
IV. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

УДК 657.37(047.32)

СТЕЙКХОЛДЕРСЬКИЙ ПІДХІД ДО ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

А. В. БЛАКИТА, доктор економічних наук;
Д. В. КАРПЕНКО, кандидат економічних наук;
О. В. ФОМІНА, кандидат економічних наук

(Київський національний торговельно-економічний університет)

***Анотація.** Мета статті – визначити базові положення щодо формування управлінської звітності на основі стейкхолдерського підходу, що дозволяють структурувати інформаційну базу, формалізувати процес складання управлінських звітів, орієнтованих на вимоги зацікавлених сторін. Розвиток концепції формування управлінської звітності із урахуванням інтересів стейкхолдерів, що відповідає сучасній концепції стратегічно орієнтованого управлінського обліку. В ході дослідження встановлено, що управлінська звітність формується як система показників, представлених у визначених формах, що в сукупності є системою обліково-аналітичної інформації, яка має внутрішню структуру. Розроблено базові положення формування управлінської звітності.*

***Ключові слова:** принципи управлінської звітності, стейкхолдерський підхід, теорія зацікавлених сторін, управлінська звітність.*

Підприємство, яке функціонує в умовах невизначеності та ризику, потребує постійного вдосконалення інформаційного забезпечення менеджменту підприємства і підходить до формування системи управлінської звітності, що відрізняється від інших видів звітності користувачами, завданнями, змістом, формою, методикою складання. Для кожного окремого підприємства управлінська звітність матиме індивідуальні риси, 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.

У науковій літературі останнім часом багато приділяється уваги питанням формування управлінської звітності на підприємстві. Різні аспекти управлінської звітності досліджували вітчизняні вчені та науковці інших країн, серед яких: К. Друрі [3], В. І. Бачинський [1], О. В. Карпенко, М. О. Любимов [4], К. Є. Нагірська, В. О. Озеран, А. Х. Позов, М. С. Пушкар, Є. П. Ритченко [6], І. А. Слободняк [7], Т. М. Сторожук, П. Я. Хомин [8], М. М. Шигун [9] та ін. Усі науковці застосовують різні підходи до трактування категорії «управлінська звітність», проте спостерігається єдність

думки щодо визначення її як джерела інформаційного забезпечення в управлінні підприємством. Необхідно науково осмислити питання розвитку концепції формування управлінської звітності із урахуванням інтересів стейкхолдерів, що відповідає сучасній концепції стратегічно орієнтованого управлінського обліку.

Мета дослідження полягає у розробці базових положень щодо формування управлінської звітності на основі стейкхолдерського підходу, що дозволяють структурувати інформаційну базу, формалізувати процес складання управлінських звітів, орієнтованих на вимоги зацікавлених сторін.

Першоджерелом концепції стейкхолдерів є робота Е. Фрімена «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід». За визначенням Е. Фрімена, стейкхолдерами компанії є будь-які індивідууми, групи або організації, які значною мірою впливають на прийняті компанією рішення та/або опиняються під впливом цих рішень. Тому до стейкхолдерів, зазвичай, зараховують: власників компанії, її найманих менеджерів, персонал компанії (не менеджерів) – внутрішні стейкхолдери. А також покупців продуктів компанії, постачальників ресурсів, держава, місцеве співтовариство (соціум) і суспільні групи (організації) – зовнішні стейкхолдери. Відповідно, згідно з концепцією, одне з основних її положень зводиться до того, що власники та менеджери компанії повинні управляти її діяльністю так, щоб враховувалися інтереси перерахованих стейкхолдерів і зберігався відповідний особливий етичний баланс.

Важливий етап у розвитку концепції зацікавлених сторін пов'язаний із появою 2002 р. праці Дж. Посту, Л. Престона, С. Сакса «Переосмислення корпорації: стейкхолдерський менеджмент і багатство організації».

На основі проведеного дослідження М. А. Петровим [5, с. 55] основних положень зацікавлених сторін підсумуємо:

- підприємство взаємодіє з великою кількістю груп і осіб (стейкхолдерів), які входять у його оточення (внутрішнє та зовнішнє), які впливають або на які можуть впливати рішення підприємства;

- теорія відображає природу цих відносин у процесах, які супроводжують відносини, та результатах (ресурсний обмін) для підприємства і його стейкхолдерів;

- інтереси всіх стейкхолдерів потенційно мають право бути взяті до уваги і задоволені;

- теорія робить акцент на управлінському рішенні (таким чином цільовою групою є, зазвичай, менеджмент).

Щоб визначити зміст звітності відповідно до запитів користувачів, передусім слід чітко визначити склад і структуру актуальної інформаційної сукупності, яка має:

- ретроспективну та перспективну інформацію про діяльність підприємства та його середовище;

- відображувати стратегічні та поточні аспекти діяльності підприємства на основі збалансованості довго- та короткострокових, фінансових і не фінансових показників;

- містити структуровану інформацію з урахуванням запитів відповідних користувачів [2, с. 4].

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

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 [4].

При цьому для побудови ефективної системи звітності необхідно враховувати змістове насичення показників, що генерують інформацію наведену у ній. Переважна більшість науковців розглядає систему показників управлінської звітності як інструмент управління та індикатор ефективності управління через набір параметрів, які фіксуються в цій системі [1, 4, 7, 9]. Водночас, це впорядкована сукупність

показників, які знаходяться у взаємозв'язку між собою і в достатній мірі інформують про стан того чи іншого об'єкта господарської діяльності підприємства.

Сучасна система управлінського обліку та звітності включає безліч процедур, вибір яких залежить від цілей управління, здатності сприяти оперативному реагуванню на зміну зовнішніх і внутрішніх чинників, можливості коригувати неактуальні цілі, прогнозувати ситуацію на майбутнє. Проте вони повинні відповідати певним принципам, які лежать в основі всіх інших елементів цієї системи.

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

Дослідження показали [10], що для оцінки ефективності здійснення бізнес-процесів торговельного підприємства необхідно в управлінській звітності поряд з фінансовими показниками відображати і нефінансові показники, в першу чергу, такі як лояльність покупців, нові форми обслуговування, якість товарів, збільшення чисельності клієнтів, частка ринку, кількість рекламаций і швидкість обслуговування одного клієнта. Важливими є і показники якості: втрати від повернення товарів покупцями, втрати від надання знижок покупцям. Це посилить перш за все превентивний контроль над імовірністю втрати економічної вигоди.

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 [8].

На формування показників управлінської звітності значно впливає *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, у якому необхідно визнати відповідні їм доходи.

Застосування цього принципу залежить від економічної характеристики факту визнання основних елементів управлінської звітності (наприклад, зобов'язань, доходів, витрат та ін.). У свою чергу, економічна характеристика факту визнання основних елементів управлінської звітності базується на одній із 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 у 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 і витрат у момент одержання грошових коштів від продажу товарів, а не в момент 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 із принципом обачності та професійного судження.

Принцип обачності полягає в тому, що управлінська звітність повинна 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 у структурі дебіторської заборгованості.

Управлінська звітність, з одного боку, є інформаційним забезпеченням контролю, з іншого – підлягає внутрішній перевірці на достовірність, відповідність обраній методиці та ін.

Використання професійного судження передбачає існування альтернативних підходів до складу показників управлінської звітності, її структури, оцінки показників, що визначає

унікальність внутрішньої звітності кожного окремого підприємства.

Щоб упорядкувати процес підготовки управлінської звітності, у внутрішньому положенні з її створення необхідно чітко визначити джерела даних для формування кожного звіт-ного показника та деталізувати рахунки бухгалтерського обліку, які відображають необхідні облікові дані. Отже, визначається запит на необхідну управлінським службам облікову інформацію про майно, зобов'язання і господарські процеси, після цього встановлюється ступінь її деталізації.

Проведене дослідження підтверджує наявність різних підходів до методології формування інформації в управлінській звітності, яке потрібно вдосконалити та розробити багато його аспектів. Перспективним за цим напрямом дослідження вбачається розробка методики зіставності показників управлінської звітності з іншими видами звітності з метою одержання стейкхолдерами цілісної картини про результати діяльності підприємства та його майновий стан.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бачинський В. І. Актуальні питання теорії й практики внутрішньогосподарської (управлінської) звітності у кооперативних системах / В. І. Бачинський // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування : зб. наук. пр. – Вип. 4 (44). – Рівне : НУВГП. – 2008. – С. 22–28.
Bachinskiy V. I. Aktualni pitannya teorii y praktiki vnutrishnogospodarskoyi (upravlinskoyi) zvitnosti u kooperativnih sistemah / V. I. Bachinskiy // Visnik Natsionalnogo universitetu vodnogo gospodarstva ta priroдокoristuvannya : zb. nauk. pr. – Vip. 4 (44). – Rivne : NUVGP. – 2008. – S. 22–28.
2. Голов С. Ф. Система глобального бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 3–12.
Golov S. F. Sistema globalnogo buhgalterskogo obliku / S. F. Golov // Buhgalterskiy oblik i audit. – 2010. – № 3. – S. 3–12.
3. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений / К. Друри. – Москва : ЮНИТИ, 2003. – 325 с.
Druri K. Upravlencheskiy uchet dlya biznesresheniy / K. Druri. – Moskva : YuNITI, 2003. – 325 s.
4. Карпенко О. В. Проблеми розробки методичної бази системи управлінської звітності / О. В. Карпенко, М. О. Любимов ; Всеукр. асоціація молодих науковців // Науковий вісник ОНЕУ. – 2012. – № 1 (153). – С. 12–21.
Karpenko O. V. Problemi rozrobki metodichnoyi bazi sistemi upravlinskoyi zvitnosti / O. V. Karpenko, M. O. Lyubimov ; Vseukr. asotsiatsiya molodih naukovtsiv // Naukoviy visnik ONEU. – 2012. – № 1 (153). – S. 12–21.
5. Петров М. А. Теория заинтересованных сторон: пути практического применения / М. А. Петров // Вестник СПбГУ. Сер. 8. – 2004. – Вып. 2. – № 16. – С. 51–68.
Petrov M. A. Teoriya zanteresovanyih storon:puti prakticheskogo primeneniya / M. A. Petrov // Vestnik SPbGU. Ser. 8. – 2004. – Vyip. 2. – № 16. – S. 51–68.
6. Рытченко Е. П. Формирование и развитие управленческой отчетности [Электронный ресурс] // Инженерный вестник Дона. – 2011. – № 3. – Режим доступа: <http://ivdon.ru/ru/magazine/archive/n3y2011/478>. – Назва з екрана.
Ryitchenko E. P. Formirovanie i razvitie upravlencheskoy otchetnosti [Elektronniy resurs] // Inzhenerniy vestnik Dona. – 2011. – № 3. – Rezhim dostupu: <http://ivdon.ru/ru/magazine/archive/n3y2011/478>. – Nazva z ekrana.
7. Слободяник И. А. Бухгалтерская управленческая отчетность как система учетно-аналитической информации о деятельности организации / И. А. Слободяник // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 19 (169). – С. 19.
Slobodyanik I. A. Buhgalterskaya upravlencheskaya otchetnost kak sistema uchetno-analiticheskoy informatsii o deyatelnosti organizatsii / I. A. Slobodyanik // Mezhdunarodniy buhgalterskiy uchet. – 2011. – № 19 (169). – S. 19.

8. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : монографія / Хомин П. Я. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 288 с.
- Homin P. Ya. Formuvannya zvitnosti v pidsistemah upravlinskogo, finansovogo y podatkovogo obliku : monografiya / Homin P. Ya. – Ternopil : Ekonomichna dumka, 2004. – 288 с.
9. Шигун М. М. Види звітності підприємств: підходи до їх класифікації / М. М. Шигун, В. О. Іваненко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2008. – Вип. 3 (12) – С. 432–443.
- Shigun M. M. Vidi zvitnosti pidpriemstv: pidhodi do yih klasifikatsiyi / M. M. Shigun, V. O. Ivanenko // Problemi teorii ta metodologiyi buhgalterskogo obliku, kontrolyu i analizu. Seriya: Buhgalterskiy oblik, kontrol i analiz. – 2008. – Vip. 3 (12) – S. 432–443.
10. Fomina O. Trading enterprise management reporting system / O. Fomina // Herald KNTEU. – 2014. – № 6 – S. 37–45.

А. В. Блакита, доктор економічних наук; **Д. В. Карпенко**, кандидат економічних наук; **О. В. Фомина**, кандидат економічних наук (Київський національний торговель-економічний університет). **Стейкхолдерський підхід к формуванню управленческой отчетности.**

Аннотация. Цель статьи – определение базовых положений формирования управленческой отчетности на основе стейкхолдерского подхода, позволяющих структурировать информационную базу, формализовать процесс составления управленческих отчетов, ориентированных на требования заинтересованных сторон. Развитие концепции формирования управленческой отчетности с учетом интересов стейкхолдеров соответствует современной концепции стратегически ориентированного управленческого учета. В ходе исследования установлено, что управленческая отчетность формируется как система показателей, представленных в определенных формах, в совокупности представляет собой систему учетно-аналитической информации, которая имеет внутреннюю структуру. Разработаны основные положения формирования управленческой отчетности.

Ключевые слова: принципы управленческой отчетности, стейкхолдерский подход, теория заинтересованных сторон, управленческая отчетность.

A. Blakita, Dc. Econ. Sci.; **D. Karpenko**, Cand. Econ. Sci.; **O. Fomina**, Cand. Econ. Sci. (Kyiv National University of Trade and Economics). **Stakeholder approach to management reporting.**

Summary. Objective: to determine the basic provisions on the formation of management reporting from stakeholder approaches to structure the information base, formalize the process of drawing up management reports focused on the requirements of stakeholders. Development concept of management reporting, taking into account the interests of stakeholders, which corresponds to the modern concept of strategically oriented management accounting. The study found that management reporting system is formed as indicators presented in certain ways, all of which is a system of accounting and analytical information, which has an internal structure. A basic provisions formation of management reporting.

Keywords: principles of management reporting, stakeholder approach, the theory of stakeholder management reporting.