

УДК 657.474.2

Скрипник С.В.  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і оподаткування  
Херсонського державного аграрного університету

Skrypnyk Svitlana  
PhD in Economics, Associate Professor,  
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,  
Kherson State Agrarian University

## ОБЛІК ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЯК ЗАСІБ ПОСИЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ОРІЄНТАЦІЇ ОБЛІКУ

### ACCOUNTING FOR LIABILITY CENTERS AS A MEANS OF STRENGTHENING THE ADMINISTRATIVE ORIENTATION OF ACCOUNTING

#### АНОТАЦІЯ

У статті обґрунтовано необхідність впровадження системи управління витратами за центрами відповідальності та вдосконалення функцій менеджменту з обліковим процесом. Узагальнено характерні ознаки системи обліку за центрами відповідальності. Структурні підрозділи сільськогосподарських підприємств розглядаються через призму комунікаційних зв'язків різних рівнів управління, а специфіка організації обліку – за центрами відповідальності через облікову політику підприємства. Виділено критерії оцінювання діяльності центрів відповідальності. Висвітлено особливості формування внутрішньої звітності за центрами відповідальності, наведено вимоги до внутрішньої звітності центрів відповідальності для прийняття управлінських рішень. Обґрунтовано необхідність складання звітності за сегментами бізнесу для контролю діяльності центрів відповідальності, оцінювання якості роботи та професійної придатності менеджерів.

**Ключові слова:** децентралізація управління, центр відповідальності, центр витрат, центр прибутку, оцінювання діяльності, внутрішня звітність, звітність за сегментами.

#### АННОТАЦИЯ

В статье обоснована необходимость внедрения системы управления затратами по центрам ответственности и усовершенствования функций менеджмента с учетным процессом. Обобщены характерные признаки системы учета по центрам ответственности. Структурные подразделения сельскохозяйственных предприятий рассматриваются через призму коммуникационных связей различных уровней управления, а специфика организации учета – по центрам ответственности через учетную политику предприятия. Выделены критерии оценивания деятельности центров ответственности. Освещены особенности формирования внутренней отчетности по центрам ответственности, приведены требования к внутренней отчетности центров ответственности для принятия управленческих решений. Обоснована необходимость составления отчетности по сегментам бизнеса для контроля деятельности центров ответственности, оценивания качества работы и профессиональной пригодности менеджеров.

**Ключевые слова:** децентрализация управления, центр ответственности, центр затрат, центр прибыли, оценивание деятельности, внутренняя отчетность, отчетность по сегментам.

#### ANNOTATION

The need to build flexible management systems for reducing costs and making sound managerial decisions is substantiated as a result of increased flows of operational information and flows of administrative decisions for agribusiness structures. This requires introducing a cost management system by centers of responsibility and improving functions of management with accounting process. Features of the accounting system by responsibility centers as an internal instrument of production costs control of subdivisions are generalized. Structural subdivisions of agricultural enterprises are

considered as objects of managerial influence on the part of their heads in the system of communication relations of different levels of management. Specifics of organization of accounting by responsibility centers are revealed and they are reflected in accounting policy of the enterprise, specifying a certain set of indicators for evaluating the activity of responsibility centers. Criteria for evaluating the activity of responsibility centers are distinguished. Features of formation of an effective system of internal reporting by responsibility centers and its information content are highlighted. The need is noted to specify the structure, content, and forms of internal reporting for providing current information to the heads of responsibility centers. Requirements for internal reporting of responsibility centers for making managerial decisions are presented and its systematization by features is carried out. Attention focuses on the controllability of factors that influence the value of indicators specified in forms of internal reporting. The necessity is justified to make up reporting by business segments for controlling the activity of responsibility centers, evaluating work quality and professional suitability of managers. In the accounting policy of agricultural enterprises, it is proposed to consider the economic type of the segment as a priority on the basis of responsibility centers and production types, and geographical one – as auxiliary. Prospects for improving statutory regulation in relation to the differentiation of information belonging to the sphere of management accounting (internal reporting) and that one belonging to the sphere of managerial accounting, and that one forming in financial accounting (external reporting) are defined.

**Key words:** decentralization of management, responsibility center, cost center, profit center, performance appraisal, internal reporting, segment reporting.

**Постановка проблеми.** У нинішніх умовах діяльності підприємницьких структур аграрного сектору зростають роль та значення ефективною системи управління виробничими процесами, тому впровадження на вітчизняних підприємствах системи управлінського обліку спрямоване на реалізацію інформаційних потреб управління підприємства й базується на оперативній обробці внутрішньої інформації та прийнятті своєчасних управлінських рішень.

Водночас сучасні умови господарювання роблять акцент на спрямованості та управлінській орієнтації обліку, зокрема у сільськогосподарських підприємствах, що підкреслює особливу актуальність та складність вирішення цієї проблеми.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми впровадження управлінського об-

ліку в практику діяльності вітчизняних підприємств, зокрема обліку за центрами відповідальності, досліджували такі відомі вітчизняні й зарубіжні науковці, як Е. Аткинсон, О.І. Бланк, С.Ф. Голов, К. Друрі, О.Д. Каверіна, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, В.П. Савчук, І.Б. Садовська, А.Д. Шеремет, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те, що наукові розробки вчених є досить різносторонніми в теоретичному, методичному та практичному аспектах, залишаються недостатньо вивченими й потребують поглибленого розроблення питання організаційно-методичного забезпечення зі впровадження обліку та формування внутрішньої звітності за центрами відповідальності. Цей процес є комплексним та потребує послідовності щодо розроблення чітких практичних рекомендацій.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є теоретичне та практичне обґрунтування пропозицій щодо впровадження обліку й внутрішньої звітності за центрами відповідальності в агробізнесових структурах як засобу посилення управлінської орієнтації обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Багатогалузевий характер сучасних агробізнесових структур вимагає побудови гнучких систем управління задля зниження витрат та прийняття обґрунтованих управлінських рішень внаслідок зростання потоків оперативної інформації та потоку адміністративних рішень. Одним з напрямів на шляху вдосконалення організаційно-економічного механізму цих структур є перехід до децентралізації системи управління, можливість якої дають зрозуміти повноваження з прийняття рішень між різними рівнями управління, відповідальність щодо планування й контролювання доходів та витрат, а також виявляти ефективність діяльності кожного структурного підрозділу підприємства, здійснювати контроль та планування різних господарських показників, аналізувати відхилення фактичних показників від запланованих.

Узагальнюючим поняттям під час децентралізації управління А.Д. Шеремет називає центр відповідальності [1], який дає змогу розглядати організаційну структуру сучасного підприємства як сукупність різних центрів відповідальності, пов'язаних лініями відповідальності, оскільки під час децентралізації управління можна охоплювати всі структурні одиниці зверху донизу та визначати місце кожної структурної одиниці (підрозділу, відділу, сегменту) щодо делегування їй відповідних повноважень та відповідальності.

Л.В. Нападовською визначено, що центром відповідальності є наявні структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником [2]. Зокрема, виділення центрів відповідальності науковці пов'язують з розподілом повноважень між працівниками підприємства та наданням керівникам підрозділу прав самостійно приймати рішення, закріпленням відповідальності за наслідки таких рішень.

Важливим аспектом в обліку Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер [3] вважають виділення окремих підрозділів як об'єктів обліку, оскільки центри відповідальності є тими підрозділами, за якими можна обліковувати виконання їх менеджерами чітко встановлених обов'язків.

Отже, децентралізація управління не лише дає змогу визначити місце кожного структурного підрозділу в інформаційному просторі, делегуючи йому певні повноваження й відповідальність, але й є якісно новим типом управління, спрямованим на максимізацію прибутків.

В організаційній структурі суб'єктів господарської діяльності аграрного сектору функціонують різні структурні підрозділи (центри відповідальності), а саме майстерні, цехи, механізовані загони, бригади, відділи, служби, керівники яких несуть повну відповідальність за результати діяльності своїх підрозділів та контролюють їх. Система обліку за центрами відповідальності дає змогу оцінювати діяльність таких центрів відповідальності та їх керівників на підставі зібраної, накопиченої, проаналізованої та представлені інформації про їх витрати та результати. Визначення науковців щодо центрів відповідальності дали змогу узагальнити характерні ознаки системи обліку за центрами відповідальності (рис. 1).

Таким чином, у наукових працях метод обліку витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат визначається не лише як внутрішній інструмент контролю виробничих витрат окремих підрозділів, але й як основа оцінювання діяльності підприємства загалом.

В організаційному процесі сільськогосподарських підприємств поділ підприємства на структурні підрозділи можна розглядати як один з його досить важливих аспектів, адже колективи працівників виробничих підрозділів є об'єктами управлінського впливу з боку їх керівників та об'єктами планування.

Іншим аспектом є комунікаційні зв'язки різних рівнів управління підприємства з огляду на взаємовідносини їх повноважень. Отже, з урахуванням особливостей організаційної структури аграрного підприємства (рис. 2) загальну систему центрів витрат можна розглядати за двома групами, такими як технологічні центри витрат і дискреційні центри витрат.

1) Технологічні центри витрат:

- центри витрат основного виробництва (рослинництво, тваринництво, переробка);
- центри витрат допоміжного виробництва (ремонтна майстерня, вантажний автотранспорт, електропостачання, водопостачання, тепlopостачання тощо);
- центри витрат обслуговування виробничих процесів (машинно-тракторний парк).

2) Дискреційні центри витрат:

- центр адміністративних витрат
- центр маркетингово-збутових витрат.

Закріплення центрів відповідальності за виділеними сегментами в організаційній структу-

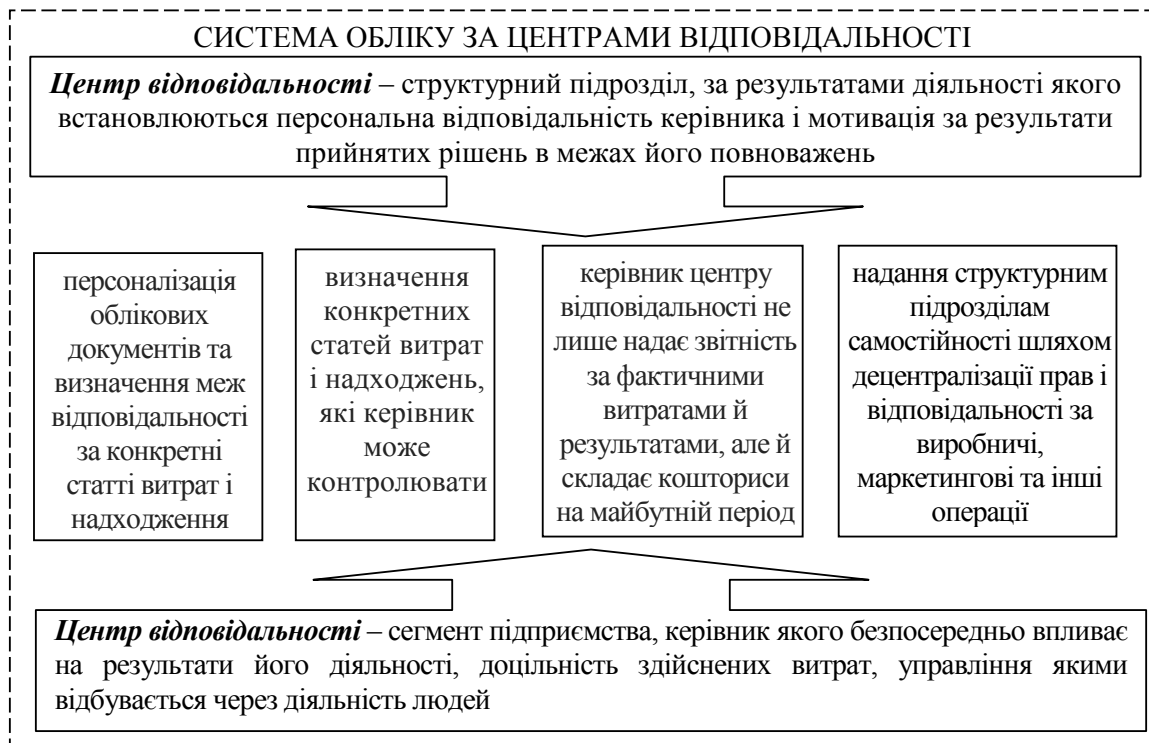


Рис. 1. Характерні ознаки системи обліку за центрами відповідальності

Джерело: узагальнено за [4; 5]

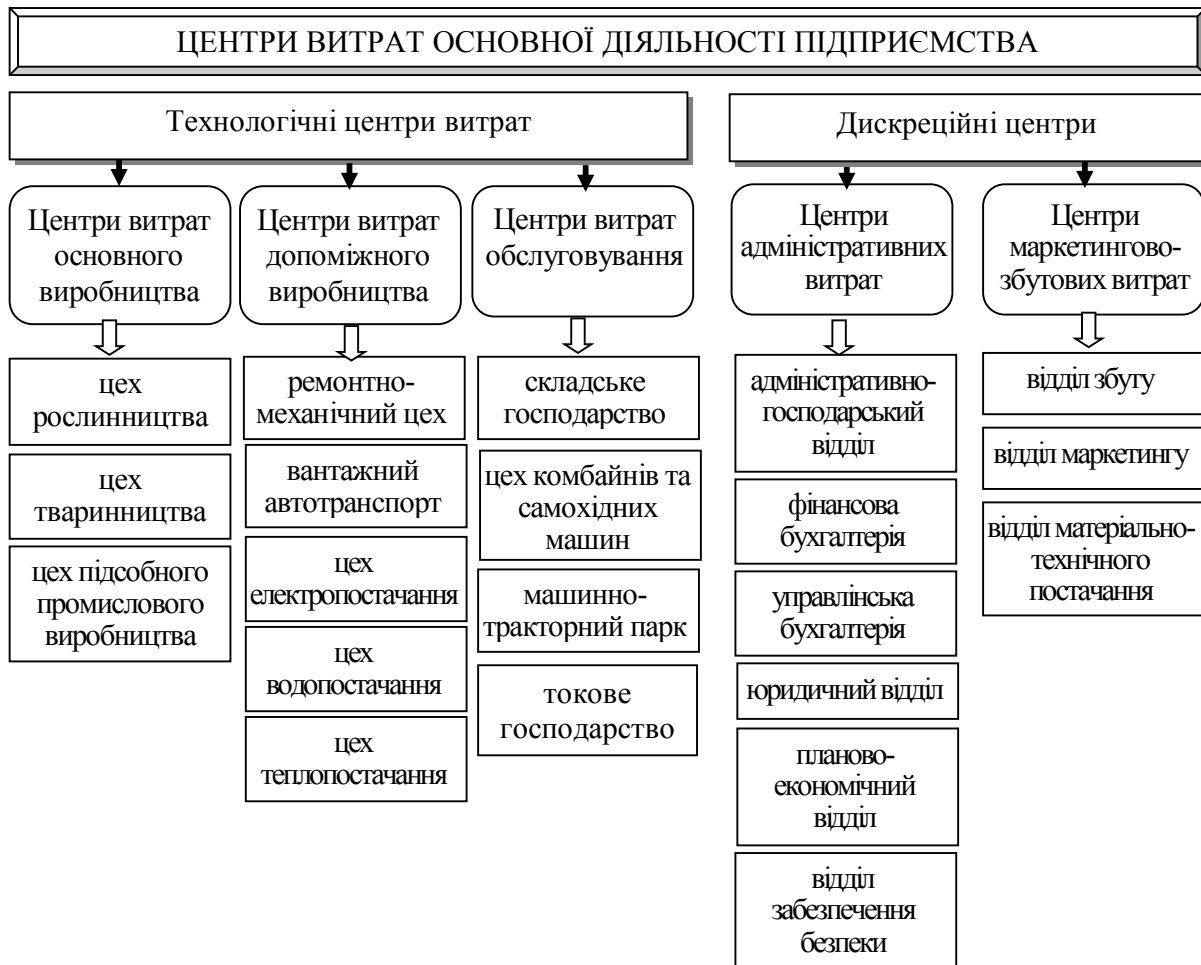


Рис. 2. Загальна схема центрів витрат основної діяльності агроформування

рі підприємства буде впливати на організаційну структуру управління, побудовану на основі центрів відповідальності; робочий план рахунків; документообіг. Отже, для організації обліку за центрами відповідальності необхідно передбачити специфіку його ведення в обліковій політиці підприємства, зокрема розроблення плану рахунків за центрами витрат, групування витрат за центрами за їх різноманітністю, розподіл центрів витрат на основні й допоміжні, первинні й вторинні, форми внутрішньої звітності тощо.

Отже, облікова політика підприємства щодо обліку за центрами відповідальності має містити інформацію про:

- планово-оціночні показники діяльності центрів відповідальності;
- затверджені норми й нормативи;
- можливість використання трансфертних цін;
- відображення на бухгалтерських рахунках результатів діяльності центрів відповідальності.

Для оцінювання діяльності центрів відповідальності необхідним є вибір показників оцінювання, що залежить насамперед від типу такого центру. Діяльність центрів витрат оцінюють переважно на основі аналізу відхилень від бюджетних або стандартних витрат. Так, діяльність центрів прибутку оцінюють на підставі звіту, який відображає прибуток кожного центру, а діяльність центрів доходів – за обсягом та структурою продажу.

Орієнтиром діяльності й засобом оцінювання кожного центру відповідальності є своя група показників, яка закріплюється за кожним центром відповідальності відповідно до поставлених цілей та завдань. В бухгалтерському обліку діяльність центрів відповідальності як об'єктів управління буде відображатися шляхом формування кількісних показників, сукупність яких становить інформаційну модель цієї діяльності. Отже, виділення бюджетних та оціночних показників, включення їх в інформаційні потоки в системі внутрішньовиробничих планів та звітів є важливими умовами організації обліку за центрами відповідальності [5].

Оцінювання діяльності центрів відповідальності здійснюють з дотриманням певних критеріїв (рис. 3).

Так, наприклад, для оцінювання діяльності центру відповідальності «Відділ матеріально-технічного постачання» можуть бути вибрані такі групи показників:

- 1) забезпечення виробничого процесу паливно-мастильними матеріалами, запасними частинами, матеріалами сільськогосподарського призначення (зокрема, показники забезпеченості та виконання договорів у процесі виробництва);
- 2) витрати на поставку виробничих запасів;
- 3) ліміти виробничих запасів.

Загальноприйнятим є передбачення в системі обліку за центрами відповідальності:

- визначення центрів відповідальності за їх видами;
- складання бюджетів (планів чи нормативів) для кожного центру відповідальності;
- регулярного складання в центрах відповідальності звітів про результати їх роботи порівняно із запланованими показниками діяльності.

Необхідними передумовами створення на підприємстві дієвої системи внутрішньої звітності є вивчення тих завдань, які вирішують керівники різних підрозділів, та виявлення потреб в інформаційному забезпеченні. Це здебільшого забезпечується для організації самоконтролю керівників центрів відповідальності шляхом формування інформаційної бази в системі внутрішньої звітності підприємства. Передусім складають інформаційні карти, які містять інформацію про діяльність структурних підрозділів [4]. Для здійснення обліку за центрами відповідальності збирають інформацію про витрати й доходи за кожним окремим центром відповідальності задля виявлення відхилень, встановлюють причини відхилень відповідальних осіб.

В економічній літературі єдиний підхід до трактування внутрішньої звітності, зокрема звітності центрів відповідальності, не сформований. Більшість науковців використовує по-

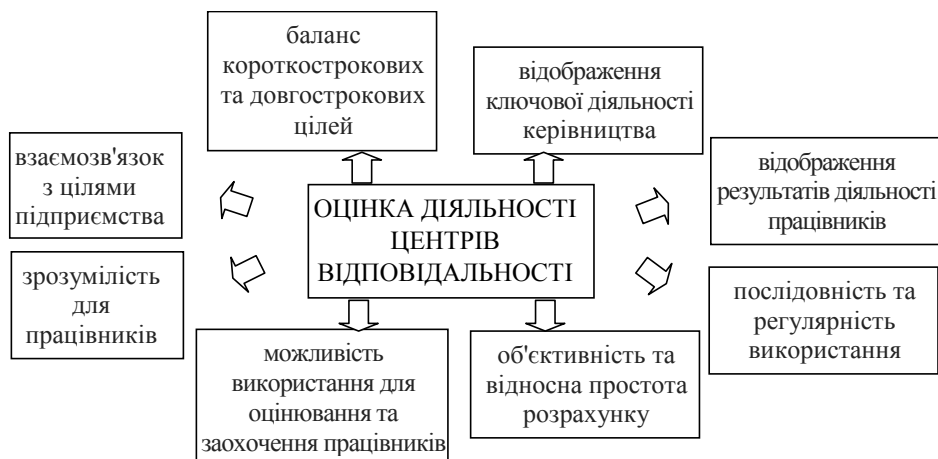


Рис. 3. Критерії оцінювання діяльності центрів відповідальності

Джерело: адаптовано на основі [4]



няття «управлінська звітність», «управлінська бухгалтерська звітність», «внутрішня бухгалтерська звітність», «внутрішня управлінська звітність». Однак нині необхідна конкретизація як самого трактування, так і структури, змісту та форми внутрішньої звітності для забезпечення оперативною інформацією керівників центрів відповідальності різних рівнів. Отже, внутрішня звітність центрів відповідальності має відповідати певним вимогам та бути систематизованою за певними ознаками (рис. 4).

Прийнято систематизувати внутрішню звітність за рівнями управління (оперативна, поточна, зведена), напрямками діяльності (за результатами операційної діяльності, результатами фінансової діяльності, результатами інвестиційної діяльності, кадровими аспектами, соціальними аспектами, екологічними аспектами, дослідженнями та інноваціями), видами доходів і витрат (основного виробництва, допоміжного виробництва, непромислових виробництв, за видами продукції, робіт, послуг), періодами звітування (періодична (тиждень, декада, місяць, квартал, рік), на вимогу), обсягом (загальна, часткова), змістом (комплексна, аналітична, тематична), формою подання (текстова, таблична, графічна, комбінована, електронна, усна, презентація), призначенням (інформаційна, планова, контрольна), цільовим використанням (прогнозна, оціночна), користувачами (структурними підрозділами, центрами відповідальності, напрямками роботи), рівнем конфіденційності (для конкретної особи, групи осіб, всіх зацікавлених осіб) [6].

Причому загалом внутрішня звітність повинна давати можливості для встановлення відхилень фактичних показників від планових, нормативних показників, розрахунку впливу визначених відхилень від фактичних результатів діяльності структурних підрозділів підприємства. Внутрішні звіти надаються користувачам у зручному для сприйняття вигляді без необхідності проведення додаткових розрахунків окремих показників, що дає їм можливість прийняття оперативних управлінських рішень.

Конкретний зміст певної форми внутрішньої звітності, специфіка інструментів та методів, застосовуваних у системі обліку й звітності за центрами відповідальності, залежать від того, який статус має цей центр відповідальності. Як правило, виділяють чотири види центрів відповідальності, такі як центри витрат, центри доходів, центри прибутку, центри інвестицій. Ключовим завданням під час впровадження на підприємстві системи обліку за центрами відповідальності є контрольованість статей звіту, оскільки вони мають бути закріплені за певними підрозділами та конкретними відповідальними особами, а керівник такого підрозділу повинен мати реальну можливість впливати на величину цих статей.

Підприємства можуть використовувати як типові форми, затверджені галузевими міністерствами й відомствами, так і довільні форми, розроблені самостійно з огляду на потреби управлінського персоналу й контролю діяльності. Отже, з огляду на контрольованість факторів, що впливають на величину зазначених у формах внутрішньої звітності показників, най-

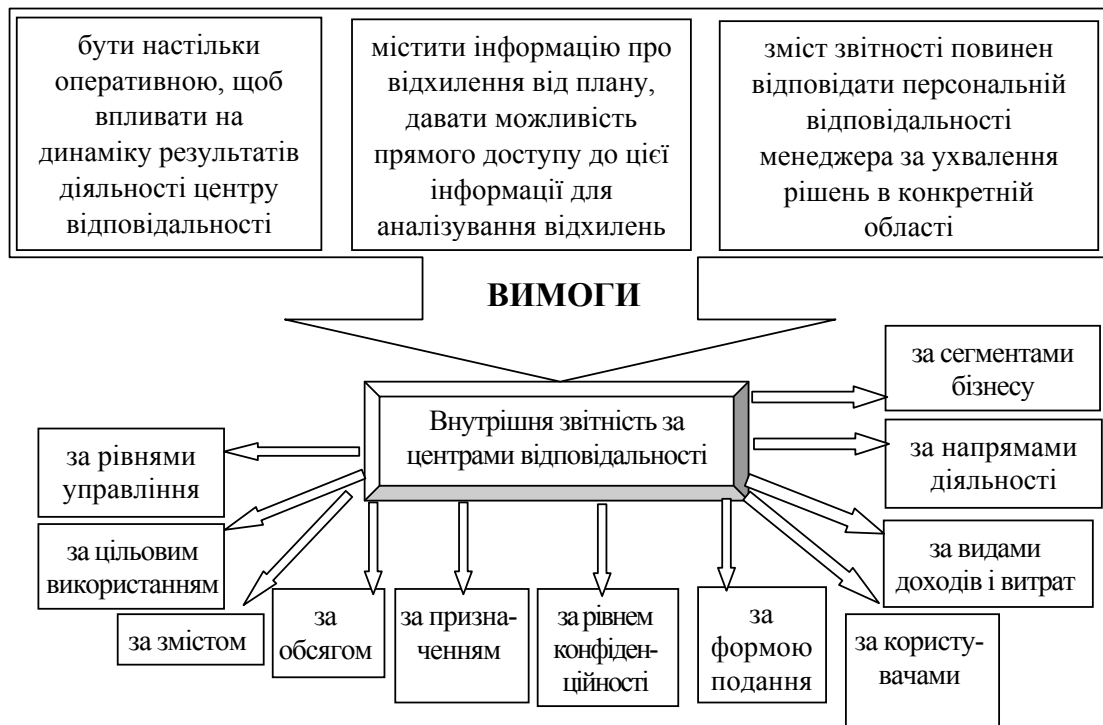


Рис. 4. Вимоги до внутрішньої звітності центрів відповідальності та її види

Джерело: згруповано на основі [1; 4; 6]

частіше виокремлюють такі їх види, як кошторис обліку відповідальності (складається для центрів витрат у розрізі статей калькуляції та за видами операційних витрат), гнучкий кошторис (для по-статейного перерахунку очікуваних витрат на фактичний обсяг виробництва), звіт про виконання кошторису (порівняння фактичних результатів із запланованими величинами, визначення сприятливих та несприятливих відхилень від заданих параметрів), звіт про прибуток (відображає витрати й надходження підрозділів аж до формування валового прибутку від реалізації або операційного прибутку), звіт про маржинальний дохід (розрахунок показника маржинального доходу шляхом зіставлення змінних витрат і надходжень центрів прибутку), традиційні фінансові звіти (розрахунок спеціальних планових та фактичних аналітичних показників центру інвестицій).

Для оцінювання результатів діяльності конкретних менеджерів, відповідальних за певні напрями бізнесу або діяльність територіально відокремлених ділянок бізнесу, виникла необхідність формування звітності за сегментами бізнесу, а саме галузевими (за видами діяльності) та територіальними (за географічною ознакою), що відповідає міжнародній практиці. Отже, існують два види звітних сегментів, а саме господарські та географічні. Такі сегменти є центрами відповідальності, зокрема, у сільськогосподарських підприємствах. Звітність сегментів водночас є й зовнішньою звітністю, оскільки вона включена до складу фінансової звітності підприємства (П(С)БО 29), й внутрішньою звітністю, оскільки вона значною мірою базується на даних управлінського обліку, а її інформація використовується для оцінювання сегментів та прийняття внутрішньогосподарських тактичних і стратегічних рішень. Причому керівництво підприємства має можливість й контролювати діяльність центрів відповідальності, й оцінювати якість роботи та професійну придатність менеджерів, що їх очолюють, й формувати систему матеріального та морального стимулювання персоналу підприємства.

Згідно з П(С)БО 29 [7] звіт «Інформація за сегментами» (форма № 6) є додатком до приміток до річної фінансової звітності, в якому розкривають інформацію про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання звітних сегментів. Зокрема, в розділі I форми № 6 детально розкривають інформацію про пріоритетні звітні сегменти підприємства. Як пріоритетний звітний сегмент може бути вибрано:

- господарський;
- географічний виробничий;
- географічний збутовий.

Під час визначення виду пріоритетного звітного сегменту враховують організаційну структуру підприємства. Результат такого вибору необхідно відобразити в наказі про облікову політику. Так, якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів певного сільськогосподарського підприємства побудова-

на за видами продукції (товарів, робіт, послуг), що виробляються, то пріоритетним визнають господарський вид сегмента, а допоміжним – географічний. Водночас у П(С)БО 29 [7] зазначено, що якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства здійснювалася за регіонами, в яких підприємство функціонує, то пріоритетним визнають географічний вид сегмента, а допоміжним – господарський. За відсутності чітких переваг залежності фінансових результатів та ризиків пріоритетним звітним сегментом визнають господарський сегмент, а допоміжним – географічний.

Отже, в розділі I форми № 6 наводять детальну інформацію про фінансові показники основної діяльності сегментів (доходи, витрати) за кожним пріоритетним звітним сегментом, а також нерозподілені доходи та витрати. Крім того, зазначають відомості про балансову вартість активів та зобов'язань пріоритетних звітних сегментів, а також суму капітальних інвестицій та амортизаційних відрахувань таких сегментів.

У розділах II і III форми № 6 розкривають інформацію про допоміжні звітні сегменти. При цьому вибір допоміжних звітних сегментів та зміст інформації, що має бути наведена в розділах II і III форми № 6, також залежать від того, який сегмент вибрано пріоритетним (табл. 1). Причому підприємство може доповнити перелік показників діяльності допоміжних звітних сегментів, що відображаються в розділах II і III форми № 6 (підпункт 31.4 П(С)БО 29).

У діяльності сільськогосподарських підприємств виділяють саме ті господарські сегменти, які обумовлені й розміщенням підрозділів в одному географічному районі, й їх організаційною побудовою за видами продукції (робіт, послуг), що виробляються. Такі сегменти виділяють як на основі центрів відповідальності (центрів доходу, тобто продажу продукції, центрів прибутку, тобто виробництва й продажу продукції), так і на основі видів виробництва (як центри технологічних витрат).

Отже, організаційна структура сільськогосподарського підприємства, діюча система обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), внутрішньогосподарська звітність є підґрунтям виділення центрів відповідальності та визначення господарських сегментів. Нормативне регулювання акцентує увагу на діяльності підприємства в розрізі підрозділів, що дає змогу здійснювати більш якісний аналіз його діяльності, показники якої обчислюють на основі принципів внутрішньої звітності центрів відповідальності. Однак окремі положення П(С)БО 29 вимагають удосконалення, зокрема з розмежування тієї інформації, що належить до сфери управлінського обліку (внутрішня звітність), публічне висвітлення якої є небажаним для підприємства через можливість істотного впливу на його конкурентне положення на ринку, та інформації, що формується у фінансовому обліку (зовнішня звітність), а також є загальнодоступною для зовнішніх користувачів.

Таблиця 1

Вибір допоміжних звітних сегментів

Розділ I	Розділ II		Розділ III	
вид пріоритетного звітного сегменту	вид допоміжного звітного сегменту	інформація, яку розкривають	вид допоміжного звітного сегменту	інформація, яку розкривають
Господарський	Географічний збутовий	Дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям* (підпункт 22.1 П(С)БО 29)	Географічний виробничий	Балансова вартість активів та капітальні інвестиції (підпункт 31.1 П(С)БО 29)
Географічний виробничий	Господарський	Дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям*, а також балансова вартість активів і капітальні інвестиції (підпункти 22.1 і 31.2 П(С)БО 29)	Географічний збутовий**	Дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям* (підпункт 22.3 П(С)БО 29)
Географічний збутовий			Географічний виробничий**	Балансова вартість активів та капітальні інвестиції (підпункт 31.3 П(С)БО 29)

\* за мінусом ПДВ, акцизного податку, знижок та інших вирахувань з доходу

\*\* якщо активи підприємства й покупці розташовані в різних регіонах

Джерело: складено на основі [8]

**Висновки.** Впровадження обліку за центрами відповідальності, звітності та бюджетування матеріальних витрат у системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств сприяє порівнянню фактичних витрат із нормативами, а також правильній організації контролю за їх наявністю, рухом та оцінюванням, що має першочергове значення. Децентралізація управління, виокремлення в системі бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю центрів відповідальності, організація обліку витрат за центрами відповідальності дають змогу оптимізувати управлінський процес, підвищити зацікавленість керівників та працівників структурних підрозділів підприємства в результатах їх діяльності, розширити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень, підвищити ефективність виробництва.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Управленческий учет : учебное пособие / под ред. А.Д. Шеремета. 2-е изд. Москва : ФБК-ПРЕСС, 2001. 512 с.
2. Нападowska Л.В. Управлінський облік : підручник для ВНЗ. 2-ге вид., доопрац. та доп. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 648 с.
3. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер с англ. О.Д. Кавериной, И.В. Романовского ; под ред. Я.В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 2003. 416 с.
4. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
5. Каверина О.Д. Управленческий учет: теория и практика : учебник для бакалавров. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Юрайт, 2016. 488 с.
6. Ясінська А.І., Демків Н.І. Методика формування управлінської звітності підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2017. № 862. С. 305–312.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» : Наказ Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 р. № 412. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>
8. Вороная Н.О., Чернишова Н.В. Інформація за сегментами (форма № 6). *Податки та бухгалтерський облік*. 2017. № 6. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/january/issue-06/article-24500.html>

**REFERENCES:**

1. Sheremet A.D. (2001) *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting] Moscow : FBK-PRESS (in Russian).
2. Napadovska L.V. (2010) *Upravlinskiy oblik* [Management Accounting] Kyjiv : Kyjivskiy nacionalnyj torhovo-ekonomichnyj universytet (in Ukrainian).
3. Khorngrn Ch.T., Foster Dzh. (2003) *Bukhgaltersky uchet: upravlencheskiy aspekt* [Accounting: management aspect] Moscow : Finansy i statistika (in Russian).
4. Sadovska I.B., Bozhydarnik T.V., Naghirska K.Je. (2010) *Bukhgaltersky oblik* [Accounting] Kyjiv : Centr uchbovoji literatury (in Ukrainian).
5. Kaverina O.D. (2016) *Upravlencheskiy uchet: teoriya i praktika* [Management Accounting: Theory and Practice] Moscow : Yurayt (in Russian).
6. Jasinska A.I., Demkiv N.I. (2017) *Metodyka formuvannja upravlinskoji zvitnosti pidpryemstva* [Methodology of formation of managerial reporting of the enterprise]. *Visnyk Nacionaljnogho universytetu "Ljvivska politehnika"*. Serija: Menedzhment ta pidpryjemnyctvo v Ukrajinі: etapy stanovlennja i problemy rozvytku, no. 862, pp. 305–312.
7. Ministerstvo finansiv Ukrajinjy (2005) *Polozhennja (standart) bukhhalterskoghho obliku 29 "Finansova zvitnistj za seghmentamy"* [Accounting Standard (Standard) 29 "Financial Statements by Segments"], no. 412. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>
8. Voronaja N.O., Chernyshova N.V. (2017) *Informacija za seghmentamy (forma no. 6)* [Information by segments (form 6)]. *Podatky ta bukhhalterskiy oblik*, no. 6. Available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/january/issue-06/article-24500.html>