

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ**

**НАКАЗНЮК Оксана Анатоліївна**

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В  
АГРАРНИХ ФОРМУВАННЯХ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку та оподаткування

в галузях економіки

Гудзенко Наталія Миколаївна

ВІННИЦЯ – 2019

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Система планування сучасного підприємства є важливою складовою фінансово-економічного механізму, який відповідає за внутрішню структурну гармонійність, цілісність та узгодженість апарату керування, стійкий розвиток в умовах конкурентного середовища. Особливої уваги для дослідження заслуговує аграрний сектор економіки, насичений складними взаємопов'язаними параметрами роботи й механізмами взаємодії підсистем для формування інформаційно-аналітичної бази. На рівні підрозділів аграрного підприємства досить часто відсутні такі важливі функції, як аналіз, планування, контроль за доходами та витратами. Також бракує інформаційної підтримки, яка б регулювала відносини з підприємством та відповідала вимогам господарств.

Удосконалення управління супроводжується підвищенням потреб до оперативності та достовірності інформації на кожному рівні управління. Одним із варіантів вирішення цих проблем є перехід до децентралізованої системи управління, що дасть змогу керівникам різних рівнів управління приймати рішення, розподілити відповідальність стосовно планування та контролю доходів і витрат. Цим вимогам відповідає структура, яка функціонує на основі центрів відповідальності.

Управління за допомогою центрів відповідальності спрямоване на активізацію внутрішніх організаційно-економічних чинників ефективності. Тому, для покращення організаційної структури підприємств, необхідно організувати ефективну систему внутрігосподарського обліку, планування, організації, мотивації та контролю, використовуючи позитивний досвід роботи сільськогосподарських підприємств в умовах внутрігосподарського розрахунку й ринкової економіки.

Центри відповідальності є на кожному підприємстві. Від того на скільки раціонально організована їх взаємодія, чи буде якісною і доцільною інформація, що подається ними у звітах, залежить ефективність діяльності усього підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Велику увагу проблемам організації обліку за центрами відповідальності приділили вчені-економісти: Івашкевич В.Б., Голов С.Ф., Нападовська Л.В., Сопко В.В., Хомин П.Я., Чумаченко М.Г. та ін. Вперше концепцію обліку витрат за «центрами відповідальності» сформулював Джон А.Хіггінс. З роками ряд провідних іноземних науковців поглиблювали та вдосконалювали цю концепцію. Проте, на сьогоднішній день не врегульованими залишається ще цілий ряд питань обліку витрат і доходів за центрами відповідальності.

Основною проблемою впровадження обліку за центрами відповідальності в аграрних формуваннях є відсутність розроблених методик оцінки результатів діяльності підрозділів, що повинні включати в себе внутрішню звітність центру відповідальності, планування результатів і власне оцінювання діяльності, що обумовило вибір теми дослідження і її актуальність.

**Інформаційну базу дослідження** становлять нормативно-законодавчі акти, положення національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, що висвітлюють особливості організації обліку та контролю за центрами відповідальності, матеріали періодичних видань і наукових конференцій, офіційні статистичні збірники, дані обліку та звітності сільськогосподарських підприємств Вінницької області.

**Мета і завдання дослідження** є виявлення теоретико-методичних засад обліку та контролю за центрами відповідальності, як засобу інформаційного забезпечення управління підрозділами та розробка практичних рекомендацій щодо його організації в аграрних формуваннях.

Для досягнення поставленої мети передбачено вирішення таких завдань:

- дослідити поняття «центр відповідальності» та визначити умови та особливості його виділення та функціонування в аграрних формуваннях, що впливають на облік, планування і звітність;
- з'ясувати підходи до класифікації центрів відповідальності за різними ознаками для потреб побудови системи обліку та контролю;
- вивчити особливості організації обліку та контролю за центрами відповідальності в аграрних формуваннях, систему бюджетів

як складової організації обліку за центрами відповідальності для підвищення якості отримуваної інформації про діяльність підрозділу;

- дослідити систему оцінки результатів діяльності за центрами відповідальності в аграрних формуваннях з метою визначення ефективності їх діяльності.

**Об'єктом дослідження** є організація і методика обліку та контролю діяльності підрозділів в аграрних формуваннях Тростянецького району Вінницької області (СТОВ «Тростянчик» с. Тростянчик, АКПП «Перемога» с. Летківка, СТОВ «Ульянівське» с. Капустяни, ПРаТ «Зернопродукт МХП» Гордіївська філія, с. Гордіївка).

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, організаційних та практичних засад обліку за центрами відповідальності в аграрних формуваннях.

В основу теоретичних і методичних досліджень покладено загальнонаукові методичні прийоми пізнання фактів господарського життя, серед яких аналіз, синтез, моделювання, порівняння, групування, конкретизація. Застосовуються окремі методичні прийоми статистики та економічного аналізу. Теоретичні узагальнення, групування, порівняння використовувалися для розкриття сутності поняття «центр відповідальності». Для уточнення класифікації центрів відповідальності застосовувались абстрактно-логічний метод і метод причинно-наслідкового зв'язку.

**Наукова цінність одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні положень обліку і контролю діяльності за центрами відповідальності та розробці рекомендацій щодо удосконалення методичного, організаційного та документального забезпечення обліку і контролю в аграрних формуваннях.

Найбільш вагомими результатами досліджень полягають в наступному:

**удосконалено:**

- підходи, що вимагають виділення центрів відповідальності в аграрних формуваннях та їх класифікацію
- організацію обліку та контролю в аграрних формуваннях, що виділяють центри відповідальності;

**дістали подальший розвиток:**

- уточнення визначення «центр відповідальності», як підрозділу підприємства (його сегменту), керівник якого має право приймати рішення певного рівня і несе відповідальність за нього, а також зобов'язаний складати періодичні звіти про результати діяльності центру;
- система оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності в аграрних формуваннях шляхом застосування внутрішніх аналітичних рахунків;
- структура системи внутрішнього контролю в розрізі центрів відповідальності та його інформаційне забезпечення і механізм реалізації використання результатів для прийняття управлінських рішень, що забезпечує зворотний зв'язок на всіх етапах управління витратами.

**Апробація результатів роботи.** Основні положення магістерської роботи знайшли відображення в доповідях на конференціях.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В АГРАРНОМУ ВИРОБНИЦТВІ

### 1.1. Сутність та значення управління витратами за центрами відповідальності

Перехід до ринкової економіки обумовлює підвищення ролі управлінського обліку в діяльності підприємств. Суттєво зростає інтерес керівників підприємств до облікової інформації, яка б допомагала їм при плануванні, контролі і прийнятті управлінських рішень. Надання такої інформації внутрішнім користувачам організації є основною задачею управлінського обліку [4].

Останнім часом, в умовах загострення конкуренції та низької платоспроможності споживачів продукції, керівництво вітчизняних підприємств, з метою підвищення прибутків, почало шукати шляхи зниження витрат виробництва. Базуючись на обліковій інформації про розмір і види витрат, керівництво підприємства одержує відомості про використання ресурсів, формування собівартості продукції. В результаті адміністрація отримує можливість здійснювати контроль і планування різних господарських показників, аналізувати відхилення від запланованих величин, а значить і приймати обгрунтовані управлінські рішення. Одним із напрямків управлінського обліку є надання допомоги керівництву підприємства в управлінні витратами. Серед різних методів, які використовує управлінський облік для управління затратами, велике значення для функціонування підприємств має облік за центрами відповідальності (ЦВ) [11].

Створення на підприємстві ЦВ та ведення аналітичного обліку витрат у розрізі цих центрів дозволяє вирішити ряд проблем, з котрими зіштовхуються вітчизняні середні та великі підприємства при здійсненні управління і контролю за господарською діяльністю виробничих підрозділів. Облік за ЦВ допомагає не тільки виявити загальну суму економії або перевитрат різних ресурсів, але і точно визначити, на якій ділянці і через чю провину допущено

перевитрату або кому належить заслуга в досягненні економії, сприяє підвищенню рівня відповідальності керівників підрозділів, одночасно, більшій свободі та ініціативі в прийнятті тих або інших управлінських рішень. Тому здійснення обліку витрат за ЦВ є об'єктивною необхідністю [11].

Досягнення росту прибутковості підприємства можна забезпечити шляхом вдосконалення його організаційно-економічного механізму на основі широкого застосування принципів і форм внутрігосподарської децентралізації обліку та управління. Децентралізація управлінського процесу дає можливість виявляти ефективність діяльності кожного структурного підрозділу. Процес управління структурними відповідальними підрозділами забезпечує інформаційна база обліку, аналізу та контролю, що у сукупності формує систему центрів відповідальності господарюючого суб'єкта [33].

Основними завданнями децентралізації управління є звільнення керівництва від вирішення оперативних питань і акцентування його уваги на глобальних проблемах, підвищення оперативності прийняття поточних рішень, підвищення кваліфікаційного рівня і набуття досвіду керівної роботи менеджерами нижчих ланок. Суб'єктом децентралізованої системи управління постає центр відповідальності.

У економічній енциклопедії центр відповідальності визначено як структурний підрозділ (декілька підрозділів) з певним ступенем автономності, менеджери якого відповідають перед керівництвом підприємства за реалізацію поставлених цілей і дотримання визначених лімітів витрат [35]. Проте, незважаючи на те, що у сучасній науковій літературі методика управління й обліку за центрами відповідальності викладена достатньо широко:

- облік за центрами відповідальності не досліджувався із застосуванням системного підходу, а лише як окремі елементи, що визначають процес управління підприємством;
- відсутні єдині організаційні підходи, категоріальні поняття постулати та закони, що характеризують управління за центрами відповідальності як структуровану величину.

П.Й. Атамас, зазначає, що сукупність центрів відповідальності і зв'язків між ними утворюють фінансову структуру підприємства. Крім цього він виділяє в центрах відповідальності можливість для усунення недоліків, які виникатимуть при децентралізації управління, а саме: ускладнення координації діяльності підрозділів, можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції між окремими керівниками підрозділів, зростання витрат на управління [4].

Аналізуючи перспективи і подальший розвиток процесу управління підприємством, Гаценко О.П. зазначає, що «майбутнє має належати децентралізованому управлінському обліку», а він має здійснюватись за центрами відповідальності шляхом виділення зон відповідальності згідно з організаційною структурою підприємства [22].

Слід зазначити, що в економічній літературі не існує єдиної думки щодо трактування поняття «центр відповідальності». Концепція центрів та обліку відповідальності вперше була сформульована Джоном А. Хігінсом. На початку 50-х років ХХ вона отримала широке застосування в США, а з часом і в інших країнах [58].

В США визначення центру відповідальності дав Роберт Антоні, який далі в 70-80-х роках ХХ ст. створив сучасну форму управлінського обліку. Він висловлював думку, що центри відповідальності є розділом управлінського обліку, який виконує функцію оперативного контролю і оцінки результатів діяльності. Левицька І.О. на основі узагальнення досліджень зарубіжних науковців зазначає, що центр відповідальності – це організаційна одиниця, яка несе певну відповідальність і має свого керівника». Він висловлював думку, що за центрами відповідальності може проводитись калькуляція для контролю технологічних процесів і діяльності осіб, які в них зайняті [57].

Виходячи із сутності центру відповідальності, основна мета створення системи управління на основі центрів відповідальності полягає у розподілі відповідальності між керівниками нижчих управлінських рівнів, отриманні інформації у розрізі центрів відповідальності підприємства, що дасть змогу здійснювати аналіз та контроль досягнутих результатів за кожним центром та приймати відповідні управлінські рішення. Однак, переважна більшість



елементів не досліджена достатньо глибоко, відсутня інтеграція з практичним впровадженням. Виходячи із сутності центру відповідальності, основна мета створення системи управління на основі центрів відповідальності полягає у розподілі відповідальності між керівниками нижчих управлінських рівнів, отриманні інформації у розрізі центрів відповідальності підприємства, що дасть змогу здійснювати аналіз та контроль досягнутих результатів за кожним центром та приймати відповідні управлінські рішення [50].

На законодавчому рівні поняття «центр відповідальності» не достатньо врегульовано, оскільки відсутня чіткість у його трактуванні в нормативній базі (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Вживання терміну «центр відповідальності» в нормативній базі**

№ п. п	Нормативний акт	Місце застосування
1	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена наказом Мінфіну України № 291 від 30.11.99р.	При описі ведення аналітичного обліку за рахунком 23 "Виробництво" зазначається, що на великих виробництвах аналітичний облік може вестися за центрами відповідальності [36].
2	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку затверджені наказом Мінфіну № 356 від 29.12.2000р.	При опису відомості 5.1 вказано, що інформація про надходження і витрачання виробничих запасів узагальнюється за синтетичними рахунками (субрахунками), за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцями зберігання) та місцями виникнення витрат [62]. В п. 25 при описі відомості 2-м зазначено, «для ведення обліку запасів за центрами відповідальності у гр. 4 записи здійснюються у розрізі матеріально відповідальних осіб, місць зберігання запасів» [62].
3	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» (затверджено наказом Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000р.)	В п. 44 при описі статті "Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції" Звіту про фінансові результати пропонується кількісний облік готової продукції вести за центрами відповідальності [78].

Отже, законодавство визнає існування центрів відповідальності, про що свідчать згадки у вище наведених документах, але затвердженого визначення терміну не має і досі. Цей значний недолік дає змогу керівнику підприємства бути більш вільним у визначенні центрів відповідальності, тобто виділяти їх враховуючи структуру і специфіку свого підприємства. Тобто, якщо встановлювати нормативно затверджене визначення терміну, то воно має бути подане у більш загальному вигляді, без конкретизації меж прав і обов'язків керівників центрів відповідальності, а також вимог щодо розмірів і територіального розміщення підрозділів, яким будуть надаватись права центрів відповідальності.

При оцінці нормативного забезпечення обліку за центрами відповідальності у П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» наведено визначення терміну «господарський сегмент» – це відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших:

- видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- способом отримання доходу (розповсюдження продукції);
- характером виробничого процесу;
- характерними для цієї діяльності ризиками;
- категорією покупців. [79]

Згідно п.5 П(С)БО 29 інформація в бухгалтерському обліку повинна формуватись за господарськими і географічними сегментами, що повинні визначатись підприємством на основі його структури. Сегмент може визнаватись лише тоді, коли він відповідає більшості з 5-ти критеріїв (не менше 3-х з них). Але сегмент є звітним, якщо більше ніж 50% продажу здійснюється зовнішнім покупцям, а його активи, виручка від продажу, фінансові результати становлять не менше 10% відповідних показників усіх сегментів. Тобто, в сегменти можуть бути виділені лише найбільші виробничі підрозділи підприємства, а концепція центрів відповідальності надає статус центрів як виробничим, там і не виробничим підрозділам [79].

Отже, сегмент підприємства – це відокремлена частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду продукції, що відрізняється від інших.

Центри відповідальності мають окремі риси сегментів, оскільки вони різняться між собою видами продукції, характером виробничого процесу і категорією покупців. Як і виділення центрів відповідальності, так і виділення сегментів є внутрішньою справою підприємства і проводиться з врахуванням специфіки його структури і діяльності.

Для сегментування діяльності сільськогосподарських підприємств доцільно на практиці використовувати лише господарські сегменти, оскільки підрозділи розміщуються переважно в одному географічному районі. Сегменти можна виділяти як на основі центрів відповідальності, так і на основі видів виробництв. Також необхідно розкривати інформацію за сегментами в сільському господарстві у розрізі витрат, доходів, фінансових результатів, а інформацію щодо активів і зобов'язань подавати по підприємству в цілому, оскільки сегменти не мають у своїй наявності власних активів та зобов'язань. Ця звітність повинна бути саме управлінською, оскільки повинна бути закритою для зовнішніх користувачів. Згідно П(С)БО 29 підприємства змушені розкривати показники внутрішньогосподарського обліку, які є комерційною таємницею [79].

Відповідно до МСБО 14, на основі якого був розроблений вітчизняний стандарт, звітність за сегментами подають публічні компанії, які виходять на відкритий ринок цінних паперів. За цим стандартом звітним сегментом може бути лише «компонент підприємства, що зазнає ризиків і забезпечує надходження, відмінні від тих, що притаманні іншим сегментам діяльності», тобто на одному підприємстві не може бути підрозділів з однаковими рисами щодо напрямку і специфіки діяльності. Таким чином доведеться укрупнювати підрозділи задля надання їм прав сегменту діяльності. Але, звітними можуть визнаватись і сегменти, що не підходять за розмірами під визначення, що запропоноване у стандарті, тобто це вже має право самостійно вирішувати керівник підприємства враховуючи доцільність подання такої інформації [64].

Більш досконаліше визначення терміну «центр відповідальності» дав М.П. Івенченко, який зауважив, що лише керівник підрозділу має право приймати рішення і лише він несе відповідальність за отримані результати [35]. Але недоліком такого визначення є те, що чітко не визначені межі прав і відповідальності (не вказано за що саме відповідає керівник і права на прийняття рішень якого рівня він має .

В додатку А подано специфічні риси діяльності центрів відповідальності, що впливають на організацію обліку.

На рисунку 1.1 подана схема класифікації центрів відповідальності.

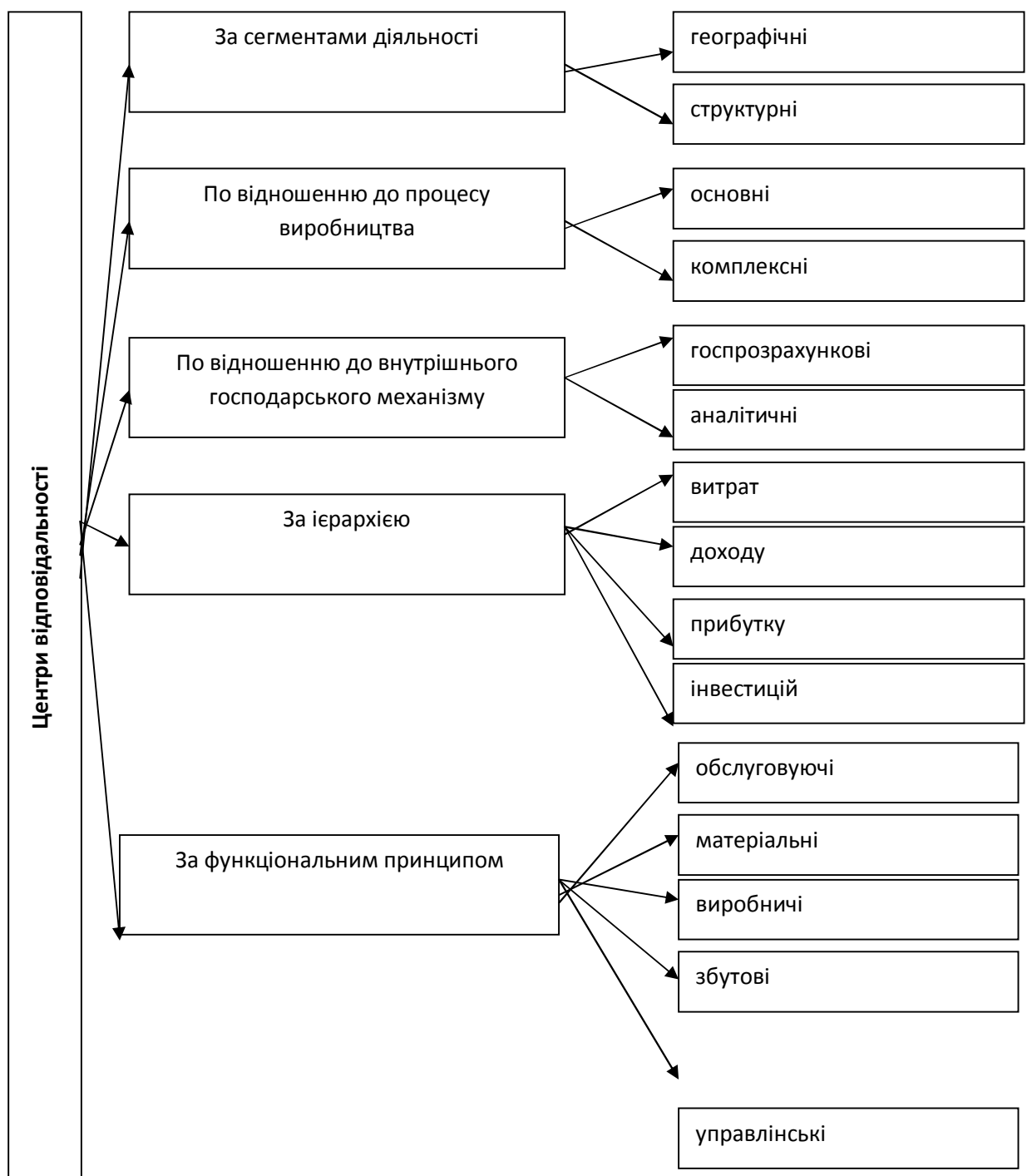


Рис. 1.1 Схеми класифікації центрів відповідальності

Джерело: систематизовано за даними [15, 33, 50]

В географічні центри відповідальності об'єднані кілька підрозділів (сегментів), які різняться своїми функціональними призначеннями, але мають спільне територіальне розташування і мають одного керівника (менеджера). Структурні – це центри відповідальності, що створені за принципом єдності функціональних призначень сегментів, що до них входять. Наприклад, зоотехнік несе відповідальність за тварин, які можуть бути розміщені на кількох фермах в різних місцях.

Основні центри відповідальності забезпечують контроль витрат і доходів в місцях їх виникнення. Функціональні центри поширюють контроль витрат і доходів на багато місць їх виникнення, якщо витрати і доходи формувались під впливом даного центру.

Госпрозрахункові центри відповідальності співпадають з місцями виникнення витрат і доходів, їм належить контроль в момент виникнення. Аналітичні центри не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин, вони створюють системи контролю за окремими видами витрат і доходів. Обслуговуючі центри відповідальності надають послуги іншим центрам підприємства. Матеріальні – здійснюють заготівлю і збереження матеріалів. Виробничі – підрозділи основного і допоміжного виробництва. Управлінські – займаються управлінням підприємства (відділ кадрів, бухгалтерія, юридичний відділ тощо). Збутові – займаються збутом готової продукції [50].

Якщо говорити про будь-який класифікаційний поділ центрів відповідальності, то в наукових працях їх пропонують чимало. Поділяємо думку українських науковців Л.В. Нападовської та Ф.Ф. Бутинця, які пропонують поділ центрів відповідальності на аналітичні та госпрозрахункові. Відповідно до економіки підприємства Нападовська Л.В. розрізняє аналітичні центри – центри економічно не відокремлені, тобто не пов'язані із системою внутрішнього госпрозрахунку; та госпрозрахункові – центри, що забезпечують контроль та облік [13].

Враховуючи вище зазначене можна побудувати таку схему типів центрів відповідальності (рис. 1.2).

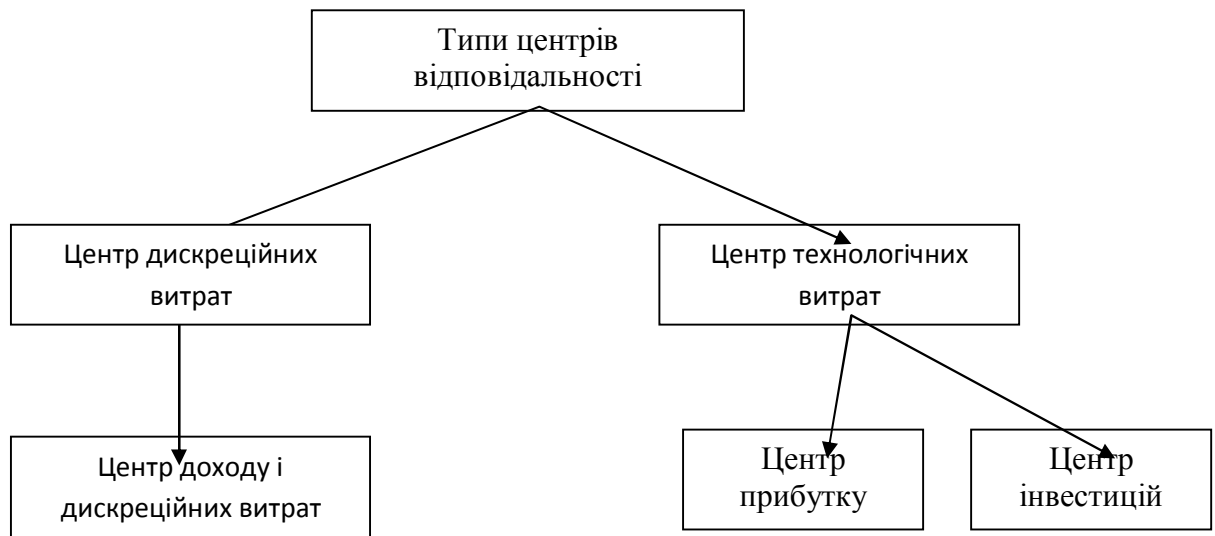


Рис.1.2. Типова схема центрів відповідальності підприємства

Ця схема є найбільш повною, оскільки вона враховує вимоги і особливості діючих підприємств. Але з подальшим розвитком форм господарювання можуть відбутись певні зміни в сторону більшої деталізації центрів відповідальності підприємств або виділення в окремі центри підрозділів з керівниками, що нестимуть відповідальність за інші елементи діяльності ніж витрати, доходи, прибуток чи інвестиції. У зв'язку з цим дана схема може бути розширена [16].

Враховуючи різні підходи до визначення видів центрів відповідальності ця проблема потребує подальшого дослідження і є досить актуальною на сьогоднішній час.

Паралельно з існуванням центрів відповідальності частина науковців виділяє і таке поняття як «центр фінансової відповідальності підприємства». Це структурний підрозділ або група підрозділів, що здійснюють операції, кінцева мета яких – оптимізація прибутку; спроможних безпосередньо впливати на прибутковість; які відповідають за реалізацію встановлених цілей та дотримання рівнів витрат у межах встановлених норм і нормативів. Метою створення центрів фінансової відповідальності є підвищення ефективності управління підрозділами підприємства шляхом узагальнення даних про витрати і доходи кожного центру відповідальності одночасно з наданням керівнику

даного підрозділу прав впливу на результати і, відповідно, несення відповідальності за них [89].

Особливістю виділення центрів фінансової відповідальності, на відміну від центрів відповідальності, є їх цільова спрямованість на прибуток.

При складній структурі підприємств і наявності кількох рівнів центрів відповідальності, коли керівники підрозділів нижчих ланок підпорядковуються не безпосередньо керівнику підприємства, а проміжним керівникам, використовується пірамідальна структура центрів відповідальності. Вона може також бути як і одновидовою, так і багатовидовою. При пірамідальній одновидовій структурі існують центри відповідальності лише одного виду, найчастіше це є центри витрат. Центри відповідальності є кількох рівнів, керівник центру відповідальності нижчого рівня підпорядковується керівнику центру відповідальності вищого рівня, а той вже – керівнику підприємства, залежно від організаційної структури останнього.

Необхідно зазначити, що внаслідок того, що виробнича структура підприємства має динамічний характер, центри відповідальності повинні встановлюватися на певний період і закріплюватися розпорядженнями керівника. Їх аналітична деталізація залежить від доцільності виділення окремих об'єктів з точки зору трудомісткості обліку та можливої ефективності використання інформації, яка отримується. Номенклатуру центрів відповідальності має затверджувати керівництво підприємства, й воно ж має забезпечувати систему кодування, необхідну для організації аналітичного обліку.

Мета будь-якої системи реалізується через її функції. На основі формулювання мети системи управління центрів відповідальності ми виділили наступні її функції [102]:

- інформаційна – забезпечення оперативною, своєчасною і необхідною інформацією про діяльність центрів відповідальності керівників вищих рівнів управління;
- аналітична – інформаційна база для оперативного і стратегічного аналізу діяльності підрозділів і підприємства загалом, аналіз відхилень фактичних показників від запланованих (бюджетних).

- контрольна – поточний контроль за використанням ресурсів, витрат та результатів діяльності структурних підрозділів підприємства;

Виходячи з поняття центру відповідальності як основного елементу системи, сформульовано базові принципи системи центрів відповідальності, до яких відносимо наступні [100]:

- конфіденційність (інформація є закритою для зовнішніх користувачів);
- інформативність (забезпечення внутрішніх користувачів необхідною управлінською інформацією);
- доречність (децентралізована інформація дає змогу отримувати лише систематизовану та необхідну інформацію);
- адресність (центр відповідає лише за контрольовані ним показники);
- відповідальність за прийняття рішень (за результати рішень відповідає конкретна особа).

Ефективність центру відповідальності визначається двома параметрами:

- • досягненням певних цілей;
- • ефективністю використання ресурсів.

При цьому найбільш ефективним є центр відповідальності, який виконав поставлені перед ним цілі, витративши мінімальну кількість ресурсів.

Виділення центрів відповідальності дозволяє істотно підвищити ефективність управлінського обліку, контролю та управління. За обсягом повноважень та обов'язків їх керівників — це центри витрат, доходу, прибутку, інвестицій. За завданнями та функціями центри відповідальності зазвичай розглядаються як основні та допоміжні. Для кожного центру відповідальності повинні бути визначені цілі та завдання, у тому числі і облікові, тобто яка інформація, з якою періодичністю, куди та ким повинна надаватися. Робота тут повинна бути спрямована на пошук необхідної інформації та забезпечення нею осіб, які приймають управлінські рішення, тоді, коли вона їм потрібна, та у такій формі, яка її робить придатною для практичного використання [16].

Виділення центрів відповідальності передбачає наявність механізму розподілу відповідальності. Тому інформація повинна надаватися за ієрархічним принципом.



У системі управлінського обліку формується, насамперед, інформація щодо витрат, які є одним з основних об'єктів обліку. Витрати групуються та обліковуються за видами витрат, місцями їх виникнення та носіями витрат. У цьому зв'язку вирішальне значення набувають такі об'єкти витрат, як місця виникнення витрат, центри витрат, центри відповідальності. Управління витратами відбувається через діяльність людей. Саме люди, які приймають участь у процесі управління, повинні відповідати за доцільність виникнення того чи іншого виду витрат. Тому центр відповідальності — це структурний елемент підприємства, його економічний суб'єкт, у межах якого менеджер несе відповідальність за доцільність понесення витрат. Адміністрація сама вирішує, у якому розрізі класифікувати витрати, наскільки деталізувати місця їх виникнення та як їх пов'язати з центрами відповідальності.

Центри відповідальності здійснюють контроль за витратами в розрізі багатьох місць їх виникнення при умові, якщо витрати в них формуються під впливом даного центру відповідальності.

Виходячи з економічних міркувань (у рамках існуючих економічних відносин), центри відповідальності поділяються на госпрозрахункові та аналітичні. Аналітичні центри відповідальності економічно не обґрунтовані, тобто вони не пов'язані із системою внутрішнього госпрозрахунку. Вони забезпечують аналітичний облік та деталізацію відповідальності за окремі витрати. Госпрозрахункові — забезпечують контроль, відповідальність та зацікавленість у їх зниженні. За госпрозрахунковими центрами відповідальності, що співпадають з місцями виникнення витрат, обґрунтованого аналітичного обліку не ведуть, а використовують вже існуючу інформацію за місцями виникнення витрат [22].

Центри відповідальності як правило складаються з багатьох центрів та місць виникнення витрат різного рівня. Вони також можуть представляти основні та допоміжні підрозділи підприємства. В основних центрах відповідальності облік організують у розрізі об'єктів витрат. В обслуговуючих, найчастіше, у по елементному розрізі. В свою чергу, центри витрат — це первинні основні та обслуговуючі одиниці, що відрізняються однорідністю функцій та

господарських операцій, рівнем технічного озброєння та організацією праці, цільовим призначенням витрат, які, крім виконання своїх функціональних завдань, несуть відповідальність за результати своєї діяльності. Вони можуть бути і центрами витрат, і центрами доходу, і центрами прибутку, і центрами інвестицій. Різниця лише у тому, що у кожному центрі на керівника покладена відповідальність лише за ту частину витрат та доходів, контроль за якими здійснюється саме цим центром відповідальності. У системі управлінського обліку їх виділяють у якості об'єктів обліку з метою деталізації витрат, посилення контролю за рівнем витрат. При цьому принциповою особливістю управлінського обліку є не лише необхідність контролю за витратами в розрізі центрів та місць їх виникнення, але і їх контроль та порівняння за центрами витрат, що входять у склад інших центрів відповідальності або виникаючих уособлено. Це центри доходу, центри прибутку, центри інвестицій. У кожному центрі відповідальність на керівника покладається не на всю суму доходів та витрат, а лише на ту частину, яка контролюється даним центром [35].

Виходячи з економічного міркування та можливостей розмежування відповідальності, можна дати обґрунтовану характеристику будь-якого центра витрат і відповідальності, що вділяється у системі господарських відносин.

Центри доходу як центри відповідальності являють собою структурні одиниці, підрозділи, керівники яких несуть відповідальність за виручку від реалізації товарів і за витрати, які пов'язані зі збутом. Ними надається інформація щодо попиту та конкурентоспроможності кожного виду товарів з метою своєчасного прийняття обґрунтованих управлінських рішень, як у сфері виробництва продукції, товарів, так і їх збуту. У той самий час керівники таких підрозділів не завжди мають право контролювати ціни і асортимент товарів. Результати діяльності подібних підрозділів оцінюють, головним чином, за обсягом та структурою продажу та величиною витрат.

Отже, на думку С. Ф. Голова, в «чистому» вигляді не існує центру доходу. Він пропонує називати його центром доходу та обмежених витрат [25, с. 409].

Центри прибутку, як центри відповідальності, являють собою підрозділи, керівники яких відповідальні не лише за витрати, але і за фінансові результати

цієї діяльності. Це, як правило, окремі підприємства у складі об'єднань, філії, дочірні компанії, торговельні представництва, магазини іт. ін. Вони мають можливість контролювати важливі компоненти діяльності підприємства, від яких залежить величина доходів та прибутку. Це обсяги продажу, собівартість товарів, що реалізуються, рівень цін. Керівник несе відповідальність за фінансовий результат, отриманий підрозділом, так як у його віданні знаходяться не лише механізми формування витрат та доходу, але й центри ціноутворення. Загальні витрати та результати їх діяльності, що відображаються у системі бухгалтерського обліку, дозволяють оцінити їх діяльність, виходячи з ефективності та доцільності управлінських рішень, що приймаються ними [33].

Центри інвестицій — це економічно відокремлені підрозділи, відповідальні особи яких забезпечують ефективність використання капітальних вкладень, контроль за витратами і результатами, колективну та індивідуальну відповідальність за величину витрат та зацікавленість у кінцевих результатах. Тому добре підготовлена комплексна, достовірна, якісна та своєчасна інформація забезпечує ефективне та раціональне використання наявних ресурсів. Це, насамперед, сукупність даних про об'єкт, його організаційно-технічний рівень, кадри, організацію збуту, стан обліку, дотримання кошторисної дисципліни. Кошторисна вартість капіталовкладень є нормативним фінансовим показником, тому управління витратами та результатами здійснюється за допомогою операційного бюджету, звітності щодо його використання та інформації про рух грошових потоків. Керівник вирішує завдання розподілу обмежених ресурсів: часу, капіталу, робочої сили. Управлінський облік в даному випадку є важливим інструментом забезпечення оптимальних фінансових результатів у довгостроковому плані [47].

Процес інвестування пов'язаний із збільшенням обсягу функціонуючого капіталу підприємства, зростанням його акціонерної вартості. Завдання такого центру полягає у забезпеченні максимальної рентабельності вкладення капіталу, його швидку окупність та відповідальність за доцільністю понесених витрат. При цьому вкладення ресурсів у капітальні активи підприємства, на

відміну від інших видів витрат, пов'язує їх на тривалий строк. Повне відшкодування таких витрат передбачає більш тривалий строк їх погашення та отримання корисного ефекту.

Співставлення витрат та результатів за видами діяльності, центрами витрат, центрами відповідальності і місцями їх виникнення у рамках управлінського обліку забезпечує контроль та управління витратами, результатами, цінами та ринком.

Ефективний контроль величини витрат доцільно вести на основі первинної облікової інформації. Подібний контроль може здійснюватися у натуральному та грошовому виразі методом співставлення або так званого методу бюджетування. В основі першого методу лежить метод сумування відхилень від встановлених норм та виробничих завдань за місцями витрат. Даний спосіб забезпечує своєчасне, обґрунтоване та ефективне прийняття управлінських рішень. Він зручний та ефективний у підрозділах основної діяльності, рівень якої визначається відповідними показниками обсягів товарообороту, рівня витрат, доходу та прибутку [17].

Другий спосіб контролю передбачає співставлення витрат з актуалізованим (запланованою з врахуванням змін) кошторисом витрат і результатів. Він передбачає співставлення бюджетних кошторисів за різними напрямками діяльності та у цілому по підрозділу. Тут фактичні витрати порівнюють з витратами, які передбачені кошторисом (планом) [17]. Кошторисний метод контролю широко застосовується по місцях та центрах витрат, за якими важко або неможливо встановити конкретний результативний показник діяльності. Це відділи управління, обслуговування і т. ін.

Ступень регулювання витрат повністю залежить від специфіки діяльності центру витрат та центру відповідальності. Іншим об'єктом управлінського обліку є результати, які можуть також обліковуватися за місцями виникнення витрат, носіями витрат та центрами відповідальності. У процесі співставлення витрат та результатів різних об'єктів обліку визначається ефективність господарських процесів, зв'язків, діяльності та відносин як підприємства в цілому, так і окремих його підрозділів.

У зв'язку з тим, що управлінський контроль включає людський чинник, то при створенні різних типів центрів відповідальності враховують ряд суб'єктивних аспектів — мотивацію, поведінку учасників, стимули, потреби, тощо. Наприклад, у менеджерів центрів прибутку з'являється стимул приймати альтернативні рішення, що збільшують запланований для них рівень прибутку, а конкуренція між ними за ресурси дозволяє підвищити ефективність діяльності підприємства в цілому. Але якщо підрозділи підприємства повинні тісно співпрацювати, то створення центрів прибутку може призвести до виникнення конфліктних ситуацій, що буде загрожувати ефективності діяльності підприємства [23].

Таким чином, можна зробити висновок, що поділ сільськогосподарського підприємства на центри відповідальності повинен визначатись специфікою діяльності аграрної галузі, враховувати особливості кожної конкретної ситуації та середовища існування СГД і відповідати наступним основним вимогам [70]:

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

Отже, організація обліку за центрами відповідальності дозволяє персоніфікувати відповідальність за прийняття управлінських рішень, підвищити якість планування і прив'язати систему матеріального стимулювання до результатів роботи центрів відповідальності.

## **1.2. Зміст та завдання обліку функціонування центрів відповідальності та контролю за їх діяльністю**

Офіційне визначення управлінського обліку наведено в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», де зазначається, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів. Чинна редакція ст. 1 цього Закону уточнює концептуальну основу внутрішньогосподарського обліку: «внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [81].

Управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління, оскільки функції управління та інформація, що забезпечує їх дію, дозволяють сформулювати, відповідно, функції управлінського обліку. Серед основних функцій управлінського обліку: інформаційна, комунікаційна (спосіб комунікаційного зв'язку між рівнями управління), контрольна (оперативний контроль та оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів), прогнозна (перспективне планування та координування), аналітична (вивчення всієї системи прийняття рішень, з метою їх удосконалення) [11, 15].

Окрім наведених вище функцій, за кордоном виокремлюють ще дві додаткові функції:

- оптимістичну: полягає у створенні підстав для найкращого вибору оптимальних варіантів діяльності;
- мотиваційну: проявляється у забезпеченні інформацією про грошові кошти, доходи та витрати, фінансові результати, що уможливорює створення системи вимірювання і критерії їх оцінки, а також системи стимулювання для підрозділів / виробничих ділянок підприємства [31].

Відповідно до різних підходів щодо трактування сутності управлінського обліку, можна зробити висновок: управлінський облік є внутрішньою системою збору та обробки інформації про визначені управлінським персоналом пріоритетні питання фінансово-господарської діяльності виробничого підприємства для результативного планування / прогнозування, внутрішнього

контролю / внутрішнього аудиту та прийняття відповідних управлінських рішень.

На сьогоднішній день однією з основних проблем управлінського обліку є підвищення повноти отримуваної інформації. У центрі цієї проблеми стоїть питання про її деталізацію. Виникає гостра необхідність у створенні можливостей отримання інформації не лише за певними блоками, але і за складовими їх частинами, а у випадку необхідності і за конкретними технологічними операціями. Основними користувачами деталізованої інформації є цехи, ділянки і бригади, а в окремих випадках – підприємство. За допомогою встановлення взаємозв'язку витрат і доходів з діями конкретних осіб, відповідальних за ці витрати і доходи, можна досягати покращання інформаційного забезпечення управління підприємством. Для цього необхідно отримувати більш детальну інформацію для оцінки ефективності роботи підприємства та його структурних підрозділів з позиції більш ширшого охоплення окремих сторін діяльності сегментів підприємства. В умовах розвинутого ринкового механізму потреба у наявності такої інформації постійно підвищується, що у свою чергу, вимагає поглиблення досліджень у даному напрямку [33]. При розрахунку ступеня деталізації інформації обов'язково необхідно враховувати принцип «витрати-вигода»: дохід отриманий від дії (операції) обов'язково повинен перевищувати витрати, що були понесені при його отриманні.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів [39].

С.Ф.Голов виділяє наступні принципи, на основі яких повинна створюватись ефективна система обліку за центрами відповідальності [25]:

- менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їхнім контролем;
- менеджери беруть участь у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься їхня діяльність;

- менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та їхніми підрозділами мети;
- чітка визначеність ролі обліку в системі заохочення працівників;
- звіти про виконання бюджетів складаються регулярно і використовуються практично для оцінки діяльності центрів відповідальності [25].

Ще один, не менш важливий, принцип – персоніфікація облікових документів, тобто зазначення в документах керівника, який відповідає за конкретні статті витрат і доходів. Зазначення осіб, на яких покладатиметься відповідальність за виконання поставлених планових завдань або досягнення певних результатів діяльності, дасть змогу підвищити відповідальність керівників за отримані результати. А в поєднанні з матеріальним стимулюванням як керівників, так і працівників центру відповідальності, і їх персональну зацікавленість в досягненні планових показників.

Організація системи управлінського обліку за центрами відповідальності дає можливість вирішити два основні завдання управлінського обліку [31]:

1. забезпечити контроль за ефективною роботою окремих підрозділів для зіставлення отриманих доходів і витрат по кожному з них;
2. підвищити точність та ступінь деталізації облікових даних, процесу калькулювання собівартості продукції, особливо на тих підприємствах, які мають “універсальний характер” і випускають великий асортимент продукції.

Також, варто відзначити і те, що із впровадженням даної системи особливої ваги набуває така функція управлінського обліку як стимулювання результатів діяльності персоналу. Саме підвищення заінтересованості працюючих в досягненні запланованих результатів повинно стати основою ефективності впровадження обліку за центрами відповідальності на підприємстві. Основними елементами даного процесу повинні стати застосування системи преміювання за досягнення планових показників, преміювання працівників за ідеї та розробки щодо раціоналізації виробничого процесу, надання широких меж прав



керівникам підрозділів, чіткі перспективи кар'єрного росту при успішній діяльності підзвітного центру відповідальності.

При визначенні центрів відповідальності слід дотримуватися вимог [47]:

- у центрі відповідальності обов'язково визначається особа, яка несе відповідальність за діяльність центру;
- для основних видів витрат підприємства визначається центр відповідальності, де ці витрати є прямими, тобто на центри відповідальності доцільно відносити тільки прямі витрати;
- для кожного центру відповідальності визначаються показники його діяльності, менеджери беруть участь у визначенні показників, які знаходяться під їх контролем;
- для кожного центру відповідальності проводиться розробка та затвердження бюджету;
- для кожного центру відповідальності встановлюються терміни звітності;
- для кожного центру відповідальності встановлюються трансфертні ціни на його продукцію;
- регулярно визначаються відхилення від бюджету та аналізуються їх причини;
- здійснюється стимулювання діяльності центрів відповідальності.

Для ефективного функціонування центрів відповідальності необхідно всі аспекти їх діяльності затвердити у внутрішньому документі, що затверджується керівником.

Розглядаючи систему обліку за центрами відповідальності, вчені звертають увагу на її особливості та важливість ефективного функціонування, але їх погляди мають суперечливий характер.

Ф.Ф. Бутинець дає наступне визначення обліку за центрами відповідальності: «це система обліку, в якій передбачається складання звітів за даними порівняння кошторисних (стандартних) показників з фактичними». Основним

завданням даної системи є забезпечення прямого і зворотнього зв'язку різних рівнів управління, тобто обмін інформацією в управлінській підсистемі суб'єкта господарювання [13].

На відміну від попереднього твердження, О.П. Гаценко вважає облік за центрами відповідальністю вже «управлінсько-бухгалтерською системою», а головним завданням її є «обробка планової і фактичної бухгалтерської інформації про входи (витрати) і виходи (результати) центру відповідальності». Також, робиться акцент на тому, що за даного обліку увага акцентується на витратах і доходах окремого підрозділу, а не виду діяльності, продуктах, замовленнях чи програмах [22].

Сучасну схему взаємодії та організації обліку центрів відповідальності і підприємства подано в додатку Д.

Аналізуючи всі вище наведені погляди варто звернути увагу на те, що серед науковців не має єдності не лише в питанні визначення поняття «облік за центрами відповідальності», але й і у тому, що є його основним завданням і на що він повинен бути орієнтованим.

Облік за центрами відповідальності розглядається і як система бухгалтерського обліку, і як елемент управлінського обліку, і як власне сам управлінський облік. Ведення обліку результатів діяльності за центрами відповідальності потребує значного перегляду методики обліку, що існує на сьогодні. Методика обліку результатів діяльності за центрами відповідальності повинна бути побудована так, щоб задовольняти як потреби бухгалтерського, так і потреби управлінського обліку. Основною ціллю методики є така побудова обліку, яка дасть можливість отримання інформації для потреб аналізу та своєчасного прийняття управлінських рішень [29].

Управлінський облік зорієнтований головним чином на управління витратами господарюючого суб'єкта, сприяє успішній адаптації до зміни зовнішнього середовища, науковому підходу до вирішення обліково-аналітичних завдань, реалізації можливостей управляти витратами на різних стадіях процесу економічного відтворення, застосуванню ефективних методів оптимізації витрат.

Управління завжди має справу з дуже складною системою, якій притаманна велика різноманітність.

Протягом розвитку управлінського обліку змінювались і поставлені перед ним завдання. Так, якщо, в епоху його зародження і формування на початку ХХ ст. основним завданням управлінського обліку був лише облік витрат, то вже в середині століття це був внутрішньогосподарський облік, а на сучасному етапі – управління внутрішніми витратами. Тобто, відбувається постійне збільшення об'ємів і масштабів завдань, що ставляться перед ним.

Методика ведення управлінського обліку у вітчизняній практиці на українських підприємствах недостатньо розроблена, відсутня нормативно-правова база з ведення управлінського обліку. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наводиться лише визначення управлінського обліку: це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [81]. В даному визначенні управлінський облік розглядається як тотожність внутрішньогосподарському, хоча на даному етапі розвитку ринкової економіки його завдання стали більш ширшими.

У більш широкому розумінні метою управлінського обліку є забезпечення менеджерів інформацією, яка надає можливості примножити капітал її власникам.

Система організації обліку за центрами відповідальності повинна задовольняти наступні вимоги [93]:

- інформацію необхідно подавати своєчасно;
- інформація має бути в повному обсязі;
- вигляд, у якому буде отримуватись інформація повинен бути легким для сприйняття;
- окремі показники фінансової звітності повинні формуватись вже у підрозділах підприємства (центрах відповідальності);
- можливістю оцінки ефективності прийнятого рішення;
- повинні бути розроблені схеми передачі інформації між

керівниками різних рівнів, тобто: хто, кому, коли і яку інформацію має подавати.

Традиційні підходи до розуміння того, що система обліку повинна включати лише внутрішню інформацію, а діяльність розглядатись як одна суцільна стаття витрат підприємства на сьогодні не прийнятні. Система вітчизняного обліку має бути зорієнтована не лише на виробництво, а й на ринок. Мислення зорієнтоване на продукцію має змінитися на мислення, зорієнтоване на вирішення проблем клієнтів (споживачів).

Суттєвими проблемами на шляху формування та забезпечення ефективного функціонування управлінського обліку для вітчизняних підприємств є такі [86]:

- більше половини оперативної інформації, що використовується менеджерами для контролю та оцінювання господарської діяльності, формується поза офіційною системою бухгалтерського обліку в цілому, і тому ведення управлінського обліку не зможе поліпшити ситуацію;

- набуває особливого змісту проблема, що дані управлінського обліку будуть використовуватись не стільки для управління, скільки для погодження з даними фінансового (бухгалтерського) обліку та подальшого їх уточнення та виправлення;

- на сьогодні в більшості підприємств бухгалтерський облік не є основним джерелом інформації для задоволення потреб системи управління. Бухгалтери вітчизняних підприємств завантажені роботою з реєстрації поточних фактів господарської діяльності, тому позбавлені можливості надавати будь-яку практичну допомогу адміністрації. Працівники бухгалтерії тепер основну увагу зосереджують на вирішенні питань обліку з метою оподаткування діяльності підприємства;

- необхідно будувати систему управлінського обліку з обов'язковим урахуванням її ефективності тому, що недостача звітної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, так само небезпечна, як і наявність надлишкової управлінської інформації, яка розсіває увагу адміністрації і перешкоджає вивченню фактів і зосередженню на вирішенні головних завдань.

На точку зору переважної більшості авторів центри відповідальності є об'єктами управлінського обліку. Цих поглядів притримуються ті науковці, які схиляються до розподілу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський. На їх думку об'єкти управлінського обліку більш конкретизовані ніж у фінансовому: ними можуть бути підрозділ підприємства (центр відповідальності), сегмент діяльності, ринок збуту, виробнича операція, вид або одиниця продукції, інші локальні елементи діяльності підприємства.

Щоб визначити місце центрів відповідальності в управлінському обліку необхідно конкретизувати завдання управлінського обліку (1.2).

Якщо розглядати управлінський облік як управління витратами підприємства, то можна зробити висновок, що центри відповідальності дійсно є об'єктами управлінського обліку, оскільки планування, аналіз і оцінювання діяльності проводиться в розрізі підрозділів підприємства. Якщо ж розглядати управлінський облік як весь, загальний облік, що ведеться на підприємстві з метою отримання інформації для прийняття управлінських рішень, то центри відповідальності можна визначати як об'єкти планування, аналізу і звітності [56].

*Таблиця 1.2*

### **Відповідність стадій і завдань в управлінському обліку**

Стадії управлінського обліку	Завдання управлінського обліку
1. Планування	Проведення розробки методик планування, графіків складання планів, надання інформації для складання планів, здійснення перевірки і координації планів діяльності як підприємства в цілому, так і його підрозділів зокрема.
2. Організаційна робота	Облік витрат та їх контроль за підрозділами (центрами відповідальності), за видами продукції.
3. Стимулювання	Складаються звіти про виконання бюджетів (кошторисів) підрозділами підприємства. При цьому ефективним є використання гнучких бюджетів
4. Контроль і регулювання	Порівняння планових і фактичних величин, встановлення допустимих меж відхилень від планів, аналіз цих відхилень, розробка пропозицій щодо зменшення відхилень
5. Обмін інформації	Доведення планів до менеджерів, які будуть їх реалізовувати і звітувати за отримані результати

Щодо створення на підприємствах центрів відповідальності, то основним принципом, якого необхідно дотримуватись, є принцип подібності структури витрат, що означає їх діяльність на основі однакових калькуляцій, однакових стандартів, нормативів.

Розглядаючи основні параметри обліку за центрами відповідальності можна зробити висновок, що він є ближчим до управлінського обліку оскільки інформація, що збирається використовується для потреб внутрішніх користувачів, звітність не є формалізованою, облік ведеться в розрізі елементів діяльності тощо. Та все ж таки, варто відзначити і певні відмінності, що існують між цими двома поняттями.

Облік за центрами відповідальності є набагато складнішою і багатограннішою системою ніж його досі розглядали. Використовувані визначення даного поняття охоплюють лише частину тієї діяльності, що належить обліку за центрами відповідальності. Оскільки неможливо розглядати окремо розрахунок планових завдань для центрів відповідальності, розробку бюджетів для них, облік їх діяльності, поточний контроль, звітність підрозділів і оцінку результатів діяльності як центру відповідальності так і його керівника. Це все повинно виконуватись в комплексі.

При застосуванні даної системи обліку важливу роль починає відігравати його соціальна складова: прибуток перестає бути основною метою діяльності підприємства, більше уваги приділяється задоволенню потреб керівників підрозділів у проявленні і рості своїх професійних навиків, зростає мотивація працівників у виконанні планових завдань шляхом їх стимулювання.

Однією із важливих складових управління витратами підприємства є процес оцінки діяльності центрів відповідальності. Враховуючи те, що виділяються різні види центрів відповідальності, то показники оцінювання також повинні бути різними для кожного окремого виду.

Вибір показників та методи оцінки діяльності залежать від типу центру відповідальності. Для оцінки центрів відповідальності необхідно використовувати принцип контрольованості: керівник центру відповідає за величину витрат, доходу, прибутку, або інвестицій, які йому підконтрольні.

При виборі показників для оцінки діяльності центрів відповідальності, необхідно дотримуватись таких критеріїв:

- взаємозв'язок зі стратегічними цілями компанії;
- відображення основної діяльності керівника та підрозділу в цілому;
- зрозумілість для працівників, об'єктивність та відносна простота розрахунку;
- можливість використання для оцінки та заохочення працівників;
- послідовність та регулярність використання.

Система оцінювання діяльності центрів відповідальності повинна складатись з кількох етапів:

1. встановлення показників, за якими буде проводитись оцінювання діяльності підрозділів. Ці показники, а також їх значення повинні обов'язково доводитись до керівництва центрів і узгоджуватись з ними;
2. визначення форм звітності в яких будуть подаватись дані про результати роботи і встановлення їх періодичності;
3. оцінка досягнутих результатів центрів відповідальності;
4. аналіз причин відхилень фактичних значень показників від запланованих.

Оцінювання діяльності центрів відповідальності, задля більш точного визначення ефективності діяльності, повинно базуватись на показниках двох типів: фінансовий і нефінансовий. До фінансових показників відносяться відхилення бюджетних і фактичних показників витрат, доходів, фінансових результатів, інвестицій. Нефінансовими є плинність кадрів, відсоток забракованих виробів, використання робочого часу, кількість клієнтів, відсоток повторних замовлень, кількість скарг клієнтів тощо.

Крім цього, необхідно використовувати не один показник кожного типу, а декілька. Це дасть змогу різносторонньої оцінки результатів діяльності центрів відповідальності за період. Також варто відмітити більшу ефективність

застосування складних показників (показників співвідношення) ніж простих. Прикладами складних показників можуть бути витрати на одиницю виробленої продукції, матеріало- і трудомісткість одиниці продукції тощо.

Альтернативним варіантом оцінки всіх центрів відповідальності, що зараз набуває все більшої популярності є оцінка ефективності роботи центрів відповідальності на основі побудови бюджетів і порівнянням фактичних та планових показників.

Основним завданням бюджетування є забезпечення управлінців інформацією про діяльність окремих центрів відповідальності та підприємства в цілому через механізм виконання бюджетів. Для комплексної оцінки діяльності центрів відповідальності вводять контрольні показники виробничо-господарської діяльності. Структура системи бюджетування ґрунтується на визначенні центрів фінансової відповідальності, форм і регламентів. Після цього описуються процеси планування, контролю та аналізу, визначають порядок розробки та впровадження системи, що передбачає побудову: основного (генерального) плану і бюджетів окремих структурних підрозділів [60]. Сучасний етап розвитку економіки вимагає комплексного підходу до питання оцінки діяльності центрів відповідальності. Необхідно об'єднати систему оцінки на основі розрахункових показників з бюджетуванням шляхом включення до бюджетів окрім планових значень витрат, доходів, прибутку тощо також планові (або мінімально допустимі) значення окремих показників, що оцінюють діяльність конкретного типу центру відповідальності.

Вітчизняні виробничі підприємства (з урахуванням міжнародної практики) виокремлюють чотири типи центрів відповідальності: центри витрат (затрат), центри виручки (реалізації, збуту), центри прибутку та центри інвестицій (фінансування, постачання). Назва центру характеризує завдання щодо його функціонування [56]. Зарубіжні компанії успішно практикують управлінський облік за узагальненням даних в розрізі зазначених центрів відповідальності, як продовження фінансової звітності, з поширенням її деталізованих показників на функціонування системи обліку витрат та фінансового управління (з охопленням внутрішнього контролю).



Управлінський облік стосується як поточної діяльності, так і майбутнього, оскільки зосереджується на прогнозуванні та прийнятті рішень. Компіляція та збереження величезної кількості даних (що використовуються для планування, оцінки та контролю за результативністю) є одним із основних напрямків управлінського обліку зарубіжних компаній [58].

Як міжнародна, так і вітчизняна практики впровадження управлінського обліку надають пріоритет таким сферам [58]:

- перетворенню витрат і управлінню ними – скороченню витрат за умови збереження чи підвищення поточного рівня вартості;
- внутрішньому контролю / внутрішньому аудиту – задокументованій схемі стратегій, систем, процесів і процедур управління ризиками з метою створення, оцінки та збереження вартості ресурсів;
- управлінню і бюджетному контролю – системі внутрішнього контролю за виконанням цільових показників на всіх рівнях організації господарювання;
- цінам, знижкам і рішенням щодо продуктів – прийняттю рішень про виробництво продукції та надання послуг, а також визначенню їхньої вартості та системам знижок;
- управлінню ризиками – процесу ідентифікації, оцінки і реагування на помилки, пов'язані з діяльністю суб'єкта, задля досягнення стратегічних цілей тощо.

Налагодження діяльності центрів відповідальності «Витрати» зумовлює впровадження комплексу організаційно-адміністративних питань, які можна узагальнити в два етапи:

I – реструктуризація підприємства;

II – впровадження системи обліку, аналізу та контролю.

Серед основних етапів проведення реструктуризації:

- економічне обґрунтування доцільності створення центрів та оцінка можливості здійснення реструктуризації;
- розробка плану-графіка проведення реструктуризації;
- підбір керівних кадрів, визначення складу працівників центру;
- навчання управлінського персоналу, формування команди виконавців;

- розробка внутрішніх нормативних документів;
- організація систем планування, обліку та звітності, контролю, аналізу діяльності ЦВ «Витрати», їх взаємоузгодження з іншими центами відповідальності;
- внесення змін та доповнень до наказів: про розподіл посадових обов'язків, про облікову політику в частині внутрішньогосподарського обліку, про форми і методи контролю та аналізу тощо.

На етапах реструктуризації приймаються методи калькуляції собівартості, що в подальшому впливають на організацію внутрішньогосподарського обліку та адміністрування виробничих процесів в межах ЦВ «Витрати».

У вітчизняній та зарубіжній практиці бухгалтерського та управлінського обліку використовується більше десятка традиційних методів калькулювання та обліку витрат, серед яких: позамовний метод, попроцесний метод, нормативний метод, фактичний метод тощо.

### **1.3. Особливості сільськогосподарського виробництва та його вплив на виділення центрів відповідальності**

За певної умовності всі особливості сільського господарства можна згрупувати в такі три основні групи: природні, економічні і соціально-економічні.

Природні особливості сільського господарства проявляються у тому, що аграрні підприємства працюють в умовах ризику і невизначеності, бо економічний процес відтворення тісно переплітається з природними (біологічними) процесами. Сільськогосподарська продукція виробляється за допомогою живих організмів (рослин, тварин, мікроорганізмів), які часто функціонують як засоби виробництва, що зумовлює залежність процесу відтворення від природних факторів, які слід враховувати. Головним засобом виробництва виступає земля, яка вимагає здійснення заходів по її відтворенню. Також виробництво сільськогосподарської продукції значною мірою залежить від природнокліматичних умов (клімату, рельєфу місцевості, погодних умов, якості ґрунту та ін.).

Важливою особливістю сільського господарства також є те, що робочий період не збігається з періодом виробництва, що зумовлено особливостями природного відтворення рослин і тварин. Робочим періодом називається час, протягом якого продукт піддається впливу праці людини, а періодом виробництва – час, протягом якого продукт перебуває у виробництві. У сільському господарстві період виробництва більший, ніж робочий період. Наприклад, при вирощуванні певної сільськогосподарської культури у робочий період входять підготовка ґрунту, посів, догляд за посівами, збір врожаю, а період виробництва, крім цього, включає і період природного росту і дозрівання культури.

Розбіжності між періодом виробництва і робочим періодом зумовлює сезонність сільськогосподарського виробництва, що має суттєвий вплив на організацію виробництва, зумовлює нерівномірність витрат праці, використання засобів виробництва, одержання продукції у часі.

Створений раніше в галузях рослинництва і тваринництва готовий вид продукції (насіння, посадковий матеріал, молодняк тварин) є вихідним матеріалом і включається в процес подальшого виробництва. При цьому важливу роль відіграє вміле, цілеспрямоване використання агробіологічних закономірностей і природних факторів, що впливають на ріст і розвиток живих організмів.

У сільському господарстві є певні особливості у застосуванні техніки. Завдяки специфіці виробництва с.-г. підприємства потребують особливих способів машинної обробки та здійснення багатьох виробничо-трудова процесів і операцій, які виконуються різними типами машин. Сам процес виробництва здійснюється на великій земельній площі, що потребує додаткових витрат на переміщення техніки і транспортування продукції.

Економічні особливості полягають у тому, що відтворення відбувається безпосередньо на власній основі в натуральній формі. В результаті значна частина продукції залишається і використовується для поновлення процесу виробництва: насіння і садивний матеріал витрачають на сівбу і садіння, молоко – на вигоювання телят тощо. Таким чином продукція сільського

господарства включає і незавершене виробництво, що зумовлює потребу у розробці і застосуванні методів його обліку і визначення розміру.

Магістерська робота виконувалася на матеріалах окремих сільськогосподарських підприємств, серед яких СТОВ «Тростянчик» с. Тростянчик, АКПП «Перемога» с. Летківка, СТОВ «Ульянівське» с. Капустяни, ПРАТ «Зернопродукт МХП» Гордіївська філія, с. Гордіївка Тростянецького району та узагальнених показниках Вінницької області.

За даними органів статистики 76% земель району становлять землі сільськогосподарського призначення. Найбільші землекористувачі: ТОВ «Україна-Т», ПАТ «Укртелеком», ПАТ «Концерн Галнафтогаз», СФГ «Демидівське», ПРАТ «Зернопродукт МХП».

Сільськогосподарськими підприємствами району у січні-квітні вироблено 80425 т (реалізація м'яса худоби та птиці на забій у живій вазі). Виробництво молока збільшилося на 16,6 % проти відповідного періоду 2018р. Станом на 1 травня 2019р. загальне поголів'я великої рогатої худоби становило 5603 голови (на 10,8 менше, ніж на 1 травня 2018р) у тому числі корів 2275 голів (на 15,1% більше), свиней 2352 (1,5 рази більше).

Загальний обсяг реалізованої сільськогосподарськими підприємствами власно виробленої продукції зернових та зернобобових по всіх каналах реалізації за січень-квітень 2019р. порівняно з відповідним періодом 2018р. збільшилась на 3,9% та середня реалізаційна ціна 1 тони зернових культур становила 4609,4 грн. за 1 т., порівняно з відповідним періодом ціна збільшилась на 2,6%.

Реалізація насіння олійних культур становила 4271,2 т., що становить 53,7% до минулого року, при середній реалізаційній ціні 10859,9 грн за т., що більше минулорічної на 9,5%.

Порівняно з січнем-квітнем 2018р. загальний обсяг продажу худоби та птиці в 2019 р. збільшився по сільськогосподарських підприємствах в 1,7 рази, всього за січень-квітень 2019р. реалізовано живих тварин 387,4 т., при середній реалізаційній ціні 31649,9 грн. за 1 тону що менше минулорічної на 2,2%.

Підприємствами району за січень-квітень реалізовано молока 2753,9т., що на 1,8% більше відповідного періоду минулого року. Середня закупівельна ціна,

яку пропонували переробні підприємства товаровиробникам у квітні п.р. становила 8018,0 грн. за т., що на 3,6% більше рівня минулого року.

На території громади Тростянецького району в сільськогосподарському виробництві працює 39 підприємств, з яких ФГ 13 господарств, 6 приватних підприємств (ПП), 15 – сільськогосподарські товариства з обмеженою відповідальністю, 5 – інші (ДП, філії ПРАТ «Зернопродукт» тощо).

Основу агропромислового комплексу району складають 151 сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм господарювання та господарства населення.

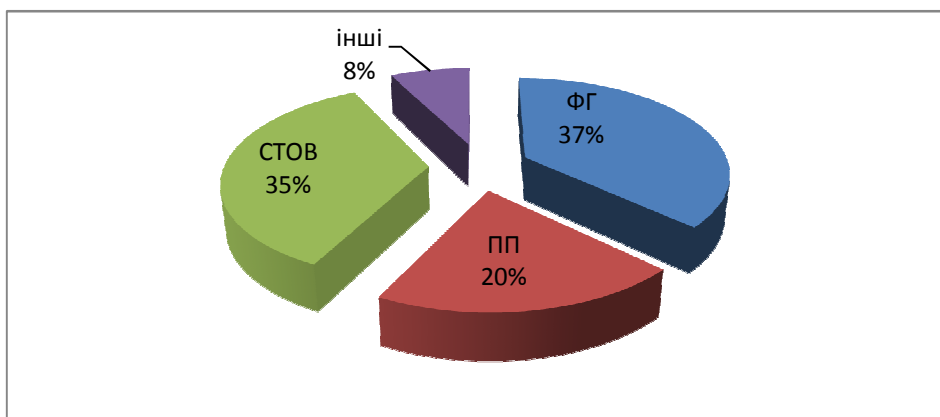


Рис. 1.3. Кількість діючих аграрних формувань Тростянецького району за організаційно-правовими формами господарювання у 2019 році

Джерело: розраховано автором на основі статистичних даних

У сільському господарстві з метою правильного і раціонального використання земельних, трудових і матеріальних ресурсів необхідно прагнути оптимального поєднання галузей рослинництва з галузями тваринництва і розвитком підсобних виробництв і промислів, яке по окремих зонах, регіонах і сільськогосподарських підприємствах відзначаються різноманітністю.

Важливою особливістю сільського господарства, особливо рослинництва, є незворотність (у більшості випадків) технологічних процесів і неможливість їх призупинення. Процес виробництва відбувається безперервно, тому кожен технологічний процес повинен бути доцільний, точно розрахований і проведений у необхідні терміни. Ігнорування цього правила призводить до

значних втрат в діяльності (перевитрати запасів, завдання шкоди продукції, що отримується, внаслідок чого знижується її якість і прибуток від реалізації).

Специфічні особливості властиві засобам виробництва сільського господарства, які можуть змінювати характер своєї участі у процесі виробництва. Наприклад, продуктивна тварина після певного віку і через малу продуктивність може бути выбракувана і поставлена на відгодівлю. Тобто, одна і та ж тварина може належати як до основних, так і до оборотних фондів.

Соціально-економічні особливості сільського господарства виявляються у тому, що продукцію цієї галузі виробляють підприємства, які засновані на різних формах власності.

В сільському господарстві порівняно з іншими галузями значно ускладнюється процес управління виробництвом з таких причин:

- необхідністю розвивати в аграрних підприємствах декілька товарних галузей, які істотно відрізняються технологією та організацією виробництва;

- роззосередженістю працівників по великій території та складністю в зв'язку з цим прийняття оперативних рішень (розпоряджень) відповідно до зміни поточної виробничої ситуації;

- доступністю території аграрних підприємств та їх господарських об'єктів стороннім особам і необхідністю докладання додаткових зусиль для організації збереження власного та орендованого майна, вирощеного врожаю;

- потребою залучення сезонної робочої сили в періоди збігу сільськогосподарських робіт і труднощами управління нею в складі тимчасових організаційних ланок, які нерідко посилюються через низьку кваліфікацію таких працівників;

- необхідністю подовження робочого дня з метою своєчасного виконання важливих технологічних операцій у стислі (оптимальні) агротехнічні строки та існування таких

робочих місць, зокрема в молочному скотарстві, що характеризуються розірваністю робочого дня працівників.

Двома основними галузями сільського господарства є рослинництво і тваринництво.

Рослинництву як галузі економічної діяльності притаманні певні особливості, що впливають на побудову обліку на сільськогосподарських підприємствах. В першу чергу - використання землі як основного засобу виробництва. При раціональному використанні земля не тільки не зношується, а навпаки – підвищує свою родючість.

Виробничий цикл у рослинництві – тривалий процес, який включає наступні основні комплекси робіт: підготовку ґрунту до посіву, посів (посадка), догляд за посівами, збір врожаю тощо. У зв'язку із сезонністю виробництва продукція рослинництва надходить протягом року нерівномірно. Через це на кінець року є незавершене виробництво – витрати на посів окремих озимих зернових культур, підняття зябу, заготівлю органічних добрив, посів багаторічних трав тощо. Тому фактичну собівартість продукції рослинництва обчислюють не щомісяця, а лише в кінці року.

Відповідно до особливостей виробничого процесу в галузі рослинництва в обліку забезпечується розмежування витрат і отримання відповідних підсумкових даних за суміжними роками виробництва, за основними видами виробництва і культурами, за основними видами робіт, що виконуються, за статтями (видами) витрат, за підрозділами господарства.

Усі перелічені вище особливості рослинництва впливають на організацію і ведення обліку, а саме на класифікацію витрат, методи обліку та калькулювання собівартості продукції, форму організації обліку.

Вкладення коштів в галузь тваринництва та вихід продукції відрізняються значно більшою рівномірністю. Усі витрати звітного року в тваринництві, як правило, включаються до складу собівартості продукції даного року. Виключення становлять тільки такі галузі як бджільництво, рибництво та птахівництво, де може бути незавершене виробництво на кінець звітного періоду. У бджільництві – це вартість меду, яка залишена у вуликах як

кормовий запас на осінньо-зимово-весняний період, у рибництві – витрати по зарибленню, а в птахівництві – витрати на незакінчену інкубацію.

Технологічний процес виробництва у тваринництві характеризується однорідністю операцій, що виконуються: годівля та догляд тварин, отримання продукції. Причому всі ці операції відбуваються безперервно та не розмежовуються у часі. Отже, в тваринництві відсутнє чітке розмежування витрат у часі, за видами робіт та окремими операціями.

Складність і велика кількість господарських операцій, які здійснюються на сучасному підприємстві, не дають можливості безпосереднього контролю за цими операціями. У таких умовах виникає необхідність розділити господарюючий суб'єкт на окремі сегменти або підрозділи й дозволити відповідальним особам діяти самостійно, надаючи їм ступінь незалежності через делегування певних повноважень. З ефективністю делегування тісно пов'язана концепція відповідальності.

Центри відповідальності визначаються на різних підприємствах індивідуально, у залежності від розміру підприємства, виду виробництва, характеру процесів і організаційної структури.

Серед досліджуваних підприємств Тростянецького району центри відповідальності у їх класичному трактуванні відсутні, однак потреба у їх формуванні відчутна. Особливо це стосується філій ПРАТ «Зернопродукт МХП». Окремі елементи обліку за центрами відповідальності, що є складовими внутрішньогосподарського обліку та контролю використовуються в АКПП «Перемога» с. Летківка.

Кожен центр відповідальності складається з декількох місць витрат, крім того включає витрати, які не мають чітко вираженого місця формування. У свою чергу кожен тип центра відповідальності може бути представлений окремими дрібними центрами. Ступінь деталізації центрів відповідальності відрізняється на різних підприємствах, їхній розмір залежить від цілей і задач, поставлених керівником для контролю витрат, закріплених за ними. При цьому чим вище рівень центру відповідальності, тим вище рівень відповідальності керівника і навпаки.



У широкому розумінні поняття «центри витрат» являють собою сфери (центри) відповідальності за використання активів на підприємстві. Центри витрат виділяють з метою планування та формування витрат, аналізу відхилень та виявлення резервів. Створення центрів витрат є засобом деталізації виробничих витрат, їх локалізації за місцем виникнення з метою організації поточного контролю й достовірного калькулювання собівартості продукції.

Виділення центрів відповідальності є основою при створенні на підприємстві системи управлінського обліку, що дозволяє найбільш раціонально пов'язати між собою та реалізувати основні функції управління - організацію, мотивацію, облік, аналіз, контроль, планування тощо. Виходячи із концепції децентралізації менеджменту, облік і контроль за центрами відповідальності сільськогосподарських підприємств слід розглядати як підсистеми внутрішньогосподарського менеджменту [24].

Основними показниками діяльності центру відповідальності є результативність (якою мірою центр відповідальності досяг запланованих результатів) і ефективність (випуск продукції з якнайменшими витратами ресурсів; якщо випуск продукції не співпадає з метою організації, тоді цей центр відповідальності неефективний).

Залежно від сфери впливу керівника структурного підрозділу сільськогосподарського підприємства розрізняють чотири види центрів відповідальності [56]:

1. Центр доходів - центр відповідальності, керівник якого контролює доходи центру і несе за них відповідальність.
2. Центр витрат - центр відповідальності, керівник якого контролює витрати центру і несе за них відповідальність.
3. Центр прибутку - центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, витрати і прибуток центру і несе за них відповідальність.
4. Центр інвестицій - центр відповідальності, керівник якого контролює прибуток центру і несе за нього відповідальність, а також приймає рішення про величину оборотного капіталу і капітальних вкладеннях.

По суті, за своєю природою кожне робоче місце – це центр затрат. Проте, в обліку до такої деталізації, як правило, не вдаються. Розрізняють два види центрів відповідальності, а саме:

- 1) центр відповідальності за затратами;
- 2) центр відповідальності за фінансовими результатами.

Основними центрами відповідальності можуть бути: працівник, бригадир, завідувач фермою, завідувач током, головний агроном, головний зоотехнік, головний механік, головний інженер та ін., адміністрація підприємства в цілому.

### *Центр доходів*

Керівник центру доходів несе відповідальність за доходи структурного підрозділу. Класичний приклад центру доходів - відділ збуту, в завдання якого входять залучення нових клієнтів і збільшення об'єму реалізації продукції. Відділ збуту в той же час є і центром витрат : він несе витрати на заробітну плату, представницькі витрати, тощо. Проте, оскільки збутова функція домінує, відділ слід розглядати передусім як центр доходів [33].

Планування в центрі доходів здійснюється шляхом встановлення цільових показників по реалізації. Якщо с.-г. підприємство реалізує свою продукцію споживачам, що знаходяться на різних географічних ринках, використовуючи різні канали збуту, планування виручки здійснюється по кожному аналітичному зрізу.

Найчастіше планування виручки здійснює сам центр доходів, оскільки володіє усією необхідною для цього інформацією: детальними даними про продажі минулих періодів(у розрізі продуктів, каналів збуту, регіонів, споживачів і т. д.), прогнозом ринку збуту, галузевими і макроекономічними прогнозами, впливом сезонності і т. п. Такий підхід несе в собі певні ризики: центр доходів прагнучиме знизити величину планової виручки, щоб фактичне виконання бюджету перевищувало планові показники. Для вирішення проблеми використовують такі способи [47]:

1. Керівництво підприємства директивно доводить до відділу збуту цільову величину реалізації на плановий період однією сумою або з мінімальною

розшифровкою. Відділ збуту аналізує встановлені цілі по аналітичних зрізах виручки.

2. Планування виручки здійснює фінансова дирекція (наприклад, планово-економічний відділ).

### *Центр затрат*

Керівник центру несе відповідальність за затрати структурного підрозділу. Для с.-г. підприємств прийнято виділяти 2 види центрів витрат [35]:

- центр нормованих витрат;
- центр ненормованих витрат.

Прикладом центру нормованих витрат є виробничі структурні підрозділи (основного і допоміжного виробництва). У центрі нормованих витрат може бути встановлене нормативне співвідношення входу і виходу (для кожної одиниці випуску визначається необхідна кількість матеріалів і робіт). У виробничих підрозділах таке співвідношення задається технологічними нормативами матеріальних витрат і виконання робіт для виробництва одиниці продукції. Вихід не може розглядатися як доход підприємства, оскільки оцінюється за фактично понесеними витратами. Тому центр нормованих витрат не є центром доходів [35].

У центрі ненормованих витрат не може бути встановлена пряма залежність виходу від входу. Як правило, витрати центру ненормованих витрат є постійними по відношенню до випуску. Центри ненормованих витрат – це більшість структурних підрозділів, що виконують адміністративні, представницькі, фінансові, юридичні функції, а також що займаються маркетингом, дослідженнями і розробками. Основну частину витрат в цих підрозділах часто складають витрати на персонал [50].

Окремо слід зупинитися на можливостях формування в сільськогосподарських підприємствах *центрів прибутку*.

Під Центром прибутку ми розуміємо такі внутрішні підрозділи підприємства, які мають високий рівень економічної самостійності, часто самі здійснюють реалізацію своєї продукції, мають право розпоряджатися частиною прибутку

від її реалізації. Звичайно ж, є основні принципи функціонування підрозділів у формі Центрів прибутку.

Виділення Центру прибутку передбачає, що всі підрозділи працюють на основі фінансової відповідальності й повної чи часткової самоокупності. Взаємини між Центром прибутку та адміністративним центром, а також іншими підрозділами підприємства ґрунтуються на договірній системі. Виробництво і реалізація продукції здійснюються на основі бюджету, узгодженого з адміністративним центром. Діють трансфертні та договірні внутрішньогосподарські ціни, за якими визначається виробнича ефективність підрозділів. Можлива поява окремих податкових платежів, а також відрахувань для утримання адміністративного центру. Звітність підрозділів будують на основі комерційного розрахунку. Постійно порівнюють витрати й результати господарської діяльності у грошовому вираженні. Результати діяльності підрозділів оцінюють за розрахунковим прибутком, комерційною рентабельністю чи нормою прибутку. Можливе введення самостійного балансу. Підрозділ має право відкрити субрахунки, з яких здійснюють платежі, а також створити власні фонди — резервні, самострахування та інші — за рахунок частини прибутку, що залишається у підрозділі.

Головним критерієм діяльності таких підрозділів є отримання прибутку. Розподіл здійснюється таким чином: частину прибутку використовують для економічного стимулювання діяльності працівників; частину — для інвестування в розвиток підрозділу. На практиці сума для інвестування може сягнути 25% прибутку, отриманого підрозділом. У кожному підрозділі менеджери здійснюють систематичний і суворий контроль за затратами. Розробляють і застосовують систему критеріїв для оцінки діяльності підрозділів у рамках внутрішньогосподарської конкуренції. Наприклад, «контрибуційний» підхід, за якого враховують вклади кожного з розділів у прибуток і їхню частку в загальних затратах [47].

Створення Центрів прибутку супроводжується значною децентралізацією прийняття управлінських рішень. Переважає тенденція передачі Центрам обслуговуючого персоналу з відділів підприємства: планування, маркетингу,

постачальницького, транспортного, бухгалтерії. Центри прибутку здійснюють повний цикл господарської і управлінської діяльності з виробництва та реалізації продукції. Тим часом адміністративний центр підприємства зосереджує зусилля на фінансовому управлінні, інвестиційному плануванні, кадровій політиці, юридичних послугах тощо.

Робота Центру регламентується «Положенням про Центр прибутку». Він має такі розділи: загальне положення, мета і предмет діяльності, майно Центру, управління Центром прибутку, трудові відносини, виробничо-господарська і фінансова діяльність Центру, облік і звітність у Центрі прибутку, контроль за господарсько-фінансовою діяльністю Центру, припинення діяльності Центру.

Положення про Центр прибутку затверджує керівник підприємства. У Центрі також розробляють посадові інструкції, диференційовані за робочими місцями. Оплату праці та матеріальне стимулювання його працівників здійснюють на основі «Положення по оплаті праці і матеріальному стимулюванню працівників Центру прибутку», яке також затверджує керівник підприємства. Головний принцип оплати праці в Центрах прибутку тісно пов'язаний з виручкою від реалізації продукції і з отриманим прибутком.

Всі відносини Центру прибутку з адміністративним центром підприємства та іншими підрозділами групи будуються на основі внутрішньогосподарських угод про партнерство. Угоди включають такі розділи: предмет угоди, обов'язки сторін, відповідальність сторін, інші умови.

Особливий інтерес являють господарські зв'язки між підрозділами одного господарства тоді, коли на агропідприємстві займаються суміжним виробництвом. Скажімо, кормовиробництвом і тваринництвом в одному господарстві. Взаємини тоді будуються на базі трансфертних цін. Це ціни, які визначають вартість продукції, яку один підрозділ передає іншому всередині підприємства. На практиці використовують три види трансфертних цін: ринкові, затратні та договірні. Найприйнятнішою ціною при передачі продукції від Центру прибутку є ринкова трансфертна ціна. Її запроваджують тоді, коли на цей вид продукції є ринкова ціна. Договірні ціни (нижчі за ринкові) встановлюють на деякі види продукції, наприклад, на корми. Загальна формула,

покладена в основу розрахунку трансфертної ціни, така: сума питомих змінних витрат трансфертної продукції + питомий маржинальний граничний прибуток, який втрачається внаслідок відмови від зовнішніх продажів цієї продукції = трансфертна ціна.

Проводячи політику трансфертних цін, підприємство дотримується таких принципів, як об'єктивність, реалізм, справедливість для всіх сторін.

При визначенні витратних цін підприємствам не варто ускладнювати механізми розподілу постійних витрат — побіжних накладних витрат. В основу розрахунку слід покласти витрати, якими реально може керувати підрозділ.

Під час створення Центру прибутку дуже важливо налагодити в ньому внутрішню систему бухгалтерського обліку. Для цього можна використати спрощену систему, яка діє для підприємств малого бізнесу, змінивши її за потрібними регістрами.

Система фінансового управління в Центрах прибутку ґрунтується на системі «бюджетів». Під час розробки таких бюджетів слід керуватися принципом декомпозиції, що передбачає: кожний бюджет нижчого рівня має бути деталізацією бюджету вищого рівня. Бюджети Центру розробляють і уточнюють на кожний місяць, їх деталізують у функціональних бюджетах за відповідними видами витрат. Для контролю за виконанням бюджету в Центрах прибутку створюють дворівневу систему. На першому рівні контроль здійснюють безпосередньо в самому Центрі. На другому – централізованою фінансово-економічною службою підприємства. Для розробки та управління бюджетом, а також для контролю за ним у Центрі прибутку доцільно використовувати комп'ютерне забезпечення.

Застосування концепції Центрив прибутку в аграрному секторі економіки країни має низку переваг. Розподілене на Центри прибутку підприємство, порівняно з традиційно організованим, може глибше визначити стратегію і тактику своєї діяльності та пристосувати свою структуру до ринкових умов. Забезпечується і вища мотивація працівників у підході до роботи. Центри прибутку працюють із великою відповідальністю і самостійністю, але водночас вони залишаються частиною цілісного організму великого господарства. Однак

організація функціонуючих і справедливих взаємин Центрів з адміністрацією господарства потребує великих зусиль. Особливу увагу треба приділяти розумному визначенню трансфертних цін у відносинах між підрозділами.

Формування Центру прибутку триває 4–6 місяців. Економічну віддачу від впровадження можна отримати уже першого року його діяльності. Практика нашої консалтингової фірми свідчить, що протягом 1,5–2 років прибуток підприємства можна збільшити в 5–7 разів.

### *Центр інвестицій*

Центр інвестицій — це підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи й витрати, наприклад, новий споруджуваний виробничий об'єкт, підприємство в складі об'єднання. У цьому випадку існує взаємозв'язок між прибутком та інвестованим капіталом.

Завдання такого центру – забезпечити максимальну рентабельність вкладеного капіталу, його швидку окупність, збільшення акціонерної вартості підприємства. Управляють затратами за допомогою операційного бюджету, звітності про його виконання, інформації про рух грошових потоків. Основним контролюючим показником при цьому є рівень прибутку на інвестований капітал. Прикладом центру інвестицій є дочірня фірма підприємства чи відокремлений в його складі спеціальний структурний підрозділ, який здійснює виключно інвестиційну діяльність. В нинішніх умовах лише окремі сільськогосподарські підприємства – агрохолдинги, можуть виділяти в якості центру відповідальності центр інвестицій. Серед досліджуваних підприємств таких не виявлено.

Вибір способу розподілу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації, при цьому необхідно враховувати такі вимоги:

- у кожному центрі витрат повинні бути показник для вимірювання обсягу діяльності й база для розподілу витрат;
- у кожному центрі повинен бути відповідальний;

- ступінь деталізації повинна бути достатньою для аналізу, але не надлишковою, щоб ведення обліку не було надто трудомістким;
- бажано, щоб для будь-якого виду витрат підприємства існував такий центр, для якого дані витрати є прямими;
- на центри витрат бажано відносити тільки прямі витрати (безпосередньо пов'язані з його роботою), а розподіл загальногосподарських витрат не враховувати;
- оскільки розподіл підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Розподіл підприємства на центри відповідальності й класифікація витрат є фундаментом для створення на підприємстві системи управлінського обліку, що являє собою найважливіший елемент усієї системи контролінгу.



## **РОЗДІЛ 2**

### **СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В АГРАРНИХ ФОРМУВАННЯХ**

#### **2.1. Особливості організації обліку за центрами відповідальності**

Побудова в компанії системи управлінського обліку в цілях управління її бізнесом (СУО) аналогічна етапам організації фінансового обліку, а подальше використання системи управлінського обліку регламентується документами, за змістом аналогічним документам, що регламентують практику фінансового обліку. Але є значна відмінність в статусі цих документів, визначена відмінністю користувачів бухгалтерської і управлінської звітності. Бухгалтерський облік і звітність регламентуються загальноприйнятими, зовнішніми по відношенню до підприємства стандартами (П(С)БО), а система управлінського обліку працює виключно на підставі внутрішніх стандартів. Ця відмінність дуже істотно впливає на об'єм і вимоги, що пред'являються до облікової політики бухгалтерського і управлінського обліку [31].

Якщо основна мета облікової політики бухгалтерського обліку – вибрати і документально закріпити вибраний підприємством один з тих, що допускаються загальноприйнятими стандартами спосіб ведення обліку, то призначення управлінської облікової політики набагато ширше, хоча на практиці їй не приділяється належної уваги.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» законодавчо передбачено ведення двох видів обліку: бухгалтерського і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. При чому, п. 5 ст. 8 цього

Закону встановлено, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрігосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій [81].

Визначити чіткий порядок організації управлінського обліку на кожному підприємстві не можна, але існують деякі фактори, які мають вплив на його побудову та принципи організації обліку для управлінських потреб.

Управлінський облік пов'язує процес управління з обліковими процесами. Щоб підняти свій статус, бухгалтер повинен правильно зрозуміти потреби керівників і сприяти їх задоволенню так само, як і покращувати техніку облікових розрахунків. Мета управлінської облікової політики не може обмежуватися вибором найбільш прийнятних для підприємства альтернатив з тих, що допускаються П(С)БО та іншими нормативними документами [15].



Рис. 2.1. Взаємозв'язок облікової політики з рівнями стандартизації звітності

При її розробці необхідно брати до уваги найкращий світовий досвід, відображений в міжнародних стандартах фінансової звітності, досвід самих розробників системи управлінського обліку стосовно особливостей господарської діяльності конкретного підприємства. Регламентація роботи системи управлінського обліку не може обмежуватися виданням облікової політики і затвердженням робочого плану рахунків, форм первинних облікових документів, порядку проведення інвентаризації, методів оцінки активів і зобов'язань, правил документообігу і т. д. Виконання цих вимог в даному випадку недостатньо.

Потрібне створення пакету внутрішніх стандартів управлінського обліку. Тільки разом з цими документами можливе повноцінне застосування управлінської облікової політики в процесі функціонування системи управлінського обліку. Ці документи можна розділити на такі групи [25, 26].

*Інструктивно-методична документація* – детальні рекомендації, які глибше розкривають облікову політику, мають інструктивний і навчальний характер. Вона описує господарські операції з максимальною конкретикою: проводки, вибрані субконто (при автоматизації облікового процесу), порядок розрахунку сумових і кількісних величин [39].

У *нормативно-довідковій документації* встановлюються правила групування однорідних елементів інформації. Це різні довідники і класифікатори, структура і склад витратних і прибуткових статей, бюджетно-облікова структура і т. д.

*Документи регламентуючого характеру* визначають регламенти, процедури, встановлюють бізнес-процеси. У них описується увесь ланцюжок облікового процесу, призначаються відповідальні, розмежовуються їх функції, права і відповідальність, обмовляються дії виконавців при настанні усіх можливих, в т. ч. нестандартних подій. До регламентуючих документів також відноситься і порядок документообігу в цілях системи управлінського обліку. Ними встановлюється порядок прийому-передачі і зберігання первинної і звітної документації, її основні характеристики. До документообігу додається Альбом уніфікованих форм облікових і звітних документів [39].

При розробці внутрішніх стандартів не слід відмовлятися від детального опису предмета облікових операцій, нестандартних ситуацій, наведення прикладів. Чим чіткіше і детальніше буде описаний обліковий процес, тим менше виникатиме проблемних ситуацій в процесі роботи системи управлінського обліку.

Очевидно, що створення пакету внутрішніх стандартів системи управлінського обліку – це копітка, і в теж час творча робота, що пред'являє високі вимоги до розробників системи як в частині знання теорії і методології обліку, так розуміння особливостей роботи сільськогосподарського підприємства і завдань, які буде вирішувати система управління за допомогою системи управлінського обліку.

Передусім, необхідно визначити, для чого, з якою метою впроваджується управлінський облік? Які завдання передбачається вирішувати з його допомогою? Варіантів відповіді багато: управління витратами; контроль грошових потоків; управління обіговими коштами; підвищення віддачі від вкладеного капіталу; планування раціонального завантаження устаткування; контроль дебіторської заборгованості та ін. На практиці можливі різні комбінації цих відповідей. Залежно від поставлених цілей будуть окреслені контури системи управлінського обліку.

Ступінь поширення системи управлінського обліку може варіюватися від збору і обробки інформації окремим обліковим підрозділом до масштабної інформаційної системи з підключенням виробничого блоку, систем управління замовленнями, логістикою і іншими модулями. Така система, підкріплена мотиваційними важелями, в комбінації з бюджетним управлінням переростає в систему контролінгу – потужного сучасного інструменту ефективного управління бізнесом [12].

Необхідно також відмітити, що на відміну від бухгалтерського обліку, який ведеться з моменту утворення підприємства і розвивається з її зростанням, управлінський облік у вітчизняній практиці, як правило впроваджується в підприємствах, що досягли певного рівня розвитку, з організаційною структурою, що вже склалася, внутрішніми і зовнішніми зв'язками, що

сформувалися. Тому постановка управлінського обліку – це складний і багатоетапний процес, що не обмежується рішенням чисто облікових проблем.

Побудова ефективної системи управлінського обліку у діючому підприємстві передбачає попередній аналіз його діяльності з метою видачі рекомендацій і здійснення конкретних заходів по реорганізації і реструктуризації окремих процесів, сегментів та діяльності в цілому, а також вдосконалення використовуваних схем управління [105].

Не завжди ці рекомендації реалізуються на практиці. В цьому випадку необхідно підлаштовувати під існуючу ситуацію облікову методологію. При цьому може виникнути необхідність в додатковій розробці нестандартних внутрішніх стандартів управлінського обліку.

Розглядаючи проблему розкриття інформації суб'єкта господарювання, необхідно відзначити ключову роль в даному процесі облікової політики

Проблему розкриття інформації багато в чому можна вирішувати в межах облікової політики. Постановка завдання щодо використання додаткових форм звітності, спрямованих на розкриття інформації потребує уточнення методологічного та організаційного аспектів облікової політики (рис. 2.2).

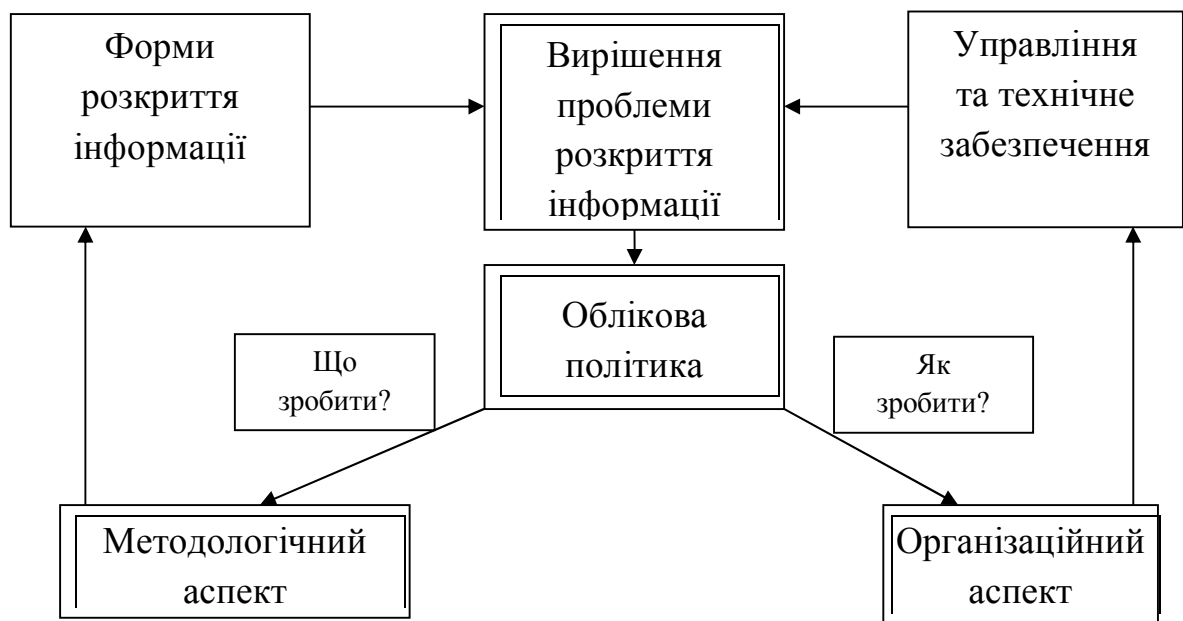


Рис. 2.2. Схема вирішення проблеми розкриття інформації [105]

Отже, організація управлінського обліку на підприємстві відбувається в такі етапи [39].

На першому, *методологічному* етапі, обирається модель управлінського обліку, об'єкти та методи обліку витрат, елементи методу бухгалтерського обліку, які будуть служити для формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень (план рахунків управлінського обліку, склад калькуляційних статей, методика калькуляції окремих видів продукції та її документальне оформлення тощо).

На другому, *технічному* етапі, обираються склад реєстрів аналітичного обліку форми внутрішньої звітності, визначаються напрямки руху інформації в середині підприємства.

Третій, *організаційний* етап, передбачає розподіл обов'язків між працівниками в системі управлінського обліку (рис. 2.3).

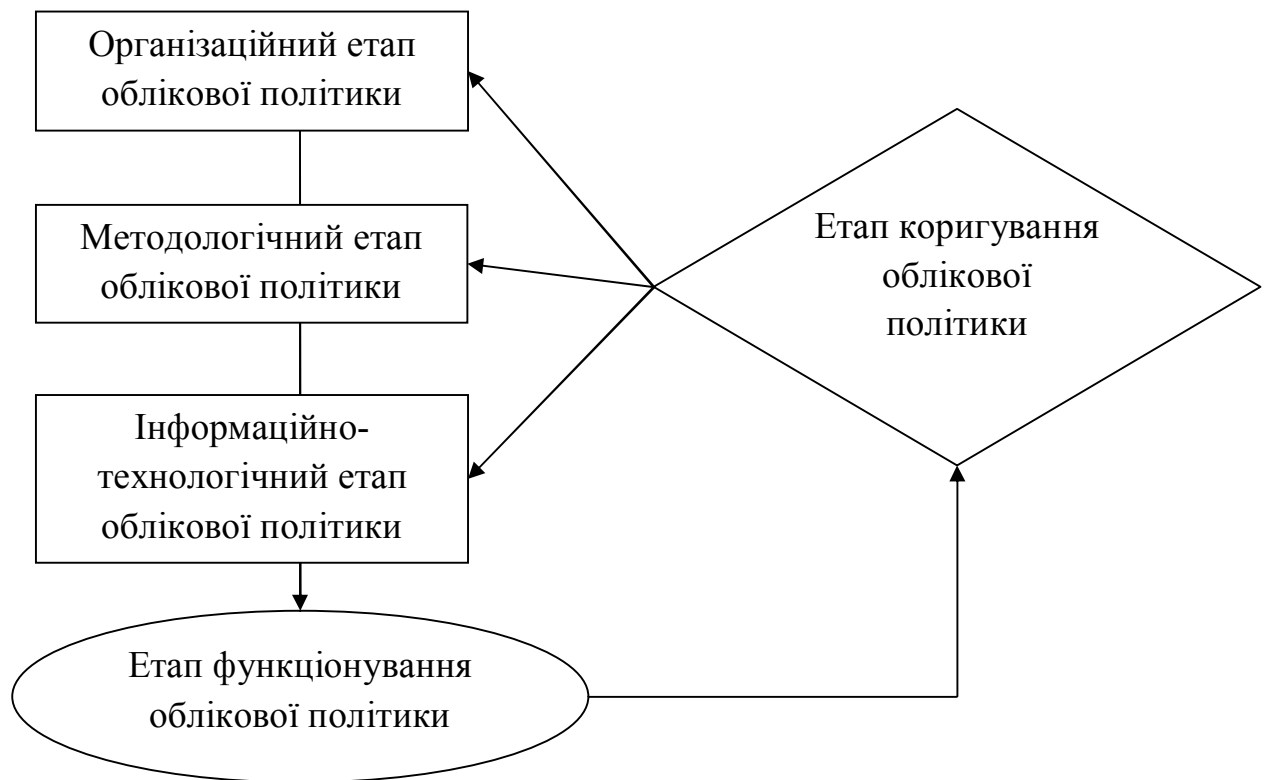


Рис. 2.3. Етапи формування облікової політики [39]

Організація управлінського обліку на підприємстві також залежить від організаційної та виробничої структури. На організаційну структуру підприємства впливає ряд факторів, таких як:

- характер виробництва та його галузеві особливості, склад продукції, що випускається, технології виробництва, масштаб та тип виробництва, рівень технічної оснащеності підприємства;

- форми організації управління (лінійна, лінійно-функціональна, матрична);

- співвідношення між централізованою та децентралізованою формами управління, кваліфікація працівників тощо.

Виробнича структура підприємства відображає склад та структуру цехів, служб, їх потужність, форми побудови та взаємозв'язку на кожному рівні управління виробництвом. Вона обумовлена типом і масштабами виробництва, складністю технологічних процесів, ступенем та видами спеціалізації цехів тощо. Існує два типи виробничих структур: за продуктом і за однорідними технологічними операціями. Виробнича структура за продуктом передбачає створення самостійних виробничих підрозділів, орієнтованих на виробництво та збут конкретних видів продукції, а організована за однорідними технологічними операціями – створення виробничих підрозділів, орієнтованих на виконання спеціальних технологічних операцій на однотипному обладнанні.

Отже, загальними принципами організації управлінського обліку є [105]:

- задоволення потреб персоналу різних рівнів управління в необхідній для прийняття рішень інформації;
- обґрунтованість по відношенню до кожного виробничого підрозділу, де виникають відносини типу «витрати - обсяг діяльності – прибуток»;
- узагальнення інформації за центрами виникнення витрат, відповідальності та рентабельності;
- контроль за обсягами виробництва, власними витратами та прибутком кожного підрозділу базується на використанні планів та кошторисів.

Створення системи управлінського обліку витрат на основі «центрів відповідальності» та «місць виникнення» зумовлює децентралізацію структури підприємства в цілому та управлінських функцій, зокрема. Це означає безперечний і чіткий поділ підприємства на організаційні ланки (центри) й обов'язкове делегування повноважень щодо управління господарськими процесами від керівника підприємства (однієї людини) менеджерам нижчого рівня (керівникам структурних підрозділів, «центрів відповідальності» тощо).

Децентралізована система управління витратами підприємства, на думку більшості науковців, є набагато ефективніша ніж централізована. Організаційний процес побудови такої ефективної системи відбувається в декілька етапів [98]:

1. Визначення центрів виникнення витрат (структурних підрозділів підприємства в яких є можливість організувати облік, планування, нормування, бюджетування витрат).

2. Визначення центрів відповідальності. Структура підприємства може включати декілька центрів відповідальності за витрати. Процес формування центрів повинен бути визначений доцільністю (необхідністю, в т.ч. фінансово обґрунтованою) введення керівника на чолі певної структурної одиниці, який буде здійснювати управління та нести відповідальність за виконання показників. Якщо така необхідність відсутня, то дана ділянка господарської діяльності буде визначена, як «центр (місце) виникнення» витрат.

3. Створення положень про «центри відповідальності», з обов'язковим визначенням сфери впливу, величини відповідальності та об'єктів управлінського обліку витрат («місць виникнення» витрат).

Децентралізація підприємства дає більшу можливість впливати на витрати саме на релевантних стадіях їх виникнення. В першу чергу, це зумовлено скороченням шляху носіїв облікової інформації від місця їх виникнення до керівничої ланки. Крім цього керівник центру відповідальності отримує детальнішу інформацію з відповідною можливістю глибшого аналізу. При централізованій системі управління витратами такі можливості стають просто нереальними. В такій ситуації:

- по-перше, сповільнюється процес реагування на відхилення від планових показників;
- по-друге, більш проблемним є процес виявлення причин відхилень;
- по-третє, зазвичай відповідальним за виникнення відхилень є працівник котрий не має повноважень вплинути на негативні процеси, що можуть призвести до відхилень від плану.



Функціонування системи управлінського обліку витрат на основі центрів відповідальності та місць виникнення вимагає також певних змін в системі документообігу та самих носіїв облікової інформації. Зокрема, це стосується питання щодо розроблення носіїв звітної інформації, як від керівників структурних підрозділів менеджера центра відповідальності, так і, власне, від відповідальної особи до центру вищої ланки управління.

Крім цього доцільним буде розроблення системи кодифікації витрат підприємства, таким чином, щоб код витрат включав інформацію не лише про об'єкт витрат (окремий виріб, замовлення), але й про місце та центр їх виникнення, основне призначення витрат (виробництво, збут і т. д.) тощо.

Реєстрація господарських операцій в управлінському обліку може бути побудована як із застосуванням принципу подвійного запису, так і за допомогою фіксації інформації в накопичувальних регістрах. Накопичувальні регістри зручно використати для планування і обліку виконання бюджетів руху грошових коштів, коли завдання управлінського обліку мінімізовані і зводяться до контролю грошових потоків. Для побудови повноцінної системи обліку і контролю доходів/витрат, активів і зобов'язань підприємства методом нарахування рекомендується використати принцип подвійного запису.

У системах управлінського обліку, де об'єкти обліку мають складні розгалужені характеристики (великі та середні підприємства з розгалуженою структурою), доцільніше застосовувати комбінацію обох способів. Це дозволить надалі отримувати як типову управлінську звітність (баланс, звіт про прибутки і збитки і т. д.), так і будувати аналітичні форми в різних зрізах і групуваннях.

Структура Плану рахунків управлінського обліку будується по тих же принципах, що і в класичному бухгалтерському обліку. Управлінський план рахунків є інструментом для фіксації інформації, яку надалі потрібно моніторити, контролювати, аналізувати в цілях управління. Тому, основна відмінність його від бухгалтерського аналога – зручність для накопичення інформації в необхідних для управління аналітичних зрізах і трансформація в легку для читання управлінську звітність.

З одного боку, інформація в управлінському обліку більше деталізована і структурована, ніж у бухгалтерському. Тому часто необхідним є дроблення типових рахунків на додаткові субрахунки, а також введення нових, нестандартних рахунків або проводок. З іншого боку, в управлінському обліку деякі бухгалтерські рахунки не використовуються, оскільки не несуть смислового навантаження для управління.

При визначенні видів аналітики і їх глибини на облікових регістрах необхідно проаналізувати потребу кожного менеджера компанії в отриманні аналітичних звітів з угрупованням за тією або іншою ознакою. Чим більшою та ширшою буде аналітика на рахунках обліку, тим більший потенціал корисної і потрібної інформації буде реалізований в системі.

Не слід перевантажувати облікові регістри додатковими зрізами аналітики, що не мають вагомості в процесі ухвалення управлінських рішень. Якщо доля певних витрат в загальній структурі собівартості складає 1-2 %, а тимчасові зусилля на їх облік великі, раціональним рішенням буде пожертвувати інформаційною прозорістю, ніж ефективністю експлуатації системи.

На етапі впровадження системи управлінського обліку надмірно деталізований облік на практиці виявляється шкідливим. Щомісячно генерується обсяг інформації, яку управлінський персонал ще не навчився застосовувати. Більше того, це може викликати невдоволення у керівників, оскільки деталізований облік вимагає більшого завантаження облікового персоналу і, можливо, збільшення штату.

При формуванні системи управлінського обліку, її впровадженні та подальшому розширенні важливо чітко визначити показники діяльності підприємства, що відображаються в обліковій системі, знайти баланс між максимально можливою глибиною аналітики і витратами на її облік.

Аналітика обліку має бути структурованою і закріпленою в довідниках і класифікаторах. До основних з них відносяться:

- класифікатор основних засобів;
- класифікатор матеріалів;

- довідник номенклатури (товарів/робіт/послуг);
- довідник статей витрат/виплат;
- довідник доходів/надходжень;
- довідник центрів відповідальності, тощо.

Однією з відмітних характеристик управлінського обліку є класифікація витрат по відношенню до обсягу виробництва (змінні/постійні) і по ступеню управління ними (контрольовані/неконтрольовані). Адже з одного боку, безумовно правильна класифікація витрат підприємства за вказаними ознаками на практиці настільки ж важлива, наскільки важкореалізовувана.

В управлінському та бухгалтерському обліку існують також проблеми з розділенням витрат на прямі і непрямі. Тут фахівці з обліку стикаються з дилемою. З одного боку, чим більше витрат класифікувати як прямі, тим ближче пряма собівартість продукції наблизитиметься до повної. З іншого боку, чим більше витрат визнаються прямими, тим складнішими стають облікові технології.

Окремо слід зупинитися на характеристиці управлінської звітності. Пакет управлінської звітності підприємства може включати безліч звітів, класифікованих за призначенням, адресатам, періодичності формування і т. д. Звіти можуть бути як регламентними, т. е. що представляються відповідним адресатам у встановлені терміни, так і не регламентними (формованими під конкретний запит користувача). На склад пакету, форму і зміст управлінської звітності у кожному конкретному випадку впливає не лише галузева особливість, але і потреби адміністрації. Звітність надається для використання інформації для управлінських цілей. Очевидно, що керівникам різних рівнів ієрархії потрібні різні звіти, які відрізняються за інформацією, рівнем її агрегування, за формою подання. Тому однією з головних вимог до більшості використовуваних форм управлінських звітів – це простота трансформації звіту до різного рівня деталізації представленої в ньому інформації [91].

На підприємстві можуть бути встановлені різні періоди звітності. Мінімальний звітний період не обмежений нижньою межею (в окремих

випадках можуть формуватися щоденні звіти), максимальний дорівнює одному року. У більшості вітчизняних підприємств, як правило, звітний рік відповідає календарному. В той же час, якщо цього вимагає специфіка діяльності, необхідно встановлювати звітний рік виходячи з доцільності.

У СТОВ «Тростяничик» доцільно організувати центри відповідальності в рослинництві, оскільки галузь тваринництва мало розвинена. В таблиці 2.1 представлено основні показники, що характеризують СТОВ «Тростяничик» відносно його галузевого спрямування.

Таблиця 2.1

### Показники для оцінки розміру СТОВ «Тростяничик»

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення	
				2018 р. від 2016 р.	2018 р. від 2017 р.
Вартість валової продукції, тис. грн.	11564,00	14791,00	18550,00	6986,00	3759,00
Товарна продукція, тис. грн.	13317,00	14250,00	18225,00	4908,00	3975,00
Чистий прибуток	711,00	927,00	663,00	-48,00	-264,00
Площа с.-г. угідь, га	1317,00	1330,00	1323,00	6,00	-7,00
в т.ч. площа ріллі, га	1317,00	1330,00	1323,00	6,00	-7,00
Посівна площа:					
Зернові та зернобобові	757,00	804,00	760,00	3,00	-44,00
Технічні	342,00	365,00	205,00	-137,00	-160,00
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн..	2918,00	4319,00	6967,50	4049,50	2648,50
Середньорічна чисельність працюючих, чол..	49,00	61,00	57,00	8,00	-4,00

У сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Тростяничик» пропонуємо виділити 2 рослинницькі ланки. За кожною ланкою необхідно закріпити відповідальну особу – головного спеціаліста, окремого працівника бухгалтерії, що обліковує діяльність лише цього підрозділу. На кожен підрозділ для обліку доцільно відкрити спеціальний субрахунок. Оскільки робота цього підрозділу стосується рослинництва, то варто відкривати субрахунки від 2311 до 2314 відповідно до вирощуваної культури і закріпленої за нею ланки. Головною метою створення таких підрозділів і відповідно до цього організації процесу обліку є бажання керівництва провести

оцінку роботи кожного підрозділу, ефективність і доцільність вирощування певних культур.

Дане впровадження має певні позитивні результати, а саме [93]:

- полегшується процес визначення собівартості, оскільки на витрати на виробництво певної культури відносяться витрати на заробітну плату відповідного підрозділу, нарахування даного підрозділу, витрати посівного матеріалу на дану культуру, витрати палива на її обробіток тощо. Тобто, чітко виділяються калькуляційні статті, що спрощує процес обліку;
- простіше оцінюється діяльність кожного підрозділу, адже чітко визначено витрати даного підрозділу і отримані результати, і їх можна зіставити;
- зменшуються витрати палива і запасних частин;

Недоліком такого виду організації діяльності і обліку є те, що в процесі роботи бригади змушені допомагати одна одній і тому розрахункове значення собівартості отримане в результаті сумування всіх витрат підрозділу не відповідає дійсним витратам.

До особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств, що впливають на організацію обліку за центрами відповідальності є існування тимчасових непостійнодіючих центрів відповідальності (сезонні рослинні бригади, пункти харчування, що створюються на літній період). У обліку для відображення діяльності даних бригад створюються аналітичні рахунки на субрахунку 231 «Рослинництво».

Важливим шляхом збільшення продуктивності праці і виконання поставлених завдань є матеріальне стимулювання працівників. Створення фонду спеціально для таких цілей дозволить підвищити зацікавленість робітників всіх рівнів у рості ефективності діяльності центру відповідальності. Але для цього необхідно, щоб планові завдання були виражені не лише у досягненні і перевиконанні певного рівня прибутковості підрозділу, але й і у дотриманні норм витрат, вчасному виконанні сільськогосподарських процесів (посів, підживлення рослин, щеплення худоби тощо), зменшенні кількості простоїв і ремонтів.

Створення і функціонування ефективної системи обліку за центрами відповідальності на сільськогосподарських підприємствах передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання;
- аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів та систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів.

З огляду на це першим кроком організації такого обліку є виокремлення відповідних центрів для закріплення відповідальності. Для виокремлення центрів відповідальності передусім беруть до уваги організаційну та технологічну структуру підприємства, посадові інструкції, які встановлюють права й обов'язки конкретних працівників.

Першим кроком при організації системи обліку за центрами відповідальності на сільськогосподарських підприємствах є надання статусу центрів прибутку I-го рівня галузям рослинництва і тваринництва, окремо кожному промисловому виробництву на підприємстві (якщо такі є в наявності), а також, автотранспортному парку і допоміжним та обслуговуючим виробництвам, у випадку, коли вони надають послуги стороннім організаціям чи фізичним особам. Якщо автотранспортний парк, допоміжні та обслуговуючі виробництва не надають послуг за межі сільськогосподарського підприємства, то їм надається статус центрів технологічних витрат I-го рівня.

Бухгалтерія, планово-економічний відділ (якщо він є на підприємстві), інші адміністративні і управлінські структури господарства визнаються центрами дискреційних витрат I-го рівня.

Керівником центру прибутку I-го рівня у рослинництві повинен бути головний агроном. Далі даний центр прибутку ділиться на кілька центрів витрат II-го рівня. Вони виділяються за видами культур, що вирощуються у господарстві (наприклад, пшениця, ячмінь, цукрові буряки тощо).

Найкращим варіантом організації є закріплення за кожним видом

культури окремої бригади, яка б займалась її вирощуванням. Керівником такого центру витрат ставав би бригадир. Але на практиці використання такого підходу майже неможливе. Якщо ж немає можливості прикріплення за кожним видом культури окремої рослинницької бригади, то в такому випадку центром відповідальності визнаються бригади, з-за їх значного і недоцільного роздроблення, то облік своєї діяльності вони ведуть в розрізі вирощуваних ними культур.

Можливий також випадок коли доцільно виділити в окремі центри відповідальності вирощування різних сортів однієї сільськогосподарської культури. Така ситуація може виникнути при початку використання нового сорту культури і тому буде необхідно більш детально провести аналіз рентабельності її вирощування і подальшого застосування. Такі центри відповідальності можуть визначатись як центри інвестицій II-го рівня (в такому випадку рослинництво на підприємстві визнається як центр відповідальності за інвестиції I-го рівня), якщо для їхніх потреб було придбано нові довготермінові необоротні активи із значною вартістю, якщо ж значних затрат для їх створення підприємство не понесло, то такий центр визнається центром відповідальності за витрати II-го рівня.

Якщо однакові послуги надаються машинно-тракторним парком кільком рослинницьким бригадам (оранка, лушення тощо), транспортні витрати розподіляються між центрами відповідальності пропорційно до обсягів оброблених площ.

Облік діяльності рослинництва за центрами відповідальності необхідно вести на рахунку 231 «Рослинництво» з подальшим створенням субрахунків у відповідності до кількості створених рослинницьких бригад, наприклад, 2311 «Бригада № 1», 2312 «Бригада № 2», 2313 «Бригада № 3» тощо.

При вирощуванні однією бригадою кількох сільськогосподарських культур створюються субрахунки II-го порядку, наприклад, 23111 «Культура № 1», 23112 «Культура № 2» тощо. Аналогічно робиться і при прийнятті рішення керівництвом про ведення обліку різних сортів однієї культури на окремих субрахунках.

В тваринництві керівником центру прибутку I-го рівня призначається головний зоотехнік.

Центрами відповідальності технологічних витрат II-го рівня стають ферми де вирощуються різні групи тварин, наприклад, ВРХ, свині, вівці тощо. Керівниками таких центрів стають завідувачі фермами на яких утримуються тварини. Якщо на одній фермі утримуються кілька видів тварин, з-за їх незначного поголів'я, то завідувачий фермою може бути керівником кількох центрів витрат II-го рівня одночасно, але звіти про результати діяльності він повинен складати в розрізі груп тварин, а не сумарно.

У випадках, коли на сільськогосподарських підприємствах великі масштаби діяльності і один і той самий вид тварин утримується на кількох окремих фермах, доцільно утворювати центри відповідальності за витрати III-го рівня. Тоді, керівником центру відповідальності за витрати II-го рівня призначається зоотехнік, що несе відповідальність за даний вид худоби, а керівниками центру відповідальності за витрати III-го рівня стають завідувачі фермами.

Основними видами тваринництва в досліджуваних підприємствах є вирощування м'ясної ВРХ, молочної ВРХ, свинарство і птахівництво.

Облік діяльності тваринництва ведеться на рахунку 232 «Тваринництво». Для центрів відповідальності II-го рівня, якщо на кожній фермі лише один вид худоби, вводяться субрахунки, наприклад, 2321 «Ферма № 1. Молочна ВРХ», 2322 «Ферма № 2. М'ясна ВРХ», 2323 «Ферма № 3. Свині» тощо.

Якщо ж на фермі кілька видів худоби, то застосовувати варто такі рахунки, наприклад, 23211 «Ферма № 1. Молочна ВРХ», 23212 «Ферма № 1. М'ясна ВРХ», 2322 «Ферма № 2. Свині». Аналогічну кодифікацію рахунків доцільно використовувати і у випадках коли керівництво підприємства бажає оцінити ефективність утримання і вирощування різних порід одного типу худоби.

На дебет даних рахунків заносяться понесені витрати по вирощуванні і відгодівлі тварин:

- витрати на оплату праці з нарахуваннями;



- засоби захисту тварин;
- корми;
- отримані роботи та послуги;
- амортизація основних засобів, що належать підрозділу;
- транспортні витрати по обслуговуванні центру.

Витрати, пов'язані з доставкою кормів з місць їх попереднього зберігання (стогів, сховищ тощо) до місць постійного зберігання (склади ферм, бригад), відносять на вартість відповідних кормів як витрати на доставку кормів на склад.

Витрати на доставку кормів з місць постійного зберігання на ферму для годівлі тварин відносять на рахунок певної ферми, а за умови виділення на ній груп тварин – на певну групу.

По кредиту даних рахунків відображається за плановою собівартістю вихід продукції тваринництва в кореспонденції з дебетом рахунків:

- 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» – на вартість оприбуткованого приплоду і приросту;
- 231 «Рослинництво» – на вартість внесеного в ґрунт гною;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – на вартість оприбуткованої продукції тваринництва.

В кінці року визначають фактичну собівартість продукції тваринництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

Як вже зазначалось раніше, машинно-тракторний парк сільськогосподарського підприємства може визнаватись, або центром прибутку I-го рівня, або центром витрат I-го рівня в залежності від того чи надаються послуги ззовні підприємства. Керівником такого центру відповідальності призначається головний інженер.

Облік діяльності машинно-тракторного парку ведеться на рахунку 233 «МТП». На дебет заносяться витрати понесені при обслуговуванні різних центрів відповідальності: паливо, заробітна плата, соціальні відрахування, амортизація основних засобів тощо. На кредит – списання вартості послуг на рахунки відповідних підрозділів.

Якщо керівництво підприємства виділило в окремі центри різні види техніки, або задля детальнішого аналізу роботи, тоді в обліку доцільно створити субрахунки другого порядку для рахунку 233. На практиці це виглядатиме наступним чином: 2331 «Комбайни», 2332 «Трактори», 2333 «Вантажні автомобілі» і т.д.

Допоміжні та обслуговуючі виробництва, в залежності від того, чи є зв'язок між витратами і результатами діяльності, визнаються центрами технологічних або дискреційних витрат I-го рівня. Керівниками таких центрів стають відповідальні особи за діяльність даних структурних підрозділів.

Обслуговуючі виробництва виконують роботи, які, насамперед, забезпечують необхідні умови для нормального перебігу основних та допоміжних виробничих процесів. У сільськогосподарських підприємствах до них відносять: жива тяглова сила, ремонтні майстерні, будівельні виробництва, електро-, водопостачання, газове і теплове господарство, житлово-комунальна служба тощо. В більшості вони є центрами дискреційних витрат і тому основним показником при оцінці діяльності даних центрів відповідальності є рівень витрат за період. Якщо ж є можливість встановити зв'язок між понесеними витратами і виробленою продукцією (наданими послугами), то оцінювати дані підрозділи варто за рівнем витрат на одиницю виробленої продукції.

Облік обслуговуючих виробництв доцільно вести на рахунку 234 «Обслуговуючі виробництва», з подальшим створенням субрахунків відповідно до кількості виробництв. Наприклад, 2341 «Жива тяглова сила», 2342 «Ремонтна майстерня», 2343 «Електропостачання» тощо.

На дебет даних рахунків відносяться понесені ними витрати в процесі виробництва і обслуговування, по кредиту списується вартість виготовленої продукції (наданих послуг) на відповідні центри відповідальності підприємства.

Для обліку діяльності промислових виробництв необхідно виділяти окремі субрахунки першого рівня відповідно до кількості виробництв. Наприклад, 235 «Млин», 236 «Пекарня», 237 «Пилорама» тощо. Якщо ж промислових виробництв на підприємстві більше ніж можливих варіантів

субрахунків першого рівня, то тоді виділяється рахунок 235 «Промислові виробництва», а далі на ньому створюються субрахунки другого рівня: 2351 «Млин», 2352 «Пекарня», 2353 «Пилорама» тощо.

Схема передачі інформації повинна бути вертикальною в нижніх ланках управління (керівники рослинницьких бригад, тваринницьких ферм) і вертикально-горизонтальною (керівник підприємства, управлінський апарат, керівники рослинництва і тваринництва, МТП, промислових виробництв).

На вищій ланці управління, міру доступу до загальної інформації по підприємству і якість та об'єм інформації, що повинна подаватись центрами відповідальності I-го рівня визначає керівник підприємства. Інформацію, яка повинна подаватись в центри відповідальності I-го рівня центрами II-го рівня, визначає керівник вищого центру.

Отже, внутрішньогосподарський облік за центрами відповідальності на підприємствах має відображати інформацію про використання *ресурсів*, виникнення *витрат* та отримання *результатів* не лише фінансового, а й виробничого характеру за кожним підзвітним підрозділом.

## **2.2. Методика обліку сільськогосподарської діяльності у центрах відповідальності**

Показники, які може контролювати центр відповідальності залежать від того, до якого типу належить даний центр. Існуюча практика та теоретичні дослідження вказують на доцільність розподілу внутрішньогосподарського обліку в системі центрів відповідальності за обліковими модулями та їх узгодження за центрами визначеного типу [86].

Під поняттям «обліковий модуль» в системі центрів відповідальності визначається частина інформації, що відображає певну ділянку обліку, межа якої визначається компетенцією центру відповідальності [84].

На рис. 2.4 відображена логіко-структурна схема внутрішнього обліку за центрами відповідальності з виділенням основних облікових модулів для виробничого процесу. Рисунок узагальнює тип інформації, що має обліковувати центр відповідного типу і яких результатів він може досягнути залежно від

сфери власної відповідальності. Для виробничої сфери це основні засоби, виробничі запаси, прямі та непрямі витрати, праця та її оплата, готова продукція, доходи, маржинальний дохід та фінансовий результат (прибуток або збиток).

Принципи внутрішньогосподарського обліку за кожним обліковим модулем полягають у наступному:

✓ облікові модулі «Основні засоби» і «Праця та її оплата», за якими центри усіх типів узагальнюють інформацію про стан використання необоротних активів та праці персоналу, що дозволяє децентралізувати відповідальність та спростити управління за даними об'єктами обліку;

✓ облікові модулі «Виробничі запаси», «Прямі витрати» та «Готова продукція», за якими центри витрат виробничої сфери узагальнюють інформацію про результати виробництва;

✓ обліковий модуль «Облік доходів», за яким центри доходу узагальнюють інформацію про отримані доходи, за які вони відповідають або які формуються в цих центрах;

✓ обліковий модуль «Маржинальний дохід» за яким центри маржинального доходу визначають отримані фінансові результати виходячи з меж їх компетенції;

✓ облікові модулі «Непрямі витрати» (для сфери виробництва) та «Фінансовий результат», за якими центри прибутку (інвестицій) формують кінцевий фінансовий результат організації.

Якщо підприємство розвиває власну сферу торгівлі (фірмова торгівля, торгівля власною продукцією), то кількість облікових модулів може бути розширена та доповнена. Зокрема доцільно виділити облікові модулі «Витрати обігу» «Товари на складі», «Торгова націнка» та «Собівартість товарів», за якими центри витрат торговельної сфери узагальнюють результати організації процесів торгівлі.

Також при здійсненні торговельної діяльності можуть мати місце інші поточні витрати, які впливатимуть на фінансовий результат і повинні відображатися в обліку відокремлено.

Система внутрішньогосподарського обліку за центрами відповідальності визначається типом центру відповідальності. Відповідно до цього, за кожним центром визначаються облікові модулі.

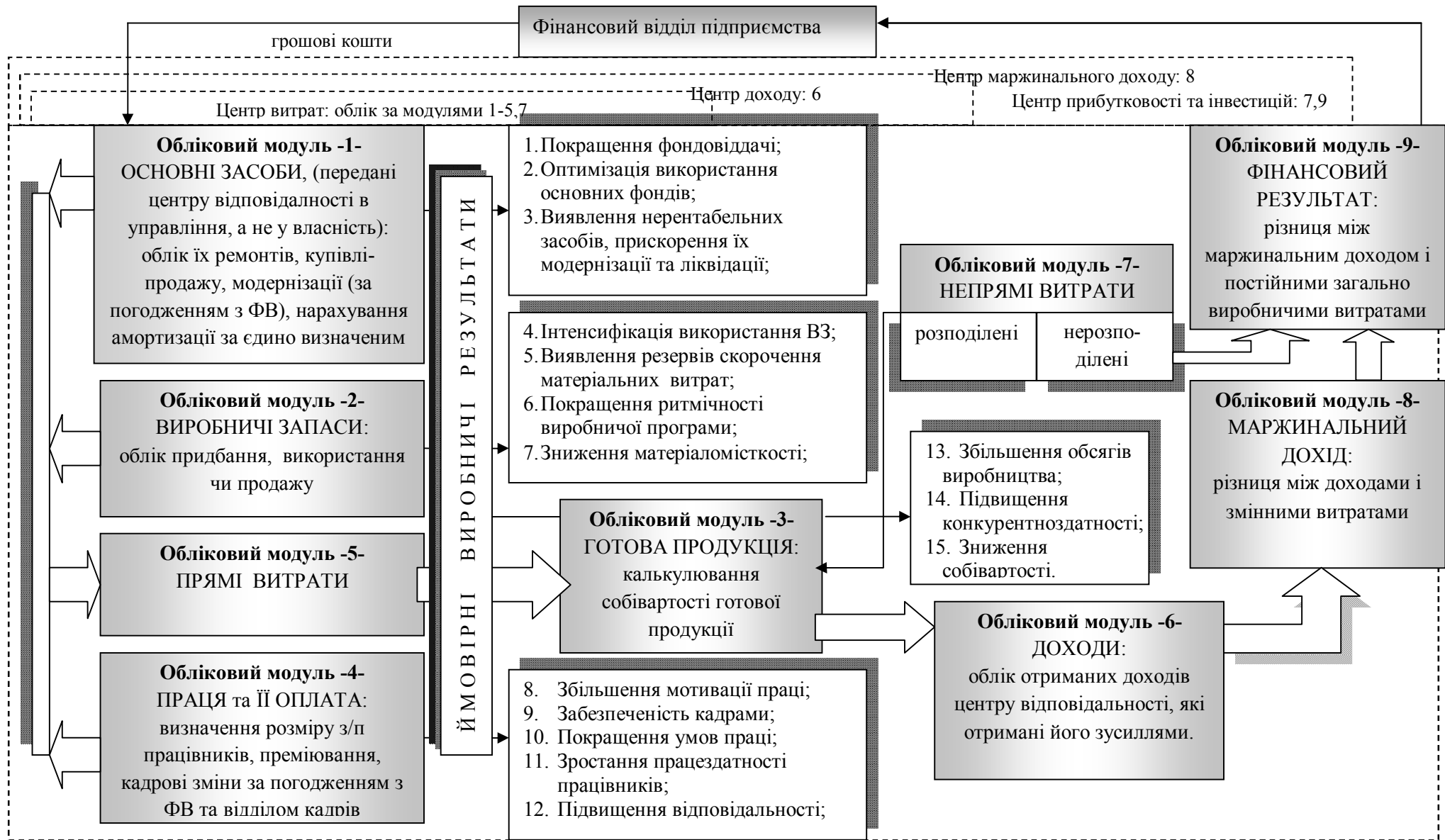


Рис 2.4. Структурна облікова модель центрів відповідальності сфери виробництва

Узагальнюючи результати проведеного дослідження пропонується наступний розподіл обліку за ділянками у межах центрів відповідальності (рис. 2.5.)

<i>Тип центру відповідальності</i>		Центр витрат	Центр доходу	Центр маржинального доходу	Центр прибутку	Центр інвестицій
<i>Ділянка обліку</i>	Рахунки					
Матеріальні активи	10-13	X	X	X	X	X
Інвестиції	14,15	-	-	-	-	X
Виробничі запаси	20,22, 25	X*	-	X	X	X(!)
Товари	28	X*	X	X	X	-
Грошові кошти та розрахунки	30-38	X	X	X	X	X
Капітал	40-46	-	-	-	-	X
Довгострокові та поточні зобов'язання	50,51, 60,61,67	-	-	-	X	X
	62,63, 64,68	X*	-	X	X	X
	65,66	X	X	X	X	X
Прямі витрати	23,24	X	X*	X	X	X(!)
Собівартість готової продукції	26, 901	X*	-	X	X	X(!)
Собівартість реалізованих товарів <sup>T</sup>	902	X	-	X	X	X(!)
Загальновиробничі витрати	91	X	X	X	X	X
Витрати періоду	92,93,94	X*	-	-	X	X
Доходи	70-76	-	X	X	X	X(!)
Маржинальний дохід	-	-	-	X	X	X(!)
Фінансовий результат	79	-	-	X	X	X

X\* – при наявності у розпорядженні

X(!) – у вигляді контролю за виконанням

Рис. 2.5. Відображення інформації про об'єкти обліку за типами центрів відповідальності

В основу внутрішньогосподарського обліку за центрами відповідальності мають бути закладені єдині класифікатори ресурсів, доходів і витрат. Їх доцільно згрупувати у довідники. Інформативна класифікація здійснюється за видами об'єктів у розрізі центрів відповідальності. Усі класифікатори мають бути взаємоузгодженими, щоб чітко відобразити об'єкти обліку підприємства з розбивкою за центрами відповідальності. Класифікаційний код кожного об'єкта має нести інформацію про вид об'єкта та про підрозділ, до якого він належить. Основним центром акумулювання

інформації підприємства є бухгалтерія [86]. Традиційно, функції бухгалтерії обмежені складанням фінансової та податкової звітності. Враховуючи важливість інформаційного забезпечення в умовах децентралізованого управління, постає потреба реорганізації бухгалтерських служб у бухгалтерію управлінського типу. Нова модель бухгалтерії вимагає перерозподілу її функцій та обов'язків, з урахуванням специфічних особливостей системи центрів відповідальності. Під керівництвом головного бухгалтера підприємства має бути розроблене та впроваджене в дію «Положення про внутрішньогосподарську облікову політику», що є регламентуючим документом, який визначає принципи, методи і процедури ведення обліку за центрами відповідальності [70].

Окремо слід зупинитися на документуванні операцій, що здійснюються у центрах відповідальності.

Накопичення інформації за обліковим модулем -1- «Основні засоби» за центрами відповідальності має базуватися на наступних умовах:

- центр відповідальності розпоряджається майном, яке використовує і на яке може безпосередньо впливати;
- центр не проводить самостійно інвентаризацію основних засобів, що є в його розпорядженні;
- центр самостійно нараховує знос основних засобів за єдино встановленим по підприємству методом нарахування амортизації;
- центр приймає рішення про потреби у ремонті, купівлі-продажу, модернізації основних засобів, розробляє кошторис необхідних витрат та подає на розгляд у фінансовий відділ;
- уся документація щодо надходження, наявності та використання основних засобів ведеться у центрі відповідальності спеціально створеною для цього обліковою групою (особою);
- центр звітує про стан основних засобів, які він контролює, шляхом подання звітності у встановлені терміни за визначеною формою.



Для обліку відпуску матеріалів у виробництво відповідальна особа за збереження сировини на складі має оформляти лімітно-забірну карту. Застосування лімітно-забірної карти впливає позитивно, оскільки з одного боку лімітується кількість відпущених матеріалів, а з іншого скорочується в кілька разів кількість первинних документів. Щодо обліку на виробництві, то тут необхідно запровадити первинний облік фактичних витрат матеріалів. Кожен виробничий центр відповідальності повинен обліковувати використану сировину в картках використання сировини і матеріалів. Тут повинна зазначатися інформація про фактичну кількість отриманої сировини, кількість використаної сировини та обсяг втрачених ресурсів як у кількісному, так і в грошовому значенні. Такі первинні дані дадуть можливість виявити на якій саме стадії здійснено втрату ресурсів: при передачі зі складу, чи вже у процесі використання на виробництві [85].

Облік за центрами відповідальності вимагає суцільного відображення операцій за обліковим модулем «Праця та її оплата». Працівники є у будь-якій структурній одиниці, і об'єктивно визначити такі показники як: доцільність роботи працюючого, працездатність за кожним з них, розмір адекватної результатам заробітної плати та премії – можна лише за місцем формування витрат. Тому пропонується запровадити за кожним центром відповідальності ведення основних первинних документів по використанню робочого часу та нарахуванню заробітної плати і утримань з неї, але з певними обмеженнями:

✓ центр відповідальності не має прямого права звільняти працівника та приймати нових працівників на роботу. Дані про кандидатури на призначення та звільнення мають бути належним чином оформленні та направлені на розгляд у відділ кадрів підприємства;

✓ центр відповідальності нараховує працівникам заробітну плату за єдино затвердженою обліковою політикою підприємства формою оплати праці;

✓ розмір премій та кандидатури на її отримання визначаються центром відповідальності. Однак, рішення про преміювання працівника приймає керівник підприємства за погодженням з фінансовим відділом;

✓ центр відповідальності подає звітність у розрізі кількісних і якісних показників з використання праці людей.

Свої особливості має облік у центрах прибутковості, які вважаються найбільш незалежним структурним елементом підприємства. Прибуток цього центру включається до загального прибутку підприємства, оскільки визначається як різниця між загальними доходами і загальними понесеними витратами. Тому облік у центрах прибутковості характеризується вищим ступенем незалежності і визначається наступними ознаками:

✓ облік ведеться окремою робочою обліковою групою центру;

✓ центр прибутку дотримується єдино обраної по підприємству облікової політики;

✓ фінансова звітність такого центру включає п'ять основних звітних форм, що передаються у загальну бухгалтерію основного підприємства;

✓ центр не є самостійним платником податків;

✓ обліковий процес ведеться на загальних засадах з уточненням облікових шифрів за об'єктами обліку, що відносяться до даного центру;

✓ центр прибутковості розмежовується на нижчі рівні відповідальності: центри витрат, доходів та маржинального доходу, облік за якими здійснюється на тих же засадах, що і в центрах відповідальності відповідного типу основного підприємства.

Важливими обліковими сегментами в системі управління за центрами відповідальності у виробництві є «Прямі витрати» та «Непрямі витрати». Методологічні засади та принципи формування інформації про витрати в

Україні регламентуються П(с)БО 16 «Витрати». Відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, витрати визнаються лише в момент їх виникнення, незалежно від руху грошових коштів. Основним вимірником витрат на виробництво є собівартість продукції [77].

Для ефективного управління виробничим підприємством необхідне дотримання основного принципу в організації економічної роботи – це обґрунтоване калькулювання собівартості продукції.

Облік витрат за центрами відповідальності потребує чіткої їх класифікації, що дозволить організувати систему контролю і своєчасно реагувати на негативні моменти збільшення витрат [74].

П(с)БО 16 «Витрати» визначає складові виробничої собівартості продукції, яка включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також змінні загально виробничі та постійні розподілені загально виробничі витрати. Відповідно до Типового положення з планування та калькулювання собівартості витрати діляться за елементами та статтями калькуляції. Статті калькуляції, їх склад та методи розподілу встановлюються виходячи з особливостей технології та організації виробництва [77].

Класифікація за статтями калькуляції повинна чітко виділяти ті витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і можуть бути класифіковані як прямі (що безпосередньо відносяться на продукт). Облік прямих витрат у системі управління за центрами відповідальності ми визначаємо як окремий обліковий модуль. Обсяг понесених витрат підрозділу за своєю сутністю відображає фінансовий вимірник використання ресурсів підрозділу. Таке групування витрат використовується при обчисленні собівартості продукції (робіт, послуг), однак, не дає можливості розрахувати собівартість за окремими видами продукції [54].

Відповідно до національного П(с)БО 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на управління виробництвом, амортизацію необоротних активів загальновиробничого

призначення, утримання; опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень; обслуговування виробничого процесу, охорону праці, інші витрати. Така структура витрат свідчить про необхідність підвищення ступеня їх контрольованості, адже обсяг матеріальних витрат в основному залежить від раціональності використання сировини. Значна частка загально виробничих витрат у структурі собівартості виробничих підприємств свідчить про необхідність зміни підходу до визначення собівартості та зростання тої ж таки контрольованості за їх економією з боку центрів. Саме тому, облік витрат на підприємствах необхідно децентралізувати та визначити усі служби та обслуговуючі підрозділи як центри витрат, що прямо відповідають за понесені витрати, які для виробничого процесу виступають як загально виробничі та впливають на кінцеву собівартість продукції. Відповідно, кожен такий центр має обліковувати власні прямі витрати, а центри маржинального доходу визначати ту частку загально виробничих витрат, що буде включена у собівартість. Таким чином, ця облікова ділянка виступатиме як окремий модуль обліку [77].

Пропонується поділ витрат для потреб обліку та управління в системі центрів відповідальності здійснити за наступними класифікаційними ознаками (табл.. 2.2):

- 1) за ступенем контрольованості;
- 2) за ступенем спрямованості дій на результати діяльності;
- 3) за відношенням до обсягів виробництва чи продажу;
- 4) за відношенням до бюджетних показників.

*Таблиця 2.2*

**Класифікація витрат в системі внутрішньогосподарського обліку  
за центрами відповідальності**

Ознака класифікації	Групи витрат	Характеристика
	<i>1.1.Контрольовані</i>	- Витрати в межах центрів

1) за ступенем контролюваності	<i>витрати</i>  <i>1.2.Неконтрольовані витрати</i>	відповідальності, величина яких залежить від дій і рішень менеджерів центру. - Витрати, виникнення яких не залежить від менеджера центру: вони мають зовнішній характер по відношенню до нього.
2) за ступенем спрямованості дій на результати діяльності	<i>2.1.Ефективні витрати</i>  <i>2.2.Неефективні витрати</i>	- Витрати, в результаті виникнення яких центр отримує доходи від реалізації продукції чи товарів. - Витрати невиробничого характеру, в результаті виникнення яких не очікується отримання доходів.
3) за відношенням до обсягів виробництва чи продажу	<i>3.1. Постійні витрати</i>  <i>3.2. Змінні витрати</i>	- Витрати, які зростають (зменшуються) пропорційно обсягу виробництва продукції чи обсягу продажу; - Витрати, які не змінюються залежно від зміни обсягу виробництва продукції чи обсягу продажу.
4) за відношенням до бюджетних показників	<i>4.1. Витрати в межах норм</i>  <i>4.2. Витрати з відхиленням від норм</i>	- Витрати по бюджетних статтях, які повністю відповідають встановленим нормам. - Витрати по бюджетних статтях, які відхиляються від норм.

Найважливішими в системі обліку центрів відповідальності є визначення статей, що контролюються. Адже всі витрати і надходження мають бути закріплені за певними підрозділами і конкретними особами. Контрольовані витрати є регульованими для менеджерів, а неконтрольовані – нерегульованими. Так, непрямі витрати розподіляються за центрами відповідальності незалежно від керівників центрів і тому є неконтрольованими для них. Ступінь контролюваності визначається специфікою окремого підприємства, його організаційною структурою, технологією виробництва чи способом організації продажу тощо. Тому не існує універсальної методики класифікації витрат за ознакою контролюваності [32].

Неефективними вважаються витрати, що пов'язані з різними відхиленнями від нормального виробничого чи торговельного процесу, що призводить до втрат виробництва (брак, псування товарно-матеріальних цінностей тощо). Обов'язковість виділення неефективних витрат зумовлена тим, щоб не допустити їх урахування при визначенні бюджетних показників

чи норм. Важливою є класифікація за ознакою ефективності і в торгівлі, адже зайво понесені витрати знижують фінансові результати, тому важливо контролювати доцільність витрат за кожним центром відповідальності торговельного підприємства [1].

Поділ витрат за відношенням до обсягів виробництва чи продажу на постійні і змінні визначає систему обліку витрат. Облік витрат за центрами відповідальності вимагає особливої методики, оскільки важливо контролювати вплив кожного підрозділу у формуванні вартості кінцевого продукту. Як альтернативний варіант можна розглядати систему «директ-костинг», яку визначено як «метод зрізаної (неповної) собівартості, з поділом витрат на постійні (не залежать від обсягу виробництва) і змінні (залежать від обсягу виробництва). Основна її перевага у тому, що в ній формується інформація, яка дозволяє приймати оперативні управлінські рішення. Виділення суми постійних витрат дозволяє визначити вплив їх величини на величину фінансового результату і забезпечити контроль над ним [41].

На противагу системі змінних витрат, у вітчизняному обліку застосовується система нормативного обліку або «стандарт-кост». Остання передбачає централізовану розробку норм стандартів на оплату праці, матеріалів, накладних витрат, складання стандартної (нормативної) калькуляції і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від норм. Однак, встановлення жорстких нормативів централізовано на підприємствах суттєво знижує стимули структурних підрозділів щодо скорочення понесених ними витрат. Натомість, встановити об'єктивні стандарти витрат без залучення працівників, які прямо впливають на їх обсяг, на нашу думку, – нераціонально.

Узагальнюючи вище зазначені погляди можна прийти до висновку, що для кожного центру відповідальності обов'язково повинно бути точно визначено цілі і завдання, в тому числі і облікові, тобто, яка інформація, з якою періодичністю, куди і ким повинна подаватись.

Кожне підприємство має свої особливості виробничого процесу і свою специфіку, тому створення єдиної, прийнятної для всіх підприємств будь-яких галузей виробництва, схеми організації процесу обліку за центрами відповідальності є неможливим. Запропонована схема може бути лише основою для створення на її основі ефективної системи внутрішнього обліку на підприємстві.

Враховуючи швидкість розвитку зовнішніх і внутрішніх відносин підприємств в сторону ускладнення, розвиток їхніх внутрішніх структур, необхідно відмітити, що дана схема з часом потребуватиме змін і адаптації до нових вимог, які до неї буде ставити відповідний етап розвитку економіки.

Для підвищення якості процесу оцінки результатів діяльності центрів відповідальності на сільськогосподарських підприємствах було б доцільно створити систему внутрішнього обліку з використанням аналітичних рахунків на субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки».

На даному субрахунку відкриваються аналітичні рахунки на всі виробничі і обслуговуючі підрозділи, а також на склад. Це матиме наступний вигляд:

- 683/11 – склад (запаси);
- 683/12 – склад (готова продукція);
- 683/2 – машинно-тракторний парк;
- 683/3 – рослинницька бригада 1;
- 683/4 – рослинницька бригада 2;
- 683/5 – ферма;
- 683/6 – обслуговуючі виробництва.

На дебеті рахунку 683/11 обліковуватиметься вартість сировини, матеріалів та інших виробничих запасів, що отримуватимуться на склад, по кредиту – їх відпуск. На рахунку 683/12, відповідно, вартість отриманої готової продукції і її реалізація.

На дебеті рахунків 683/2 – 683/6 обліковуватиметься вартість готової продукції виробленої центром відповідальності до її реалізації, вартість

отриманих запасів, що будуть використані у виробничому процесі, по кредиту – вартість переданої іншим підрозділам чи на склад підприємства готової продукції чи послуг.

Кожного разу при наданні послуг одним підрозділом іншому по виробництву продукції складається проводка в якій по дебету ставиться рахунок виробництва підрозділу, що отримує послугу, по кредиту – аналітичний рахунок субрахунка 683 підрозділу, що надає.

Наприклад, машинно-тракторний парк надав послуги по оранці рослинницькій бригаді 1:

Дебет 231 – Кредит 683/2

У випадку, коли підрозділ отримує від головного підприємства запаси для внутрішнього споживання, то необхідно складати такі проведення:

- машинно-тракторний парк отримав паливо і запасні частини зі складу: Дебет 683/2 – Кредит 683/11;

- рослинницька бригада 1 отримала насіння на посівну: Дебет 683/3 – Кредит 683/11;

- ферма отримала зі складу корми: Дебет 683/5 – Кредит 683/11.

У свою чергу, склад, отримання запасів від головного підприємства, відображає наступним чином: Дебет 683/11 – Кредит 20.

Вся виготовлена продукція закуповується у підрозділів складом за задалегідь визначеними цінами, однаковими для кожного підрозділу. Розбіжність у ціні, на один вид продукції, може бути у випадках різної її якості, наприклад, для пшениці ціна бути різнитись у відповідності до класу зерна. В такому випадку складається проведення: Дебет 683/12 – Кредит 683/3.

Отримані результати по аналітичних рахунках необхідно порівнювати з запланованими. Прикладами планових показників, що доцільно застосовувати при використанні аналітичних рахунків, є собівартість одиниці продукції і її рентабельність.



Планові показники встановлюються окремо для кожного підрозділу з врахуванням його особливостей. В рослинництві це:

- площі, які закріплені за підрозділом (чим більша площа, тим більший врожай можна отримати);
- вид сільськогосподарської культури, яка вирощується (різні культури мають різну прибутковість, а деякі взагалі вирощуються для внутрішнього споживання – на корм тваринам);
- сорту культури (різні сорти – різна врожайність);
- напрямок вирощування культури (реалізувати як розсаду чи зібрати);
- наближеність до населеного пункту (чим далі – тим менші втрати).

В тваринництві можна виділити наступні особливості діяльності, що повинні бути враховані при встановленні планових завдань:

- вид, що вирощується (ВРХ, свині, риба тощо);
- напрям вирощування (молочна ВРХ, м'ясна ВРХ);
- особливості у формуванні груп (молодняк чи основне стадо; утримання маточника, розведення мальків на продаж чи вирощування риби).

В кінці періоду отримане фактичне значення результату аналітичного рахунку центру відповідальності ділиться на планове і порівнюється з одиницею. Якщо результат більший одиниці, то робиться висновок, що центр працював ефективно, якщо менше одиниці – результати роботи центру визнаються незадовільними.

Варто зазначити, що планові показники повинні переглядатись на протязі виробничого циклу, оскільки на результати діяльності сільськогосподарських підприємств має значний вплив такий неконтрольований фактор як погодні умови.

При застосуванні аналітичних рахунків велике значення набуває такий чинник як стимулювання працівників. Маючи матеріальний стимул в

виконанні чи перевиконанні певних завдань працівник буде працювати більш ефективно. Поставивши такі умови перед працівниками керівництво зацікавить їх самих у підвищенні контролю за витратами підрозділу, за більш ефективним використанням запасів, за зникнення випадків безоплатного надання послуг стороннім особам чи організаціям. Це, в свою чергу, сприятиме підвищенню ефективності діяльності і самого підприємства загалом.

Крім працівників виробничих підрозділів, необхідно встановити премії і працівникам обслуговуючих підрозділів, щоб також їх стимулювати до більш якіснішої і оперативнішої роботи (адміністративний апарат, склад тощо). Розміри премій даних працівників залежатимуть від результатів діяльності підрозділів, які вони обслуговують.

Значна складність в процесі оцінки діяльності центрів відповідальності виникає тоді, коли відбувається реалізація продукції або надання послуг між ними. В цьому випадку на значення показника ефективності роботи підрозділу впливає трансфертна ціна.

Трансферти – це операції, в ході яких підрозділи одного підприємства передають один одному товари чи надають послуги. Трансфертна ціна – це ціна, яка визначена одним структурним підрозділом на продукт або послугу другому підрозділу тієї ж організації.

Загальну формулу для визначення трансфертної ціни можна зобразити наступним чином: трансфертна ціна = дійсні витрати на одиницю продукції + можливі витрати на одиницю продукції. Трансфертна ціна повинна відшкодовувати витрати підрозділу на виробництво продукції та його втрати внаслідок відмови від реалізації продукції іншим підприємствам.

Система трансфертного ціноутворення є надзвичайно важливою для організації ефективної взаємодії центрів відповідальності підприємства. Оскільки, саме від того на скільки враховуватимуть трансфертні ціни особливості діяльності підприємства і буде залежати кінцевий показник оцінки діяльності підрозділу

### **2.3. Внутрішній контроль як елемент системи обліку за центрами відповідальності**

Інформація фінансової звітності дозволяє надати лише загальну оцінку фінансового стану підприємства й не може бути використана для обґрунтування управлінських рішень щодо витрат. У зв'язку з цим зростає значення внутрішнього контролю як системи підтримки інформаційного забезпечення управління. Існуюча інформаційна система в повній мірі не відповідає сучасним вимогам насамперед у зв'язку із недосконалістю нормативного, організаційно-методичного та аналітичного забезпечення внутрішнього контролю витрат; відсутністю внутрішніх стандартів, що регламентують організаційно-методичне забезпечення контролю [17].

В ринкових умовах господарювання зростає значення функції контролю. Контроль стає необхідним, по-перше, для усунення невизначеності інформації про ситуацію, що склалась на підприємстві; по-друге, для попередження можливості виникнення пов'язаних з цією невизначеністю кризових ситуацій; і, по-третє, для забезпечення та постійного підтримання умов успішної діяльності підприємства. Серед найбільш поширених в сучасних умовах форм та способів контролю можна назвати управлінський облік, внутрішній аудит та контролінг.

Найбільш досконалою формою організації контролю на підприємстві є запровадження контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві. Контролінг включає в себе встановлення цілі підприємства, поточний збір та обробку інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення функцій контролю відхилень фактичних показників діяльності підприємства від планових, а також підготовку рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Координуючи, інтегруючи та спрямовуючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг виконує функцію “управління управлінням” і являє собою синтез

планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків тощо [12].

Контроль – це вид управлінської діяльності, який забезпечує керівництву підприємства підтвердження щодо вірності його управлінських рішень, а також щодо здійснених ним поточних коректив. Його суть полягає у спостереженнях за реалізацією планів та програм, використанні одержаної інформації для здійснення коригуючих дій.

Контроль проводиться з метою дотримання законності при здійсненні господарських операцій, виконання певних правил, регламентуючих діяльність підприємств і витрачання коштів, сировини та інших ресурсів. Він сприяє збереженню власності, правильному витрачання ресурсів, дотриманню фінансової, виконавчої та трудової дисципліни [17].

Внутрішньогосподарський контроль у широкому розумінні – це перевірка відповідності фактичних характеристик (процесів, діяльності, об'єктів) установленим вимогам (обмеженням).

Особливе значення внутрішньогосподарський контроль отримує на підприємствах, де зосереджується значна маса цінностей. Він здійснюється безпосередньо на підприємстві окремими службами, що дає можливість своєчасно виявляти недоліки чи порушення при здійсненні операцій, вживати заходів щодо їх усунення. У зв'язку з цим внутрішньогосподарський контроль набуває значення постійно діючої функції управління на підприємствах, засобом сприяння збереженню цінностей і коштів. Своєчасний, дієвий і оперативний внутрішньогосподарський контроль дає змогу не тільки вчасно з'ясувати недоліки в діяльності підприємств та їх підрозділів, але й виявити невикористані резерви для підвищення ефективності діяльності [18].

На тих підприємствах, де налагоджені поточний внутрішньогосподарський контроль, інвентаризаційна діяльність забезпечується ощадливістю і збереження цінностей. З метою посилення боротьби з нестачами і розкраданням необхідно, щоб

внутрішньогосподарський контроль здійснювався об'єднаними зусиллями всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерських служб. При цьому особливе значення має щоденний контроль за переміщенням цінностей на окремих об'єктах підприємства.

Внутрішньогосподарський контроль може розглядатись з кількох позицій. Так, поняття внутрішньогосподарського контролю можна трактувати як систему (що входить до системи управління підприємством), яка складається з ряду елементів. Він обслуговує систему управління з метою сприяння дієвому і ефективному виконанню організаційної стратегії. При цьому для його здійснення необхідна наявність мети (стратегії), фактичних даних (отриманих з допомогою системи бухгалтерського обліку), процесу виявлення відхилень фактичних даних від запланованих та прийняття рішень щодо ліквідації відхилень. Водночас внутрішньо-господарський контроль виступає процесом. Це дозволяє визначити його не як одноразову дію, а, як серію безперервних дій, направлених на досягнення визначеної стратегії підприємства. Крім того, внутрішньо-господарський контроль є однією з стадій процесу управління. Тобто це не тільки процес, спрямований на досягнення цілей компанії, але і результат дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності підприємства в цілому і його окремих підрозділах [18].

Внутрішньогосподарський контроль може також розглядатись і як внутрішній аудит, тобто як елемент економічного контролю, що здійснюється силами самого підприємства.

В ході здійснення внутрішньогосподарського контролю об'єктами спостереження є не самі по собі виробничі ресурси і внутрішній економічний механізм, а дії людей – працівників господарства, відповідальних за забезпечення збереження й ефективного використання засобів виробництва, раціональне використання трудових ресурсів і дотримання законності в процесі виробництва. З цього випливає винятково важливий практичний висновок: за будь-яке порушення фінансової дисципліни або господарських

договорів, недотримання встановленої технології виробництва, що привело до недоодержання запланованої (очікуваної) кількості продукції, незабезпечення збереження переданих їм ресурсів, невиконання планових завдань, перевитрата коштів і т.д. повинні нести відповідальність (дисциплінарну, матеріальну, а у визначених випадках і карну) конкретні особи, що заподіяли своїми неправильними (неправомірними) діями або ж бездіяльністю збиток господарству [23].

За часом проведення розрізняють три види внутрішньогосподарського контролю: попередній, поточний (оперативний) і наступний.

Попередній контроль здійснюється повсякденно до здійснення господарських операцій у процесі складання планів і бюджетів, висновку різних договорів і оформлення розпорядничьких документів (касових ордерів, наказів, накладних і ін.). Ціль такого контролю – попередження порушень і зловживань при витрачанні природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Важливу роль у попередньому контролі відіграють посадові особи. Так, наприклад, головний бухгалтер до підписання документів на нарахування заробітної плати працівникам перевіряє вірогідність зафіксованих у них даних про обсяг отриманої продукції, за який нараховується оплата, і правильність застосованих розцінок. Візуючи той або інший документ (договір, трудова угода, проект наказу), він тим самим підтверджує його законність і доцільність [23].

Поточний контроль також здійснюється повсякденно паралельно з ходом виробництва на основі даних оперативного і бухгалтерського обліку. Ціль його – здійснювати систематичне спостереження за виконанням планів, виробничих завдань і дотриманням ліміту витрат. Поточний контроль дає можливість вчасно виявляти негативні відхилення у виконанні планів, аналізувати їх причини і вживати заходи до усунення недоліків, недопущенню їх надалі [23].

Наступний контроль у поєднанні з аналізом господарської діяльності представляє найбільш повний вид контролю. Він здійснюється після

здійснення господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку. Метою такого контролю є встановлення правильності і законності господарських операцій, виконаних за контрольований період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони мали місце. Наступний контроль сприяє вишукуванню і мобілізації невикористаних резервів для подальшого поліпшення усіх виробничих і економічних показників [61].

Наступний контроль здійснюється шляхом проведення внутрішньогосподарських ревізій і перевірок і спрямований на більш глибоке вивчення господарської діяльності структурних підрозділів, виявлення невикористаних господарських резервів. Його особливість полягає в тому, що він спрямований насамперед на виявлення резервів підвищення ефективності виробництва, а також встановлення фактів нестач, розтрат і розкрадань, недоліків, порушень і зловживань у господарюванні. Необхідна розробка рекомендацій для більш конкретного визначення кола посадових осіб, на яких може бути покладений наступний контроль.

Усі види контролю взаємозалежні, а їх здійснення є обов'язковою умовою ефективного управління підприємством.

Для успішного виконання своїх контрольних функцій суб'єкти внутрішньогосподарського контролю використовують різні способи і прийоми перевірок, що дозволяють вчасно розкрити і припинити, а у визначених випадках і попередити порушення виробничо-технологічної або фінансової дисципліни, а також виявити конкретних винних осіб і розмір заподіяного збитку.

Теорія і практика внутрішньогосподарського контролю виробили два способи його здійснення: документальний і фактичний.

Документальний контроль припускає перевірку, здійснювану з метою встановлення сутності, законності і доцільності господарські операції та управлінських рішень шляхом залучення планових, облікових, звітних і інших документів. До прийомів документального контролю відносяться;

системна (всебічна) перевірка документів, письмові запити, одержання письмових пояснень, економічний аналіз.

Фактичний контроль проводиться для встановлення реального стану об'єкта. До основних прийомів фактичного контролю відносяться: інвентаризація, лабораторний аналіз, експертна оцінка, різні контрольні перевірки, здійснювані в ході технологічного процесу.

Планування і контроль є не тільки важливими регулюючими чинниками. Вони створюють необхідну інформаційну базу для оцінки діяльності центрів відповідальності підприємства й окремих працівників, на якій будується механізм їх мотивації.

Оцінка діяльності – логічне продовження контрольних операцій. Через таку оцінку стимулюється реакція працівників на результати своєї діяльності і можливі відхилення фактичних показників від установлених (планових, нормативних, граничних) чи бажану динаміку останніх [71].

Оцінка діяльності здійснюється за допомогою певної системи показників. Ці показники не можуть бути однаковими для різних центрів відповідальності, зважаючи на специфіку їх функціонування, але є деякі загальні вимоги до змісту і формування таких показників.

Метою оцінки та контролю ефективності діяльності в практиці господарювання використовуються такі підходи до побудови аналітичного управлінського обліку на підприємстві: за центрами виникнення витрат; за центрами відповідальності за витрати, що виникають; за центрами рентабельності виробництва окремо взятого продукту. Основними критеріями у побудові моделей управлінського обліку слугують цілі управління, система оцінки та контролю за витратами, рівень спеціалізації підрозділів та величина їх витрат.

Показники підрозділів мають бути узгоджені з показниками роботи підприємства, утворювати з ними єдину систему показників і водночас враховувати специфіку діяльності центру відповідальності. Необхідність взаємозв'язку показників по вертикалі (підприємство – центр



відповідальності – робоче місце) впливає з єдності цілей діяльності підрозділів усіх рівнів – випуск продукції згідно з установленими потребами з мінімальними витратами, що на рівні підприємства забезпечує максимальний прибуток.

Змістовна ув'язка показників по вертикалі не означає прямого їх перенесення на нижчі рівні в незмінному вигляді. Такий формалізм у побудові системи планово-оцінних показників підрозділів, що іноді трапляється на практиці, не має сенсу. Якщо, наприклад, показник прибутку є визначальним на рівні підприємства, то це ще не означає, що він обов'язково має застосовуватись на рівні окремого підрозділу. На низових рівнях його замінює в більшості випадків показник витрат.

Продуктивність праці та інших ресурсів на рівні підприємства обчислюється на основі обсягу товарної продукції у грошовому виразі, на рівні підрозділів це може бути обсяг продукції у трансфертних цінах, нормо-годинах, натуральних вимірниках тощо.

Отже, основні показники діяльності підприємства трансформуються на рівні центрів відповідальності із урахуванням конкретних умов (закінченості циклу виготовлення продукції, стану нормативної бази, обліку та ін.).

Кількість контрольованих і оцінювальних показників має бути достатньою для того, щоб підпорядкувати діяльність структурних підрозділів завданням, що стоять перед підприємством у цілому, але при цьому надмірно не обмежувати їх оперативну самостійність.

Жорстка регламентація діяльності центрів відповідальності підприємства численними показниками, що встановлюються і контролюються зверху, не створює належних умов для ефективної роботи.

Функціонування підрозділу будь-якого рівня має певною мірою динамічний, імовірнісний характер, тому він повинен бути здатним до саморегулювання в певних межах. Це досягається прийняттям ряду рішень оперативно, на місці. Крім цього, зайва регламентація роботи зверху обмежує

сферу прояву трудової активності та творчої ініціативи колективу працівників і керівництва.

Показники, за якими здійснюється контроль і оцінювання діяльності, повинні мати кількісний вимір на основі оперативного і бухгалтерського обліку. Без налагодженого належним чином кількісного обліку економічні показники втрачають свою об'єктивну основу та економічне значення, перестають бути важелями управління. У принциповій схемі, що лежить в основі економічного управління будь-яким центром відповідальності (планування – оцінювання на основі обліку — мотивація), облік відіграє надзвичайно важливу роль.

На деяких підприємствах частинах важливих показників не може бути використана застосовують у низових підрозділах через низький рівень організації їх обліку або його відсутність взагалі. Це стосується передусім показника витрат у дільницях і бригадах.

Показники мають бути порівнянними в межах планово-оцінювальних періодів. Це означає, що на різних етапах розрахункового (планового, звітного) періоду зміст і методика обчислення планових і фактичних показників мають бути однаковими.

Планування й оцінка роботи основних і допоміжних цехів у загальних рисах однакові. Приблизно такі ж самі застосовуються і показники. Однак при виборі оцінювальних показників для допоміжних підрозділів слід урахувувати їх специфіку й особливості виготовлюваної продукції. З цієї точки зору допоміжні виробництва (центри відповідальності) часто поділяють на дві групи.

Перша група – це центри відповідальності, що виготовляють продукцію, як правило, внутрішнього призначення, що значною мірою обумовлює технічний рівень основного виробництва. Потреба у такій продукції досить висока, частина її може реалізовуватися на сторону. До таких підрозділів належать ремонтна майстерня, промислові виробництва,

що є на підприємстві тощо. Діяльність таких підрозділів оцінюється за показниками, аналогічними показникам основних підрозділів.

До другої групи відносять підрозділи з суто обслуговуючими функціями, їх основне завдання – безперебійне обслуговування основного виробництва за мінімальних витрат. При раціоналізації такого обслуговування й економному використанні продукції та послуг допоміжних цехів їх загальний обсяг може знижуватися, що свідчить про ефективнішу роботу. До таких підрозділів насамперед належать енергетичні та транспортні. Звідси випливає, що обсяг продукції (послуг) цих підрозділів, а також відносні показники, що обчислюються на його основі, не завжди характеризують ефективність їх роботи. Маються на увазі такі показники, як собівартість одиниці продукції (послуг), продуктивність праці, фондвіддача та ін.

За мірою зниження обсягу виробництва, за інших рівних умов, зазначені відносні показники погіршуються. Тому для допоміжних підрозділів другої групи основними показниками, що характеризують результати їх діяльності, є безперебійне обслуговування підрозділів – споживачів продукції та послуг установленої номенклатури (відсутність претензій на обслуговування) та додержання витрат у межах кошторису. За ними й слід оцінювати роботу зазначених центрів відповідальності.

Діяльність виробничих дільниць і бригад оцінюється за тими показниками, які залежать від їхньої роботи та обліковуються по цих підрозділах. Здебільшого до таких показників належать випуск продукції (виконання робіт) у натуральному виразі згідно з установленим планом-графіком і елементи витрат, що залежать від роботи дільниці (бригади) та обліковуються на її рівні.

Основним методом оцінки роботи підрозділів за певними показниками є порівняння. Фактична величина показника за певний (звітний) період порівнюється з його величиною, що є базовою для оцінки. За такі базові рівні показників беруться здебільшого планові (нормативні) їх величини, які

вважаються завданнями, або фактичні, досягнуті в минулому періоді. Якщо базою порівняння є планова (нормативна) величина показника, то оцінка здійснюється за критерієм рівня виконання плану. Критерій виконання плану найбільш поширений для оцінки роботи внутрішньогосподарських підрозділів, що не є центрами прибутку і мають обмежену свободу діяльності.

Найбільш досконалою формою організації контролю на підприємстві є запровадження контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві. Контролінг включає в себе встановлення цілі підприємства, поточний збір та обробку інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення функцій контролю відхилень фактичних показників діяльності підприємства від планових, а також підготовку рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Координуючи, інтегруючи та спрямовуючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг виконує функцію «управління управлінням» і являє собою синтез планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків тощо.

До найбільш досконалої форми організації контролю на підприємстві відноситься запровадження контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві [2].

Поява контролінгу на сучасних підприємствах зумовлена наступними причинами [2]:

- підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством: увага зосереджується з контролю минулих подій на прогнозування майбутніх; необхідність прискорення реакції підприємства на зміни зовнішнього середовища, підвищення його гнучкості; необхідність постійного відслідковування змін, що виникають у зовнішньому та внутрішньому

середовищі підприємства; необхідність продуманої системи дій щодо забезпечення виживання підприємства та уникнення кризових явищ;

- ускладнення систем управління підприємства вимагає механізму координації всередині системи управління;

- необхідність побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення управління.

На рис. 2.6. подана структурна схема, що ілюструє роль контролінгу в процесі управління. планів та розробка консолідованого плану підприємства у цілому; розробка єдиної методики планування; розробка графіку складання планів; надання інформації для складання планів; перевірка планів, складених підрозділами підприємства.

Для підприємств, що знаходяться у стані фінансової кризи постає необхідність запровадження контролінгу. Фінансова криза є загрозою неплатоспроможності та банкрутства. Контролінг в антикризовому управлінні розглядається, як управління організацією, яке попереджує або пом'якшує кризові ситуації у діяльності підприємства. Також контролінг дозволяє утримувати функціонування організації в режимі виживання в період кризи та виводити її з кризового стану з мінімальними витратами [7].

Ефективність контролю та регулювання забезпечується порівнянням планових та фактичних величин, які використовуються для вимірювання та оцінки ступеня досягнення цілей; встановленням припустимих меж відхилень від плану; аналіз відхилень, інтерпретація причин відхилень плану від факту та розробка пропозицій для зменшення відхилень.

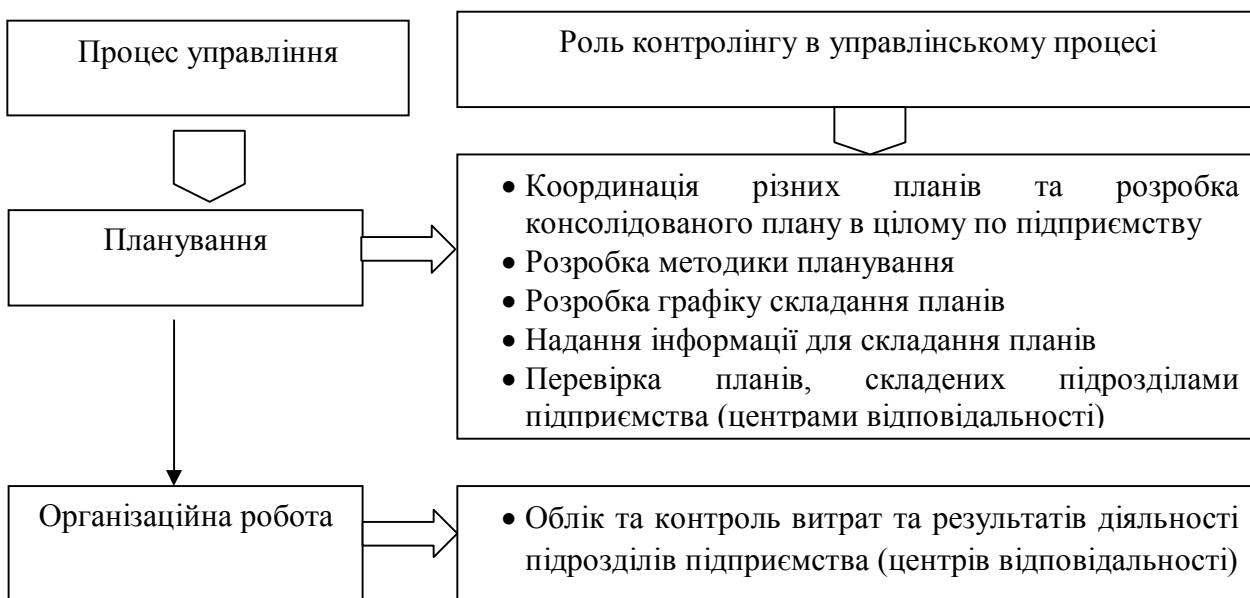


Рис. 2.6. Роль контролінгу в процесі управління

На етапі аналізу рішень та формування інформаційних потоків необхідна участь контролю в розробці структури управлінської інформаційної системи; збір найбільш значимих для прийняття управлінських рішень; консультації щодо вибору коригуючих заходів та управлінських рішень; розробка інструментарію для планування, контролю та прийняття управлінських рішень.

## РОЗДІЛ 3

### ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

#### 3.1. Бюджетування у системі внутрішньогосподарського обліку та контролю

Для стабільного, спрямованого на перспективу розвитку сільського господарства є створення економічно обгрунтованої системи управління, в якій центральне місце займає бюджетування, базою якого є внутрішньогосподарський облік. Бюджет є інструмент координації, регулювання, адаптації, стимулювання, оцінки керованої системи. Бюджети створюють можливість для експрес-аналізу та контролю за виробничими витратами, що дозволяє оцінити діяльність менеджерів визначити ефективність і результативність управлінських рішень [6].

При бюджетуванні необхідною умовою є визначення організаційної структури підприємства. Сучасне сільськогосподарське підприємство має велику кількість структурних одиниць, які можна розглядати як сукупність різних центрів відповідальності. Розглянемо їх на прикладі, що демонструє табл. 3.1.

*Таблиця 3.1.*

#### Центри відповідальності в виробничій сфері

Центри витрат	Центри відповідальності	Керівник центру відповідальності	Основні види діяльності
1	2	3	4
Ферма ВРХ	Молочно-товарна ферма з поточним циклом виробництва	Завідуючий молочно-товарною фермою	Виробництво молока, вирощення молодняка до 20 днів
	Ферма по відгодівлі ВРХ	Завідуючий фермою по відгодівлі ВРХ	Відгодівля молодняка на м'ясо і підготовка ремонтного молодняка
	Основне стадо свиней	Завідуючий СТФ	Одержання і вирощення молодняка до 60 днів
	Ферма по відгодівлі свиней	Завідуючий СТФ	Відгодівля молодняка на м'ясо і підготовка ремонтного молодняка
Рільничі бригади	Рільничі бригади	Бригадири	Виробництво продукції

	№ 1 – 2	рільничих бригад	рослинництва
Овочева бригада	Бригада по вирощенню овочів	Бригадир овочевої бригади	Вирощування овочів

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
Бригада по кормовиробництву	Бригада по кормовиробництву	Бригадир по кормовиробництву	Закладка і зберігання грубих і соковитих кормів
Машинно-тракторні бригади	Машинно-тракторна бригада № 1 – 2	Бригадир машинно-тракторної бригади	Машинно-тракторні послуги для внутрішньогосподарським підрозділам
Автопарк	Автопарк	Завідуючий гаражем	Автопослуги для внутрішньогосподарських підрозділів
Тік	Тік	Завідуючий током	Доробка зернової продукції і насіння власного виробництва
Будівельно-ремонтна бригада	Будівельно-ремонтна бригада	Інженер-будівельник	Будівельно-ремонтні послуги для внутрішньогосподарських підрозділів
	Цех по виробництву будівельних матеріалів	Майстер по виробництву будівельних матеріалів	Виробництво будівельних матеріалів (цегла, блоки, столярні вироби та ін)
Складське господарство	Складське господарство	Завідуючий складом	Зберігання ТМЦ
Переробка продукції	Цех по переробці продукції	Начальник цеха	Первинна переробка сільськогосподарської продукції, приготування кормосумішей
Торгово-побутовий комплекс	Магазини, пекарня	Завідуючий магазином	Торгівля, випікання хліба і хлібопекарських виробів
Адміністративно-збутовий центр	Адміністративний центр	Керівник підприємства	Загальне керівництво
	Фінансово-економічна служба	Начальник фінансово-економічної служби	Облік, аналіз, внутрігосподарський аудит, внутрігосподарська фінансова звітність
	Матеріально-технічне постачання і збут продукції	Заступник керівника по комерційній діяльності	Постачальницько-збутова діяльність
	Технологічна служба	Головні спеціалісти	Керівництво основними галузями, консультаційні послуги по виконанню технологічних процесів
	Соціальна сфера	Заступник керівника по господарські частині	Утримання соціальної сфери



	Екологічна сфера	Керівник господарства	Підтримання екологічного середовища в відповідності з нормами
--	------------------	-----------------------	---

В таблиці 3.1. виділені центри відповідальності, які сформовані на основі можливості виділення центрів витрат аграрного підприємства. Розподіл витрат за центрами відповідальності дає можливість конкретно розробити посадові інструкції персоналу, закріпити працівників за операційно-технологічними витратами даного об'єкту та забезпечити ефективність виконання їх функцій. У фермерському господарстві кожний керівник та спеціаліст має свої обов'язки, права і відповідальність, виконання яких оцінюється.

При складанні бюджетів необхідно використовувати набір планових ідентичних показників. Показники повинні мати змістовну і часову сумісність та бути своєчасно відкориговані. Процес коригування може включати три типи прийняття управлінських рішень [6]:

«Ресурс – ресурс» – передбачає вибір виду ресурсу та оцінку його впливу на витрати;

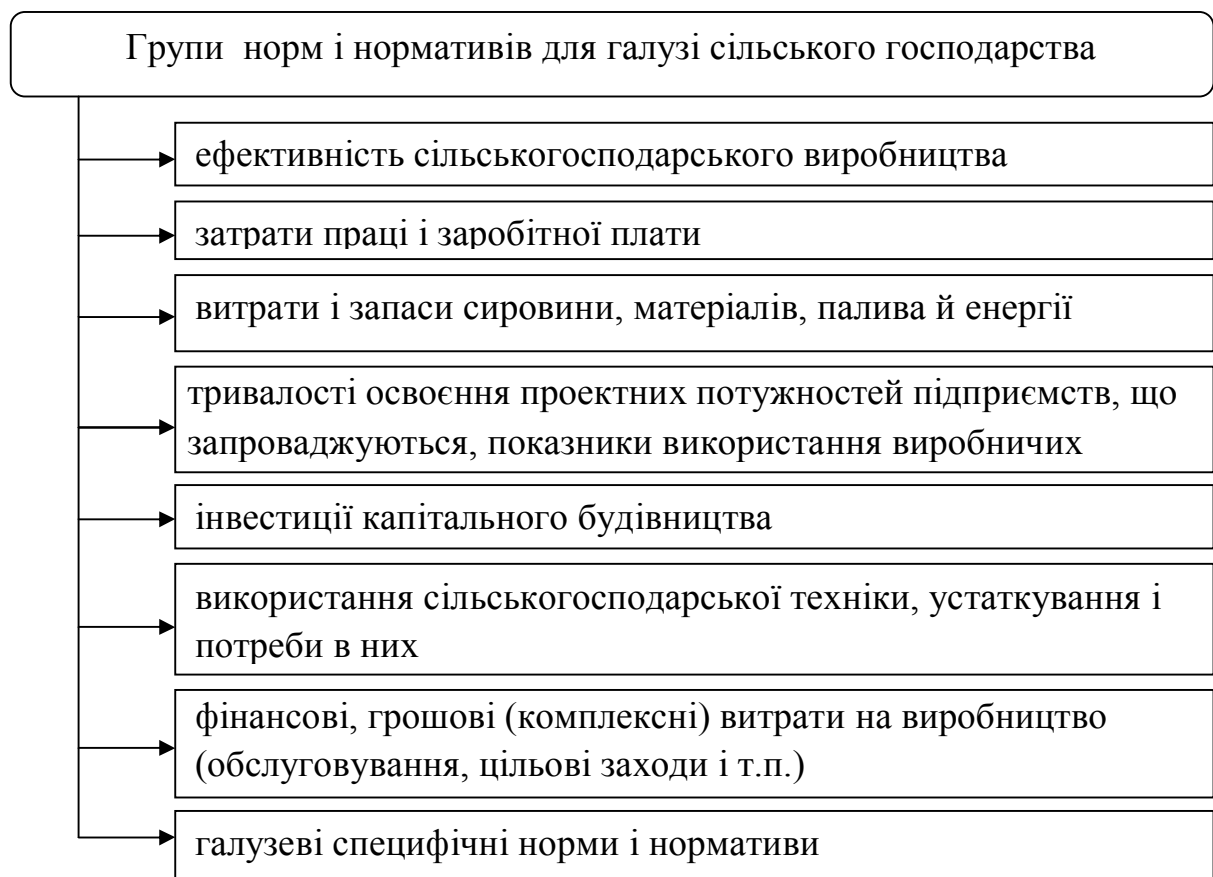
«Ресурс – продукт» – передбачає, для якого виду виробництва продукції найбільш доцільно використовувати ресурси;

«Продукт – продукт» – передбачає, яку кількість можна виробити продукції при обмежених ресурсах для одержання максимальної кількості прибутку [6].

Основним інструментом бюджетування є норми та нормативи. Необхідність створення типових галузевих систем норм і нормативів підтверджується практикою багатьох підприємств агропромислового комплексу. Ці системи мають складатися із сукупності положень, методичних рекомендацій, нормативних матеріалів, класифікованого переліку і складу норм та нормативів. Їх застосування дасть змогу в кожному сільськогосподарському підприємстві постійно мати необхідний для прийняття управлінських рішень перелік обґрунтованих норм і нормативів, які б враховували їх організаційно-економічні й природнокліматичні

особливості. Система повинна передбачати можливість використання, сформованої на її основі нормативної бази для обліку, аналізу і бюджетування діяльності підприємств, розрахунку показників, необхідних для складання договорів з орендними та підрядними колективами, окремими орендарями та контролю за їх діяльністю. Тому потрібно в кожній галузі й підгалузі агропромислового комплексу створювати свої типові галузеві системи нормативів, які були б побудовані за ієрархічним принципом. Типова галузева система норм і нормативів є складовою частиною системи для функціонування економічного механізму агропромислового комплексу [48].

Виходячи з принципу взаємозв'язку і сумісності системи норм і нормативів, а також необхідності автоматизації процесів формування нормативної бази (збирання, нагромадження, відновлення норм і нормативів), галузева структура виражається в системі техніко-економічних норм і нормативів за видами робіт і за витратами праці, сировини, матеріалів і паливно-енергетичних ресурсів, нормативів використання виробничих потужностей та інвестицій тощо.



### Рис. 3.1. Групи норм та нормативів для аграрних підприємств

При плануванні вирощування сільськогосподарської продукції в практиці роботи досліджуваних підприємств можна виділяти: 1) показники, що характеризують основні технологічні умови вирощування сільськогосподарських культур; 2) затрати праці і заробітної плати, відрахувань і нарахувань на неї; 3) витрати сировини, матеріалів, палива й енергії в натуральних вимірниках; 4) норми запасів матеріальних цінностей в натуральних вимірниках; 5) нормативи капіталовкладень; 6) нормативи тривалості освоєння основних фондів, використання техніки, устаткування і потреби в них; 7) нормативи фінансових показників; 8) норми вартісних техніко-операційних витрат на вирощування сільськогосподарської продукції; 9) стандарти на сільськогосподарську продукцію; 10) соціально-економічні нормативи; 11) нормативи охорони праці й навколишнього середовища.

До першої групи нормативів належать терміни проведення сільськогосподарських робіт, агротехнічні і зооветеринарні вимоги, санітарно-гігієнічні умови утримання худоби, потреби окремих видів посівної площі для бджільництва, фізико-хімічний склад ґрунту, конфігурація, топографія земельної площі, технічна характеристика с.-г. машин, комунікаційні зв'язки, стан доріг, рівень професійної підготовки працівників та ін.

Група два – нормативи часу, виробітку, обслуговування, тарифна система, нормативи на основну і додаткову оплату, її компенсацію, надбавки, доплати і преміювання, а також відрахування та нарахування на заробітну плату.

Група три – норми використання сировини і матеріалів, різних видів добрив, регуляторів росту рослин, хімічних і біологічних засобів захисту рослин, палива, насіння, розсади і посадкового матеріалу, кормів, норми витрати сировини і матеріалів для первинної обробки і переробки

сілськогосподарської продукції, технічне обслуговування і ремонт основних засобів, норми виробничих запасів, матеріалів і палива, норми природних втрат сілськогосподарської продукції, палива при транспортуванні і збереженні.

Група чотири – норми страхових перехідних фондів, насіння, кормів, нормативи запасів матеріальних ресурсів (добрив, хімікатів, палива, засобів захисту тварин, ремонтних матеріалів, запчастин тощо).

Група п'ять – нормативи питомих капітальних вкладень на технічне переозброєння, реконструкцію, розширення і нове будівництво об'єктів виробничого і невиробничого призначення, норми тривалості освоєння проектних потужностей об'єктів тваринництва.

Група шість – норми потреби в техніці, річний (сезонний) виробіток і завантаження тракторів, комбайнів та іншої с.-г. техніки, нормативні терміни служби машин, терміни проведення ремонтів і технічних доглядів техніки та ін.

Група сім – нормативи, що регламентують взаємовідносини з державними і місцевими бюджетами, позабюджетними фондами, внутрігосподарськими підрозділами та окремими працівниками, банками і підприємствами, що визначають розміри відрахувань на цільові фонди і резерви, які відображають фінансовий стан і платоспроможність підприємства.

Група вісім – нормативи витрат у вартісних вимірниках на 1 га с.-г. культур, на 100 голів тварин і птиці, одиницю продукції, комплекс робіт з доставки, збереження і внесення добрив, нормативи витрат коштів на застосування засобів захисту рослин, рекультивації земель, поліпшення природних угідь і пасовищ, догляду сінокосами і пасовищами, багаторічними насадженнями, заготівлі, транспортуванні різних видів кормів, нормативи грошових витрат по первинній обробці с.-г. продукції у підсобних, допоміжних і обслуговуючих виробництвах.

Група дев'ять – стандарти на сільськогосподарську продукцію (розміри, вміст клейковини, фізико-хімічний склад, наявність нітратів, жирність та ін.)

Група десять – нормативи із удосконалення соціальної структури трудового колективу, норми і нормативи умов праці й охорони здоров'я, норми господарсько-питного споживання води і водовідведення тощо.

Структура і склад норм і нормативів дають змогу використовувати їх під час організації автоматизованої системи даних для складання бюджетів.

Бюджетування в сільському господарстві має ряд особливостей і може складатись із декількох етапів: збір інформації, планування графіку координації дій між центрами відповідальності; визначення стратегії розвитку підприємства та чинників, які негативно впливають на обсяг вирощування продукції; уточнення елементів витрат за об'єктами та сферами відповідальності; обґрунтування нормативів на виконання технологічних процесів; проведення допоміжних розрахунків по визначенню і обґрунтуванню кількісних і якісних характеристик об'єктів витрат і доходів, обговорення бюджетних показників за центрами витрат і відповідальності, їх узгодження з напрямками діяльності підприємства [52] (рис. 3.2.).



Рис. 3.2. Основні напрями побудови бюджетів [55]

Процес бюджетування в сільськогосподарських підприємствах може здійснюватись після 10 січня кожного року і одночасно по всіх центрах відповідальності. Необхідною умовою є визначення і координація бюджетної інформації за центрами формування витрат і відповідальності, яка приводиться в додатку К і є типовою в більшості сільськогосподарських підприємств. Планування здійснюється спочатку за обсягами виробництва, а потім за елементами витрат, далі проводиться планування фінансових результатів. На базі даної методології проведено планування собівартості зернових культур. Слід відмітити, що поділ витрат умовний, але дозволяє визначити основну тенденцію. Розглянемо детально проведені розрахунки (таблиця 3.2).

*Таблиця 3.2*

## Калькуляція собівартості озимої пшениці по СТОВ «Тростянчик» (2019

р.)

Статті витрат	Од. вим.	Виробничі витрати на 1 ц. зернових		
		Всього	в тому числі:	
			Умовно-постійні	Умовно-змінні
Оплата праці (пряма і непряма)	грн.	27,39	14,7	12,69
Насіння	грн.	23,3	23,3	
Мінеральні добрива	грн.	14,2		14,2
Органічні добрива	грн.	12,3		12,3
Засоби захисту рослин	грн.	21,7	21,7	
Паливно - мастильні матеріали	грн.	39,6	20,7	18,9
Амортизація	грн.	16,5	16,5	
Поточний ремонт	грн.	19,8	19,8	
Інші матеріальні витрати	грн.	21,6		21,6
Оренда землі	грн.	29,5	29,5	
Загальновиробничі витрати	грн.	12,9	7,2	5,7
Виробнича собівартість	грн./цнт	238,79	153,4	85,39
Збір продукції	т	5950	X	X
Площа	га	850	X	X
Ціна реалізації	грн./т	4200	X	X

У відповідності ліміту витрат в технологічній карті біля 2/3 витрат по елементу «Оплата праці» віднесено на умовно-постійні (оплата праці на підготовці ґрунту, посіву, догляді за посівами), а 1/3 витрат на оплату праці – до умовно-змінних (оплата праці на збиранні урожаю знаходиться в прямій залежності від кількості зібраної продукції). Аналогічний поділ прийнятий на розподілі витрат по елементу «Паливно-мастильні матеріали» [66].

Елементи «Органічні та мінеральні добрива», «Насіння», віднесені до умовно-змінних витрат, тому що від кількості внесених добрив, якості та сорту насіння залежить кількість вирощеної продукції.

Елементи «Засоби захисту рослин», «Амортизація», віднесені повністю на умовно-постійні, так як встановлені норми витрат на засоби захисту, амортизацію, які потрібно дотримуватись, бо як правило, не впливають на кількість вирощеної продукції.

Елементи «Поточний ремонт» та «Оренда землі» віднесені до умовно-постійних витрат, так як ці витрати не впливають на збільшення вирощування продукції. Загальновиробничі витрати, на наш погляд доречно

віднести на умовно-змінні, адже вони залежать від кількості виробленої продукції (наприклад, оплата праці керівників і спеціалістів галузі рослинництва, витрати на відрядження, витрати на первинну документацію та ін.).

Елемент «Інші операційні витрати» можна віднести до умовно-змінних (крім фіксованого податку), до цих витрат віднесені витрати на малоцінний швидкозношуваний інвентар, електроенергію, податки, витрати допоміжних і обслуговуючих підрозділів. В основному ці витрати залежать від кількості виробленої продукції. Цей поділ умовний і кожне підприємство може розробити свою методику розподілу витрат. При цьому в технологічній карті необхідно зробити розрахунок витрат в натуральних, вартісних та енергетичних вимірниках.

Отже, при бюджетуванні розрахунок точки беззбитковості дає можливість передбачити, до якого рівня вирощування продукції буде збитковим, а при яких умовах може забезпечити прибуток.

Після побудови графіку беззбитковості наступним етапом планування є створення графіку маржинального доходу, що ілюструє залежність маржинального доходу від обсягу продажу і виробничих витрат підприємства.

Графік маржинального доходу, як різниця між виручкою від реалізованої продукції та умовно-змінними витратами, зображений на рис. 3.3, показує як ефективно потрібно використовувати умовно-змінні витрати.



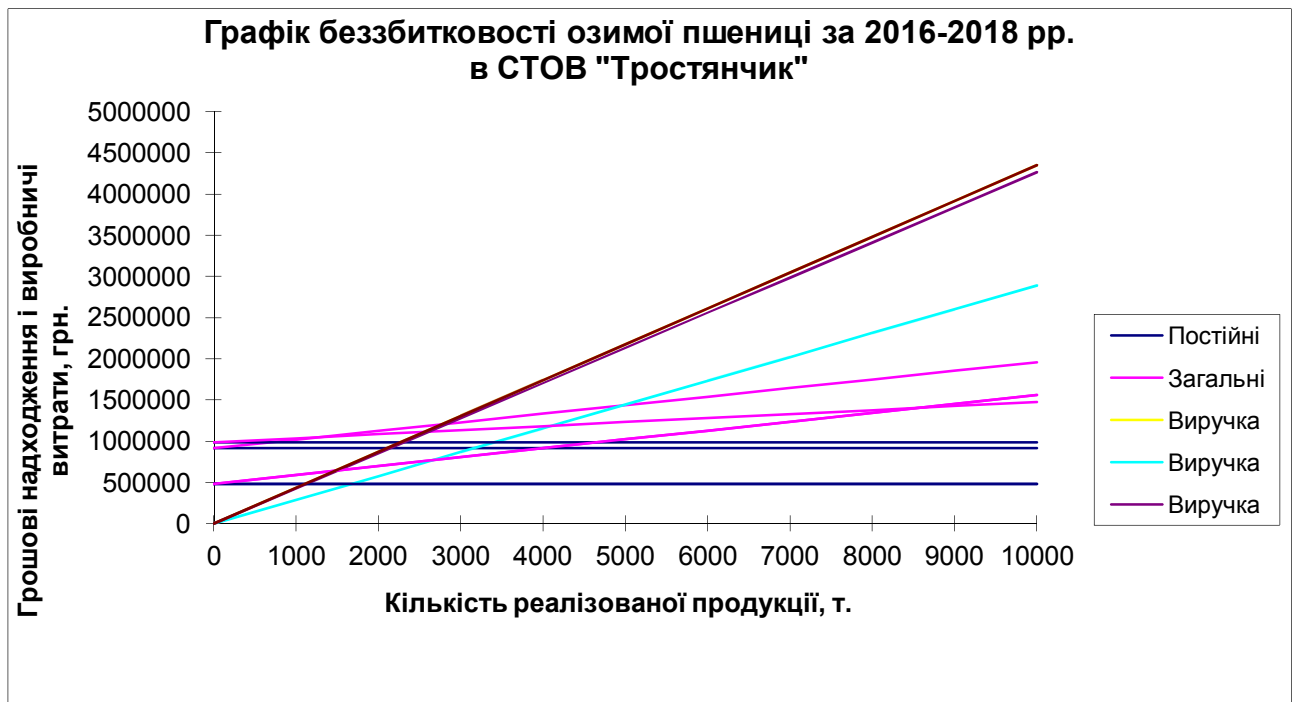


Рис. 3.2. Графік беззбитковості для СТОВ «Тростяничик» (розраховано на умовному прикладі)

На відміну від графіка беззбитковості, графік маржинального доходу містить ще й лінію змінних витрат. зподіл витрат ми здійснювали на умовну продукцію, яка включає зерно, соломку, зерновідходи.

Метою нашого дослідження було обґрунтування точки беззбитковості основної продукції зерна, хоча додаткові надходження можуть бути від реалізації соломи і зерновідходів. При розрахунках площа вирощування озимої пшениці була постійною, тобто не впливала на кількість вирощеної продукції.

Наступним етапом бюджетування є коефіцієнт маржинального доходу – співвідношення маржинального доходу та виручки від реалізації продукції, запас міцності – величина, на яку фактичний або запланований обсяг продажу перевищує беззбитковий обсяг виручки від реалізації продукції та коефіцієнт запасу міцності – співвідношення запасу міцності та фактичного або запланованого обсягу виручки від реалізації продукції, а також операційний важіль, або ліверидж – співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання кількості продукції [25].

Графік маржинального доходу в СТОВ "Тростянчик"

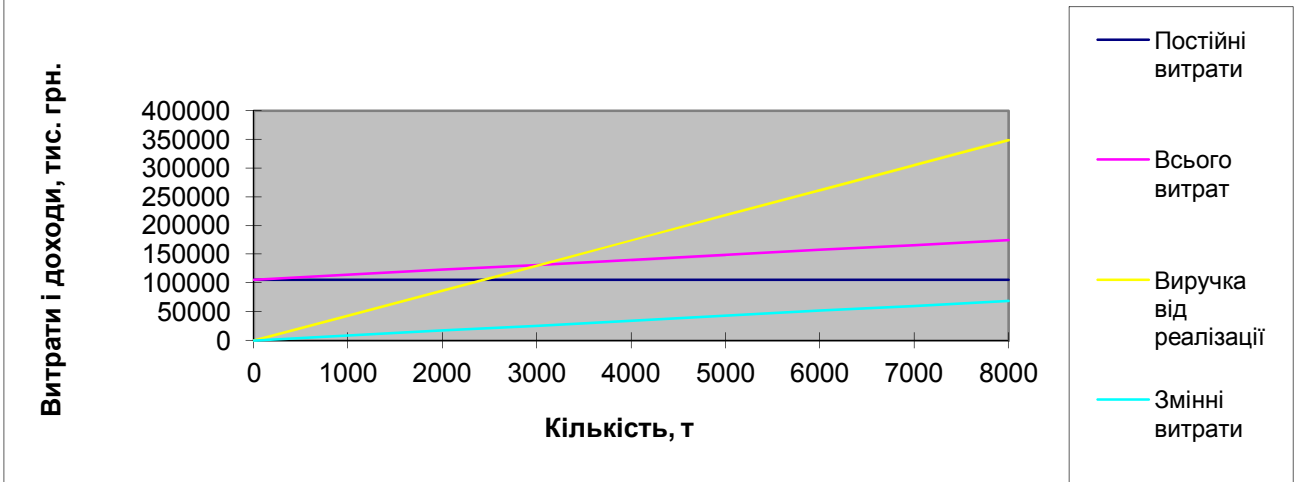


Рис. 3.3. Графік маржинального доходу (умовний розрахунок)

Коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності й операційний важіль (ліверидж) – важливі індикатори реагування прибутку на зміну виробленої продукції та виробничих витрат.

Бюджетування має свої позитивні та негативні сторони. Переваги бюджетування полягають у позитивній дії на мотиваційний настрій колективу; координації роботи підрозділів і підприємства в цілому; можливості проведення аналізу бюджетів та своєчасного внесення коригуючих змін; удосконаленні процесу розподілу ресурсів; допомозі керівникам підрозділів постійно здійснювати контроль за використанням виробничих витрат.

Головним недоліком бюджетування є великий обсяг облікової роботи, її складність та дороговизна системи бюджетування, а також недосконалість методики розподілу виробничих витрат.

На сьогодні бюджетування витрат і доходів не здійснюється. Планування ведеться, як правило, тільки по основних матеріалах і заробітній платі, при цьому витрати плануються, виходячи з рівня витрат попереднього місяця, або відповідного місяця минулого року, не враховуючи при цьому ринкову кон'юнктуру, попит на продукцію у розрізі її асортименту, сезонні коливання сировинної бази. При цьому не завжди здійснюється попередній контроль і аналіз можливих резервів виробництва і зниження витрат, не

проводиться аналіз відхилень від запланованих показників. Це унеможлиблює прийняття обґрунтованих управлінських рішень та складання адекватних планів на майбутнє, істотно послабляє значення планових показників як норм контролю.

Пропонується впроваджувати бюджетування за центрами фінансової відповідальності, тобто на основі фінансової структуризації. Використання такої методики дозволяє визначити частку кожного структурного підрозділу у витратах та їх внесок у доходи підприємства, закріпити відповідальність за конкретними виконавцями. Як механізм фінансового контролю, бюджети закріплюють повноваження керівників центрів відповідальності, описують показники для оцінки діяльності підрозділів.

Розрізняють два види бюджетування: довгострокове (перспективне) фінансове планування чи капітальне бюджетування (строком на 3-5 років) та короткострокове фінансове планування чи поточне бюджетування (до 1-го року). Для ефективного контролю витрат і доходів с.-г. підприємств обрано поточне бюджетування строком на один рік.

Оскільки асортимент продукції, яку виробляють с.-г. підприємства, залежить від сезонності надходження сировини, а керівництву підприємства потрібен високий рівень точності планування, необхідно складати річний бюджет з розбивкою за місяцями (за потребою путинами, декадами, тижнями, днями, рейсами). При складанні річних бюджетів слід використовувати більш агреговані показники, а при місячному бюджетуванні більш деталізовані. Місячне бюджетування слід здійснювати для оперативності контролю, оскільки воно дозволяє уточнювати та корегувати річний бюджет, управляти витратами в межах лімітів витрат за центрами відповідальності, не виходячи за рамки верхніх границь змінних витрат та не перевищуючи постійних витрат, оптимізувати залишки запасів сировини, матеріалів та готової продукції.

Система бюджетів складається з основних та операційних бюджетів. До складу основних бюджетів входять бюджет доходів і витрат, бюджет руху

грошових коштів та розрахунковий баланс. Вони необхідні для управління фінансами підприємства, їх перелік є стандартним для підприємств будь-якої галузі.

Операційні бюджети необхідні для більш точного складання основних бюджетів, для ув'язки натуральних показників із вартісними, їх набір не є обов'язковим і залежить від специфіки галузі. Отже найбільший інтерес має розробка переліку та структури операційних бюджетів специфічних для аграрних підприємств.

Бюджетування слід починати із визначення обмежуючих факторів. Для с.-г. підприємств основними обмежуючими факторами є попит на продукцію і наявність необхідної кількості сировини, матеріально-технічна база. Планування слід починати із зустрічного узгодження бюджету реалізації із бюджетом забезпечення сировиною.

На етапі розроблення бюджету реалізації необхідно провести:

- аналіз асортименту продукції, що планується до реалізації, та системи реалізації (ринки збуту, наявність угод з покупцями, форми розрахунків);
- аналіз ринку продукції, тобто визначення можливих змін зовнішнього середовища, які можуть вплинути на процес бюджетування (наприклад, зміна взаємовідносин із постачальниками сировини, поява на ринку нових видів продукції, рівень інфляції тощо);
- визначення “вузьких місць” на основі SWOT-аналізу.

Для точності бюджетування відділ збуту повинен узгодити замовлення із покупцями, підписати угоди, в яких повинно бути вказано асортимент, строки відвантаження, кількість та якість продукції, ціна, форми розрахунків. Бюджет реалізації слід починати зі складання місячних бюджетів, а потім зводити у річний бюджет реалізації за видами продукції. Практика управління витратами в межах системи бюджетування на вітчизняних підприємствах свідчить про те, що на етапі впровадження пілотного проекту цієї системи особливу увагу необхідно звернути на ефективність контролю

операційних витрат. При цьому найважливішими є наступні етапи процесу контролю в системі бюджетування.

- Збір та передавання даних про витрати з виробничих підрозділів підприємства до відділу, який займається їх аналізом та обробкою.
- Реєстрація витрат в системі управлінського обліку за об'єктами бюджетування у відповідності до облікової політики підприємства.
- Аналіз механізму прийняття рішень щодо управління витратами на предмет розподілу відповідальності між менеджерами.
- Затвердження методики контролю і аналізу витрат.
- Розробка і затвердження регламенту взаємодії керівників підрозділів підприємства при ухваленні тих чи інших рішень щодо оптимізації витрат чи методики визначення собівартості продукції.

Сприймаючи систему бюджетування як ефективний механізм контролю, керівники нерідко піддаються ілюзії, що ефективність контрольного механізму передбачена методикою бюджетування апіорі. Практика ж свідчить, що без достатнього заглиблення в специфіку механізму контролю операційних витрат, який реалізовано в системі бюджетування на конкретному підприємстві, керівник зустрічається з проблемою низької рентабельності підприємства незважаючи на жорстке виконання бюджету.

*Таблиця 3.3*

**Аналіз показників рентабельності (збитковості) СТОВ «Тростяничок», %**

№	Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 р. до 2016 р., (+,-)
1.	Рентабельність (збитковість) активів	6,14	6,87	4,07	-2,07
2.	Рентабельність (збитковість) власного капіталу	7,49	8,99	5,97	-1,52
3.	Рентабельність (збитковість) оборотного капіталу	8,21	10,11	7,11	-1,10
4.	Рентабельність (збитковість) основних засобів	24,37	21,46	9,52	-14,85
5.	Рентабельність (збитковість) виробництва	5,63	5,36	2,86	-2,77

6.	Рентабельність (збитковість ) продукції	185,40	408,37	366,30	180,90
7.	Рентабельність (збитковість) продажу	3,89	4,66	2,58	-1,31

Система контролю виконання бюджету на підприємстві є своєрідним моніторингом фінансового стану підприємства. Важливість цієї системи не викликає сумнівів. Проте, кажучи про дороги практичної реалізації системи, слід брати до уваги стратегічне позиціонування підприємства.

Варто розрізнати три підходи до реалізації системи контролю бюджету підприємства:

1. простий аналіз відхилень, орієнтований на коректування подальших планів;
2. аналіз відхилень, орієнтований на подальші управлінські рішення;
3. аналіз відхилень в умовах невизначеності;
4. стратегічний підхід до аналізу відхилень.

### **3.2. Удосконалення методики обліку виробничо-фінансових результатів діяльності підприємств за центрами відповідальності**

Діяльність центрів відповідальності можна об'єктивно оцінити шляхом контролю досягнутих ними результатів. Визначаючи логіко-структурну облікову модель центрів відповідальності, ми спрогнозували частковий ймовірний перелік тих досягнень, які забезпечують працівники центру. Загалом, усі можливі релевантні досягнення ми поділяємо на дві групи: фінансові результати та виробничі результати [29].

Визначальним результуючим показником будь-якого підприємства є прибуток, тому, визначення внеску кожного підрозділу у величину прибутку підприємства носить генеральний характер у системі обліку результатів за центрами відповідальності. Однак, у стратегічному аспекті важливо досягти певних виробничих результатів. Під виробничими результатами ми розуміємо такі результати, що впливають на конкурентоспроможність підприємства, на якість виготовлюваної продукції чи надання товарної

послуги, на працездатність та професійність персоналу і т.п., мають вагоме значення для стратегічного управління суб'єктом господарювання і можуть бути інтерпретовані у грошовому вимірі [29].

У табл. 3.4 узагальнено та уточнено структуру виробничих результатів, які може досягти центр відповідальності у розрізі облікових модулів. При цьому виробничі результати центрів розділені за двома напрямками:

- виробничі результати не корельовані із фінансовими результатами центру (результати, що можна оцінити якісно та у перспективі);
- виробничі результати корельовані із фінансовими результатами центру (результати, які прямо впливають на фінансові потоки підприємства)

Таблиця 3.4

**Загальна структура виробничих результатів центрів  
відповідальності за обліковими модулями**

Обліковий модуль	Виробничі результати	
	не корельовано із фінансовими результатами	корельовано із фінансовими результатами
Основні засоби	Технічний стан основних засобів	Структура амортизаційних відрахувань
	Стан винахідницької та раціоналізаторської роботи	Проведення ремонтів та реконструкцій
	Контроль за станом основних засобів	Ефективність використання основних засобів
Виробничі запаси (товари)	Інтенсифікація використання виробничих запасів (товарів)	Постачання основних видів сировини (товарів)
	Логістика виробничих запасів (товарів)	Використання виробничих запасів (товарів)
Готова продукція (собівартість товарів)	Виконання плану поставок	Витрати на виробництво продукції (собівартість)
	Обсяг випуску продукції	Обсяг реалізації продукції (товарів)
	Якість продукції та обслуговування покупців	Завантаженість виробничих потужностей
Праця та її оплата	Покращення умов праці	Продуктивність праці
	Забезпеченість робочою силою	Витрати на оплату праці
	Трудова дисципліна	Використання преміального фонду
Витрати	Оптимізація структури змінних витрат	Обсяг змінних витрати
	Оптимізація структури постійних витрат	Обсяг постійних витрат
	Ступінь економії (перевитрат)	
	Ефективність реклами	

Доходи	Своєчасність виконання договорів	Обсяг доходів від реалізації
	Розширення ринків збуту	Обсяг інших доходів

За результатами проведеного дослідження можна констатувати, що центр відповідальності повинен нести відповідальність не лише за фінансові, але і за виробничі результати. Так, розпоряджаючись певною номенклатурою основних засобів лише центр може прямо відповідати за їх збереженість, оптимальне використання, виявляти нерентабельні основні засоби та ті засоби, які варто модернізувати чи відремонтувати. Центр відповідальності зобов'язаний безпосередньо впливати на те, на що він здатен впливати і провадити відповідні запити у вище керівництво [35].

Аналогічним способом доцільно обліковувати виробничі результати центру відповідальності у розрізі облікових модулів, що ведеться за кожним підзвітним підрозділом.

Облік досягнутих виробничих результатів не передбачений у загальній методиці фінансового обліку, тому є прерогативою внутрішньогосподарського обліку. На нашу думку, обліковувати досягнуті результати оптимально шляхом формування внутрішньої звітності про ті чи інші показники і здійснення їх аналізу.

Облік фінансових результатів кожного центру передбачає визначення внеску підрозділу у величину загального фінансового результату (прибутку або збитку) організації. Від раціонально організованої системи обліку фінансових результатів безпосередньо залежить ефективність прийняття управлінських рішень і управління підприємством загалом, а це фактор, що визначає перспективи розвитку організації, її майбутню інвестиційну привабливість, кредитоспроможність і ринкову вартість.

Аналіз фінансових результатів СТОВ «Тростяничик» та інших підприємств Тростянецького району засвідчив, що не усі підприємства отримують стабільні прибутки, незважаючи на наявність резервів покращення досягнутих результатів. Але за будь-яких умов, кожне



підприємство намагається максимізувати свої прибутки та мінімізувати збитки. Досягти цього можна шляхом чіткого контролю за формуванням фінансових результатів. Фінансовий результат, згідно із законодавством України, визначається шляхом вирахування з отриманих доходів усіх понесених протягом звітного періоду витрат. Таким чином, щоб управляти результатом необхідно налагодити постійний наскрізний контроль за витратами і доходами, що виникають протягом періоду – децентралізувати управлінський процес і облік зокрема, як інформативний елемент управління.

Успішне функціонування системи управління прибутком визначається ефективністю її організаційного забезпечення. При цьому система організаційного забезпечення управління прибутком являє собою взаємопов'язану сукупність внутрішніх структурних служб і підрозділів підприємства, що забезпечують розробку і прийняття управлінських рішень по окремих питаннях формування, розподілу і використання прибутку. Іншими словами – для ефективного управління необхідно розподіляти відповідальність за формування фінансових результатів між нижчими ланками управління.

*Таблиця 3.5*

**Аналіз фінансових результатів СТОВ «Тростяничик» за 2016-2018**

**рр.**

№ з/п	Показники	2016р.	2017р.	2018р.	Відхилення звітного року (+,-)	
					від базисного року	від проміжного року
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	18289	19900	25727	7438	5827
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	12630	17293	23170	10540	5877
3	Валовий прибуток	5659	2607	2557	-3102	-50
4	Інші операційні доходи	321	3	47	-274	44
5	Адміністративні витрати	1344	1532	1598	254	66
6	Витрати на збут				0	0

7	Інші операційні витрати	3802	123	343	-3459	220
8	Фінансові результати від операційної діяльності: - прибуток - збиток	834	955	663	-171	-292
9	Інші доходи				0	0
10	Фінансові витрати	123	28		-123	-28
11	Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: - прибуток - збиток	711	927	663	-48	-264
12	Податок на прибуток				0	0
13	Чистий прибуток	711	927	663	-48	-264

Господарська діяльність сільськогосподарського підприємства розглядається у розрізі трьох взаємопов'язаних видах: операційна, інвестиційна та фінансова діяльності. Узгодження видів діяльності забезпечується функцією управління. Різні потреби управління вимагають різних підходів до обробки інформації. Загальна характеристика результатів діяльності зосереджена у фінансовій звітності, що задовольняє потреби керівництва при здійсненні інвестиційної діяльності.

Потреби стратегічного і поточного управління важко приймати на основі фінансових звітів у формах, затверджених вітчизняним законодавством. Правильна його організація деталізує інформацію про витрати за місцями їх виникнення і дозволяє контролювати ступінь заслуги кожної структурної одиниці підприємства в отриманні доходу за період. Таким чином, лише система обліку «директ-костинг» дає можливість оперативно контролювати формування фінансового результату підприємства. Базовим показником в системі «директ-костингу» є маржинальний дохід чи сума покриття.

Величина маржинального доходу в системі обліку центрів відповідальності показує внесок кожного центру у загальний прибуток підприємства. Але, названі фінансові показники у

внутрішньогосподарському обліку підприємств доцільно визначати не в цілому по підприємству у Звіті про фінансові результати (форма №2), а за окремими структурними підрозділами (центрами відповідальності).

Рахунки управлінського обліку методично і організаційно повинні бути відокремлені від інших рахунків бухгалтерського обліку, оскільки на них обліковується конфіденційна інформація для внутрішньогосподарського управління, а також на відміну від інших рахунків, відображається не лише фактична, але і планово-бюджетна інформація, деталізована за центрами відповідальності. Відображення планових і фактичних даних на рахунках дозволяє оперативно та доречно отримувати відхилення від планових показників у вигляді сальдо на рахунках [15].

Вітчизняна практика передбачає використання інтегрованої системи обліку. Частина науковців та практиків вважають, що передбачений діючим на сьогодні в Україні Планом рахунків клас 9 «Витрати діяльності» призначений для ведення управлінського обліку. Дані цих рахунків відображають у формі №2 окремими рядками, а отже – вони відкриті для користувачів. Комерційною таємницею є аналітичні дані цих рахунків і лише цю інформацію можна вважати управлінською. В будь-якому випадку забезпечити ефективний оперативний контроль за витратами, що виникають на підприємстві за допомогою лише рахунків класу 9 «Витрати діяльності» проблемно, у зв'язку із тим, що інформація про витрати є загального характеру.

На середніх підприємствах доцільним є формування автономної системи рахунків. В літературі її ще називають «дво круговою» системою обліку – системою, при якій застосовують спеціалізовану, відокремлену від фінансового обліку систему бухгалтерських рахунків. При варіанті автономії кожна система обліку (фінансового і внутрішньогосподарського) є замкнутою. При дво круговій системі кожен вид обліку має самостійний план рахунків або просто в загальному Плані відокремлюють окремі рахунки для внутрішньогосподарського обліку, а всі решта використовують в фінансовій

бухгалтерії. Фінансовий і внутрішньогосподарський облік при цьому можуть функціонувати незалежно один від одного і мати різні результати за період, оскільки ціль та призначення їх різні. Зв'язок між фінансовою і управлінською бухгалтеріями науковці-практики рекомендують забезпечувати за допомогою дзеркальних рахунків або рахунків-екранів, які призначені для перенесення важливої інформації внутрішньогосподарського обліку із фінансової бухгалтерії в управлінську і навпаки [15].

Двокругова система з використанням перехідних рахунків із дзеркальним відображенням найбільше пристосована для управління організацією і для відображення витрат в децентралізованій системі. Вона найбільш обґрунтована, коли мова йде про облік діяльності філіалів підприємства. При цьому, за умов збереження єдності фінансового обліку і управління цілим підприємством забезпечується індивідуальний облік по кожному підрозділу, що підвищує ступінь відповідальності. Однак, незважаючи на теоретичні переваги використання автономної системи обліку в умовах управління за центрами відповідальності, ми вважаємо недоцільним її застосування в обліку виробничої сфери підприємств з виробництва і торгівлі. Основною причиною цього ми вважаємо складність її впровадження, що породжує значні фінансові витрати.

Усі непрямі витрати виробничого обліку можна поділити на дві групи: загально виробничі, що обліковуються, відповідно до діючого плану рахунків, на активному збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та адміністративні, для обліку яких призначено активний контрольно-нагромаджувальний рахунок 92 «Адміністративні витрати», на якому нагромаджуються витрати на рівні підприємства, на 91-му – на рівні цехів даного підприємства [14].

Адміністративні витрати носять постійний характер і відповідно до П(с)БО можуть не розподілятися між об'єктами калькулювання, а прямо відноситися на фінансовий результат періоду. Щодо загальновиробничих витрат, то вони в умовах розвинутого «директ-костингу» діляться на змінні

та постійні. Тобто в обліку за центрами відповідальності між ними розподіляють лише змінні загально виробничі витрати. Постійні витрати, не розподіляючи, списують загальною сумою на дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Такий підхід обумовлює введення за підрозділами (центрами відповідальності) двох окремих рахунків для обліку постійних та змінних загально виробничих витрат. Оскільки Планом рахунків України аналітичний облік на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» пропонується провадити за видами витрат, то ми пропонуємо відкривати для цілей управлінського обліку два окремі рахунки: 911 «Змінні загальновиробничі витрати»; 912 «Постійні загальновиробничі витрати» (рис. 3.4).

За допомогою запропонованої методики організації обліку, керівництво підприємства може чітко відслідковувати внесок кожного центру відповідальності підприємства у загальний фінансовий результат підприємства. При цьому на порядок зростає ефективність прийняття управлінських рішень. Адже, якщо робота центру є позитивною – доцільно інвестувати на його розвиток додаткові зусилля і кошти, у випадку збитковості підрозділу можна навіть прийняти рішення про згортання його діяльності і т. ін. Так, контролюючи результати роботи центрів відповідальності, підприємство здатне регулювати власний кінцевий фінансовий результат.

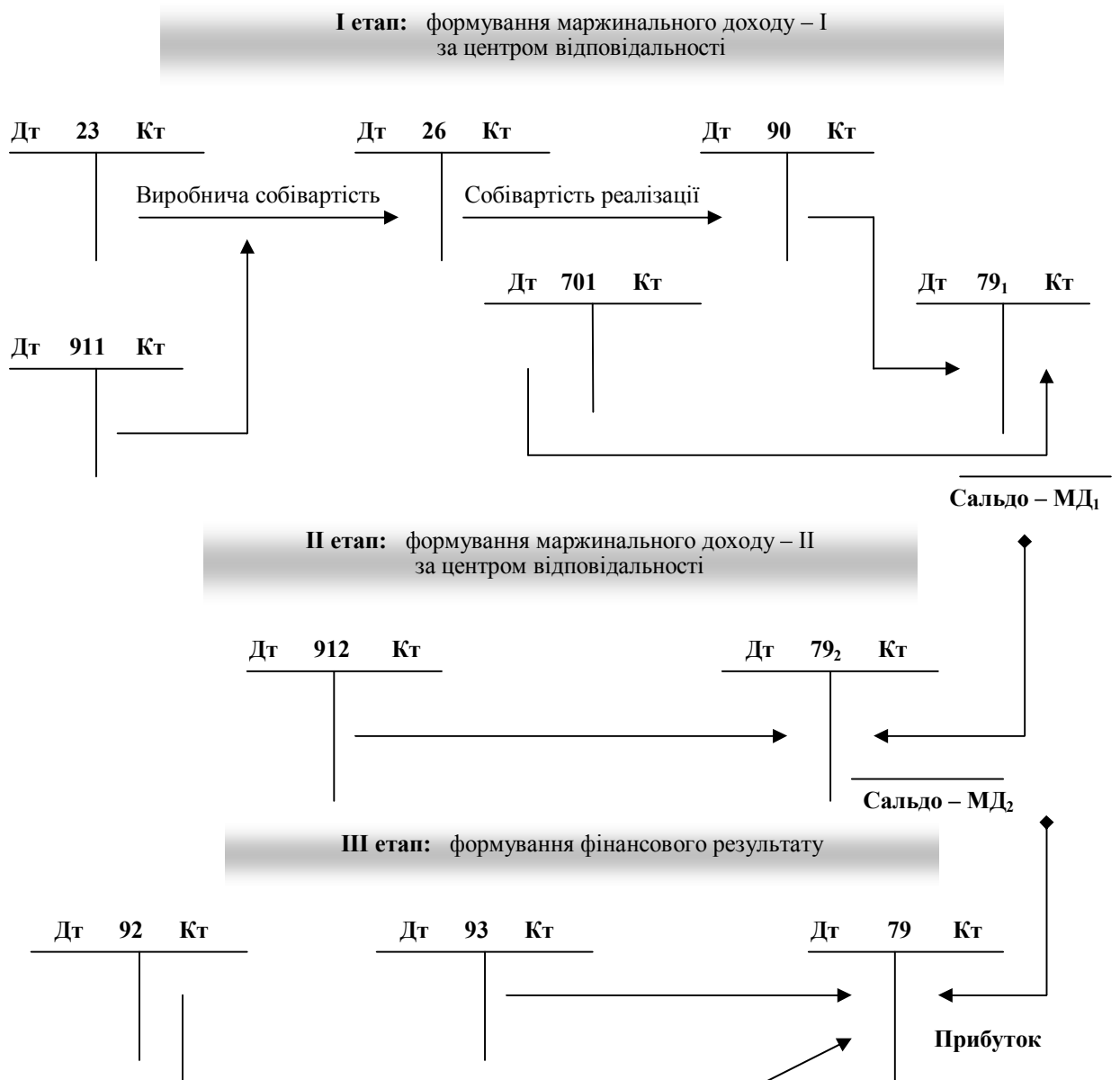


Рис. 3.4. Порядок формування фінансового результату за центрами відповідальності на рахунках обліку

В управлінському обліку кінцевий фінансовий результат формується за внутрішніми сегментами (центрами відповідальності, центрами прибутковості) та за зовнішніми сегментами (географічними зонами реалізації продукції). Тобто, аналогічно до наведеного прикладу можна відкривати аналітичні рахунки 4-го і навіть 5-го порядку і деталізувати отримані фінансові результати за кожним центром відповідальності в розрізі усіх видів діяльності.

Аналітичний облік на таких рахунках можна вести наростаючим підсумком з початку звітної року, а по його завершенні всі рахунки закривати. Використання перехідних рахунків дозволяє визначити фінансовий результат протягом року в основному за даними внутрішньогосподарського обліку без закриття всіх рахунків фінансової бухгалтерії. Таким чином створюються умови для ефективного бізнес-планування.

Аналіз наукових досліджень системи центрів відповідальності вимагає розглянути взаємозв'язки між підрозділами підприємства, тобто ймовірні процеси реалізації продукції (надання послуг) одних підрозділів іншим на взаємовигідних умовах. Внутрішня розрахункова ціна, за якою відбувається реалізація продукції (надання послуг) називається трансфертною ціною. Науковці, що досліджували трансфертне ціноутворення визначають його як потужний механізм управління центрами відповідальності.

Трансфертні ціни є могутнім інструментом фінансового управління, оскільки виділення центрів відповідальності диверсифікує сфери відповідальності підприємств, тим самим знижуючи ризики підприємництва. Впровадження трансфертних цін підвищує зацікавленість структурних підрозділів у зростанні ефективності діяльності та розширює обсяг інформації з метою прийняття управлінських рішень. Підприємство отримує ефективну схему делегування повноважень, керівники нижчих ланок управління стають зацікавленими в підвищенні ефективності роботи своїх підрозділів, зниженні витрат і збільшенні прибутків. Найвагоміший результат впровадження трансфертного ціноутворення – зниження витрат підприємства і можливість згортання діяльності неефективних підрозділів підприємства.

Але, на нашу думку, запровадження системи внутрішніх трансфертних цін є доцільним лише у тому випадку, коли в децентралізованій системі виділяють окремі бізнес-одиниці – центри прибутку. Досліджуючи внутрішнє ціноутворення Атамас П.Й. визначає трансфертну ціну як «ціну, що використовується для визначення вартості продукції, товарів або послуг,

які передаються центром прибутку іншим центрам відповідальності того ж підприємства» [4].

Дослідження діяльності аграрних підприємств Тростянецького району свідчить про наявність єдиної спільної мети організації – досягнути максимальної прибутковості. Вона забезпечується шляхом скорочення витрат на виробництво та зростанням обсягів реалізації. Виходячи з викладеного, ми вважаємо що трансфертне ціноутворення є недоцільним на малих і середніх підприємствах. Внутрішня передача між підрозділами має здійснюватися на основі змінної собівартості, що визначена за методом «директ-костинг».

Для ефективної системи управління за центрами відповідальності важливо налагодити дієвий процес обробки та представлення накопиченої інформації за центрами для прийняття управлінських рішень. Саме тому, доцільно дослідити особливості внутрішньої звітності в системі обліку за центрами відповідальності.

### **3.3. Формування внутрішньої звітності центрів відповідальності на сільськогосподарських підприємствах**

В системі центрів відповідальності накопичену інформацію внутрішньогосподарського обліку необхідно представити для користувачів у вигляді, зручному для прийняття управлінських рішень. Користувачами такої інформації є внутрішні користувачі, у якості яких виступають управлінські служби підприємства. Відсутні у фінансовій, статистичній та податковій звітності, проте необхідні внутрішнім користувачам, дані про стан і результати діяльності центрів відповідальності містяться у внутрішній звітності [91].

Внутрішню звітність в системі центрів відповідальності можна визначити як систему опрацьованої детальної інформації про ресурси, витрати, доходи та фінансові результати центрів відповідальності необхідної для внутрішніх користувачів з метою планування, аналізу, контролю та регулювання діяльності підприємства.



Система внутрішньої звітності визначається як один із найскладніших і найважливіших елементів управлінського обліку, що дозволяє керівництву підприємства з одного боку, зрозуміти межі своїх можливостей в отриманні необхідних показників та виконавців, а також можливостей інформаційної та технічної служб, а з іншого боку – отримати ці дані оформлені належним чином, тобто у вигляді, в якому їх зручно використовувати для прийняття управлінських рішень [91].

Особливістю внутрішньої звітності є те, що вона створюється підприємством самостійно і не регламентована законодавчо. Основною метою внутрішньої звітності є надання об'єктивної інформації про діяльність центрів відповідальності для прийняття правильних управлінських рішень. Для того, щоб внутрішня звітність містила необхідну та достатню інформацію про діяльність центрів відповідальності вона має відповідати ряду принципів [49]:

- ✓ цільове спрямування звіту на вирішення конкретних завдань;
- ✓ адресність звіту, призначеного для конкретної особи;
- ✓ оптимальність (звіт не повинен містити зайву інформацію);
- ✓ зрозумілість (інформація має бути представлена в зрозумілій формі);
- ✓ економічність (затрати на підготовку форми внутрішньої звітності не можуть перевищувати ефекту, одержаного від її використання).

Крім вищенаведених принципів необхідними для внутрішньої звітності є:

- ✓ достовірність;
- ✓ повнота;
- ✓ цілісність;
- ✓ послідовність;
- ✓ зіставність;
- ✓ суттєвість.

Достовірність внутрішньої звітності передбачає те, що відображена в ній інформація є правдивою та не спотворює фактичних даних. Виконання

даного принципу забезпечує процес формування інформації із чітким дотриманням встановлених правил законодавством та внутрішніми інструкціями щодо ведення внутрішньогосподарського обліку.

Вимога повноти внутрішньої звітності передбачає те, що в ній має бути відображена уся інформація щодо наявності та використання ресурсів центрами відповідальності; витрати, доходи та результати центрів та іншої інформації необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Принцип цілісності внутрішніх звітів полягає у тому, що в ній відображається наскрізна інформація про діяльність усіх без винятку центрів відповідальності, що є на підприємстві.

Для зручності використання даних внутрішніх звітів, має виконуватися принцип послідовності представлення інформації, що полягає у формуванні та поданні звітів у формах та періодах, визначених підприємством. У внутрішніх регламентах важливо зазначити, що зміни форми та періодичності подання звітності можливі лише при зміні виду діяльності підприємства, організаційної чи фінансової структури, вдосконалення звітності, при необхідності поглиблення (уточнення) внутрішньогосподарської інформації тощо [19].

Від дотримання принципу послідовності внутрішньої звітності залежить і принцип зіставності, який полягає у можливості порівняння звітних даних з аналогічними показниками попередніх періодів, бюджетних показників (за умови використання бюджетування на підприємстві), показників інших центрів відповідальності однакових за типом з центром, дані якого зіставляються.

У випадку зміни внутрішньогосподарської облікової політики дані попередніх звітних періодів не можливо об'єктивно порівняти із поточними даними, що вимагає коректування показників, їх перерахунку у відповідності із зміненими параметрами обліку. При цьому будь-які коректування мають бути відображені та описані у звітності із зазначенням причин, що викликали зміни.

Показники внутрішньої звітності формуються за принципом суттєвості. Суттєвими вважаються показники, без знання яких неможливою є об'єктивна оцінка діяльності центрів відповідальності та їх впливу на результати діяльності підприємства в цілому. Визначення суттєвості показника у внутрішній звітності важко виміряти кількісними параметрами (наприклад: показник, щоб бути суттєвим, має становити не менше 4% від загальної величини). Адже для цілей управління незначні за обсягом показники, можуть відігравати вагомую роль. Загалом в системі обліку за центрами відповідальності, суттєвими можна вважати ті показники, що відображають інформацію про діяльність центру відповідальності в межах компетенції їх керівників. Зміст та суттєвість показників визначаються типом центру відповідальності та особливостями діяльності підприємства [19].

Для різних рівнів управління обробка первинної інформації може бути різною: її можна деталізувати, агрегувати або структурувати необхідним способом. Так, на рівні керівників центрів відповідальності інформація може бути більш деталізована, а для представлення вищому керівництву деякі показники агрегуються, дані загалом структуруються в розрізі центрів відповідальності.

Процедура постановки внутрішньої звітності включає ряд послідовних етапів, які узагальнені та представлені на рисунку 3.5.

Основною вимогою при постановці ефективної внутрішньої звітності в системі центрів відповідальності є їх систематизація та стандартизація. Під систематизацією ми розуміємо структуровану сукупність внутрішніх звітів, за реквізитами кожного з яких можливо визначити яким центром відповідальності він складений, про які показники іде мова, хто несе пряму відповідальність про інформацію звітності. Такий підхід забезпечує зрозумілість звітності.

Стандартизація звітності передбачає дотримання єдиних звітних форм та правил її складання по підприємству. Це підвищить ефективність підготовки звітності, зекономить час на пошук необхідної інформації.

Систематизація внутрішньої звітності забезпечується виконанням перших трьох етапів, представлених на рисунку 3.5.

Розроблені номенклатурні переліки об'єктів обліку з використанням номенклатурних номерів та присвоєння шифрів центрам відповідальності дозволить створити наскрізну інформативну систему, що чітко вказуватиме хто відповідальний за наведені дані, та про які об'єкти іде мова. Кожен господарюючий суб'єкт може розробляти власні класифікатори, що залежить від потреб конкретної системи менеджменту.

Стандартизація звітності відбувається на четвертому та п'ятому етапах відповідно. І, як видно з рисунку 3.5, вони передбачають розробку двох основних компонентів:

- склад внутрішніх звітів у затверджених формах;
- календар періодичності подання внутрішніх звітів.

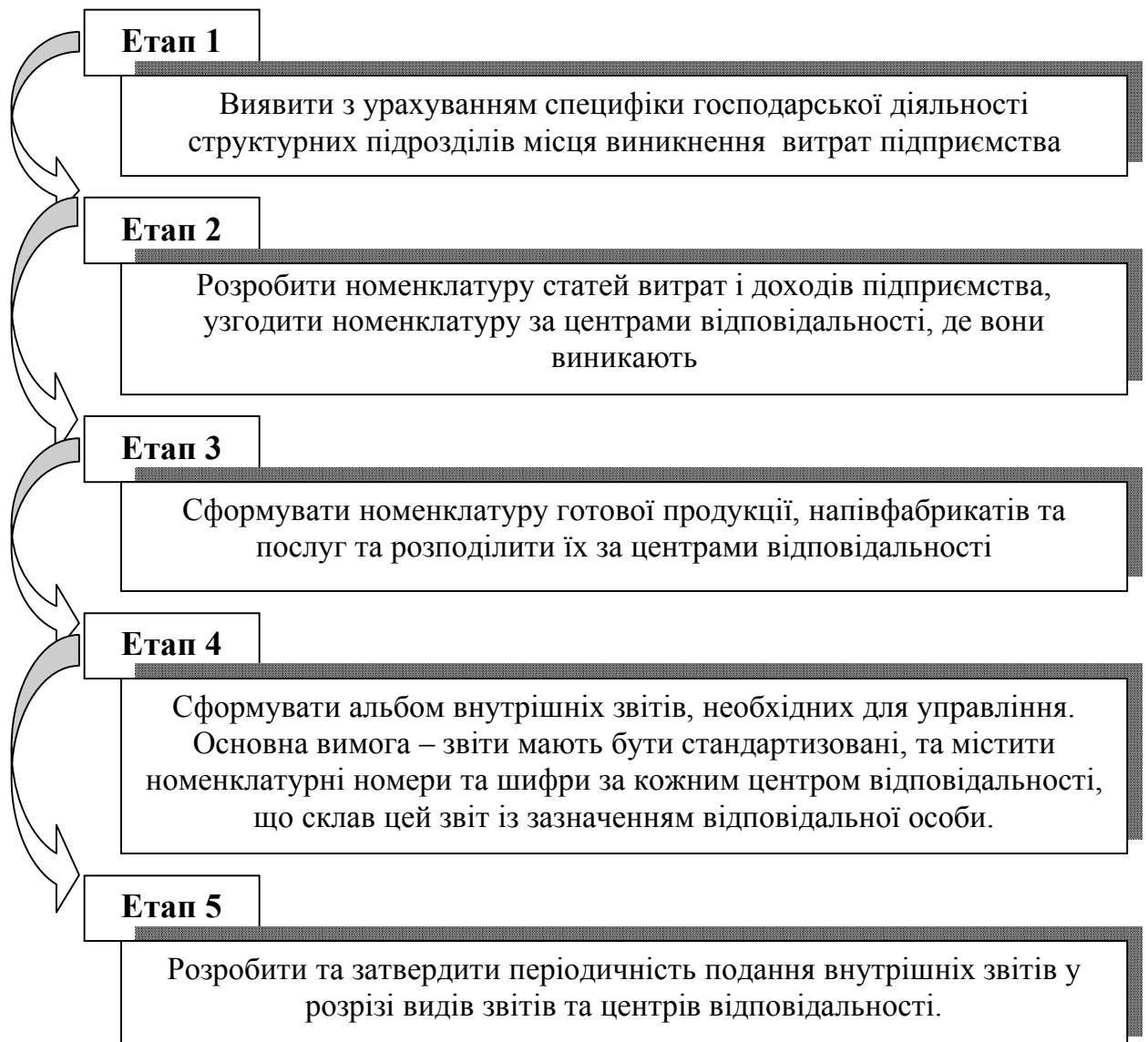


Рис. 3.5. Основні етапи побудови системи внутрішньої звітності в системі центрів відповідальності

Джерело: систематизовано на основі [19, 49]

Склад внутрішніх звітів залежить від потреб управління, особливостей розподілу відповідальності та особливостей діяльності підприємства. На прикладі СТОВ «Тростяничик» пропонуємо варіант структури звітності. Зазначимо, що при розробці складу внутрішньої звітності необхідно враховувати наступні ознаки: для кого призначений даний звіт, які показники відображені у звіті, у якому форматі він буде представлений. Виходячи з наведеного, усю внутрішню звітність середніх за розмірами аграрних підприємств можна поділити на групи за наступними ознаками класифікації:

1. За типом центру відповідальності:
  - звіт центру витрат;
  - звіт центру доходу;
  - звіт центру маржинального доходу.
2. За користувачами інформації:
  - Звіт керівнику (генеральному директору);
  - звіт керівникам центрів відповідальності та їх заступникам;
  - звіт іншим внутрішнім користувачам.
3. За призначенням інформації:
  - звіт про використання ресурсів;
  - звіт про витрати;
  - звіт про доходи;
  - звіт про фінансові результати;
  - звіт про економічні результати;
  - інші звіти (за об'єктами обліку, за потребами).
4. За періодичністю подання:
  - щоденні;
  - щотижневі;

- щомісячні;
- щоквартальні;
- щорічні;
- за потребою.

5. За формою подання:

- текстові;
- табличні;
- графічні.

На основі перелічених ознак з метою створення єдиного переліку звітних форм доцільно розробити загальну відомість звітності, що дозволить структурувати та систематизувати усі внутрішні звіти підприємства. В таблиці 3.4. наведено приклад документообороту форм внутрішньої звітності.

При постановці внутрішньої звітності постає логічне запитання про те, куди надходить загальна інформація та де вона обробляється, узагальнюється. Виконувати дані функції має бухгалтерія підприємства, на яку доцільно покласти і обов'язки розробки внутрішніх звітів. В системі центрів відповідальності розробляти внутрішні звіти, узгоджувати графік обігу звітів бухгалтерія має за умови співучасті керівника підприємства та керівників усіх центрів відповідальності.

Таблиця 3.6

### Формування внутрішньої звітності в системі центрів відповідальності

Назва звіту (наведені у прикладі відомості є частковим умовним переліком внутрішніх звітних форм)	Центр відповідальності що складає звіт			Кому призначений звіт		Періодичність подання			Формат складання звіту		
	Центр витрат	Центр доходу	Центр маржинального доходу	Вище керівництво	Керівник центру	Щотижня	Щомісяця	Щокварталу	Таблична	Графічна	Текстова
Баланс			✓	✓	✓		✓		✓		
Звіт про фінансові результати			✓	✓	✓		✓		✓		
Звіт про наявність та рух основних засобів	✓	✓	✓		✓			✓	✓		

Звіт про закупівлі	✓				✓	✓			✓		
Звіт про випуск продукції	✓				✓	✓					
Звіт про продажі товару «Х»		✓			✓	✓				✓	
Звіт про трудову дисципліну	✓	✓	✓		✓						✓
Звіт про структуру реалізації			✓	✓	✓		✓		✓		

Заповнена згідно з встановленими правилами внутрішня звітність у межах центрів відповідальності надходить спочатку до керівників центрів відповідальності, а потім передається у бухгалтерію підприємства для подальшої загальної обробки. У межах центрів відповідальності мають бути сформовані облікові групи, які несуть відповідальність за ведення обліку. Їх основним обов'язком є своєчасне та достовірне складання внутрішніх звітів за встановленим по підприємству зразком. Дані облікові групи можуть включати навіть одну особу – все залежить від обсягів діяльності центру відповідальності [19]. Ефективність системи внутрішньої звітності залежить від критерію оперативності: своєчасності складання, подання та обробки.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення та розробка практичних рекомендацій щодо створення в аграрних формуваннях центрів відповідальності та обліку і оцінки результатів їх діяльності. Отриманні результати дають підставу для наступних висновків:

1. Інтегрований механізм менеджменту в межах децентралізованої організаційної структури підприємства можна визначити як систему управління за центрами відповідальності. В такій системі зростає відповідальність керівників підрозділів за контрольовані ними ресурси, здійснені витрати чи отримані результати. Поряд з цим, керівники підприємства можуть зосередитися на вирішенні стратегічних проблем, адже тактичні рішення стають прерогативою нижчих рівнів управління.

Уточнене визначення центру відповідальності як підрозділу підприємства (сегменту), керівник якого має право приймати рішення певного рівня і несе відповідальність за нього в межах своєї компетенції, а також зобов'язаний брати участь у формуванні бюджетів і складати періодичні звіти про результати діяльності центру. У тлумаченнях, що подавались раніше, відповідальність керівника обмежується лише його підрозділом; але кожен підрозділ підприємства не є повністю самостійним у своїй діяльності, у тій чи іншій мірі він впливає як на діяльність інших центрів відповідальності, так і саме підприємство. При цьому не слід розглядати центр відповідальності як певний структурний підрозділ, допускаючи, що ним може бути і кілька підрозділів одночасно. Відповідальність центрів передбачено не лише за фінансові показники та ресурси, а й за досягнуті виробничі результати, що визначені в межах компетенції центру будь-якого типу. Тому, керівник будь-якого підрозділу повинен нести відповідальність за результати і наслідки прийнятих ним рішень в повному обсязі.



2. Встановлено, що для сільськогосподарських підприємств характерні наступні типи центрів відповідальності (за мірою збільшення відповідальності за кінцеві результати): центр відповідальності за технологічні витрати, за дискреційні витрати, за дохід і дискреційні витрати, за прибуток і за інвестиції. Виділення інших типів центрів відповідальності, наприклад, центрів рентабельності, є недоцільним, оскільки не відбувається виділення певних центрів за суттєвою ознакою, яка б вирізняла дані підрозділи від інших.

3. Центри відповідальності є об'єктами не лише управлінського, але й і фінансового обліку, оскільки, облік, планування, аналіз і оцінювання діяльності проводиться в розрізі підрозділів підприємства. Окрім того, центри відповідальності відповідають 3-м з 5-ти вимог, що обов'язкові для звітних сегментів у П(С)БО 29. Якщо ж розглядати систему обліку, що ведеться на підприємстві з метою отримання інформації для прийняття управлінських рішень, то центри відповідальності визначаються як об'єкти планування, аналізу і звітності.

4. Виділено особливі фактори сучасних сільськогосподарських підприємств, що впливають на структуру внутрішньогосподарського обліку, планування і звітності. У підприємствах, що мають малородючі землі і орієнтуються на тваринництво, такою особливістю стало відсутність постійно діючих рослинницьких бригад у зв'язку із зменшення площ посівів та об'єднання рослинницьких і тваринницьких бригад за територіальною ознакою. У зв'язку з цим розроблено новий документ для оцінювання результатів діяльності по даному виду виробництва, оскільки застосовувати бюджет центра відповідальності в рослинництві в цьому випадку недоцільно. Розроблений бюджет витрат на поле дає змогу визначати ефективність діяльності в рослинництві.

5. Система управління за центрами відповідальності повинна базуватися на структурованих потоках інформації, основою формування яких є внутрішньогосподарський облік. Внутрішньогосподарський облік у системі

центрів відповідальності – це система збору, реєстрації, обробки та надання інформації про діяльність центрів відповідальності для аналізу, бюджетування і контролю у формі, що задовольняє систему управління.

6. В основу концепції облікової системи центрів відповідальності повинні бути покладені такі принципи: конфіденційності, інформативності, доречності, адресності та відповідальності. Основною метою облікової децентралізованої системи визначено накопичення інформації про діяльність структурних підрозділів підприємства для оптимального використання ресурсів, скорочення витрат і досягнення максимального рівня прибутковості організації.

7. Побудова облікової системи центрів відповідальності визначається особливостями господарської діяльності підприємства. Виявлено, що методика виділення центрів відповідальності залежить від способу організації операційної діяльності господарюючого суб'єкта. Результати дослідження засвідчили, що в межах підприємств доцільно виділяти такі центри відповідальності: витрат, доходу, маржинального доходу і прибутку. Організація обліково-аналітичного процесу повинна базуватися на чіткій регламентованості за обліковими модулями, доцільній інтегрованості системи для реалізації стандартів обліку і аудиту та надання інформації на запит користувачів.

8. Організація обліку на високому рівні є можливою за умови наявності належного методичного забезпечення, яке передбачає розробку внутрішніх нормативних документів. Регламентована система внутрішньогосподарського обліку забезпечує збалансовані інформаційні потоки за усім масивом накопчених даних по центрах відповідальності, що визначає раціональну організацію управління підприємством. Об'єкти обліку за центрами відповідальності визначаються типом центру відповідальності та особливостями діяльності господарюючого суб'єкта.

9. Для оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності запропоновано на сільськогосподарських підприємствах у внутрішніх

розрахунках використовувати аналітичні рахунки субрахунку 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”. На відміну від даних бюджетів, які показують результати діяльності центрів відповідальності лише на звітну дату, отримуючи інформацію про залишки на рахунках підрозділів буде поточна інформація про їх діяльність, що даватиме можливість виявляти негативні фактори впливу на початкових стадіях і ліквідувати їх за допомогою необхідних управлінських рішень.

10. Оцінка досягнутих результатів центрами відповідальності дає підстави для прийняття ефективних тактичних і стратегічних управлінських рішень. Децентралізована обліково-аналітична система оптимізується за критеріями оцінки вкладу кожного структурного підрозділу у досягнення кінцевих результатів діяльності підприємства в цілому.

11. Результати управління за центрами відповідальності залежать від ступеня забезпеченості інформацією, що в системі центрів відповідальності визначає ефективно організована внутрішня звітність. Обґрунтовано методику стандартизації та систематизації внутрішньої звітності за центрами відповідальності. Функції накопичення та надання даних про господарські події центру запропоновано розподілити за спеціальними обліковими групами. Децентралізована облікова система визначається інформаційними технологіями інтегрованого обліку. Створення єдиного інформаційного простору в такій системі повинно базуватися на обґрунтованій інформації для забезпечення реалізації цілей менеджменту щодо оцінки участі центрів відповідальності.

12. Невід’ємною складовою ефективно організованого управління на основі центрів відповідальності є бюджетування. Принципи бюджетного менеджменту визначаються особливостями діяльності підприємства, однак передбачають загальні правила: формування бюджетів необхідно здійснювати на засадах співучасті менеджерів відповідальних центрів, розмежовувати бюджетний процес в часі та сформувати орган, що буде курувати бюджетним процесом та контролювати його своєчасне виконання.

Звітність про виконання бюджету постає основним джерелом аналітичного дослідження результатів діяльності центрів відповідальності.

13. Управління ефективністю в системі центрів відповідальності визначається налагодженим взаємозв'язком між досягнутими результатами та винагородою центрів відповідальності. Преміювання центрів відповідальності передбачає матеріальну винагороду за перевиконання бюджетів в частині фінансових та нефінансових показників.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адвокатова Н.О. Управління витратами та оптимізація їх структури – напрямок щодо удосконалення господарської діяльності підприємства. *Економічні інновації: Зб. наук. пр.* Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2015. Вип. 60, т. I. С. 7-12.
2. Алескерова Ю.В., Терещук І.О. Особливості формування системи контролінгу ризиків на підприємствах. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 26. С. 357-361
3. Антонець О.О. Бюджетування діяльності малих підприємств. *Технічний прогрес та ефективність виробництва*. 2012. № 14. URL: <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/vestnik> (дата звернення 14.09.2019 р.).
4. Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
5. Атамас П.Й. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: 2-ге вид. Навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2012. 414 с.
6. Базарова Х.В. Необхідність упровадження системи бюджетування на малих та середніх підприємствах. *Управління розвитком*. 2013. № 17. С. 63–65. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz\\_2013\\_17\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_17_25) (дата звернення 14.09.2019 р.).
7. Бедринець М. Д. Контролінг в системі фінансового антикризового управління підприємством. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2018. № 2. С.15–27. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/Znpnudps/index.html> (дата звернення 16.09.2019 р.).
8. Белова І.М. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва. *Сталий розвиток економіки. Облік, аналіз і аудит*. 2012. № 1. С. 234–236.

9. Біломістна І.І. Антикризове фінансове управління підприємством в сучасних умовах господарювання. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики: зб. наук. праць*. 2013. № 1 (14). С. 90-96.
10. Брітченко І.Г., Князевич А.О. Контролінг: навч. посіб. Рівне: Волинські обереги, 2015. 280 с.
11. Букало Н. Управлінський облік як складова частина обліку підприємства. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. № 1. 2017. С. 159–165.
12. Бутко М.П. Організація системи контролінгу на підприємствах України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 6. Ч. 2. С. 116-118.
13. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2005. 480 с.
14. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навч. посібник. За ред. Ф.Ф. Бутинця, М.М. Коцупатрого. Житомир: Рута, 2009.
15. Вербило О. Ф. Управлінський облік: навч. посібн. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: НУБіП, 2014. 391 с.
16. Вербовецька С.Г. Формування центрів відповідальності в системі бюджетування підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 3. Т. 3. С. 46–49.
17. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів ВНЗ. За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінька. Фастів: «Поліфаст» 2006 440 с.
18. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / В.П. Пантелеєв. К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агенство», 2008. 491 с.
19. Вовчок Ю.В. Управлінська звітність: суть, значення та проблеми складання. *Publishing house Education and Science s.r.o.* 2014. URL: [http://www.rusnauka.com/40\\_OINBG\\_2014/Economics/7\\_183567.doc.htm](http://www.rusnauka.com/40_OINBG_2014/Economics/7_183567.doc.htm) (дата звернення 10.09.2019 р.).

20. Вольська Л. Л. Аналіз сучасного стану агропромислового комплексу Вінниччини. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 29. С. 64-70
21. Волонтир Л.О., Зелінська О. В. Інформаційно-логістичні системи управління аграрним підприємством. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 12. С. 88-96.
22. Гаценко О.П. Управлінський облік: Навч. посіб. для дистанційного навчання / За наук. ред. Ю.В. Ніколенка. К.: Університет «Україна», 2008. 359 с.
23. Гнатєва Т.М. Внутрішній контроль в системі управління підприємствами АПВ. *Аграрний Вісник Причорномор'я*. 2014. № 75. С. 65-72.
24. Гоголь М. М. Обліково-інформаційна складова стратегії розвитку вертикально-інтегрованих підприємств: монографія. Одеса: Атлант, 2014. 196 с.
25. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручн.. 3-тє вид. К.: Лібра, 2006. 704 с.
26. Голов С.Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 11. С. 15–23.
27. Господарський кодекс України: № 436-IV. URL : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 10.09.2019 р.).
28. Давидович І.Є. Контролінг: Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 552с.
29. Дем'яненко М.Я. Оцінка результатів діяльності підрозділів с.-г. підприємства за єдиним показником. *Економічні науки. «Облік і фінанси»*. *Збірник наукових праць. ЛДТУ*. Вип. 4 (16). ч.2. Луцьк, 2007. С. 104-110.
30. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154-160
31. Домбровська Н.Р. Організаційні аспекти управлінського обліку та контролю витрат на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції. *Інноваційна економіка*. 2013. № 3. С. 303–309

32. Дубініна М.В., Чебан Ю.Ю., Скорозінська А.В. Особливості відображення в обліку аграрних підприємств комерційних та управлінських витрат. *Вісник Хмельницького національного університету*, 2014. № 2. Т. 2. С. 29–32
33. Дюкарева Х. Л. Концептуальні основи побудови облікової системи центрів відповідальності суб'єктів господарювання. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. № 18.6. С. 159–168.
34. Іванюта П.В. Управління ресурсами та витратами. К.: Центр учбової літератури, 2010. 320с.
35. Івенченко П.М. Облік витрат за «місцями виникнення» та за «центрами відповідальності» як основа побудови управлінського обліку витрат. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 2. С.139-143.
36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України: № 291. URL: <http://rada.gov.ua/> (дата звернення 18.09.2019 р.).
37. Карпенко О.В. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія : Економіка. 2011. Вип. 16. С. 145–151.
38. Клокар О. Соціально економічна сутність фінансового контролінгу та його ефективне формування й розвиток. *СХІД*. 2016. № 5 (145). С. 11-15
39. Коваль Л. В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. №5. 12 с. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5\\_2019/59.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2019/59.pdf). (дата звернення 16.09.2019 р.)
40. Козак Л. С. Функції та принципи реалізації концепції логістичного контролінгу на підприємстві. *Вісник Національного транспортного університету*. 2015. №33. С. 164-173.
41. Козаченко А.Ю. Теоретичне обґрунтування сутності та класифікації невиробничих витрат для потреб обліку та ефективного проведення



- аудиту. *Вісник Хмельницького нац. ун-ту Серія: Економічні науки*. 2018. № 5 Т.1. С.206-211/
42. Коляденко С.В. Поняття виробничих витрат як економічної категорії. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=16525> (дата звернення 16.09.2019 р.).
43. Контролінг для менеджерів: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2013. 304 с.
44. Корінько М.Д., Тітаренко Г.Б. Бухгалтерський облік при реструктуризації суб'єктів господарювання України: напрями наукових досліджень: Моногр. К.: Видавництво ТОВ «Клякса», 2010. 341 с.
45. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Львів : ЛКА, 2016. 276 с.
46. Корягін М.В. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку: монографія. – Львів: ТОВ «НВП «Інтерсервіс», 2012. 262 с.
47. Король К.В. Центри відповідальності: поняття та підходи до визначення суб'єктів відповідальності. *Бізнес-Інформ*. 2015. №1. С.278-284
48. Коцупатрий М.М. Новий етап в розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві. *Фінанси, облік і аудит. Зб. наук праць*. К.: КНЕУ, 2008. С. 401-408.
49. Крушельницька І.Г. Звітність підприємства: навч. посіб. К.: Центр навч. літератури, 2012. 232 с.
50. Кузьмінська К.І. Центри витрат та центри відповідальності як елементи організації управлінського обліку витрат. *Економічні науки*. Випуск 8 (29). Ч. 3. 2011
51. Куцик П.О. Облік діяльності ринків за центрами відповідальності: організаційно-методичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. Вип. 34. С. 158–163

52. Куцик П.О. Контролінг в управлінні вартістю підприємства: сучасна диспозиція і можливості впровадження в Україні. *Вісник Університету банківської справи України НБУ*. 2013. № 3 (18). С. 222-227.
53. Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні. *Облік і фінанси*. 2013. № 4 (62). С. 52-60
54. Лишиленко О.В. Бухгалтерський учет: Учеб. Пособие. К.: ЦУЛ, 2011. 712 с.
55. Лищенко О.Г. Організація обліку в умовах бюджетування. *Сталий розвиток економіки*. 2016. №3. с. 156-161
56. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку (на прикладі центрів відповідальності «Витрати»). *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. №7. С. 34-44. Lviv Polytechnic National University Institutional Repository. URL: <http://ena.lp.edu.ua> (дата звернення 14.09.2019 р.).
57. Левицька І.О. Управлінський облік за центрами відповідальності «Витрати» в енергопостачальних компаніях. *Наукові записки Нац. ун-ту «Острозька академія». Економіка*. 2013. Вип. 22. С. 110–114.
58. Лукава І.М. Місце внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством. *Агроінком*. 2008. № 3-4. с. 94-98.
59. Любар О. О., Григораш М. В. Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. 7с. URL: [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12\\_2018/88.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2018/88.pdf).
60. Майкова Ю.Д. Організація обліку витрат за центрами відповідальності. *Сборник научных работ НТУ «ХПИ»: Наука і освіта – запорука розвитку*. НТУ «ХПИ», 2013. С. 73–74
61. Мельник С. І. Принципи контролінгу в управлінні підприємством *Управління розвитком*. 2013. № 12. С. 146–148

62. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку затверджені наказом Мінфіну № 356 від 29.12.2000р.
63. Михайлишин Н.П. Прогресивні калькуляційні системи. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 5. С. 1008–1012
64. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / перекл. з англ. за ред С. Ф. Голова. К.: ФПБАУ, 2008. 1036 с.
65. Обліково-інформаційне забезпечення управління функціонуванням сільськогосподарських підприємств: монографія / О.М. Костенко. К. : вид-во «Вік принт», 2017. 350 с.
66. Овчаренко Є.І. Застосування класифікаторів витрат в управлінському обліку підприємства. *Зб. наук. пр. «Економіка. Менеджмент. Підприємництво»*. 2011. № 20/ URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Emp](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp) (дата звернення 18.09.2019 р.).
67. Олійник О.В. Системний підхід до управління витратами. *Стратегія економічного розвитку України*. 2013. № 33. С. 258–264
68. Олійник О.В. Шляхи інтеграції підсистем обліку з урахуванням особливостей умов вітчизняної економіки. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2014 Вип. 1(19). С. 263–279
69. Осадча О.О. Управлінський облік в контексті аналізу формування прибутку від операційної діяльності. *Економічні науки. Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (1). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2013\\_10\(1\)\\_52](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(1)_52) (дата звернення 18.09.2019 р.).
70. Оніщук Л.І. Організація обліку витрат за центрами відповідальності. URL: - [http://xreff.ru/587353.html\(2\)](http://xreff.ru/587353.html(2)) (дата звернення 18.09.2019 р.).
71. Партин Г.О. Сутність та особливості системно-орієнтованого управління витратами підприємства. *Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент*. 2012. Вип. 9 (2). С. 396-407
72. Плахтій Т.Ф. Розвиток організації обліку на основі концепції ощадливого виробництва. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 3 (81). С. 25–30.

73. Податковий кодекс України: закон України № 2755–VI від 02.12.2010 (зі змінами та доповненнями). База даних Законодавство України / ВР України URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.09.2019)
74. Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. №7.
75. Проданчук М.А. Формування завдань бухгалтерського обліку, орієнтованих на запити системи управління. *Облік і фінанси*. 2013. № 2 (60). С. 37–42
76. ПСБО 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення 16.09.2019 р.).
77. П(С)БО 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318. ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 12.09.2019)
78. П(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», затверджене Наказом Мінфіну України від 25.02.2000 р. № 39 у редакції від 23.07.2019р.. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення: 15.09.2019)
79. П(С)БО 25 «Фінансова звітність за сегментами», затверджене Наказом Мінфіну України від 19.05.2005 р. № 412. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05> (дата звернення: 15.09.2019)
80. Правдюк М. В., Правдюк А. Л. Обліково-нормативне забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. Вип. 11 (39). С. 109-124.
81. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. №996 – XIV, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 12.09.2019)

- 82.Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності: монографія. Мукачево: Карпатська вежа, 2009. 208 с.
- 83.Ромашко О.М. Оцінка та облік витрат за міжнародними стандартами звітності. *Проблеми матеріальної культури. Економічні науки*. URL: <http://dspace.nbuiv.gov.ua/bitstream/handle/12/92419/27-Romashko.pdf> (дата звернення 14.09.2019 р.).
- 84.Руденко О. О. Визначення понять «центр витрат» і «центр відповідальності» в діяльності виробничих підприємств. *Управління розвитком*. 2013. № 23. С. 24-27.
- 85.Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
- 86.Садовська І.Б. Управлінський облік: навч. посіб. Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2010. 560 с.
- 87.Савіна С.С. Формування системи фінансового планування підприємства в умовах невизначеності. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 18. С. 531-537.
- 88.Савчук В.К. Теоретичні засади формування інформаційно-аналітичного сервісу управління. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес*. 2013. Вип. 181 (3). С. 218–223
- 89.Савчук Д.Г. Контролінг витрат в антикризовому фінансовому управлінні підприємством. *Облік і фінанси*. 2014. № 4. С. 140–145.
- 90.Саханчук М. С. Дефініція поняття «контролінг» з точки зору системного підходу.*Водний транспорт*. 2013. Вип. 2. С. 123–128
- 91.Сидоренко Р. В. Внутрішня звітність центрів відповідальності. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 35. С. 326-328
- 92.Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки»*. 2009. Вип. 4 (50). URL: [http://www.nbuiv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu](http://www.nbuiv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu) (дата звернення 14.09.2019 р.).

- 93.Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 46-49.
- 94.Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: моногр. Київ: Знання, 2013. 304 с.
- 95.Смоквіна Г.А. Контролінг як складова частина управління підприємством. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. Вип. 2 (42). С. 329–335
- 96.Ставська Ю. В. Взаємозв'язок маркетингових та фінансових показників при оцінці ефективності господарської діяльності. *Приазовський економічний вісник*. 2019. Вип. 1 (12). С. 120-125.
- 97.Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Концепція суттєвості в обліковій та аудиторській практиці. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №6 (34). С. 72-86
- 98.Управління ефективністю сільськогосподарського виробництва: інформаційно-аналітичний аспект. за заг. ред. В.К. Савчука. К. : вид-во «Вік Принт», 2013. 470 с
- 99.Управління інноваційною, інвестиційною та економічною діяльністю інтегрованих об'єднань та підприємств. за заг. ред. Л.М. Савчук. Дніпропетровськ. 2016. 520 с.
100. Фірко Н.Б. Облік доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. № 10 (4). С. 340–347.
101. Фостолович Р.С., Фостолович В.А. Інформаційні ресурси при формуванні собівартості продукції в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2018. №9.
102. Функції управлінського обліку: міжнародна практика. URL: [https://buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/predmet\\_metod\\_printsiyi\\_funktsiyi](https://buhgalterskiy_oblik_ta_audit/predmet_metod_printsiyi_funktsiyi) (дата звернення 14.09.2019 р.).
103. Чацкіс Ю.Д.Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. К.: Центр навч. літератури, 2011. 564 с.

104. Шендригоренко М.Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства. *Фінансова система України. Наукові записки. Серія «Економіка»*, 2011. Випуск 18. С. 447–452
105. Яременко Л.М. Особливості ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах: міжнародний досвід ведення управлінського обліку. *«Молодий вчений»*. 2018. № 9 (61). С. 275–278
106. Янчев А.В. Організаційно-методологічні положення електронного документування в системі бухгалтерського обліку. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1324/Yanchev.pdf?sequence=1> (дата звернення 18.09.2019 р.).

