

СЕКЦІЯ 9
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.3

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-3-40>

Домбровська Н.Р.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін
Чортківського навчально-наукового інституту підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету*

Dombrovska Natalia
*Candidate of Economic Sciences,
Assistant Professor of Department of Fundamental
and Special Subjects of Educational and Scientific
Chortkiv Institute of Entrepreneurship and Business of
Ternopil National Economic University*

**ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ЗА МІСЦЯМИ ЇХ ВИНИКНЕННЯ
ТА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ****PRODUCTION COSTS ACCOUNTING BY PLACES OF THEIR ORIGIN
AND CENTERS OF RESPONSIBILITY: THE MANAGERIAL ASPECT****АНОТАЦІЯ**

У статті досліджено систему обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності, що зумовлено необхідністю поліпшення механізму управління підприємством. Доповнено класифікацію за місцями виникнення витрат за економічним принципом залежно від послідовності групування витрат. Враховуючи практику зернопереробних підприємств, визначено засади ключових критеріїв створення центрів відповідальності та запропоновано показники оцінки центрів відповідальності. Обґрунтовано, що групування витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності дає змогу організувати чіткий та налагоджений контроль за їх здійсненням у процесі зернопереробного виробництва, а використання бюджетування виявляє переваги у плануванні ресурсів підприємства, поточного та ринкового попиту на зерно та продукти його переробки.

Ключові слова: управлінський облік, витрати виробництва, місця виникнення витрат, центри відповідальності, бюджетування.

АННОТАЦИЯ

В статье исследована система учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности, что обусловлено необходимостью улучшения механизма управления предприятием. Дополнена классификация по местам возникновения затрат по экономическому принципу в зависимости от последовательности группировки затрат. Учитывая практику зерноперерабатывающих предприятий, определены принципы ключевых критериев создания центров ответственности и предложены показатели оценки центров ответственности. Обосновано, что группировка затрат по местам их возникновения и центрам ответственности позволяет организовать четкий и отлаженный контроль за их осуществлением в процессе зерноперерабатывающего производства, а использование бюджетирования выявляет преимущества в планировании ресурсов предприятия, текущего и рыночного спроса на зерно и продукты его переработки.

Ключевые слова: управленческий учет, издержки производства, места возникновения затрат, центры ответственности, бюджетирование.

ANNOTATION

The article examines the system of accounting of costs by places of their origin and centers of responsibility, which is due to the need of improvement of the enterprise management mechanism on harvesting and processing of grain in terms of securing the personalized responsibility for the conservation and rational use of production resources. By generalizing the literature and research practices of enterprises on grain harvesting and processing, the author supplements the classification by the places of costs origin by economic principle depending on the cost grouping sequence. Considering the important aspects of the current practice of grain processing enterprises, the principles of the key criteria for the creation of centers of responsibility have been determined. On the basis of such criteria, indicators for the evaluation of responsibility centers for grain harvesting and processing enterprises have been proposed. Emphasis is placed on the expediency of dividing the whole set of information on the grain production costs by the centers of responsibility into subsystems, each of which corresponds to a separate level of management and allows to provide the necessary information to the enterprise. Management executives. It is determined that the purpose of the responsibility centers accounting is to summarize the cost and income data for each responsibility center in order to determine the deviations from the given parameters of the appropriate center, so that the deviation can be attributed to a specific person. For the establishment and operation of a functional cost management system for the centers of responsibility on grain harvesting and processing enterprises, it is proposed: to identify the centers of costs origin; to draw up a regulatory estimate for each center of responsibility and submitting regular fulfillment reports; to analyze the causes of deviations and evaluation of the center's activity. It is noted that the use of budgeting shows advantages in both short-term and long-term planning of enterprise resources, behavior of competitors, current and market demand for grain and products of its processing. To this end, a consolidated budgeting sequence for the enterprise on the grain harvesting and processing has been proposed.

Key words: management accounting, costs of production, cost centers, responsibility centers, budgeting.

Постановка проблеми. У сучасних умовах ринкових перетворень підприємства зацікавлені у поліпшенні ефективності господарської ді-

яльності. Здійснення цього важливого завдання вимагає удосконалення системи управління суб'єктом господарювання. Ухвалення оптимального управлінського рішення можливе за умови створення та впровадження в практику управління інформаційної системи, яка орієнтована на вимоги управління діловою активністю суб'єкта господарювання. Основою цієї системи є раціональна організація та ефективна методика управлінського обліку витрат виробництва за місцями їх виникнення і центрами відповідальності

Удосконалення управлінського обліку витрат на підприємстві за місцями їх виникнення та центрами відповідальності скероване на своєчасність та доцільність управлінських рішень щодо оптимальності і доцільності їх здійснення з урахуванням фінансових можливостей суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження теоретичних і прикладних аспектів питання обліку витрат зробили вітчизняні та зарубіжні економісти. Окремі питання теорії та методології бухгалтерського обліку витрат знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, таких як: С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко, М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар, Т.П. Карпова та ін. Водночас багато питань потребують подальшої розробки теоретичних і методологічних аспектів у зв'язку зі стрімким розвитком постіндустріальної економіки, що вносить зміни в організацію облікової системи суб'єкта господарювання.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Застосування ефективної методики управлінського обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності залишається одним із найактуальніших питань, оскільки від наявності у суб'єкта господарювання чіткої політики, яка веде до оптимізації та зниження витрат, залежить його платоспроможність, конкурентоспроможність, кінцевий результат діяльності та його подальший розвиток.

Метою дослідження є розроблення теоретичних, методологічних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку витрат у розрізі місць їх виникнення та центрів відповідальності.

Викладення основного матеріалу дослідження. На підприємствах із заготівлі та переробки зерна характер технології і виробничий цикл суттєво впливають на структуру обліку витрат. Виробничий процес зернопереробного виробництва побудовано на принципах потокового виробництва, основою якого є однопредметна або багатопредметна потокова лінія. Від виду продукції, що виробляється, залежить послідовне утворення витрат від сировинного підрозділу до виходу готової продукції і передачі її на склад чи реалізацію.

Виробничий процес на зернопереробних підприємствах дуже складний і являє собою сукупність різноманітних, але пов'язаних між собою технологічних, трудових процесів, а також

допоміжних процесів обслуговування. Основні технологічні процеси безпосередньо пов'язані з перетворенням вихідної сировини в готову продукцію (зерна у борошно, різних видів сировини у комбікорми тощо).

Допоміжні процеси не пов'язані безпосередньо із виготовленням продукції, і призначення їх полягає у технічному обслуговуванні основних процесів, надаванні основному виробництву певних послуг, зокрема, забезпечення різними видами енергії, інструментом та пристосуваннями, виконання ремонтних робіт тощо. Разом вони становлять допоміжне виробництво суб'єкта господарювання.

До обслуговуючих відносять процеси, які здійснюють матеріальне обслуговування основного і допоміжного виробництв. Вони пов'язані з прийманням, розміщенням і зберіганням сировини, готової продукції, допоміжних матеріалів, палива, їх транспортуванням від місць зберігання до місць витрачання тощо.

Виробничі процеси зернопереробних підприємств складаються із великої кількості різноманітних операцій. Їх класифікують за двома основними ознаками: за призначенням у процесі виробництва та за способом виконання або ступенем механізації.

Проведений моніторинг засвідчив те, що облікова практика витрат виробництва на підприємствах із заготівлі та переробці зерна здебільшого скерована на узагальнене групування витрат за видами продукції борошномельно-круп'яного та комбікормового виробництв. Що стосується витрат, то вони обліковуються у розрізі цехів основного виробництва без виокремлення дільниць, робочих місць та технологічних переділів. Чільними недоліками такої узагальненої організації обліку є те, що держана інформація не дозволяє оперативно розкривати відхилення у витрачанні ресурсів за конкретними місцями їх виникнення, встановлювати причини і відповідальних за ці відхилення, що призводить до виникнення невиправданих витрат і зростання собівартості зернопереробної продукції.

Поліпшення механізму управління зернопереробним підприємством вимагає закріплення персоналізованої відповідальності за збереження та раціональне використання виробничих ресурсів. При цьому розподіл повноважень і відповідальності передбачає виділення на підприємстві саме таких центрів, за якими буде організовано виробничу діяльність і здійснено оцінку результатів. Для обліку і контролю показників діяльності таких виділених центрів необхідно запровадити системи обліку і контролю за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності. Побудова цієї системи в межах окремих структурних одиниць та відповідальних осіб повинна забезпечувати відбиття, накопичення, оперативний аналіз, контроль і представлення інформаційних даних про витрати та результати. Хоча зазначена система не є новою, проте специфіка організаційно-техноло-

гічної структури виробництва та внутрішньовиробнича спеціалізація зернопереробних підприємств вимагає розробки моделі такої системи безпосередньо для галузі хлібопродуктів.

Вивчені літературні джерела та практика досліджень зернопереробних підприємств дають можливість запропонувати класифікацію за місцями виникнення витрат за економічним принципом. Залежно від послідовності групування витрат за місцем їх виникнення необхідно розрізняти початкові, проміжні та кінцеві місця витрат (рис. 1).

Первісною структурною ланкою підприємства є робоче місце. Робочі місця на зернопереробних підприємствах класифікують від способу виконання операцій, від кількості робітників, від характеру їхнього руху та рівня спеціалізації. Проміжні місця визначаються для вищого узагальнення витрат, що є характерним для підрозділів підприємств, які формують центри витрат.

На комбінатах хлібопродуктів центри витрат згруповані за видами цехів: основного, допоміжного, обслуговуючого та побічного виробництв. Цехи у свою чергу поділяються на відділення або виробничі дільниці. На зернопереробних підприємствах відділення основних цехів, як правило, чітко розмежовані та ізольовані у зв'язку з особливостями протікання окремих процесів і вимогами, що пред'являються до продукції.

У борошномельних цехах виділяють зерноочищувальне, розмельне і вибійне відділення, у круп'яних – зерноочищувальне, луцильне та вибійне. У комбікормових цехах, які виробляють розсипні комбікорми, стадії їх виробництва зазвичай не розмежовуються і цехи на відділення, як правило, не поділяють. Іноді ізолюють лише окремі процеси підготовчої стадії, а саме приготування збагачувальних сумішей, підготовка макухи і шротів.

У цехах допоміжного та обслуговуючого виробництв відділення або виробничі дільниці можуть являти собою також закінчені процеси обробки предметів праці або виконання відповідних робіт. Прикладом є окремі склади, трансформаторна підстанція і котельня у складі енергосилового цеху; окремі склади у підпорядкуванні елеваторно-складського цеху тощо.

Номенклатура місць виникнення витрат залежить від технологічних особливостей виробничого процесу, що визначаються галузевою специфікою. Виробництво продукції зернопереробки відноситься до комплексного типу і є безперервним процесом однопередільної технологічної переробки сировини,

який у своїй більшості носить закритий характер і протікає під впливом термічної обробки. Враховуючи це, на зернопереробних підприємствах доцільно виокремлювати місця виникнення витрат за адміністративною, технологічною та умовною ознаками.

За адміністративною ознакою місцями (центрами) виникнення витрат є виробничі одиниці, які засновуються на однорідності процесів праці, використанні однотипного обладнання, територіальної відокремленості з урахуванням організаційної схеми підприємства.

Умовні місця виникнення витрат являють собою такі дільниці технологічної лінії, в яких можна кількісно визначити та виміряти витрати сировини з метою оперативного контролю за ними лише за достатньої наявності відповідних вимірювальних приладів та лічильників.

За технологічною ознакою місцями виникнення витрат є технологічні дільниці, які виокремлюються відповідно до характеру операцій виробничого процесу. Одночасно технологічні дільниці можуть включати у собі декілька місць виникнення витрат, тобто вони є центрами витрат. Оскільки на комбінатах хлібопродуктів під час виробництва певного виду продукції застосовуються відповідні потокові лінії, необхідно зазначені місця виникнення витрат для кожного з них визначати окремо.

Організаційна структура зернопереробних підприємств побудована таким чином, що її управління повинно здійснюватися децентралізовано, тобто делегування повноважень приймати рішення [1, с. 460].

Перевагою децентралізованого управління є можливість вищого керівництва зосередитися на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях, а оперативне ухвалення рішень доручити менеджерам, які найглибше розуміються на суті проблеми. Проте такий вид управління не позбавлений певних вад. По-перше, він ускладнює процес

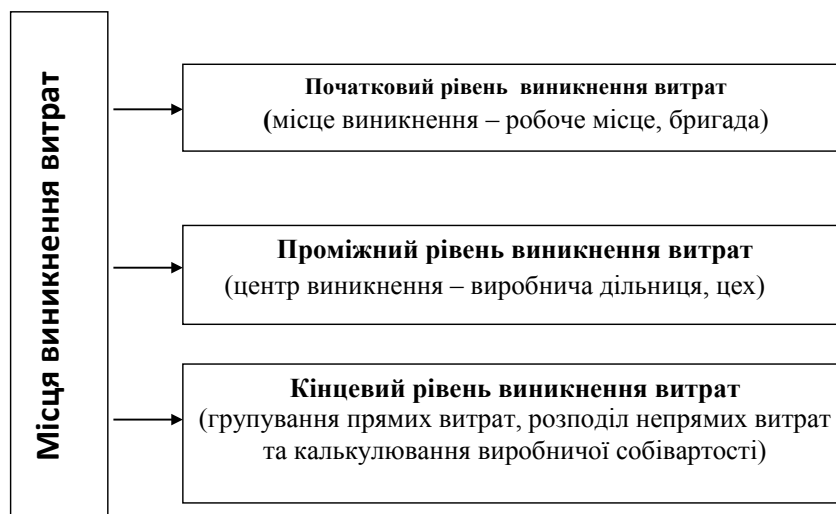


Рис. 1. Послідовність групування витрат виробництва зернопродукції за місцями їх виникнення

Джерело: сформовано автором на основі [1; 2; 3]

координації діяльності. По-друге, існує ймовірність появи нездорової внутрішньої конкуренції. По-третє, збільшуються витрати на утримання обслуговуючого персоналу. Беручи до уваги переваги та недоліки децентралізованого управління, можна запропонувати саме таку форму управління для зернопереробних підприємств.

Місця та центри виникнення витрат є основою для виділення на зернопереробних підприємствах центрів (сегментів) відповідальності.

Центри (сегменти) відповідальності (responsibility center) – це групування витрат на виробництво за окремими підрозділами і відповідальними особами, яке забезпечує колективну та індивідуальну відповідальність і зацікавленість у зниженні собівартості. До того ж, центром відповідальності є місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів.

Що стосується місць виникнення витрат і центрів відповідальності, то слід зазначити, що між ними в економічній літературі немає чіткого розмежування, а самі дефініції не усталені. Так, професор С.Ф. Голова вважає, що центр відповідальності – сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати [2, с. 353]. Центр витрат, за визначенням С.Ф. Голова, – це підрозділ (цех, ділянка, бригада), керівник якого контролює витрати, проте не контролює доходів, інвестицій [2, с. 353]. Із наведеної цим ученим схеми [2, с. 354] видно, що надалі він не додержується такого поділу, оскільки як центри відповідальності наводить центр витрат, центр прибутку, центр інвестицій. Професор М.С. Пушкар дає визначення центрів витрат і сфер відповідальності [3, с. 225]. Цей автор вживає термін «сфери діяльності» і вважає, що в кожній з них виділяються центри витрат, у розрізі яких плануються та обліковуються витрати виробництва [3, с. 124]. За визначенням Т.П. Карпової, сегмент підприємницької діяльності – вид продукції, підрозділ, зона ринку [4, с. 275]. Центр виникнення витрат вона визначає як відокремлений структурний підрозділ підприємства, де є можливість організувати планування, нормування і облік витрат виробництва, а центр відповідальності за витрати – відокремлений структурний підрозділ підприємства, який очолює менеджер, де є можливість в одному обліковому процесі об'єднати центр виникнення витрат і відповідальність менеджера [4, с. 308].

Центр витрат, за формулюванням Рей Вандер Віла, – відділ чи виробнича одиниця, в якій відбувається споживання ресурсів і можна накопичити відповідні витрати [5, с. 476]. Центр відповідальності – будь-який підрозділ, де контролюється виникнення витрат, отримання доходів або використання інвестиційних доходів [5, с. 157]. Центр відповідальності перебуває під управлінням одного керівника. Більшість центрів витрат і обслуговування одночасно є та-

кож центрами відповідальності, оскільки майстер дільниці чи менеджер одночасно є відповідальними за показники їхньої роботи [5, с. 476].

Для прикладу наведемо структуру ДП «Чортківський комбінат хлібопродуктів» за центрами відповідальності (рис. 2).

Структура діяльності зернопереробних підприємств побудована таким чином, що різниця між центрами відповідальності, місцями виникнення витрат та центрами витрат є суттєвою, але при цьому очевидна і єдність цих об'єктів.

На комбінатах хлібопродуктів місцем виникнення витрат може бути робоче місце і бригада, центром витрат – лінія, дільниця, цех. При цьому місцями виникнення витрат виробництва є структурні підрозділи, які залежать від виду та технології виробництва й відрізняються від центрів витрат саме чітким місцем у структурі підприємства, економічною характеристикою та соціальним змістом. Водночас місця або центри виникнення витрат можуть виступати як центри відповідальності, якщо керівники структурних підрозділів несуть матеріальну відповідальність за рівень витрат на виробництво й результати роботи. Так, для досліджених підприємств борошномельний, круп'яний чи комбікормовий цехи можуть виступати як місце і центр виникнення витрат та центр відповідальності одночасно.

Місця та центри витрат пов'язують із калькулюванням собівартості продукції зернопереробки, а центри відповідальності – з управлінням собівартістю і визначенням результатів діяльності окремих підрозділів підприємства.

Враховуючи всі важливі моменти наявної практики зернопереробних підприємств, основні критерії створення центрів відповідальності повинні ґрунтуватися на таких засадах, як:

- 1) територіальна відокремленість та функціональна однорідність центрів;
- 2) можливість точного планування й обліку витрат та результатів паралельно з гнучкістю управління;
- 3) персональна відповідальність повинна бути закріплена за кожним керівником підрозділу;
- 4) правильний вибір контролюючих параметрів.

Зазначені критерії дають можливість запропонувати показники оцінки центрів відповідальності для зернопереробних підприємств (табл. 1).

Всю сукупність інформації про витрати зернопереробного виробництва за центрами відповідальності можна поділити на підсистеми, кожна з яких відповідає окремому рівню управління і дає змогу забезпечити необхідною інформацією керівництво підприємства.

Найвищим рівнем центрів відповідальності є підприємство (рівень 5), керівництво якого контролює загальний рівень витрат, обсяги прямих і накладних витрат. Акумуляування витрат на рівні переділу – цеху (рівень 4) дає змогу контролювати прямі (сировина, матеріали, використання трудових ресурсів) та витрати на утримання цеху; формування цехової собівар-

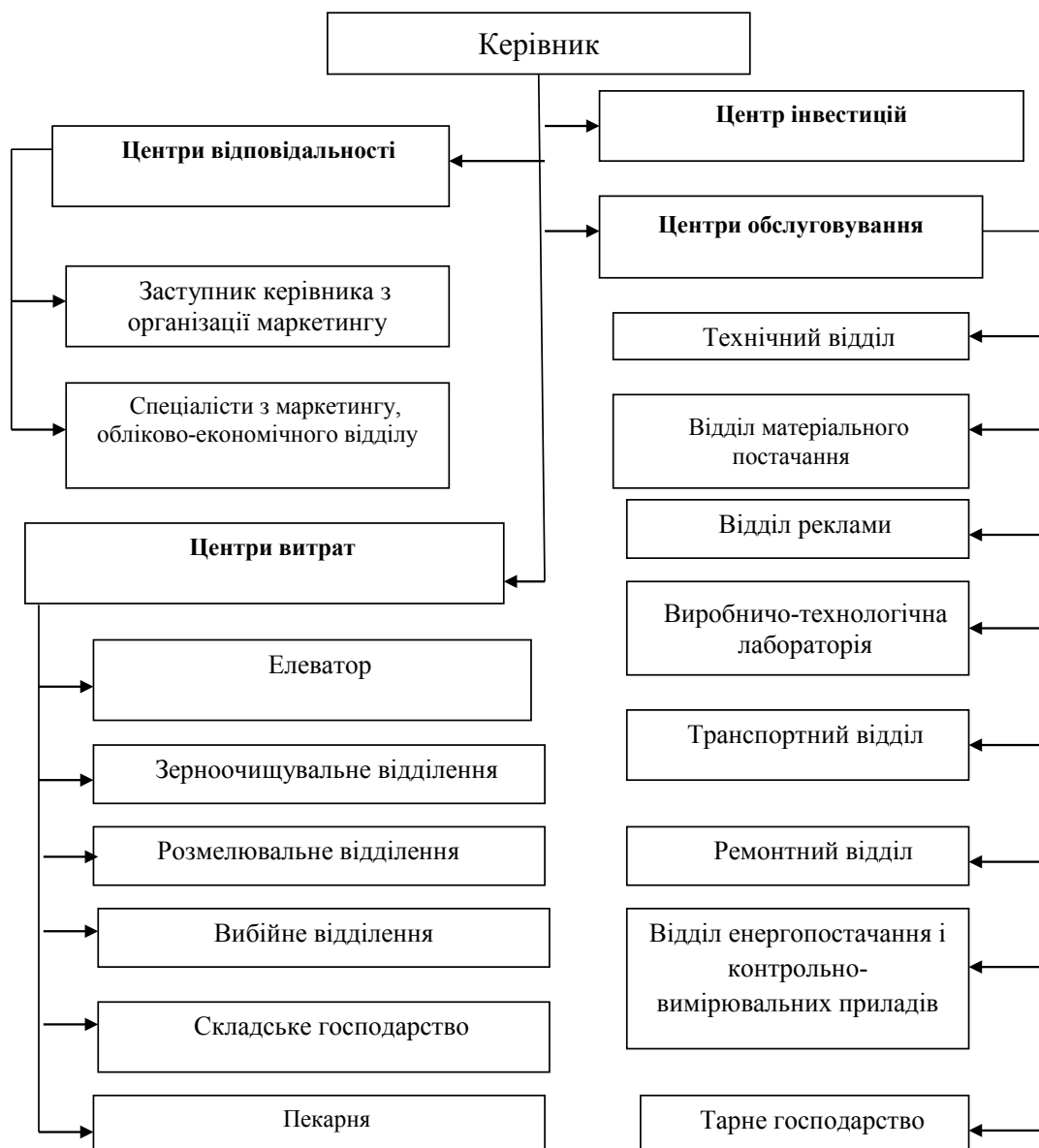


Рис. 2. Центри відповідальності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”

тості, обсяги виробництва продукції у розрахунку за цехом та на одного працюючого, якість та ритмічність використання обладнання.

Витрати, що визначаються за певним виробничим відділенням (рівень 3): зерноочи-

щувальне, розмельне і вибійне відділення для борошномельного цеху та зерноочищувальне, луцильне і вибійне відділення для круп'яного цеху, дають змогу контролювати рівень витрат (економії) матеріальних, трудових ресурсів за

Таблиця 1

Характеристика показників оцінки центрів відповідальності для зернопереробного виробництва

Рівні управління та центрів відповідальності	Місця та центри виникнення витрат	Об'єкти контролю витрат за центрами відповідальності	Показники оцінки центрів діяльності
(5) Підприємство	Відділ маркетингу та збуту	Витрати на виготовлення та реалізацію продукції	Повна собівартість продукції
(4) Цех (переділ)	Виробничі відділення	Витрати цеху	Цехова виробнича собівартість
(3) Виробнича дільниця	Технологічні лінії	Витрати технологічної лінії	Собівартість технологічної лінії
(2) Бригада	Виробничі дільниці, закріплені за бригадою	Витрати бригади	Прямі витрати бригади
(1) Робоче місце	Група обладнання Робоче місце	Витрати технологічного процесу	Прямі витрати робочого місця

визначеними дільницями. Під час визначення витрат бригади (рівень 2), можливий контроль використання робочого часу (простої, робота у позаурочний час); рівень використання матеріальних ресурсів та виробітку. Витрати, що визначаються за робочим місцем (рівень 1), дозволяють контролювати рівень обсягу виробництва у натуральному та вартісному вимірах, економію сировини та матеріалів, продуктивність праці та якість продукції.

Отже, мета обліку за центрами відповідальності полягає в узагальненні даних про витрати і доходи за кожним центром відповідальності з метою визначення відхилень від заданих параметрів відповідного центру, щоб відхилення можна було віднести на конкретну особу. Тобто для ухвалення управлінських рішень необхідно персоналізувати відповідальність за допущені перевитрати. Існуюча практика обліку витрат у зернопереробному виробництві ведеться так званим “котловим” методом, коли витрати групуються загалом за цехом (переділом), тому в обліку не передбачено поділ витрат на виробництво за місцем їх виникнення. А це призводить до того, що неможливо персоналізувати відповідальність підрозділів і конкретних працівників за допущені перевитрати ресурсів у виробництві, допущення виробничого браку.

Таким чином, нині управління витратами під час формування собівартості зернопродукції не є системним. Для створення і функціонування оперативної системи управління витратами за центрами відповідальності на зернопереробних підприємствах пропонується:

- визначення центрів виникнення витрат;
- складання нормативного кошторису для кожного центру відповідальності та подання регулярної звітності про виконання;
- аналіз причин відхилень і оцінка діяльності центру.

Ефективне управління витратами повинно здійснюватися за допомогою прямого та зворотного зв'язку. Під час управління витратами з прямим зв'язком оцінці підлягають майбутні результати і ставиться мета установити контроль для запобігання виникненню відхилень від очікуваних результатів.

Система управління із зворотним зв'язком полягає у порівнянні фактичних показників із кошторисними для виявлення відхилень і здійснення коригуючих дій з метою узгодження майбутніх результатів з кошторисними (бюджетними) показниками.

Головним інструментом управлінського обліку, який дозволяє контролювати діяльність центру витрат, є бюджет. Бюджетування – це, з одного боку, процес складання планів і кошторисів, а з іншого – управлінська технологія, призначена для розроблення і підвищення фінансової обґрунтованості прийнятих управлінських рішень [6, с. 203]. Процес бюджетування на підприємстві можна розділити на три головні етапи:

1. Складання планового бюджету.
2. Облік фактичного виконання бюджету.
3. Контроль та аналіз результатів виконання бюджету [7, с. 203].

Під бюджетом маємо на увазі формалізований письмовий звіт про плани управління на майбутнє. Вони визначаються у вартісних параметрах, що і відрізняє їх від планів, які можуть складатися без грошової оцінки. Отже, в цьому контексті бюджет виступає як внутрішньовиробничий фінансовий план. Бюджет для центру витрат повинен містити інформацію про очікувані витрати, які ґрунтуються на планах управління і концепції витрат, що контролюються.

Визначення статей витрат, що підлягають контролю, – головне завдання при впровадженні на підприємстві системи обліку за центрами відповідальності. В ідеальному варіанті усі витрати повинні бути закріплені за відповідними підрозділами і конкретними відповідальними особами. Якщо за визначеним центром закріплена відповідальність за відповідні статті витрат, то менеджер такого підрозділу повинен мати реальну можливість впливати на величину цих витрат. Зазвичай на практиці абсолютного контролю або повного впливу може не існувати, тому дуже часто використовують таке поняття, як “відносний контроль”. Такий контроль означає, що менеджер має контроль над більшістю факторів, що впливають на цю статтю бюджету. Тому для забезпечення кооперації менеджерів різних напрямів і впевненості в обґрунтуванні відображених у бюджеті цілей необхідно кожного менеджера задіяти у підготовку свого бюджету.

Для контролю виробничих витрат доцільно використовувати гнучкі бюджети. Гнучка система дозволяє перераховувати очікувані витрати на фактичний обсяг виробництва. Перерахунок полягає у чіткому розподілі усіх витрат, що враховуються, на змінні та постійні і наступному коригуванні очікуваних змінних витрат на коефіцієнт фактичної зміни обсягу виробництва. Це дозволяє зняти зміну витрат, що не контролюється, тому що обсяг виробництва не контролюється центрами витрат.

Згідно з концепцією обліку витрат за центрами відповідальності, для формування зведеного бюджету зернопереробного підприємства пропонується починати з нижчого рівня управління. На першому етапі керівники різних підрозділів складають бюджети стосовно діяльності, за яку вони відповідають, а далі ці бюджети послідовно узагальнюються і координуються на вищому рівні.

Звіт кожного рівня управління включає у себе: назву статей витрат, що контролюється, витрати згідно з бюджетом, фактичні витрати, відхилення від кошторису. Відхилення можуть бути позитивними й означати перевитрати або негативними й означати економію витрат. Бюджетні дані у звіті перераховуються за формулою гнучкого бюджету таким чином, що вони відображають реальний рівень випуску. На підставі центрів виникнення витрат та центрів відповідальності можна запро-

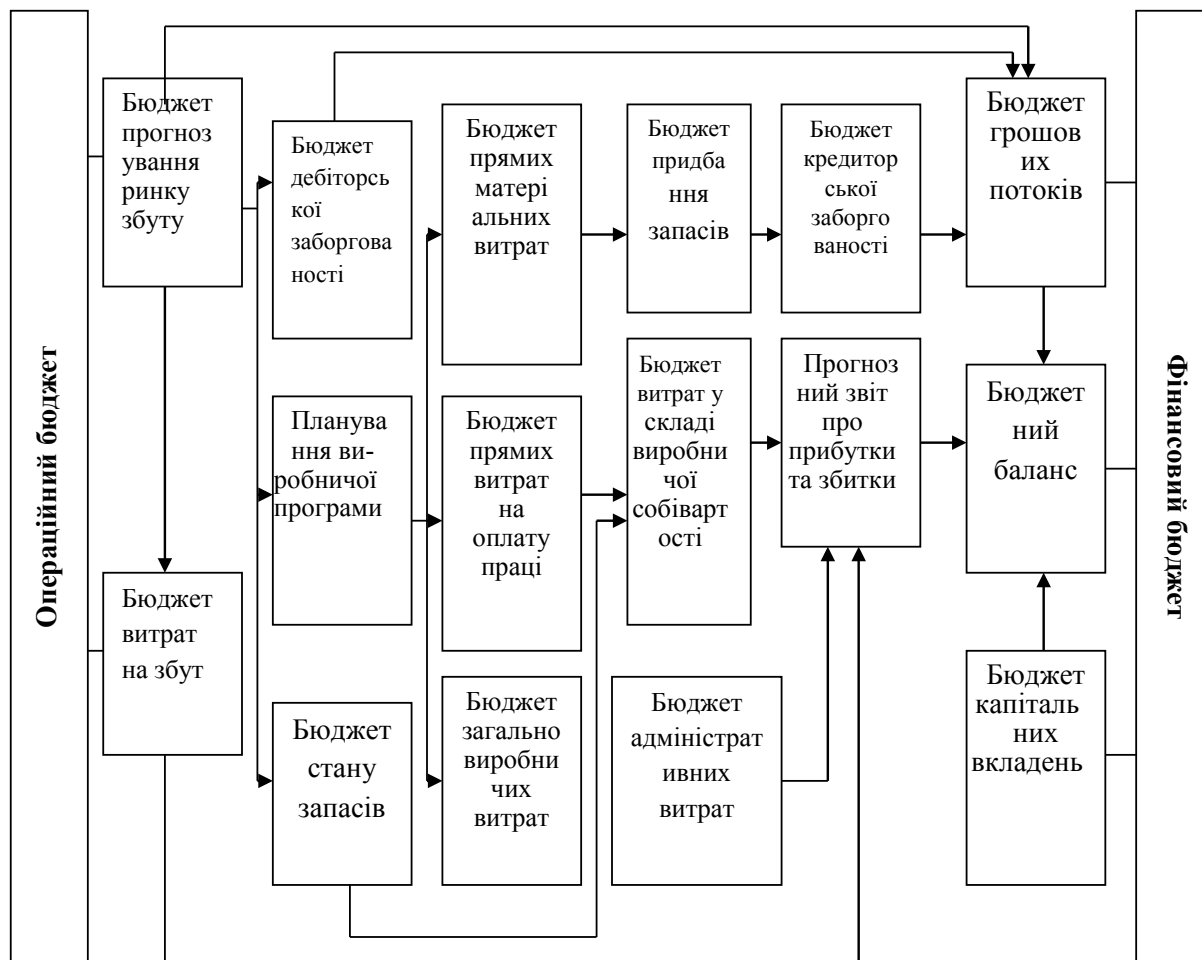


Рис.3. Послідовність складання зведеного бюджету зернопереробного підприємства

Джерело: сформовано автором на основі [1; 2; 7]

понувати формування зведеного бюджету на зернопереробних підприємствах (рис. 3).

Висновки з цього дослідження. Створення ефективного механізму управління підприємством із заготівлі та переробки зерна вимагає закріплення персоналізованої відповідальності за збереження та раціональне використання виробничих ресурсів. При цьому розподіл повноважень і відповідальності передбачає виділення на підприємстві саме таких центрів, за якими буде організовано виробничу діяльність і здійснено оцінку результатів. Можна стверджувати, що групування витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності дає змогу організувати чіткий та налагоджений контроль за їх здійсненням у процесі зернопереробного виробництва, а використання бюджетування виявляє переваги як у короткостроковому, так і довгостроковому плануванні ресурсів підприємства, поведінки конкурентів, поточного та ринкового попиту на зерно та продукти його переробки.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. Київ : ТОВ "Автоінтерсервіс", 1996. 544 с.

2. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : «Центр учбової літератури», 2018. 534 с.
 3. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг – інформаційна система стратегічного менеджменту. Тернопіль : Карбланш, 2004. 370 с.
 4. Карпова Т.П. Управленческий учет : учебник для вузов. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 2002. 350 с.
 5. Управленческий учет / Под ред. В.Паляя и Р. Вандер Вила. Москва : Инфра-М, 1997. 480 с.
 6. Шим Д. К., Сігел Д.Г. Основи комерційного бюджетування. Покрокове керівництво. Абетка. 2001. 496 с.
 7. Герасимович А.М., Герасимович І.А., Морозова-Герасимович Н.А. Методичні засади управлінського обліку виробничих витрат в умовах бюджетування. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2014. № 2. С. 15–19.

REFERENCES:

1. Holov S.F., Yefimenko V.I. (1996) Finansovyy ta upravlins'kyu oblik [Financial and management accounting]. Kyiv: TOV "Avtointerservis". (in Ukrainian)
 2. Holov S.F. (2018) Upravlins'kyu oblik [Management accounting]. Kiev: Tsentru uchbovovyi literatury". (in Ukrainian)
 3. Pushkar M.S., Pushkar R.M. (2004) Kontrollinh – informatsiy-na systema stratehichnoho menedzhmentu [Controlling is an

- information system of strategic management]. Ternopil': Kartblansh. (in Ukrainian)
4. Karpova T.P. (2002) Upravlencheskiy uchet: uchebnyk dlya vuzov [Management accounting: a textbook for universities]. Moskva: Audit, YUNITI. (in Russian)
 5. V. Paliy i R. Vander Vil (1997) Upravlencheskiy uchet [Management accounting]. Moskva: Infra-M. (in Russian)
 6. Shim D.K., Sigel D.G. (2001) Osnovy komertsynoho byudzhetuvannya. Pokrokovе kerivnytstvo [Fundamentals of commercial budgeting. Walkthrough]. Abetka. (in Ukrainian)
 7. Herasymovych A.M., Herasymovych I.A., Morozova-Herasymovych N.A. (2014) Metodichni zasady upravlins'koho obliku vyrobnychkykh vytrat v umovakh byudzhetuvannya [Methodical principles of management accounting of production costs in the conditions of budgeting]. Visnyk Zhytomyrs'koho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Seriya "Ekonomichni nauky", no. 2, pp. 15–19.