

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.37:637.134

### Процесуальні особливості управлінської звітності на вітчизняних молокопереробних підприємствах

**Бенько М.М.**

доктор економічних наук,  
професор кафедри обліку та оподаткування  
Київського національного торговельно-економічного університету

**Мошковська О.А.**

кандидат економічних наук,  
докторант кафедри обліку та оподаткування  
Київського національного торговельно-економічного університету

Статтю присвячено актуальним питанням розробки і використання внутрішньої управлінської звітності на вітчизняних молокопереробних підприємствах. Визначено сутність внутрішньої управлінської звітності. Проаналізовано показники внутрішньої управлінської звітності. Запропоновано найбільш оптимальний формат внутрішньої управлінської звітності. Визначено етапи впровадження внутрішньої управлінської звітності на промислових підприємствах. Розроблено форми внутрішньої управлінської звітності для молокопереробних підприємств, що враховують особливості технологічного процесу, організацію виробництва та визначені центри відповідальності.

**Ключові слова:** інформація, управління, управлінський облік, інформаційна система, управлінська звітність, центри відповідальності, молокопереробні підприємства.

Бенько Н.Н., Мошковская Е.А. ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ОТЕЧЕСТВЕННЫХ МОЛОКОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье рассмотрены актуальные вопросы разработки и использования внутренней управленческой отчетности на отечественных молокоперерабатывающих предприятиях. Определена сущность внутренней управленческой отчетности. Предложен наиболее оптимальный формат внутренней управленческой отчетности. Определены этапы внедрения внутренней управленческой отчетности на промышленных предприятиях. Разработаны формы внутренней управленческой отчетности для молокоперерабатывающих предприятий с учетом особенностей технологического процесса, организации производства и определенных центров ответственности.

**Ключевые слова:** информация, управление, управленческий учет, информационная система, управленческая отчетность, центры ответственности, молокоперерабатывающие предприятия.

Benko M.M., Moshkovska O.A. PROCEDURE'S PECULIARITIES OF INTERNAL MANAGEMENT ACCOUNTING ON UKRAINIAN DAIRY PRODUCTION ENTERPRISES

The article is devoted to topical issues of the working up and using of internal management accounting on the Ukrainian dairy production enterprises. Essence of internal management accounting is determined. The most optimum size of internal management accounting is offered. Stages of introduction of internal management accounting on industrial enterprises is defined. Forms of internal management accounting for dairy production enterprises according on the their peculiarities of technological process, organization of manufacturing and definition of responsibility centers are elaborated.

**Keywords:** information, management, management accounting, information system, management accounting, responsibility centers, dairy production enterprises.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Інформація, роль якої в системі управління значно посилилася в останні десятиліття, справедливо вважається одним із найважливіших факторів виробництва, які сприяють досягненню максимальних резуль-

татів економічної діяльності на основі збору й аналізу необхідних і достатніх даних щодо внутрішнього та зовнішнього середовища об'єкта управління.

Управлінська звітність у системі управлінського обліку є надважливим елементом

інформаційної системи підприємств. З облікової точки зору вона являє собою самостійний обліково-управлінський механізм, що фактично стає верхівкою облікової системи, оскільки його об'єктом стає будь-яка інформація, що потрібна керівництву для прийняття управлінських рішень, у т. ч. і рішень стратегічного характеру.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Методологічні, практичні та організаційні засади управлінського обліку були об'єктом дослідження провідних учених-економістів далекого зарубіжжя: Х. Андерсона, А. Апчерча, Е.А. Аткинсона, П. Атрілла, Р.Д. Банкера, П. Брюера, Р. Гаррісона, К. Друрі, Н.С. Еліаса, Р. Ентоні, Р.С. Каплана, Дж. Колдуелла, Е. МакЛейні, М.М. Моуена, Б. Нідлза, Дж. Ріса, Д.У. Сенкова, Дж. Фостера, Д.Р. Хенсена, Ч.Т. Хорнгрена, С.М. Янга.

Значний внесок у розробку механізму застосування теоретичних засад і практичних рекомендацій щодо впровадження і ведення як оперативного (тактичного), так і стратегічного управлінського обліку у вітчизняній обліковій практиці суб'єктів господарювання пострадянського періоду зробили як вітчизняні вчені, так і вчені близького зарубіжжя: І.В. Аверчев, П.Й. Атамас, Р.Ф. Бруханський, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, В.Е. Керімов, В.С. Лень, Н.О. Лоханова, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, Н.І. Пилипів, М.С. Пушкар, М.А. Проданчук, І.Б. Садовська, В.В. Сопко, В.П. Суйц, М.Г. Чумаченко, А.В. Шайкан, А.Д. Шеремет.

Концептуальні засади формування внутрішньої управлінської звітності на підприємствах різних сфер діяльності розглядалися у працях Н.А. Адамова, Г.А. Амучієвої, О.М. Гончаренко, О.В. Карпенко, О.І. Костюкової, П.О. Куцика, М.О. Любимова, К.Є. Нагірської, В.О. Озерана, О.І. Олійничук, Т.М. Писаренко, О.А. Полянської, М.С. Пушкаря, Т.М. Рогуленко, І.А. Слободняка, А.Ю. Соколова, В.В. Сопко, О.М. Сорокіної, Т.М. Сторожук, Ж.С. Труфіної, З.С. Туякової, О.В. Фоміної, Т.В. Черемушнікової, Л.М. Юдиної.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Віддаючи належне існуючим розробкам у сфері управлінського обліку, як теоретичного, так і практичного спрямування, які стали результатами наукових досліджень та практичних рекомендацій учених, треба зазначити, що особливості впровадження і ведення управлінського обліку та формування управлінської звітності з урахуванням галузевого спрямування, зокрема на

молокопереробних підприємствах, детально не розглядалися, що і викликало доцільність подальших досліджень.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Основною метою статті є розробка основних засад формування і використання управлінської звітності на молокопереробних підприємствах з урахуванням їх галузевої специфіки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У сучасних умовах успішне функціонування молокопереробних підприємств визначається ефективністю фінансово-господарської діяльності, підвищення якої вимагає вдосконалення інформаційного забезпечення управління виробництвом. Джерелом якісної інформації, що забезпечує прийняття управлінських рішень, слугують форми звітності, яка має бути належним чином організована і структурована.

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 [1, с. 27].

Проте у науковій літературі нині відсутнє єдине бачення змісту управлінської звітності, що не сприяє її розробці та належному рівню інформативності, оскільки незрозуміло, що саме виконавець прагне сформувати.

Звітність – це система взаємопов'язаних показників, які характеризують умови і результати діяльності підприємства або його складових елементів (сфер (сегментів) бізнесу) за минулий період. Проте водночас звітність – це і система документів, які забезпечують належну інформаційну підтримку процесу управління.

За результатами наукових досліджень оприлюднено різноманітні погляди на природу, зміст, рівень самостійності та функціональне призначення управлінської звітності.

І.А. Слободняк зазначає, що бухгалтерська управлінська звітність, яка є продуктом бухгалтерського управлінського обліку, являє собою систему обліково-аналітичної інформації, що міститься в спеціалізованих формах звітності у вигляді сукупності реальних і абстрактних показників у певному форматі. Вона сформована відповідно до внутрішніх регламентів організації та характеризує її внутрішнє і зовнішнє середовище в цілому та (або) її сегментів, оперативно задовольняючи

інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації [2, с. 28].

В.С. Лень внутрішню звітність визначає як елемент системи внутрішнього контролю. Зворотній зв'язок, що буде забезпечувати звітність, не-обхідно сприймати як засіб прийняття рішень, а не як засіб виявлення помилок. Науковець зазначає, що головна увага звітності повинна приділятися удосконаленню майстерності менеджерів, а не перевірки їх роботи [3, с. 142].

Нам близька наукова позиція, відповідно до якої внутрішня управлінська звітність – це форма подання відомостей, істотних для вибору певного варіанту дій із множини альтернативних. Вона може містити дані, що характеризують фактичні результати виробничої, інвестиційної та фінансової діяльності

організації в цілому та в розрізі окремих структурних підрозділів як за минулий період, так і на певний момент часу. Поряд із цим внутрішня управлінська звітність може включати результати аналізу внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на досягнення поставлених цілей, а також планові та прогнозні показники діяльності господарюючих суб'єктів на майбутній період [4, с. 8].

На основі аналізу поглядів науковців [5, с. 27; 6, с. 417] стосовного сутності внутрішньої управлінської звітності можна зробити висновок, що вона являє собою неформалізовану структуру звітів, що представлені у формі, яка задовольняє потребам осіб, що користуються звітністю для прийняття управлінських рішень, мають необхідний рівень інформативної підтримки на основі визна-

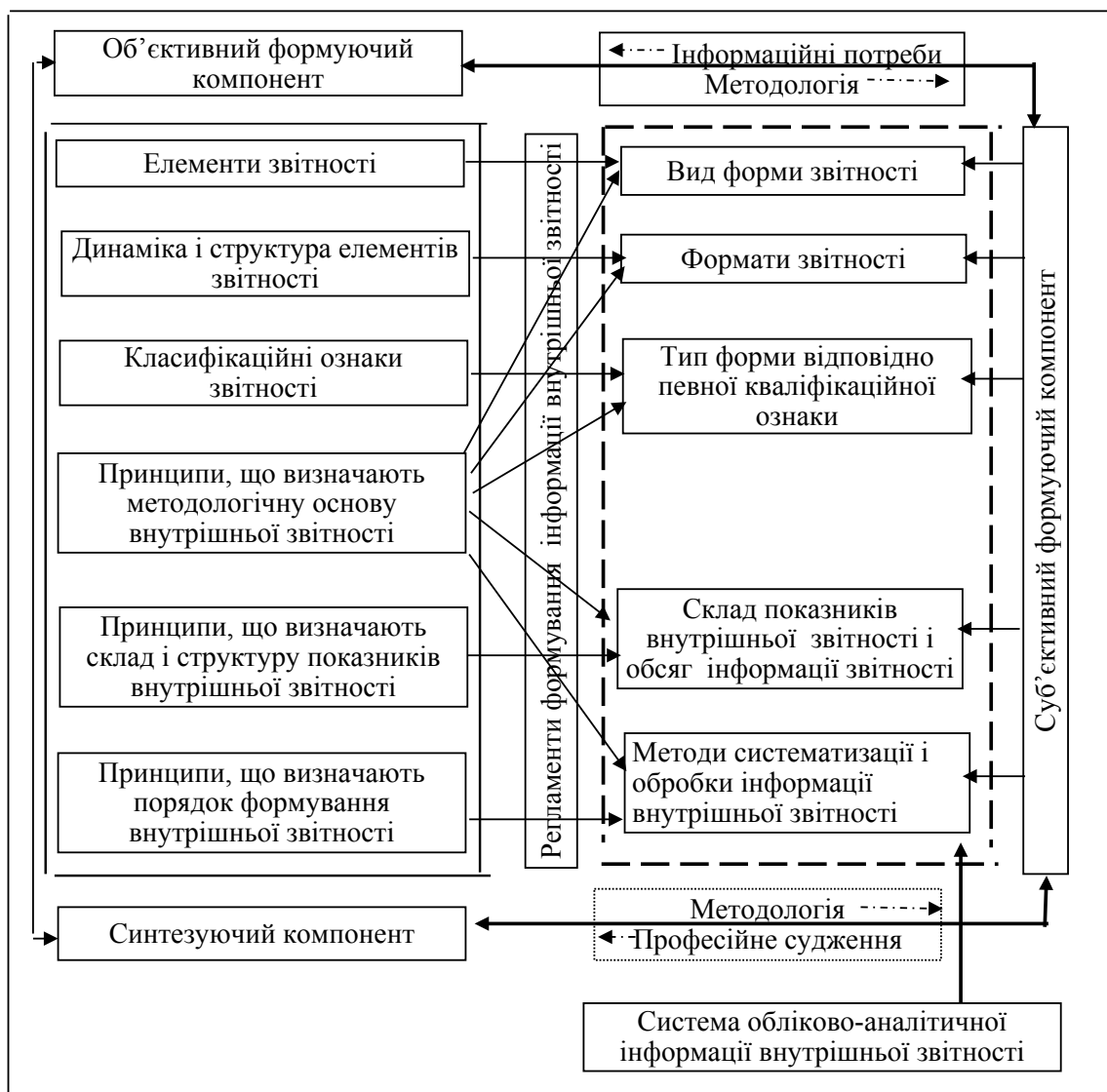


Рис. 1. Система обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності [7, с. 23]

чення складу даних і показників, що забезпечують потреби управління в конкретний момент часу, для прийняття своєчасних управлінських рішень.

Зазначимо, що внутрішня управлінська звітність не регулюється законодавчими і нормативними актами, тому склад і зміст звітних показників, форма та терміни їх подання встановлюються організацією самостійно і залежать від сфери її економічної діяльності, організаційно-правової форми, кваліфікації управлінського персоналу та інших специфічних особливостей господарюючого суб'єкта.

Систему обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності та порядок її формування можна надати у вигляді схеми (рис. 1).

Із наведеної схеми доцільно зробити висновок, що управлінська звітність формується на основі об'єктивних вимог, яким повинен відповідати той або інший документ. У документі-звіті мають бути належні реквізити, що дають змогу його ідентифікувати; цей документ повинен бути представлений у належній формі – у вигляді таблиці, діаграми, графіку, – яка надає можливість належним чином сприйняти інформацію; документ-звіт має бути узгоджений з іншими звітами в частині назв показників, одиниць їх виміру тощо.

Крім того, управлінська звітність має відповідати потребам користувачів, тобто розробка такої звітності завжди є компромісом між стандартизованою формою та бажаннями користувачів щодо форми її надання.

Аналіз форм управлінської звітності, що впроваджена на вітчизняних молокопереробних підприємствах різної форми власності та підпорядкування, засвідчує, що, як правило, внутрішні звіти складаються у табличній, графічній або текстовій формах. Таблична форма подання внутрішньої звітності є найбільш прийнятною і для укладачів, і для користувачів.

Більша частина внутрішньої звітної інформації виражається цифровими показниками, які найзручніше представляти у табличній формі. З метою надання пояснень до звіту та його уточнення інколи додається записка з коментарями і розкриттям основних показників.

Графічна форма є найбільш наочною, але така форма подання даних фактично не зустрічається у практиці роботи молокопереробних підприємств. Відображення значної кількості показників у вищезазначеному форматі ускладнює сприйняття інформації.

Значний обсяг цифрового матеріалу зручніше представляти у табличній формі.

Текстова форма подання інформації застосовується тоді, коли відсутня цифрова інформація або її обсяг незначний, проте потрібно детально пояснити взаємозв'язок і значення поданої інформації. Такі текстові звіти часто складають як додаток до звітів у табличній або графічній формі.

Водночас вищезазначені об'єктивні вимоги до звітів мають відповідати потребам керівництва в інформаційному забезпеченні власної діяльності. Інакше кажучи, під час складання системи управлінської звітності обов'язково має бути враховане професійне судження користувачів інформації із приводу бажаних параметрів управлінської звітності.

Формат внутрішньої управлінської звітності визначає набір показників, що включаються у звітність, і в низці випадків – порядок формування цих показників. І навпаки, порядок формування показників впливає на формат внутрішньої управлінської звітності. Отже, формат звітності і порядок формування її показників необхідно розглядати у взаємозв'язку, а не відокремлено один від одного.

Система обліково-аналітичної інформації за допомогою реалізації принципів формування показників внутрішньої управлінської звітності об'єднує суб'єктивний і об'єктивний формуючий компоненти системи в єдине ціле [1, с. 118; 2, с. 30, 33]. При цьому якщо визначення виду форми внутрішньої управлінської звітності не представляє значної практичної проблеми, оскільки набір основних елементів звітності не такий широкий і внутрішні користувачі інформації можуть чітко у найбільш загальному вигляді сформулювати свої вимоги саме в частині елементів звітності, то більш складними виявляються питання визначення формату внутрішньої звітності, її типу згідно з класифікаційною ознакою, а також набору показників, включених у кожну форму внутрішньої звітності.

Відповідно, методологію розробки системи управлінської звітності слід розглядати як аналітично-проектну роботу, що спрямована на розробку системи управлінської звітності на основі пошуку балансу між об'єктивними вимогами до документів-звітів та суб'єктивними вимогами користувачів інформації до вищезазначеної системи.

Вимоги до побудови і змісту внутрішньої звітності, вироблені наукою і практичним досвідом, характеризують саму суть даного

елемента управлінського обліку. Причому мають значення як формальні, так і суттєві вимоги.

Формальні вимоги до внутрішньої звітності такі [8, с. 38]:

– доцільність: інформація, що узагальнюється у внутрішніх звітах, повинна відповідати меті, заради якої вона була підготовлена;

– об'єктивність і точність: внутрішні звіти не повинні містити суб'єктивної думки й упереджених оцінок, ступінь похибки у звітах не повинна заважати прийняттю обґрунтованих рішень. Оперативність, швидкість подання звітності не може не впливати на точність інформації, але слід прагнути до мінімізації вищезазначеного фактора;

– оперативність: повинна надаватися до терміну, коли вона є необхідною для прийняття рішень;

– стислість: у звітності не повинно бути зайвої, надлишкової інформації. Чим звіт є меншого обсягу, тим більш оперативно можна осмислити його зміст і прийняти необхідне рішення;

– порівнянність: можливість використовувати звітну інформацію для роботи різних центрів відповідальності. Звітність повинна бути порівняна також із планами і кошторисами;

– адресність: внутрішня звітність повинна потрапити відповідальному керівнику та іншим зацікавленим особам, але за умови дотримання ступеня конфіденційності, встановленого на підприємстві;

– ефективність: витрати на складання внутрішньої звітності мають бути зіставлені з вигодами від отриманої управлінської інформації.

Безумовно, система внутрішньої звітності має бути відповідним чином сформована. Із точки зору системного підходу основними етапами формування показників внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності є [9, с. 228]:

1. Визначення суб'єктів, що приймають участь у формуванні обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності і споживають інформацію внутрішньої управлінської звітності. Перша група суб'єктів (беруть участь у формуванні показників) буде через свої можливості, навички та вміння впливати на порядок одержання, обробки і систематизації інформації внутрішньої управлінської звітності. Друга група суб'єктів через свої інформаційні потреби, а також з урахуванням своїх знань, умінь і навичок буде ставити завдання першій групі суб'єктів, тобто визначати набір показників, інформація зі змісту яких є необхідною для управління.

2. Визначення об'єктів, інформація про які має бути представлена у внутрішній управлінській звітності. З одного боку, набір цих об'єктів є загальним для всіх підприємств і зумовлюється основними виробничими факторами, основними господарськими процесами, стосовно яких здійснюється управління. Із цієї точки зору набір показників звітності є об'єктивним. З іншого боку, різні стилі управління, різні умови, в яких здійснюється фінансово-господарська діяльність кожного конкретного господарюючого суб'єкта, будуть передбачати і різні інформаційні потреби, що буде надавати індивідуальність переліку об'єктів внутрішньої управлінської звітності, визначати ступінь деталізації інформації.

3. Формування каналів надходження економічної інформації з метою створення на її основі системи обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності. При цьому важливо враховувати, що сама діяльність підприємства є системою з наявністю певних входів і виходів, що дають змогу обмінюватися інформацією із зовнішнім середовищем. Управлінський персонал повинен виступити тут не лише як споживач інформації звітності, але й як ланка, що забезпечує наявність відповідної інформації.

4. Розробка засобів подання результатів фінансово-господарської діяльності підприємства як системи показників, що характеризують зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства. Оскільки при цьому сама фінансово-господарська діяльність підприємства може бути представлена як складна система, то це передбачає не один, а багато варіантів її поділу на складові елементи і, відповідно, кілька варіантів її опису. До складу завдань системного підходу до формування обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності входить те, щоб із безлічі розподілів вибрати найбільш адекватне, причому головним критерієм цього вибору має бути те, що така система повинна мати можливість врахувати цілісні властивості об'єкта дослідження, описати його структуру і динаміку. При цьому потрібно розробити як власне форми звітності з урахуванням необхідної інформації про об'єкти, так і алгоритм формування відповідної інформації з урахуванням професійного судження суб'єктів процесу.

5. Побудова узагальненої моделі фінансово-господарської діяльності підприємства за допомогою використання системи показників внутрішньої управлінської звітності. Цей етап передбачає власне уза-

гальнення зібраної інформації та її надання певним способом із використанням певного формату.

6. Дослідження чутливості моделі фінансово-господарської діяльності підприємства до зміни складників її параметрів зовнішнього і внутрішнього середовища. Фактично цей етап передбачає здійснення аналізу показників, наведених у формах внутрішньої звітності, за основними напрямками. При цьому з метою реалізації принципу формування показників внутрішньої управлінської звітності, у тому числі достатності, наочності тощо, розрахункові показники мають бути приведені у формах внутрішньої управлінської звітності для всебічної характеристики об'єкта, інформація про який надається. Необхідною є також оцінка ступеня відповідності передбачуваних результатів і фактично досягнутих значень. При цьому обов'язковою є розробка алгоритму проведення такого дослідження, який буде визначатися потребами суб'єкта управління, можливостями суб'єкта дослідження та особливостями відповідного об'єкта дослідження.

7. Контроль основних параметрів на кожному з перерахованих вище етапів, а також

контроль в цілому комплексі показників внутрішньої управлінської звітності з виявленням найбільш істотних відхилень, пошуком недоліків у функціонуванні підприємства та порядку подання інформації у звітності, з поверненням до початкового етапу визначення формату внутрішньої управлінської звітності та з початком відповідного нового циклу.

Склад управлінської звітності, а також ступінь деталізації залежать від того, кому надається інформація. Найбільш загальні дані призначені для корпоративного рівня, більш деталізовані дані щодо стану діяльності надходять до менеджерів, а максимально докладна інформація надається керівникам функціональних підрозділів. Для раціональної побудови виробничо-управлінських звітів із метою попередження дублювання необхідно розмежовувати їх види. У даний період часу можна виділити такі різновиди звітів:

1. Обов'язкові (передбачені системою управлінського документообігу підприємства) і додаткові (складаються залежно від потреби управління). Під час реформування нормативної бази на молокопереробних підприєм-

<p>Нормативні документи для підготовки виробничого процесу (документ на оприбуткування молочної продукції структурними підрозділами, в яких зазначаються прямі витрати за періодами робіт і місяцям; лімітно-забірні відомості на відпуск сировини, матеріалів тощо</p>	<p>Внутрішні інструкції, положення про основні нормативи, що регламентують витрати трудових, матеріальних і грошових ресурсів, розроблені на основі галузевих збірників типових нормативів, а в разі відсутності останніх – розрахунковим шляхом, виходячи з фактичних витрат</p>	<p>Документи обліку і контролю: звіти руху товарно-матеріальних цінностей, документи з обліку праці та її оплати, журнали обліку робіт і послуг, акти прийому виконаних робіт, акти претензій на визначення та відшкодування збитків, виробничі звіти; класифікатор причин відхилень, що збільшують собівартість молочної продукції; класифікатор підрозділів, за результатами діяльності яких відбуваються відхилення</p>
---	---	--

**Рис. 2. Первинна управлінська документація, що рекомендована молокопереробним підприємствам під час організації системи управлінського обліку**

ствах комплекс первинної нормативної документації повинен містити групи обов'язкових до застосування документів (рис. 2).

2. Оперативні (являють собою сукупність даних у певному розрізі), агреговані (фактичне значення показників, сформованих з оперативних звітів), порівняльні (зіставлення показників – фактичних і планових, фактичних і базових, фактичних і аналогічних по галузі).

Так, Журнал ведення оперативного управлінського обліку і здійснення оперативного контролю над витратами сировини на виробництво готової молочної продукції та напівфабрикатів власного виробництва доцільно структурувати так (табл. 1).

Упровадження вищенаведеної форми зведеної внутрішньогосподарської звітності у

практику управлінського обліку молокопереробних підприємств дає можливість структурувати релевантні інформаційні масиви інформації для прийняття управлінських рішень.

Звітність, на нашу думку, повинна містити виробничо-управлінський звіт центру відповідальності; зведений виробничо-управлінський звіт за центрами відповідальності.

Управлінський звіт центру відповідальності складається за кожним переділом, циклом виробничої діяльності або в цілому за підрозділом.

У вищезазначеному звіті з'єднані можливості: використання будь-якого з методів виробничого і систем управлінського обліку витрат і методів калькулювання собівартості

Таблиця 1

**Структура журналу ведення оперативного управлінського обліку і здійснення оперативного контролю над витратами сировини на виробництво готової продукції та напівфабрикатів**

Номер розділу	Назва розділу	Зміст	Щоденна виробнича звітність, що є базою звіту	Первинна документація, (використовується під час розробки звітності)
1.	Рух молока- сировини	Узагальнюються та аналізуються кількісні та фізико-хімічні показники: надходження молока- сировини від постачальників сільськогосподарської продукції; фактичне відвантаження апаратного цеху для підготовки до подальшого використання, втрати при прийомі вихідної сировини, залишки на початок і кінець звітного періоду	Журнал виробничого контролю, оформлюваний щодня за результатами роботи цеху прийому молока	Реєстр із заготівлі сировини – молока, журнал обліку надходження сировини-молока, товарно-транспортні накладні постачальників сільськогосподарської продукції, журнали лабораторних вимірювань
2.	Витрати молока- сировини на виробництво продукції	Узагальнюються та аналізуються кількісні та фізико- хімічні показники витрати нормалізованих сумішей і нормалізованих вершків на виробництво молочної продукції по всьому асортименту продукції	Журнал виробничого контролю, оформлюваний щодня за результатами роботи апаратного цеху	Рецептури за видами молочної продукції; затверджені на підприємстві норми витрат сировини, матеріальних ресурсів, утрат; журнали лабораторних вимірювань
3.	Обсяги готової продукції	Узагальнюються та аналізуються кількісні та фізико-хімічні показники витрат на конкретний вид молочної продукції з виявленням нормативних і фактичних витрат під час виробництва	Журнал виробничого контролю, оформлюваний щодня за результатами роботи цехів, що виготовляють молочну продукцію	Рецептури за видами молочної продукції; затверджені на підприємстві норми витрат сировини, матеріальних ресурсів, утрат; журнали лабораторних вимірювань

*Джерело: авторська розробка*

продукції (робіт, послуг); організації обліку за будь-якими обраними з усього розмаїття об'єктами обліку витрат залежно від прийнятої методології ієрархічного рівня узагальнення витрат тощо.

Даний реєстр (звіт) складається з трьох розділів. Перший розділ призначений для відображення нормативних витрат, відхилень фактичних витрат від нормативних і фактичних витрат та інших показників виробництва.

При цьому витрати тут відображаються за статтями витрат за розробленою номенклатурою. У другому розділі, відповідно, за графами відображається вихід продукції з урахуванням її якості. У даному розділі відображається також цехова собівартість кожного виду продукції. Третій розділ призначений для відображення, контролю й аналізу результатів виробництва продукції: відхилень змінних, умовно-змінних і постійних витрат від нормативів за видами продукції, технологічного переділу, циклу виробництва, центру відповідальності за місяць і з початку року; вартості одержаної продукції в оцінці за внутрішньогосподарськими трансфертними цінами; маржинального доходу і прибутку центру відповідальності для оцінки ефективності його діяльності.

Відхилення від нормативу витрат та інших показників відображають у звіті на підставі даних витратних документів. По суті, даний звіт може бути використаний також для контролю виконання бюджетів виробництва центрами відповідальності, а також точки беззбитковості виробництва на кожному етапі (стадії виробництва) календарного виробничого циклу. Вищезазначене досягається завдяки розробленій класифікації статей витрат, що, безумовно, сприяє прийняттю оперативних управлінських рішень із підвищення ефективності виробництва продукції за відповідними місцями виникнення витрат, їх носіям і центрам відповідальності.

Зведений управлінський звіт за центрами відповідальності складається у відповідному підрозділі підприємства наприкінці звітного

періоду по всіх цехах на підставі даних управлінських звітів усіх центрів відповідальності.

Після ретельної перевірки та звірки даних зведеного виробничо-управлінського звіту з даними відповідних звітів підрозділів один примірник звіту передається керівництву організації для прийняття управлінських рішень.

Проблема формування системи управлінської звітності молокопереробних підприємств в даний період часу набуває особливої гостроти, оскільки саме звітність стає інформаційним фундаментом для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру, яких вимагає сучасний стан галузі, зумовлений необхідністю пошуку нових напрямів збуту, зокрема виходу на європейський та азійський ринки.

**Висновки з цього дослідження.** Управлінський облік є надважливим елементом інформаційної системи підприємств, з облікової точки зору являє собою самостійний обліково-управлінський механізм, що фактично стає верхівкою облікової системи.

Звітність має двоїтий характер: по-перше, це система взаємопов'язаних показників, які характеризують умови і результати діяльності підприємства або його складових елементів (сфер (сегментів) бізнесу) за минулий період; по-друге, звітність – це система документів, які забезпечують належну інформаційну підтримку процесу управління.

На вітчизняних молокопереробних підприємствах різної форми власності та підпорядкування внутрішні звіти складаються у табличній, графічній і текстовій формах. Таблична форма подання внутрішньої звітності є найбільш прийнятною і для укладачів, і для користувачів.

Із метою підвищення рівня інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень на вітчизняних молокопереробних підприємствах доцільно використовувати розроблені форми внутрішньої управлінської звітності: виробничо-управлінський звіт центру відповідальності; зведений виробничо-управлінський звіт за центрами відповідальності.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : [монографія] / В.В. Сопко, М.М. Бенько, О.М. Гончаренко [та ін.] ; за заг. ред. В.В. Сопко. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 456 с.
2. Слободняк І.А. К вопросу об индивидуальной бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 42(192). – С. 28–37.
3. Лень В.С. Управлінський облік : [навч. посіб.] / В.С. Лень ; 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
4. Атамас П.Й. Управлінський облік : [навч. посіб.] / П.Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.



5. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : [навч. посіб. для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
7. Слободняк И.А. Методология формирования информации бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 44(194). – С. 17–24.
8. Костюкова Е.И. Особенности формирования внутренней управленческой отчетности в рыболовческих организациях / Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 43(193). – С. 35–43.
9. Писаренко Т.М. Послідовність впровадження управлінської звітності на промисловому підприємстві / Т.М. Писаренко // Зб. наук. пр. Таврійськ. держ. агротехнолог. ун-ту. Серія «Економічні науки». – Мелітополь : Люкс, 2013. – № 1(21). – Т. 2. – С. 226–232.