

1.11. ОЦІНКА УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПРИ ВИКОРИСТАННІ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Матюха М.М.

к.е.н., доцент

Київський національний торговельно-економічний університет

Необхідність формування управлінської звітності пов'язана з тим, що фінансова звітність повною мірою невзможі своєчасно задовольнити потреби керівництва в необхідній управлінській інформації. Вона швидше зорієнтована на зовнішніх користувачів звітності та власників підприємства, які цікавляться отриманими загальними фінансовим результатами, величиною дивідендів, фінансовим станом підприємства на певну дату. Фінансова звітність надає дані про факти, наслідки господарських операцій, які вже сталися і на які вплинути вже не має можливості.

Управлінці, менеджери підприємства зацікавлені в отриманні інформації, аналіз якої дає змогу збільшувати доходи за рахунок зменшення витрат, оперативно впливати і контролювати процес формування собівартості продукції, визначати стратегію і перспективи розвитку підприємства. Надати таку інформацію може управлінська звітність яка є інформаційно об'єднуючим елементом різних обліково-інформаційних блоків. Поряд з цим управлінська звітність не має обмежень та регламентації (вона є не регламентованою), відповідно виникає проблема її загальної оцінки та оцінки окремих показників.

Вивчаючи управлінську звітність, особливу увагу слід звернути на технологічні напрямки її формування та представлення користувачам. Автоматизований обробіток інформації стає вагомим технологічним критерієм, що впливає на параметри оцінок даних.

Питання теорії і методології використання інформації управлінською ланкою в процесі прийняття рішень висвітлені у працях відомих українських дослідників П.Й. Атамаса [1], М.Т. Білухи [2], Ф. Ф. Бутинця [3], С. Ф. Голова [4], С.В. Івахненко [5], Л. В. Нападовської [6], М. С. Пушкаря [7], М. Г. Чумаченка [8], а також зарубіжних учених М. А. Вахрушиної [9], К. Друрі [10], В. Б. Івашкевича [11], Б. Є. Нідлза [12], В. Ф. Палія [13] та інших.

Незважаючи на вагомий проведений дослідження щодо інформаційного забезпечення керівництва, залишаються недостатньо розкритою проблема підготовки і подання управлінської звітності. В економічній літературі тривалий час управлінську звітність розглядали як елемент управлінського обліку, або як спосіб представлення інформації управлінському персоналу, що звужувало можливості її використання, оцінки її показників. Ставиться мета статті, яка полягає у визначенні оціночно-моніторингових принципів управлінської звітності та її окремих показників.

У загальному розумінні оцінку визначають як спосіб встановлення значимості чого-небудь для діючого суб'єкта, або суб'єкта, що вивчає певний об'єкт. Емпіричний підхід оцінки являє собою сукупність методів оцінки, об'єднаних спільною методологією. Методом оцінки є послідовність процедур,

що дозволяє на основі істотної для даного методу інформації визначити ефективність в рамках одного з підходів до оцінки. Для управлінської звітності оцінку слід розглядати як міру здатності управлінської звітності задовольнити інформаційну потребу користувачів, що буде виражатися у порівнянні економічної ефективності прийнятих рішень. Ефективність системи - це в загальному випадку сукупність властивостей, що характеризують якість функціонування системи, що оцінюється як відповідність необхідного і досягнутого результату.

Для оцінки ефективності системи розробляють сукупні критерії оцінки. В залежності від типу системи і зовнішніх факторів пропонують детерміновані, імовірнісні, якісні критерії; вводять поняття технічної (з точки зору технічних характеристик), економічної, соціально-економічної ефективності.

У випадку використання інформаційних технологій оцінка складних систем управлінської звітності може проводитися для різних цілей, які визначають різні потреби. По-перше, потреба оптимізації - вибору найкращого алгоритму з декількох, що 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 (рис. 1).

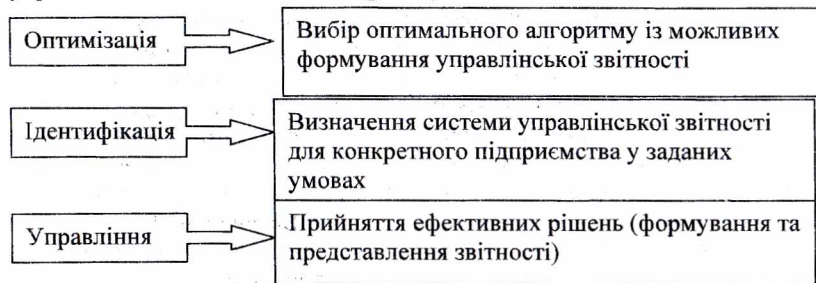


Рис.1. Встановлення цілей оцінки системи управлінської звітності в умовах застосування інформаційних технологій

Відповідно до обраних цілей визначаються етапи оцінювання управлінської звітності (ефективності) (табл. 1).

Застосування інформаційних технологій на підприємствах дає змогу спроектувати та використовувати ефективно дієву система управлінської звітності. Для оцінки виконання встановлених підприємством вимог до системи управлінської звітності в динаміці необхідний її регулярний моніторинг. Даний моніторинг має дати відповіді на основні питання (встановленні критерії):

- здатність управлінської звітності виявити наявні проблеми, недоліки та знайти відповідні рішення;
- оперативність, тобто реальність управління підприємством (підрозділом), вчасно втрутитися в незадовільно процеси і скорегувати 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.

Таблиця 1

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 позиції конкретного підприємства (надсистеми)
	кількісна - мета, досягнення якої виражається в кількісних шкалах.	
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 виміряних обраних шкалах властивостей.
	ефективності функціонування системи	
Етап 4. Власне оцінювання	Ранжування	Всі досліджувані системи, що розглядаються як альтернативи, порівнюються по сформульованим критеріям
	Вибір	
	Оптимізація	

Оцінка управлінської звітності при використанні інформаційних технологій обумовлює врахування необхідних умови для практичного вирішення поставлених завдань. Відповідно інформаційні технології необхідно враховувати дві основні підсистеми: функціональну і забезпечувальну. Функціональна підсистема повинна включати комплекс функцій, завдань, підзадач, 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 і чітко модифікувати дану систему під потреби користувачів, що постійно змінюються.

При застосуванні інформаційних технологій основою оцінки управлінської звітності є обліковий реєстр, який об'єднує три складові частини:

а) комп'ютерну базу даних з певною структурою, призначеною для накопичення і збереження облікової інформації на технічних носіях;

б) змінні величини, тимчасово створені в пам'яті комп'ютера для систематизації і узагальнення облікових даних – показники управлінської звітності;

в) відеограми та машинограми, призначені для відображення узагальненої та систематизованої облікової інформації у вигляді управлінської звітності.

Моніторинг системи управлінської звітності являє собою контроль ступеня відповідності управлінських звітів потребам їх користувачів. При цьому припускається, що основні вимоги до системи управлінської звітності залишаються незмінними.

У рамках пропонованої системи оцінки управлінської звітності не передбачається моніторинг відповідності ведення управлінського обліку методам, які лежать в основі його організації (оцінка відповідності фактичного обліку заданим при його організації параметрам). Моніторингу піддається тільки управлінська звітність організації. Оцінка об'єктів підприємства, як уже зазначалось може дати керівний склад підприємства, тобто менеджмент, а також система аудиту (рис. 2).

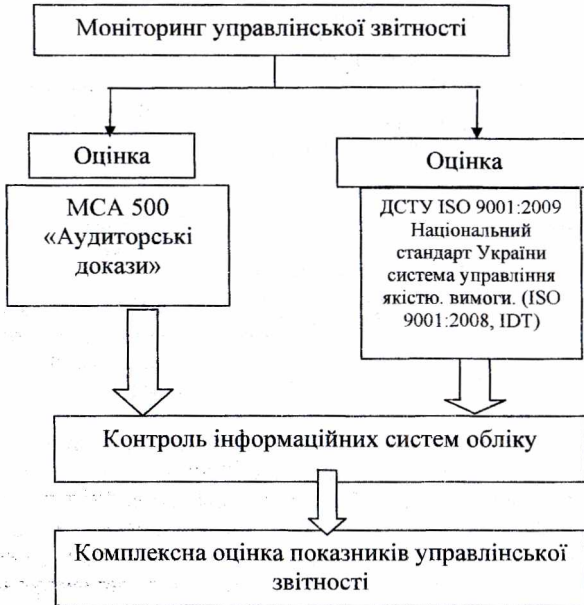


Рис. 2. Складові моніторингу показників управлінської звітності

Оцінка показників управлінської звітності може проводитися окремо за методологічними основами аудиту і окремо менеджменту. Але повну характеристику звітності бажано досліджувати комплексно.

У першу чергу слід звернути увагу на аудиторську оцінку системи управлінської звітності. Аудиторська оцінка може здійснюватися на основі

послуг аудиту, як системи контролю (зокрема, послуг з контролю ведення обліку та складання звітності).

Тому процедури такого моніторингу аналогічні процедурам отримання аудиторських доказів (процедур перевірки по суті). Перевірка системи управлінської звітності аналогічна аудиторській перевірці за спеціальним аудиторським завданням. Так, відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази», до процедур перевірки належать інспектування, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок та аналітичні процедури [14].

Таблиця 2

Особливості аудиту поетапної оцінки управлінської звітності

Етап оцінки управлінської звітності	Об'єкти експертизи:	Аудиторські процедури, що використовуються на етапі
Етап 1. Експертиза підприємства стану обліку і якості управлінської звітності	<ul style="list-style-type: none"> - реальність даних управлінської звітності із іншими формами звітності; - вибіркова перевірка реєстрів синтетичного та аналітичного обліку (матеріали інвентаризації запасів, дебіторської кредиторської заборгованості, акти податкової служби); - дотримання регламентів формування управлінської звітності. 	<ul style="list-style-type: none"> - інспектування облікових записів і документів; - спостереження; - запит; - підтвердження; - перерахунок (перевірка арифметичних розрахунків); - повторне проведення; - аналітичні процедури.
Етап 2. Аудиторська суцільна перевірка фінансово-господарської діяльності.	<ul style="list-style-type: none"> - установчі документи (реєстр акціонерів, звіт по видах акцій); - розрахунки кредитних зобов'язань підприємства (короткострокові, довгострокові, поточні); - звіт про рух грошових коштів підприємства (підрозділів); - рух основних засобів та нематеріальних активів підприємства (підрозділів); - звіт про використання (реалізацію) запасів; - звітність по розрахунках із персоналом; - інша звітність, що включає відомості про витрати, доходи, фінансові результати. 	<ul style="list-style-type: none"> - інспектування; - інвентаризація; - спостереження; - запит; - підтвердження; - перерахунок (перевірка арифметичних розрахунків); - повторне проведення; - аналітичні процедури.
Етап 3. Консультативні послуги і рекомендації щодо усунення недоліків формування управлінської звітності та підвищення її оціночних параметрів	<ul style="list-style-type: none"> - організація та методика формування управлінської звітності; - використання поточного та перспективного аналізу для прогнозування оцінки управлінської звітності; - формування загального звіту про оцінку управлінської звітності. 	<ul style="list-style-type: none"> - запит; - підтвердження; - повторне проведення.

Особливості застосування аудиторських процедур в процесі поетапного моніторингу управлінської звітності представлені в табл. 2.

Особливого значення мають параметри аудиторських процедур при використанні інформаційних технологій.

Моніторинг системи управлінської звітності може здійснюватися співробітниками ревізійного, аудиторського чи іншого підрозділу

підприємства, що має певні повноваження її фінансово-господарської діяльності, а також зовнішніми аудиторськими організаціями. У зв'язку з тим, що склад і структура управлінської звітності в більшій мірі, ніж склад і структура фінансової звітності, залежать від особливостей конкретного підприємства, моніторинг управлінської звітності ефективніше проводити силами співробітників даного підприємства. При цьому повинна бути забезпечена їх професійна незалежність та певна компетенція у веденні управлінського обліку, складанні управлінської звітності в умовах використання інформаційних технологій.

З іншого боку оцінці підлягають інформаційні системи – прикладні програми. У літературних джерелах виділяється різноманітна система контролю інформаційних систем, які можна використати для оцінки процесу формування управлінської звітності в умовах застосування інформаційних технологій. До засобів контролю відносять:

- засоби контролю модифікації;
- засоби контролю доступу;
- засоби контролю фізичної безпеки [5, 136-137 с.].

Поряд із оцінкою показників управлінської звітності з боку аудиту необхідно здійснити оцінку менеджменту управлінської звітності. Контроль (моніторинг) та регулювання (вдосконалення), в тому числі системи управлінської звітності, є по-перше функціями менеджменту, як основного замовника і користувача. Розробка моделі контролю і регулювання системи управлінської звітності може бути здійснена на базі вимог системи менеджменту якості [15]. Впровадження та використання даної системи на вітчизняному рівні, сприятиме забезпеченню високої якості підготовки та подання управлінських звітів для користувачів даних звітів. При цьому контроль і регулювання якості управлінської звітності розглядається як процес, що відповідає вимогам міжнародних стандартів управління якістю (ISO 9000). Розширити вимоги до організації та проведення контролю і регулювання системи управлінської звітності дозволяє серія стандартів систем якості менеджменту.

В основі контролю і регулювання управлінської звітності лежить цикл «Plan-Do-Check-Act» (PDCA), загальний для всієї системи контролю якості:

- Планування (plan) - визначення цілей і процесів, необхідних для досягнення результатів відповідно до вимог споживачів і політикою організації. По відношенню до управлінської звітності цей етап циклу означає встановлення методики підготовки і подання даної звітності;

- Здійснення (do) - впровадження процесів. У відношенні управлінської звітності це процес організації і ведення управлінського обліку і підготовки управлінської звітності;

- Перевірка (check) - постійний контроль процесів і продуктів у порівнянні з політикою, цілями і вимогами до них та інформування про результати контролю. На даному етапі ланцюжка повинен здійснюватися моніторинг управлінських звітів;

- Дія (act) - прийняття заходів по постійному поліпшенню показників процесів. У відношенні системи управлінської звітності це означає дії по вдосконаленню складу, структури та періодичності подання управлінських звітів у відповідності із завданнями та вимогами користувачів інформації.

У відповідності з призначенням звітів акцент при проведенні процедур оціночного контролю управлінської звітності повинен бути зроблений на визначення ступеня її корисності (включаючи достовірність показників звітності) для прийняття управлінських рішень.

Опис процедур (методика та терміни) моніторингу може бути оформлено планом або графіком перевірки. При підготовці даних планів в аудиторській чи іншій службі підприємства можуть бути використані стандарти аудиту, внутрішні документи підприємства (регламентація управлінської звітності), наказ про облікову політику підприємства. Послідовність, терміни і виконавці процедур моніторингу залежать від структури і розміру підприємства, а також практичних навичок та рівня фахових знань оцінщиків управлінської звітності.

Перелік та обов'язки співробітників підприємства, відповідальних за здійснення поточного моніторингу управлінської звітності, встановлюються посадовою інструкцією або окремим наказом керівника підприємства.

Для контролю рівня професійної підготовки користувачів управлінської звітності необхідно провести тестування менеджерів. Воно може здійснюватися на основі опитувального листа з термінології та основним законам мікроекономіки. Такий опитувальний лист повинен включати як мінімум наступні питання: основні поняття, що використовуються в системі звітів (витрати, місця виникнення витрат, види діяльності), принципи маржинального аналізу, стратегічного обліку, розуміння цілей використання окремих звітів. Таке тестування проводиться у разі кадрових змін в організації (прийом (перевід) співробітника, що користується управлінською звітністю), або зміни системи звітності. Якщо перевірка покаже відсутність необхідних знань, то проблема користування звітами може бути вирішена одним із двох способів або їх комбінацією: підвищенням кваліфікації менеджерів (на основі внутрішньофірмового навчання або направлення співробітників на спеціальні курси), деталізацією, зміною форм звітності та пояснювальних записок до них.

Процедури проведеного моніторингу, а також їх результати як свідчення якості управлінської звітності повинні бути письмово зафіксовані відповідно до вимог стандарту аудиторської діяльності 230 "Аудиторська документація". Цим стандартом визначаються вимоги щодо форми, змісту та порядку складання робочої документації, щодо робочих документів аудитора, які відповідно можна використовувати до документів, якими оформляються результати моніторингу.

Робоча документація при оперативному контролі управлінської звітності повинна містити всі відомості, необхідні і достатні для проведення наступних дій:

- складання звіту за результатами перевірки;
- підтвердження того, що перевірка проведена відповідно до затвердженого порядку;

- здійснення організацією контролю за ходом перевірки;
- планування перевірки.

Для робочої документації можуть бути встановлені такі обов'язкові реквізити: назва документа; найменування підприємства; період, за який проводилася перевірка; дата виконання контрольних процедур або складання документа; зміст документа; особистий підпис особи, яка склала документ, і її розшифровка; дата перевірки документа; особиста підпис особи, яка перевірила документ, і її розшифровка.

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

Література до розділу 1.11

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2000. – 692 с.
3. Бутинсьь Ф.Ф., Давидок Т.В., Канурна З.Ф., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник. - Житомир: ПП "Рута", 2005.–480 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003.– 704 с.
5. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. – К.: Знання, 2005. – 286 с.
6. Нападівська Л. В. Управлінський облік: Монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 390 с.
7. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : Монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар.– Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.
8. Чумаченко М. Г. Розвиток управлінського обліку в Україні : Баланс /М. Г. Чумаченко. – 2000. – № 23. – С. 27–29.
9. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – М. : Омега-Л, 2007. – 570 с.
10. Друри К. Управленческий и производственный учет : [учебник] / К. Друри. – М. : ЮНИТИ – ДАНА, 2002. – 1071 с.
11. Івашкевич В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б. Івашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 15–18.
12. Нидлз Б Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 495 с.
13. Палий В. Ф. Управленческий учет система внутренней информации / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2003. – 2. – С.57–59.
14. МСА 500 «Аудиторські докази» [Режим доступу http://proaudit.com.ua/audit/mijnarodni_standarti_auditu/ponyattya-i-vidi-auditorskix-dokaziv.html/]
15. ДСТУ ISO 9001:2009 Національний стандарт України система управління якістю. Вимоги. (ISO 9001:2008, IDT) Режим доступу http://www.gereelo.dp.ua/index/info_dstu_iso_9001-2009.html