ з конкретної теми відображає: мету, об'єкт, джерела інформації, терміни, ступінь деталізації та глибини вивчення окремих аспектів діяльності, виконавців і розподіл обов'язків між ними, методику аналізу (типова або із врахуванням специфіки об'єкта, що вивчається), розробку макетів аналітичних таблиць, алгоритмів їх заповнення.

У процесі проведення аналізу обов'язково розробляється організаційно-інформаційна модель аналізу, яка слугує для його формалізації. Типова модель складається з декількох блоків (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

Організаційно-інформаційна модель аналізу у ЦІТ ІСКА

1) Мета аналізу. 2) Завдання аналізу. 3) Об'єкти аналізу. 4) Суб'єкти аналізу. 5) Абсолютні та відносні показники аналізу. 6) Інформаційне забезпечення аналізу. 7) Методичні прийоми обробки інформації. 8) <i>Узагальнення та реалізація</i> результатів аналізу:	
Узагальнення	Реалізація результатів
<ul style="list-style-type: none"> • Кількісна оцінка втрачених можливостей. • Розробка заходів щодо реалізації виявлених резервів. • Спрямування заходів керівництву 	<ul style="list-style-type: none"> • Оцінка та вибір найкращого варіанта заходів. • Прийняття управлінських рішень. • Доведення рішень до виконавців. • Забезпечення контролю виконання прийнятих рішень

Вирішення організаційних питань починається з визначення мети аналізу. Виходячи з поставленої мети формулюються завдання аналізу. Слід зазначити, що завдання аналізу змінюються залежно від зацікавленості різних груп користувачів аналітичним матеріалом.

Об'єктами є всі операції з об'єктами, що досліджуються в цілому, по окремих їх елементах та джерелах утворення. До об'єктів належать також і фактори, які впливають на обсяг, склад та структуру цього виду активів чи пасивів підприємства. Такі фактори можуть бути як внутрішніми, що залежать від організації діяльності підприємства, так і зовнішніми, які від підприємства прямо не залежать.

Суб'єкти – ті, хто бере участь у здійсненні аналізу (власники, адміністрація та її служби, аудитори, банки, контрагенти тощо).

Система економічних показників визначається відповідно до обраних об'єктів, виходячи з тих параметрів, за якими вони будуть досліджуватися. Абсолютні показники допомагають визначити обсяг об'єкта, що досліджується, у вартісній оцінці. Відносні показники допомагають визначити структуру, джерела утворення, очікувану зміну досліджуваного об'єкта у майбутньому, а також необхідні для аналізу коефіцієнти. Якісні показники складаються з усіх відносних та абсолютних питомих показників, кількісні – із показників обсягу. Вартісні показники – гривні, грошові одиниці – виразники вартості об'єкта. Питомі показники – виразники одного аналітичного показника за допомогою іншого. Показники структури – питома вага одного показника в загальній сукупності показників. Показники динаміки характеризують зміну об'єкта (темпи росту, приросту тощо). Значний вплив на вибір показників, які використовуються для розв'язання окремих аналітичних завдань, має застосування економіко-математичних методів і комп'ютерної техніки.

Різноманітні показники можна розраховувати на основі управлінської та фінансової звітності. Користь кожного конкретного показника суворо визначена метою аналізу. Саме тому до здійснення аналізу необхідно з'ясувати, з погляду

якого користувача він виконується, його мету та регламентовані або рекомендовані кількісні чи якісні значення показників.

Джерела інформації поділяються на правову, планово-нормативну, обліково-економічну інформаційну базу. Завданням інформаційної бази є надання учасникам аналітичного процесу інформації про стан об'єктів, що досліджуються, їх рух за певний період часу, регулювання їх руху відповідно до нормативно-правових актів і законодавства. Інформаційне забезпечення аналізу включає в себе облікову та статистичну інформацію. Джерело інформації може знаходитися як у самій організації, так і поза нею. За цією ознакою інформація поділяється на зовнішню та внутрішню.

До зовнішньої відноситься інформація, що характеризує: загальноекономічну й політичну ситуацію в країні, галузь і перспективи її розвитку, стан фондового ринку та ринку капіталу, власників господарюючого суб'єкта, основних контрагентів, конкуренцію в галузі тощо (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

**Система інформаційного забезпечення аналізу,
сформована на базі зовнішніх джерел**

Зовнішні джерела інформації
Загальноекономічна та політична інформація
Галузева інформація
Інформація, що характеризує стан фондового ринку та ринку нерухомості
Інформація, що характеризує стан ринку капіталу
Інформація, що характеризує власників господарюючого суб'єкта
Інформація про керівників і відповідальних виконавців
Інформація про конкурентів
Інформація про емітентів
Аудиторський висновок

Використовувана в процесі аналізу внутрішня інформація класифікується: на інформацію, що міститься в установчих документах підприємства, облікові дані, нормативно-планову інформацію та інші дані (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

**Система інформаційного забезпечення аналізу,
сформована на базі внутрішніх джерел**

Внутрішня інформація	
1	Інформація, що міститься в установчих документах
2	Облікова інформація
2.1	Інформація бухгалтерського обліку та звітності
2.1.1	Дані фінансового обліку та звітності
2.1.2	Дані управлінського обліку і звітності
2.2	Інформація статистичного обліку та звітності
2.3	Інформація оперативного обліку і звітності
2.4	Вибіркові облікові дані
3	Нормативно-планова інформація
4	Інша інформація

До інших джерел інформації можуть бути віднесені матеріали зовнішнього і внутрішнього аудиту; результати перевірок, проведених податковими службами; звіти про рішення зборів акціонерів; рішення рад директорів; матеріали переписування з фінансовими і кредитними організаціями, а також іншими контрагентами.

Наступний спосіб класифікації інформації заснований на можливості її формалізації. У цьому зв'язку може бути виділена кількісна (опубліковані в офіційних виданнях макроекономічні індикатори, а також результати ретроспективного фінансового аналізу) і якісна інформація. Враховуючи часовий фактор, інформація може бути поділена на історичну (ретроспективну), поточну (оперативну) і прогнозну.

Джерелами ретроспективної інформації для аналізу є, насамперед, результати аналізу підприємства за попередні періоди, а також опубліковані (чи отримані з іншого джерела, наприклад, від

фінансового консультанта) дані, що характеризують динаміку макроекономічних індикаторів, стан ринку цінних паперів і динаміку того чи іншого фінансового інструмента.

Джерелами оперативної інформації є дані оперативного обліку. Джерелами прогнозової інформації можуть служити опубліковані в спеціальних виданнях аналітичні огляди й прогнози про стан і розвиток економіки та окремих галузей, а також власні прогнозні оцінки підприємства. Господарська діяльність супроводжується безперервним обміном інформацією між підприємством і зовнішнім середовищем. Однак менеджмент буде ефективним лише в тому випадку, якщо управлінські рішення ґрунтуватимуться на своєчасній, достатній і достовірній інформації.

Методи обробки економічної інформації та алгоритми розрахунку вихідних показників залежать від технічного та комп'ютерного програмного забезпечення аналізу, рівня кваліфікації суб'єктів аналізу.

5.4. Інформаційні технології в інтеграції внутрішнього і зовнішнього контролю звітності

Стосовно інтеграції внутрішнього і зовнішнього контролю вважаємо доречним згадати, що основними функціями управління, як відомо, є планування, координація, облік і контроль. Планування забезпечує прямий зв'язок із керованим об'єктом. Координація передбачає узгодження дій між керівним і керованим об'єктом. Облік застосовується для спостереження за об'єктом. Контроль забезпечує зворотний зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління. Якщо вилучити один із компонентів, то відбудеться розрив управлінського циклу, що призведе до втрати керованості. До того ж, у разі відсутності контролю, навіть за наявності функції планування, система управління за короткий час втратила б можливість розвитку. У свою чергу, контроль без обліку був би неможливий, а без координації – марний.

Варто зауважити, що досвід господарювання підтверджує важливість і необхідність здійснення контролю – одного з важелів управління підприємствами та установами. Підтримуємо точку зору А.М. Ткаченко, що сутність контролю, його місце у системі управління багато в чому визначається характером виробничих відносин у суспільстві. Розвиток контролю в Україні виявив багато проблем теоретичного і практичного характеру, вирішення яких багато в чому залежить від перетворення всієї системи політичних та економічних відносин у країні. Окрім того, сутність і зміст контролю не можуть бути докладно розкриті поза сферою управлінської діяльності, яку він обслуговує. Контроль як функція управління є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління й системою управління, інформуючи про справжній стан керованого об'єкта, фактичне виконання управлінського рішення [332].

У контексті цього дослідження вважаємо за необхідне нагадати, яке визначення контролю дається з позиції його автоматизації, що контроль – це система, функціонування якої передбачає наявність входу, виходу, механізму, який систему приводить в дію, управління, тобто середовища, де діє механізм, та безпосередньо процесу обробки, завдяки якому йде перетворення вхідної інформації у вихідну [1, 43]. Поняття «система» слід розуміти як об'єкт, що має певну архітектуру і метод збору, накопичення, обробки, узагальнення та надання інформації.

Звернімо увагу на те, що важлива роль в удосконаленні управління, посиленні орієнтації на досягнення високих кінцевих результатів належить внутрішньому контролю – основній інформаційній базі управління, зняряддю контролю за станом об'єктів управління, способу об'єктивної оцінки результатів господарювання. Потреба у внутрішньому контролі виникає у зв'язку з тим, що верхня ланка керівництва не займається повсякденним контролем за діяльністю підприємства чи установи та працівників нижчої управлінської ланки. Внутрішній контроль надає інформацію про таку діяльність і підтверджує достовірність звітності, у тому числі й управлінської.

Необхідно звернути увагу і на те, що поряд із внутрішнім контролем значного поширення набув зовнішній аудит, який здійснюють аудиторські організації (фірми), а також окремі незалежні аудитори відповідно до укладених угод. Зовнішній аудит є методом здійснення позавідомчого фінансового контролю, який не замінює й не підмінює державний контроль за господарською та фінансовою діяльністю економічних суб'єктів, що здійснюють відповідні державні органи, а, насамперед, надає інформацію вищій ланці керівництва підприємства, установи про фінансово-господарську діяльність, сприяє створенню високоефективної системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, перешкоджає виникненню порушень і підтверджує вірогідність звітів відокремлених структурних підрозділів. Незважаючи на те, що діяльність зовнішніх аудиторів може бути спрямована на усі економічні суб'єкти незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, основними об'єктами аудиту є підприємницькі структури.

Варто зауважити, що більшість аудиторських фірм надають послуги, які дають можливість їх клієнтам вести бізнес ще ефективніше. Діапазон цих послуг – від простих пропозицій щодо поліпшення організації бухгалтерської системи і методики бухгалтерського обліку до допомоги в розробці маркетингової стратегії, запровадженні прогресивних інформаційних технологій (ІТ), постановці завдань бухгалтерського обліку й контролю, консультацій з актуальних питань. Проведені дослідження свідчать, що у сучасних умовах розвитку економіки України близько третини послуг аудиторських фірм – це супутні послуги, зокрема, консультування з питань економіко-правового забезпечення господарської діяльності (облік та оподаткування), у тому числі побудови ефективної інформаційної системи обліку й контролю.

Відомо, що стратегія контролю будується на виборі найбільш доцільних шляхів досягнення мети, тож характер контролю залежить, зокрема, від досвіду і кваліфікації контрольного працівника, від тривалості роботи працівника на

підприємстві, тобто від рівня знання особливостей діяльності, характеру завдань, що вирішуються в контролі, та інших факторів.

На наше переконання, внутрішній контроль, здійснюючи функцію управління, досліджує процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту згідно із законодавством і нормативно-правовими актами, які забезпечують раціональне господарювання в умовах ринкової економіки. Одна з найважливіших функцій внутрішнього контролю полягає в тому, щоб своєчасно виявити негативні явища у фінансово-господарській діяльності і сприяти їх коригуванню до того, як ці проблеми переростуть у кризу. Саме тому в практиці виникає необхідність використання різних форм здійснення у часі та просторі контролю з метою своєчасного вироблення для керівництва напрямів управління фінансами і способів використання ресурсів. Теорія контролю свідчить, що внутрішній контроль – це складова процесу зниження рівня інформаційного ризику. У цьому процесі внутрішній контроль використовує різноманітні технологічні прийоми й методи, які в цілому складають методологію контролю.

Проведені дослідження свідчать, що досить часто у процесі внутрішнього контролю виникають проблеми, які вимагають відповідних спеціальних знань, і в таких випадках неможливо провести кваліфіковану перевірку або дати оцінку певних обставин і сторін фінансово-господарської діяльності. Через такі чинники серйозні проблеми та суттєві помилки можуть залишитися нерозкритими й невиявленими, тому внутрішнім контролерам у разі необхідності варто пропонувати керівництву залучити до аудиторської перевірки зовнішній аудит.

Отже, явно проглядається єдина мета та об'єктивні передумови інтеграції внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту у досягненні мети. Метою в цьому випадку є досягнення економічної і соціальної ефективності системи корпоративного та державного управління, високого рівня відповідальності керівних органів суб'єктів господарювання й

державної влади за виконання власних повноважень. Досягти мети можна лише за умов розробки та впровадження єдиної концепції розвитку аудиту з чітким розмежуванням внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту, в тому числі державного.

У цьому контексті звернемо увагу на те, що МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» регулює взаємовідносини між підрозділами внутрішнього аудиту і зовнішнім аудитором, визначає доцільність та обсяги використання роботи внутрішніх аудиторів, визначає цілі підрозділу внутрішнього аудиту [213].

Досліджуючи ІТ контроль, необхідно звернути увагу на думки окремих науковців. О.І. Белокоз зазначає, що підвищення ефективності контрольної роботи можливе за рахунок використання комп'ютерних технологій. Проте, враховуючи тенденції розвитку застосування ІТ, при проведенні аудиту виникають деякі проблеми:

- специфіка аудиторської діяльності (щодо неможливості повністю формалізувати процес аудиту, щодо формування професійного висновку);

- застосування підприємством, на якому проводиться аудит, різноманітного програмного забезпечення та із використанням численних своїх внутрішніх аналітичних реєстрів накопичення інформації;

- аудитори змушені виїжджати на підприємства для проведення аудиту;

- різноманітна галузева спеціалізація клієнтів аудиторських фірм.

Враховуючи наведене вище, створюються негативні передумови щодо детального налагодження комп'ютеризованих систем на усі можливі випадки, їх необхідно постійно коригувати на програмному рівні, що призводить до збільшення капіталовкладення у спеціалізовані аудиторські програми [29].

На проблеми ефективності аудиту як процесу та у зв'язку із неналежним застосуванням ІТ вказує Г.М. Яровенко. Це пояснюється, на його думку, складністю і трудомісткістю контрольних процедур, а також тим, що на багатьох підприємствах система внутрішнього контролю слабо організована або зовсім відсутня. Аналіз існуючої прак-

тики обліку та господарського контролю показує: якщо на службу обробки облікової інформації поставлена комп'ютерна техніка, то при здійсненні контрольних функцій на підприємствах при поточному спостереженні, вивченні і перевірці інформації майже ніякі технічні засоби не використовуються [374].

Вважаємо доречним нагадати, як впливають на застосування ІТ у внутрішньому контролі міжнародні стандарти професійної етики внутрішнього аудиту (МСПЕВА) (табл. 5.9) [214].

Таблиця 5.9

Система положень застосування ІТ міжнародними стандартами професійної етики внутрішнього аудиту

МСПЕВА	Положення
1210.A3	Внутрішні аудитори повинні мати достатні знання про ключові ризики і контроль в інформаційних технологіях, а також про автоматизовані методи аудиту для виконання своєї роботи. Однак не очікується, що всі внутрішні аудитори повинні мати компетентність внутрішнього аудитора, головним обов'язком якого є аудит інформаційних технологій
1220.A2	Як прояв належної професійної ретельності, внутрішні аудитори мають розглядати можливість застосування автоматизованих методів аудиту та аналізу даних на основі інформаційних технологій
2110.A2	Внутрішній аудит має оцінити, чи відповідає система управління інформаційними технологіями стратегії й цілям організації
2120.A1	Функція внутрішнього аудиту має оцінити вплив ризику у сфері корпоративного управління, операційної діяльності та інформаційних систем
2330.A2	Керівник внутрішнього аудиту має розробити завдання та вимоги до збереження документів, незалежно від носія, на якому вони зберігаються

У цьому контексті терміни застосовуються у такому значенні:

- Контроль в інформаційних технологіях (Information Technology Controls) – заходи, які підтримують операційну діяльність та управління організацією, а також забезпечують

загальний і спеціальний контроль щодо елементів інформаційно-технологічної інфраструктури, таких як програмні додатки, масиви інформації, інфраструктура і персонал.

- Система управління інформаційними технологіями (Information Technology Governance) – включає в себе керівників, організаційні структури і процеси, які забезпечують те, що інформаційні технології організації підтримують стратегії і цілі організації.

- Автоматизовані методи аудиту (Technology-based Audit Techniques) – будь-які автоматизовані методи аудиту, такі як загальне програмне забезпечення, що відноситься до аудиту, генератори тестових даних, комп'ютерні програми для аудиту, спеціальні програмні додатки для аудиту та комп'ютеризовані аудиторські процедури.

Отже, не зважаючи на проблематику застосування ІТ під час проведення контролю, використання ІТ та систем є не лише актуальним завданням і найважливішим фактором успішної роботи контрольного працівника, а й необхідною умовою її виконання для якісного контролю.

Вважаємо доречним згадати, що міжнародні освітні стандарти для професійних бухгалтерів передбачають оволодіння внутрішніми контролерами таких дисциплін, як «Основи інформаційних технологій», «Інформаційні технології», «Інформаційні технології контролю професійних знань», «Інформаційні технології контролю професійної компетентності», «Інформаційні технології контролю компетентності фахівців як користувачів бухгалтерської інформації», участь і роль окремих груп фахівців у розробці ІТ.

У контексті цього дослідження вважаємо доречним згадати точку зору С.В. Івахненкова. Учений наголошує, що комп'ютеризація принципово не змінює методологію бухгалтерського обліку. Натомість методика аудиту фінансової звітності підприємств, на яких використовуються інформаційні системи управління підприємств (ІСУП) та інформаційні системи бухгалтерського обліку (ІСБО) зазнає значних і суттєвих змін, хоча, звичайно, загальна мета аудиту не

змінюється. В аудиторських фірмах персональні комп'ютери можуть використовуватися та активно застосовуватися як для проведення аудиту економічних суб'єктів, так і для автоматизації управлінських робіт самої аудиторської фірми. При цьому використання комп'ютерів в аудиті, навіть без використання спеціалізованого програмного забезпечення, може охоплювати такі види робіт: виконання нескладних розрахунків, друк типових форм аудиторських документів, анкет, тестів тощо; використання нормативно-правової довідкової бази в електронному вигляді; виконання запитів до електронної бази даних, сформованої в ІСБО; перевірку окремих розрахунків, виконуваних на різних ділянках обліку ІСБО; формування реєстрів бухгалтерського обліку та альтернативного балансу з використанням електронної бази даних клієнта; проведення комплексного аналізу фінансового стану економічного суб'єкта [133].

У зв'язку із широким застосуванням обчислювальної техніки, комп'ютерних інформаційних мереж і систем у бізнесі та бухгалтерському обліку перед контрольними працівниками постало завдання пристосування технології своєї роботи або навіть значної її зміни з використанням спеціальних методів і комп'ютерних програм при проведенні контролю звітності підприємств, які застосовують автоматизовані системи.

Вважаємо доречним згадати, як впливають на застосування ІТ у зовнішньому аудиті положення міжнародних стандартів аудиту (МСА). Так, наприклад, МСА, які містили положення щодо застосування ІТ в аудиті: 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем», 1001 «Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери», 1002 «Середовище ІТ: он-лайнні комп'ютерні системи», 1003 «Середовище ІТ: системи баз даних», 1008 «Оцінювання ризиків та внутрішній контроль – характеристики та особливості в КІС», 1009 «Комп'ютеризовані методи аудиту» втратили чинність. Звернімо увагу, що пряме відношення до ІТ має, зокрема, положення з міжнародної

практики аудиту 1013 «Електронна комерція: вплив на аудит фінансової звітності». Це положення надає рекомендації щодо МСА, якщо суб'єкт господарювання використовує загальнодоступну мережу, наприклад Інтернет, для електронної комерції. У положенні відзначено, що для виконання аудиту на підприємствах електронної комерції аудитор повинен мати відповідні знання з інформаційних технологій (ІТ) та Інтернет-бізнесу з метою виявлення їх впливу на бізнес суб'єкта господарювання, оцінки навичок і знань ІТ персоналом суб'єкта господарювання, ризиків, пов'язаних із застосуванням електронної комерції, визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур, оцінки аудиторських доказів.

Проведені дослідження та аналіз змісту чинних МСА вказує на те, що нині аудит як діяльність, фактично як професія, як функція є за замовчуванням комп'ютерним [213]. Використання ІТ в аудиті суцільне і безперервне. Це обумовлено наявністю у кожного суб'єкта господарювання, установи ІСБО – інформаційної системи управління, єдиного інформаційного простору, а суцільна інформатизація і комп'ютеризація визначає ІТ як один з інтегруючих факторів внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту (рис. 5.3).

Комп'ютерний аудит означає використання комп'ютерів і сучасних ІТ для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності та підготовку аудиторського висновку, а також надання супутніх аудиту послуг.

Звернімо увагу на три основні напрями застосування ІТ у контролі:

- 1) використання ІС контролю та ІТ контролю для організації роботи суб'єкта контролю;
- 2) перевірка та оцінка комп'ютерних ІС;
- 3) використання ІС контролю та ІТ контролю як специфічних інструментів для проведення контролю.

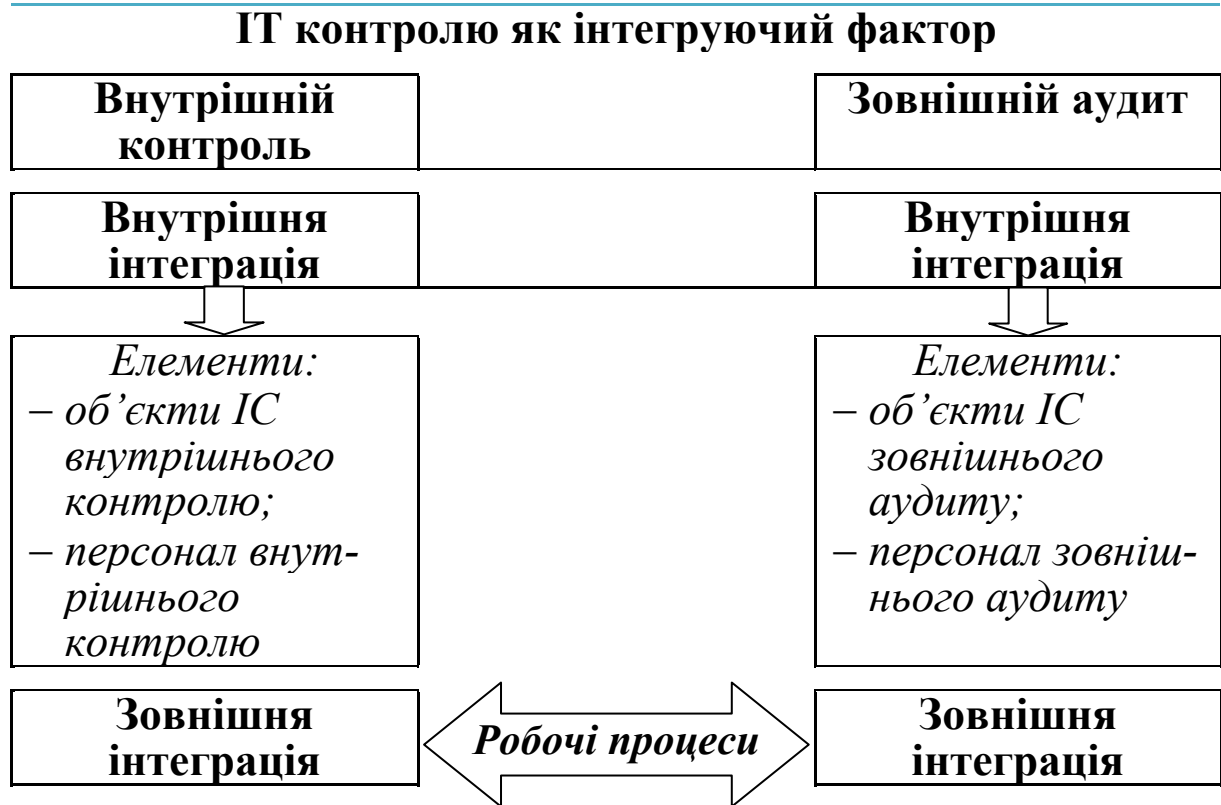


Рис. 5.3. Елементи інтеграції внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту

Наведене свідчить, що ІТ застосовуються для організації контрольної діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності й підготовку аудиторського висновку; у наданні супутніх аудиту послуг; у плануванні, контролі та документуванні аудиторської роботи; у контролі управлінської звітності і складанні аналітичних звітів.

Отже, думаємо, що ІТ, як інтегруючий фактор, забезпечують внутрішню інтеграцію суб'єктів та об'єктів внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту, а також зовнішню інтеграцію внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту, як підсистем, у єдину інформаційну систему.

Внутрішня інтеграція забезпечує тісну інтеграцію системи внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту та системи персоналу між собою, зовнішня інтеграція – інтеграцію робочих процесів внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту. На основі застосування ІТ робота цих двох підсистем може бути паралельною і тісно інтегрованою.

5.5. Оцінка ефективності інформаційних технологій контролю управлінської звітності

Відмітною ознакою діяльності підприємств, організацій та установ є безперервні технологічні зміни. Це обумовлено, з одного боку, прискоренням темпів науково-технічного прогресу, що є об'єктивним фактором, з іншого – прагненням суб'єктів господарювання забезпечити собі міцне становище на ринку та стійкий розвиток у динамічному ринковому середовищі. Для суб'єктів, що здійснюють контроль, безперервні технологічні зміни мають забезпечити удосконалення контрольного процесу та його ефективність. Отже, вчасне проведення технологічних змін – одне зі стрижневих завдань, які постають під час формування програми техніко-економічного розвитку суб'єктів контролю.

Тут доречно навести думку О.Є. Кузьміна [176] та Л.Г. Мельника [176], які констатують, що технологічні зміни – запровадження інформаційних технологій (ІТ) за сучасних умов – ведуть, з одного боку, до економії ресурсів, а з іншого – до зростання витрат – разових і, певною мірою, постійних, адже технологічні зміни потребують додаткових інвестицій. Саме тому, перш ніж розпочати впровадження ІТ, необхідно скрупульозно оцінити наслідки.

У зв'язку з тим, що інформація набула статусу ресурсу, ІТ перетворюють інформацію на знання. На сьогодні ІТ стрімко розвиваються й удосконалюються, зокрема, у результаті впровадження нових, більш потужних засобів збору, обробки, зберігання та передавання інформації. Тож вельми актуальним є питання розроблення формалізованої методики доцільності, надійності та ефективності впровадження ІТ контролю (ІТК), побудови інформаційної системи контролю (ІСК), інформаційної системи підприємства, установи (ІСПУ).

Упровадження ІТК, ІСК, ІСПУ потребує вкладання інвестиційних ресурсів. Це природно, оскільки більш досконалі ІТ та ІС базуються на використанні дорожчого технічного та програмного забезпечення та вимагають значніших

витрат на настроювання необхідного устаткування, навчання персоналу тощо. Тобто розв'язання організаційних, кадрових, фінансових питань побудови таких систем потребує економічного обґрунтування.

Найбільшої ефективності від упровадження ІТК можна досягнути лише організацією інформаційної системи управління контролем (ІСУК), в якій економічна інформація оброблятиметься комплексно, а всі підготовчі, основні та кінцеві операції збору й передавання інформації, а також тиражування і пошуку виконуватимуться комп'ютеризованим способом. У результаті організації ІСУК не лише змінюється техніка виконання операцій зі збору та обробки інформації, а й видозмінюється увесь контрольний процес і його форми, методи планування та нормування і способи формування результатної інформації, а також управління в цілому.

Ефективність ІТК необхідно визначати у процесі розроблення окремих елементів ІСК, після завершення процесу розроблення і впровадження проекту в цілому, а також удосконалення системи. Попередні розрахунки допоможуть вибрати такий варіант розроблення, який забезпечить найбільшу економію управлінської праці і зниження витрат на утримання апарату управління.

Розраховуючи економічну ефективність, необхідно визначати фактичну економію, отриману у суб'єкта контролю або окремого його підрозділу, ділянці робіт, у результаті впровадження проекту ІСК. Порівнюючи ефективність ІТК на різних ділянках робіт, умовою правильного розрахунку є однакові вихідні показники у порівнюваних варіантах, ті самі зведені показники, що виводяться, і взяття до розрахунків усіх витрат за кожним варіантом (затрати праці, накладні витрати).

Надійність та ефективність – щонайперші вимоги до ІСК. Це показники, котрі визначають якість її створення. Основні положення та визначення щодо надійності та ефективності ІСК можна знайти в міждержавних стандартах [95, 96], які чинні в Україні на сьогодні.

Надійність ІСК – це її властивість зберігати в часі в установлених межах значення всіх параметрів, які характеризують здатність системи виконувати потрібні функції в заданих режимах та умовах експлуатації. Рівень надійності ІСК залежить від таких факторів:

- складу й рівня надійності технічних засобів, їх взаємодії та вивіреної структури;
- складу і рівня надійності програмних засобів, їх можливості та взаємозв'язку в структурі програмного забезпечення;
- раціонального розподілу завдань, які розв'язуються системою, між технічними засобами, програмним забезпеченням і персоналом;
- рівня кваліфікації персоналу, організації робіт та рівня надійності дій персоналу;
- режимів, параметрів та організаційних форм технічної експлуатації комплексу технічних засобів.

Ефективність ІСК визначається порівнянням результатів від функціонування і витрат усіх видів ресурсів, необхідних для її створення, функціонування та розвитку. До показників витрат ресурсів відносять матеріальні, фінансові, затрати праці, часу тощо.

Установити ефективність ІТК означає виявити сукупність показників, що характеризують найбільш раціональне й ощадливе використання суспільної праці, матеріальних і грошових ресурсів, підвищення якості та зниження собівартості обробки інформації, зростання продуктивності праці, підвищення оперативності і якості управління тощо.

Залежно від змісту, усі сукупні показники ефективності поділяються на три групи: вартісні, натуральні та якісні. Окремі з них характеризують пряму економію витрат у результаті застосування ІТК та впровадження ІСК, інші – позитивний вплив ІСК на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Вартісні показники ефективності визначають отримані (розраховані) суми річної економії – загальна сума економії,

одержаної від застосування ІТК. Сума зниження витрат на обслуговування одного працівника є похідним показником, що унаочнює цю ефективність. На основі вартісних показників установлюють коефіцієнт загальної (абсолютної) економічної ефективності капітальних вкладень, строк їх окупності тощо.

Натуральні показники ефективності ІТК – це переважно кількісні. Вони характеризують економію робочого часу, виражену в кількості вивільнених працівників і розмірі оплати їх праці, зростання продуктивності праці окремих груп працівників, технічну озброєність працівників тощо.

Якісні показники ефективності ІТК, на відміну від вартісних і натуральних, переважно не піддаються точному визначенню ані у вартісному, ані в кількісному виразі. До них належать: оздоровлення й етика праці, застосування ІТ для розв'язання таких завдань, які неможливо розв'язати вручну; удосконалення системи організації і планування діяльності; забезпечення єдності контрольної-аналітичного процесу, безперервного його удосконалення; скорочення строків обробки інформації і поліпшення якості й вірогідності звітності; поглиблене розроблення обліково-економічної інформації, необхідної для комплексного економічного аналізу; оптимізація роботи персоналу ІСК; підвищення якості та оперативності управління в цілому.

Найбільш точно і вірогідно можна розрахувати вартісні показники економічної ефективності, в яких можна реально відобразити усі витрати, пов'язані з обробкою інформації вручну та після запровадження ІТК. Решта показників доповнюють перші і разом з ними розкривають переваги застосування ІТК.

Оцінювання ефективності ІСК провадиться:

- під час формування вимог, що висувуються до системи;
- під час аналізу системи на відповідність заданим критеріям;
- під час вибору найліпшого варіанта створення, функціонування та розвитку;
- у синтезі найдоцільнішого варіанта побудови за критерієм «ефективність – витрати».

Ефективність ІСК як показник застосовується для визначення доцільності варіантів побудови системи. Він залежить від балансування приросту ефективності E , отриманої завдяки створенню чи вдосконаленню ІСК, і витрат Q . Математично це можна записати так: $\max E$, коли $Q = \text{const}$ або у вигляді оберненої задачі: $\min Q$, коли $E = \text{const}$.

Пропонуємо річний економічний ефект від упровадження ІТК розраховувати за схемою, зображеною на рис. 5.4. У загальному вигляді схема містить необхідні складові розрахунку економічного ефекту від упровадження ІТК.

Далі наведемо методичку визначення основних показників ефективності.

Загальна сума економії (E_0) визначається зіставленням основних витрат на утримання персоналу під час обробки інформації вручну до автоматизації $V_{д.а}$ з підсумком витрат на утримання персоналу, що залишився, за автоматизованої обробки інформації $V_{п.}$, витрат на експлуатацію ІС $V_{м.}$ і витрат підготовчого періоду до автоматизованої обробки $V_{п.п.}$, узятій в частині тривалості погашення цих витрат $V_{т.п.}$:

$$E_0 = V_{д.а} - [V_{п.} + V_{м.} + (V_{п.п.} / V_{т.п.})]. \quad (1)$$

Обґрунтування доцільності впровадження ІТ має передбачати зіставлення економічного ефекту від такого впровадження з потрібними для цього обсягами інвестиційних ресурсів. Для цього має виконуватися така нерівність:

$$P_{р.п} / I_{нв} > P_{пр},$$

де $P_{р.п}$ – річний економічний ефект від упровадження ІТ, який у кінцевому рахунку зводиться до приросту річного прибутку внаслідок впровадження ІТ;

$I_{нв}$ – потрібні інвестиції в упровадження ІТ;

$P_{пр}$ – нормальна річна прибутковість інвестицій у частках одиниці (цей норматив установлюється підприємством самостійно, виходячи з бажаного для нього рівня прибутковості, за якого воно погодиться інвестувати кошти).

**Розділ 5. Інформатизація контролю та аналізу
управлінської звітності**

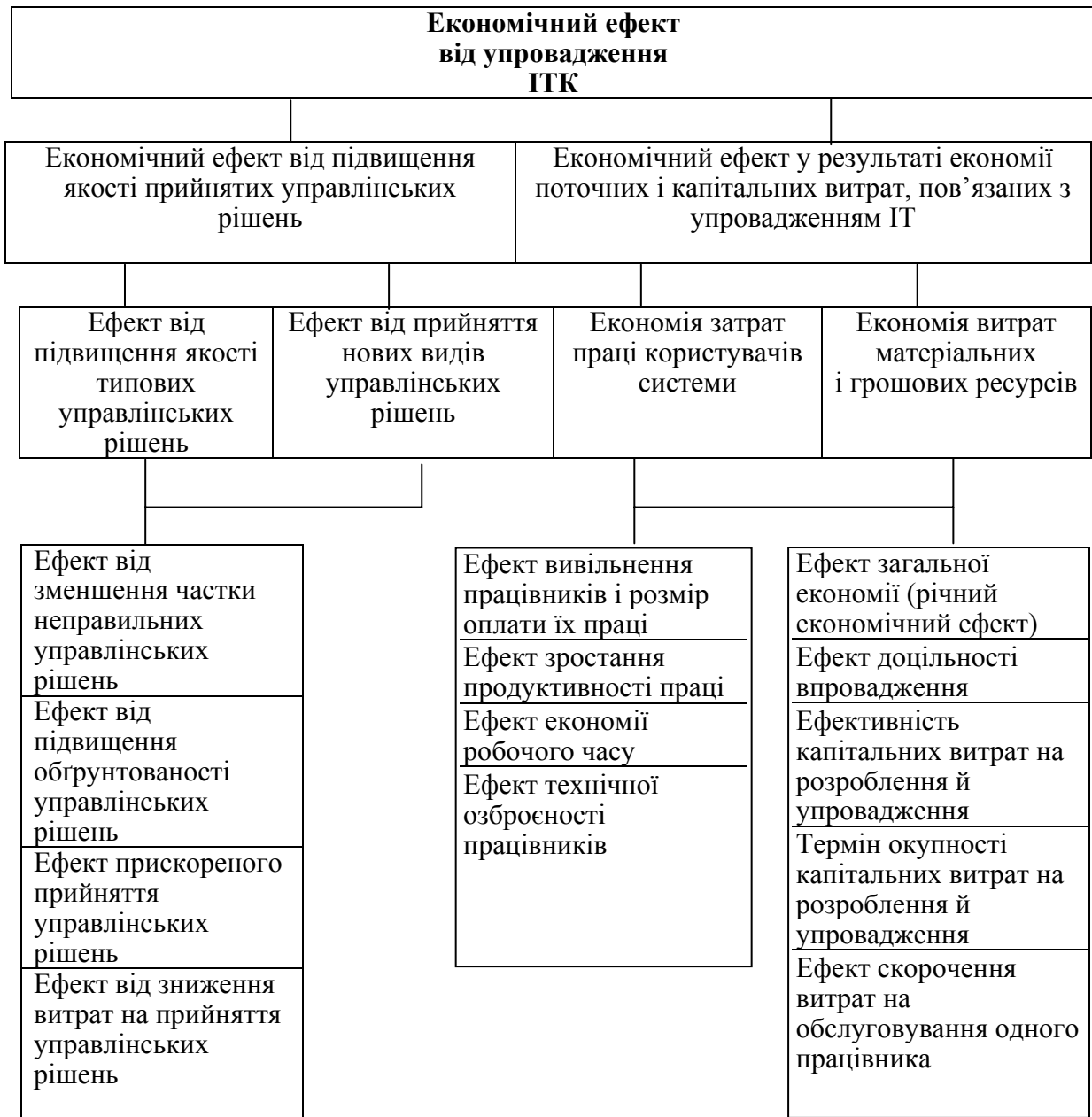


Рис. 5.4. Схема утворення економічного ефекту від упровадження ІТК

Організація обробки інформації на основі ІТ пов'язана зі значними витратами грошових коштів. Ці витрати охоплюють:

– одноразові витрати на придбання обчислювальної техніки, різних периферійних засобів і технічних засобів, допоміжного обладнання та інвентарю, а також витрати на їх монтаж, установлення, пуск ($B_{одн}$);

– витрати, пов’язані з освоєнням цих технічних засобів ($V_{\text{осв}}$), до яких включаються витрати всього періоду освоєння;

– витрати, пов’язані з алгоритмізацією завдань фінансового аудиту, розробленням і впровадженням проекту автоматизованої обробки інформації ($V_{\text{алг}}$);

– витрати, пов’язані з освоєнням нових робіт в ІС ($V_{\text{нов}}$), до яких включають витрати, пов’язані з освоєнням обладнання.

Витрати усього підготовчого періоду ($V_{\text{п.п}}$), тобто витрати на організацію ІС, розроблення й упровадження проектів обробки інформації на основі ІТ, освоєння нових робіт, алгоритмізацію задач тощо, обчислюються за формулою:

$$V_{\text{п.п}} = V_{\text{осв}} + V_{\text{алг}} + V_{\text{нов}}.$$

Одноразові витрати ($V_{\text{одн}}$) на придбання технічних засобів, а також їх монтаж не включаються до $V_{\text{п.п}}$, оскільки вони використовуються для складання кошторису ІС.

Сума капітальних вкладень ($V_{\text{к}}$) вміщує одноразові витрати на придбання технічних засобів ($V_{\text{одн}}$) і витрати підготовчого періоду ($V_{\text{п.п}}$) і визначається за формулою:

$$V_{\text{к}} = V_{\text{одн}} + V_{\text{п.п}}.$$

Після погашення витрат підготовчого періоду формула (1) набере вигляду:

$$E_0 = V_{\text{д.а}} - (V_{\text{п}} + V_{\text{м}}).$$

Суму скорочення витрат на обслуговування одного управлінського працівника ($V_{\text{ск}}$) знаходять зіставленням показників, що характеризують ці витрати до автоматизації ($V_{\text{д.а}} / Ч_{\text{пр}}$) і після автоматизації $[V_{\text{п}} + V_{\text{м}} + (V_{\text{п.п}} : V_{\text{т.п}})] / Ч_{\text{пр}}$. Ця сума може бути також визначена відношенням загальної суми економії E_0 до загальної чисельності працівників $Ч_{\text{пр}}$:

$$V_{\text{ск}} = (V_{\text{д.а}} : Ч_{\text{пр}}) - [V_{\text{п}} + V_{\text{м}} + (V_{\text{п.п}} : V_{\text{т.п}})] / Ч_{\text{пр}},$$

$$\text{або } V_{\text{ск}} = E_0 / Ч_{\text{пр}}.$$

Коефіцієнт загальної (абсолютної) економічної ефективності капітальних вкладень $K_{з.е}$ визначається відношенням загальної суми економії E_0 до капітальних вкладень V_k , тобто до підсумку суми одноразових витрат на придбання технічних засобів і витрат усього підготовчого періоду $V_{п.п}$. Цей коефіцієнт обчислюється:

$$K_{з.е} = E_0 / V_k,$$

$$\text{або } K_{з.е} = E_0 / (V_{одн} + V_{п.п}).$$

Термін окупності капітальних вкладень (у роках) $T_{ок}$ розраховується як відношення суми капітальних вкладень V_k до прибутку або економії від зниження собівартості (у нашому випадку – до загальної суми економії E_0):

$$T_{ок} = V_k / E_0.$$

Можливий інший варіант розрахунку:

$$T_{ок} = (K_2 - K_1) / (C_1 - C_2),$$

де K_1 – капітальні витрати за базисним варіантом обробки даних;

K_2 – капітальні витрати за порівнюваним (пропонованим) варіантом;

C_1 – собівартість обробки за рік за базисним варіантом;

C_2 – собівартість обробки даних за рік за порівнюваним (пропонованим) варіантом.

Окупність капітальних вкладень можна виразити через обернену величину – коефіцієнт ефективності капітальних вкладень:

$$E_{к.в} = (C_1 - C_2) / (K_2 - K_1), \text{ або } E_{к.в} = 1 / T_{ок}.$$

У розрахунках прямих показників ефективності потрібні дані про обсяги робіт за кожною операцією технологічного процесу переробки інформації, а також про трудомісткість виконання операцій.

Трудомісткість виконання будь-якої технологічної операції (T_p) можна розрахувати за такою формулою:

$$T_p = O / H_r,$$

де O – обсяг роботи в натуральних одиницях виміру;

H_r – норма виробітку за годину.

У разі застосування даних про час виконання одиниці роботи (штучної норми) трудомісткість розраховують у такий спосіб:

$$T_p = O \cdot H_{од.р},$$

де $H_{од.р}$ – норма часу на одиницю роботи.

На практиці для спрощення різноманітних підрахунків, що стосуються трудомісткості, усі арифметичні дії приводять до якої-небудь найбільш часто повторюваної дії, застосовуючи відповідні коефіцієнти трудомісткості.

Показник економії робочого часу $E_{p.ч}$ обчислюється за формулою:

$$E_{p.ч} = Z_{пр0} - Z_{пр1},$$

де $Z_{пр0}$ – величина затрат праці до автоматизації або за базисного варіанта автоматизації;

$Z_{пр1}$ – величина затрат праці після автоматизації або за нового варіанта автоматизації.

За цією формулою ефективність визначається в абсолютних величинах (у людино-годинах або норма-змiнах). При цьому необхідно досконало знати технологічні процеси обробки даних за порівнюваними варіантами, визначати обсяги робіт за кожною технологічною операцією за обома варіантами та норми виробітку для окремих технологічних операцій

відповідно до застосовуваних технічних засобів. Лише після цього можна порівнювати сумарну трудомісткість за кожним з варіантів.

Підсумкові дані розрахунків можна наводити у вигляді табл. 5.10.

Таблиця 5.10

**Підсумкові дані розрахунку ефективності економії
робочого часу**

№ пор.	Технологічні операції	Технічні засоби	Об'єм роботи	Одиниця виміру	Норма виробітку за годину	Необхідні нормо-години

За даними подібної таблиці трудомісткість виконання кожної технологічної операції (стовпчик 7) розраховується діленням обсягу в натуральних одиницях виміру (стовпчик 4) на норму виробітку за годину (стовпчик 6). Потім, додаючи трудомісткість виконання всіх технологічних операцій (стовпчик 7), отримують загальну трудомісткість того чи іншого з порівнюваних варіантів обробки даних.

Використовуючи підсумкові дані розрахунків (за всіма порівнюваними варіантами), ефективність за показником економії робочого часу можна виразити не лише в абсолютній величині (за наведеною формулою), але й у відносних величинах:

- індекс затрат праці $I_{з.пр} = Z_{пр1} / Z_{пр0}$;
- індекс економії затрат праці $I_{е.з.пр} = 1 - I_{з.пр}$;
- індекс продуктивності праці $I_{п.пр} = Z_{пр0} / Z_{пр1}$.

Індекс затрат праці показує, яку частку робочого часу становлять затрати, необхідні для виконання роботи за одним варіантом порівняно з іншим.

За допомогою індексу економії затрат праці можна встановити частку затрат праці, зекономлених у результаті обробки даних за запропонованим варіантом порівняно з базовим.

Кількість вивільнених працівників у результаті автоматизації обробки інформації ($\Pi_{\text{вив}}$) визначається зіставленням кількості працівників, зайнятих обробкою інформації до автоматизації ($\Pi_{\text{д.а}}$), із сумою кількості працівників, зайнятих обробкою інформації в умовах автоматизації ($\Pi_{\text{а}}$), та працівників, що обслуговують ІС ($\Pi_{\text{м}}$):

$$\Pi_{\text{вив}} = \Pi_{\text{д.а}} - (\Pi_{\text{а}} + \Pi_{\text{м}}).$$

Фонд заробітної плати працівників, вивільнених у результаті автоматизованої обробки інформації (Φ), визначається зіставленням річного фонду основної й додаткової заробітної плати працівників, зайнятих обробкою інформації до автоматизації ($\Phi_{\text{д.а}}$), із сумою фонду основної й додаткової заробітної плати працівників після автоматизації обробки інформації ($\Phi_{\text{а}}$) і фонду основної та додаткової заробітної плати працівників, що обслуговують ІС ($\Phi_{\text{м}}$):

$$\Phi = \Sigma \Phi_{\text{д.а}} - (\Sigma \Phi_{\text{а}} + \Sigma \Phi_{\text{м}}).$$

Якщо на підприємстві немає працівників, що обслуговують ІС, то кількість вивільнених працівників на підприємстві визначається за формулою:

$$\Pi_{\text{вив}} = \Pi_{\text{д.а}} - \Pi_{\text{а}},$$

а фонд заробітної плати – за формулою:

$$\Phi = \Sigma \Phi_{\text{д.а}} - \Sigma \Phi_{\text{а}}.$$

Зростання продуктивності праці окремих груп працівників (Пр) визначається відношенням продуктивності праці одного працівника після автоматизації ($\text{Пр}_{\text{а}}$) і до автоматизації ($\text{Пр}_{\text{д.а}}$):

$$\text{Пр} = \text{Пр}_{\text{м}} / \text{Пр}_{\text{д.а}}.$$

Технічну озброєність працівників (M_{Π}) доцільніше виражати у вартісних показниках. Вона визначається як відношення одноразових витрат на придбання технічних засобів ($V_{\text{одн}}$) до кількості працівників, що послуговуються цими технічними засобами ($\Pi_{\text{т.з}}$):

$$M_{\Pi} = V_{\text{одн}} / \Pi_{\text{т.з}}$$

Раніш уже зазначалося, що якісні показники у вартісному або натуральному виразі визначити неможливо, але їх завжди треба брати до уваги за певної економічної ефективності автоматизованої обробки інформації.

Щодо економічного ефекту від економії поточних витрат, пов'язаних з інформаційним забезпеченням управлінської діяльності, то його виникнення обумовлене передусім економією праці, пов'язаною із запровадженням ІТ. Упровадження ІТ дає змогу автоматизувати значну частку процесів збору, обробки, зберігання та передавання інформації. Завдяки цьому виникає, зокрема, економія на оплаті праці працівників, але можуть зрости витрати на експлуатацію технічних засобів та програмних продуктів, скажімо, витрати на амортизацію необоротних активів. У зв'язку з цим ефект економії поточних витрат може мати від'ємне значення. В.В. Годін, наприклад, зазначає, що в такому разі необхідний значний ефект від поліпшення якості прийняття управлінських рішень після впровадження ІТ [69].

Для обчислення економічного ефекту від поліпшення якості прийняття управлінських рішень їх доцільно поділити на дві групи:

- 1) рішення, які є типовими;
- 2) рішення, що раніше не були типовими.

Перша група – це рішення подібні тим, які раніше приймалися, тобто до запровадження ІТ. Друга група – це рішення, що раніше не приймалися через брак необхідної інформації.

Вважаємо слушною думку О.В. Матвієнка, який стверджує: обчислення економічного ефекту від поліпшення якості прийняття типових управлінських рішень має базуватися на аналізі ретроспективних даних про якість прийняття управлінських рішень у минулому та на виявленні того, як вплинуло застосування ІТ на ефективність прийняття таких рішень. При цьому для мети такого аналізу управлінські рішення доцільно поділити на три групи: помилкові, недостатньо обґрунтовані та влучні [197].

Під помилковими управлінськими рішеннями слід розуміти ті, які спричинили згубні наслідки. Недостатньо обґрунтовані – ті, прийняття яких спричинило недосягнення очікуваного результату. Тобто коли б таке рішення було дещо скориговане, то це дало б змогу отримати необхідний результат. Безпомилкові управлінські рішення є влучними.

Здійснювати ретроспективний аналіз якості прийнятих управлінських рішень доцільно окремо за різними їх типами, залежно від напрямів загальної економічної політики, що формуються в результаті прийняття відповідних рішень. При цьому, з огляду на велику кількість управлінських рішень, що приймаються, варто розглядати лише ті з них, які безпосередньо призводять до отримання економічних вигід, а якщо окремі рішення взаємозв'язані, треба розглядати їх у агрегованому вигляді.

Отже, послідовність ретроспективного аналізу ефективності прийнятих управлінських рішень у контексті наявних ІТ можна подати в такий спосіб:

1. Групування управлінських рішень за рівнем ефективності та напрямами формування загальної економічної політики.

2. Відбір достатньо значущих управлінських рішень та, за потреби, агрегування окремих взаємозв'язаних рішень.

3. Визначення частки неправильних рішень за кожним їх видом та середнього розміру збитків, спричинених одним таким рішенням.

4. Визначення частки недостатньо обґрунтованих управлінських рішень за кожним їх видом та середнього розміру недоотримання прибутку внаслідок прийняття одного такого рішення.

5. Виявлення причин прийняття неправильних або недостатньо обґрунтованих управлінських рішень та виокремлення серед них причин впливу недостатньої якості наявних ІТ.

6. Прогнозування впливу поліпшення якості інформаційного забезпечення управлінської діяльності завдяки впровадженню ІТ та систем на ефективність прийняття управлінських рішень.

Запропонований підхід надає змогу подати у формалізованому вигляді економічний ефект від зниження кількості неправильних управлінських рішень у результаті впровадження ІТ:

$$E_1 = P \cdot (L_0 - L_1) \cdot Зб,$$

де E_1 – економічний ефект від зменшення кількості неправильних управлінських рішень (обчислюється за кожним видом управлінських рішень);

P – кількість управлінських рішень цього виду за певний проміжок часу (наприклад, за рік);

L_0 – фактична частка неправильних управлінських рішень за певний проміжок часу;

L_1 – прогнозна частка неправильних управлінських рішень за відповідний проміжок часу після впровадження ІТ;

$Зб$ – середній розмір збитків внаслідок прийняття одного неправильного управлінського рішення.

Економічний ефект від збільшення рівня обґрунтованості управлінських рішень завдяки впровадженню ІТ обчислюється за формулою:

$$E_2 = P \cdot (B_0 \cdot \Pi_0 - B_1 \cdot \Pi_1),$$

де E_2 – економічний ефект від збільшення рівня обґрунтованості управлінських рішень;

V_0 – фактична частка недостатньо обґрунтованих управлінських рішень за даний проміжок часу;

V_1 – прогнозна частка недостатньо обґрунтованих управлінських рішень за відповідний проміжок часу після впровадження ІТ;

Π_0 – фактичний середній розмір недоотриманого прибутку внаслідок прийняття недостатньо обґрунтованих управлінських рішень у розрахунку на одне таке рішення;

Π_1 – прогнозний середній розмір недоотриманого прибутку внаслідок прийняття недостатньо обґрунтованих управлінських рішень у розрахунку на одне таке рішення після впровадження ІТ.

Аналогічним способом можна обчислити також інші види економічного ефекту від впровадження ІТ, а саме: ефект від прискорення прийняття управлінських рішень та ефект від зменшення витрат на прийняття управлінських рішень. У першому разі потрібно у формулі замість показників V_0 і V_1 взяти показники часток запізнілих прийнятих рішень, а замість Π_0 і Π_1 – розміри втрат від прийняття управлінських рішень із запізненням відповідно до і після впровадження ІТ. У другому разі величину економічного ефекту можна обчислити як добуток кількості прийнятих управлінських рішень на різницю між витратами на прийняття одного рішення відповідно до і після впровадження ІТ.

ІСК може мати властивості безвідмовності, ремонтпридатності, а інколи й довговічності.

Використання комп'ютерної техніки в ІСК передбачає застосування методів забезпечення захисту інформації.

Організація захисту та безпеки даних у ІСК полягає в забезпеченні комплексу організаційно-технічних, організаційно-режимних заходів та кадрової роботи, спрямованої на збереження комерційної таємниці та належного контролю роботи контрольно-аналітичних працівників.

Організаційно-технічні заходи вміщують:

- захист від акустичного підслуховування;
- захист інформації в системах зв'язку;
- захист від просочення інформації через ЗМІ;
- захист від несанкціонованого доступу.

Захист від несанкціонованого доступу, у свою чергу, передбачає:

- профілактику зараження комп'ютерними вірусами;
- забезпечення безперебійної роботи системи;
- контроль технічних ресурсів.

Організаційно-режимні заходи охоплюють:

- гарантування фізичної безпеки персоналу;
- охорону приміщень та документів;
- контроль доступу.

Контроль доступу, у свою чергу, включає:

- доступ до носіїв інформації;
- доступ у приміщення.

Усі перелічені заходи спрямовані на кожен інформаційний об'єкт, що його формує ІСК, на носії інформації та ІТ.

За допомогою особливих внутрішніх положень (наказів, інструкцій) необхідно обмежити доступ сторонніх осіб до інформації, яка є комерційною таємницею, а також установити або передбачити механізм перевірки вихідної за межі системи інформації. Наприклад, інформація з управлінської звітності, що не оприлюднюється, не має містити зайвих деталей, не передбачених угодою з користувачами звітності. Така інформація, зазвичай, є основним об'єктом економічного шпигунства.

Варто зауважити, що неабияка увага приділяється захисту та безпеці даних у ІС в зарубіжних країнах. Так, комітет Ради Європи з проблем злочинності у 1990 р. підготував рекомендації з метою визначення правопорушень, пов'язаних з комп'ютерами, і вніс їх до «мінімального» (обов'язкового) та «необов'язкового» списків, рекомендованих усім європейським країнам до внесення в законодавство [134].

В Україні також є нормативна база для запобігання таким злочинам. Вітчизняне законодавство щодо захисту інформації та авторських прав у галузі ІС та захисту інформації репрезентовано такими законами: «Про авторське право і суміжні права» [27], «Про інформацію» [48], «Про захист інформації в автоматизованих системах» [280] та «Про внесення змін до Закону України «Про захист інформації в автоматизованих системах» [277]. Ці закони дають юридичне визначення найважливішим термінам у сфері ІТ.

З метою захисту інформації в ІСК рекомендуємо наприкінці кожного робочого дня робити копії на окремих електронних носіях інформації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдикеев Н.М. Проектирование интеллектуальных систем в экономике : учебник / Н.М. Абдикеев ; под ред. Н.П. Тихомирова. – М. : Изд-во «Экзамен», 2004. – 528 с.
2. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность: постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.
3. Аверчев И. Диалоги об управленческом учете / И. Аверчев : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://briedmigh.do.am/news/i_averchev_dialogi_ob_upravlencheskom_uchete / 2014-02-13-159](http://briedmigh.do.am/news/i_averchev_dialogi_ob_upravlencheskom_uchete/2014-02-13-159)
4. Адамов Н. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления / Н. Адамов, Г. Адамова // Финанс. газ. Регион. вып. – 2007. – № 30. – С. 21–27.
5. Алдохин И.П. Экономическая кибернетика / И.П. Алдохин, С.А. Кулиш. – Харьков : Вища шк. : Изд-во при Харьков. ун-те, 1983. – 224 с.
6. Алешин В.Д. Проблемы использования цикла Деминга в международных стандартах / В.Д. Алешин : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.itmane.ru/files/Aleschin_Vladimir
7. Андреев А.Ю. Определение бухгалтерской управленческой отчетности / А.Ю. Андреев // Изв. ИГЭА, 2011. – № 2 (76). – С. 115–118.
8. Апатова Н. Методологічні основи дослідження інформаційної економіки / Н. Апатова // Економіка України. – 2005. – № 7. – С. 58–65.
9. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч ; пер. с англ. ; под ред. Я. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
10. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посіб. / П.Й. Атамас. – Київ : Центр навч. літ., 2006. – 440 с.
11. Атапина Н.В. Диагностика системы управления рисками организации / Н.В. Атапина // Молодой ученый, 2014. – № 5. – С. 244–246.

12. Атрилл П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / Питер Атрилл, Майкл Лейни Эдди ; пер. с англ. ; под ред. С.Л. Каньгина. – Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2003. – 624 с.
13. Афанас'єва І.І. Сутність поняття «Облікова інформація» та її роль в системі управління підприємством / І.І. Афанас'єва : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zavantag.com/tw_files/3601/d-3600118/7z-docs/1.pdf
14. Афанасьева Ю. Инновационное развитие: новая концепция монополии и конкуренции / Ю. Афанасьева // МЭиМО, 2005. – № 2. – С. 31–34.
15. Бабій Л. Тенденції офшорного аутсорсингу виробництва та бізнес-процесів у галузі електроніки / Л. Бабій // Галиц. екон. вісн., 2010. – № 3 (28). – С. 9–18 ; (світова економіка й міжнар. екон. відносини).
16. Бабкина О.М. Разработка форм стратегической управленческой отчетности / О.М. Бабкина // Изв. Иркут. гос. экон. акад., 2010. – № 5. – С. 170–175.
17. Базалей Н.Ю. Развитие нормативного регулирования нормативного учета и отчетности в международной практике и международных стандартах / Н.Ю. Базалей, А.Ю. Карецкий // Учет и статистика, 2009. – № 2 (14). – С. 21–27.
18. Бакаєв А.С. Толковый бухгалтерский словарь / А.С. Бакаєв. – М. : Б-ка журн. «Бухгалтер. учет», 2006. – 164 с.
19. Баланенко О.Г. Основні критерії вибору програмного забезпечення для комп'ютеризації бухгалтерського обліку / О.Г. Баланенко : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://conference.nuos.edu.ua/catalog/lectureDetail?conferenceId=2585&lectureId=5314>
20. Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика / Т.В. Барановська : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Нац. аграр. ун-т. – Київ, 2006. – 21 с.

21. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія / С.В. Бардаш. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
22. Бачинський В.І. Актуальні питання теорії й практики внутрішньогосподарської (управлінської) звітності у кооперативних системах / В.І. Бачинський // Вісн. Нац. ун-ту водного госп-ва та природокористування : зб. наук. пр. – Вип. 4 (44). – Рівне : НУВГП, 2008. – С. 22–28.
23. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності понять / Т.М. Безродна : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/523/8/bezrodna.pdf>
24. Бенько М.М. Сутність комп'ютеризації і автоматизації як засобу і методу обробки облікової інформації / М.М. Бенько, В.В. Сопко // Ринок аудитор. послуг в Україні: стан і перспективи розвитку : зб. матеріалів доп. Міжнар. наук.-практ. конф. – Івано-Франківськ : ПНУ ім. Василя Стефаника, 2010. – С. 125–127. – [0,12 друк. арк.].
25. Бенько М.М. Технології визначення фінансового результату в інформаційній системі бухгалтерського обліку / М.М. Бенько, В.В. Сопко // Наукові пр. НУХТ : наук. журн. – Київ : НУХТ, 2010. – № 34. – С. 111–114. – [0,43 друк. арк.].
26. Бенько М.М. Технологічний процес бухгалтерського обліку в умовах інноваційних технологій / М.М. Бенько // Вчені зап. ун-ту «Крок». – Вип. 27. – Київ : ун-т економіки та права «Крок», 2011. – Т. 1. – С. 30–34. – [0,33 друк. арк.].
27. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М.М. Бенько. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т. ; Вид-во Київ. нац. торг.-екон. ун-ту, 2010. – 336 с. : рис., табл. – Бібліогр. : С. 325–335. – 300 екз. – ISBN 978-966-629-422-0.

28. Бенько М.М. Можливості здійснення фінансового аудиту у середовищі інформаційних технологій / М.М. Бенько // Вісн. ЖДТУ, 2013. – № 2 (64). – С. 3–7.
29. Белокоз О.І. Вплив інформаційних технологій на аудит дебіторів і кредиторів / О.І. Белокоз : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/golden/doc.html?id=18085>
30. Білуха М. Основні напрямки розвитку обліку та контролю за електронною технологією в ХХІ столітті / М. Білуха // Вісн. КНТЕУ, 2005. – № 3. – С. 13–17.
31. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – Киев : Ника-центр, 1998. – 480 с.
32. Блауг М. Методология экономической науки, или Как экономисты объясняют / М. Блауг : пер. с англ., науч. ред. и вступ. ст. В.С. Автономова. – М. : НП «Журн. вопросы экономики», 2004. – 416 с.
33. Близнюк Т.С. Построение системы бюджетирования в рамках позаказного производства продукции / Т.С. Близнюк, М.С. Световец // ИнВестРегион. – 2012. – № 2. – С. 9–15.
34. Большой бухгалтерский словарь : под ред. А.Н. Азрилияна. – М. : Ин-т новой экономики, 1999.
35. Большой энциклопедический словарь. – М., 2000. – С. 345.
36. Бородкін О.С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О.С. Бородкін // Бухгалтер. облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45.
37. Брадул О.М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій / О.М. Брадул. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 356 с.
38. Бредіхін В.М. Ефективні технології оцінки реалізації проектів у завданнях інформаційної економіки / В.М. Бредіхін, Л.А. Данилова // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2012. – № 3. – С. 137–144.

39. Бугай В.З. Аспекти бюджетування в управлінні господарською діяльністю на підприємстві / В.З. Бугай, А.В. Бугай, Ю.Ю. Ренгевич // Вісн. Запоріз. нац. ун-ту. – 2010. – № 4 (8). – С. 10–16.
40. Бугай В.З. Аспекти бюджетування в управлінні господарською діяльністю на підприємстві / В.З. Бугай, А.В. Бугай, Ю.Ю. Ренгевич // Вісн. Запоріз. нац. ун-ту. – 2010. – № 4 (8).
41. Бунова Е.В. Оценка эффективности внедрения информационных систем / Е.В. Бунова, О.С. Буслаева // Вестн. Астрахан. гос. технич. ун-та. Серия : Управление, вычислительная техника и информатика. – 2012. – Вып. № 1. – С. 158–164.
42. Бурков В.Н. Экономико-математические модели управления развитием отраслевого производства / В.Н. Бурков, Г.С. Джавахадзе. – М. : ИПУ РАН, 1997. – 64 с.
43. Бурцев В. Характеристика системы внутреннего (финансового) контроля коммерческой организации / В. Бурцев // Финансовый бизнес. – 2000. – № 8. – С. 24–27.
44. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 480 с.
45. Бутник О.М. Економіко-математичне моделювання динамічних закономірностей розвитку економічних систем : монографія / О.М. Бутник. – Харків : ІНЖЕК, 2003. – 224 с.
46. Бухгалтерская энциклопедия : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter.academic.ru/805>
47. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець та ін. – Житомир : ЖТІ, 2000. – 448 с.
48. Бухтиярова Т.И. Концептуальная модель информационно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений малого и среднего бизнеса / Т.И. Бухтиярова, А.А. Якушева // Современ. технологии управления. – 2013. – № 5.

49. Бушуева Л.И. Проблемы внедрения корпоративных информационных систем / Л.И. Бушуева. – 2009 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://koet.syktsu.ru/vestnik/2005/2005-3/10.htm>
50. Вакульчик О.М. Стан і шляхи розвитку управлінської звітності суб'єктів господарювання різних сфер діяльності / О.М. Вакульчик, І.В. Яковенко // Вісн. Акад. мит. служби України. – Серія : Економіка. – 2010. – Т. 1. – С. 27–36.
51. Валиулова А.Р. Управленческий учет как инструмент управления промышленным предприятием / А.Р. Валиулова : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.05.00. – Ульяновск, 2007. – 25 с.
52. Валиулова А.Р. Регламентируем управленческий учет на предприятии / А.Р. Валиулова // Справ. економіста. – 2008. – № 6. – С. 45–49.
53. Васильєва Н.Ф. Організаційно-економічне забезпечення інформатизації підприємств / Н.Ф. Васильєва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.06.01 / НАН України : Ін-т економіки пром-сті. – Донецьк, 2000. – 24 с.
54. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособ. / М.А. Вахрушина ; ВЗФЗИ. – М. : Финстатинформ, 2000. – 359 с.
55. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – Київ ; Ірпінь : Перун, 2002. – 1440 с.
56. Верес О.М. Компоненти концептуальної моделі прийняття рішень. – 2010 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/8284/1/16.pdf>
57. Витвицький Я.С. Оцінка економічної інформації / Я.С. Витвицький, О.М. Витвицька, Н.В. Балашова // Прикарпат. вісн. НТШ. – 2009. – № 2 (5) . – С. 307–326.
58. Виханский О.С. Менеджмент / О.С. Виханский, А.И. Наумов. – М. : Экономистъ, 2006. – 670 с.

59. Вініченко М.М. Визначення цільової функції бюджетування / М.М. Вініченко // Фінанси України. – 2009. – № 6. – С. 119–124.
60. Вовчак І.С. Інформаційні системи та комп'ютерні технології в менеджменті : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / І.С. Вовчак. – Тернопіль : Карт-бланш, 2001. – 354 с.
61. Вознюк А.М. Мотиваційна система управління промисловим підприємством / А.М. Вознюк : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 ; Приазов. держ. техн. ун-т. – Маріуполь, 2010. – 20 с. (укр.).
62. Войнов И.В. Моделирование экономических систем и процессов. Опыт построения ARIS-моделей : монография / И.В. Войнов, С.Г. Пудовкина, А.И. Телегин. – Челябинск : Изд. ЮУрГУ, 2002. – 392 с.
63. Волков О.І. Економіка та організація інноваційної діяльності : підручник / О.І. Волков, М.П. Денисенко ; за ред. О.І. Волкова, М.П. Денисенко. – Київ : Центр навч. літ., 2007. – 662 с.
64. Гаврилова О. Типичные ошибки процесса бюджетирования / О. Гаврилова // Консультант. – 2009. – № 3. – С. 30–32.
65. Галузіна С.М. Аспекти підвищення ролі учетно-аналитическої інформації в системі управління організацією : монографія / С.М. Галузіна. – СПб. : Знання, 2006. – 392 с.
66. Гершун А. Технологии сбалансированного управления / А. Гершун, М. Горский и др. – М. : Олимп-Бизнес, 2004. – 416 с.
67. Гильде Э.К. Модели организации нормативного учета в промышленности / Э.К. Гильде. – М. : Финансы, 1970. – 112 с.
68. Глущенко А.В. Концептуальные основы управленческого учета / А.В. Глущенко, Е.Н. Самедова // Финансы. Бухгалтер. учет. – 2012. – № 4 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.volsu.ru/struct/general/services/publish/vestniki/lastmagazine/ser-3-economy>

69. Годин В.В. Информационное обеспечение управленческой деятельности / В.В. Годин, И.К. Корнеев. – М. : Мастерство ; Высш. шк., 2001. – 240 с.
70. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов. – Київ : Лібра.
71. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – Київ : Центр навч. літ., 2007. – 522 с.
72. Голубкова Е.Н. Маркетинговые коммуникации / Е.Н. Голубкова. – М. : Финпресс, 2011. – 255 с.
73. Горова К.О. Визначення основних підходів до класифікації аутсорсингу на сучасному етапі економічного розвитку / Ксенія Олександрівна Горова // Екон. аналіз : зб. наук. пр. ; Терноп. нац. екон. ун-т ; редкол. : голов. ред. В.А. Дерій та ін. – Тернопіль : Видавн.-поліграф. центр Терноп. нац. екон. ун-ту «Екон. думка», 2014. – Т. 18. – № 1. – С. 12–19.
74. Господарський кодекс України // Відом. Верховної Ради України. – 2003. – № 18–22. – Ст. 144 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
75. Грибановский В.М. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России / В.М. Грибановский // Управлен. учет. – 2005. – № 1. – С. 7–11.
76. Грінько А.П. Критерії вибору програмного забезпечення автоматизованої системи бухгалтерського обліку основних засобів / А.П. Грінько // Екон. стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2009. – Вип. 2. – С. 187–193 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2009_2_30.pdf
77. Громяк О.Б. Класифікація різновидів експрес-діагностики діяльності підприємства / О.Б. Громяк : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12438/1/11_5359_Vis_722_menegment.pdf
78. Губанова О. В. Управление, прогнозирование, информационные технологии в сервисной деятельности / О.В. Губанова, Т.Ю. Новгородцева, С.В. Чупров. – Иркутск : Изд-во ИГЭА, 2001. – 286 с.

79. Гусев А.Ю. Управленческая отчетность страховой организации / А.Ю. Гусев // Бухгалтер. учет. – 2010. – № 9. – С. 123–127.
80. Гут Л.В. Методичні підходи системи моніторингу фінансового стану торговельного підприємства / Л.В. Гут, Н.К. Галушко : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2009/v1/NV-2009-V1_13.pdf
81. Даниленко Л.Н. Рентно-сырьевая модель экономики России и проблемы ее неоиндустриальной трансформации : монография / Л.Н. Даниленко. – М. : ИНФРА-М, 2014. – 360 с.
82. Даниленко О.А. Обґрунтування процесного підходу до управління персоналом організації / О.А. Даниленко : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/1322/1/Danylenko.pdf>
83. Дзуліт З. Сутність та переваги рівнів аутсорсингу / З. Дзуліт, М. Матвійчук // Зб. наук. пр. ДЕГУТ : Серія «Економіка і управління». – 2013. – Вип. 23–24. – С. 29–30.
84. Державна уніфікована система документації. Основні положення : ДСТУ 3843-99. – (Нац. стандарт України).
85. Державна уніфікована система документації. Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлення документів : ДСТУ 4163-2003. – (Нац. стандарт України).
86. Державна уніфікована система документації. Формуляр-зразок. Вимоги до побудови : ДСТУ 3844-99. – (Нац. стандарт України).
87. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монографія / Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін. ; за ред. Є.В. Мниха. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.

88. Державний фінансовий контроль : підручник / І.Ю. Чу-макова, Н.В. Шульга ; за заг. ред. О.А. Петрик. – Київ : КНЕУ, 2013. – 412 с.
89. Дикий А.П. Особливості вибору програмного забезпе-чення для комп'ютеризації бухгалтерського обліку вели-ких підприємств / А.П. Дикий, Ю.Д. Довгаль // Вісн. ЖДТУ. – 2008. – № 4 (46). – С. 61–70.
90. Дідух О.В. Основні види аутсорсингу у господарській діяльності підприємств / О.В. Дідух // Вісн. Хмельниц. нац. ун-ту. – 2012. – № 2. – Т. 2 . – С. 29–33.
91. Дмитрук С.Г. Економічна інформація в системі управ-ління діяльністю підприємства, підхід / С.Г. Дмитрук : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/9704/1/32.pdf>
92. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений / К. Друри. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 325 с.
93. ДСТУ 2226-93. Автоматизовані системи. Терміни та визначення : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://babenkoff.inf.ua/GOST/terms.htm>
94. ДСТУ 3396.2-97. Технічний захист інформації. Терміни та визначення : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://babenkoff.inf.ua/GOST/terms.htm>
95. Единая система программной документации. Схемы алгоритмов, программ, данных и систем. Условные обозначения и правила выполнения : межгос. стандарт ГОСТ 19.701-90 (ИСО 5807-85).
96. Единая система стандартов автоматизированных систем управления. Автоматизированные системы управления. Общие требования : межгос. стандарт ГОСТ 24.104-85.
97. Единая система стандартов автоматизированных систем управления. Надежность автоматизированных систем уп-равления. Основные положения : межгос. стандарт ГОСТ 24.701-86.

98. Единая система стандартов автоматизированных систем управления. Эффективность АСУ. Основные положения : межгос. стандарт ГОСТ 24.702-85.
99. Економічні дослідження (методологія, інструментарій, організація, апробація) : навч. посіб. / за ред. А.А. Мазаракі. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 280 с.
100. Еловенко В.Г. Информационные технологии и их использование в системе маркетинга / В.Г. Еловенко // Маркетинг и предпринимательство. – СПб., 2010. – С. 155–158.
101. Євдокимов В.В. Особливості впровадження комп'ютерних систем бухгалтерського обліку на великих підприємствах / В.В. Євдокимов : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1796/1/20.pdf>
102. Євдокимов В.В. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель : монографія / В.В. Євдокимов, С.Ф. Легенчук, Д.О. Грицишен. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 419 с.
103. Єгорченков О.В. Методології візуалізації інформації в системах управління проектами / О.В. Єгорченков : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.knuba.edu.ua/doc/zbirnyk/urss4_pdf/15-18.pdf
104. Єременко В. Економічна наука: проблеми логіки, методології, класифікації / В. Єременко // Економіка України. – 2005. – № 12. – С. 52–64.
105. Єріна А.М. Методологія наукових досліджень : навч. посіб. / А.М. Єріна, В.Б. Захожай, Д.Л. Єрін. – Київ : Центр навч. літ., 2004. – 2012 с.
106. Жданова А.Б. Международные системы управленческого учета : учеб. пособие / А.Б. Жданова. – Томск : Изд-во Том. политехн. ун-та, 2011. – 162 с.
107. Жовновач Р.І. Постановка системи бюджетування на підприємстві / Р.І. Жовновач. – Кіровоград, 2006. – С. 83–90.

108. Жук В.М. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 83. – С. 26–32.
109. Забродский В.А. Диагностика финансовой устойчивости функционирования производственно-экономических систем / В.А. Забродский, Н.А. Кизим. – Харьков : «Бізнес-Інформ», 2000. – 108 с.
110. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – Київ : Кондор, 2006. – 356 с.
111. Завгородний В.П. Автоматизация бухгалтерского учета, контроля, анализа и аудита : монографія / В.П. Завгородний. – Киев : АСК, 1998. – 768 с.
112. Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : затв. Законом України від 18.03.2004 р. № 1629-IV.
113. Загорецька О. Готуємо положення про службу діловодства / О. Загорецька // Кадрова практика. – 2012. – № 3. – С. 57–66.
114. Про стандарти, технічні регламенти та процедури оцінки відповідності : Закон України від 01.12.2005 р. № 3164-IV.
115. Заплатинський В.М. INTERNET – сучасна інформаційна технологія для маркетингу / В.М. Заплатинський // Маркетинг та логістика в системі менеджменту. – Львів, 2012. – С. 181–182.
116. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки : Вип. 25 : у 3 ч. / М-во освіти і науки ; Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси : ЧДТУ, 2010. – Ч. I. – 340 с.
117. Зеркаль О. Методичні настанови з питань адаптації законодавства України до *acquis communautaire* / О. Зеркаль, Т. Качка. – Київ : Ніка-Прінт, 2005. – 128 с.

118. Зима Ю.П. Моделювання управлінської звітності / Ю.П. Зима // Бізнес-інформ. – 2014. – № 12. – С. 210–219.
119. Зима Ю.П. Моделювання управлінської звітності / Ю.П. Зима // Бізнес-інформ. – 2014. – № 12. – С. 214–219.
120. Зима Ю.П. Розробка моделі управлінського обліку з використанням інформаційних технологій / Ю.П. Зима // Економічний аналіз : зб. наук. пр. ; редкол. В.А. Дерій (голов. ред.) та ін. ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль : Вид.-поліграф. центр Терноп. нац. екон. ун-ту «Екон. думка», 2014. – Т. 15. – № 2. – С. 148–154.
121. Зубок М.І. Основи безпеки комерційної діяльності підприємств та банків : навч.-метод. посіб. / М.І. Зубок. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 201 с.
122. Иванилов Ю.П. Математические модели в экономике / Ю.П. Иванилов, А.В. Лотов. – М. : Наука, 1979. – 304 с.
123. Иванов В.В. Теоретические аспекты разработки и использования систем управленческого учета / В.В. Иванов, П.В. Богаченко, О.К. Хан // Управленч. учет. – 2006. – № 1.
124. Иванова Ж.А. Внутренняя управленческая отчетность как информационная основа анализа / Ж.А. Иванова // Вопросы экономики и права. – 2011. – № 4. – С. 360–364.
125. Игошина Ю.А. Содержание управленческой отчетности и этапы её постановки / Ю.А. Игошина // Вестн. НГИЭИ. – 2012. – № 7. – С. 13–28.
126. Игошина Ю.А. Содержание управленческой отчетности и этапы её постановки / Ю.А. Игошина // Вестн. НГИЭИ. – 2012. – № 7. – С. 10–29.
127. Информационные технологии в бизнесе : энциклопедия / под ред. Милана Желены. – СПб ; М. ; Харьков ; Минск : ПИТЕР, 2002. – 1120 с.
128. Истомина Е. Какой линейкой мерить СЭД / Е. Истомина // Директор информ. службы. – 2007. – № 2. – С. 25–29.

129. Іваненко В.О. Облікове забезпечення формування та аналізу статистичної звітності з виробництва продукції промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / В.О. Іваненко. – Житомир, 2011. – 23 с.
130. Івахненков С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : монографія / С.В. Івахненков ; В. о. Нац. ун-т «Києво-Могилян. акад.» ; ред. В. Довгалюк. – Житомир : Рута, 2010. – 429 с.
131. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку : історія, теорія, перспективи. Наукове видання : монографія / С.В. Івахненков. – Житомир : АСА, 2001. – 416 с.
132. Івахненков С.В. Теоретичні аспекти моделювання в аналізі та господарському контролі / С.В. Івахненков // Екон. аналіз : зб. наук. пр. ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль : Екон. думка, 2011. – Вип. 9. – Ч. 1. – 426 с. – С. 10–14.
133. Івахненков С.В. Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / С.В. Івахненков. – Київ : Б.в., 2011. – 33 с.
134. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : підручник [для студ. вищ. навч. закл. : спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненков, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук ; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.
135. Інформаційні системи і технології в економіці : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] ; за ред. В.С. Пономаренка. – Київ : Академія, 2002. – 544 с.
136. Інформаційні системи і технології в економіці : міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 3–4 берез. 2011 р.) : тези доп. /

- відп. ред. О.А. Харченко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 320 с.
137. Калюжна Н.Г. Гносеологічний та системний аспекти трактування поняття «управлінська інформація» / Н.Г. Калюжна // Бізнес-Інформ. – 2010. – № 10. – С. 73–77.
138. Каплан Р.С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию : пер. с англ. / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. – М. : Бук-Гид, 2004. – 416 с.
139. Каплан Р.С. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей : пер. с англ. / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2004. – 493 с.
140. Караваев А.П. Модели и методы управления составом активных систем / А.П. Караваев. – М. : ИПУ РАН, 2003. – 148 с.
141. Карелин А. Управленческая отчетность – информационный источник управления / А. Карелин : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.psj.ru/saver_people/detail.php?ID=9451
142. Карпенко Д.В. Методичний інструментарій управлінського обліку доходів підприємств ресторанного господарства / Д.В. Карпенко // Наук. вісн. Полтав. ун-ту економіки і торгівлі. – 2013. – № 2 (58). – С. 363–368.
143. Карпенко О.В. Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю : монографія / О.В. Карпенко, Г.О. Соболь. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 241 с.
144. Карпенко О.В. Практичні підходи до підготовки внутрішньої звітності / О.В. Карпенко, Г.О. Соболь // Вісн. Маріупол. держ. ун-ту. – 2012. – № 3. – С. 7–10. – (Серія «Економіка»).

145. Карпенко О.В. Управлінський облік: методика викладання у вищій школі : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / О.В. Карпенко. – Київ : Центр навч. літ., 2007. – 244 с.
146. Карпенко О.В. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності. Фінансова система України : зб. наук. пр. / О.В. Карпенко, М.О. Любимов. – Острог : Остроз. акад., 2011. – Вип. 16. – С. 145–151. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dSPACE.puet.edu.ua/bitstream/123456789/211/1/1.pdf>
147. Карпенко О.В. Проблеми розробки методологічної бази системи управлінської звітності / О.В. Карпенко, М.О. Любимов : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dSPACE.puet.edu.ua/bitstream/123456789/212/1/2.pdf>
148. Карпов А. Регламент бюджетирования / А. Карпов : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.bud-tech.ru
149. Карпова Т.П. Управленческий учёт : учеб. для вузов. – 2-е изд. / Т.П. Карпова. – М. : Юнити-Диана, 2010 – С. 351.
150. Кизенко О.О. Впровадження системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку підприємства / О.О. Кизенко // Екон. простір. – 2008. – № 11. – С. 185–191.
151. Киреева Е.Ю. Оптимизация процесса бюджетирования в коммерческом предприятии / Е.Ю. Киреева // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 6. – С. 8–12.
152. Кіслов Д.В. Інформаційні війни : монографія / Д.В. Кіслов. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 300 с.
153. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / О.В. Клименко. – Київ : Центр навч. літ., 2008. – 320 с.
154. Ковтун С. Бюджетный комитет, или мы посоветовались и я решил / С. Ковтун // Финансовый директор. – 2008. – № 6. – С. 53–59.

155. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або як ефективно управляти фінансами / С. Ковтун. – Харків : Фактор, 2005. – 340 с.
156. Кожухівська Р. Інформаційні комп'ютерні технології: нові можливості для економіки / Р. Кожухівська // Економіка. – 2009. – № 8 (99). – С. 108–112.
157. Кожухівська Р.Б. Еволюційно-понятійний апарат економічної інформації / Р.Б. Кожухівська : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.udpu.org.ua:8080/jspui/bitstream/6789/763/1/ekonomihna%20informacia.pdf>
158. Козак І.А. Інформаційні технології віртуальних організацій : навч. посіб. / І.А. Козак ; редкол. : О.Д. Шарапов та ін. – Київ : Київ. нац. екон. ун-т, 2011. – 335 с.
159. Козаченко Г.В. Організація інформаційного забезпечення оцінки ефективності управління підприємством / Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко // Економіка и управление. – 2006. – № 2–3. – С. 86–94.
160. Козаченко А.В. Экономическая безопасность предприятия: сущность и механизм обеспечения : монография / А.В. Козаченко, В.П. Пономарев, А.Н. Ляшенко. – Київ : Лібра, 2003. – 280 с.
161. Колот А. Корпоративна соціальна відповідальність, соціальна звітність та аудит як сучасні інститути і технології соціального розвитку / А. Колот // Україна: аспекти праці. – 2010. – № 3. – С. 3–9.
162. Комлев Н.В. Важные аспекты автоматизации крупных и средних предприятий / Н.В. Комлев // Финансовая газ. – 1997. – № 13. – С. 13–17.
163. Кондратьев В.В. Показываем бизнес-процессы / В.В. Кондратьев, М.Н. Кузнецов. – М. : Изд-во «ЭКМОС», 2008. – 256 с.

164. Контроллинг как инструмент управления предприятием / под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М. : Аудит; ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
165. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / Є.В. Мних, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук та ін. ; за ред. Є.В. Мниха. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
166. Концептуальна основа фінансової звітності, видана РМСБО у вересні 2010 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009
167. Король С.Я. Користувачі управлінської звітності підприємства: Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 10–11 жовт. 2014 р. / С.Я. Король. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 294 с. – С. 69–71.
168. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування / С.Я. Король // Бізнес-інформ. – 2014. – № 7. – С. 325–331.
169. Коротков Э.М. Концепция менеджмента / Э.М. Коротков. – М. : Дека, 1997. – 304 с.
170. Костецький Р. Як візуалізація даних впливає на ефективність бізнесу / Р. Костецький : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vkurse.ua/ua/business/vliyaet-na-effektivnost-biznesa.html>
171. Коуз Р. Фирма, рынок и право : пер. с англ. / Р. Коуз. – М. : Новое изд-во, 2007. – 281 с.
172. Кравченко О.В. Бюджетування як інструмент управління підприємством / О.В. Кравченко : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/ken-kravchenko-ov-byudzhetuвання-yak-instrument-upravlinnya-pidpriemstvom/>
173. Кривець Ю.М. Організація інформаційної системи забезпечення бухгалтерського обліку : автореф. дис. канд. екон. наук / Ю.М. Кривець ; 08.00.09-бухгалтерський

- облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності). – Київ : ДВНЗ КНЕУ ім. В Гетьмана, 2013. – 20 с.
174. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – Київ : КНЕУ, 2001. – 334 с. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://library.if.ua/book/49/3625.html>
175. Кузьмін О.Є. Теоретичні та прикладні засади менеджменту : навч. посіб. / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – Львів : НУ «Львів. політехніка», 2003. – 658 с.
176. Кузьмін О.Є. Діагностика потенціалу підприємства / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – № 1. – С. 155–166.
177. Кузьмін О.Є. Бюджетування на підприємстві / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – Київ : Кондор, 2008. – 312 с.
178. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бух. облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8–11.
179. Кузьмінський Ю.А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування / Ю.А. Кузьмінський, М.Є. Кочубей // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 59–63.
180. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета : учеб. пособие / М.И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.
181. Куцин Є.М. Теоретичні та прикладні аспекти аутсорсингу / Є.М. Куцин // Вісн. Хмельниц. нац. ун-ту. – 2011. – № 1. – С. 213–217.
182. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бух. облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24–34.
183. Ларионов А.Д. Нормативний метод учета: сущность, опыт и проблемы внедрения / А.Д. Ларионов. – Ленинград : ЛДНТП, 1986. – 386 с.

184. Лафта Дж.К. Управленческие решения : учеб. пособие / Дж.К. Лафта. – М. : Центр экономики и маркетинга, 2002. – 304 с. : ил.
185. Литвак Б.Г. Разработка управленческого решения / Б.Г. Литвак. – М. : Дело, 2000. – 392 с.
186. Лігоненко Л.О. Контролінг у торгівлі : монографія / Л.О. Лігоненко, О.А. Вержбицький. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 268 с.
187. Лукин В.Н. Методы оценки инвестиций в информационные системы: особенности классических методов и современные подходы / В.Н. Лукин // Проблемы современ. экономики. – 2008. – № 1 (25). – С. 112–117.
188. Любимов М.О. Формування управлінської звітності підприємств (на прикладі харчової промисловості) : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності)» / М.О. Любимов. – Одеса, 2012. – 22 с.
189. Лямец В.И. Системный анализ / В.И. Лямец, А.Д. Тевящев. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – Харьков : ХНУРЕ, 2004. – 448 с.
190. Ляшенко І.М. Економіко-математичні методи та моделі сталого розвитку / І. М. Ляшенко. – Київ : Вища шк., 1999. – 236 с.
191. Мазіна О.І. Роль менеджменту в досягненні основної мети бухгалтерського обліку : монографія : Аспекти соціально-економічного розвитку транзитивної економіки. – Ч. 2. – Умань, 2011. – С. 266–273.
192. Мазіна О.І. Формування концепцій управлінської звітності / О.І. Мазіна // Бух. облік і аудит. – 2013. – № 9. – С. 10–15.
193. Мамчур Р.М. Бюджетування в системі фінансового менеджменту аграрних підприємств : автореф. дис. на

- здобуття ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / Р.М. Мамчур. – Київ : Нац. аграр. ун-т, 2008. – 19 с.
194. Маноїленко О.В. Аутсорсинг як інструмент підвищення ефективності антикризового управління / О.В. Маноїленко // Вісн. Міжнар. слов'ян. ун-ту. Серія «Екон. науки». – 2006. – № 1. – С. 8–12.
195. Маренич Т.Г. Моделювання системи бухгалтерського обліку / М.Г. Маренич // Вісн. Харків. нац. техн. ун-ту сіл. госп-ва. Екон. науки. – 2013. – Вип. 137. – С. 29–37.
196. Маслов В.І. Моделювання у теоретичній і практичній діяльності в педагогіці / В.І. Маслов // Післядипломна освіта в Україні. – 2008. – № 1. – С. 3–9.
197. Матвієнко О.В. Основи інформаційного менеджменту / О.В. Матвієнко. – Київ : Либідь, 2004. – 264 с.
198. Матюха М.М. Методологічні підходи до проектування форм управлінської звітності в умовах застосування інформаційних технологій / М.М. Матюха // Наук. вісн. НУБіП України. – 2012. – № 169 (2).
199. Матюха М.М. Концепція формування управлінської звітності за умови використання інформаційних технологій / М.М. Матюха // Наук. зап. Нац. ун-ту «Остроз. акад.». Серія : Економіка. – 2012. – Вип. 19. – С. 176–178. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nznuoa_2012_19_43.pdf
200. Матюха М.М. Модернізована система управлінської звітності в умовах використання інформаційних технологій / М.М. Матюха // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 1. – С. 269–276 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa_2013_1_34.pdf
201. Матюха М.М. Особливості формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) / М.М. Матюха // Екон. часоп.-XXI. – 2013. – № 1–2 (2). – С. 45–48 :

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecchado_2013_1-2\(2\)_16.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecchado_2013_1-2(2)_16.pdf)
202. Матюха М.М. Управлінська звітність про рух грошових коштів як елемент поточного і стратегічного інформаційного забезпечення прийняття рішень / М.М. Матюха // Бізнес-Інформ. – 2013. – № 2. – С. 59–63 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/binf_2013_2_13.pdf
203. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М.Ю. Медведев. – М. : Изд. «Дело и сервис», 2001. – 752 с.
204. Мельник Л.Г. Экономика информации и информационные системы предприятия / Л.Г. Мельник, С.Н. Ильяшенко, В.А. Касьяненко. – Сумы : Унив. кн., 2004. – 400 с.
205. Мельник О.Г. Розвиток системи менеджменту підприємства: діагностичний та антисипативний підходи / О.Г. Мельник, М.Є. Адамів : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.conf.inem.lviv.ua/thesis/plenar/Melnyk.pdf>
206. Мельник О.Г. Бюджетування в системі управління підприємством : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 / О.Г. Мельник. – Львів : Нац. ун-т «Львів. політехніка», 2004. – 25 с.
207. Мельниченко С.В. Інформаційні технології в туризмі: теорія, методологія, практика : монографія / С.В. Мельниченко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. – 493 с.
208. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета : утв. Экспертно-консультатив. советом по вопросам управлен. учета при Минэкономразвития России. Протокол заседания от 22.04.2002 г. № 4.
209. Методы и модели анализа данных: OLAP и Data Mining / А.А. Барсегян, М.С. Куприянов, В.В. Степаненко, И.И. Холод. – СПб. : БХВ-Петербург, 2004. – 336 с.

210. Механизмы и модели управления кризисными ситуациями : монография / под ред. Т.С. Клебановой. – М. : ИНЖЭК, 2007. – 200 с.
211. Микало О.І. Аналіз та класифікація форм аутсорсингу / О.І. Микало // Екон. простір. – 2010. – № 37. – С. 216–222.
212. Микитюк П.П. Інноваційний менеджмент : навч. посіб. / П.П. Микитюк. – Київ : Центр навч. літ., 2007. – 400 с.
213. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : вид. 2010 р., ч. 1 : пер. з англ. / О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Бендер. – Київ : Вид-во «Фенікс», 2011. – 846 с.
214. Міжнародні стандарти професійної етики внутрішнього аудиту (стандарти) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://iia.org.ua/ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-...>
215. Моисеенко Е.В. Информационные технологии в экономике : учеб. пособие / Е.В. Моисеенко, Е.Г. Лаврушина. – Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2004. – 246 с.
216. Москаленко В.А. Впровадження управлінського обліку в підприємствах агропромислового комплексу / В.А. Москаленко : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2033>
217. Нагірська К.Є. Етапи формування та періодичність подання управлінської звітності / К.Є. Нагірська // Екон. науки. – Серія «Облік і фінанси». – Вип. 7 (25). – Ч. 2. – 2010.
218. Нагірська К.Є. Наукова концепція управлінської звітності: системний підхід до побудови та розвитку : зб. наук. пр. ВНАУ. Серія : Екон. науки. – 2012. – № 1 (56). – С. 78–86.
219. Нагірська К.Є. Формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здо-

- буття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності)» / К.Є. Нагірська. – Київ, 2012. – 26 с.
220. Назарова Г.В. Управлінська інформація як фактор розвитку економічної організації / Г.В. Назарова : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/9652/1/16.pdf>
221. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ, 2000. – 450 с.
222. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Нападовська. – Київ : Книга, 2004. – 544 с.
223. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку / Л.В. Нападовська // Актуал. проблеми економіки. – 2013. – № 1 (139). – С. 173.
224. Нападовська Л.В. Концепція подальшого розвитку обліку в умовах міжнародної інтеграції / Л.В. Нападовська // Вісн. КНТЕУ. – 2006. – № 1. – С. 57. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т.
225. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.]. – 2-ге вид., доопрац. і доповн. – Київ : КНТЕУ, 2010. – 648 с.
226. Нападовська Л.В. Концептуальні засади формування управлінської звітності / Л.В. Нападовська, М.М. Матюха // Наук. зап. – Серія «Економіка». – Вип. 19. – 2012. – С. 183–186.
227. Немчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П.П. Немчинов. – Київ : Вища шк., 1977. – 240 с.
228. Никитин В. Автоматизация управленческого учета: как не выбросить деньги на ветер / В. Никитин : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.krconsult.org/about/analytics/article/financialmanagement/116.htm>
229. Николаева О.Е. Управленческий учёт / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : Эдиториал УРСС, 2001. – 336 с.

230. Ніколаєв Є.Б. Теорія інформаційної економіки: зміст і основні суперечності : дис. канд. екон. наук : 08.00.01-екон. теорія та історія екон. думки / Є.Б. Ніколаєв. – Київ, 2011. – 176 с.
231. Новак В.О. Інформаційне забезпечення менеджменту / В.О. Новак, Л.Г. Макаренко, М.Г. Луцький. – Київ : Кондор, 2006. – 462 с.
232. Норберт В. Кибернетика / В. Норберт. – М. : Наука, 1968. – 201 с. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vikent.ru/author/106/>
233. Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі / Матеріали наук.-практ. конф. (25–26 лист. 2010 р.) ; за ред. М.С. Пушкаря. – Тернопіль : Терноп. нац. екон. ун-т, 2010. – 360 с.
234. Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі / Матеріали наук.-практ. конф. (25–26 листоп. 2010 р.) ; за заг. ред. Михайла Семеновича Пушкаря. – Тернопіль : Терноп. нац. екон. ун-т, 2010. – 360 с.
235. Облік, контроль та аналіз. Словник-довідник : навч. посіб. / І.І. Пилипенко, В.П. Пантелеєв, В.О.Шевчук та ін. ; за ред. В.П. Пантелеєва, В.О. Шевчука. – Київ : Бізнес Медіа Консалтінг, 2011. – 368 с.
236. Овдій Ю.Л. Бюджетування в системі фінансового планування банків : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / Ю.Л. Овдій. – Київ : Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана, 2006. – 19 с.
237. Ожегов С.И. Словарь русского языка : 80 000 слов и фразеологических высказываний / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова : Рос. акад. наук. ; Ин-т рус. языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М. : Азбуковники, 1999. – 944 с.

238. Ойхман Е.Г. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организаций и информационные технологии / Е.Г. Ойхман, Э.М. Попов. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 333 с.
239. Оладов Н.А. Точно вовремя для России. Практика применения ERP-систем / Н.А. Оладов, С.В. Питеркин, Д.В. Исаев. – М. : Альпина Паблишер, 2003. – С. 368.
240. Олійниченко О.М. Інформація та управлінські рішення в діяльності підприємства: системний підхід / О.М. Олійниченко : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1783/1/Oliinychenko_tezy_22_23-03-12.pdf
241. Оліфірова Ю.О. Бюджетування грошових коштів у системі управління підприємством : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 / Ю.О. Оліфірова. – Донецьк : Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, 2006. – 20 с.
242. Онищенко С.В. Бюджетування в системі фінансового управління підприємством : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / С.В. Онищенко. – Київ : Київ. нац. екон. ун-т, 2003. – 19 с.
243. Організація готельно-ресторанного обслуговування : навч. посіб. / В.О. Лук'янов, Г.Б. Мунін ; 2-ге вид., переробл. і доповн. – Київ : Ін-т економіки та упр., «Кондор», 2012. – 344 с.
244. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій : монографія / В.О. Осмятченко. – Київ : КНЕУ, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана», 2010. – 263 с. : рис., табл. – Бібліогр. : С. 250–261. – 300 екз. – ISBN 978-966-483-313-1.
245. Островерхова Н.І. Моделювання в управлінській діяльності директора / Н.І. Островерхова // Директор шк. Україна. – 1999. – № 8–9. – С. 28–34.

246. Островська Г. Оцінювання вартості підприємства як основа ефективного управління / Г. Островська // Галиц. екон. вісн. – 2011. – № 1 (30). – С. 107–115.
247. Оучи Уильям Г. Методы организации производства: Theory «z»: Японский и американский подходы / Уильям Г. Оучи : сокр. пер. с англ. – М. : Экономика, 1984. – 183 с.
248. Палий В.Ф. Внутренняя отчетность в управленческом учете. Глава из книги «Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета» / В.Ф. Палий. – М. : Изд-во «Инфра-М», 2006. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.cfin.ru/ias/manacc/reporting.shtml>
249. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 221 с.
250. Палий В.Ф. Управленческая отчетность: внутрифирменная отчетность / В.Ф. Палий // Бухгалтер. учет. – 2003. – № 13. – С. 62–64.
251. Партин Г.О. Перспективи розвитку аутсорсингу інформаційних технологій в Україні / Г.О. Партин, О.В. Дідух : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua>
252. Парфентьева О.Г. Основні методи, які використовуються при проведенні економічної діагностики потенціалу розвитку підприємства / О.Г. Парфентьева // Наук. зап. Нац. ун-ту «Остроз. акад.». Серія «Економіка» : зб. наук. пр. / ред. кол. І.Д. Пасічник, О.І. Дем'янчук. – Острог : Вид-во Нац. ун-ту «Остроз. акад.», 2013. – Вип. 24. – С. 34–38.
253. Переверзев Н. Управление предприятием с помощью системы Balanced Scorecard / Н. Переверзев // Финансовый директор. – 2004. – № 3.
254. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація : автореф. дис. на здобуття наук. сту-

- пеня д-ра екон. наук / С.М. Петренко. – Київ : ДАСОА Держкомстату України, 2010. – 31 с.
255. Писаревська Т.А. Інформаційні системи обліку та аудиту : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Т.А. Писаревська. – Київ : КНЕУ, 2004. – 369 с.
256. Писаренко Т.М. Послідовність впровадження управлінської звітності на промисловому підприємстві / Т.М. Писаренко // Вісн. Таврійс. держ. агротехн. ун-ту. – 2013. – С. 226–231.
257. Пікельна В.С. Управління школою / В.С. Пікельна : у 2 ч. – Харків : Основа, 2004. – 180 с.
258. Плєскач В.Л. Інформаційні технології та системи : підручник / В.Л. Плєскач, Ю.В. Рогушина, Н.П. Кустова. – К. : Книга, 2004. – 520 с.
259. Плікус І.Й. Система моніторингу для фінансового прогнозу діяльності підприємства / І.Й. Плікус // Фінанси України. – 2003. – № 4. – С. 35–44.
260. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
261. Подолання впливу світової фінансово-економічної кризи та поступальний розвиток : Програма діяльності Кабінету Міністрів України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=181072357
262. Подолянчук О.А. Сутність обліково-аналітичної інформації та її роль в системі внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства / О.А. Подолянчук : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://repository.vsau.org/getfile/2161.pdf>
263. Подольский В.И. Информационные системы бухгалтерского учета / В.И. Подольский, В.В. Дик, А.И. Уринцов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 271 с.

264. Пожарицька І.М. Процесний підхід в аудиторській діяльності / І.М. Пожарицька // Вісн. ОНУ ім. І.І. Мечникова. – Вип. 3/3. – Т. 18. – 2013. – С. 31–34.
265. Пожуєв В.І. Інформатизація як ресурс розвитку сучасного українського суспільства / В.І. Пожуєв // Гуманітар. вісн. ЗДІА. – 2009. – № 38. – С. 4–12.
266. Позов А.Х. Характеристики фінансової та управлінської звітності / А.Х. Позов // Ефективна економіка. – 2012. – № 9 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1523>
267. Позов А.Х. Концептуальні підходи формування управлінської звітності / А.Х. Позов // Екон. науки. Серія : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (3). – С. 76–84 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012
268. Позов А.Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності)» / А.Х. Позов. – Київ, 2013. – 22 с.
269. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» : затв. наказом М-ва фінансів України від 19 травня 2005 р. ; 412 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO29.aspx>
270. Полуэктова Н.Р. Внедрение корпоративных информационных систем и организационные изменения в компаниях / Н.Р. Полуэктова // Экономика и управление. – 2012. – № 3. – С. 91–95.
271. Попов А.Н. Управленческая отчетность: критический анализ существующих подходов и определений // Фундамент. исследования. – 2012. – № 6. – С. 753–757.

272. Портер М. Конкуренція / М. Портер : сокр. пер. с англ. – М. : Екон. лит., 2005. – 610 с.
273. Порядок підготовки організаційних документів в Головному управлінні державної служби України та його територіальних органах : затв. наказом Головдержслужби України від 27.10.2006 р. № 356.
274. Пославська Л.І. Внутрішня звітність за центрами відповідальності / Л.І. Пославська // Екон. науки. Серія : Облік і фінанси. – 2013. – Т. 1. – Вип. 10 (1).
275. Почуєва О.О. Моделювання в теорії управління освітніми процесами / О.О. Почуєва : зб. тез Всеукр. Інтернет-конф. (26 листоп. – 03 груд. 2012 р.) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.zoipro.zp.ua/pages/el_gurnal/pages/vip10.html.
276. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
277. Про внесення змін до Закону України «Про захист інформації в автоматизованих системах» : Закон України від 31.05.2005 р. № 2594-IV // Відом. Верховної Ради України. – 2004. – № 32.
278. Про внесення змін до Закону України «Про Національну програму інформатизації» : Закон України від 13.09.2001 р. № 2684 // Відом. Верховної Ради України. – 2002. – № 1.
279. Про захист економічної конкуренції : Закон України від 11.01.2001 р. № 2210-III : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2210-14>
280. Про захист інформації в автоматизованих системах : Закон України від 05.07.1994 р. № 81/94-ВР // Відом. Верховної Ради України. – 1994. – № 31.

281. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 р. № 2658-ХІІ (зі змін. та допов.) // Відом. Верховної Ради України. – 1992. – № 48.
282. Про Національну програму інформатизації : Закон України від 04.02.1998 р. № 74/98-ВР // Відом. Верховної Ради України. – 1998. – № 27–28.
283. Проданчук М.А. Теоретико-методологічні засади управлінського обліку в системі управління підприємством / М.А. Проданчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3.
284. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : монографія / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.
285. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.
286. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
287. Ракушняк О.Г. Вдосконалення ефективності управління підприємством шляхом впровадження інформаційних систем / О.Г. Ракушняк, М.В. Паляниця // Вісн. Хмельниц. нац. ун-ту. – 2011. – № 3. – Т. 3. – С. 258–263.
288. Рижак О.Ю. Категорійні ознаки аутсорсингу вітчизняних підприємств / О.Ю. Рижак // Бізнес-Інформ. – 2011. – № 1. – С. 61–63.
289. Рилєєв С.В. Організація обліку за центрами відповідальності на торговельних підприємствах / С.В. Рилєєв, С.В. Чорна // Економіка і організація упр. – 2008. – № 3. – С. 74–79.
290. Ротер М. Учитесь видеть бизнес-процессы. Практика построения карт потоков создания ценности / Майк Ротер, Джон Шук : пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс : CBSB, Центр развития деловых навыков, 2005. – 144 с.

291. Рошка М.С. Управління інноваційною діяльністю торговельного підприємства / М. С. Рошка // Вісн. Хмельницьк. нац. ун-ту. – 2009. – № 4. – Т. 2 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2009_4_2/pdf/123-127.pdf
292. Рытченко Е.П. Формирование и развитие управленческой отчетности / Е.П. Рытченко // Электрон. науч. журн. «Инженер. вест. Дона». – 2011. – № 3 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ivdon.ru/gu/magazine/archive/n3y2011/478>
293. Рябова З.В. Моніторинг розвитку навчальної діяльності учнів 6–7 річного віку (управлінський аспект) : дис. канд. пед. наук : 13.00.01 / З.В. Рябова. – Київ, 2004. – 207 с.
294. Серкутан Т.В. Механізм управління інформаційним забезпеченням маркетингу промислових товарів : дис. канд. екон. наук : 08.02.03 : Організація управління, планування і регулювання економікою. – Маріуполь, 2001. – 189 с.
295. Системи менеджменту якості. Рекомендації з покращення діяльності : міжнар. стандарт з упр. якістю ISO-9004 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.klubok.net/pageid143.html>
296. Скоун Т. Управленческий учет / Т. Скоун : пер. с англ. ; под ред. Н.Д. Ериашвили. – М. : Аудит-Юнити, 1997. – 179 с.
297. Слободняк И.А. Исторический аспект становления бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Актуал. пробл. бухгалтер. учета, анализа, аудита и налогообложения : Материалы рег. научно-практ. конф. г. Иркутск, 28.11.2012. – Иркутск : Байк. гос. ун-т экономики и права, 2012. – С. 52–58.
298. Слободняк И.А. К вопросу об индивидуальной управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Междунар. бухгалтер. учет. – 2011. – № 42 (192). – С. 28.

299. Слободняк И.А. К вопросу определения понятия «бухгалтерская управленческая отчетность» / И.А. Слободняк // Изв. ИГЭА. – 2011. – № 4 (78). – С. 77–79.
300. Слободняк И.А. Классификация бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Междунар. бухгалтер. учет. – 2011. – № 45. – С. 8–17.
301. Слободняк И.А. Необходимость формирования внутренних сегментов отчетности для повышения качества информационного обеспечения менеджмента организации в условиях кризиса / И.А. Слободняк // Проблемы теории и практики упр. – 2010. – № 4 : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eizvestia.isea.ru/pdf.aspx?id=11944>
302. Слободняк И.А. Формирование бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации: теория, методология, практика : автореф. дис. на соискание ученой степени д-ра экон. наук / И.А. Слободняк. – Иркутск, 2012.
303. Слободняк И.А. Система принципов формирования и анализа показателей внутренней бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2010. – 131 с.
304. Слободняк И.А. Бухгалтерская управленческая отчетность как система учетно-аналитической информации о деятельности организации / И.А. Слободняк // Междунар. бухгалтер. учет. – 2011. – № 19 (169). – С. 19.
305. Словарь иностранных слов : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://enc-dic.com/fwords/Princip-30307.html>
306. Словник іншомовних слів / за ред. О.С. Мельничука. – Київ : Гол. ред. УРЕ, 1977. – 775 с.
307. Словник української мови : в 11 т. – Т. 3. – 1972. – С. 488.
308. Сльозко Т.М. До питання про концептуальну основу обліку і звітності / Т.М. Сльозко // Актуал. проблеми економіки. – 2013. – № 4 (142). – С. 244.

309. Смирнова Е.В. Проблемы формирования и раскрытия информации по сегментам в стратегической отчетности организации» / Е.В. Смирнова, И.Ю. Цыганова // Вестник on-line Оренбург. гос. ун-та. – 2013. – № 12 : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://vestnik.osu.ru/2013_12/21.pdf
310. Соколов А.Ю. Управленческая отчетность промышленных предприятий / А.Ю. Соколов // Все для бухгалтера. – 2006. – № 19 (187). – С. 13–16.
311. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
312. Соколов Я.В. Моделирование как метод бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, Р.С. Рашитов. – Ленинград : ЛИСТ им. Ф. Энгельса, 1974. – 80 с.
313. Соловьев С.В. Технология разработки прикладного программного обеспечения / С.В. Соловьев. – М. : Акад. естествознания, 2011. – 407 с. : ил. ; 20 см. – Библиогр.: С. 380–383. – 500 экз. – ISBN 978-5-91327-158-7 : Б. ц.
314. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Основи теорії та концептуальні засади побудови : навч.-метод. посіб. / В.В. Сопко. – Київ : Знання України, 2003. – 231 с.
315. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. Сопко, В. Завгородній. – Київ : КНЕУ, 2000. – 260 с. : іл. – ISBN 966-574-063-6 В.
316. Справочный коммерческий словарь / под ред. Н.Г. Филимонова. – М. : Изд. Центросоюза, 1926.
317. Створення в Україні інноваційної інфраструктури на 2009–2013 роки : Держ. цільова екон. програма : [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://www.in.gov.ua/index.php?lang=ua&get=55&law_id=180#1
318. Сторожук Т.М. Внутрішньогосподарська звітність підприємства : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. «Науч-

- ная мысль информационного века – 2012» : Экономические науки / Т.М. Сторожук : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/8_NMIW_2012/Economics/
319. Сук П. Концепція побудови бухгалтерського обліку процесів виробництва і реалізації в сільськогосподарських підприємствах / П. Сук // Бухгалтерія в сіл. госп-ві. – 2009. – № 23 (248). – С. 16.
320. Сунгатуллина Р.Н. Международный опыт организации управленческого учета / Р.Н. Сунгатуллина, В.В. Загарских // Междунар. бухгалтер. учет. – 2012. – № 12 (210). – С. 17–26.
321. Суходольский Г.В. Структурно-алгоритмический анализ и синтез деятельности / Г.В. Суходольский. – Ленинград, 1976. – 120 с.
322. Сысоева С.В. Категорийный менеджмент: управление ассортиментом в рознице / С.В. Сысоева, Е.А. Бузукова. – СПб. : Питер, 2010. – 288 с.
323. Тарасюк М.В. Бюджетування в торговельних підприємствах та об'єднаннях : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 / М.В. Тарасюк. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 26 с.
324. Темнікова Н.В. Діагностика і аналіз в управлінні фінансовою спроможністю підприємства / Н.В. Темнікова // Наук. вісн.: Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. – С. 38–43.
325. Теория системного менеджмента : учебник / под общ. ред. П.В. Журавлева, Р.С. Седегова, В.Г. Янчевского. – М. : Экзамен, 2002. – 516 с.
326. Теорія бухгалтерського обліку (2001) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://library.if.ua/book/49/3625.html>
327. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / Л.В. Нападівська, М. Добія, Ш. Сандер та ін. ; за заг. ред. Л.В. Нападівської. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.

328. Терехов Д.С. Інформаційні системи та технології в управлінні підприємствами : автореф. дис. канд. екон. наук / Д.С. Терехов ; спец. 08.00.04-економіка та управління підприємствами (за видами екон. діяльності). – Хмельницький : ХНУ, 2013. – 20 с.
329. Тертична Н.В. Комплексна оцінка вартості підприємства : автореф. канд. екон. наук за спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Н.В. Тертична. – Луганськ, 2006.
330. Тишков В.А. Составление должностных инструкций – возможные подходы с позиций унификации / В.А. Тишков, Ф.С. Федулов // Менеджмент в России и за рубежом. – 1998. – № 7. – С. 22–27.
331. Ткач В.И. Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
332. Ткаченко А.М. Організація контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління промисловим підприємством : дис. д-ра екон. наук : 08.06.01 / НАН України ; Ін-т економіки пром-сті. – Донецьк, 2005.
333. Управленческий учёт / под ред. В.Ф. Палия, Р. Вандер Вила. – М. : Инфра-М, 1997 – 376 с.
334. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков ; пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григораша, О. Рабуховського, Н. Краснік та ін. ; наук. ред., пер. Н.П. Краснік. – Київ : Міленіум, 2002. – 974 с.
335. Урасова Н.Г. Необходимость формирования управленческой отчетности в целях повышения качества информационного обеспечения управления / Н.Г. Урасова // Теория и практика общественного развития. – 2014. – № 1. – С. 396–398.
336. Файоль А. Общее и промышленное управление / А. Файоль : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.avcc>.

- ru/assets/files/TPSHistory/Fragment-Obsye_promyshlennoe -
upravlenie.pdf
337. Фаріон В. Роль облікової інформації в системі управління банком / В. Фаріон, Т. Фаріон // Журн. європ. економіки. – Тернопіль. – 2013. – № 1. – С. 96–108.
338. Фатфутдинов Р.А. Стратегический менеджмент : учебник [для вузов] ; 2-е изд., доп. / Р.А. Фатфутдинов. – М. : Бизнес-шк. «Интел-Синтез», 1998. – 416 с.
339. Федорович Т.В. Управленческий подход к формированию отчетности по сегментам / Т.В. Федорович // Проблемы учета и финансов. – 2011. – № 2.
340. Федосова Г. Бюджетирование как процесс планирования движения ресурсов / Г. Федосова // Финансовая консультация. – 2010. – № 5. – С. 20–31.
341. Философский энциклопедический словарь / глав. ред. Л.Ф. Ильичёв, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалёв, В.Г. Панов. – М. : Совет. энцикл., 1983.
342. Фінансовий облік : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Нападовська, А.В. Алексеева, О.А. Бакурова та ін. ; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.
343. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів / О.В. Фоміна : автореф. дис. – Київ, 2008.
344. Фоміна О.В. Облікова політика для цілей управлінського обліку / О.В. Фоміна : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua/konfer33/168.pdf>
345. Хаммер М. Реинжиниринг корпорации. Манифест революции в бизнесе / М. Хаммер, Д. Чампи. – СПб. : СПбГ, 1997. – 322 с.
346. Харитонов С. 1-С: Бухгалтерия-Проф: учет на позабалансовых сетах / С. Харитонов // Финансовая газ. – 1997. – № 37. – С. 14.

347. Харіна К.В. Удосконалення управління підприємством на основі розвитку інформаційних систем : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 / К.В. Харіна. – Маріуполь : Приазов. держ. техн. ун-т, 2005. – 18 с.
348. Харко А.Ю. Бюджетування в процесі управління підприємства / А.Ю. Харко // Фінанси України. – 2001. – № 9.
349. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. Я.В. Соколова : пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
350. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим / П. Хомин // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 9–15.
351. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : монографія / П.Я. Хомин. – Тернопіль : Екон. думка, 2004.
352. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар : 10-е изд. ; пер. с англ. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.
353. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 400 с.
354. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
355. Чернописька Н.В. Методичні підходи оцінювання логістичної діяльності підприємства / Н.В. Чернописька // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка» ; Логістика. – 2008. – № 623. – С. 265–271.

356. Шалаева Л.В. Актуальные проблемы формирования современной концепции управленческого учета / Л.В. Шалаева // Междунар. бухгалтер. учет. – 2012. – № 16 (214). – С. 19–20.
357. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете : монография / А.А. Шапошников. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 142 с.
358. Шарапов О.Д. Економічна кібернетика : навч. посіб. / О.Д. Шарапов, В.Д. Дербенцев, Д.Є. Семьонов. – Київ : КНЕУ, 2004. – 231 с.
359. Шароватова Е.А. Типология сущности управленческого учета / Е.А. Шароватова // Учет и статистика. – 2011. – № 1. – С. 5–11.
360. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В.Г. Швець. – Київ : Знання, 2008. – 535 с.
361. Шеремет А.Д. Методика финансовой деятельности коммерческих организаций : учебник / А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев. – М. : Инфра, 2011. – 512 с.
362. Шигун М.М. Розвиток моделювання систем бухгалтерського обліку: теорія і методологія : монографія / М.М. Шигун. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 632 с.
363. Шигун М.М. Види звітності підприємств: підходи до їх класифікації / М.М. Шигун, В.О. Іваненко // Проблеми теорії та методології бух. обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. ЖДТУ, 2008. – Вип. 3 (12). – С. 432–443.
364. Шигун М.М. Економічне моделювання в наукових публікаціях: бібліометричне дослідження / М.М. Шигун ; відп. ред. Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бух. обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – Вип. 2 (11). – 420 с. – Серія : Бух. облік, контроль і аналіз.

365. Шипунова О.В. Проблеми автоматизації бюджетування на підприємстві / О.В. Шипунова // Актуал. питання сталого розвитку економіки: зб. наук. пр. з актуал. проблем екон. наук. – У 2 т. – Харків : Наукова орг. «Перспектива» ; Видавн. дім «Гельветика», 2012. – Т. 2. – С. 247–253.
366. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / В.Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. – Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львів. політехніка», 2003. – 268 с.
367. Щирба Т.М. Концепція управлінського обліку в Україні / Т.М. Щирба // Інновац. економіка. – 2012. – № 3 (29). – С. 140–146.
368. Щодо потенціалу і перспектив розвитку ІТ-аутсордингу в Україні : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1301/>
369. Экономическая информатика / под ред. П.В. Конюховского, Д.Н. Колесова. — СПб. : Питер, 2000. — 560 с. : ил.
370. Югансон И.А. Управленческая отчетность: сущность и принципы формирования. Бухгалтерский учет / И.А. Югансон. — 2008. — № 5. — С. 45–46 : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://safbd.ru/sites/default/files/safbd-2008-5_45-46.pdf
371. Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организации / Л.Н. Юдина // Все для бухгалтера. — 2007. — № 15 (207). — С. 18–28.
372. Якубович З.В. Недоліки методик оцінювання рівня економічної безпеки підприємства та шляхи їх усунення / З.В. Якубович. — Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2011. — № 704 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку / відп. ред. О.Є. Кузьмін. — 180 с. : [Електронний ресурс]. —

- Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12384/1/012_Nedol%D1%96ki%20metodik_71_76_704.pdf
373. Янковский К.П. Управленческий учет : учеб. пособие / К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь. – СПб. : Питер, 2011. – 368 с.
374. Яровенко Г.М. Аспекти автоматизації фінансового контролю підприємств / Г.М. Яровенко // Вісн. Укр. акад. банк. справи. – 2004. – № 2 (17). – С. 89–96.
375. АВВУУ Lingvo 10.0. Многоязычный электронный словарь: выпуск 10.0.0.213 // АВВУ Software Ltd, 2004 (на CD-носії).
376. Applied Information Economics : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.howtomeasureanything.com/wp-content/uploads/2014/02/IT-White-Paper-2014.pdf>
377. Business Process Model & Notation (BPMN) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.omg.org/bpmn/index.htm>
378. Davenport T.H. The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign / T.H. Davenport, J.E. Short // Sloan Management Review, 1990, (Summer), 11–27.
379. Deming W.E. Quality, productivity, and competitive position. – Cambridge, MA: Massachusetts Institute of Technology, Center for Advanced Engineering Study, 1982 / W.E. Deming. – 373 p.
380. E-slovník : тлумач. слов. укр. мови : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eslovnik.com/>
381. Freeman R.E. Strategic Management: A Stakeholder Approach / R.E. Freeman. – Pitman. 1984.
382. ISO/IEC Guide 2:2004 (E/F/R) Standardization and related activities. – General vocabulary. – Eighth edition, 2004. – 60 p.

383. Porter M.E. How Information Gives You Competitive Advantage / M.E. Porter, V.E. Millar // Harvard Business Review, 1985, (July-August). – P. 149–160.
384. Post J.E. 2002. Redefining the Corporation: Stakeholder Management and Organizational Wealth / J.E. Post, L.E. Preston, S. Sachs // Stanford University Press.
385. Providing OLAP (On-Line Analytical Processing) to user-analysts: An IT mandate / E.F. Codd, S.B. Codd, C.T. Salley. – Technical report, 1993.
386. Ronald Moen. Evolution of the PDCA Cycle / Moen Ronald, Norman Clifford : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pkpinc.com/files/NA01MoenNormanFullpaper.pdf>
387. Supply chain management : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://en.wikipedia.org/wiki/Supply_management
388. What is BPM? : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bpm.com/what-is-bpm>
389. Zyma Y. Approaches to automation of the managerial accounting / Y. Zyma // Актуал. проблеми економіки. – 2014. – № 8. – С. 375–379.

ДОДАТКИ

Додаток А

Методичний інструментарій управлінського обліку доходів

	Методи їх реалізації														
	Загальнонаукові	Лінійне програмування	Імітаційне моделювання	Аналіз на основі маржинального підходу	Факторний та компонентний аналіз	Кореляційно-регресійний, дисперсійний аналіз	Бюджетування	Матричний аналіз	Економічна кібернетика	Графічні	Функціонально-вартісний аналіз	Метод сегментного аналізу	Аналіз відхилень	Система збалансованих показників	ABC, XYZ-аналіз
Завдання управлінського обліку доходів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
– Підготовка інформації для прийняття рішень щодо управління доходами з метою:	+	-	+	-	+	+	-	-	+	+	-	-	+	+	-
• оптимізації доходів власника у точному та перспективному періодах відповідно до ресурсного потенціалу підприємства;	+	-	-	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	+
• максимізації обсягів продажу та контроль за їх досягненням;	+	-	+	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	+
• реалізації цінової та асортиментної політики;	+	-	+	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	+
• сприяння впровадженню системи лояльності	+	-	+	-	-	+	-	-	+	+	-	-	-	-	-

Продовження дод. А

Завдання управлінського обліку доходів	Методи їх реалізації																
	Загальнонаукові	Лінійне програмування	Імітаційне моделювання	Аналіз на основі маржинального підходу	Факторний та компонентний аналіз	Кореляційно-регресійний, дисперсійний аналіз	Бюджетування	Матричний аналіз	Економічна кібернетика	Графічні	Функціонально-вартісний аналіз	Метод сегментного аналізу	Аналіз відхилень	Система збалансованих показників	ABC, XYZ-аналіз		
● надання знижок покупцям;	+					+						+				+	
● вибору найвигідніших клієнтів, сегментів ринку та видів продукції і послуг;	+			+		+											
● вибору системи оплати праці в бізнес-процесі, реалізація				+										+			
– Виявлення «вузьких місць» щодо формування доходів та пошук резервів додаткового отримання доходів				+													
– Оцінка та контроль:	+	+		+	+							+	+			+	+
● діяльності керівників центрів відповідальності за сегментами, зонами дохідності;	+		+	+	+								+				
● підвищення прибутковості продукції (послуг);				+			+										
● конкурентоспроможності підприємства	+		+	+	+								+				+

Продовження дод. А

	Методи їх реалізації														
	Загальнонаукові	Лінійне програмування	Імітаційне моделювання	Аналіз на основі маржинального підроду	Факторний та компонентний аналіз	Кореляційно-регресійний, дисперсійний аналіз	Бюджетування	Матричний аналіз	Економічна кібернетика	Графічні	Функціонально-вартісний аналіз	Метод сегментного аналізу	Аналіз відхилень	Система збалансованих показників	ABC-, XYZ- аналіз
Завдання управлінського обліку доходів															
● ефективності внутрішніх бізнес-процесів та прийнятих рішень	+		+	+	+			+	+				+		+
● фінансових рішень (забезпечення мотивації за результатами досягнення показників дохідності тощо)	+		+	+	+			+	+				+		+
– Встановлення та оцінка ризиків недоотримання доходів (втраченої вигоди)				+									+		
– Розробка системи бюджетів та багаторівневий аналіз відхилень від запланованих параметрів	+			+	+			+	+				+		

Закінчення дод. А

**Альбом
управлінської
звітності**

**Форми
внутрішньої звітності
для підприємств
торгівлі**

Карта результатів застосування СЗП

Елемент ЗСП	№ пор.	Ціль	Показник	Цільове призначення	Рекомендовані дії
<i>Навчання та професійне зростання персоналу</i>	1				
	2				
	3				
<i>Внутрішні бізнес-процеси</i>	1				
	2				
	3				
<i>Відносини з клієнтами</i>	1				
	2				
	3				
<i>Фінанси</i>	1				
	2				
	3				

Журнал обліку прибутковості товарів

№ пор.	Код групи товарів	Собівартість товару	Торговельна націнка, %	Продано товарів	Цінка в межах т/націнки	Вирахування з доходу					Дохід від продажу (5-11-ПДВ)	Прибутковість групи товарів (12-3)	
						Сума наданих знижок	Сума поверненя	Сума непрямих податків	Інші вирахування з доходу	Усього (6+7+8+9+10)			
.....													
Разом:													

Журнал отриманих дисконтних карток

№ пор.	Дата отримання	Кількість, шт.	Серія та номер дисконтних карток (3-по)	Підпис
1	2	3	4	5
1	...			
Разом за місяць:				

Журнал виданих дисконтних карток

№ пор.	Дата видачі дисконтної картки	Серія та номер дисконтної картки	Підстава для видачі		ПШБ, адреса, телефон	Підпис
			№ фіскального чека	Сума покупки, грн		
...
143	х	х	х	х	х	х
Разом за місяць:						

Звіт про продаж товарів (у фізичних одиницях)

№ пор.	Код товару	Назва товару	Одиниця виміру	План продаж за місяць	Продано за період	Відхилення від плану	Поточний запас товарів	Мінімальний допустимий рівень запасу товарів
...								

Звіт про продаж товарів (у грошовому вираженні)

№ пор.	Код товару	Назва товару	Одиниця виміру	План продаж (одиниць)	Планова ціна, грн	План продаж, грн	Продано за період, грн	Фактична ціна, грн	Фактичний обсяг продаж (одиниць)
1	х	х	х	х	х	х	х	х	х
...
Усього:									Х

Зведення дебіторської заборгованості

№ пор.	Реєстраційний номер	Клієнт	Номер угоди	Сума угоди, грн	Кінцевий строк сплати	Банківська виписка			
						Дата	Номер	Сума, грн	Назва банку
...
Усього:									

Структура асортименту

№ пор.	Код групи товарів	Група товарів	Код товару	Марка товару	Кількість, шт.	Сума, грн	Довжина викладки, м. пог.	Доля у загальному розподілі торговельної площі, %	Доля в продажах, %	Доля в прибутку, %
...
Разом:										
								100	100	100

Робочий документ 1

Перелік порушень в управлінні продажами товарів

№ пор.	Зміст порушення	Регламентуючий нормативний документ	Напрямок перевірки
1	Х	Х	Х

Робочий документ 2**Перелік напрямів перевірки операцій з продажу товарів**

№ пор.	Господарська операція	Сума, грн	Результат перевірки
1	x	x	x

Робочий документ 3**Перевірка правильності оформлення первинних документів з обліку товарів**

№ пор.	Дата складання документа	Номер документа	Назва документа	Сума за документом	Сума за результатами перевірки	Відхилення
1	x	x	x	x	x	x

Робочий документ 4**Перевірка повноти документального підтвердження в обліку операцій з продажу товарів у бухгалтерському обліку**

№ пор.	Дата документа	Номер документа	Назва документа	Назва товару	Сума, грн	Відображення в бухгалтерському обліку		Примітки
						Дат	Акт	
1	x	x	x	x	x	x	x	x

Робочий документ 7

Перевірка правильності відображення відхилень від ціни проданих товарів

№ пор.	Місяць	Усього продано за активізаційними заходами, грн		Усього продано без застосування активізаційних заходів, грн		Усього продано, грн		Відхилення	Примітки
		За даними бухгалтерського обліку	За даними перевірки	За даними бухгалтерського обліку	За даними перевірки	За даними бухгалтерського обліку	За даними перевірки		
1

Робочий документ 8

Перевірка дотримання положення щодо видачі дисконтних карток

№ пор.	Місяць	Сума за трансакціями, грн	Кількість виданих дисконтних карток (відповідно до Журналу виданих д/к), шт.	Кількість списаних дисконтних карток, шт.	Відхилення		Відхилення	Примітки
					За фактом видачі	За правилами видачі		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1

Зведений документ 1

Перелік виявлених порушень за їх впливом на фінансову звітність

№ пор.	Процедура	Робочий документ	Порушення	Сума відхилення	Регулюючий нормативний документ	Вплив на фінансову звітність	Рекомендації
1	x	x	x	x	x	x	x

Зведений документ 2

411

Оцінка виявлених помилок при здійсненні аудиту операцій з продажу товарів

№ пор.	Характеристики об'єкта бухгалтерського обліку	Результати перевірки	№ робочого документа	Рекомендований коригуючий запис		
				Дт	Кт	Сума, грн
1	x	x	x	x	x	x

**Форми
внутрішньої звітності
для підприємств
ресторанного
господарства**

(Підприємство)

**АКТ
про реалізацію виробів продукції власного виробництва**

від « _____ » _____ 201 ____ р.

Комісія у складі:
Завідувач виробництвом _____
Бармен _____
Бухгалтер _____
Касир _____
(прізвище, ім'я, по батькові) (прізвище, ім'я, по батькові) (прізвище, ім'я, по батькові) (прізвище, ім'я, по батькові)

Встановила: на прями формирування виручки за видами

Код в РРО	Номер калькуляційної картки	Найменування	Реалізовано, натуральних одиниць						Разом					
			За звичайними цінами	За знижкою	За подарунковим сертифікатом	У години фортуни	За іншими акціями	За звичайними цінами	За знижкою	За подарунковим сертифікатом	У години фортуни	За іншими акціями	Кількість	Сума, грн
Разом														

Виручка каси (грн, коп.) _____ Касир _____
Завідувач виробництвом _____ (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові) (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)
Бармен _____ Бухгалтер _____
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові) (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

ДОДАТКИ

Продовження дод. В

(Підприємство)

Звіт про отриманий дохід за зонами його формування за _____ 201__ р.

Показник	Торгове- льна зала	Зала бару	Караоке	Більярд	Усього
Дохід (виручка від реалізації), грн					
Змінні витрати, грн					
Маржинальний дохід, грн					
Коефіцієнт маржинального доходу, %					
Загальна площа приміщення, м ²					
Маржинальний дохід на 1 м ² *					
Постійні витрати, грн					
Прибуток, грн					

* Маржинальний дохід з урахуванням обмежувального чинника.

Звіт склав бухгалтер-аналітик _____

Продовження дод. В

**Розрахунок економічного ефекту
від впровадження знижки
на _____
(назва страви)**

Показник	Відповідно до плану меню та виробничої програми	При застосуванні знижки	
		10%	15%
Обсяг реалізації, порції			
Ціна реалізації, грн			
Планове збільшення товарообороту, грн			
Виручка від реалізації, грн			
Загальні змінні витрати на од., грн			
Загальні змінні витрати на увесь обсяг, грн			
Маржинальний дохід на од., грн			
Маржинальний дохід на увесь обсяг, грн			
Коефіцієнт маржинального доходу, %			
Постійні витрати, грн			
Додаткові витрати на акцію			
Прибуток			
Торговельна націнка, %			
Економічний ефект, грн	X		

Розрахунок склав бухгалтер-аналітик _____

ДОДАТКИ

Продовження дод. В

(Підприємство) _____

Бюджет реалізації за _____ 201__р.

№ пор.	Асортиментні групи (підгрупи)	Вимірник	Кількість, шт.	Середня ціна, грн	Виручка, грн
<i>Продукція власного виробництва</i>					
1					
				
Усього продукції власного виробництва					
<i>Куповані товари</i>					
2					
				
Усього реалізація купованих товарів					
<i>Акційні пропозиції за системою лояльності</i>					
3					
				
Усього акційні пропозиції					
<i>Послуги організації дозвілля</i>					
4					
Усього послуги організації дозвілля					
<i>Додаткові послуги</i>					
5					
				
Усього додаткові послуги					
Разом реалізація					

Бюджет склав _____

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Продовження дод. В

(Підприємство)

**Звіт
про виконання бюджету реалізації за _____ 201__ р.**

Показники	Реалізовано		Відхилення відбюджету					Темп приросту (зменшення), %
	За звітний період, грн	У % до річного бюджету, %	Абсолютне значення, грн	Відносне значення, %	За рахунок, грн			
					Ціни	Обсягу	Асортименту	
1. Продукція власного виробництва								
<i>Холодні закуски</i>								
.....								
Разом								
<i>Салати</i>								
.....								
Разом								
<i>Млинці</i>								
.....								
Разом								
<i>Гарячі закуски</i>								
....								
Разом								
<i>Супи</i>								
....								
Разом								
....								
Разом продукції власного виробництва								
2. Куповані товари								
<i>Безалкогольні напої</i>								
....								
Разом								
<i>Алкогільні напої</i>								
....								
Разом								
....								
Разом реалізація купованих товарів								
Акційні пропозиції за системою лояльності								
Продукція власного виробництва і куповані товари за видами акцій:								
– «години фортуни»								
– «1+1=3»								
– «подарункові сертифікати»								
Разом								
Додаткові послуги								
.....								
Разом								

Звіт склав _____

ДОДАТКИ

Продовження дод. В

(Підприємство) _____

Звіт про реалізацію за день («_____» _____ 201_____ р.)

Показник	Кількість відмов від страв	Продано порцій, шт.					Ціна, грн	Виручка, грн	Відсоток місячного бюджету
		Сніданок	Обід	Вечеря	Години фортуни	Разом за добу			
Кількість відвідувачів					х		х	х	х
1. Продукція власного виробництва									
.....									
.....									
Разом реалізація продукції власного виробництва									
2. Куповані товари									
Разом реалізація купованих товарів									
3. Послуги організації дозвілля									
4. Додаткові послуги									
Разом реалізація									

Звіт склав _____

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Продовження дод. В

(Підприємство)

**Звіт
про реалізацію за центрами відповідальності
за _____ 201__ р.**

Показник	Зала бару		Караоке	Більярд	Разом
	Кухня	Бар			
Виручка від реалізацій, грн					
Питома вага у загальній виручці, %					
Змінні витрати, грн					
Маржинальний дохід, грн					
Коефіцієнт маржинального доходу, %					
Постійні витрати					
Прибуток					
Точка беззбитковості, грн					
Запас фінансової міцності, грн					
Запас фінансової міцності, %					
Операційний важіль					

Звіт склав _____

ДОДАТКИ

Продовження дод. В

(Підприємство)

Звіт про реалізацію за центрами відповідальності за _____ 201__ р.

Показник	Центри відповідальності						Разом за місяць
	Зала ресто-рану	Зала бару	Караоке	Більярд	Боулінг	Дискозал	
Кількість замовлень, од							
1-й тиждень							
2-й тиждень							
3-й тиждень							
4-й тиждень							
Разом за місяць							
У % до попереднього місяця							
Виручка від реалізації, тис. грн							
1-й тиждень							
продукції власного виробництва							
купованих товарів							
2-й тиждень							
продукції власного виробництва							
купованих товарів							
3-й тиждень							
продукції власного виробництва							
купованих товарів							
4-й тиждень							
продукції власного виробництва							
купованих товарів							
Разом за місяць							
У % до попереднього місяця							
Реалізовано акційних пропозицій							
Надані знижки							
Відмова від страв та послуг, раз							
Середня сума замовлення за місяць, грн							
Дохід від реалізації у вихідні дні, тис. грн							
У % до загального обсягу							
Дохід від реалізації у святкові дні, тис. грн							
У % до загального обсягу							

Звіт склав бухгалтер-аналітик _____

ДОДАТКИ

Продовження дод. В

(Підприємство)

Звіт нетипового зменшення доходу (_____ 201__ р.)

Найменування (сировина, товари, продукції)	Бізнес-процеси									Сума зменшення доходу
	Заготівельно- постачальницька діяльність			Виробництво (виготовлення продукції власного виробництва)			Реалізація			
	Сума втрат, грн	Причини порушень	Винуватці порушень	Сума втрат, грн	Причини порушень	Винуватці порушень	Сума втрат, грн	Причини порушень	Винуватці порушень	
.....	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом		х	х	х	х	х	45,00	х	х	

Звіт склав _____

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Закінчення дод. В

(Підприємство)

Розрахунок мінімальної ціни реалізації продукції власного виробництва

№ пор.	Назви страв	Виручка від реалізації, грн	Питома вага, %	Обсяг продажу, %	Постійні витрати на обсяг реалізації, грн	Постійні витрати на порцію, грн	Разом змінні витрати на порцію	Мінімальна ціна, грн	Ціна за од.	Відхилення
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
11										

Розрахунок склав бухгалтер-аналітик _____

Розрахунок ціни з урахуванням попиту

на « _____ »
(назви страви)

Показник	Варіант 1	Варіант 2
Ціна, грн/порц.(100 г)		
Змінні витрати		
Інші змінні витрати		
Разом витрат		
Попит на продукцію, порц.		
Маржинальний дохід, порц.		
Загальна сума маржинального доходу з урахуванням попиту		
Постійні витрати, грн		
Прибуток, грн		
Обсяг беззбитковості, шт.		
Плановий прибуток, грн		
Обсяг за умови отримання планового прибутку, шт.		

Розрахунок склав бухгалтер-аналітик _____

**Форми звітів для
проведення CVR-аналізу
(на підприємствах
ресторанного
господарства)**

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Закінчення дод. Г

(Підприємство)

Розрахунок точки беззбитковості страв

№ пор.	Назва страв	Питома вага виручки від реалізації, %	Комбінація продаж, у %	Постійні витрати, грн	Ціна за од., грн	Середньозважений маржинальний дохід	Точка беззбитковості, порц.	Точка беззбитковості, грн
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								

Розрахунок склав бухгалтер-аналітик _____

Розрахунок маржинального доходу за стравами

№ пор.	Назва страв	Собівартість сировини на порцію	Виручка від реалізації, грн	Питома вага, %	Змінні інші на порцію	Разом витрат	Ціна за порцію, грн	Обсяг продажу, порції	Маржинальний дохід на порцію	Середньозважений маржинальний дохід
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
11										
12										
13										
	Разом									

Розрахунок склав бухгалтер-аналітик _____

**Форми звітів
для туристичних
підприємств**

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Продовження дод. Д

Картка замовлення № ____

Найменування замовлення	Кількість, шт.	Рахунок

Початок формування		Завершення формування	
План		План	
Факт		Факт	

Планова вартість замовлення, грн	
Фактична вартість замовлення, грн	

Етапи формування турпродукту		
Вид робіт	Дата по плану	Дата по факту
Замовлення квитків		
Бронювання готелю		
Оформлення візи		
Сформований турпродукт		

Статті витрат	Згідно плану, грн	Фактичні дані, грн	Відхилення, +/-
Проживання, харчування			
Транспортування (у т. ч. трансфери)			
Оформлення візи			
Екскурсійні послуги з транспортном			
Супровід, перекладач тощо			
Сума прямих витрат			
Сума непрямих витрат			
Разом витрат			
Маржа, 30%			
Ціна замовлення			

Бюджет загальногосподарських витрат по туру _____

№ пор.	Види витрат	І квартал												Разом за рік			
		Січень		Лютий		Березень		II квартал (кв., тр., чр.)		III квартал (лп., сп., вр.)		IV квартал (жт., лт., гр.)					
		Грн	Сума	Грн	Сума	Грн	Сума	Грн	Сума	Грн	Сума	Грн	Сума				
1	Заробітна плата працівникам апарату управління																
2	Нарахування єдиного внеску на соціальне страхування																
3	Канцелярські витрати																
4	Витрати на тел. зв'язок та Інтернет																
5	Разом адміністративних витрат																
6	Заробітна плата менеджерів по реалізації продукту																
7	Нарахування єдиного внеску на соціальне страхування																
8	Канцелярські витрати																
9	Витрати на рекламу																
10	Витрати на тел. переговори та Інтернет																
11	Кур'єрські послуги																
12	Разом витрат на збут																
13	Витрати на підвищення кваліфікації персоналу																
14	Заробітна плата обслуговуючого персоналу																
15	Нарахування єдиного внеску на соціальне страхування																
	Разом накладних витрат:																

Бюджет доходів та витрат по туру

№ пор.	Види витрат та доходів	I квартал (сч., лт., бр.)		II квартал (кв., тр., чр.)		III квартал (лп., сл., вр.)		IV квартал (жт., лт., гр.)		Джерела інформації про витрати
		План	Факт	План	Факт	План	Факт	План	Факт	
1	Прямі витрати									Бюджет прямих витрат
2	Загальновиробничі витрати									Бюджет прямих витрат
3	Витрати адміністративного апарату управління									Бюджет накладних витрат
4	Витрати на збут									Бюджет накладних витрат
5	Інші операційні витрати									Бюджет накладних витрат
6	Дохід від реалізації послуг									Бюджет продажу
7	Інший операційний дохід									Бюджет продажу

Контрольний бюджет витрат туристичного підприємства за рік

№ пор.	Види витрат	I квартал (кв., тр., чр.)		II квартал (лп., сл., вр.)		III квартал (лп., сл., вр.)		IV квартал (жт., лт., гр.)	
		План	Факт	План	Факт	План	Факт	План	Факт
1	Прямі витрати								
2	Витрати адміністративного апарату управління								
3	Витрати на збут								
4	Інші операційні витрати								
5	Разом витрат								

**Форми звітів
для промислових
підприємств**

ДОДАТКИ

Продовження дод. Е

Відомість відхилень від норм витрати матеріалів по виробих
за _____
(період)

Код виробу	Код відхилення	Код місця виникнення витрат	Число відхилення	Відхилення	
				На одиницю виробу	На об'єм випуску
....					

Зведена відомість відхилень від норм витрати матеріалів
по причинах відхилень за _____
(період)

Код причини відхилення	Число відхилень	Відхилення	
		На одиницю виробу	На об'єм випуску
....			

Зведена відомість відхилень від норм витрати матеріалів
по місцях виникнення витрат
за _____
(період)

Код місця виникнення витрат	Число відхилень	Відхилення	
		На одиницю виробу	На об'єм випуску

Зведена відомість відхилень від нормативних трудових витрат по виробках

за _____
(період)

Код виробу	Код місяця виникнення	Код причини відхилення	Число відхилень	Відхилення по трудомісткості		Відхилення по зарплаті	
				На одиницю виробу	На об'єм випуску	На одиницю виробу	На об'єм випуску
....							

Зведена відомість відхилень від нормативних трудових витрат по підприємству

за _____
(період)

Код причини відхилення	Число відхилень	Відхилення по трудомісткості		Відхилення по зарплаті	
		На одиницю виробу	На об'єм випуску	На одиницю виробу	На об'єм випуску
....					

Зведена відомість відхилень від нормативних трудових витрат по місяцях виникнення витрат

за _____
(період)

Код місяця виникнення витрат	Число відхилень	Відхилення по трудомісткості		Відхилення по зарплаті	
		На одиницю виробу	На об'єм випуску	На одиницю виробу	На об'єм випуску
....					

ДОДАТКИ

Закінчення дод. Е

(Підприємство)

Зав. виробництвом (ПІБ) _____

Відомість обліку відхилень витрачання сировини і матеріалів на виробництво у розрізі статей калькуляції № _____

**Вид готової продукції _____ Рецепт № _____
за збірником рецептур**

Статті калькуляції витрат сировини і допоміжних матеріалів	Одиниця виміру	Фактично	За рецептурою	Відхилення (+,-)	Ціна, грн	Перевитрата або економія (-), грн	Причина відхилення (код)
...							
Разом:							

Зав виробництвом _____

Гол. технолог _____

Бухгалтер _____

Економіст _____

**Форми звітів
для управління
ризиками підприємства**

ДОДАТКИ

Продовження дод. Ж

Оцінка рівня стратегічного ризику за _____ 201__ р.

Найменування показника	Підрозділ	Ким виявлено	Наслідки порушення
Виявлені випадки помилок, допущених при ухваленні рішень, що визначають стратегію діяльності й розвитку підприємства			
Виявлені випадки неправильного визначення перспективних напрямів діяльності			
Виявлені випадки відсутності відповідних управлінських рішень			
Виявлені випадки відсутності необхідних фінансових ресурсів			
Виявлені випадки відсутності необхідних матеріально-технічних ресурсів			
Виявлені випадки відсутності необхідних людських ресурсів			

Результати оцінки рівня стратегічного ризику в динаміці

Найменування показника	У періоді, що перевіряється	У попередньому періоді
Кількість виявлених випадків помилок, допущених при ухваленні рішень, що визначають стратегію діяльності й розвитку підприємства		
Кількість виявлених випадків неправильного визначення перспективних напрямів діяльності		
Кількість виявлених випадків відсутності відповідних управлінських рішень		
Кількість виявлених випадків відсутності необхідних фінансових ресурсів		
Кількість виявлених випадків відсутності необхідних матеріально-технічних ресурсів		
Кількість виявлених випадків відсутності необхідних людських ресурсів		

Закінчення дод. Ж

**Співвідношення показників рівня стратегічного ризику
зі встановленими лімітами**

Найменування показника	Розмір	Встановлений ліміт
Кількість виявлених випадків помилок, допущених при ухваленні рішень, що визначають стратегію діяльності і розвитку підприємства		
Кількість виявлених випадків неправильного визначення перспективних напрямів діяльності		
Кількість виявлених випадків відсутності відповідних управлінських рішень		
Кількість виявлених випадків відсутності необхідних фінансових ресурсів		
Кількість виявлених випадків відсутності необхідних матеріально-технічних ресурсів		
Кількість виявлених випадків відсутності необхідних людських ресурсів		

Огляд визначення сутності інформації

№ пор.	Автор, джерело інформації	Визначення
1	Е.Н. Голубкова [2, с. 21]	Інформація – від <i>informatio</i> : інформування, роз'яснення, виклад; від <i>informare</i> : додавати форму – у широкому змісті абстрактне поняття, що має безліч значень залежно від конкретного контексту. Зокрема, у найбільш вузькому змісті цього слова – дані незалежно від форми їхнього представлення
2	Закон України «Про інформацію» [3, ст. 1]	Інформація – будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях чи відображені в електронному вигляді
3	Закон України «Про захист економічної конкуренції» [4, ст. 1]	Інформація – відомості у будь-якій формі й вигляді та збережені на будь-яких носіях (у тому числі листування, книги, помітки, ілюстрації – карти, діаграми, органіграми, малюнки, схеми тощо; фотографії, голограми, кіно-, відео-, мікрофільми, звукові записи, бази даних комп'ютерних систем або повне чи часткове відтворення їх елементів), пояснення осіб та будь-які інші публічно оголошені чи документовані відомості
4	Цивільний Кодекс України [5, ст. 200]	Інформацією є будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях чи відображені в електронному вигляді
5	ДСТУ 3396.2-97 [7]	Інформація – це відомості про суб'єкти, об'єкти, явища та процеси
6	Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич [8, с. 118–119]	Інформація (англ. <i>information</i>) – сукупність відомостей, даних, знань про об'єкт або явище, що вивчаються. У теорії управління інформація – сукупність відомостей про зміни, що відбуваються в системі та навколишньому середовищі цієї системи, котра знижує рівень невизначеності знань про перебіг процесу управління; предмет, засіб і продукт управлінської праці
7	М.І. Зубок [9, с. 9]	Інформація розглядається з точки зору технології її перетворення з метою забезпечення менеджменту, тобто як сукупність відомостей, які є об'єктом передачі, зберігання та обробки

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Продовження дод. 3

№ пор.	Автор, джерело інформації	Визначення
8	Дж. К. Лафта [10, с. 247]	Поняття інформації не однозначне. На загально-прийнятому рівні інформація виступає як сукупність даних щодо економічної ситуації, доведених до відома агентів інститутами статистики, органами прогнозування чи органами сприяння прийняття рішення
9	П.В. Конюховський, Д.Н. Колесов [11, с. 14]	Інформація – це сукупність сигналів, що сприймаються нашою свідомістю, відображають ті чи інші властивості об'єктів та явищ дійсності
10	М.М. Бенько [12, с. 12]	Інформація в широкому розумінні – це сукупність різноманітних знань, сигналів, відомостей, повідомлень про фактичні та інші процеси і явища, які відбуваються в матеріальному світі, що їх певна система сприймає (збирає, зберігає, обробляє) від навколишнього середовища (вхідна інформація), видає в навколишнє середовище – систему (вихідна інформація) або зберігає її в собі (внутрішня інформація) і використовує для визначених цілей
11	С.В. Мельниченко [13]	Інформація – відомості про особи, предмети, події, явища і процеси незалежно від форми їх представлення, які є об'єктом зберігання, передачі і перетворення
12	Т.В. Серкутан [14, с. 10]	Інформація – це відомості про внутрішнє та зовнішнє середовище і процеси, що відбуваються в ньому
13	В.М. Заплатинський [15, с. 181]	Інформація – сукупність зведень, даних, переданих людьми усно (у формі мови), письмово (у вигляді тексту, таблиці, малюнка, креслення, умовних знаків, позначень) або іншим способом (наприклад, за допомогою звукових чи світлових сигналів, електричних або нервових імпульсів)
14	Л.Г. Мельник [16, с. 115]	Інформація – природна реальність, що несе в собі характерні ознаки предметів і явищ природи, які проявляються в просторі та часі
15	Д.В. Кіслов [17, с. 30]	Інформація – це, насамперед, кардинальне, основне (базове) поняття науки. Воно разом із такими поняттями, як енергія, простір, час є складовою загальної сучасної наукової картини Всесвіту. Тому воно не може бути визначене через інші, більш прості поняття. Але в саме слово «інформація» вкладається різний зміст у різних галузях знань та сферах буття

ДОДАТКИ

Закінчення дод. 3

№ пор.	Автор, джерело інформації	Визначення
16	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 98]	Інформація є одним з ресурсів, що має здатність накопичуватися, реалізуватися та поновлюватися. Саме вона дає змогу приймати своєчасні та обґрунтовані управлінські рішення
17	О.М. Олійниченко [19, с. 66]	Інформація – специфічний ресурс, особливий вид знання, що представляє корисність для кінцевого користувача
18	В.І. Пожуєв [20, с. 7]	Інформація – це свідчення про оточуючий світ, яке відображається у свідомості людства, зафіксоване будь-яким способом, і тому володіє властивостями відтворюваності. Інформація є технологічною основою для управління, оскільки саме за її допомогою проектується і здійснюється управлінський вплив

№ пор.	Автор, джерело інформації	Визначення
1	М.М. Бенько [12, с. 13]	Управлінська інформація – це інформація, яка обслуговує процеси постачання й споживання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, виробництва, розподілу й обміну матеріальних благ і забезпечує вирішення завдань управління економікою та окремими підприємствами, організаціями, установами
2	О.М. Олійниченко [19]	Управлінська інформація – це специфічний ресурс, особливий вид знання, який представляє корисність для особи або органу, що приймає рішення (ОПР). Вона збирається й формується відповідно до поставленої мети та допомагає ОПР вирішити певне завдання управління, тобто зменшити невизначеність наслідків ухваленого управлінського рішення (результатів його реалізації)
3	Н.Г. Калюжна [21, с. 76]	Управлінська інформація підприємством – структуровані дані, застосування яких сприяє зменшенню невизначеності у системі управління підприємством, підвищенню її впорядкованості та продуктом використання яких є знання
4	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	Під інформацією для оцінки ефективності управління слід розуміти відомості про стан внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, що отримані з різних джерел, які будуть достатніми для проведення такої оцінки та отримання достовірних, повних і надійних її результатів. Інформаційне забезпечення в цьому випадку буде представляти собою процес, який складається з таких етапів: збір інформації, обробка та групування відповідно до виділених напрямів оцінки, визначення форми представлення інформації

ДОДАТКИ

Додаток К

Визначення сутності облікової інформації

№ пор.	Автор, джерело інформації	Визначення
1	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 99]	Обліковою (бухгалтерською) інформацією є відомості про господарські операції банківської установи, зафіксовані в носіях облікової інформації
2	В.В. Сопко [23]	Бухгалтерська інформація – це інформація, що надає дані про діяльність суб'єктів управління, які є строго документовані
3	І.І. Афанас'єва [24]	Облікова (бухгалтерська) інформація – це відомості щодо функціонування суб'єкта економіки, зафіксовані у носіях облікової інформації

Додаток Л

Визначення сутності економічної інформації

№ пор.	Автор, джерело інформації	Визначення
1	П.В. Конюховський, Д.Н. Колесов [11, с. 19]	Економічна інформація – це та інформація, що виникає при підготовці та в процесі виробничо-господарської діяльності і використовується для управління цією діяльністю
2	Л.Г. Мельник [16, с. 117]	Економічна інформація – відомості, повідомлення, знання, дані (числові, текстові, графічні) щодо економічного стану тих чи інших об'єктів і процесів суспільного життя. Економічна інформація відображає не всю людську діяльність, а лише ту, що має товарно-грошовий характер (вона або її результати є предметом купівлі-продажу)
3	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 99]	Під економічною інформацією слід розуміти безперервний і цілеспрямований добір відповідних інформаційних показників, які використовують при прийнятті управлінських рішень

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Закінчення дод. Л

№ пор.	Автор, джерело інформації	Визначення
4	С.Г. Дмитрук [27]	Економічна інформація – це сукупність відомостей (даних), які відбивають стан або визначають напрям змін і розвитку народного господарства та його ланок
5	І.А. Козак [28, с. 139]	Економічна інформація містить відомості про якісний і кількісний стан ключових факторних ресурсів підприємства та характеризує стан об'єктів управління ними у певний період. Економічна інформація виступає як кількісна та якісна характеристика господарської діяльності підприємства
6	В.Г. Еловенко [29, с. 157]	Економічна інформація – це сукупність показників, що є контрольованим параметром об'єкта управління, які, у свою чергу, формуються із сукупності реквізитів, тобто логічно неподільних елементів показника, що співвідносяться з визначеними властивостями відображуваного об'єкта
7	Р.Б. Кожухівська [30]	Під економічною інформацією слід розуміти сукупність зведень про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, які використовуються в діяльності суб'єктів господарської діяльності для забезпечення реалізації управлінського процесу та підтримки прийняття управлінських рішень
8	Я.С. Витвицький, О.М. Витвицька, Н.В. Балашова [31, с. 308]	Економічна інформація – це засіб зниження невизначеності й ризику, здатний сприяти реалізації цілей суб'єкта господарювання та приносити економічні вигоди
9	І.І. Афанас'єва [24]	Економічна інформація – це відображення суспільно-економічних відносин і процесів за допомогою цифр, фактів, відомостей та інших матеріалів

ДОДАТКИ

Додаток М

Класифікація інформації та її видів

№ пор.	Прихильники, джерело інформації	Класифікаційна ознака	Види
КЛАСИФІКАЦІЯ ІНФОРМАЦІЇ			
1	М.І. Зубок [9, с. 13]	За періодичністю подання	Оперативна; поточна
2	М.І. Зубок [9, с. 13]	За призначенням	Вхідна; вихідна
3	М.І. Зубок [9, с. 13], М.М. Зацеркляний, О.Ф. Мельников [11, с. 10], В.А. Рудьєв, С.О. Гуткевич [36, с. 72]	За стабільністю	Постійна (стала); змінна; умовно-змінна (умовно-стала)
4	М.І. Зубок [9, с. 13]	За відношенням до підрозділів	Бухгалтерія; склади; зали; виробництво
5	М.І. Зубок [9, с. 13]	За відношенням до персоналу	Матеріально-відповідальний; інший
6	М.І. Зубок [9, с. 14], В.А. Рудьєв, С.О. Гуткевич [36, с. 72]	За рівнем обробки	Первинна; проміжна; вихідна
7	М.І. Зубок [9, с. 14]	За формою передачі	Вербальна; невербальна
8	М.І. Зубок [9, с. 14], М.М. Зацеркляний, О.Ф. Мельников [11, с. 10]	За способом передачі	Супутникова; телефонна; електронна; письмова
9	М.І. Зубок [9, с. 15]	За режимом передачі	У нерегламентовані терміни; на замовлення; у регламентовані терміни
КЛАСИФІКАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ			
10	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 100], І.І. Афанас'єва [24]	За часом формування (виникнення)	Первинна; вторинна

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Продовження дод. М

№ пор.	Прихильники, джерело інформації	Класифікаційна ознака	Види
11	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 100], І.І. Афанас'єва [24]	За стабільністю	Змінна; постійна (умовно-постійна)
12	І.І. Афанас'єва [24]	За способом вираження	<i>За об'єктами вираження:</i> – необігові активи; – обігові активи; – витрати майбутніх періодів; – власний капітал; – забезпечення наступних витрат і платежів; – довгострокові зобов'язання; – доходи майбутніх періодів. <i>За видами діяльності:</i> – про виробничу; – про торговельну; – про послуги
13	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 100], І.І. Афанас'єва [24]	За характером оброблення	Систематизована; несистематизована
14	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 100], І.І. Афанас'єва [24]	За обсягом змісту і способом узагальнення	Разова; нагромаджувальна; зведена
15	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 100], І.І. Афанас'єва [24]	За способом створення	Інформація, що формується ручним способом; інформація, що формується в автоматизованому режимі
16	В. Фаріон, Т. Фаріон [218, с. 100], І.І. Афанас'єва [24]	За метою створення, взаємозв'язками і послідовністю формування	Первинна; поточна; підсумкова; архівна
17	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 100]	За способом вираження	Цифрова; алфавітна

ДОДАТКИ

Продовження дод. М

№ пор.	Прихильники, джерело інформації	Класифікаційна ознака	Види
18	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 100]	За економічним змістом	<i>За об'єктами вираження:</i> – господарські засоби та їх розміщення; – ресурси господарських засобів; – статутна діяльність; – фінансові результати статутної діяльності. <i>За видами діяльності:</i> – інвестиційна; – операційна; – фінансова
19	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 100]	За місцем виникнення	Внутрішня; зовнішня
20	В. Фаріон, Т. Фаріон [18, с. 100]	За стадіями утворення	Вхідна; вихідна; проміжна
КЛАСИФІКАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ			
21	П.В. Конюховський, Д.Н. Колесова [11, с. 20]	За характером використання в управлінні	Джерело; збір; переробка; передача; обробка; зберігання; тиражування; розповсюдження
22	А.В. Булашенко [21, с. 18], Я.С. Витвицький, О.М. Витвицька, Н.В. Балашова [31]	За виконуваними функціями управління	Прогнозна; планово-договірна; облікова; нормативна; розцінкова; довідкова; таблична
23	А.В. Булашенко [21, с. 18]	За технологією оброблення та використання в управлінських рішеннях	Початкова; внутрішня; зовнішня; змінна; умовно-змінна

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Продовження дод. М

№ пор.	Прихильники, джерело інформації	Класифікаційна ознака	Види
			необроблена; вхідна; похідна; проміжна; вихідна
24	Я.С. Витвицький, О.М. Витвицька, Н.В. Балашова [31]	За призначенням для реалізації стороннім споживачам у вигляді інформаційних послуг	Дані про суспільні економічні явища, процеси, події, стан економічного середовища, результати економічних досліджень тощо. Науково-економічна інформація, яка містить наукові знання, інформацію про управлінські ноу-хау фірм конкурентів. Нормативна інформація, що регламентує витрати матеріальних, трудових ресурсів, норми запасів, регламентні роботи тощо. Правова інформація про державне регулювання у певних сферах економічної діяльності; цінова інформація, що охоплює ціни, тарифи, розцінки. Кон'юнктурна інформація про стан ринків різних видів продукції. Економічні оцінки, які ґрунтуються на висновках провідних фахівців та експертів про економічні явища.

ДОДАТКИ

Продовження дод. М

№ пор.	Прихильники, джерело інформації	Класифікаційна ознака	Види
			Економічні прогнози, які базуються на використанні різних методів прогнозування, моделей, експериментів, розрахунків
25	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За сферою економіки	Фінансова; ринкова; статистична; банківська; бухгалтерська; торговельна; інші
26	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За критичним параметром	Критичним є час отримання; критичним є зміст інформаційного повідомлення
27	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За способом використання	«Маркетингові» інформаційні ресурси; «технологічні» інформаційні ресурси
28	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За ступенем поширення	Загальнодоступна; комерційна; таємна (конфіденційна)
29	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За формою зберігання (за носіями)	Листи; ілюстрації; бази даних; аудіозаписи; відеозаписи; книги; помітки; інші
30	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За призначенням (за функціями управління)	Планова; бухгалтерська; нормативна; проектно-конструкторська; оперативна; статистична; управлінська; контрольна; інші

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Продовження дод. М

№ пор.	Прихильники, джерело інформації	Класифікаційна ознака	Види
31	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За відображенням структурних одиниць	<i>Інформація окремо по:</i> – галузях; – економічних районах; – підприємствах; – організаціях; – інші
32	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За сферою існування	Відомча; загальногосподарська
33	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За джерелами	Внутрішня; зовнішня
34	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За способом доведення до споживачів	Спрямована; не спрямована
35	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 25]	За характером впливу на споживачів інформації	Інформуюча; управлінська
36	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 26]	За стадіями обробки	Первинна; вторинна; проміжна; результативна
37	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 26]	За відповідністю реальності	Повна; неповна; спотворена; дезінформація
38	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 26]	За відношенням до людини (суб'єкта)	Об'єктивна; суб'єктивна
39	Є.Б. Ніколаєв [46, с. 26]	За характером утворення	Прогнозована; планова; облікова
КЛАСИФІКАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ			
40	Г.В. Назарова [42]	За функціональним змістом	Економічна; правова; технічна; соціальна
41	Г.В. Назарова [42]	За формою подання	Візуальна; аудіоінформація; паперова
42	Г.В. Назарова [42]	За призначенням	Одноцільова; багатоцільова

ДОДАТКИ

Продовження дод. М

№ пор.	Прихильники, джерело інформації	Класифікаційна ознака	Види
43	Г.В. Назарова [42]	За ступенем готовності до використання	Первинна; проміжна; кінцева
44	Г.В. Назарова [42]	За ступенем важливості	Важлива; бажана; фонова
45	Г.В. Назарова [42]	За повнотою	Часткова; комплексна
46	Г.В. Назарова [[42]	За характером використання	Універсальна; індивідуалізована
47	Г.В. Назарова [42], Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [35, с. 88]	За ступенем надійності (достовірності)	Достовірна; вірогідна (недостовірна)
48	Г.В. Назарова [61], Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 88]	За джерелами	Внутрішня; зовнішня
49	Г.В. Назарова [42], Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За засобом розповсюдження	Особистий контакт (усно); телефон; документ; повідомлення через мережу Internet; інші засоби теле-, відео-, медіакомунікацій
50	Г.В. Назарова [42]	За терміном використання	Постійна; змінна; оперативна; прогнозна
51	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За роллю в управлінні	Стратегічна; оперативна
52	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За сферою діяльності	Виробнича; комерційна; економічна; соціальна; технічна
53	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За видами носіїв	Фіксована; нефіксована; на матеріальних носіях

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Продовження дод. М

№ пор.	Прихильники, джерело інформації	Класифікаційна ознака	Види
54	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За споживачами	Для індивідуального використання; для колективного використання
55	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87], А.В. Козаченко, В.П. Пономарев, А.Н. Ляшенко [45, с. 208]	За обсягом	Релевантна; путана; бюрократична
56	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За джерелами виникнення	Первинна; вторинна
57	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За напрямками потоків	Внутрішня; зовнішня
58	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За періодичністю виникнення	Постійна; перемінна; епізодична
59	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За призначенням	Довідкова; рекомендаційна; нормативна; сигнальна; регулююча
60	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [35, с. 87]	За відношенням до обробки	Первинні дані; вторинні дані; похідні дані
61	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87], Т.В. Серкутан [14, с. 32]	За відношенням до мети дослідження	Факти; оцінка; прогнози
62	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с.87]	За формою відображення	Візуальна; аудіовізуальна
63	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За формою подання	Цифрова; буквена; кодована
64	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За порядком виникнення	Первинна; похідна
65	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За характером носіїв інформації	Документована; недокументована
66	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За призначенням	Директивна (розпорядча); звітна;

ДОДАТКИ

Продовження дод. М

№ пор.	Прихильники, джерело інформації	Класифікаційна ознака	Види
			довідково-нормативна; планова; обліково-бухгалтерська; звітна; статистична; виробничо-оперативна
67	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За напрямом руху	Вхідна; вихідна
68	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За стабільністю	Умовно-змінна; умовно-постійна
69	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За способом відображення	Текстова; графічна
70	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За способом обробки	Що піддається механізованій обробці; яка не піддається механізованій обробці
71	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За функціями управління	Розпорядча; зворотного зв'язку; запам'ятовуюча; інша
72	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 87]	За періодичністю	Систематизована; ймовірна
73	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 88]	За процесом обробки	Оброблювальна; необроблювальна; аналітична
74	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 88]	За достатністю	Достатня; недостатня; надлишкова
75	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 88]	За місцем виникнення	Внутрішня; зовнішня
76	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 88]	За часом активного використання	Умовно-постійна; змінна
77	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 88]	За стадіями перетворення	Початкова; похідна

Дисциплінарна матриця управлінської звітності

Закінчення дод. М

№ пор.	Прихильники, джерело інформації	Класифікаційна ознака	Види
78	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 88]	За можливістю продуктивного використання	Вхідна; вихідна
79	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 88]	За складом управлінської праці	Корисна; помилкова; надмірна
80	Г.В. Козаченко, Л.М. Христенко [22, с. 88],	За формою представлення	Формалізована; неформалізована; частково формалізована; візуальна; аудіовізуальна; відеовізуальна

Додаток Н

Порівняльна характеристика типово американської і типово японської систем управління

№ пор.	Елементи системи управління	Типово американська система	Типово японська система
1	<i>Забезпечення персоналом</i>		
1.1	Характер найму (тривалість)	Короткостроковий	Пожиттєвий найм основної ланки + тимчасовий найм інших робітників
1.2	Швидкість оцінки ділових якостей, темпи просування по службі	Швидка оцінка і просування	Повільна оцінка та просування
1.3	Методи оцінки персоналу	Формальні, кількісні. Оцінка індивідуальних характеристик і виробітку	Багатоаспектна оцінка з урахуванням внеску в роботу колективу і в сукупну ефективність організації
1.4	Підбір кадрів	Відсутність цілісного підходу до проблеми найму	Цілісний підхід до проблеми найму

ДОДАТКИ

Закінчення дод. Н

№ пор.	Елементи системи управління	Типово американська система	Типово японська система
1.5	Схема службової кар'єри	Формалізована. Відносно рідка зміна спеціальності у процесі просування	Неформалізована. Неспеціалізовані схеми розвитку службової кар'єри
1.6	Навчання і підвищення кваліфікації	Дискретне, спеціалізоване	Постійне, неспеціалізоване
1.7	Кваліфікація працівника	Вузькоспеціалізована, придатна для використання в будь-якій іншій галузі	Широкий досвід і знання, що відповідають меті конкретної організації
1.8	Рух персоналу всередині фірми	Головним чином по вертикалі	Інтенсивне переміщення по вертикалі і горизонталі
2	<i>Технологія менеджменту</i>		
2.1	Мета функціонування	Встановлення мети, орієнтуючись на прибутковість і виживання	Встановлення мети, пов'язаної із впровадженням на ринки та внутрішнє накопичення
2.2	Функціональна одиниця	Індивід	Група
2.3	Організаційна структура	Відокремлене функціонування підрозділів відповідно до спеціалізації	Взаємозалежність реалізованих підрозділами функцій по горизонталі і вертикалі
2.4	Розподіл функцій	Чітке, жорстке, з докладним описом встановлених функцій відповідно до діючої структури	М'яке, із зазначенням лише загальних напрямів діяльності

Наукове видання

СОПКО Валерія Василівна,
БЕНЬКО Микола Миколайович,
ГОНЧАРЕНКО Олена Миколаївна,
ЗИМА Юлія Петрівна,
КОРОЛЬ Світлана Яківна,
ФОМІНА Олена Володимирівна,
МАЗІНА Олександра Іванівна,
КАРПЕНКО Дар'я Вікторівна,
БАКУРОВА Олена Анатоліївна,
ЗАДНІПРОВСЬКИЙ Олександр Григорович

**ДИСЦИПЛІНАРНА МАТРИЦЯ
УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ**

Монографія

Редактор Н.Ю. Ананьїна
Комп'ютерне верстання Л.І. Власової
Дизайн обкладинки Т.В. Матвієнко

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 23,56. Тираж 300 пр. Зам. 145.

Видавець і виготовлювач

Київський національний торговельно-економічний університет
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи серія ДК № 4620 від 03.10.2013 р.