

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.9.7](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.9.7)

УДК 657.6

*О. А. Мошківська,
доктор економічних наук, професор кафедри обліку та оподаткування
Київський національний торговельно-економічний університет
ORCID: 0000-0002-1176-9478*

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ЇЇ ФОРМУВАННЯ

*Olena Moshkovska
Doctor of Economics, Professor of the Department of Accounting and Taxation
Kyiv National Trade and Economic University*

MANAGEMENT REPORT ON DAIRY ENTERPRISES AND ITS FORMATION

Метою статті є визначення теоретико-практичних засад формування управлінської звітності на вітчизняних молокопереробних підприємствах. Переваги цієї форми звітності для процесу управління та планування в сфері виробництва молочної продукції є безсумнівними оскільки вона комплексно відображає фактичні результати виробничої, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, орієнтована не на стандартизовану форму звітності, а на реальні потреби управління, що надає можливість звертатися до різноманітної економічної, фінансової, маркетингової, кадрової інформації, яка в певний момент буває потрібна управлінському персоналу.

Впровадження у діяльність молокопереробних підприємств запропонованої у статті системи внутрішньогосподарської звітності підвищить рівень структурування релевантних інформаційних масивів інформації для прийняття управлінських рішень, а також буде сприяти підвищенню інформаційного наповнення процесу управління та планування.

The purpose of the article is to determine the theoretical and practical basis for the formation of management reporting at domestic dairy enterprises.

The relevance of this problem is due to the fact that internal users of accounting information, which are the organization's management services, use reporting data to evaluate the implementation of the plan, analyze the property and financial situation of the organization, plan and forecast its activities, and substantiate management decisions.

In the financial, statistical and tax reporting, there are no detailed and specific information necessary for internal users about the state and results of the organization's business activity that are presented in the management reporting, therefore it has a special place in the system of information about the organization's activities.

From the point of view of documentary and regulatory support of management accounting, this form has an informal structure of objects, focused not on a standardized form of reporting, but on the real needs of management, which makes it possible to access a variety of economic, financial, marketing, personnel information, which at some point management personnel are needed

In contrast to accounting, statistical and tax reporting, this form of reporting is more informative and operational, which determines its most important place in the system of management and planning of the enterprise.

In order to form a management reporting system, the dairy processing plant must carefully agree on the list of reports with dairy production processes, which allows to determine the sequence of development of reports aimed at accounting for resource costs in accordance with the stages of production activities and technological processes. At the same time, the created accounting forms should be carefully structured in order to have the highest information content and be easy to use. The implementation of the dairy enterprise proposed in the article of the internal reporting system will increase the level of structuring of relevant information arrays for management decisions, and will also help to increase the information content of the management and planning process.

Ключові слова: управлінський облік; звітність; молокопереробні підприємства; формування; управління; форми; принципи.

Keywords: management accounting; reporting; dairies; formation; management; forms; principles.

Постановка проблеми. В даний період часу перед системою управлінського обліку постає проблема підвищення якості, повноти та достовірності даних управлінської звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері управління молокопереробними підприємствами.

Актуальність даної проблеми пов'язана із тим, що внутрішні користувачі облікової інформації, в якості яких виступають управлінські служби підприємства, використовують дані звітності для оцінки виконання плану, аналізу майнового і фінансового стану суб'єкту господарювання, планування і прогнозування його діяльності, обґрунтування управлінських рішень. Відсутні у фінансовій, статистичній та податковій звітності, але необхідні внутрішнім користувачам докладні і конкретні відомості про стан і результати господарської діяльності організації надаються в управлінській звітності, якій належить особливе місце в системі звітної інформації про діяльність підприємства. На відміну від фінансової, статистичної та податкової звітності вищезазначена форма звітності є більш інформативною і оперативною, що обумовлює її важливе місце в системі управління та планування діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні засади формування внутрішньої управлінської звітності на підприємствах різних сфер діяльності розглядали Безверхий К. В., Бутинець Ф.Ф., Карпова Т.П., Кузнецова С.А., Куцик П.О., Нагірська К.С., Нападовська Л.В., Позов А. Х., Пушкар М.С., Озеран В.О. та інші.

Проблеми формування та використання звітності на молокопереробних підприємствах, як правило, в плані обліку витрат, вивчали Вільчинська Н.Л., Качалай В. В., Телегіна А. В., Травінська С. та інші.

Відаючи належне вищезгаданім науковцям, слід зазначити, що існуючим розробкам у сфері управлінської звітності не вистачає теоретико – практичного обґрунтування її формування та використання на підприємствах молокопереробної промисловості, а у науковій літературі все ще не склалося єдиного бачення засад розробки управлінської звітності в цій сфері господарства.

Т.ч., **метою статті** є визначення теоретики – практичних засад формування управлінської звітності на молокопереробних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. За сучасних умов успішна фінансово-господарська діяльність молокопереробних підприємств визначається ефективністю, підвищення якої вимагає вдосконалення інформаційного забезпечення управління виробництвом. Джерелом якісної інформації, що забезпечує прийняття управлінських рішень, є форма звітності, яка має бути належно організована і структурована. Дослідники [1, 4, 6] зазначають, що внутрішня управлінська звітність – це форма подання інформації, важливої для вибору певного варіанта дій з безлічі альтернативних. Вона може містити дані, що характеризують фактичні результати виробничої, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства загалом та в розрізі окремих структурних підрозділів як за минулий період, так і на конкретний момент часу.

Також внутрішня управлінська звітність може містити результати аналізу внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на досягнення визначених цілей, а також планові та прогнозні показники діяльності суб'єктів господарювання на майбутній період [5].

Слід зазначити, що внутрішня управлінська звітність не регулюється законодавчими і нормативними актами, отже ця форма обліку має неформалізовану структуру, орієнтовану не на стандартизовану форму звітності, а на реальні потреби управління, що дає можливість звертатися до різноманітної економічної, фінансової, маркетингової, кадрової інформації, яка в певний момент буває потрібна управлінському персоналу. Саме тому найважливішими вимогами до системи управлінської звітності є точність, всебічність, зручність із точки зору сприйняття інформації, регулярність її складання та своєчасність одержання керівництвом підприємства та керівниками відповідних підрозділів.

Поряд із цим, з огляду на специфіку вищезазначеної системи обліку та звітності, складно остаточно окреслити всі можливі облікові показники внаслідок значної кількості економічних, фінансових та нефінансових аспектів, які стають об'єктом обліку, слугують підвищенню виваженості прийняття управлінських рішень.

Загалом систему обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності та порядок її формування варто відобразити у вигляді наступної схеми (рис. 1).

З наведеної схеми доцільно зробити висновок, що управлінська звітність формується на основі об'єктивних вимог, яким повинен відповідати певний документ. Тобто, в документі - звіті мають міститись точні реквізити, що дають змогу його ідентифікувати. Вищезазначений документ має бути поданий у належній формі (таблиця, діаграма, графік), яка надає можливість якнайповніше сприйняти інформацію, і він 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 (менеджерів) щодо форми її подання.

Проведений аналіз форм упроваджені на вітчизняних молокопереробних підприємствах управлінської звітності, свідчить, що внутрішні звіти зазвичай складаються у табличній, графічній або текстовій формах.

Таблична форма подання внутрішньої звітності є найбільш прийнятною як для укладачів, так і для користувачів. Більша частина внутрішньої звітної інформації виражається цифровими показниками, які найзручніше подавати в табличній формі. Для пояснень до звіту інколи додається записка з коментарями і розкриттям основних показників.

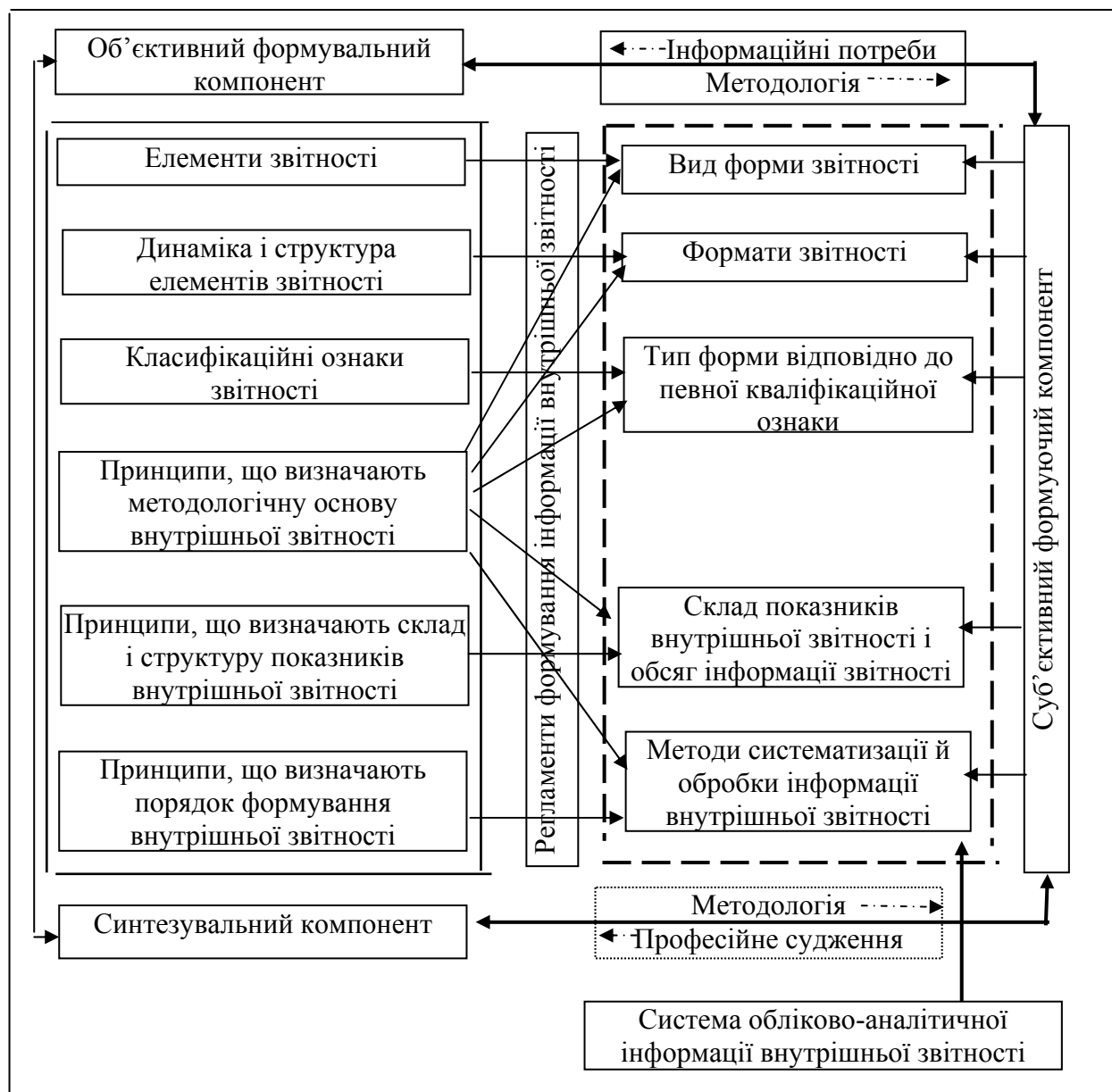


Рис. 1. Формування системи обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності
(складено автором)

Графічна форма подання даних є найбільш наочною, проте вона майже не використовується у практиці роботи молокопереробних підприємств. Річ у тім, що відображення значної кількості показників у графічному форматі ускладнює сприйняття інформації. Багато цифр, як уже зазначалось, зручніше подавати в табличній формі.

Текстова форма подання інформації застосовується у разі відсутності цифрової інформації або коли до цифрової інформації потрібен коментар. Отже, порядок формування звітності необхідно розглядати у плані

зручності сприйняття інформації в тій чи іншій ситуації відображення руху інформаційного потоку з урахуванням принципів формування показників внутрішньої управлінської звітності.

Система обліково-аналітичної інформації за допомогою реалізації принципів формування показників внутрішньої управлінської звітності об'єднує суб'єктивну й об'єктивну формувальні компоненти системи в єдине ціле. При цьому визначення виду форми внутрішньої управлінської звітності не є значною практичною проблемою, оскільки набір основних елементів звітності не такий широкий, і внутрішні користувачі інформації можуть чітко в найбільш загальному вигляді сформулювати свої вимоги саме в частині елементів звітності. Більш складними тут постають питання визначення формату внутрішньої звітності, її типу згідно з класифікаційною ознакою, а також набору показників, включених у кожен форму внутрішньої звітності.

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

Вимоги до побудови і змісту внутрішньої звітності, вироблені наукою і практикою, характеризують саму суть даного елемента управлінського обліку, причому мають значення як формальні, так і суттєві вимоги.

До складу формальних вимог щодо внутрішньої звітності слід віднести:

- доцільність – інформація має бути актуальною та відповідати практичним потребам керівництва;
- об'єктивність і точність – інформація не повинна містити суб'єктивної думки й власних оцінок експерта, що не обґрунтована відповідними фактами;
- оперативність звітності полягає в тому, що вона має надаватися в строк, який забезпечить своєчасність прийняття управлінських рішень;
- стислість та універсальність – у звітності не має бути зайвої, надмірної інформації, цю інформацію можливо використовувати для роботи різних центрів відповідальності.

З метою формування системи управлінської звітності на молокопереробному підприємстві необхідно ретельно узгодити перелік звітів з процесами виробництва молочної продукції, у зв'язку з чим, рекомендуються послідовність розробки звітів, метою яких є облік витрат ресурсів відповідно до етапів виробничої діяльності та технологічних процесів (рис. 2).



Рис. 2. Послідовність розробки звітів із обліку витрат ресурсів відповідно етапів виробничої діяльності та технологічних процесів виробництва молочної продукції
(складено автором)

Дані форми обліку мають бути ретельно структуровані із тим, щоб мати найвищу інформаційну наповненість та бути зручними для застосування.

Так, Журнал ведення оперативного управлінського обліку і здійснення оперативного контролю за витратами сировини на виробництво готової продукції та напівфабрикатів доцільно структурувати в наступний спосіб (табл. 1).

Таблиця 1.

Структура Журналу ведення оперативного управлінського обліку і здійснення оперативного контролю за витратами сировини на виробництво готової продукції та напівфабрикатів

№ розділу	Назва розділу	Зміст	Щоденна виробнича звітність, що є основою звіту	Первинна документація, (використовується для розробки звітності)
1	Рух молока-сировини	Узагальнюються та аналізуються кількісні та фізико-хімічні показники: надходження сировини-молока від постачальників сільськогосподарської продукції; фактичне його відвантаження з апаратного цеху для підготовки до дальшого використання, втрати під час приймання вихідної сировини, залишки на початок і кінець звітного періоду	Журнал виробничого контролю, оформлюваний щодня за результатами роботи цеху приймання 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 на підготовку нормалізованих сумішей і нормалізованих вершків для виробництва молочної продукції за всім асортиментом продукції	Журнал виробничого контролю, оформлюваний щодня за результатами роботи апаратного цеху	Рецептури за видами молочної продукції; затвержені на підприємстві норми витрат сировини, матеріальних ресурсів, втрат; 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; затвержені на підприємстві норми витрат сировини, матеріальних ресурсів, втрат; журнали лабораторних вимірювань

(розроблено автором)

Безумовно, система внутрішньої звітності має бути бездоганно сформована. З погляду системного підходу основними етапами формування показників внутрішньої управлінської звітності є:

1. Визначення суб'єктів, що беруть участь у формуванні обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності і використовують інформацію внутрішньої управлінської звітності.

2. Визначення об'єктів, інформація про які має бути подана у внутрішній управлінській звітності.

3. Формування каналів надходження економічної інформації з метою створення на її основі системи обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності.

4. Розробка засобів подання результатів фінансово-господарської діяльності підприємства як системи показників, що характеризують зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства.

5. Побудова узагальноної моделі фінансово-господарської діяльності підприємства за допомогою використання системи показників внутрішньої управлінської звітності.

6. Дослідження чутливості моделі фінансово-господарської діяльності підприємства до зміни складових її параметрів стосовно зовнішнього і внутрішнього середовища.

7. Контроль основних параметрів на кожному з перелічених раніше етапів, а також контроль у цілому комплексу 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. На даному етапі має забезпечуватися дотримання наступних принципів формування системи обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності: кількісної оцінки, контролю, гнучкості проте однорідної структури, послідовності та порівнянності, наочності й аналітичності, оперативності.

Важливо зауважити, що склад управлінської звітності, а також ступінь деталізації залежать від того, кому надається інформація. Найбільш загальні дані призначені для корпоративного рівня, більш деталізовані

дані про стан діяльності надходять до менеджерів, а максимально докладна інформація надається керівникам функціональних підрозділів. Для раціональної побудови виробничо-управлінських звітів, з метою запобігання дублюванню доцільно розмежовувати їх різновиди. У даний період часу вирізняють наступні види звітів:

1. Обов'язкові (передбачені системою управлінського документообігу підприємства) і додаткові (складаються залежно від потреби управління) звіти. Під час реформування нормативної бази на молокопереробних підприємствах комплекс первинної нормативної документації має містити групи обов'язкових до застосування документів.

Слід зазначити, що управлінськими звітами зазвичай є Звіт про рух грошових коштів, Звіт про прибутки і збитки, а також управлінський Баланс. Аналіз фінансово-господарської діяльності на основі управлінської звітності дозволяє виявити проблеми підприємства, тенденції його фінансового стану на перспективу.

2. Оперативні, що являють собою сукупність даних, що розробляються у певний момент часу за потреб керівництва молокопереробного підприємства, в яких агреговані показники (фактичне значення показників), порівняльні (зіставлення показників – фактичних і планових, фактичних і базових, фактичних і аналогічних за галуззю).

Впровадження наведеної системи внутрішньогосподарської звітності у практику управлінського обліку молокопереробних підприємств уможливить структурування релевантних інформаційних масивів інформації для прийняття управлінських рішень на молокопереробних підприємствах України.

Висновки з даного дослідження. Проведене дослідження дало змогу дійти наступних висновків:

1. Внутрішня управлінська звітність являє форму подання інформації, важливої для вибору певного варіанта дій з безлічі альтернативних, може містити дані, що характеризують фактичні результати виробничої, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, результати аналізу внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на досягнення накреслених цілей, а також планові та прогнозні показники діяльності підприємства.

2. Внутрішня управлінська звітність має неформалізовану структуру об'єктів, орієнтовану не на стандартизовану форму звітності, а на реальні потреби управління, що дає можливість звертатися до різноманітної економічної, фінансової, маркетингової, кадрової інформації, яка в конкретний період часу є потрібною управлінському персоналу.

3. На молокопереробному підприємстві, з метою формування системи управлінської звітності, необхідно ретельно узгодити перелік звітів з процесами виробництва молочної продукції, що дозволить визначити послідовність розробки звітів, метою яких є облік витрат ресурсів відповідно етапів виробничої діяльності та технологічних процесів. При цьому створені форми обліку мають бути ретельно структуровані із тим, щоб мати найвищу інформаційну наповненість та бути зручними для застосування.

4. Впровадження у діяльність молокопереробних підприємств запропонованої у статті системи внутрішньогосподарської звітності підвищить рівень структурування релевантних інформаційних масивів інформації для прийняття управлінських рішень, а також буде сприяти підвищенню інформаційного наповнення процесу управління та планування.

Список літератури.

1. Безверхий К. В. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності підприємства / К. В. Безверхий // Економіка: теорія та практика. – 2015. – № 2. – С. 49-55.
2. Вільчинська Н. Л. Формування структури капіталу молокопереробних підприємств / Н. Л. Вільчинська // Економіка. Менеджмент. Бізнес. – 2015. – № 1. – С. 183-188.
3. Качалай В. В. Облік і аналіз витрат виробництва на молокопереробних підприємствах / В. В. Качалай // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 1. – С. 451-456.
4. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування / С. Я. Король // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 325-331
5. Кузнецова С. А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери / С. А. Кузнецова // Економічний нобелівський вісник. – 2014. – № 1(7). – С. 270-279.
6. Куцик П. О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства / П. О. Куцик // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. – С. 248-254.
7. Позов А. Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / А. Х. Позов. – К., 2013. – 22 с.
8. Телегіна А. В. Особливості побудови системи обліку витрат виробництва на підприємствах молочної промисловості / А. В. Телегіна // Управління розвитком. – 2014. – № 9. – С. 98-101.
9. Травінська С. Особливості ведення обліку поточних зобов'язань на молокопереробних підприємствах / С. Травінська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 4. – С. 11-18.

References.

1. Bezverkhyy K. V. (2015). "Formation of Internal (Management) Reporting of the Enterprise". *Ekonomika: teoriya ta praktyka*, vol. 2, pp. 49-55.
2. Vil'chyn's'ka N. L. (2015). "Formation of capital structure of dairy enterprises *Ekonomika*". *Menedzhment. Biznes*, vol. 1, pp. 183-188.

3. Kachalay V. V. (2015). "Accounting and analysis of production costs at dairy enterprises". Aktual'ni problemy ekonomiky, vol. 1, pp. 451-456.
4. Korol' S. YA. (2014). "Management reporting: the essence and algorithm of formation". Biznes Inform, vol. 7, pp. 325-331.
5. Kuznetsova S. A. (2014). "Integrated Management Reporting: Global Challenges and Local Solutions in the Noosphere". Ekonomichnyy nobelivs'kyy visnyk, vol. 1(7), pp. 270-279.
6. Kutsyk P. O. (2014). "Modern interpretation, composition and peculiarities of formation of management reports of the enterprise". Visnyk Natsional'noho universytetu "L'vivs'ka politekhnika". Menedzhment ta pidpryyemnytstvo v Ukrayini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku, vol. 797, pp. 248-254.
7. Pozov A. KH. (2013). "Formation of internal economic (management) reporting of industrial enterprises": abstract: Thesis. dys. ... kand. ekon. nauk: spets. 08.00.09 «Bukhhalters'kyy oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoyi diyal'nosti)», Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine.
8. Tyelyehina A. V. (2014). "Peculiarities of Construction of the Production Cost Accounting System at the Dairy Enterprises". Upravlinnya rozvytkom, vol. 9, pp. 98-101.
9. Travins'ka S. (2014). "Peculiarities of keeping records of current liabilities at dairies". Bukhhalters'kyy oblik i audyt, vol. 4, pp. 11-18.

Стаття надійшла до редакції 20.09.2019 р.