

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

ПАРЯК Святослав Валерійович

**Методологія обліку і контролю витрат за центрами відповідальності. /
Methodology of accounting and control of costs by responsibility centers**

**спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу**

Магістерська робота

**Виконав студент групи ОПЗм - 22
С.В.Паряк**

(підпис)

**Науковий керівник:
к.е.н., доцент Т.В. Дідоренко**

(підпис)

**Дипломну роботу допущено
до захисту:**

**Завідувач кафедри
_____ Р.Ф.Бруханський
(підпис)**

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

| | |
|--|-----------|
| Вступ..... | 3 |
| Розділ 1. Концептуальні основи обліково-інформаційного забезпечення системи управління витратами підприємств | 7 |
| 1.1. Організаційно-технологічні особливості діяльності аграрних підприємств та їх вплив на побудову управлінського обліку і контролю витрат..... | 7 |
| 1.2. Концепції управління витратами у системі менеджменту підприємства..... | 11 |
| 1.3. Центри відповідальності як елемент управлінського обліку витрат підприємства: проблеми теорії та практики | 27 |
| Висновки до розділу 1..... | 35 |
| Розділ 2. Управлінський облік витрат аграрних підприємств за центрами відповідальності..... | 36 |
| 2.1. Облікова політика у контексті організації систем відповідальності та бюджетування витрат діяльності підприємства..... | 36 |
| 2.2. Облік витрат за центрами відповідальності: методичний інструментарій бюджетування та трансфертного ціноутворення..... | 44 |
| 2.3. Звітність у системі управління витратами діяльності підприємства..... | 54 |
| Висновки до розділу 2..... | 63 |
| Розділ 3. Управлінський контроль витрат та оцінка діяльності центрів відповідальності підприємств автомобілебудування..... | 65 |
| 3.1. Організаційно-методична модель управлінського контролю витрат діяльності підприємства..... | 65 |
| 3.2. Контроль за виконанням бюджетів витрат та оцінка діяльності центрів відповідальності | 75 |
| 3.3. Економічний механізм оптимізації витрат в процесі управління діяльністю підприємства..... | 87 |

| | |
|--|------------|
| Висновки до розділу 3..... | 94 |
| Висновки..... | 96 |
| Список використаних джерел..... | 100 |

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах сучасних складних виробничих і управлінських процесів, підвищеної нестабільності зовнішнього середовища, зростання і глобалізації особливого значення набуває стратегічне управління підприємством, яке передбачає формування обґрунтованої стратегії на основі глибокого осмислення визначальних економічних, технологічних, соціальних та інших перетворень. Розвиток економіки України на інноваційній основі передбачає активізацію діяльності аграрних підприємств та їх адаптацію до ринкових умов функціонування. Однією з важливих галузей є аграрна, яка на сучасному етапі є уразлива у зв'язку з трансформацією економічної ситуації та високим рівнем конкуренції на світовому ринку.

В ринковій економіці витрати є основою вибору найкращого з альтернативних варіантів розвитку й управлінських рішень, орієнтиром встановлення ціни на продукцію та передумовою приросту капіталу підприємства. Зважаючи на це, витрати займають важливе місце в управлінні аграрними підприємствами, діяльність яких характеризується значним рівнем витратомісткості, та є визначальним якісним чинником і показником їх господарювання. Ефективність адаптивних реакцій підприємств на зміну економічної ситуації та їх здатність до стабільної роботи залежать від забезпечення системи управління інформацією про стан і перспективи бізнесу, існуючі й потенційні проблеми, альтернативні напрями розвитку.

Вагомий внесок у розвиток теоретико-методичних засад управлінського обліку і контролю витрат підприємства за центрами відповідальності зробили зарубіжні та вітчизняні вчені: Р.Ф.Бруханський, І.М.Белова, Т.В.Дідоренко, В.А.Дерій, О.П.Завитій, С. Ф. Голов, С. І. Головацька, К. Друрі, Х. Л. Дюкарева, В. М. Жук, П. М. Іванченко, О. А. Зоріна, М. В. Корягін, Я. Д. Крупка, П. О. Куцик, О. П. Кундря-Висоцька, В. О. Ластовецький, Н. О. Лоханова, Д. Миддлтон, Л. Г. Медвідь, Л. В. Нападовська, Б. Нідлз, В. О. Озеран, М.С.Палюх, М. С. Пушкар, та інші.

Проте низка організаційно-методичних проблемних аспектів обліку і

контролю витрат за центрами відповідальності у сучасних умовах економіки потребують комплексного вдосконалення з огляду на їх прикладний характер та необхідність урахування галузевих особливостей системи управлінського обліку аграрних підприємств, що обумовило вибір теми дослідження, його актуальність, мету, завдання та основні напрями.

Мета і завдання дослідження полягає у розробці й обґрунтуванні теоретичних і методичних положень та практичних рекомендацій із удосконалення системи управлінського обліку і контролю витрат за центрами відповідальності для потреб ефективного управління діяльністю підприємств.

Реалізація мети дослідження зумовила постановку та вирішення наступних завдань:

- здійснити аналіз сучасного стану, перспектив розвитку й організаційно-технологічних особливостей господарської діяльності аграрних підприємств та їх вплив на організацію і методику управлінського обліку та контролю витрат основної діяльності;

- уточнити зміст термінологічно-понятійного апарату управлінського обліку витрат (центр витрат, бюджетування витрат) з метою систематизації облікової інформації для потреб управління діяльністю підприємств;

- побудувати облікову політику підприємств в контексті організації облікового процесу витрат за центрами відповідальності відповідно до актуальних вимог системи прийняття управлінських рішень;

- розвинути механізм бюджетування витрат діяльності підприємств за центрами відповідальності та їх призначенням у системі управління для підвищення повноти та достатності параметрів інформаційного забезпечення підприємства;

- дослідити методику управлінського обліку витрат за центрами відповідальності з метою формування повної, достовірної й своєчасної інформації для потреб ефективного управління діяльністю аграрних підприємств;

- обґрунтувати організаційно-методичне забезпечення побудови моделі управлінського контролю витрат за центрами відповідальності з метою

підвищення якості інформаційного забезпечення системи управління підприємствами;

- сформулювати концептуальний підхід до оцінки ефективності центрів відповідальності щодо витрат діяльності підприємств для потреб менеджменту;

- адаптувати процедури економіко-математичного моделювання у процесах оптимізації витрат з метою формування якісного інформаційного базису для підвищення ефективності системи управління підприємством.

Об'єктом дослідження є чинна система управлінського обліку та контролю витрат за центрами відповідальності основної діяльності аграрних підприємств України.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, організаційно-методичних і практичних засад управлінського обліку та контролю витрат за центрами відповідальності аграрних підприємств.

Методи дослідження. Для досягнення сформульованої мети і вирішення поставлених завдань використано наступний інструментарій методів наукового дослідження: діалектичний метод пізнання; індукції та дедукції; теоретичного порівняння; спостереження; групування; абстрактно-логічний, причинно-наслідкових зв'язків, опису, конкретизації, формалізації; діалектичний, систематизації моделювання, узагальнення.

Інформаційна база дослідження представлена законодавчо-нормативними актами України та зарубіжних країн із питань управлінського обліку і контролю витрат за центрами відповідальності, монографіями, науковими статтями, матеріалами науково-практичних конференцій, періодичними виданнями, електронними ресурсами, практичними матеріалами досліджуваних підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретико-методичному формулюванні існуючих, поглибленні, обґрунтуванні, розробленні, апробації та впровадженні практичних рекомендацій із удосконалення системи обліку та контролю витрат за центрами відповідальності.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості

використання науково-теоретичних результатів дослідження, запропонованих у дипломній роботі, у практику господарювання аграрних підприємств для формування повної, достовірної та своєчасної інформації про витрати діяльності за центрами відповідальності для потреб управління.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 тези, за матеріалами конференцій які проводились кафедрою обліку та економіко-правового забезпечення АПБ, ФАЕМ .

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

1.1. Організаційно-технологічні особливості діяльності аграрних підприємств та їх вплив на побудову управлінського обліку і контролю витрат

Система обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством - це організаційна форма різних видів обліку, аналізу та контролю, що сформована виходячи із засад системного підходу, метою якої є забезпечення управлінців підприємства необхідною, достовірною та своєчасною інформацією для прийняття обґрунтованих, тактичних і стратегічних управлінських рішень, та організації дійового контролю за їх реалізацією.

Формуючи систему обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарським підприємством взагалі та фінансовими результатами зокрема, необхідно враховувати, що будь-яке підприємство не є відособленим, а утворює особливу єдність із зовнішнім середовищем, яке істотно впливає на результати діяльності підприємства і на якість прийняття управлінських рішень. Адаптація системи та окремих її елементів до змін зовнішнього середовища є однією з умов забезпечення стабільності розвитку господарюючих суб'єктів.

У здійсненні виробничо-фінансової діяльності господарюючих суб'єктів бере участь велика кількість взаємопов'язаних організаційних, трудових, матеріальних і факторів виробництва. Мета будь якого господарюючого суб'єкта - якомога ефективніше використати всі наявні фактори та отримати максимальний кінцевий результат. Окрім вартісного виміру результатів фінансово-господарської діяльності для користувачів інформації важливе значення мають відносні показники фінансових результатів - значення

рентабельності, які характеризують відносний (у відсотках) ступінь прибутковості вкладеного капіталу в цілому і за його структурою, здійснених витрат чи отриманого доходу.

В умовах функціонування сільськогосподарських підприємств важливе інформаційне джерело для аналізу фінансових результатів у розрізі виробництва як окремих культур, так і по підприємству загалом дає така статистична звітність, як Форма № 50-сг. На основі даної звітності є можливість визначити прибутковість (як в абсолютних величинах, так і у відносних) продукції, що виробляється на підприємстві, що дозволяє визначити основні складові, які забезпечують позитивний фінансовий результат (прибуток) і запропонувати конкретні заходи щодо його збільшення.

Формування доходів, витрат і фінансових результатів у сільськогосподарських підприємств має свої особливості.

Першою особливістю є земля, яка виступає головним і незамінним засобом виробництва, тоді як у промисловості вона є тільки місцем розміщення підприємства; другою особливістю є процес створення продукту, який залежить не тільки від людського фактору, але і від природи; третьою особливістю є не співпадання періоду виробництва і робочого періоду; четвертою є витрачання сільськогосподарськими підприємствами частини продукції власного виробництва на поновлення процесу виробництва (зібране насіння використовується як посадковий матеріал); п'ята особливість у тому, що на відміну від промисловості, де збільшення випуску продукції вимагає відповідного збільшення кількості сировини і матеріалів, у сільському господарстві завдяки вмілому використанню досягнень і досвіду сучасної науки вихід продукції може бути значно збільшений при мінімальних додаткових витратах насіння, добрива і кормів.

Успішне управління фінансовим результатом залежить, у першу чергу, від контролю витрат і доходів за центрами відповідальності, що мають знайти відображення в інформаційній моделі фінансових результатів. Особливість побудови останньої, залежить від організаційної структури сільськогосподарських підприємств.

Таким чином, від того, наскільки якісно проведено аналіз фінансових результатів, визначено основні чинники, що його забезпечують залежить подальша результативність діяльності підприємства.

Провідну роль у забезпеченні стабільного соціально-економічного розвитку України відіграє сільське господарство. На наш погляд, у сучасних нестабільних політико-економічних умовах, в яких опинилася Україна, питання активізації економіки за рахунок розвитку вітчизняного аграрного бізнесу шляхом використання новітніх технологій, впровадження інноваційних процесів, залучення інвестицій та за допомогою виваженої державної політики, направленої на стабілізацію аграрного сектору, є актуальним. Враховуючи той факт, що у більшості розвинених країн світу сільське господарство відіграє важливу роль для соціально-економічного розвитку, а в деяких країнах ця галузь має стратегічний пріоритет, в Україні, на жаль, знаходиться у складному становищі. На сьогоднішній день, беручи до уваги інтенсивність розвитку світового виробництва та індустрії, розширення ринку, для нашої країни одним із пріоритетних напрямків є розвиток сільського господарства. Внаслідок чого виявлення причин та вплив факторів на розвиток аграрного сектора як однієї із стратегічних галузей промисловості є актуальним.

Сьогоднішній брак інвестицій і доступних кредитів не дає підприємствам змоги провести масштабну модернізацію, перейти на нові технології виробництва та менеджменту, налагодити виробництво нової продукції. За таких умов українським виробникам вкрай важко переорієнтуватися на нові ринки збуту. Тому забезпечення попиту на внутрішньому ринку - найважливіший напрямок роботи зі створення умов для стабільної роботи галузі найближчим часом.

Крім того, є ще ціла низка позитивних для галузі моментів, які дають можливість зберігати стриманий оптимізм у прогнозах.

Враховуючи зазначене, уряду України необхідно створити умови для появи інвесторів, грошей і технологій. Це можна зробити за допомогою реформування галузі. Заходи, які сприяли б кардинальному покращенню ситуації у галузі, в основному добре відомі:

- підвищення інвестиційної привабливості;
- приплив у галузь необхідних фінансових ресурсів для забезпечення підприємств галузі "дешевими кредитами";
- впровадження сучасних технологій управління та виробництва на підприємствах галузі;
- випуск продукції, конкурентної не тільки на регіональному, а й на світовому ринку.

Реалізація перерахованих заходів є необхідною умовою не тільки розвитку, а й виживання галузі у довгостроковій перспективі.

Аналіз чинних нормативно-правових актів, що регулюють діяльність сільськогосподарських підприємств в Україні на сучасному етапі, дає підстави стверджувати: для подолання негативних наслідків світової економічної кризи основною метою регулювання в даній сфері є не стільки прогресивний, сталий розвиток галузі, а забезпечення її фінансової безпеки [11].

Мета державного регулювання у аграрній сфері обумовлена основними завданнями такого регулювання:

- 1) адаптація до ринкових умов господарювання, формування ефективної конкурентоспроможної галузі шляхом її державної підтримки;
- 2) створення необхідного підґрунтя для розвитку, стимулювання, інвестування вітчизняного сільського господарства шляхом удосконалення чинного законодавства;
- 3) забезпечення вдосконалення сільськогосподарської продукції щодо міжнародних вимог із екології та безпеки.

Звичайно, що розуміння державного регулювання як процесу впорядкованого цілеспрямованого впливу на будь-які суспільні відносини цілком логічно зумовлює звернення до основних положень правової доктрини щодо регулюючих форм та методів. Процес здійснення регулювання в сільськогосподарському виробництві виявляється у певних формах, кожна з яких обумовлена специфічними завданнями та функціями регулювання і має особливий зміст. Якщо функції державного регулювання у сфері сільського господарства розкривають основні напрями цілеспрямованого державного

впливу на об'єкти регулювання, то форми - це шляхи здійснення такого цілеспрямованого впливу, тобто через форми державного регулювання практично здійснюється регулююча діяльність - вибір відповідних форм державного регулювання повинен забезпечувати найбільш цілеспрямоване виконання функцій регулювання і досягнення відповідної мети з найменшими витратами сил, засобів і часу.

Вітчизняний підхід орієнтований на покращення діяльності підприємства шляхом проведення диверсифікаційних заходів на стадії занепаду виробництва і спрямований на відновлення колишнього рівня виробництва, поліпшення віддачі для забезпечення ефективної діяльності, виходу на нові ринки збуту.

Західний погляд ґрунтується на необхідності проведення диверсифікації в момент досягнення підприємством найвищої ефективності для його розширення, стабілізації та захоплення нових ринків збуту. Зазначені заходи повинні проводитися на піку діяльності, коли у фірми є достатня кількість необхідних фінансових ресурсів, адже диверсифікація вимагає значних вкладень і не має на увазі віддачі відразу ж після її проведення. При цьому диверсифікація розглядається як перманентний процес, тобто виконується постійний моніторинг ринку і внутрішніх можливостей підприємства. Натомість сама диверсифікація являє собою активну і навіть агресивну політику. Західний погляд на політику диверсифікації є більш раціональним, адже її проведення на піку зростання компанії забезпечить довгострокову стабільну перспективу, а не короткострокове збільшення прибутку, яке може у найближчому часі обернутися ще більшими збитками.

1.2. Концепції управління витратами у системі менеджменту підприємства

Стратегія - це спосіб досягнення результату, сформульованого у вигляді мети. Можна стверджувати, що формулювання стратегій є процесом, у ході якого керівники встановлюють місію, формують систему цілей, обирають

стратегії, а також визначають усі складові (компоненти) процесу стратегічного управління.

Стратегічне управління – це система методів прийняття рішень. Під стратегічним управлінням витратами розуміємо поняття витрат які необхідні для повного життєвого циклу продукції, що дає змогу менеджерам на перспективу визначити методи їх оптимізації і отримати конкурентні переваги на ринку. Стратегічне управління витратами – це система методів обліку та аналізу витрат, що забезпечує вибір стратегії на основі планування та прогнозування раціонального використання витрат підприємства, контроль за забезпеченням необхідного рівня витрат у процесі фінансово-господарської діяльності та інформаційну підтримку при ухваленні всіх управлінських рішень, що дозволяє реалізовувати стратегію підприємства. Правильний вибір стратегії повинен забезпечити позитивний економічний ефект. Стратегія управління витратами підприємства має бути чітко підпорядкована його конкретним завданням та заходам для досягнення стратегічної цілі. Метою стратегічного управління витратами підприємства є довгострокове забезпечення економічної ефективності його за рахунок зниження витрат, а об'єктами - є їх рівень, формування і структура. Досягнути підприємством встановленої мети можна тільки на основі реалізації його конкурентних переваг на ринку.

Стратегія управління витратами аграрних підприємств спрямована на розв'язання продовольчої проблеми забезпечення населення України необхідними продуктами харчування по доступній вартості та вирішення завдань продовольчої безпеки з урахуванням принципів і норм ЄС і СОТ у сфері сільського господарства. Стратегічне управління витратами є досить складний безперервний процес прийняття управлінських рішень, який цілеспрямований на оптимізацію витрат, що впливає на удосконалення системи управління діяльністю підприємства. Поява стратегічного управління витратами є результатом злиття трьох напрямків стратегічного менеджменту:

- аналіз ланцюжка створення цінності;
- стратегічне позиціонування;

- аналіз і управління чинниками, що визначають витрати.

Ланцюжок створення цінності - це взаємопов'язаний набір функцій бізнесу фірми, які додають корисності продукту, що підвищує його цінність для клієнта. Концепція ланцюжка цінностей базується на формуванні й управлінні витратами, враховуючи витратоутворюючий механізми впродовж всього ланцюжка, в рамках узгодженого набору стратегічно важливих видів діяльності, що дозволяє зрозуміти поведінку витрат та виявити джерело конкурентної переваги в межах кожної його стадії.

Основна ідея її полягає в тому, що критерієм оцінки продукції визначаються тим, як виконуються дії, які необхідні для розробки, виробництва, виведення на ринок, поставки та підтримки кожного продукту. Для ефективного управління витратами вона переносить акцент в аналізі витрат на процеси, що відбуваються за межами підприємства. Таким чином, ланцюг цінності кожного окремого підприємства є часткою загального ланцюга, що починається від початкового ресурсу і закінчується кінцевим споживачем. Підприємство, що бере участь у виробництві продукції, розглядається в контексті загального ланцюга, що створюють цінність. А звідси випливає, що види діяльності не є сукупністю складових, а являють собою цілісну систему взаємопов'язаних етапів, в яких результати одного з них впливають на витрати інших.

Класичний ланцюжок цінностей, що використовують при стратегічному управлінні витратами окремого підприємства, складається з шести ланок: сировина; дослідження і розробки; виробництво; маркетинг; розподіл; обслуговування. Кожен елемент ланцюга розглядається з призми використання її у виробничому процесі, так і з призми спожитих нею ресурсів.

На наступному етапі визначається керуючий фактор, який характеризує вартість здійснення конкретної операції. За допомогою контролю за керуючими факторами та перебудови ланцюга утворення вартості досягаються стійкі переваги над конкурентами. Загальний ланцюжок цінностей, дає можливість для підприємств оцінити рівень внеску окремих видів діяльності в створенні цінності кінцевого продукту.

У науковій літературі ми зустрічаємо поняття ланцюга вартості, який трактується як процес додавання вартості до товару, що складається з процедур: закупівлі запасів для виробничого процесу, виготовлення та продажу продукції покупцям.

В економічній літературі окрім вищезазначених понять ланцюга цінності та вартості, також зустрічається поняття ланцюга корисності. Ланцюг корисності є множиною окремих, але тісно взаємопов'язаних процедур, які створюють корисність. Дії, які забезпечують корисність, визначаються як процедури корисності, які приносять прибутки тоді, коли вартість перевищує їхні витрати[10].

Компанія повинна оцінювати свій ланцюжок цінності порівняно з аналогічними ланцюжками цінності, які є в суперників чи в певній сфері бізнесу загалом:

1. Виявити ланцюжок цінності у певній сфері, а потім уточнити значення витрат, надходжень і активів стосовно кожної ланки цього ланцюга. Ці види діяльності є будівельними блоками, за допомогою яких компанії певного виду діяльності створюють продукт, який покупці вважають для себе цінним.

2. Здійснити діагностику чинників витрат, які регулюють кожен із визначених видів діяльності.

3. Передбачити конкурентну перевагу, навіть якщо значення контрольованих компанією чинників витрат є вищим, ніж у конкурентів, або реформувати весь ланцюжок цінності. Завдяки систематичному аналізу витрат, надходжень і активів за кожним видом діяльності компанія може вийти на нижчі витрати. Це досягається порівнянням ланцюжка цінності компанії і ланцюжків цінності її основних суперників, а також виявленням видів діяльності, необхідних для управління ланцюжком цінності краще, ніж це роблять менеджери суперників стосовно своїх ланцюжків.

На нашу думку, основною проблемою концепції є застосування її в практичній діяльності підприємств, що пов'язано зі складністю ідентифікації всіх видів діяльності, які формують цінність на підприємстві; встановленні

технологічних зв'язків в межах структурного підрозділу; недостатність всієї необхідної інформації зв'язків з постачальниками та замовниками. (Рис.1.1).

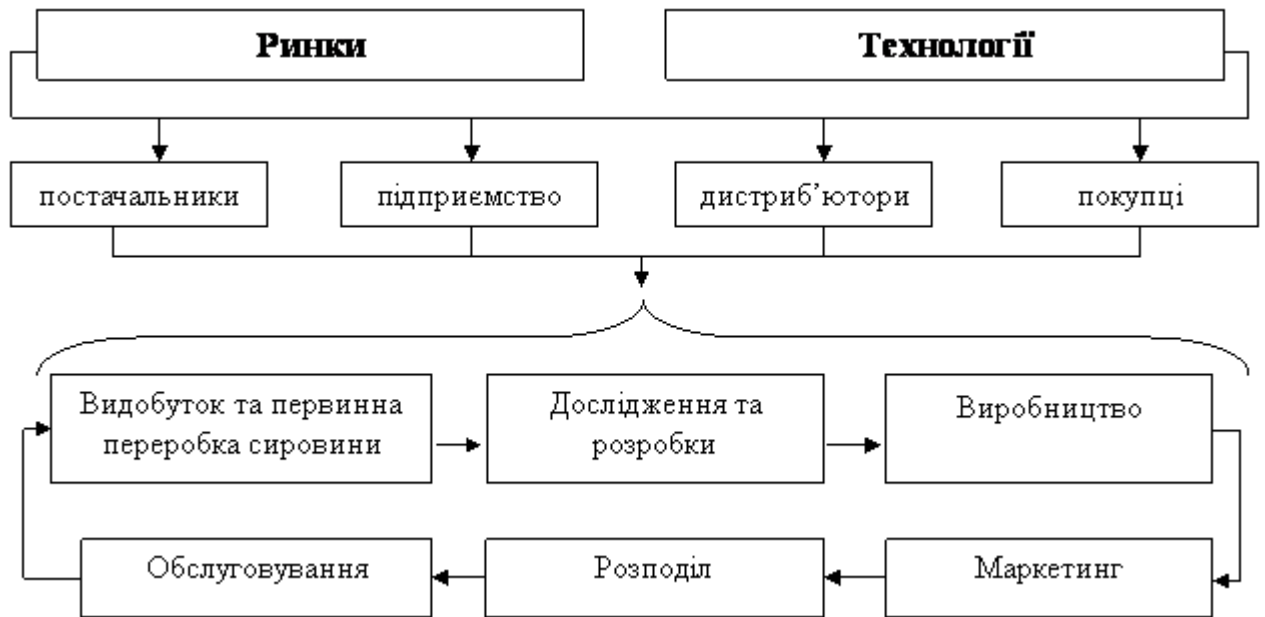


Рис. 1.1 Ланцюжок створення цінностей

Як видно із рис. 1.1, кожен елемент ланцюга розглядається з призми використання її у виробничому процесі, так і з призми спожитих нею ресурсів. Таким чином, ланцюг цінності кожного окремого підприємства є часткою загального ланцюга, що починається від початкового ресурсу і закінчується кінцевим споживачем.

Отже, запропонований нами ланцюг цінностей в основу якого закладено оптимізація витрат, яка можлива через дослідження їх постачальників та покупців. Даний підхід протирічить класичному підходу в обліку з метою управління, який зосереджується винятково на внутрішніх бізнес-процесах і інформація якого зазвичай є конфіденційною для сторонніх користувачів.

Для досягнення стратегічних цілей управління витратами важливе значення має стратегічне позиціонування компанії на ринку. Стратегічне позиціонування підприємства за моделлю Портера ставить вибір стратегії в залежність від п'яти сил: постачальників, покупців, загрози появи товарів-замінників, загрози входження до галузі нових конкурентів та існуючої

інтенсивності конкуренції всередині галузі. Для оцінки стратегічного позиціонування в рамках SCM важливо усвідомлювати стратегічну спрямованість підприємства (його базову стратегію розвитку) згідно матриці конкурентних стратегій М. Портера, поданої на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Матриця конкурентних стратегій М. Портера

Сьогодні головною ціллю стратегічного позиціонування підприємства стає не перемога над конкурентами, а упровадження інноваційних бізнес-моделей, розвиток нових ринків, які дозволять виходити на новий рівень. Позиціонування компанії на ринку залежить від продуктово-ринкового портфелю і змін її внутрішнього середовища. Компанія позиціонує себе по відношенню до конкурентів в галузі. Серед критеріїв, які можуть бути покладені в основу типології, варто виділити географію постачань, ринковий і продуктовий портфелі компаній.

Ефективність стратегічного управління витратами, полягає у виявленні та дослідженні тих чинників, які здійснюють найбільший вплив на витрати. За теорією Ріле, усі витратоформуючі фактори поділяють на структурні та функціональні (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Перелік функціональних факторів за теорією Ріле

| Структурні фактори | Функціональні фактори |
|--|--|
| Масштаб – обсяг інвестицій, які потрібно вкласти у виробництво, дослідження та розроблення, маркетингові ресурси для випуску продукції | Ефективність планування підприємства – наскільки ефективне, порівняно з нормами, планування (з точки зору внутрігосподарської логістики) |
| Діапазон – ступінь вертикальної інтеграції, що визначає діапазон розширення управління підприємством | Залучення робочої сили – прийняття робітниками на себе зобов'язань щодо постійного удосконалення |
| Досвід, який показує, скільки разів у минулому підприємство успішно здійснювало те, для чого зараз приймається рішення | Комплексне управління якістю – переконання і досягнення, пов'язані з якістю продукції та виробничих процесів |
| Технології, які використовують на кожній стадії ланцюга вартостей | Використання потужностей – вибір найкращого варіанта з наявних на підприємстві |
| Складність – широта асортименту виробів чи послуг, які планується запропонувати споживачам | Використання зв'язків з постачальниками та замовниками в контексті вартісного ланцюга і витрат підприємства |

Отже, на витрати найістотніший вплив мають функціональні чинники, тобто ті, які впливають на витрати підприємства і пов'язані з його здатністю успішно функціонувати. Для всіх функціональних факторів «більше» завжди означає «краще».

Німецький вчений Г. Фандель згідно з теорією витрат усі фактори, що впливають на витрати, поділяє на виробничі, які є головними і мають безпосередній зв'язок із виробництвом, та позавиробничі, що пов'язані з іншими невиробничими сферами діяльності підприємства. Тобто розглядає фактори з економічної точки зору, але його підхід дещо відрізняється від існуючого у вітчизняній і зарубіжній літературі. Запропонована Г. Фанделем

система факторів, що впливають на величину витрат підприємства, представлена у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Фактори, що впливають на витрати підприємства

| Виробничі | Позавиробничі |
|---|--|
| Величина підприємства (сукупна виробнича потужність, диференційована за видами, кількістю та максимальною віддачею наявних потенційних факторів) | Збут продукції (вартість благ, витрачених на реалізацію продукції) |
| Виробнича програма підприємства (специфічний для певного періоду випуск продукції в межах номенклатури, властивої для виробничого профілю підприємства) | Фінансування (величина власного капіталу та можливість отримання залученого капіталу) |
| Глибина виробництва на підприємстві (кількість стадій виготовлення продукції у багатостадійному виробництві) | Дослідження і розвиток (підвищення якості продукції, факторів виробництва й удосконалення методів виробництва) |
| Організація виробництва (рівень автоматизації, вид і тип виробництва на підприємстві) | |
| Якість факторів виробництва (технічне оснащення, персонал з високим рівнем продуктивності праці та відповідні матеріали) | |
| Зайнятість підприємства чи потенційного фактора (кількість одиниць продукції, що виготовляється за певний період) | |

Виходячи із даних, можна сказати, що між виробничими та позавиробничими факторами існує певний взаємозв'язок і взаємозалежність. Зміна об'єму організації виробництва на підприємстві зумовлюють зміни якості виробничих факторів та їх пропорцій. При цьому кожна зміна обсягу витрат призводить до зворотного впливу на якість факторів виробництва та їхнього співвідношення.

Отже, на процес стратегічного управління витратами підприємства впливають чинники зовнішнього та внутрішнього середовища. Зовнішні

чинники впливають на формування довгострокових результатів діяльності підприємства. На них підприємство не може впливати або має незначний вплив, який залежить від галузевої структури, територіального розміщення та розмірів, а також від якості управління підприємством. Тому кожне підприємство має визначити, які саме із зовнішніх факторів впливають на його діяльність, і якими методами досліджувати їх та впливати на них.

Основним інструментом, що дає змогу оцінити стан виробничих витрат, ступінь раціональності їх здійснення, надати кількісну оцінку факторам, які впливатимуть у подальшому на рівень виробничих витрат є стратегічний аналіз витрат виробництва.

Таким чином, процес стратегічного управління витратами є комплексом взаємопов'язаних дій, спрямованих на максимізацію ефективності використання фінансових ресурсів та виконання функцій, що покладені на менеджмент компанії інвесторами. Тому, сьогодні перед кожним підприємством стоїть питання про вибір концепції стратегічного управління витратами, на базі якої можливо провести впровадження такого контролю, що дозволить покращити ефективність діяльності підприємства та інвестиційну політику в цілому. Така стратегія суттєво залежатиме від методології обліку витрат. Правильно обрана стратегія управління витратами дасть можливість підприємствам виграти в нескінченній конкурентній боротьбі.

Стратегічне управління виникає у зв'язку з розвитком глобалізаційних процесів, коли з'явилися нові завдання, які є не вирішуваними в традиційній системі управління. До цих завдань зараховують облік та оцінювання впливу на результати діяльності компанії зовнішніх дій і чинників, ризиків та невизначеності. Враховуючи нестабільність зовнішнього макросередовища, де функціонують сучасні підприємства, змінами, прийняття рішень і прогнозування стають основою концептуальної побудови парадигми сучасного бухгалтерського обліку.

Концептуальна побудова стратегічного управління витратами передбачає використання парадигм глобального стратегічного менеджменту, бухгалтерського моделювання та сучасних інформаційних технологій. Система

стратегічного управління витратами, побудована шляхом системного формування облікових інформаційних потоків, орієнтованих на забезпечення стратегічного менеджменту з поданням інформації на різних рівнях управління із використанням інструментів бухгалтерського інжинірингу.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямку полягає в розробці механізму впровадження у практичну діяльність аграрних підприємств сучасних моделей стратегічного управління витратами. Адже, впровадження стратегії управління витратами підприємством характеризує високий економічний результат, який не повинен обмежуватись тільки зменшенням витрат, а розподілятися на всі елементи системи управління з метою їх оптимізації в кожному із них.

Тому система стратегічного управління витратами є ефективним інструментом боротьби на конкурентному ринку, тобто реальною можливістю досягнення підприємством особливих переваг над конкурентами за рахунок ефективного управління витратами, що є базою загальної стратегії розвитку аграрних підприємств.

Сучасні умови господарювання вітчизняних аграрних підприємств характеризуються рядом нагальних проблем, вирішення яких потребує застосування комплексних інструментів щодо підтримки та стимулювання їх діяльності. Проте різноманіття підходів щодо розуміння функцій і завдань системи управління витратами, її місця у загальній системі управління підприємством ускладнює процеси узгодженого управління його коштами. Так, високого ступеня актуальності набуває проблема узгодженості функцій і завдань в системі управління витратами підприємства.

Для раціональної побудови системи управління витратами важливе значення має термінологія у контексті трактування визначення витрат. Поняття "витрати" є широким за своєю суттю, і серед вчених не існує одностайної думки щодо його визначення.

В англійських країнах усі витрати на товари та послуги, що необхідні для всього процесу функціонування підприємства, називають словом *cost*. Воно має широке застосування та означає "собівартість", "витрати", "затрати". Поряд

із поняттям "cost" вживають такі поняття, як "expenses" (витрати) та "expenditures" (затрати). Поняття "expenses" визначає витрати, які становлять вартість використаних за період ресурсів, що на дату складання балансу виявилися цілком витраченими на створення реалізованої продукції, а "expenditures" - це видатки ("затрати"), які становлять суму грошової оплати придбаних ресурсів.

У системі бухгалтерського обліку згідно з НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [60].

Важливе місце в системі обліку та контролю посідає класифікація витрат, яка є елементом системи управління витратами, основним принципом організації управлінського обліку, методом обробки і контролю інформації. Економічно обгрунтована класифікація витрат є основою обліку і контролю господарської діяльності підприємства та необхідна для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі в управлінському процесі.

Класифікація у загальному понятті - це один із методів пізнання та вивчення об'єктів, її суть - у розподілі досліджуваних об'єктів на класи на базі визначених загальних властивостей об'єктів та закономірних зв'язків між ними. Питанням класифікації витрат в економічній теорії протягом довгого часу приділялася значна увага, однак, єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольнила інформаційні потреби користувачів, досі не розроблено. Проблема полягає у тому, що важливо вибрати класифікацію витрат діяльності, яка найбільш повно відповідала б завданням дослідження та напрямкам їх реалізації в системі управління.

Більшість зарубіжних і вітчизняних учених класифікують витрати діяльності підприємства за наступними ознаками рисунок 1.3:

Класифікація витрат

стосовно виробничого процесу;
за способом включення у собівартість готової продукції; за
відношенням до зміни обсягів діяльності;

Класифікація витрат

за доцільністю;
за календарним періодом;
за економічними елементами;

класифікація витрат

за функціональним призначенням;
за можливістю прогнозування;
за можливістю змін від при прийняття рішень;

Рис.1.3 Класифікація витрат

Доцільним є, на нашу думку, з метою раціонального виокремлення центрів відповідальності та ефективного управління витратами доповнити класифікацію витрат підприємств за технологічними процесами виготовлення готової продукції. Запропонована класифікація витрат відповідно до наведених напрямів збільшить роль облікової інформації в процесах нормування, аналізу, контролю та прогнозування витрат підприємств.

Управління витратами - це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за умов постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження[11].

На підприємствах управління витратами є важливим засобом побудови системи обліку витрат із урахуванням тактичних і стратегічних цілей керівництва. Таке управління передбачає систематичний моніторинг фактичних витрат та їх поведінки під дією як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, прийняття рішення щодо покращення структури собівартості продукції тощо (рис. 1.4).

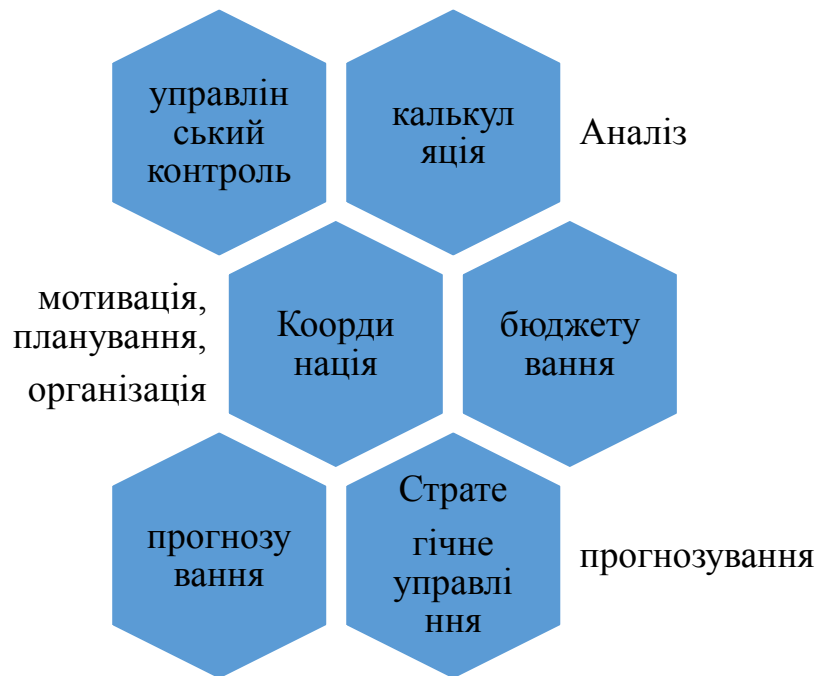


Рис. 1.4. Механізм управління витратами підприємства

У формуванні поняття науковці дотримуються системного та процесного підходів. У визначенні категорії "управління витратами" більшість авторів визначають взаємозв'язок витрат та високого економічного результату підприємства. Вочевидь, це так, адже управління - це процес вирішення проблем під час досягнення цілей. До того ж, з позицій економічної теорії будь-яку діяльність підприємства правомірно розглядати як перетворення витрат у результати.

Існування управління як системи пояснюється тісним взаємозв'язком об'єкта та суб'єкта управління (підсистем управління). В управлінні завжди присутні два компоненти: керуючий та керований. Управління витратами передбачає вплив суб'єкта управління та об'єкт управління для досягнення поставлених завдань.

Суб'єкт управління - це керівництво підприємства та інші керівні органи, власники підприємства, відповідальні особи, наймані менеджери, спеціальні служби, фахівці у певній сфері фінансово-господарської діяльності (керуюча система). Підтримуємо думку більшості вчених, які вважають, що об'єкт управління - це різні центри витрат підприємства тобто центри

відповідальності, в межах яких відбуваються господарські процеси (керована система). Зазначене трактування зумовлене також таким формулюванням: "ті, ким управляють, і те, чим управляють, називаються об'єктами, предметами управління".

Ряд науковців [29, с 23; 51, с.36; 44; 11, с. 22] під об'єктом управління витратами пропонують розуміти виражені у грошовій формі витрати, пов'язані з виробничо-господарською діяльністю підприємства. Складність даного судження, на нашу думку, полягає в неможливості прямого впливу керуючої системи на витрати, адже відбувається прямий вплив діяльності суб'єктів управління на ресурси центрів витрат у розрізі виконуваних ними господарських процесів, рівень використання яких коливається - зумовлює динаміку витрат. Управління, на нашу думку, означає діяльність підприємства, що спрямована на реалізацію цілей об'єкта управління за умови раціонального використання наявних ресурсів. Серед цілей об'єкта управління - мінімізація витрат або ефективне витрачання ресурсів, що повинні бути обгрунтованими.

Основними принципами управління витратами є:

- застосування системного підходу до управління витратами;
- взаємозв'язок окремих елементів підсистем із завданнями системи загалом;
- відповідність системи обліку завданням управління витратами;
- аналіз і виявлення альтернативних шляхів досягнення мети;
- повнота та аналітичність інформації щодо рівня витрат;
- застосування ефективних методів зниження витрат;
- стимулювання і мотивація працівників до зниження витрат;
- оцінка і контроль результатів діяльності структурних підрозділів (центрів відповідальності);
- забезпечення та реалізація останніх досягнень економіко-математичного моделювання та практики господарювання для подальшого вдосконалення.

Питання управління витратами сільськогосподарських підприємств є на сьогоднішній день досить актуальним. Доцільно виділити наступні негативні чинники впливу на господарську діяльність підприємств:

- втрата зовнішньоекономічних зв'язків із контрагентами ближнього зарубіжжя;
- неможливість налагодження тривалих зовнішньоекономічних зв'язків із контрагентами інших країн через нестабільну політичну ситуацію у країні;
- суттєве подорожчання енергетичних і матеріальних ресурсів у складі собівартості продукції;
- обмеженість внутрішнього ринку споживання сільськогосподарської продукції;
- наявність протиріч між інтересами бізнесу і довгостроковими громадськими цілями;
- обмеженість бази стимулювання ефективності виробничої діяльності підприємства.

Будь-який процес управління витратами на підприємстві реалізується через систему функцій управління. На етапі реалізації функції "Планування діяльності з управління витратами підприємства" джерелом формування критеріїв планування є стратегічні (прогнозні) плани розвитку підприємства. Основне завдання функції - сформулювати такі прогнозні показники, які дозволять у ході поточної діяльності підприємства сформулювати основу для його розвитку. Інструментами вирішення завдань є стратегічні (перспективні) плани розвитку підприємства, поточні та тактичні плани діяльності, бюджети витрат у розрізі видів економічної діяльності підприємства; структурних підрозділів підприємства (центрів відповідальності), елементів і статей витрат.

Система управління витратами передбачає функціональний та організаційний аспекти. Вона включає такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їхніми видами; облік та аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат.

Для цілей контролювання системи управління витратами підприємства прогнозні показники формують систему критеріїв контролю обґрунтованості витрачання ресурсів підприємства. Для цілей прогнозування можливих альтернатив розвитку підприємства у нестабільних умовах господарювання

доцільно використовувати методику оцінювання альтернатив на базі методів нечіткої математики.

Проте більшість існуючих систем управління витратами визначається рядом недоліків, основні з яких наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Характерні недоліки систем управління витратами

| Недоліки діючих систем управління витратами | Наслідки недоліків діючих систем |
|--|--|
| Відсутній порядок регулювання та урахування сумарних витрат й їх структури на стадіях життєвого циклу продукції | Неможливо цілеспрямовано впливати на оптимізацію та зниження сумарних витрат |
| Здійснюється лише автономне управління комплексом витрат за господарськими одиницями (ланками), але не за виробами | Зниження витрат однієї із ланок може призвести до збільшення сумарних витрат; зменшується можливість планування витрат. |
| Управління реалізується через план, сформований за базовими витратами, згідно з критеріями оцінки діяльності конкретної господарської ланки | Підприємства орієнтуються на виконання плану, не враховуючи реальні можливості зниження витрат за виробами та досягнення науково-технічного прогресу |
| На кожній наступній стадії (кожному етапі) не беруться до уваги економічні розрахунки витрат, виконані на попередніх стадіях | Можливе завищення сумарних витрат; неточно оцінюється та враховується внесок учасників нововведень в загальні результати; неточно оцінюються результати розвитку. |
| Відсутня закінчена система поетапного проектування; результати прогнозу не обов'язкові для наступних стадій | Затягується освоєння економічних параметрів виробу через відсутність послідовності економічних показників проекту за стадіями життєвого циклу виробу |
| При атестації економічного рівня та якості продукції майже не враховуються економічні параметри | Знижується об'єктивність та ефективність оцінки при атестації продукції |
| Відсутня стратегія зниження витрат учасниками процесу розвитку; не встановлені контрольні точки оцінки доцільності подальшого здійснення витрат. | Допускаються подорожчання витрат на повний життєвий цикл, неточності у визначенні планових завдань по зниженню витрат; можлива розробка проектів не з максимальною ефективністю. |
| Не визначена структура управління витратами на виріб | Допускаються втрати ефективності під час зміни стадій життєвого циклу |
| Діюча система управління якістю не наповнена економічним змістом | Знижується ефективність управління витратами у виробництві |

Таким чином, система управління витратами підприємства - це комплекс пов'язаних елементів та відносин у системі управління підприємством, які за рахунок раціонального використання його ресурсів забезпечують його стабільне функціонування. Кожний окремий елемент виконує відповідні функції й завдання системи управління витратами. Ефективність реалізації

функцій і завдань системи управління витратами залежить від ступеня налагодженості зворотного зв'язку від контролю діяльності з управління витратами підприємства до її прогнозування.

Розглянута система функцій і завдань системи управління витратами підприємства відображає загальну систему функцій системи управління підприємством у цілому. Запропоновані інструменти вирішення завдань є елементами інструментального забезпечення системи управління підприємства у цілому, що, в свою чергу, дозволяє розробити уніфікований підхід щодо оцінки ефективності функціонування системи управління витратами в межах системи управління підприємством.

Управління витратами є важливою складовою управлінського обліку підприємства, а основні його елементи визначатимуться функціями, які виконує загальна система управління.

1.3. Центри відповідальності як елемент управлінського обліку витрат підприємства: проблеми теорії та практики

Ринкові умови господарювання, наявність трансформаційних процесів в економіці формують нові вимоги до ефективного управління підприємствами. Облік, як одна з функцій управління, забезпечує управління достовірною, точною, актуальною, своєчасною та релевантною інформацією та створює умови для здійснення ефективного контролю. Надання управлінню якісної обліково-контрольної інформації зумовлює необхідність дослідження змісту центрів відповідальності та підходів до визначення суб'єктів відповідальності.

Сучасні умови господарювання вітчизняних аграрних підприємств характеризуються рядом нагальних проблем, вирішення яких потребує застосування комплексних інструментів щодо підтримки та стимулювання їх діяльності. Різноманіття підходів щодо розуміння функцій і завдань системи управління витратами, її місця у загальній системі управління підприємством обумовлює актуальність використання системи обліку відповідальності.

Управління за допомогою центрів відповідальності спрямоване на активізацію внутрішніх організаційно-економічних чинників ефективності діяльності підприємства.

У сучасних кризових умовах ефективний розвиток економіки потребує впровадження на підприємствах адекватного менеджменту, який би відповідав ринковим умовам. Децентралізація управління - система, яка дозволяє керівникам структурних підрозділів самостійно приймати та виконувати рішення, що відносяться до сфери їх відповідальності. Делегування повноважень із прийняття рішень означає децентралізацію управління. Децентралізацію системи управління можна визначити як об'єктивний процес розподілу (делегування) відповідальності між менеджерами у частині управління, прогнозування і контролю витрат та результатів діяльності. Децентралізація управління має певні переваги і недоліки (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Переваги та недоліки децентралізації системи управління підприємства*

| Переваги децентралізації | Недоліки децентралізації |
|---|---|
| Можливість вищого керівництва зосередитися на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях | Ускладнення процесу координації діяльності |
| Рішення приймаються тими менеджерами, які найглибше розуміються на суті проблеми | Можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції |
| Менеджери набувають досвіду управління, що дає їм змогу з часом посісти вирішальні посади у керівництві | Збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу |

Засновником обліку за центрами відповідальності вважається Джон Хіггінс, який ще у 1952 р. дав його визначення: "облік за центрами відповідальності - це система бухгалтерського обліку, яка організується підприємством так, що затрати акумулюються і відображаються в звітах на певних рівнях управління". Наведене визначення акцентує увагу дослідника на тому, що ключовими моментами обліку за центрами відповідальності є: формування звітів для відповідних рівнів управління (децентралізація управління), виокремлення певних рівнів управління (визначення центрів відповідальності); збір та накопичення витрат у кожному центрі

відповідальності - формування відповідної системи аналітичного обліку для таких центрів та їх введення у загальну систему обліку підприємства через відповідні рахунки управлінського обліку.

В економічній літературі не існує єдиної думки щодо трактування поняття "центр відповідальності". Ряд фахівців, таких, як Ч. Т.Хорнгрен, Дж. Фостер і К. Друрі, стверджують, що центр відповідальності - це частина організації, за якою доцільно акумулювати бухгалтерську інформацію про діяльність такого центру [87, с 230; 59]. М. Скрипник під центром відповідальності розуміє місце, де виникають правові відношення між учасниками господарських процесів [81]. Д. Міддлтон вважає, що центр відповідальності (обліково-калькуляційний підрозділ) становить частину виробництва, для якого можна визначити затрати. Р. Сидоренко вважає, що центр відповідальності - це таке групування витрат, котре дозволяє поєднати в одному процесі місця виникнення витрат: виробництво, цех, ділянку, бригаду з відповідальністю керуючих ними менеджерів [79, с 326].

В економічній літературі розуміння терміна "центр відповідальності" приділяється достатньо уваги, однак єдиного підходу та одностайної думки з цього приводу не сформовано. Погоджуємось з думкою К. В. Король, яка виділяє такі підходи до визначення терміна "центр відповідальності"[40, с 281]:

1. Перший підхід. Центр відповідальності розглядається як елемент (складова) організаційної структури підприємства: сегмент підприємства, підрозділ підприємства, організаційна одиниця, структурна одиниця.

2. Другий підхід передбачає розгляд центру відповідальності по відношенню до видів діяльності підприємства: сфер чи сегментів діяльності.

3. Третій напрям передбачає розгляд центру відповідальності з точки зору суб'єкта, на який покладено відповідальність за результати діяльності центру відповідальності. Отже, суб'єкт управління, відповідно, носій відповідальності не є визначеним - зміст терміна "центр відповідальності" є прихованим, а застосування поняття "відповідальність" щодо терміна "центр відповідальності" - не достатньо обґрунтованим.

4. Четвертий напрям передбачає розгляд центру відповідальності як

підрозділу, одиниці чи сегмента підприємства, що очолює керівник.

6. П'ятий підхід передбачає розгляд центрів відповідальності з точки зору обов'язків суб'єкта управління, який має декілька напрямків.

7. Сьомий підхід передбачає розгляд центрів відповідальності через конкретизацію видів об'єктів відповідальності: витрати, доходи та інвестиції з відповідним визначенням суб'єктів управління, які відповідають за ці об'єкти. З огляду на те, що витрати є контрольованими у кожному з видів центрів відповідальності, пропонуємо наступне визначення терміна "центр витрат" - це виокремлена організаційна частина підприємства (сегмент, структурний підрозділ, технологічний або бізнес-процес), що може бути ідентифікована, у межах якої здійснюється споживання матеріальних, трудових або фінансових ресурсів та керівник (менеджер) якої має повноваження і несе відповідальність за формування показників витрат діяльності.

Виходячи з сутності центру витрат, основна мета створення системи управління витратами діяльності підприємства 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.

Проведене вище дослідження змісту терміна "центр витрат" дало змогу підкреслити важливість застосування централізованого підходу до визначення суб'єктів відповідальності для центрів відповідальності.

З огляду на визначення змісту терміна "центр відповідальності" у обліковій практиці наявні два підходи до визначення суб'єктів відповідальності: централізований та децентралізований. Доцільність визначення двох типів підходів до адресності суб'єкта відповідальності полягає у тому, що застосування децентралізованого підходу до суб'єкта відповідальності при здійсненні децентралізації управління, тобто переданні певної частини повноважень і відповідальності керівників вищої ланки управління керівникам нижчих ланок управління, знизить ефективність усього процесу децентралізації. Це зумовлено наступним: раціональне здійснення

перерозподілу повноважень і відповідальності в умовах невизначеності щодо адресності до суб'єктів такого передання є значно ускладненим порівняно з централізованим визначенням суб'єктів відповідальності.

Отже, при децентралізації управління доцільно застосовувати централізований підхід до суб'єктів відповідальності. З іншого боку, централізація управління, яка може бути вигідною за певних стратегічних завдань підприємства, може супроводжуватись як централізованим і децентралізованим підходами до визначення суб'єктів відповідальності, адже централізація управління вже передбачає адресність суб'єктів відповідальності.

Не заперечуючи доцільність використання означених вище підходів, деякі вчені виокремлюють ще один підхід - інтегрований, згідно з яким розподіл повноважень із використання ресурсів передбачає наявність відповідного менеджера центру відповідальності, тобто особистої відповідальності, що призведе до визначення адресності суб'єктів відповідальності на "вході" у центр відповідальності. Поряд з тим, відповідальність за результати центру та контроль витрат, доходів та інвестиції покладається на центр відповідальності, отже, наявною стане колективна відповідальність, що дасть змогу, з одного боку, зменшити витрати на управління, адже, на відміну від централізованого підходу, лише один із трьох аспектів управління матиме чітко визначеного виконавця, отже, підлягатиме окремій оплаті. З іншого боку, колективна відповідальність щодо інших напрямів управління не передбачатиме оплати за їх виконання, а отже, витрат на їх здійснення. Однак, це не означатиме зниження ефективності їх виконання, адже колективна відповідальність передбачатиме, що кожен із працівників центру відповідальності повинен брати участь у формуванні результатів діяльності центру та контролі за їх виконанням, а відтак, є зацікавленим у їх виконанні більшою мірою, ніж при централізованому підході, де визначено окремих менеджерів, які несуть відповідальність, інші ж працівники участі в управлінні і, отже, відповідальності уникають.

Погоджуємося з думкою вчених, які класифікують центри витрат на центри технологічних витрат (технологічні центри витрат) та центри

дискреційних витрат (дискреційні центри витрат).

Як відомо, поділ підприємства на структурні підрозділи відображає один із аспектів організаційного процесу. Поряд з тим, існує інший аспект - взаємовідносини повноважень, що пов'язують різні рівні управління підприємством. Засобом, за допомогою якого встановлюються взаємовідносини між рівнями повноважень, є делегування. Згідно з теорією менеджменту делегування розуміється як передача задач та повноважень особі, що приймає на себе відповідальність за їх виконання. Делегування виникає тільки у разі прийняття повноважень, які являють собою обмежене право використовувати ресурси підприємства та направляти діяльність певних його робітників на виконання встановлених завдань. Відповідальність означає зобов'язання підлеглого виконувати встановлені завдання та забезпечувати їх позитивне рішення і не може бути делегована.

За результатами дослідження з урахуванням типової організаційної структури підприємств запропоновано загальну систему центрів витрат для підприємств галузі у складі:

1. Технологічних центрів витрат.
 - 1.1. Центрів витрат основного виробництва.
 - 1.2. Центрів витрат допоміжного виробництва.
 - 1.3. Центрів витрат обслуговування виробничих процесів.
2. Дискреційних центрів витрат.
 - 2.1. Центрів адміністративних витрат.
 - 2.2. Центрів логістично-збутових витрат.

Облік витрат за центрами відповідальності як частина системи управління

підприємством має переваги та недоліки, що узагальнені у таблиці 1.6.

Отже, система обліку за центрами відповідальності передбачає:

- 1) визначення центрів відповідальності за їх видами;
- 2) складання бюджетів (або планів чи нормативів) для кожного центру відповідальності;
- 3) регулярне складання у центрах відповідальності звітів про результати

їх роботи у порівнянні із запланованими показниками їх діяльності.

Таблиця 1.6

Переваги та недоліки обліку витрат за центрами відповідальності

| № з/п | Переваги | Недоліки |
|-------|--|---|
| 1 | Можливість керівників зосередити увагу на стратегічному керуванні бізнесом | Ускладнюється процес координування діяльністю |
| 2 | Рішення приймаються оперативно та керівниками, що глибоко ознайомлені з проблемою | Внутрішня конкуренція між підрозділами |
| 3 | Підготовка менеджерів стратегічного рівня | Неефективний менеджмент на місцях |
| 4 | Посилюється контрольна функція за діяльністю окремих підрозділів підприємства | Неоднаковий обсяг робіт у різних підрозділах |
| 5 | Можливість виявляти відхилення основних показників діяльності від запланованих безпосередньо на місцях | Збільшуються витрати на утримання персоналу |
| 6 | Покращується інформаційна забезпеченість підприємства | Дублювання діяльності |

Основними принципами, які забезпечують ефективність функціонування системи обліку витрат за центрами відповідальності, є такі: менеджер (керівник центру відповідальності) відповідає тільки за ту діяльність, що перебуває під його контролем; менеджер(керівник центру відповідальності) бере участь у визначенні цілей, за якими оцінюється його діяльність; менеджер (керівник центру відповідальності) зацікавлений у досягненні поставленої перед ним та його підрозділом мети; чітко визначається роль обліку в системі заохочення працівників; звіти про результати роботи підрозділів повинні складатися регулярно і використовуватися для оцінки діяльності центрів відповідальності.

На основі вищевикладеного щодо трактування категорії бюджетування можна зробити висновок: це процес розробки, формування та прогнозування майбутньої діяльності суб'єкта господарювання, який оформляється у вигляді системи бюджетів.

На основі аналізу визначень "бюджетування" різних авторів

впровадження бюджетування на підприємстві доцільно сформулювати перелік основних вимог до цього поняття, а саме:

1. Визначення повинно вказувати на технологічну сторону бюджетування.

2. Визначення повинно акцентувати увагу на взаємозв'язку зі стратегією підприємства.

3. Визначення повинно бути повним та пов'язаним із системою управління.

За результатами аналізу термінологічно-понятійного апарату пропонуємо наступне визначення "бюджетування витрат" - це процес прогнозування витрат підприємства шляхом розробки взаємопов'язаних показників споживання ресурсів за центрами відповідальності, внутрішніми бізнес-процесами, економічними елементами та статтями витрат, орієнтований на інформаційні потреби управління.

У теорії й практиці економічної науки можна побачити різні підходи до формулювання принципів бюджетування та планування. На нашу думку, до основних із них слід віднести:

- 1) принцип повноти;
- 2) принцип координації;
- 3) принцип;
- 4) принцип спеціалізації бюджетів;
- 5) принцип точності;
- 6) принцип декомпозиції.

Наведені принципи бюджетного планування діяльності центрів відповідальності необхідно впроваджувати з метою економії матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, усунення недоцільних і непродуктивних витрат, більшої гнучкості в управлінні та контролі за собівартістю готової продукції, а також для підвищення точності заданих прогнозних параметрів.

Отже, основними завданнями бюджетування у системі обліку відповідальності є: забезпечення поточного прогнозування, координації, кооперації і комунікації підрозділів (центрів відповідальності) підприємства;

обґрунтування витрат центрів відповідальності і підприємства у цілому; створення основи для оцінки і контролю виконання прогностичних планів підприємства; встановлення персональної відповідальності менеджерів (керівників центрів відповідальності) за дотримання виконання бюджетів.

Висновки до розділу 1

На підставі проведених досліджень теоретико-методичних основ управління витратами підприємств можна зробити такі висновки:

1. Ефективність діяльності підприємства в сучасних умовах господарювання обумовлюється, насамперед, обґрунтованим вибором та коректним формуванням стратегії його розвитку. Управління витратами як функція економічного механізму підприємства - це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за умов постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.

2. Управління витратами за допомогою центрів відповідальності спрямоване на активізацію внутрішніх організаційно-економічних чинників ефективності діяльності підприємства. Результати аналізу наукових праць дали змогу стверджувати, що неоднозначність підходів до розуміння економічної категорії "центр відповідальності" різними вченими свідчить про необхідність поглиблення їх сутності та уточнення визначення.

3. Критичний аналіз наукових праць зарубіжних і вітчизняних вчених дозволив стверджувати про наявність розбіжностей у їх поглядах щодо визначення "бюджетування" як методичного інструментарію обліку витрат підприємства за центрами відповідальності та запропонувати визначення "бюджетування витрат" як процесу прогнозування витрат підприємства шляхом розробки взаємопов'язаних показників споживання ресурсів за центрами відповідальності.

РОЗДІЛ 2

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

2.1. Облікова політика у контексті організації систем відповідальності та бюджетування витрат діяльності підприємства

Реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає господарюючим суб'єктам більше самостійності в організації бухгалтерського обліку та виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку. Така самостійність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства, що здійснюється на підставі положень чинного законодавства. Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією обліку, але серед існуючого переліку методик і облікових процедур допустимі альтернативні варіанти для підприємства.

Постійний розвиток економічних відносин, що здійснюється під впливом вищезазначених чинників, зумовлює необхідність перманентного реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, його постійної синхронізації із змінами умов господарювання. Наслідком впровадження змін є залучення із зарубіжної практики значної кількості якісно нових понять та явищ, одним із яких є облікова політика.

Ринкові відносини зумовлюють рекомендаційний характер численних положень нормативної бази та існування різних варіантів дій залежно від конкретних умов діяльності підприємства та впливу зовнішніх чинників.

На законодавчому рівні Законом України "Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні" встановлено: облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [74].

Більшість учених сходяться у поглядах щодо неправомірності включення до облікової політики принципів складання та подання фінансової звітності, оскільки підприємства не мають вибору щодо їх застосування; критично оцінюють методи та процедури складання і подання звітності та пропонують власний варіант визначення поняття "облікова політика".

В окремих випадках вчені [11, с.34] зазначають, що жодним нормативним документом не конкретизовано сутність зазначених принципів, методів і процедур облікової політики, тому кожен науковець і кожен бухгалтер-практик встановлює їх склад на власний розсуд. Інша група вчених ототожнює принципи облікової політики з принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності й зазначає, що підприємство не може самостійно обирати, які принципи застосовувати, а які - ні, оскільки всі вони є обов'язковими до виконання згідно з вимогами Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Окремі вчені стверджують, що "суть облікової політики полягає в узгодженні майнових інтересів підприємства і зовнішніх користувачів щодо розкриття облікової інформації. В умовах, коли первинні документи знаходяться у повному розпорядженні підприємства, а допуск до них зовнішніх користувачів практично виключений, підприємство отримує можливість для маніпулювання методами узагальнення первинних даних і підготовки інформації та визначення для себе необхідних фінансових результатів" [12, с 36].

Враховуючи пряму залежність облікової політики підприємства від інтересів користувачів, необхідним є виділення суб'єктів інтересів підприємства. Важливим моментом є забезпечення можливості об'єктивно та своєчасно бачити фінансові результати від діяльності в розрізі, необхідному власнику (керівнику): у цілому по підприємству та у розрізі структурних підрозділів чи за кожним контрактом окремо. Розмір прибутків повинен

відповідати інтересам власників. Але власники не завжди можуть змусити менеджерів усіх рівнів управління підприємством діяти в їх інтересах. У такому випадку саме бухгалтерський облік за допомогою своїх способів, методів, процедур, схем тощо забезпечує захист інтересів власника.

Метою облікової політики у процесі ведення бухгалтерського обліку є створення оптимальної, узгодженої та впорядкованої основи для складання достовірної звітності та прийняття ефективних економічних рішень на її основі.

Отже, облікова політика покликана здійснювати інформаційне моделювання господарських систем і виконує не тільки власне функції обліку та формування звітності, а й інші функції управління: планування, економічного аналізу, контролю та прогнозування [91, с.320].

Узагальнюючи вищезазначене, можна стверджувати, що поняття "облікова політика" повинно включати наступні аспекти:

- визначати необхідність використання облікової політики не лише при складанні та поданні фінансової звітності, а й при веденні бухгалтерського обліку;

- містити складові облікової політики, що встановлені (або мають бути встановлені) чинним законодавством;

- враховувати направленість облікової політики на задоволення інформаційних потреб не тільки зовнішніх користувачів, а й внутрішніх, тобто обґрунтовувати управлінський характер облікової політики.

Одним із ключових питань при дослідженні облікової політики є визначення її структурних елементів.

Складовими елементами облікової політики в Україні є:

- 1) теоретичні засади бухгалтерського обліку - базуються на загальнонаукових основах бухгалтерського обліку та основних законодавчих актах, що регулюють діяльність у цій сфері; також включають у себе основні принципи, дотримання яких є основою відображення в обліку господарських операцій;

- 2) методика - це сукупність методів та критеріїв оцінки, що регламентують облік основних засобів та малоцінних необоротних активів,

запасів, фінансових інвестицій, розрахунків, забезпечень, доходів та витрат;

3) практика - включає у себе безпосереднє ведення обліку на вищеперерахованих ділянках шляхом реєстрації в первинних документах та їх обробки; відображення господарських операцій згідно з діючим Планом рахунків; узагальнення інформації в облікових регістрах обраної форми обліку; організація внутрішнього контролю та взаємодії бухгалтерії з іншими службами господарюючого суб'єкта.

Елементами облікової політики є способи, методи, прийоми обліку окремих об'єктів, що обираються підприємством із альтернативних варіантів, наведених у нормативно-правових актах. Процес формування облікової політики - це надана законом можливість суб'єкту господарювання самостійно здійснювати у межах правового поля облікову діяльність, яка включає сукупність принципів, методів і процедур здійснення первинного спостереження, аналізу, поточного групування, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, складання та подання фінансової звітності.

Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" основними з цих принципів повинні бути: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів та витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність. Однак, за сучасних умов господарювання облікова політика покликана виконувати не лише власне функції обліку та формування звітності, а й надавати інформацію для виконання інших функцій управління: планування, організації, координації, мотивації, контролю. Внаслідок чого, при розробці облікової політики слід дотримуватися не тільки специфічних принципів бухгалтерського обліку, а й загальнонаукових:

1) принципу системності (згідно з яким облікова політика розглядається в якості штучно створеної складової виробничої системи, що виконує функції, пов'язані зі збиранням, класифікацією, обробкою, аналізом і формуванням різних видів облікової інформації для визначення економічної ідеології підприємства);

2) принципу комплексності (який передбачає вивчення й оцінку події не з позиції окремих ізольованих причин, а за сукупним впливом на господарську систему технічних, економічних, соціальних, екологічних, політичних та інших значимих чинників);

3) принципу наукової обґрунтованості (в узгодженості з дією НТП, законів економічного розвитку суспільства, концепцією державної політики, нормативно-правовою базою);

4) принципу ефективності, плановірності та динамізму (передбачає спрямування облікової політики на вирішення не лише поточних, а й довгострокових стратегічних завдань розвитку підприємства, за умов існування ефективних альтернативних варіантів досягнення тієї чи іншої мети);

5) принципу профілактики (виконує запобіжну функцію, створюючи умови для своєчасного інформування управлінського персоналу підприємства про відхилення від планових чи нормативних величин витрат та результатів діяльності, для можливої корекції управлінських рішень);

6) принципу "селекції" (передбачає, що інформація, яка надається на кожному рівні виробничої системи, має бути необхідною і суттєвою для прийняття управлінських рішень);

7) принципу сумісності особистих, регіональних і державних інтересів [53, с 164].

Незважаючи на значні досягнення вчених у розробці принципів облікової політики, спостерігається ситуація, коли фахівці, які формують облікову політику, недостатньо уваги приділяють сфері діяльності конкретного підприємства, не враховують особливостей взаємодії з іншими структурами, звертаючи увагу лише на теорію формування облікової політики, не до кінця розуміючи принципів побудови. Внаслідок чого, при формуванні облікової політики необхідно чітко визначитися з її місцем у системі управління підприємством в цілому та її взаємозв'язків із іншими елементами.

Облікову політику підприємства, на нашу думку, доцільно формувати за такими етапами:

1) організаційний - створення відповідного виконавчого органу та

закріплення за його фахівцями обов'язків та повноважень;

2) підготовчий - визначення стратегічних і тактичних напрямків господарської діяльності підприємства та об'єктів обліку;

3) етап вивчення факторів, що впливають на діяльність підприємства;

4) етап вибору елементів облікової політики підприємства, розробка порядку інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики;

5) заключний - затвердження базового та складання поточного розпорядчого документа про облікову політику, впровадження та контроль за його дотриманням.

Підприємство самостійно розробляє модель обліку, що забезпечує інформацію про діяльність підприємства для всіх зацікавлених користувачів. Облікова політика підприємства формується та застосовується таким чином, щоб на основі певної методики збору й обробки даних забезпечити потреби менеджменту в достатній оперативній, релевантній інформації для прийняття рішень. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства є внутрішнім регламентом, який визначає особливості методики ведення бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта щодо окремих об'єктів обліку. Такий регламент необхідний для узагальнення положень численних нормативно-правових актів, що регламентують ведення обліку на конкретному підприємстві з урахуванням особливостей його діяльності. Застосовуючи альтернативні способи та прийоми обліку, обрані у розпорядчому документі про облікову політику, підприємства враховують їх вплив на основні показники фінансового стану та фінансових результатів діяльності.

Форма розпорядчого документа про облікову політику обирається підприємством самостійно. За результатами наукового дослідження розроблено та запропоновано для впровадження Положення про облікову політику підприємств автомобілебудування у частині обліку витрат діяльності, що забезпечує єдині організаційні засади та внутрішнє регламентування управлінського обліку витрат.

Облікова політика щодо отримання даних управлінського обліку повинна передбачати виділення центрів відповідальності, які охоплюють усю

організаційну структуру підприємства. Для оцінки ефективності центрів витрат важливими є визначення методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; порядок трансфертного ціноутворення; механізм визначення вкладу центру відповідальності у результати роботи підприємства; порядок розподілу накладних витрат; форми, терміни надання та одержувачі інтерпретованої інформації тощо.

У ринкових умовах господарювання система управління підприємством повинна включати елементи бюджетування, прогнозування, аналізу та контролю. Тому необхідно, щоб облікова політика давала можливість керівництву підприємства отримувати оперативну інформацію управлінського обліку для прийняття ним відповідних обґрунтованих рішень. Необхідність впровадження системи бюджетування на підприємствах України можна обґрунтувати за допомогою таких факторів: у сучасних умовах у багатьох підприємств виникла необхідність знаходити внутрішні резерви зниження витрат, обґрунтувати оптимальний рівень витрат фінансових коштів, оптимізації податкової політики й інших завдань, пов'язаних із удосконаленням системи управління підприємством.

За рівнем пристосування бюджетування до змін виділяють метод стабільного (фіксованого) і метод гнучкого бюджетування та розрізняють жорсткі (або статичні) й гнучкі бюджети. Жорсткий бюджет розраховується на певний рівень ділової активності підприємства та служить для порівняння з фактично досягнутими показниками. Гнучкий, навпаки, враховує зміни у діяльності підприємства та рівні його ділової активності, надаючи оптимістичний та песимістичний прогнози.

Метод неперервного бюджетування дає змогу за результатами виконання бюджетів за певний мінімальний період вносити корективи і зміни до бюджетів залишкового бюджетного періоду та розробляти бюджети на мінімальний бюджетний період.

Сутність методу централізованого бюджетування полягає у плануванні "згори вниз", а методу децентралізованого бюджетування - у плануванні "знизу вгору", комбінований метод поєднує у собі два попередні.

Метод бюджетного планування "з нуля" використовують при впровадженні системи бюджетування на підприємстві або у випадку розширення його виробничих потужностей, оскільки не враховує показників попередніх бюджетів та потребує ретельного аналізу і розрахунків.

Метод бюджетування від досягнутого використовується на підприємствах, бюджетні системи яких уже функціонують, і бюджетні показники попереднього періоду розглядаються як база для розрахунку планових.

Методів бюджетування від досягнутого існує декілька: нарощування (розрахунок бюджетів на підставі звітних показників попереднього періоду з урахуванням перспектив діяльності у майбутньому періоді; пріоритетний (розрахунок бюджетів на підставі звітних показників попереднього періоду з обґрунтуванням пріоритетних напрямків зміни відповідних бюджетних сум); факторний (коригування показників бюджетів із урахуванням впливу факторів та зовнішнього середовища); коефіцієнтний, або індексний (базується на застосуванні системи коригувальних коефіцієнтів, що дають змогу перетворити звітний бюджет на плановий).

Нормативний метод передбачає розрахунок бюджетних показників на основі норм та нормативів, а екстраполяційний дозволяє переносити тенденції зміни бюджетних показників у попередніх періодах на прогнозний період.

Економіко-математичне моделювання застосовується для кількісної оцінки впливу факторів середовища на бюджетні показники та розроблення кількох варіантів планових бюджетних показників, а вибір оптимального з кількох варіантів передбачає оптимізаційно-варіантний метод. Метод поопераційного бюджетування зводиться до формування бюджетів за певними операціями.

Метод бюджетування за центрами відповідальності передбачає вибір конкретних центрів відповідального (витрат, збуту, прибутку, інвестицій тощо) і складання бюджетів тільки з урахуванням витрат, які цими центрами безпосередньо контролюються та регулюються.

Метод бюджетування за видами бізнесу дозволяє виокремити

високорентабельні й нерентабельні види бізнесу та приймати управлінські рішення щодо доцільності розвитку окремих видів бізнесу або потреби у реструктуризації підприємства.

Документообіг - це рух документів від моменту їх складання (або одержання від інших підприємств, організацій), опрацювання і використання за призначенням у визначений період часу і до передачі в архів. Головне завдання графіку документообігу - прискорення руху документів, і чим коротше та швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття рішень.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату (бухгалтерії).

Отже, враховуючи важливість організації облікового процесу щодо витрат діяльності за центрами відповідальності як складової механізму організації управлінського обліку на підприємстві, їх специфіку та вимоги законодавчо-нормативних актів, визначено основні моменти формування облікової політики (методологічні, технологічні, організаційні), що забезпечить ефективність виконання інформаційних функцій обліку та зміцнення системи управління підприємством.

2.2. Облік витрат за центрами відповідальності: методичний інструментарій бюджетування та трансфертного ціноутворення

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 прогнозуванні, контролі й прийнятті управлінських рішень. В умовах загострення конкуренції та низької платоспроможності споживачів продукції, керівництво аграрних підприємств з метою підвищення рентабельності та збільшення власного капіталу здійснює пошук шляхів зниження витрат

діяльності. Базуючись на обліковій інформації про розмір і види витрат, керівництво підприємства одержує відомості про використання ресурсів та формування собівартості готової продукції.

Серед різних методичних прийомів обліку у системі управління витратами велике значення для функціонування підприємств має облік за центрами відповідальності. Створення на підприємстві центрів відповідальності та ведення аналітичного обліку витрат у їх розрізі дозволяє вирішити ряд проблем, із котрими стикаються вітчизняні середні та великі підприємства при здійсненні управління і контролю за господарською діяльністю виробничих підрозділів.

Облік за центрами відповідальності - це облікова система, яка забезпечує відображення, накопичення, аналіз і надання інформації про витрати та результати по підрозділах підприємства з метою контролю й оцінки його діяльності [24, с. 48]. Облік за центрами відповідальності допомагає не тільки виявити загальну суму економії або перевитрат різних ресурсів, але і точно визначити, на якій ділянці й через чію провину допущено перевитрати або кому належить заслуга у досягненні економії, що сприяє підвищенню рівня відповідальності керівників підрозділів, свободі та ініціативі у прийнятті тих або інших управлінських рішень.

Основними принципами організації системи обліку за центрами відповідальності є:

- визначення контрольованих статей витрат і доходів за умови, що менеджер (керівник) повинен відповідати тільки за ті витрати і доходи, які він може контролювати і на величину яких може впливати;

- персоніфікація облікових документів, тобто зазначення у документах керівника, який відповідає за конкретні статті витрат і доходів;

- обов'язок керівника центру відповідальності складати кошториси (бюджети) на певний період і подавати звітність про фактичні витрати та результати у розрізі цих кошторисів (бюджетів), яка повинна відповідати певним вимогам: бути оперативною; містити інформацію про відхилення від плану (кошторису); зміст звітності повинен відповідати можливостям керівника

приймати рішення у конкретній сфері діяльності.

Конкретний зміст звітності, специфіка інструментів і методів, які застосовуються у системі обліку і звітності за центрами відповідальності, залежать від того, який статус має центр відповідальності. Залежно від того, на кого покладається відповідальність за результати діяльності, які критерії встановлюються для виконання, яким чином здійснюється оцінка виконання та як будується система винагородження менеджерів, розрізняють три типи систем обліку відповідальності: функціонально-орієнтована; орієнтована на процеси або діяльність; стратегічно-орієнтована.

Підприємство повинно обрати ту з них, що відповідає вимогам і економічним умовам бізнес-середовища, в якому вона функціонує. Зокрема, для підприємств, що працюють у стабільному середовищі зі стандартизованою продукцією та процесами і незначним конкурентним тиском, найпридатнішою є функціонально-орієнтована система обліку відповідальності. В міру зростання організаційної складності й підсилення динамізму конкурентного середовища більш придатними будуть системи обліку відповідальності за процесами (на основі діяльності) та стратегічно-орієнтована система.

По-перше, системи обліку відповідальності відрізняються призначенням відповідальності. Зокрема, при функціонально-орієнтованій системі, яка зосереджується на функціональних підрозділах організації та окремих працівниках, центром відповідальності виступають такі організаційні одиниці, як підрозділ (цех, відділ) або виробнича лінія. Незалежно від виду функціональної одиниці відповідальність покладається на посадову особу, що відповідає за даний підрозділ. При цьому відповідальність визначається у фінансових показниках (витратах).

В обліку відповідальності за процесами центр уваги від структурних одиниць та індивідів переміщується до процесів і команд. Проте фінансова відповідальність при цьому залишається життєвонеобхідною. Процеси вибираються як центр уваги, адже вони є вирішальним фактором у досягненні організацією своїх фінансових цілей. У середовищі, що безперервно вдосконалюється, фінансова перспектива трансформується в постійне

збільшення доходів, зменшення витрат і поліпшення використання ресурсів.

По-друге, системи обліку відповідальності відрізняються встановленням показників виконання. Зокрема, у функціонально-орієнтованій системі наріжними каменями еталонної діяльності виступають бюджетне та нормативне калькулювання. Ці показники є об'єктивними, фінансовими й відносно стабільними.

Зовсім інша ситуація спостерігається з підприємствами, що працюють у середовищі безперервного вдосконалення. Тут критерії виконання зорієнтовані на процеси, а отже, повинні стосуватися таких їх параметрів, як тривалість, якість та ефективність. При цьому стандарти оцінки діяльності мають бути динамічні за своєю природою. Їх необхідно змінювати, щоб вони відбивали нові умови, нові цілі й допомагали підтримувати будь-який прогрес, котрого вже досягнуто.

По-третє, відмінність полягає в оцінці виконання. Зокрема, у межах функціонально-орієнтованої системи виконання оцінюється шляхом порівняння фактичних результатів із плановими. У принципі на працівників покладена відповідальність лише за ті статті, які вони повинні контролювати, особливо наголошується на дотриманні бюджетного рівня витрат.

У середовищі, яке безперервно вдосконалюється, виконання оцінюється не лише за фінансовою перспективою. Вирішальними показниками діяльності стають час, якість та ефективність. Разом з тим, удосконалення процесів повинно поліпшити фінансові результати. Отже, зменшення витрат, тенденції у витратах і витрати на одиницю продукції є корисними показниками оцінки того, чи вдосконалено процес.

По-четверте, існують відмінності у системах винагородження, де спостерігається перехід від принципів індивідуального винагородження до групового (командного), причому не тільки за фінансові результати, але й за досягнення певних нефінансових показників.

Незважаючи на те, що облік відповідальності за процесами (на основі діяльності або ABC), який є найбільш доцільним для підприємств автомобілебудування, є значно ефективнішим у середовищі безперервного

вдосконалення, він не позбавлений певних недоліків. Зокрема, основним недоліком став той факт, що зусилля, спрямовані на безперервне вдосконалення, мали фрагментарний характер і виявили неспроможність поєднатись із загальною стратегією та місією організації. Для усунення цих недоліків розробляється стратегічно-орієнтована система обліку відповідальності (збалансована карта бальних оцінок), за якою менеджери підприємства повинні точно встановити місію й стратегію для своєї організації та визначити цілі, критерії виконання і стимули, необхідні для досягнення загальної місії та стратегії. У цій системі показники виконання повинні бути інтегровані таким чином, щоб вони були взаємно сумісними й справляли підсилюючий вплив один на одного у загальній системі управління підприємством.

Вивчення облікової практики та результати проведеного дослідження свідчать про наявність виокремлення у діяльності більшості аграрних підприємств центрів витрат, однак чинна методика обліку витрат не відповідає сучасним інформаційним вимогам управління, що зумовлено низьким рівнем застосування систем відповідальності на різних рівнях управління та недостатнім урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

За результатами дослідження запропонована логіко-структурна методична модель обліку витрат аграрних підприємств за центрами відповідальності, у межах якої розроблено план рахунків управлінського обліку з різним ступенем деталізації інформації за центрами витрат та їх цільовим призначенням у системі управління для потреб внутрішніх користувачів. Сутність запропонованої моделі полягає у використанні горизонтальних потоків облікової інформації щодо витрат діяльності на стадіях її обробки й узагальнення від первинного документа до складання фінансової й внутрішньої звітності, інтеграції інформації фінансового обліку на позабалансових рахунках у підсистему управлінського обліку та контролю за центрами відповідальності.

За допомогою запропонованої системи балансових рахунків узагальнення інформації щодо витрат діяльності аграрних підприємств здійснюється за

видами виробництва, технологічними процесами, видами готової продукції, виробничими змінами (тобто центрами витрат) і за їх цільовим призначенням у системі управління, що підвищуватиме якість інформаційного забезпечення менеджменту з метою прийняття ефективних рішень.

Доцільним, на нашу думку, з метою контролю формування витрат за центрами відповідальності та у межах затверджених бюджетів використовувати в обліковій практиці позабалансові рахунки:

011 "Витрати за центрами відповідальності" з рахунками другого порядку:

111 "Витрати центрів відповідальності основного виробництва";

112 "Витрати центрів відповідальності допоміжного виробництва";

0113 "Витрати центрів відповідальності на обслуговування процесів виробництва";

114 "Витрати адміністративних центрів відповідальності";

115 "Витрати збутових центрів відповідальності".

012 "Витрати за цільовим призначенням у системі управління ":

121 "Інноваційні витрати";

122 "Екологічні витрати";

123 "Витрати на охорону праці";

124 "Соціальні витрати";

125 "Витрати на забезпечення якості готової продукції";

126 "Витрати на забезпечення ризиків господарської діяльності";

127 "Корпоративні витрати".

За дебетом позабалансових рахунків 011 "Витрати за центрами відповідальності" і 012 "Витрати за цільовим призначенням у системі управління" на початку звітної періоду відображається загальна сума витрат згідно затверджених бюджетів на бюджетний період, а за кредитом фактичне виконання певних видів бюджетів, відображене на балансових рахунках витрат, за звітний період. Залишок (сальдо) за зазначеними позабалансовими рахунками на кінець періоду відобразатиме залишкову суму невикористаних бюджетів відповідних видів витрат.

Облік за центрами відповідальності базується на принципі бюджетування. Бюджет є головним інструментом управлінського обліку, який дає змогу контролювати діяльність центру витрат, який повинен включати тільки контрольовані статті витрат, тобто статті, на величину яких керівник підрозділу має реальну можливість впливати.

Бюджетування - це адаптований до нових умов господарювання процес планування майбутньої діяльності підприємства та оформлення його результатів шляхом розроблення системи взаємопов'язаних бюджетів, яка охоплює планові та фактичні показники, оцінку та аналіз результатів фінансово-господарської діяльності підприємства, що використовуються як для планування та контролю поточних завдань, так і для коригування стратегічних цілей підприємства [89]. Основними цілями системи бюджетування є: складання реалістичних прогнозів та ефективне планування діяльності підприємства; визначення потреби структурних одиниць у фінансових ресурсах; контроль цільового використання коштів за центрами відповідальності.

Після закінчення звітного періоду складаються звіти про виконання бюджетів, який включає перелік контрольованих статей, суму витрат за бюджетом, фактичні витрати і відхилення (економія чи перевитрати). Наявність інформації про відхилення дає змогу реалізувати принцип управління за відхиленнями, сутність якого полягає у тому, що керівнику вищого рівня немає потреби в поточному порядку регулювати деталі діяльності центрів відповідальності на нижчому рівні. Він починає діяти тільки тоді, коли на нижчому рівні виникає проблема, що виявляється як значне відхилення від заданого параметра. З цією метою у звітах виокремлюють статті, за якими відхилення значно відрізняється від нормальних (допустимих). Таким чином, звітність по центрах витрат відіграє роль сигнальної системи, що забезпечує апарат управління інформацією про хід виробничого процесу і динаміку витрат.

Розробляючи і впроваджуючи систему управлінського обліку, яка є невід'ємною частиною бюджетування, необхідно з'ясувати питання, пов'язані з інтеграцією або сумісністю різних стандартів облікових даних. Ведення

управлінського обліку та формування звітності можуть здійснюватися відповідно до певних бухгалтерських стандартів (ПСБО, МСФЗ, US GAAP) [65, с. 89]. Безсумнівно, планування та управлінський облік у межах системи бюджетування повинні бути взаємопов'язані. Це необхідно перш за все для того, щоб зробити осмисленим і здатним до порівняння прогнозно-факторний аналіз витрат. При цьому вибір системи управлінського обліку визначався специфікою діяльності підприємства, складом господарських операцій, а також необхідністю подання фінансової звітності, сформованої з тих чи інших стандартів зовнішнім користувачам або кредитним установам міжнародного характеру.

Періодичність складання бюджетів може бути різноманітною й охоплює період від одного року (або менше) до десяти та більше років. Багато компаній і підприємств використовують бюджетування як невід'ємну частину довгострокового планування. У більшості випадків період бюджетування становить один рік. Річний бюджет часто поділяється за кварталами, а кожний з них - по місяцях. Протягом року бюджет коректується у зв'язку з появою нової інформації щодо фактичних показників діяльності підприємства. У західній практиці дуже широко застосовуються безперервні або ковзні бюджети (continuous budgets), коли в міру того, як закінчується місяць або квартал, до бюджету додається новий. Цим забезпечується безперервне річне планування. Вибір періоду бюджетування залежить від бюджетних даних і потреб підприємства [23, с 269].

2. Опис і структуризація бізнес-процесів (структуризація бізнес-процесів із виділенням центрів відповідальності передбачає визначення переліку операцій, розрядів робіт, умов праці, часу операцій, переліку й основних характеристик використовуваних машин і устаткування тощо, тобто всього, що характеризує кожен процес).

3. Створення бюджетного комітету (або наділення повноваженнями керівництва управління процесом бюджетування, розробки його методичного забезпечення, підготовки разом із відповідними функціональними підрозділами проекту бюджету і подання його на затвердження керівництвом інших

структурних підрозділів чи працівників підприємства).

4. Розробка бюджетного регламенту (затвердженої процедури розробки зведеного та часткових бюджетів, включаючи порядок обміну інформацією між функціональними підрозділами, методи контролю та оцінки виконання бюджету, заходи мотивації ефективної роботи).

5. Розробка організаційно-фінансової моделі бюджетування. Особливості організації виробництва, адміністрування і збуту визначають організаційно-фінансову модель бюджетування, яка будується, починаючи з визначення вищим рівнем управління підприємством цільових показників розвитку виробництва у цілому. На нижчих рівнях моделі бюджетування формуються алгоритми руху ресурсів та коштів по центрах відповідальності. Організаційно-фінансова модель підприємства на всіх рівнях включає перелік показників, методи їх розрахунку, черговість розрахунків, характер їх взаємозв'язку.

6. Автоматизація аналізу виконання бюджету (система бюджетування утворюється системою чисельних показників, при зміні одного з яких змінюються інші по ланцюгу виробничих зв'язків, прикладом якої є ERP (Enterprise Resource Planning)).

7. Створення системи мотивацій виконання бюджетів (система мотивацій працівників усіх рівнів управління включає матеріальні та моральні стимули і є індивідуальною для кожного підприємства).

Бюджетування здійснюється для підприємства у цілому та для його структурних підрозділів (центрів відповідальності). Бюджети підрозділів зводяться в консолідований бюджет, що включає операційні та фінансові бюджети.

Консолідований (зведений) бюджет підприємства - це сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства, який складається з основних операційних і фінансових бюджетів та допоміжного бюджету.

Операційні бюджети підприємства - це сукупність бюджетів витрат та доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про фінансові результати. Основна частина операційних бюджетів прямо чи опосередковано

впливає на кінцеві показники і, перш за все, на показники доходів, витрат та ефективності діяльності на кожному етапі господарських процесів і структурних підрозділів (центрів відповідальності) підприємства. Операційний бюджет складається з: бюджету реалізації, бюджету виробництва, бюджету запасів, бюджету прямих матеріальних витрат, бюджету прямих витрат на оплату праці, бюджету інших прямих витрат, бюджету загальновиробничих витрат, бюджету виробничої собівартості продукції; бюджету адміністративних витрат та витрат на збут.

Фінансові бюджети підприємства - це сукупність бюджетів, які відображають грошові потоки та фінансовий стан підприємства. Фінансовий бюджет складається з: бюджету грошових коштів, амортизаційних відрахувань, прогнозованого балансу та бюджету капіталовкладень.

З метою організації бюджетного планування діяльності окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності) та підприємства у цілому доцільно запровадити наскрізну систему бюджетів. Ця система дозволяє встановити жорсткий бюджетний контроль за надходженням і витрачанням коштів, створити реальні умови для вироблення ефективної фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Доцільним є виділення основних факторів, які роблять систему бюджетування кожного підприємства унікальною: обмеження, що впливають на його діяльність (обсяг збуту, виробничі потужності і т.д.); вид діяльності; стратегічні цілі; інформаційні потреби менеджменту компанії; розмір підприємства та система управління.

Обов'язковими етапами бюджетування витрат підприємства є:

- аналіз бюджетних показників для виконання окремих видів готової продукції за елементами та статтями витрат;
- аналіз виконання показників бюджету за попередні бюджетні періоди;
- аналіз фінансових показників діяльності підприємства за попередні звітні періоди;
- складання бюджету з урахуванням прогнозних показників та інформації про виконання бюджету за попередні періоди, а також можливих змін у

діяльності підприємства в майбутньому;

- затвердження бюджету, в результаті якого бюджет стає обов'язковим до виконання для відповідних структурних підрозділів (центрів відповідальності) та їх працівників;

- виконання бюджету з відстеженням точності його складання та виконання;

- здійснення контролю за виконанням бюджету та аналіз результатів контролю;

- коригування бюджету чи діяльності підприємства з метою узгодження бюджетних і фактичних показників.

Процес складання бюджетів є основою для прийняття рішень керівництвом підприємства, включаючи ціноутворення, встановлення графіка виробництва, капіталовкладень, досліджень, перспектив розвитку, кадрової політики тощо.

Трансфертні ціни на основі маржинальних витрат - маржинальні витрати приблизно дорівнюють короткотерміновим змінним витратам, що трактуються як прямі витрати плюс змінні непрямі витрати. Подібна ціна не враховує такі постійні витрати, як амортизація, витрати на утримання приміщень, опалення, охорона, страхування. Подібне ціноутворення можливе при передачі продукції між підрозділами, проте має свої недоліки. Ціна, встановлена на основі змінних витрат, є заниженою, а тому, як показує практика, використання її обмежене. Вона застосовується у випадках, коли необхідно визначити, яка сума змінних витрат витрачена на виробництво продукції, бо постійні витрати не залежать від кількості виготовленої продукції і підприємство їх несе навіть тоді, коли продукцію не виготовляє. Така ціна занижує доходи у підрозділу-продавця і завищує собівартість виробленої продукції у підрозділу-покупця.

Основними критеріями, на які необхідно спиратися при виборі методу трансфертного ціноутворення, є: сприяння досягненню загальної мети підприємства; мотивація керівництва; дотримання автономії підрозділів і підвищення рівня децентралізації управління.

Система трансфертного ціноутворення є надзвичайно важливою для

організації ефективної взаємодії центрів відповідальності підприємства. Оскільки саме від того, наскільки враховуватимуть трансфертні ціни особливості діяльності підприємства, і буде залежати кінцевий показник оцінки діяльності підрозділу.

2.3. Звітність у системі управління витратами діяльності підприємства

В умовах динамічних змін внутрішнього і зовнішнього середовища господарювання ефективність діяльності підприємства неможлива без належного рівня обліково-інформаційного забезпечення. Надійність облікових даних - запорука прийняття виважених і своєчасних рішень на всіх ієрархічних рівнях управління суб'єкта господарювання.

Особливе значення в умовах ринку відводиться управлінському обліку та звітності як джерелу формування повної й достовірної інформації про діяльність підприємства. Основна відмінність управлінського обліку від фінансового полягає у наданні для керівництва та менеджменту підприємства більш конкретної інформації про суб'єкт господарювання та його структурні підрозділи для прийняття виважених управлінських рішень.

Одним із основних джерел інформаційного забезпечення управління є звітність, яка готується шляхом виконання спеціальних процедур обробки, групування і підрахунку та формується на завершальній стадії облікового процесу. Трансформація бухгалтерського обліку і звітності в більш публічну площину каталізувала процеси формування управлінської звітності. Важливим кроком на етапі складання внутрішньогосподарської (управлінської) звітності є розробка її вихідних форм. Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено, що підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського обліку, звітності й контролю господарських операцій з метою обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів [74]. Відсутність

чіткого регламентування управлінського обліку в межах діючого законодавства унеможливило побудову на практиці єдиної системи внутрішньогосподарської звітності.

Управлінська звітність не обмежена у виборі форм, методів і правил, оскільки розробляється самим підприємством із урахуванням специфіки його діяльності [18, с 23]. Основним фактором, який визначає різноманітні параметри управлінської звітності, є потреби користувачів інформації.

Основою для складання внутрішньогосподарської звітності є первинні та зведені облікові документи і внутрішні положення підприємства. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність - це комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих загалом для підприємства й у розрізі структурних підрозділів.

За результатами аналізу підходів до з'ясування сутності та значення управлінської звітності можна виділити низку спільних поглядів учених [20, с 12; 132, с. 47; 57, с. 58; 143]:

- управлінська звітність являє собою доволі гнучку систему форм інформації;
- управлінська звітність складається за центрами відповідальності і загалом для підприємства й подається управлінському персоналу різних рівнів;
- управлінська звітність повинна відображати умови, специфіку, особливості діяльності підприємства та потреби управлінського персоналу;
- управлінська звітність - це джерело інформації для контролю, аналізу, бюджетування і прийняття управлінських рішень та ін.

При цьому варто зауважити і те, що у дослідженнях учених-економістів досить часто переплітаються й ототожнюються поняття управлінської та внутрішньої звітності, що пов'язано з традиційним твердженням, що склалося на етапі становлення управлінського обліку в нашій країні, який вважався внутрішньогосподарським. Відповідно, внутрішня звітність стала системою узагальнення даних управлінського внутрішньогосподарського обліку. Продовжуючи розгляд системи визначень, слід зауважити: внутрішня звітність

складається і подається тільки внутрішнім користувачам і використовується тільки всередині підприємства.

Отже, управлінська (внутрішньогосподарська) звітність є узагальнюючим інструментом інформаційного забезпечення управління підприємством на всіх рівнях для прийняття ефективних рішень. Відсутність єдиної системи внутрішньогосподарської звітності зумовлює формування форм звітності кожним суб'єктом господарювання індивідуально. Це пов'язано з особливостями виробничо-господарської діяльності підприємства та потребами внутрішніх користувачів інформації.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, підтримуємо думку вчених, що формують розуміння поняття "внутрішня управлінська звітність" - як систему взаємопов'язаних показників, що визначають фінансові та інші (виробничі, технологічні тощо) результати діяльності підприємства, що ґрунтуються на відображенні поточних і передбачуваних явищ (подій) господарської діяльності загалом і у розрізі сегментів управлінського поділу (види діяльності; види продуктів виробництва; підприємства, що входять до його складу; центри відповідальності, для потреб управління тощо).

В управлінському аспекті є дві функції обліку та звітності: інформаційно-утворюючу (формування необхідної для управління інформації та її значеннєвих блоків) та обґрунтування управлінських рішень (зв'язок мети управлінського впливу з факторами й умовами її реалізації). Крім того, необхідно ввести в науковий обіг поняття "комунікативна функція звітності" і визначає його як "здатність здійснювати обмін інформацією між комунікантами та формування контактів і взаємодії між ними через узагальнену систему символів для одержання комунікативного ефекту, який можна вважати впливом, здійсненим на отримувача в результаті передачі". Система управлінської звітності, на нашу думку, виконує наступні функції:

- аналітичну та оціночну (надання інформації про результати діяльності в необхідних аналітичних розрізах, що дає можливість оцінити менеджерів (управлінців) різних рівнів та діяльність центрів відповідальності);

- логістичну (інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень);

- комунікативну (встановлення взаємозв'язків між різними рівнями управління);
- стратегічну (надання інформації для оцінки перспектив розвитку, формування стратегії підприємства);
- контрольну (інформаційне забезпечення функціонування системи контролю на підприємстві).

Таким чином, стандартного набору управлінської звітності з єдиними формами та інформаційною структурою бути не може, тому виділяють класифікаційні ознаки, які характеризують загальні підходи до формування управлінських звітів:

- за формою представлення (табличні, графічні, текстові й комбіновані звіти);
- за видами діяльності (звіти по закупівлі й заготівлях, звіти з реалізації);
- за рівнем представлення (звіти для керівників вищого рівня, звіти для менеджерів структурних підрозділів, звіти для менеджерів низової ланки);
- за обсягом інформації (зведення, оперативні звіти, підсумкові звіти);
- за частотою подання (поточні, зведені та комплексні звіти);
- за змістом (звіти по ключових позиціях та аналітичні звіти);
- за соціальним значенням (звіти з соціального розвитку колективу, звіти з реалізації заходів збереження навколишнього середовища);
- за видами прийнятих управлінських рішень (для обґрунтування оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень).

Визначення завдань управлінської звітності, на нашу думку, доцільно формувати за трьома напрямками:

1) для інформаційного забезпечення оцінки та аналізу - розкривати показники у динаміці; у порівнянні з іншими рівнозначними структурними одиницями; у порівнянні з середніми значеннями по галузі; у розрізі впливу найбільш залежних факторів; моніторинг доцільності й вагомості окремих аналітичних показників;

2) для інформаційного забезпечення контролю - приведення змісту звітних форматів у відповідність до бюджетних таблиць; забезпечення

співставності звітних і бюджетних показників і методик їх розрахунків; дотримання частоти подання звітних форм (особливо у випадку контролю діяльності керівників структурних одиниць);

3) для інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень - передбачення альтернативних варіантів по кожному окремому рішенню; наявність кількісних і якісних показників із коротким описом, зробленим відповідним фахівцем; представлення додаткових показників стосовно впливу на соціальний розвиток підприємства чи регіону і забезпечення екологічної безпеки [42, с.220].

Спеціальні вимоги до формування звітності повинні складати керівники підрозділів (центрів відповідальності):

1) гнучка структура - інформація повинна мати достатню гнучкість, що забезпечить реагування на зміни цілей і потреб керівників центрів відповідальності;

2) необхідність інформації - кожна звітна форма повинна містити тільки потрібну для певного керівника інформацію;

3) придатність для аналізу та оперативного контролю.

Зростання значення звітності при прийнятті управлінських рішень користувачами (управлінцями різних рівнів та контрагентами суб'єктів господарської діяльності) вимагає окреслення чіткого переліку принципів формування звітних показників. У вітчизняній та зарубіжній обліково-економічній літературі принципи формування управлінської звітності практично не визначені, що зумовлює об'єктивну необхідність в їх розробці.

Управлінська звітність повинна відповідати принципу "проекування зверху" (від потреб вищого менеджменту в адекватній управлінській інформації); необхідно виходити з потрібної звітності, а потім перевіряти, чи достатньою є інформація в облікових документах та реєстрах для отримання відповідного звіту.

Принцип агрегування (згортання інформації) передбачає, що детальність звітів зменшується у міру збільшення рівня керівника (менеджера), якому вони представляються, тобто керівництву повинні надаватися більш агреговані,

тобто менш докладні звіти. Впродовж руху вниз за структурою управління компанією звіти стають все більш деталізованими, але охоплення компанії в цих звітах звужується. Надмірна деталізація інформації може призвести до інформаційного "перевантаження" користувачів та ускладнити розуміння звітності. Проте варто враховувати те, що "зайва" стислість може спричинити втрату контексту, тобто зменшити корисність звіту.

Принцип ієрархічності передбачає необхідність уникати дублювання оперативної інформації, що призначена для центрів відповідальності нижчих рівнів відповідальності, для середнього та вищого рівнів управління. Звіти необхідно формувати для забезпечення менеджерів оперативною управлінською інформацією, починаючи з нижнього рівня відповідальності, де можна безпосередньо впливати на результати роботи. Далі інформація консолідується відповідно до організаційної та ієрархічної структури підприємства. При формуванні управлінської звітності враховується рівень службової ієрархії посадовців в апараті управління підприємством, що зумовлює ранжирування даних по рівнях управління і мірі їх важливості (корисності для прийняття рішень).

Принципи організації управлінської звітності визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта, а також особливостями роботи конкретного підрозділу організації, що зумовлює важливість принципу відособленості (орієнтація на центри відповідальності).

Управлінська звітність повинна відповідати принципу конкретності, тобто інформація в ній має бути спрямована на вирішення конкретних завдань управління. Важливе значення для цілей управління підприємством має принцип своєчасності формування і представлення управлінської звітності, що передбачає забезпечення менеджерів необхідною інформацією до терміну ухвалення рішень. Необхідно встановити контроль за балансом між швидкістю надання інформації та її достовірністю, водночас при підготовці управлінської звітності забезпечити порівнянність і звіряння даних фінансового й управлінського обліку. Для об'єктивної оцінки динаміки показників, що представлені в управлінській звітності, необхідно дотримуватися принципу

зіставності інформації з минулими періодами. При цьому варто враховувати принцип аналітичності - управлінська звітність повинна містити не лише фактичні показники діяльності центрів відповідальності, але й інформацію про відхилення фактичних показників від планових, що зумовлено орієнтацією на виявлення чинників, які впливають на відхилення [29, с.63].

В основу формування звітів по рівнях управління покладається принцип контрольованості витрат, який передбачає, що в звіті структурного підрозділу повинні відобразитися планові й фактичні величини тільки тих видів витрат, на величину яких керівник центру відповідальності може здійснювати вплив. Принцип конфіденційності передбачає: передача інформації, що представлена в управлінській звітності, повинна строго контролюватися з боку керівництва підприємства.

Не менш важливе значення у процесі складання управлінської звітності має періодичність її подання. Основним критерієм вибору періодів складання звітних форм є своєчасність надання потрібної інформації, доки вона актуальна і прийняте на основі неї рішення може запобігти розвитку негативних чи, навпаки, сприяти розвитку позитивних тенденцій. У зв'язку з тим, що на різних рівнях управління оперативність прийняття рішень різна, і періоди подання звітності відрізняються.

Контролювати діяльність центру відповідальності дає змогу відповідний бюджет. Порівняння фактичних результатів діяльності із запланованими показниками здійснюється у звіті про виконання бюджету. Звіт про виконання бюджету відповідним підрозділом автомобілебудівного підприємства можна вважати однією з форм внутрішньогосподарської звітності підприємства. Основними користувачами внутрішньогосподарської звітності за центрами відповідальності є менеджери всіх рівнів управління і персонал (адміністрація) підприємства. Ведення обліку і складання звітності за центрами відповідальності підвищує дисципліну і відповідальність менеджерів [52, с 147].

Звітну інформацію соціального характеру в Україні донедавна розглядали як саморекламу, як непотрібний атрибут гіпертрофованої західної

політкоректності. Водночас західна практика підтверджує, що процес подання користувачам інформації в такому форматі слугує підвищенню ефективності корпоративного управління, стимулюючи розвиток таких властивостей бізнесу, як прозорість, планування і реалізація стратегії, інновативність, оптимізація витрат за рахунок удосконалення бізнес-процесів.

За підтримки Програми ООН з навколишнього середовища у 1997 р. була створена Глобальна ініціатива зі звітності (Global Reporting Initiative), сферою діяльності якої є розробка стандартів звітності підприємств та покращення якості звітування у галузі стійкого розвитку. Сьогодні у світі існують три основні форми підготовки й оформлення нефінансової звітності: звіт у довільній формі; комплексний звіт за методом потрійного підсумку (Triple Bottom-Line), складений за методом Лондонської групи порівняльного аналізу (London Benchmarking Group), за методом групи корпоративного громадянства (Corporate Social Citizenship) чи за іншим подібним методом; стандартизований звіт (AA 1000, GRI, інші звіти). У травні 2010 р. в Амстердамі на конференції Глобальної ініціативи зі звітності головним питанням було саме створення інтегрованої звітності (фінансової та звітності зі стійкого розвитку), яка в межах проекту "Звітність для стійкого розвитку" оголосила про створення Міжнародного комітету з інтегрованої звітності, основними завданнями якого стали:

- 1) розробка прийнятних для всієї світової спільноти меж інтегрованої звітності, що дозволять об'єднати інформацію про економічну, екологічну і соціальну діяльність компаній в короткій, послідовній і адекватній формі;

- 2) створення умов для ефективнішого управління ризиками, стратегічного управління бізнесом, брендом і репутацією.

Існуючі глобальні виклики сучасності вимагають уточнення та вдосконалення теоретико-методологічних засад підготовки управлінської звітності для їх адаптації до сучасних потреб системи управління в контексті забезпечення користувачів якісною інформацією шляхом синергії такої звітності та створення інтегрованої (соціальної) управлінської звітності. Синергія управлінської звітності у соціальну - це підвищення ефективності

такої звітності в контексті комплексного інформаційного забезпечення її користувачів у результаті з'єднання, інтеграції окремих її складових (корпоративних, екологічних, соціальних, інноваційних, забезпечення якості та ризиків діяльності) в єдиний комплекс для прийняття економічних і соціальних рішень. Матриця складових інтегрованої внутрішньої звітності наведена у таблиці 2.1.

Правила ведення сегментарного обліку та подання сегментарної звітності наведено у МСФЗ (IFRS) 8 "Операційні сегменти" та національному П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами". Норми П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами" застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ), які: зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність; займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг); випускають продукцію (товари, роботи, послуги), щодо якої до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін.

Таблиця 2.1

Матриця складових інтегрованої та управлінської звітності

| Інформаційні потреби користувачів інтегрованої звітності | Управлінська звітність про виконання бюджетів витрат |
|--|---|
| Сучасний інструментарій управління корпоративною культурою економічного суб'єкта | Звіт про виконання бюджету корпоративних витрат |
| Інформація для прийняття екологічних рішень | Звіт про виконання бюджету екологічних витрат |
| Інформація соціального спрямування при прийнятті соціальних рішень | Звіт про виконання бюджету соціальних витрат та витрат на охорону праці |
| Інформація в управлінні ризиками економічного суб'єкта | Звіт про виконання бюджету забезпечення ризиків діяльності підприємства |
| Облікова політика в трансфертному ціноутворенні | Звіт про виконання бюджетів технологічних та дискреційних центрів витрат |
| Інформація для управління вартістю економічного суб'єкта | Звіт про виконання бюджету інноваційних витрат та витрат на забезпечення якості готової продукції |

| | |
|--|--|
| Оцінка майбутніх витрат при прийнятті управлінських рішень | Звіт про виконання бюджетів технологічних та дискреційних центрів витрат |
| Якість облікової інформації та бухгалтерського обліку | Сукупність звітів про виконання бюджетів витрат за цільовим призначенням у системі управління |
| Збалансована система показників у стратегічному управлінні економічним суб'єктом | Сукупність звітів про виконання бюджетів технологічних і дискреційних центрів витрат та витрат за цільовим призначенням у системі управління |

Згідно з Національним П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" фінансова звітність підприємств формується з дотриманням принципів: автономності підприємства; безперервності діяльності; періодичності; історичної (фактичної) собівартості; нарахування та відповідності доходів і витрат; повного висвітлення; послідовності; обачності; превалювання змісту над формою; єдиного грошового вимірника.

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження організаційно-методичних аспектів управлінського обліку витрат діяльності підприємств можна зробити наступні висновки:

1. Результати проведеного дослідження дають підстави стверджувати, що недостатня ефективність системи управління витратами підприємств зумовлена низьким рівнем організації процесу формування інформаційного забезпечення. Враховуючи важливість організації облікового процесу як складової механізму обліку витрат за центрами відповідальності, з урахуванням вимог законодавчо-нормативних актів і галузевої специфіки діяльності визначено основні підходи до формування облікової політики підприємств у частині управлінського обліку витрат, формалізованих у Положенні про облікову політику як сукупність теоретичних засад, технології обробки облікової інформації, методики обліку та організаційних процесів інформаційного забезпечення підприємства.

2. У складі методичного інструментарію управлінського обліку витрат за

центрами відповідальності описано систему бюджетування витрат як адаптованого до сучасних умов господарювання процесу прогнозування діяльності центрів відповідальності шляхом розроблення системи взаємопов'язаних бюджетів та оцінку й аналіз результатів їх виконання з метою контролю поточних завдань та коригування стратегічних цілей підприємства.

3. Одним із основних джерел інформаційного забезпечення управління є звітність, яка готується шляхом виконання спеціальних процедур обробки, групування і підрахунку та формується на завершальній стадії облікового процесу.

Отже, запропоновані розробки організаційного та методичного характеру сприятимуть підвищенню якості обліково-інформаційного забезпечення системи управління витратами підприємств.

РОЗДІЛ 3

УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ТА ОЦІНКА ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Організаційно-методична модель управлінського контролю витрат діяльності підприємства

З метою забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства, підвищення його рентабельності, збереження активів, зростання капіталу тощо необхідний чіткий механізм контролю за господарськими операціями. Ці

процеси повинні давати змогу всім учасникам системи управління отримувати та використовувати у процесі прийняття рішень достовірну фінансову інформацію, що залежить від ефективності діючої системи контролю. Вітчизняне сільське господарство переживає сьогодні значні зміни, оскільки на вітчизняний ринок активно просуваються західні корпорації. Це вимагає від керівників і фахівців забезпечення встановлення стійких позицій на ринку, що є можливим за рахунок належної організації та ефективності внутрішнього контролю.

Сучасне бачення контролю витрат як функції управління формувалося тисячоліттями і нерозривно пов'язано з виникненням, становленням і розвитком функції обліку. В умовах ринкової економіки будь-який економічний суб'єкт має свою цільову функцію, яка реалізується та досягається за допомогою ефективного управління. Однією з функцій управління окремим суб'єктом є внутрішній контроль. Дуже важливим з огляду на теорію і практику є визначення терміна "внутрішній контроль", адже від нього залежить правильне розуміння його мети, об'єктів, суб'єктів, функцій і завдань. З цього приводу в спеціальній зарубіжній та вітчизняній літературі не існує єдиної точки зору.

Аналіз наукової та економічної літератури показує, що трактування внутрішнього контролю науковцями дається по-різному проте, на нашу думку, найбільш повним є визначення: внутрішнього контролю, як постійного процесу перевірки доцільності, законності здійснення господарських операцій, ефективності діяльності підприємства, виконання управлінським персоналом своїх функцій та обов'язків з метою запобігання розкраданням, кризовим явищам та іншим негативним фактам, явищам та їх наслідкам.

На нашу думку, ефективність внутрішнього контролю діяльності підприємства визначається повнотою та якістю виконання завдань, які перед ним поставлені. Рекомендації міжнародних професійних організацій щодо оцінки ефективності внутрішнього контролю наведені у табл.3.1.

Для ефективного досягнення мети внутрішнього контролю витрат основної діяльності за центрами відповідальності підприємств необхідно вирішити наступні завдання:

- у сфері стратегічних цілей: відповідність діяльності центрів відповідальності загальній стратегії та бізнес-планам діяльності підприємства;

- у сфері оперативних цілей: раціональне та економне використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, забезпечення дотримання прогностичних (бюджетних) показників результатів без підвищення рівня ризиків понад встановлений рівень, виявлення внутрішніх резервів для підвищення ефективності системи управління витратами;

- у сфері інформаційних цілей: необхідний рівень інформаційно-облікового забезпечення бізнес-процесів господарської діяльності підприємства, достовірність і своєчасність надання облікової інформації та раціоналізація інформаційних потоків з метою прийняття управлінських рішень;

- у сфері цілей дотримання чинного законодавства: дотримання державних нормативних актів та внутрішніх регулюючих документів, що регламентують господарську діяльність підприємства, здійснення окремих технологічних і бізнес-процесів та формування витрат.

Отже, для того, щоб система внутрішнього контролю діяла ефективно, вона повинна бути оперативною, своєчасною, постійною, забезпечувати вільний обмін інформацією, що дозволить вчасно реагувати на певні ситуації. При цьому інформація повинна бути точною, надходити вчасно й доводитися до виконавців у такому вигляді, який дозволяє оперативно прийняти необхідні рішення й здійснити відповідні дії щодо вирішення того чи іншого проблемного питання.

Таблиця 3.1

Рекомендації міжнародних професійних організацій щодо порядку оцінки ефективності внутрішнього контролю

| Документ | Характеристика |
|----------|----------------|
|----------|----------------|

| | |
|--|---|
| Модель COSO | Система внутрішнього контролю визнається ефективною, якщо Рада директорів і менеджмент можуть гарантувати, що вони усвідомлюють розмір необхідних витрат і зусиль для досягнення операційних цілей організації; опублікована фінансова звітність є достовірною; діючі закони та інструкції дотримуються. |
| Рекомендації Базельського комітету банківського нагляду | 3. Визначає набір принципів, згідно з якими повинна будуватися оцінка якості систем внутрішнього контролю кредитної організації: управління та культура контролю; визнання та оцінка ризику; діяльність щодо здійснення контролю і розділення повноважень; інформація і система її передачі; моніторинг діяльності та виправлення недоліків. Відповідно до рекомендації Базельського комітету незалежний внутрішній контроль у банках повинен доповнюватися ефективною службою внутрішнього аудиту, яка належним чином оцінює контрольні системи в організації. |
| Рекомендації Інституту внутрішніх аудиторів | Критеріями ефективності системи внутрішнього контролю є наявність чітко сформульованих оперативних і довгострокових цілей і завдань та ступінь їх відповідності цілям і завданням організації; встановлення ступеня адекватності сформульованих менеджментом критеріїв, що дозволяють визначити, виконані поставлені цілі і завдання чи ні; відповідність кількісних показників діяльності організації передовим підприємствам з того ж напрямку. |
| Рекомендації Асоціації аудиту та контролю інформаційних систем | Для оцінки системи внутрішнього контролю Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем проводить перевірку інформації, що публікується, фінансової звітності, яка повинна бути відповідно підготовленою та достовірною; перевірку дотримання організацією діючих законів та інструкцій, а також перевірку наявності адекватної доступності інформації й системи її передачі. |

В системі повинен бути налагоджений тісний зв'язок між тими, хто встановлює планові завдання, й тими, хто повинен їх виконувати.

Важливе значення у процесі контролю господарських систем, мають принципи, обов'язкове дотримання яких впливає на досягнення мети та вирішення завдань, сформульованих суб'єктом управління або суб'єктом контролю. Визначення принципів як базових правил наукового пізнання та суцільне і повне їх дотримання дозволяє при проведенні експерименту перевірити "життєвість" тієї або іншої наукової гіпотези. Принципи є також важливими при реалізації надбань теорії та у практичній діяльності

підприємства. В результаті дослідження системи внутрішнього контролю більшістю вітчизняних науковців виділено основні його принципи: системної впорядкованості організації контролю; наближення контролю до об'єкта; ієрархічності контролю; делегування повноважень і відповідальності; взаємодії з іншими функціями; доцільності взаємодії елементів функції контролю.

Система внутрішнього контролю повинна мати не формальний, а реальний і систематичний характер. Ознаками такого контролю є: систематичний контроль усієї фінансово-господарської діяльності підприємства, оперативний контроль за використанням матеріальних, фінансових і трудових ресурсів з боку керівників структурних підрозділів (центрів відповідальності); контроль базується на точній оцінці, об'єктивних вимірниках, який здійснюють керівник підприємства, його заступник, головний бухгалтер, бухгалтери та інші фахівці апарату управління; встановлення зворотного зв'язку з контрольованим об'єктом (керівники структурних підрозділів (центрів відповідальності) звітують перед керівництвом про усунення недоліків, а керівництво вживає заходів для впливу на осіб, винних у негативних наслідках); затвердження систем внутрішнього контролю в обліковій політиці, що передбачає графік документообігу; посадові інструкції менеджерів усіх рівнів; узагальнення результатів контролю.

Передумовою ефективного розвитку підприємств є функціонування системи управлінського контролю. Слід зазначити, що рівень складності контролю у системі управління витратами залежить від: галузевих технологічних особливостей діяльності підприємств, їх організаційної структури; обсягів діяльності; рівня організації бухгалтерського обліку тощо.

Слід зауважити, що контроль на рівні окремих бізнес-одиниць, структурних підрозділів і центрів відповідальності, який у вітчизняній науковій літературі називається внутрішнім або внутрішньогосподарським, в зарубіжних джерелах визначається неоднозначно. Контроль (control) - слово, яке в англійській мові має досить широкий діапазон значень: від "управляти", "регулювати" до "перевіряти", "інспектувати". Звідси й випливають численні розбіжності і непорозуміння в перекладах зарубіжної англійської літератури,

ознайомлення з якою призводить часом до неоднозначного уявлення про те, що таке контроль на рівні центрів відповідальності.

Якщо спочатку управлінський контроль вважався пріоритетною функцією менеджменту середньої ланки, то в 90-х роках його сфера всередині підприємства значно розширилася. У сучасних умовах функція управлінського контролю не повинна більш належати виключно середній ланці управління, а повинна бути представлена на всіх рівнях [75,76,77]. Таким чином, стратегічний контроль здійснюється вищим керівництвом, операційний контроль - керівниками низових ланок, а сучасний управлінський контроль охоплює всі рівні управління. На думку багатьох фахівців, управлінський контроль в інтерпретації перших його дослідників є занадто зосередженим на методичних прийомах контролю на підставі облікової інформації.

Зупинимося на головних недоліках управлінського контролю, які вимагають виправлення шляхом впровадження нових методологічних концепцій:

1. Управлінський контроль може надавати неадекватну інформацію для прийняття рішень. Основу для прийняття рішень у системі управління підприємством становить інформація про витрати, доходи і фінансові результати. Однак, зазначені фінансові показники відображають результати минулої діяльності, що може призвести до виникнення протиріч зі стратегічними цілями підприємства.

2. Управлінський контроль не відповідає вимогам сучасних стратегій розвитку. Концентрація на фінансових вимірниках призводить до ігнорування компаніями нефінансових показників, таких як ступінь задоволення клієнтів, якість продукції, ритмічність і гнучкість виробництва, впровадження нових продуктів, рівень професіональних навичок персоналу тощо.

3. Управлінський контроль схиляється до короткострокового горизонту рішень і оптимізації, оскільки не підтримує ухвалення довгострокових стратегічних рішень (наприклад, може ініціювати скорочення витрат на дослідження та навчання персоналу або відмову від стратегічно важливих інвестиційних проектів, виходячи з необхідності підтримання відповідного

рівня фінансових результатів у короткостроковому періоді).

4. Управлінський контроль надає нерелевантну інформацію щодо розподілу непрямих витрат. Контроль за рівнем витрат не зосереджується на аналізі причин і підстави здійснення (виникнення) витрат, а фіксує лише їх за місцями виникнення і центрами відповідальності. Традиційні способи розподілу непрямих витрат також застаріли, оскільки за останні роки істотно змінилося співвідношення між прямими і непрямими витратами за рахунок збільшення частки останніх.

5. Управлінський контроль приділяє недостатньо уваги зовнішньому бізнес-середовищу. Фінансові показники, домінуючі в традиційному управлінському контролі, не можуть використовуватися в якості індикаторів раннього попередження про зміни, що відбуваються в галузі і безпосередньо у бізнес-середовищі підприємства. Фінансові коефіцієнти, популярні в традиційних системах управлінського контролю, в основному орієнтуються на вивчення внутрішніх факторів і, на жаль, не дозволяють коректно порівнювати показники підприємства з показниками конкурентів, хоча ця інформація не менш важлива, ніж зіставлення досягнутих результатів з поставленими цілями.

Об'єкт управлінського контролю - це сукупність економічно однорідних показників, контроль яких на різних рівнях управління здійснюється за допомогою єдиного інформаційного забезпечення та відповідних методичних прийомів.

До складу інформаційних джерел управлінського контролю витрат діяльності підприємств за центрами відповідальності належать:

- 1) державні нормативно-правові акти та внутрішні регулюючі документи підприємства, що регламентують методику обліку витрат;
- 2) внутрішні регламентні документи підприємства, що регулюють організацію управлінського і внутрішнього контролю;
- 3) облікова політика підприємства, формалізована у положенні (наказі) про облікову політику підприємства;
- 4) первинні документи формування витрат відповідно до галузевої спрямованості підприємства, що юридично підтверджують факт здійснення

господарських операцій та здійснюють їх облікову оцінку;

5) облікові реєстри відповідно до обраної підприємством форми обліку як метод облікового відображення витрат діяльності підприємства у системі балансових і позабалансових рахунків;

6) бюджети витрат діяльності підприємства за технологічними і дискреційними центрами витрат та за їх цільовим призначенням у системі управління підприємством як метод прогнозування основних показників операційної діяльності підприємства;

7) внутрішня управлінська звітність про виконання бюджетів витрат, фінансова та інтегрована звітність як сукупність основних показників діяльності підприємства, узагальнених для задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх потреб користувачів для прийняття ефективних управлінських рішень;

8) узагальнюючі документи результатів попереднього управлінського (внутрішнього) контролю як джерело індикативних показників можливих порушень та негативних відхилень від заданих параметрів, виявлених за результатами попередніх періодів.

Контрольні функції суб'єктів управлінського контролю витрат за центрами відповідальності підприємств наведені у табл. 3.2.

Для виконання функцій управлінського контролю витрат підприємств пропонуємо використовувати такі методичні прийоми контролю: органолептичні (контрольні заміри робіт, вибіркові та суцільні спостереження, технологічний і хіміко-лабораторний контроль, експертиза проектів і бюджетної документації, експеримент), розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи) та документальні.

Під процедурою внутрішнього контролю слід розуміти послідовність виконання певних робіт, які конкретизують застосування методичних прийомів внутрішнього контролю. Всі процедури, які використовуються у ході процесу внутрішнього контролю, можна поділити на організаційні, методичні й технічні. Є стандартний набір прийомів внутрішнього контролю, що

розглядаються як методичний інструментарій контролю. Специфіка об'єктів внутрішнього контролю зумовлює необхідність використання прийомів у певній послідовності, тобто формує набір процедур.

Таблиця 3.2

Матриця повноважень суб'єктів управлінського контролю витрат діяльності підприємств

| № з/п | Рівень управління підприємства | Суб'єкт контролю | Контрольні повноваження |
|-------|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Вищий рівень управління (стратегічна спрямованість прийняття рішень) | Загальні збори учасників (власників, акціонерів) | 1. Визначення основних напрямів діяльності підприємства. 2. Обирання або призначення складу керівних та контролюючих органів підприємства. |
| | | Уповноважений орган або посадова особа, що здійснює керівництво та контроль за діяльністю підприємства | 1. Здійснення організації господарської діяльності підприємства. 2. Контроль за витрачанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. 3. Координація та контроль діяльності центрів відповідальності всіх рівнів управління. |
| 2 | Середній рівень управління (тактична (управлінська) спрямованість прийняття рішень) | Головний бухгалтер (фінансовий директор) | 1. Організація роботи обліково-фінансових структурних підрозділів підприємства. 2. Розробка облікової політики підприємства та контроль за її дотриманням. |
| | | Фінансова бухгалтерія | 1. Контроль правильності документального оформлення господарських операцій щодо формування витрат. 2. Контроль за дотриманням чинного законодавства щодо здійснення витрат діяльності. 3. Відображення витрат у системі бухгалтерського обліку. 4. Розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності підприємства. |
| | | Управлінська бухгалтерія | 1. Контроль за виконанням бюджетів витрат. 2. Аналіз відхилень фактичних показників від бюджетних. 3. Оцінка діяльності центрів відповідальності. 4. Складання внутрішньої управлінської та інтегрованої звітності. |
| | | Фінансово-економічний структурний підрозділ | 1. Складання бюджетів витрат. 2. Аналіз фінансово-господарської діяльності. 3. Виявлення резервів підвищення ефективності виробництва і зростання рентабельності. |

Закінчення табл. 3.2

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|

| | | | |
|---|--|--|--|
| | | Структурний підрозділ внутрішнього контролю (аудиту) | 1. Контроль за дотриманням чинного законодавства при здійсненні господарських операцій щодо формування витрат підприємства. 2. Контроль за виконанням бюджетів витрат. 3. Розробка пропозицій щодо виявлених відхилень фактичних показників від бюджетних. |
| | | Юридичний структурний підрозділ | 1. Розробка внутрішніх регулюючих документів щодо функціонування центрів відповідальності та функціонування структурного підрозділу управлінського (внутрішнього) контролю. 2. Контроль за дотриманням чинного законодавства при здійсненні господарських операцій щодо формування витрат підприємства. |
| 3 | Нижчий рівень управління (оперативна спрямованість прийняття рішень) | Керівник технологічного центру витрат | 1. Контроль за дотриманням чинного законодавства при здійсненні господарських операцій щодо формування витрат підприємства. |
| | | Керівник дискреційного центру витрат | 2. Контроль за виконанням бюджетів витрат центру відповідальності. |

У межах методичного інструментарію управлінського контролю витрат у сучасних умовах діяльності підприємств автомобілебудування, що значно підвищуватимуть ефективність їх господарювання, слід відзначити відомі у зарубіжній практиці методи обліку систем відповідальності (Systems of mutual accountability), збалансовану систему показників (Balanced Scorecard - BSC) та систему винагород за досягнуті результати (Performance-related rewards).

До методів узагальнення та реалізації результатів управлінського контролю, на нашу думку, слід віднести: групування проміжних результатів у внутрішніх робочих документах (хронологічне, систематизоване, хронологічно систематизоване), аналітичне групування недоліків; узагальнене групування результатів контролю; розробка пропозицій щодо усунення недоліків; реалізація пропозицій за виявленими недоліками.

Моніторинг результатів усунення виявлених недоліків за допомогою інструментарію управлінського контролю - це контроль за виконанням прийнятих рішень за різними рівнями управління підприємством [45, с. 23].

Як функцію управління витратами управлінський контроль, як і внутрішній, залежно від часу проведення доцільно поділяти на попередній, поточний (оперативний) і подальший (наступний, узагальнюючий), який може бути документальним і фактичним.

Попередній контроль має місце на етапі, що передує прийняттю

управлінських рішень і здійсненню господарських операцій. Управлінський персонал та головний бухгалтер (фінансовий директор) реалізують попередній контроль шляхом візування договорів і угод на отримання й витрачання матеріальних цінностей, виконання робіт і надання послуг; підготовки наказів про встановлення працівникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати і про преміювання працівників підприємства тощо. Попередній контроль необхідний на всіх рівнях управління. Мета попереднього контролю - попередити протизаконні дії посадових осіб, протизаконні та економічно недоцільні господарські операції; забезпечити економне й ефективне витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; не допустити непродуктивних витрат.

Метою поточного (оперативного) контролю стосовно витрат діяльності є виявлення у процесі господарських операцій негативних відхилень від прогнозних (бюджетних) показників витрат, а також пошук резервів їх зниження та забезпечення зростання ефективності виробництва. Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попереднім, що має важливе значення для попередження непродуктивних витрат, запобігання можливим розкраданням і втратам матеріальних ресурсів підприємства.

Подальший (наступний, узагальнюючий) контроль здійснюється після здійснення господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, облікових регістрах та у внутрішній управлінській і фінансовій звітності. Мета такого контролю - перевірка доцільності й законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків при здійсненні господарських операцій, порушень і зловживань, якщо вони були допущені. Зазначений вид контролю допомагає виявити і мобілізувати резерви для подальшого покращення всіх виробничих та економічних показників. Поєднання всіх вищевказаних видів контролю в єдину систему дозволяє досягти найкращих результатів. Особливо важливим є здійснення оцінки результатів контролю, використання рекомендацій керівництва щодо усунення недоліків та врахування їх у майбутній господарській діяльності.

Документальний контроль полягає у встановленні достовірності й

законності господарських операцій за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вони знайшли відображення. При проведенні фактичного контролю кількісний і якісний стан об'єктів, які перевіряються, встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного їх стану.

Особливістю управлінського контролю є його здійснення на підприємстві безперервно, що дозволяє своєчасно виявити систематичні недоліки у роботі персоналу та попередити їх появу в майбутньому. Управлінський контроль витрат є системним і суворо документальним, безперервним, універсальним (суцільним) методом управління.

Отже, за результатами дослідження виявлено ряд проблемних питань внутрішнього контролю витрат діяльності підприємств теоретичного і практичного характеру та встановлено, що існуюча система організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю не у повній мірі відповідає сучасним вимогам господарювання. Ефективно організована система управлінського контролю та налагоджена методика його здійснення дозволяють оперативно виявити відхилення від нормативно закріплених та бюджетних (прогнозних) показників витрат діяльності та вжити відповідних заходів щодо запобігання їм у наступних періодах діяльності. В умовах розробленої організаційно-методичної моделі управлінського контролю витрат підприємств за центрами відповідальності систематизовано об'єкти, процедури, контрольні операції, структуровано джерела інформації та розподілено функціональні обов'язки з внутрішнього контролю у системі управлінського обліку витрат між окремими центрами витрат та менеджерами різних рівнів управління.

3.2. Контроль за виконанням бюджетів витрат та оцінка діяльності центрів відповідальності

Удосконалення системи управління витратами на засадах бюджетування дозволяє розробити оптимальну концепцію ведення бізнесу для підприємства,

довести прогностичні показники до відома всіх виконавців завдяки узгодженню бюджетів з центрами відповідальності, значно спростити процедуру контролю за рівнем витрат підприємства та, як наслідок, на якісно новому рівні організувати рух фінансових потоків підприємства. Застосування на вітчизняних підприємствах ефективних бюджетних систем вимагає формування певних передумов (організаційних, економічних, соціальних, технічних тощо), врахування специфіки функціонування підприємств та сприяє вирішенню низки існуючих проблем з метою забезпечення раціонального управління ресурсами підприємства та їх цільового використання, вдосконалення управління грошовими потоками для підтримання необхідного рівня платоспроможності, прийняття більш обґрунтованих управлінських рішень тощо. Питання, пов'язані з дослідженням організації контролю за виконанням бюджетів, аналізу відхилень та ухвалення управлінських рішень, у науковій літературі розроблено недостатньо. Для ухвалення управлінських рішень підприємства використовують різні способи отримання інформації з метою впливу на ефективність роботи та фінансові результати. Процес управління витратами їх діяльності складається з трьох послідовних хронологічних стадій: прогнозування показників (бюджетування); контроль досягнення прогностичних показників; оцінка досягнення прогностичних (бюджетних) показників.

Бюджетне управління, крім організації роботи щодо формування бюджетів, передбачає також організацію системи щодо збору, накопичення інформації з подальшою її обробкою, аналізом визначення відхилень, аналізом причин і ухвалення рішень на основі результатів аналізу. Управління за відхиленнями забезпечує контроль витрат шляхом порівняння фактичних і прогностичних (бюджетних) результатів, виявлення відхилень та їх усунення. Схеми такого управління відомі як контрольні системи зворотного зв'язку, які припускають спостереження за досягнутими і прогностичними результатами й прийняття у разі необхідності дій з усунення відхилень. Центри відповідальності за цих умов є формою локалізації витрат. Організація та створення центрів відповідальності за витратами передбачає нормування, прогнозування, облік та аналіз витрат з метою здійснення контролю за

показниками певного структурного підрозділу, а саме: виявлення, накопичення та аналіз відхилень від бюджетних показників у процесі господарської діяльності.

Оперативний контроль за виконанням бюджетів витрат дозволяє ухвалювати обумовлені й функціонально спрямовані рішення щодо ціноутворення, аналізу безбитковості, планування кількості й асортименту продуктів, визначення структури продуктів із урахуванням лімітів, реструктуризації бізнесу, здійснення капітальних вкладень тощо. У науковій літературі розрізняють п'ять основних сфер контролю для керівників (менеджерів): контроль прийнятих допусків; контроль цілей - пріоритетних напрямів роботи; контроль планів; контроль ресурсів; контроль звичайних напрямів роботи.

Контроль виконання бюджетів необхідно здійснювати як на рівні управлінського апарату, так і у структурних підрозділах (центрах відповідальності). За допомогою дієвого контролю можна виявити "вузькі місця", визначити внутрішні резерви та підготувати рекомендації щодо їх усунення. Організація контролю виконання бюджетів витрат передбачає послідовність виконання етапів: ідентифікацію фактичних даних, аналіз відхилень фактичних результатів від прогнозних, узагальнення та використання результатів контролю, розробку заходів щодо коригування бюджетів і контроль виконання скоригованих бюджетів витрат.

Суть простого аналізу відхилень полягає у тому, що система контролює стан виконання бюджету шляхом зіставлення показників бюджету з фактично отриманими. Якщо відхилення має істотний характер, то менеджер приймає рішення про внесення коригувальних дій щодо оптимізації показників бюджету на майбутні періоди. Критерій істотності відхилень визначається характером відхилень та впливом на результативні показники діяльності підприємства: прибуток, грошовий потік тощо.

Аналіз відхилень, орієнтованих на наступні управлінські рішення, передбачає більш детальний факторний аналіз впливу встановлених відхилень на результативні показники. Методика аналізу передбачає встановлення всіх

факторів, що впливають на результативний показник; визначення загального відхилення фактичного розміру досліджуваного показника від запланованого; кількісну оцінку впливу факторів на формування фактичного значення результативного показника; формування таблиці пріоритетів впливу факторів на результативний показник; формування висновків та рекомендацій щодо управлінських рішень, направлених на виконання бюджетних показників. Аналіз відхилень в умовах невизначеності здійснюється, як правило, за допомогою імітаційного моделювання. Всі параметри діяльності при цьому задаються інтервалами невизначеності. Якщо фактичне значення результативного показника відповідає обчисленому інтервалу невизначеності, то виконання бюджету є успішним. Для спрощення обґрунтування управлінських рішень за розглянутим підходом рекомендовано використовувати спеціальні програмні продукти.

Стратегічний підхід до аналізу відхилень передбачає вибір процедур коригувальних дій відповідно до загальної стратегії діяльності підприємства. Для забезпечення контролю виконання бюджетних показників доцільно використовувати методи контролю відхилень фактичних результатів від прогнозних, які базуються на методах аналізу (трендового, факторного, кореляційно-регресійного тощо), синтезу, порівняння, групування, огляду, експертних оцінках тощо. При цьому необхідно використовувати методи горизонтального контролю (динамічного (оцінювання та порівняння бюджетних показників за декілька періодів), звітно-планового (оцінювання рівня виконання бюджетних показників у порівнянні з запланованими) та вертикального контролю (передбачає оцінювання структури бюджетів за витратною та дохідною частинами).

Третій етап передбачає перехід до системи порівняльного контролю як обов'язкове оперативне документування результатів ресурсоспоживання за допомогою спеціальних документів. Наявність такої інформації дозволяє вживати заходи з усунення небажаних відхилень та розвивати тенденції, які сприятимуть зниженню рівня витрат.

Четвертий етап передбачає розробку заходів щодо коригування бюджету

певного виду витрат або центру відповідальності. Ключовим завданням контролю виконання бюджету на цьому етапі є привернути увагу менеджера до тих відхилень від бюджету, які вимагають його оперативного реагування. Усунення таких відхилень сприятиме управлінню за відхиленнями, при якому менеджер концентруватиме увагу лише на суттєвих відхиленнях від бюджету та певною мірою не звертатиме увагу на відхилення у межах допустимих норм. Як правило, підприємства розробляють регламенти прийняття рішень із контролю виконання бюджету в розрізі центрів відповідальності.

У межах п'ятого етапу контроль виконання скоригованих бюджетів здійснюється за послідовністю попередніх чотирьох етапів. Ефективність процесу бюджетування значно підвищується при запровадженні комплексної автоматизованої системи бюджетного планування діяльності підприємства, що дозволяє максимально оперативно отримувати інформацію про виконання бюджету і, відповідно, вносити необхідні корективи до бюджетів з метою підвищення ефективності оперативного управління фінансовими ресурсами підприємства, прикладом якої є ERP (Enterprise Resource Planning).

Однією з найбільш значних функцій ефективно реалізованої системи бюджетування на підприємстві є, перш за все, функція аналізу відхилень фактичних показників від планових, у процесі якого виявляються величини відхилень і причини їх виникнення. Виявлені відхилення між бюджетними показниками та фактичними є базою для оцінки діяльності кожного центру відповідальності за підсумками бюджетного періоду і прийняття регулюючих рішень. Слід зазначити, що важливість обліку та аналізу відхилень зумовлена тим, що нормативні показники встановлюються з урахуванням існуючої технології та організації виробництва, продуктивності праці, кваліфікації працівників, тарифних угод, динаміки цін тощо, а фактичні витрати виникають у процесі господарської діяльності та є безповоротним явищем (табл. 3.3). Облік відхилень здійснюється з метою забезпечення керівників виробництва своєчасною інформацією про обсяги, причини, винуватців додаткових, не передбачених нормами витрат, а також вживання необхідних заходів для запобігання негативним відхиленням або в разі економії витрат - з метою

поширення передового досвіду.

Аналіз відхилень фактичних результатів від бюджетних залежно від потреб менеджерів має різний ступінь деталізації. Він необхідний як для оцінки результатів діяльності центрів відповідальності й підприємства у цілому, так і для вироблення управлінських рішень, спрямованих на вдосконалення їх роботи.

Аналіз відхилень проводять за трьома рівнями.

Перший рівень аналізу відхилень: порівняння фактичних даних із показниками статичного бюджету.

Другий рівень аналізу: порівняння фактичних даних із інформацією гнучкого бюджету. Гнучкий бюджет передбачає перерахунок планових показників на фактичний обсяг продажу і допомагає менеджерам виключити при проведенні аналізу вплив чинника обсягу.

Таблиця 3.4

Класифікація відхилень фактичних показників витрат від бюджетних показників

| № з/п | Класифікаційна ознака | Види відхилень |
|-------|---|--|
| 1 | Залежно від місця виявлення | - залежні від діяльності виробничих підрозділів; - незалежні від діяльності виробничих підрозділів; |
| 2 | За характером оформлення | - документально оформлені; - розраховані; - невраховані; |
| 3 | За суб'єктивністю оцінки | - позитивні; - негативні; |
| 4 | Залежно від сфери повноважень менеджера | - підконтрольні; - непідконтрольні; |
| 5 | Для прийняття управлінського рішення | - суттєві; - несуттєві. |

Отримавши у результаті аналізу другого рівня більш детальну і коректну інформацію, менеджер центру витрат може її деталізувати і виявити характер, причини і винуватців відхилень, щоб не допустити несприятливих відхилень у

майбутньому. Зазначену інформацію можна отримати, здійснивши аналіз відхилень третього рівня. Третій рівень аналізу: деталізація відхилень. На цьому рівні аналізу виробляють порівняння фактичних даних із інформацією гнучкого бюджету, причому при порівнянні фактичних і бюджетних даних краще використовувати нормативний рівень планованих витрат як більш точних, що дозволяють отримувати об'єктивні гнучкі бюджети.

Облік відхилень від норм - це найскладніший елемент у побудові та організації нормативного обліку. Складним є не сам факт виявлення і фіксації відхилень від норм, а їх облік на всіх етапах і фазах під час технологічного процесу від моменту виявлення відхилень і реєстрації у первинних документах до включення їх до собівартості одиниці виду продукції. Проведення такого аналізу є фундаментальним для подальшого планування, нормування, розробки концепції усунення негативних відхилень, дані аналізу є підставою для розробки положень щодо стимулювання керівників центрів відповідальності. Для побудови обліку відхилень від норм потрібно вирішити низку методологічних і організаційних питань, до яких належать:

1. Розроблення класифікатора видів, причин і винуватців відхилень.
2. Визначення методів виявлення відхилень.
3. Відбір носіїв інформації про відхилення від норм.
4. Розроблення методики обліку відхилень за центрами затрат.
5. Облік відхилень у системі рахунків управлінського обліку.
6. Розроблення методики розрахунку частки відхилень у собівартості калькуляційної одиниці продукції.

Побудова обліку відхилень від норм потребує їх класифікації за різними ознаками: видами витрат, причинами, винуватцями, місцем виникнення тощо. Розрізняють позитивні та негативні відхилення (не слід ототожнювати з додатними та від'ємними відхиленнями). Позитивні відхилення від норм виникають внаслідок порушень технології, організації та управління виробництвом (наприклад, використання неякісного інструменту, заміна матеріалів, перевитрати внаслідок вимушених зупинок обладнання). Негативні відхилення пов'язані з економією різних видів матеріальних ресурсів у

результаті раціональнішого їх використання та впровадження сучасних прогресивних технологій без погіршення якості продукції.

Підконтрольні відхилення - це відхилення, які менеджер певного рівня управління може контролювати або іншим чином на них впливати. Відповідно, непідконтрольні відхилення не можуть контролюватися менеджером зазначеного рівня управління.

Для прийняття управлінських рішень важливою є класифікація відхилень на суттєві та несуттєві. Це пояснюється тим, що суттєву економію можна отримати лише за відхиленнями, які займають значну питому вагу. Для досягнення максимального ефекту відхилення повинні перебувати під контролем керівників структурних підрозділів, тобто стати підконтрольними. На практиці керівництво підприємства самостійно визначає рівень суттєвості залежно від ступеня ефективності системи контролю. Періодичність контролю залежить від періодичності розрахунку відхилень за витратами. На основі проведених розрахунків і виявлених відхилень керівникам підприємства надається підсумкова інформація.

Таким чином, алгоритм процесу управління витратами на основі контролю за відхиленнями передбачає: розрахунок рівня витрат за складовими; зіставлення нормативного показника рівня витрат із фактичним; формування звіту щодо відхилень для керівника підприємства та керівників підрозділів із відокремленням пріоритетності питань; визначення причин відхилень та їх взаємозв'язок між підрозділами; формулювання і розгляд пропозицій керівників підрозділів щодо запобігання негативним відхиленням.

Аналіз наявних науково-методичних підходів до методологічного процесу управління діяльністю підприємства свідчить про наявність окремих недоліків у використанні існуючих методів управління, а саме:

- 1) застосування декількох методів одночасно потребує особливої уваги та спеціальної системи контролю за їх ефективністю;
- 2) недостатньо кваліфіковане використання обраних методів може спричинити невідповідність між метою управління та засобами її досягнення;
- 3) кожен метод має аспектний характер;

4) метод містить обмежений або надмірний перелік оцінних показників діяльності підприємства з високим рівнем кореляційних зв'язків між окремими показниками;

5) збільшення апарату управління для видання й реалізації численних індивідуальних актів управління;

6) великі потоки інформації ускладнюють своєчасний аналіз їх змісту й обробку, в результаті чого можуть з'явитися помилкові рішення;

7) втрата самостійності нижчих ланок управління [90, с. 475].

Внаслідок чого, сьогодні до найважливіших напрямів удосконалення методів управління слід віднести:

1) розвиток методології вибору методів управління у процесі формування управлінських рішень;

2) розробку шляхів і напрямків подальшого поширення методів управління для різних рівнів управління;

3) визначення сфери ефективного використання конкретних методів управління;

4) розробку методів контролю та оцінки ефективності використання методів управління;

5) організацію систематичного аналізу й узагальнення практики використання методів управління.

У сучасних складних економічних умовах функціонування вітчизняні підприємства відчувають потребу в нових методах управління. Протягом останніх десятиліть спостерігаються зміни у методах управління підприємством, тоді як методичні підходи до оцінки діяльності залишаються тими ж. Класично склалося, що оцінка результатів діяльності підприємства орієнтується на фінансові показники діяльності, що є істотним її недоліком. Підприємствам необхідна система оцінки, здатна збалансовано та адекватно відображати траєкторію руху в досягненні цілей стратегії розвитку, достовірно діагностувати зрушення та зміни, що відбуваються на підприємстві. Система оцінки повинна містити важелі управління діяльністю підприємств. Впровадження збалансованої системи показників як нового методу управління

здатне активізувати функції управління, які спрямовані на вирішення наявних економічних проблем кожного окремого підприємства

Основні показники оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності на думку більшості зарубіжних і вітчизняних вчених наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Показники оцінки діяльності центрів відповідальності

| Тип центру відповідальності | Показники | Формула для розрахунку |
|-----------------------------|----------------------------------|--|
| Центр інвестицій | Рентабельність інвестицій | $ROI = (\text{дохід} - \text{вартість проданих товарів}) : \text{вартість проданих товарів}$ |
| | Обсяг інвестицій | $OI = \text{Чисті інвестиції} + \text{Амортизаційні відрахування}$ |
| | Період окупності інвестицій | $PP = \text{обсяг інвестицій по проекту} : \text{річна сума грошових надходжень від реалізації інвестиційного проекту.}$ |
| Центр прибутку | Чистий прибуток | $ЧП = \text{Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)} - \text{Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)} + \text{Інші операційні доходи} - \text{Адміністративні витрати} - \text{Витрати на збут} - \text{Інші операційні витрати} + \text{Дохід}$ |
| | Рентабельність продажу | $ROS = \text{чистий прибуток} : \text{доходи від реалізації без податків, які включаються в ціну продукції} * 100\%$ |
| | Рентабельність продукції | $\text{Рентабельність продукції} = \text{Прибуток} : \text{Собівартість} * 100\%$ |
| | Рентабельність активів | $РА = \text{чистий прибуток} : \text{середню величину активів за „ період} * 100\%$ |
| | Рентабельність власного капіталу | $ВВК = \text{чистий прибуток} : \text{середньорічну вартість і власного капіталу} * 100\%$ |
| Центр витрат | Прямі витрати | $ПВ = \text{прямі матеріальні витрати} + \text{прямі витрати на оплату праці} + \text{інші прямі витрати}$ |
| | Непрямі витрати | $\text{Витрати на управління та обслуговування процесу виробництва}$ |
| | Виробнича собівартість продукції | $ВСП = \text{прямі витрати} + \text{розподілені змінні загальновиробничі витрати} + \text{розподілені постійні загальновиробничі витрати}$ |
| | Постійні витрати | $ПстВ = \text{адміністративні витрати} + \text{витрати на збут} + \text{інші операційні витрати}$ |

Однак, на нашу думку, перелічених економічних показників ефективності діяльності центрів відповідальності щодо формування витрат в умовах

бюджетних відхилень недостатньо.

Отже, викладене вище переконливо свідчить про своєчасну доцільність вибору збалансованої системи показників як нового методу управління для вирішення оперативних, тактичних та стратегічних завдань на автомобілебудівних підприємствах у сучасних трансформаційних умовах розвитку економіки України. Саме такий підхід в управлінні підприємствами змістовно, спрямовано та організаційно обумовлює розробку об'єктивної основи оцінки їх діяльності.

Основними принципами формування збалансованої системи показників оцінки центрів витрат, на нашу думку, повинні бути:

- принцип узгодженості показників, який інтегрує чотири складові збалансованої системи показників;
- традиційні фінансові параметри й фактори прямого та непрямого впливу, ефективність роботи з клієнтами, оптимальність внутрішніх бізнес-процесів і загальна компетентність персоналу в своїй галузі;
- принцип адаптивності, який характеризується гнучкою зміною, швидким пристосовуванням до цілей, що обновляються, і завданнями підприємства, змінами у зовнішньому економічному середовищі, у внутрішніх умовах своєї власної діяльності;
- принцип ефективності - це результативність процесу, що визначається як відношення результату до витрат, які обумовили його одержання;
- принцип гнучкості, який характеризується мобільністю системи, її здатністю швидко реагувати на зміни зовнішнього середовища.

Під час формування системи показників оцінки центрів витрат доцільно дотримуватися, на нашу думку, наступних вимог[10]:

- 1) адекватність системи показників завданням дослідження;
- 2) можливість чіткого визначення алгоритмів розрахунку показників діяльності, що забезпечує тотожність розуміння їх економічної сутності та тлумачення фахівцями-експертами;
- 3) охоплення показниками найважливіших характеристик системи

підприємства (центрів відповідальності);

4) наявність інформаційного забезпечення для кількісного визначення показників, проведення динамічного та порівняльного аналізу в межах системи підприємства (центрів відповідальності);

5) оптимальна кількість показників;

6) можливість чіткого визначення реперних значень показників, тобто фазових змін величин ознак діяльності підприємства у цілому та центрів відповідальності.

Закордонна практика оцінки центрів відповідальності свідчить, що величезна кількість деталізованих показників знижує корисність збалансованої системи показників у цілому, тому рекомендують для кожної з чотирьох складових як оптимальну наступну кількість показників [34, с. 134]:

- фінансова складова: чотири-п'ять (22%);
- маркетингова складова: чотири-п'ять (22%);
- складова внутрішніх бізнес-процесів: вісім-десять (34%);
- складова якості та розвитку персоналу: чотири-п'ять показників (22%).

Збалансованість системи показників полягає у дії механізму взаємозв'язку між кількісними та якісними показниками, стратегічним і операційним рівнями управління, минулими й майбутніми результатами, а також між внутрішніми й зовнішніми аспектами діяльності підприємства. Процес знаходження збалансованості пов'язаний із досягненням тісної погодженості між особистими й організаційними цілями[12].

Отже, за результатами дослідження на основі збалансованої системи показників діяльності підприємства в цілому розроблено систему оцінки центрів витрат підприємств автомобілебудування як систему поточного і стратегічного управління центром відповідальності на основі виміру та оцінки його ефективності у сукупності показників, що враховують фінансові (економічні) й маркетингові складові та складові внутрішніх бізнес-процесів, якості й розвитку персоналу.

3.3. Економічний механізм оптимізації витрат в процесі управління діяльністю підприємства

Сучасні умови господарювання та підвищення ролі новітніх технологій у світі висувають нові вимоги до системи управління витратами. Все частіше необхідність зменшення собівартості продукції (або послуг) та зміцнення конкурентних позицій підприємства на ринку змушують підприємства шукати нові шляхи й методи оптимізації витрат операційної діяльності та економії ресурсів.

Сучасні методи оптимізації витрат повинні бути гнучкими, простими у використанні, надавати в оперативному порядку необхідну для прийняття управлінських рішень інформацію. При цьому оперативність інформації є дуже важливим аспектом, оскільки своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий тільки при такій організації обліку, при якій причини змін собівартості продукції, допущення перевитрат і отримання економії розкриваються не тільки шляхом аналізу звітних калькуляцій, але й у процесі господарської діяльності на підставі первинної документації та поточних облікових записів [32].

Для вирішення проблем оптимального управління витратами використовуються економіко-математичні моделі взаємозв'язку чинників, що впливають на розмір витрат та їх вплив на фінансові результати діяльності підприємства. Математичне моделювання процесу управління витратами дає можливість правильно і своєчасно визначати оптимальну стратегію управління ними. Дослідження процесів математичного моделювання витрат діяльності підприємства дає змогу одержати характеристики реального вартісного показника впливу факторів. Тип математичної моделі залежить як від природи системи, так і від завдань дослідження. У загальному випадку математична модель витрат містить опис множини можливих станів та закон їх переходу взаємозв'язків від з одного стану до іншого (закон функціонування) (рис. 3.1).

Теоретико-аналітичні приклади економіко-математичних моделей витрат можуть бути призначені для дослідження як різних функціональних складових виробничо-технологічної структури, так і його окремих частин (моделі всієї економіки в цілому та її підсистем - секторів, галузей, регіонів, комплексів моделей виробництва, споживання, формування та розподілу прибутків, трудових ресурсів, ціноутворення, фінансових зв'язків тощо).

Етапи економіко-математичного моделювання перебувають у тісному взаємозв'язку, зокрема можуть існувати зворотні зв'язки між етапами (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Процес оптимізації витрат діяльності підприємств

Особливості витрат як об'єкта управління полягають в їхній різноманітності, постійній зміні під впливом зовнішнього та внутрішнього

середовища, різній динаміці у різні періоди часу. Все це призводить до ускладнення точного кількісного оцінювання величини, динаміки, рівня витрат, визначення впливу витрат на економічні результати діяльності підприємства та методи їх оптимізації. Ефективність планування й контролю рівня витрат залежить також від своєчасного забезпечення інформацією всіх рівнів управління витратами.

Процес оптимізації діяльності підприємства - це шляхи пошуку найефективніших методів господарювання, за яких підприємство отримувало б максимальний ефект з мінімальними витратами[25].

Оптимізація витрат – це безперервний процес планування, обліку, аналізу, контролю витрат та прийняття рішень щодо подальшої економічної політики підприємства з використанням інструментів мотивації працівників на всіх рівнях сформованої організаційної структури. Де планування здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня та структури витрат; облік – передбачає спостереження, ідентифікацію вимірювання та реєстрацію фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства; аналіз здійснюється з метою визначення ступеня раціональності витрат та оцінки впливу відповідних факторів на їх рівень; організація та контроль – полягає у визначенні місць формування витрат і центрів відповідальності з метою відслідковування причин перевитрат або економії та виявлення відповідальних за це осіб; прийняття рішень у сфері витрат здійснюються з метою обґрунтування доцільності виробництва окремих видів продукції, виборі техніки та технології, формуванні товарного асортименту підприємства тощо.

Виходячи з особливостей кожного підприємства та його видів діяльності керівники управлінських служб можуть застосовувати наступні напрямки оптимізації витрат, що були розроблені нами в результаті комплексного аналізу теми витрат.

По перше це налагодження самою системи управління витратами: скорочення ланковості управлінського апарату та організація детального обліку

витрат. У механізмі управління витратами економічні принципи реалізуються через організаційну систему. Організація – найважливіший елемент ефективного управління витратами. Вона встановлює, яким чином на підприємстві управляють витратами, тобто хто це робить, в які терміни, з використанням якої інформації і документів, якими способами. Визначаються місця виникнення витрат, норми витрат і центри відповідальності за їх дотримання. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і фахівців, що беруть участь в управлінні витратами, яка має бути сумісна з організаційною і виробничою структурою підприємства. Організація та деталізація витрат дозволить фахівцям чітко виявляти де саме можна скоротити витрати, а де відбуваються зайві перевитрати.

Якщо витрати розглядати як інструмент збільшення прибутку, то необхідно проаналізувати з метою оптимізації кожен з їх частин. Однією з вагомих частин витрат є витрати на оплату праці.

Отже, другим напрямком це оптимізація витрат на оплату праці. Заробітна плата є одним з елементів витрат, має свою структуру і утворює фонд оплати праці штатних працівників.

Резервами зниження витрат на оплату праці є підвищення продуктивності праці за рахунок автоматизації торговельних процесів, вдосконалення організації торгівлі і праці, а також покращення використання робочого часу за рахунок ліквідації можливих його втрат, підвищення рівня дисциплінованості та відповідальності працівників.

Підвищення продуктивності праці можна забезпечити шляхом використання наступних пропозицій:

1. механізація та автоматизація виробництва, застосування ефективної техніки та нових ефективних розробок, зміна або модернізація старого обладнання;
2. впровадження у діяльність економічних методів управління, вдосконалення ціноутворення, фінансово-кредитного механізму та ін.;

3. оптимізація чисельності працівників окремих професій, підвищення кваліфікації працівників, побудова ефективної системи матеріального стимулювання.

Для підвищення продуктивності праці важливим є її організація – підготовка робочого місця, забезпечення належної матеріально-технічної бази, раціональна організація робочого часу.

Також оптимізація несе за собою мотивацію персоналу. Так, якщо заробітна плата буде виплачуватися не фіксованою ставкою, а частково у вигляді відсотка від реалізації або бонусів за досягнення певних результатів, це буде мотивувати працівників, сприятиме підвищенню прибутковості підприємства та зменшенню витрат на оплату праці у разі невиконання певного плану реалізації або поставлених завдань.

Проте, оптимізація через мотивацію може нести негативні побічні ефекти, коли управління стимулює співробітників діяти не в інтересах підприємства. В цьому випадку система управління призводить до відсутності збігу цілей. І навпаки, коли управління мотивує бажану для організації поведінку, то в цьому випадку фахівці описують цей стан як ситуацію, при якій цілі організації і цілі співробітників співпадають.

Управління за результатами може викликати розбіжність цілей, особливо якщо необхідні організації результати можуть бути визначені тільки частково. Тоді співробітники зосередять свої зусилля тільки на тих ділянках роботи, які відслідковуються системою управління, незалежно від того, наскільки це бажано для цілей організації в цілому. Іншими словами, вони намагатимуться в першу чергу підвищити власні показники роботи, незалежно від того, наскільки їх дії працюють на досягнення загальних організаційних цілей. Крім того, співробітники можуть ігнорувати деякі важливі ділянки, якщо ці ділянки системою управління не відслідковуються[9].

Ще однією вагомою частиною витрат є матеріальні витрати, що входять до собівартості продукції. Процес закупівлі сировини має також бути впорядкованим та організованим. Наступним напрямком оптимізації витрат є

перегляд керівниками компанії процесу закупівлі. Необхідно проводити тендер серед постачальників та обирати найбільш вигідніші умови покупки сировини. Потрібно проводити наскрізний аналіз логістичних каналів для виявлення поточного стану запасів та визначити шляхи їх можливого зменшення. У багатьох випадках цього можна досягти шляхом скорочення кількості складів або часткового їх об'єднання.

Також необхідно удосконалити роботу відділу логістики (скорочення ланковості товаропросування і відстані перевезень). При раціональній організації процесу поставок зменшиться кількість складських запасів, в тому числі і обсяг готової, але не реалізованої продукції. Складські приміщення, що звільняться можна здати в оренду, таким чином розморозити частину грошових ресурсів.

Перегляд матеріально-технічної бази підприємства також можна розглядати напрямком оптимізації витрат: впровадження нової, прогресивної та інноваційної техніки та обладнання, застосуванням нових видів сировини і матеріалів, автоматизацією і механізацією виробничого обладнання.

Але цей напрям є досить неоднозначним та далекоглядним. Служба управління витрат повинна провести аналіз щодо економічної вигоди придбання нового або модернізації старого обладнання. Наведена аналітична інформація із розрахунками щодо придбання або модернізації обладнання допоможе керівникам прийняти вірні рішення щодо понесення таких витрат.

Наступний напрямок це вивчення та усунення причин браку. Ведення аналітичного обліку браку, його класифікація сприятиме його своєчасному виявленню, усуненню та запобіганню. Це призведе до зниженню собівартості за рахунок скорочення витрат від браку і інших непродуктивних витрат, що дасть можливість зменшити і більш раціонально використовувати відходи виробництва.

Ще одним заходом зниження витрат можна розглянути впровадження на підприємстві концепції ланцюга цінностей. Налагодження тісних зв'язків з постачальниками та покупцями. Ланцюг цінності представляє собою узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємства,

починаючи з вихідних джерел сировини для постачальників даного підприємства аж до готової продукції, доставленої кінцевому покупцеві, включаючи обслуговування споживача. При цьому акцентується увага не тільки на процесах, що відбуваються всередині підприємства, а й набагато ширше, виходячи за рамки конкретного підприємства. Суттєву перевагу підприємство може отримати, втрутившись у роботу постачальників і отримавши для себе певні переваги по витратах. З іншого боку, підприємство може поліпшити свої конкурентні переваги, приділивши увагу обслуговуванню клієнтів.

Аналізуючи ланцюжки цінностей, підприємство може підвищити свою конкурентоспроможність за рахунок виявлення прихованих резервів та подальшої оптимізації окремих видів своєї діяльності.

З розвитком нових економічних методів і підходів витрати підприємства піддаються все більшому управлінському впливу, з'являються можливості знайти більш ефективні шляхи їх оптимізації та зниження. Отже, посилення уваги до витрат підприємства має першочергове значення, оскільки від правильної оцінки реальної собівартості залежить ефективність управління виробництвом, що у підсумку вплине на фінансовий результат діяльності підприємства.

Зменшення та оптимізація витрат завжди буде залишатися актуальною проблемою на будь – якому підприємстві. Раціонально функціонуюча система управління витратами, в результаті роботи якої приймаються рішення, спрямовані на підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності, здобуття конкурентної переваги та підвищення прибутковості підприємства, сприятиме його успішності та процвітання.

Підсумовуючи вищезазначене треба відмітити, що одним із основних засобів отримання більшого обсягу прибутку і досягнення конкурентної переваги є не просто зменшення а саме оптимізація витрат.

Проведений комплексний аналіз витрат підприємства визначає, що в ході господарської діяльності підприємства досягнення конкурентної переваги можливо здійснити через застосування наступних напрямів оптимізації[25]:

- удосконалення системи управління витратами;
- оптимізація витрат на оплату праці та підвищення продуктивності праці;
- удосконалення процесу закупівлі;
- організація відділу логістики
- придбання нового або модернізації старого обладнання
- вивчення причин браку;
- впровадження концепції ланцюга цінностей.

Управління витратами підприємства - це ціла самостійна система і вона може більш ефективно працювати у тому випадку, коли наявні ресурси використовуються економно та раціонально. У цьому разі система може забезпечувати активний та системний пошук можливостей щодо зниження витрат, і таким чином забезпечувати розвиток підприємства та підняття його конкурентоспроможності.

Для успішного функціонування підприємства, керівники повинні більше уваги приділити налагодженню системи управління витратами, застосовувати нові заходи і напрями оптимізації витрат, необхідно вивчати і застосовувати досвід зарубіжних компаній.

Висновки до розділу 3

За результатами дослідження організаційно-методичних аспектів управлінського контролю витрат основної діяльності підприємств можна зробити наступні висновки:

Підвищення ефективності управління підприємством і забезпечення користувачів своєчасною, повною та достовірною інформацією є можливим за умови належним чином організованого внутрішнього контролю. Управлінський контроль на підприємстві є цілісною системою, яка підпорядковується єдиним вимогам і принципам побудови та функціонування, системний підхід до організації й методики якого є запорукою її якості й дієвості в умовах динамічного ринкового середовища, конкуренції та ризикованості.

В межах розробленої організаційно-методичної моделі управлінського контролю витрат підприємств за центрами відповідальності систематизовано об'єкти, методичні прийоми і процедури, структуровано джерела інформації та розподілено функціональні обов'язки і контрольні повноваження системі управлінського обліку між окремими центрами витрат та менеджерами різних рівнів управління.

Для забезпечення єдиних організаційно-методичних підходів до контролю витрат за центрами відповідальності та їх чіткого внутрішнього регламентування розроблено Положення про управлінський контроль для підприємств.

Для здійснення ефективного прогнозування діяльності підприємств обгрунтовано доцільність застосування та адаптовано методику економіко-математичного моделювання у процесах оптимізації витрат.

ВИСНОВКИ

У дипломному дослідженні теоретично узагальнено та запропоновано нове вирішення наукових завдань щодо вдосконалення теоретико-методичних засад обліку та контролю за центрами відповідальності у системі управління витратами аграрних підприємств. За результатами наукового дослідження є підстави зробити такі висновки:

1. У сучасних умовах розвиток економіки потребує впровадження на підприємствах ефективного менеджменту, який би відповідав ринковим умовам, що супроводжується підвищенням потреб до оперативності та достовірності його інформаційного забезпечення. Одним із напрямів вирішення зазначених проблем є перехід до децентралізованої системи управління витратами за центрами відповідальності, що дасть змогу керівникам різних рівнів приймати рішення, а також розподілить відповідальність стосовно прогнозування та контролю за основними показниками діяльності.

2. Дослідження економічної сутності понять "центр відповідальності" та "бюджетування" дозволило встановити, що найвищий ступінь управління витратами забезпечує системний підхід, побудований на однозначності теоретичного і практичного тлумачення концептуальних категорій.

Запропоновані підходи до розуміння "центру витрат" та "бюджетування витрат" поглиблюють теоретико-методичні основи обліку витрат за системою відповідальності для аграрних підприємств.

3. Розроблено облікову політику аграрних підприємств у контексті формування та розкриття інформації про витрати діяльності як сукупність принципів, методів і процедур, що забезпечують вимірювання, реєстрацію та облікове відображення витрат за центрами відповідальності. Запропоновані підходи до облікової політики підприємств забезпечать ефективність виконання функцій управлінського обліку та збалансованість процесу перетворення вхідних даних на об'єктивну, достовірну та своєчасну оперативну і підсумкову інформацію про витрати діяльності для прийняття ефективних управлінських рішень.

4. У сучасних економічних умовах за необхідності знаходження оптимального варіанта самостійності центрів відповідальності та оцінки їх впливу на загальний результат діяльності підприємства, необхідність використання бюджетування як методичного інструментарію обліку витрат за центрами відповідальності обумовлена необхідністю прогнозування та своєчасністю їх основних показників при нормальній діяльності підприємства. Вдосконалено класифікацію бюджетів витрат діяльності підприємств шляхом систематизації й групування з урахуванням їх економічної сутності, призначення, галузевої специфіки діяльності підприємств та інших організаційно-технологічних факторів.

5. Сучасні системи управління витратами для обґрунтування стратегічних і тактичних рішень вимагають комплексного підходу для вдосконалення облікового процесу та побудови цілісної технології інформаційного забезпечення. Дослідження проблемних аспектів управлінського обліку витрат підприємств дозволило розробити логіко-структурну облікову модель, яка, базуючись на системному підході, інтегрує найбільш важливі методичні елементи їх управлінського обліку. В структурі запропонованої моделі розроблено план рахунків управлінського обліку витрат із різним ступенем деталізації інформації за центрами відповідальності та функціональним і цільовим призначенням для потреб різних груп користувачів; розроблено методику управлінського обліку витрат за центрами відповідальності у системі балансових та позабалансових рахунків; удосконалено реєстри щодо облікового відображення витрат із урахуванням інформаційних потреб управління підприємств.

6. Концептуальна модель облікової підсистеми формування інформації про виконання бюджетів витрат із використанням позабалансових рахунків 011 "Витрати за центрами відповідальності" та 012 "Витрати за цільовим призначенням у системі управління" дозволить підвищити якість, аналітичність, оперативність, системність, стратегічну спрямованість та ефективність інформаційного забезпечення системи управління витратами підприємств.

7. Для забезпечення єдиних організаційно-методичних підходів до управлінського обліку і контролю витрат за центрами відповідальності та їх чіткого нормативно-правового регулювання розроблено Положення про центри відповідальності та управлінську звітність, Положення про облікову політику, Положення про бюджетування та Методичні рекомендації обліку витрат за центрами відповідальності для підприємств, впровадження яких у практику господарювання дасть можливість сформувати достатнє інтегроване і комплексне інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління, спрямоване на вдосконалення її інформаційної та комунікаційної функцій.

8. Доведено, що важливе значення у системі управління витратами підприємств належить системі внутрішнього контролю. За результатами дослідження удосконалено організаційно-методичне забезпечення управлінського контролю витрат підприємств за центрами відповідальності шляхом систематизації об'єктів, методичних прийомів і процедур, структуризації інформаційних джерел та розподілу функціональних обов'язків і контрольних повноважень між керівниками різних рівнів управління.

Управління за відхиленнями є періодичною процедурою ухвалення стратегічних та оперативних рішень на підставі аналізу причин відхилення фактичних показників від показників бюджетів. Недостатня ефективність системи внутрішнього контролю витрат підприємств зумовлена відсутністю своєчасного й оперативного реагування на характер і причини відхилень. У системі контролю за виконанням бюджетів витрат, як методичної складової управлінського контролю, розроблено систему класифікації та аналізу відхилень фактичних показників витрат від прогнозних (бюджетних) і робочі документи контролю, що забезпечують виявлення відхилень та розрахунок впливу факторів за умов техніки гнучкого бюджетування (Відомості управлінського контролю за технологічними і дискреційними центрами витрат).

8. Серед існуючих методів формування стратегії підприємства оптимальним варіантом є використання збалансованої системи показників, яка спрямована на підвищення ефективності його функціонування з урахуванням

критичних факторів поточного та прогнозованого розвитку. За результатами дослідження запропоновано систему показників центрів витрат підприємств на основі виміру та оцінки їх ефективності у сукупності критеріїв, що враховують економічні складові та складові внутрішніх бізнес-процесів, якості й розвитку персоналу.

9.Управління витратами підприємства - це ціла самостійна система і вона може більш ефективно працювати у тому випадку, коли наявні ресурси використовуються економно та раціонально. У цьому разі система може забезпечувати активний та системний пошук можливостей щодо зниження витрат, і таким чином забезпечувати розвиток підприємства та підняття його конкурентоспроможності.

10.Для успішного функціонування підприємства, керівники повинні більше уваги приділити налагодженню системи управління витратами, застосовувати нові заходи і напрями оптимізації витрат, необхідно вивчати і застосовувати досвід зарубіжних компаній.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адаменко Т. М. Особливості стратегічного управління затратами підприємства / Т. М. Адаменко // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. – 2011. – № 23(II). – С. 100-106.
2. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект: монографія / Т. Г. Камінська, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак та ін.; за заг. ред. д.е.н. Г.Д. Камінської. – Ніжин : Видавець ПП Лисенко М. М., 2015. – 416 с.
3. Андреев О. В. Ознаки автомобілебудування як об'єкту державного регулювання / О. В. Андреев // Науковий вісник Академії муніципального управління. Вип. 4(6). Державне управління та місцеве самоврядування / за заг. ред. В. К. Присяжнюка, В. Д. Бакуменка. – К. : Видавничо-поліграфічний центр Академії муніципального управління, 2008. – С. 122-130. – (Серія “Управління”).
4. Андреев О. В. Перспективи розвитку державного регулювання у сфері автомобілебудування в Україні: теоретичні та практичні аспекти / О. В. Андреев // Держава та регіони. – 2008. – № 4. – С. 5-10. – (Серія “Державне управління”).
5. Бабіч І. І. Внутрішній контроль в системі управління витратами : монографія / І. І. Бабіч; [кол. авторів за ред. канд. екон. наук І. Б. Садовської]. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2014. – С. 179-186.
6. Бабіч І. І. Оперативний контроль як функція антикризового управління сільськогосподарським підприємством : монографія / І. І. Бабіч, К. П. Мельник. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. – 304 с.
7. Бажинов О. В. Синергетичний автомобіль. Теорія і практика / О. В. Бажинов, О. П. Смирнов, С. А. Серіков, В. Я. Двадненко. – Х. : ХНАДУ, 2011. – 236 с.
8. Балан О. С. Класифікація управлінських рішень при розробці та супроводі інвестиційного проекту промислового підприємства / О. С. Балан, О. А. Котляр // Економічний форум : науковий журнал; Луцький національний технічний університет. – № 3/2013. – С. 111-119.
9. Белова, І. М. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві : “Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки” [Текст] / І. М. Белова // Міжнародний збірник наукових праць. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. – Випуск 1 (5). – Частина 1. – С. 13-18.
10. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.
11. Бруханський Р. Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку // Інноваційна економіка. – 2014. – №. 4. – С. 310-313.

12. Бруханський Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2012. – Вип. 8 (34). – С. 267–270.
12. Бачинський В. І. Позабалансовий облік у сучасній інформаційній системі підприємства / В. І. Бачинський, Н. Є. Білинська // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2012. – № 725. – С. 247-253.
13. Бондар М. І. Звітність підприємства : підручник / [М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 570 с.
14. Бондар М. І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М. І. Бондар // Вісник НУ “Львівська політехніка” Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – Львів, 2012. – № 721. – С. 50-53.
15. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – 2012. – № 1 (22). – С. 11-18. – (Серія “Бухгалтерський облік, контроль і аналіз”).
16. Вербовецька С. Г. Принципи бюджетування підприємства [Текст] / С. Г. Вербовецька // Економічний простір : зб. наук. праць. – 2008. – № 19. – С. 267-273.
17. Вербовецька С. Г. Формування центрів відповідальності в системі бюджетування підприємства [Текст] / С. Г. Вербовецька // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – № 3, т. 3. – С. 46-49.
18. Воронко Р. М. Трактуювання внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах / Р. М. Воронко, І. А. Басіста // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 139-146.
19. Георгієва Н. І. Вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств: семантичний підхід / Н. І. Георгієва // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 2 (17). – С. 61-65.
20. Гладчук Г. Г. Управління витратами виробництва як необхідна ланка ефективного господарювання / Г. Г. Гладчук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 5. – С. 52-57.
21. Гоголь М. М. Обліково-інформаційна складова стратегії розвитку вертикально-інтегрованих підприємств: монографія / М. М. Гоголь, Ф. В. Максимова, В. В. Попович. – Одеса : Атлант, 2014. – 196 с.
22. Голов С. Управлінський облік і контролінг: концепції та застосування / С. Голов // Вісник КНТЕУ. – К., 2007. – 87 с.
23. Головацька С. І. Організаційно-методичні моделі внутрішнього контролю витрат підприємств / С. І. Головацька, Н. С. Хаймьонова // Економічні науки : збірник наукових праць; Луцький національний технічний університет. – 2015. – Вип. 12 (45). – С. 75-81. – (Серія “Облік і фінанси”).
24. Горобець О. Організація управління витратами на підприємстві / О. Горобець // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2002. – №7/2.

25. Дідоренко, Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. Молодий вчений. 2015. № 1 (1). С. 78-81.
26. Зоріна О. А. Організація уніфікованої системи обліку та звітності в акціонерних товариствах як інформаційної основи економічного аналізу / О. А. Зоріна // Вісник Хмельницького національного університету. – Хмельницький : ХНУ, 2012. – № 6. – Т. 1 (194). – С. 71-77. – (Серія “Економічні науки”).
27. Кизим М. О. Збалансована система показників : монографія / М. О. Кизим, А. А. Пилипенко, В. А. Зінченко. – Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2007. – 192 с.
28. Кищун В. А. Виробництво легкових автомобілів: світові та вітчизняні тенденції / В. А. Кищун // Зб. наук. праць. Електронне наукове видання; Луцький національний технічний університет. – 2003. – № 13. – С. 137-145.
29. Колесніков О. О. Управління стратегічним потенціалом підприємства: дис. канд. екон. наук : спец. 08.06.01 / О. О. Колесніков. – Харків, 2005. – 224 с.
30. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія / М. Д. Корінько. – К. : Інформат.-аналіт. агентство, 2007. – 429 с.
31. Корінько М. Д. Облік за центрами відповідальності при диверсифікації господарської діяльності [Текст] / М. Д. Корінько // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 3. – С. 196-203.
32. Король К. В. Організація обліку за центрами відповідальності на підприємствах машинобудування / К. В. Король // Науковий вісник Мукачівського державного університету : зб. наук. праць / [ред. кол.: Черничко Т. В. (гол. ред.) та ін.]. – Мукачеве : Вид-во “Карпатська вежа”, 2015.
33. Король К. В. Центри відповідальності: поняття та підходи до визначення суб'єктів відповідальності / К. В. Король // Бізнес Інформ. – 2015. – № 1. – С. 279-284.
34. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції : монографія / М. В. Корягін. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2012. – 402 с.
35. Корягін М. В. Внутрішня звітність щодо ринкової вартості підприємства як основа прийняття управлінських рішень / М. В. Корягін [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2012_22.
36. Костенко О. М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства / О. М. Костенко // Економіка та держава. – 2009. – № 6. – С. 71-72.
37. Костецька Н. І. Стратегічне управління витратами як засіб забезпечення конкурентоспроможності підприємства [Електронний ресурс] / Н. І. Костецька // Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – № 5 (31). – Режим доступу до журн.: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2012_5/81.pdf.

38. Костирко Р. О. Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства : монографія / Р. О. Костирко, С. В. Щеголькова. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с.
39. Кошкарів С. А. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : монографія / С. А. Кошкарів, П. О. Куцик, В. І. Бачинський. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 259 с.
40. Крупка Я. Д. Структура капіталу підприємства : облікова інтерпретація та аналітична оцінка [Текст] / Я. Д. Крупка // Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку : монографія / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська, Н. В. Гудзь ; [за наук. ред. З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – С. 213-233.
41. Кузьмінська К. І. Центри витрат та центри відповідальності як елемент організації управлінського обліку витрат / К. І. Кузьмінська // Економічні науки. Облік і фінанси. – 2011. – № 8(29). – Ч. 3.
42. Кулик В. А. Облікова політика підприємства : [навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами спеціальності 7.03050901, 8.0305901 “Облік і аудит” за КМСОНП ПУЕТ] / В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – 183 с.
43. Куцик П. О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління [Текст] : монографія / Куцик П. О., Медвідь, Л. Г., Шевчук, В. О., Хариневич-Яворська; Центр. спілка [спожив.] т-в України, Львів. комерц. акад. – Чернівці : Технодрук, 2015. – 370 с.
44. Куцик П. Соціальна звітність підприємств: проблеми і перспективи розвитку / П. Куцик, С. Рубель // Міжнар. зб. наук. пр.; Центр. спілка спожив. т-в України та ін. – Львів ; Тернопіль : Крок, 2013. – С. 135-139.
45. Куцик П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 146-150.
46. Куцик П. О. Шляхи підвищення ефективності діяльності облікової служби підприємства в умовах наявності відокремлених підрозділів / Куцик П. О., Герасименко Т. О., Коваль Л. І.; [ред. кол. Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.] // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 34. – С. 163-166. – (Серія економічна).
47. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку (на прикладі центрів відповідальності “Витрати”) [Текст] / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С. 34-44.
48. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 262 с.

49. Матюха М. М. Організаційні підходи формування управлінської звітності / М. М. Матюха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 9. – С. 14-20.
50. Маренич Т. Г. Внутрішньогосподарська звітність агроформувань в системі управління виробництвом / Т. Г. Маренич // Економіка АПК. – 2005. – № 3. – С. 63-71.
51. Медвідь Л. Г. Бюджетування як аспект контролю доходів і витрат на підприємствах електротехнічної галузі / Л. Г. Медвідь // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2009. – С. 92-97.
59. Мних Є. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш. – К. : КНТЕУ, 2010. – 412 с.
60. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // Бухгалтерія. – 2013. – № 12. – С. 11-32.
61. Неманова Х. Л. Особливості формування системи центрів відповідальності на підприємствах з виробництва і торгівлі // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – № 5, т. 4. – С. 25-29.
62. Озеран В.О. Актуальні проблеми обліку витрат на інновації/О.О. Озеран, В. В. Гик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 12. – С. 21-29.
63. Озеран В. О. Методичні підходи до бюджетування витрат на інновації / В. О. Озеран, В. В. Гик // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнародної наукової конференції (м. Житомир, 24-25 жовтня 2013 р.). – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 230-232.
64. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект /В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 228 с.
65. Панков В. А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства / Панков В. А., Єлецький С. Я, Михайлечко Н. М. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 112 с.
66. Пантелеєв В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток : дис. д-ра. екон. наук: 08.00.09 / В. П. Пантелеєв. – К.: Держ. акад. статистики та аудиту Держкомстату України, 2009. – 422 с.
67. Партин Г. О. Особливості управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу / Г. О. Партин, А. І. Ясінська // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2009. – № 647. – С. 157-163.
68. Петренко С. М. Концептуальні засади контролю : сучасна інтерпретація / С. М. Петренко // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 12. – С.17-21.

69. Писарев В. Н. Внутрішньогосподарський контроль витрат як функція управління виробничим циклом у тваринних господарствах / В. Н. Писарев // Управлінський облік. – 2008. – № 6. – С. 88-89.

70. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Бухгалтерія. – 2013. – № 1-2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon1.rada.gov.ua.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами”: наказ Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 р. № 412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.

73. Попов О. Управління витратами / О. Попов // Економічна енциклопедія: у 3 т. Т. 3. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2007. – 952 с.

74. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

75. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством : монографія / К. І. Редченко. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – 360 с.

76. Редченко К. І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством / К. І. Редченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2011. – Вип. 3, ч. 1. – С. 324-334.

77. Редченко К. І. Стратегічний аналіз у бізнесі : навчальний посібник / К. І. Редченко. – [2-ге вид., доп.]. – Львів : “Новий світ-2000”, 2003. – 272 с.

78. Руденко О. О. Визначення понять “центр витрат” і “центр відповідальності” в діяльності виробничих підприємств / О. О. Руденко // Управління розвитком. – 2013. – № 23. – С. 24-27.

79. Сидоренко Р. В. Внутрішня звітність центрів відповідальності / Р. В. Сидоренко // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 35. – С. 326-328.

80. Сидоренко Р. В. Організація трансфертного ціноутворення при обліку за центрами відповідальності / Р. В. Сидоренко // Економічні науки. – 2009. – С. 267-276. – (Серія “Облік і фінанси”).

81. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1.

82. Словник бухгалтера та аудитора / В. Пантелеєв, О. Сніжко; [за ред. Р.Ф. Ковторєва]. – Х. : Фактор, 2009. – 352 с.

83. Смирнов О. П. Концептуальні рішення створення екологічно чистих автотранспортних засобів з електроприводом / О. П. Смирнов // Вестник ХНАДУ. – 2011. – № 55. – С. 52-57.

84. Столяр Л. Г. Сутність “витрат” та особливості трактування / Л. Г. Столяр; Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. Економічні науки. 2011. – Вип. 8 (29). Ч. 4. – (Серія “Облік і фінанси”).

85. Тлучкевич Н. В. Формування системи внутрішньої управлінської звітності в сільськогосподарських підприємствах / Н. В. Тлучкевич // Економіка АПК. – 2008. – № 9. – С. 82-88.
86. Тюкавкін Н. М. Управління витратами / Н. М. Тюкавкін // Управлінський облік. – 2008. – № 3. – С. 50-51.
87. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.; [пер. с англ.]. – [10-е изд.]. – СПб. : Питер, 2007. – 1008 с. – (Серия “Бизнес-класс”).
88. Христенко Л. М. Побудова системи управління витратами промислового підприємства / Л. М. Христенко, Р. О. Мозговий // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2011. – № 3 (157). – С. 247-253.
89. Чепуренко Н. Г. Місце бюджетування в системі фінансового планування [Електронний ресурс] / Н. Г. Чепуренко // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2012. – № 1. – (Серія “Фінанси і кредит”). – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/2012_1/16Chepurenko.pdf.
90. Штереверя А. В. Формування показників для оцінки діяльності підприємства / А. В. Штереверя // Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. – Вип. 210 : в 4 т. Т. III. – С. 841-848.
91. Щирба М. Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М. Т. Щирба. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 338 с.
92. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / М. Щирба // Економічний аналіз: зб. каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – № 5. – С. 380-383.
93. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 1-2(2). – С. 52-56.
94. Яремко І. Й. Інтелектуальний капітал як чинник забезпечення економічної стійкості машинобудівного підприємства / І.Й.Яремко, В. О. Глушко // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 794. – С. 109-114.
95. Ясінська А. І. Методологія та організація системно-орієнтованого управління витратами підприємства для прийняття управлінських рішень / А. І. Ясінська, Н. І. Подольчак // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2012. – № 7(727). – С. 161-172.
96. Яценко О. І. Стратегічний підхід в управлінні витратами підприємства / О. І. Яценко, О. М. Майданська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.2. – С. 145-149.

