

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТЕХНОЛОГІЙ

ННІ/факультет *інститут економіки та бізнес-освіти*  
Кафедра *фінансів і бухгалтерського обліку*  
Спеціальність *071 Облік і оподаткування*  
Форма здобуття освіти *Заочна*

## КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

ВЕДМІДСЬКОЇ ДАРИНИ ВАСИЛІВНИ

*(прізвище, ім'я, по батькові здобувача)*

на тему Організація та методика обліку витрат за центрами  
відповідальності у системі контролінгу підприємства  
*(повна назва теми)*

за матеріалами Акціонерне товариство «Південний ГЗК»  
*(повна назва бази дослідження)*

Науковий керівник к.е.н. доцент Руденко О.В.  
*(наук. ступінь, вчене звання) (підпис) (прізвище, ініціали)*

**Робота допущена до захисту в ЕК**

Протокол засідання кафедри  
від 20 січня 2026р. № 7

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_  
*(підпис)*

к.е.н., доцент О.В.Неізнєстна  
*Наук. ступінь, вчене звання Ініціали, прізвище*

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТЕХНОЛОГІЙ**

ННІ/факультет *інститут економіки та бізнес-освіти*  
 Кафедра *фінансів і бухгалтерського обліку*  
 Спеціальність *071 Облік і оподаткування*  
 Форма здобуття освіти *Заочна*

**«ЗАТВЕРДЖУЮ»**

Завідувач  
кафедри

*О.В.Неізнестна*

(підпис) (прізвище, ініціали)

« 15 » жовтня 2025 року

**З А В Д А Н Н Я**  
**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА**  
 Ведмідської Дарини Василівни

1. Тема роботи: Організація та методика обліку витрат за центрами відповідальності у системі контролінгу підприємства  
 Керівник роботи: к.е.н. доцент Руденко О.В. затверджені наказом вищого навчального закладу від «14» жовтня 2025 р. № 710-ст
2. Строк подання здобувачем роботи « 10 » січня 2026 р.
3. Зміст кваліфікаційної роботи, об'єкт, предмет та мета дослідження:

*Розділ 1. Теоретичні основи обліку і контролю витрат за центрами відповідальності та характеристика підприємства. Теоретичні основи обліку витрат за центрами відповідальності з метою управління. Галузеві особливості та аналіз основних організаційно-економічних показників діяльності АТ «ПівдГЗК». Оцінка фінансового стану АТ «ПівдГЗК»*

*Розділ 2. Організація та методика обліку витрат за центрами відповідальності: теорія й практика. Організації обліку витрат за центрами відповідальності у АТ «ПівдГЗК». Методика обліку витрат за центрами відповідальності. Внутрішня звітність у системі управління центрами відповідальності. Бюджетування витрат за центрами відповідальності*

*Розділ 3. Контролінг витрат центрів відповідальності. Організація контролінгу в управлінні витратами за центрами відповідальності Методика внутрішньогосподарського контролю витрат за центрами відповідальності Оцінка показників діяльності центрів відповідальності за витрати*

Об'єкт дослідження: чинна система обліку та контролю витрат за центрами відповідальності у АТ «ПівдГЗК».

Предмет дослідження: теоретичні та методичні положення організації обліку витрат за центрами відповідальності у системі контролінгу промислового підприємства.

Мета кваліфікаційної роботи магістра: поглиблення теоретико-методичних положень обліку витрат за центрами відповідальності у системі контролінгу промислового підприємства на засадах комплексного підходу, розробка практичних рекомендацій з їх удосконалення.

4. Дата видачі завдання

«15» жовтня 2025 року

**Графік виконання кваліфікаційної магістерської роботи  
здобувачами вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,  
(денна та заочна форма здобуття освіти)**

| № з/п | Назва етапів КМР   | Строк виконання етапів роботи |
|-------|--|-------------------------------|
| 1     | Затвердження керівників КМР  | до 26.08.2025                 |
| 2     | Обговорення з керівником та затвердження теми КМР  | до 28.08.2025                 |
| 3.    | Затвердження плану КМР   | до 05.09.2025                 |
| 4     | Підготовка розділу 1   | до 03.10.2025                 |
| 5     | Підготовка розділу 2   | до 31.10.2025                 |
| 6     | Підготовка розділу 3   | до 01.12.2025                 |
| 7     | Написання вступу та висновків до КМР, оформлення супровідних документів                        | до 08.12.2025                 |
| 8     | Подання електронного варіанту КМР керівнику для перевірки дотримання академічної доброчесності | до 13.12.2025                 |
| 9     | Перевірка тексту КМР на дотримання академічної доброчесності                                   | 14.12-30.12.2025              |
| 10    | Отримання відгуку від наукового керівника  | до 02.01.2026                 |
| 11    | Отримання рецензії   | до 05.01.2026                 |
| 12    | Подання кваліфікаційної роботи на перегляд завідувачу кафедри                                  | до 09.01.2026                 |
| 13    | Реєстрація завершеної кваліфікаційної роботи   | до 12.01.2026                 |
| 14    | Попередній захист кваліфікаційної роботи на кафедрі  | до 16.01.2026                 |
| 15    | Підготовка до захисту в ЕК   | до 19.01.2026                 |

Завдання підготував науковий керівник

\_\_\_\_\_ (підпис)

Руденко О.В.

(прізвище та ініціали)

Завдання одержав

\_\_\_\_\_ (підпис)

Ведмідська Д.В.

(прізвище та ініціали)

**Декларація**  
**про дотримання академічної доброчесності під час написання**  
**кваліфікаційної магістерської роботи**  
**здобувачем вищої освіти**  
**Державного університету економіки і технологій**

Я, Ведмідська Дарина Василівна, студентка 2 курсу, групи ЗОіОП-25м Державного університету економіки і технологій розумію і підтримую політику закладу із академічної доброчесності. Я не надавала і не одержувала заборонену допомогу під час підготовки цієї роботи. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

Дарина ВЕДМІДСЬКА

---

*(підпис)*

07 січня 2026 року

## АНОТАЦІЯ

Ведмідська Д.В. Організація та методика обліку витрат за центрами відповідальності у системі контролінгу підприємства – Рукопис.

Кваліфікаційна магістерська робота за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Державний університет економіки і технологій. Кривий Ріг, 2025.

Кваліфікаційна магістерська робота присвячена актуальним питанням організації обліку витрат за центрами відповідальності в системі контролінгу підприємства. Досліджено підходи до визначення поняття «центр відповідальності», «облік за центрами відповідальності». Досліджено критерії виділення центрів відповідальності, визначені ознаки групування витрат з метою контролю за центрами відповідальності. Проведено аналіз фінансового стану АТ «ПідГЗК». Здійснено узагальнення основних принципів організації бухгалтерського обліку витрат за центрами відповідальності у АТ «ПідГЗК»: визначені межі контрольованих статей витрат; персоніфіковані облікові документи; до обов'язків менеджера центру відповідальності уведено складання кошторисів на визначений період і подання внутрішньої звітності про фактичні витрати в розрізі статей витрат; аналіз отриманих даних, розробка стратегії мінімізації витрат. Сформовані рекомендації методичного складника: угруповання витрат за центрами відповідальності з виділенням окремої групи рахунків; для оцінки центрів відповідальності включати нефінансові показники; для відображення в обліку відхилень від планових витрат використовувати спеціальні рахунки відхилень.

Окреслені напрямки контролінгу витрат: перевірка достовірності показників внутрішньої звітності центрів; складу, структури та величини витрат; порівняння отриманих значень із запланованими, аналіз відхилень.

*Ключові слова:* центри відповідальності, центри витрат, організація обліку витрат за центрами відповідальності, бюджетування, внутрішня звітність

## ЗМІСТ

|   | <i>стор</i> |
|---|-------------|
| <b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ</b>  | 7           |
| <b>ВСТУП</b>  | 8           |
| <b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА</b> | 11          |
| 1.1. Теоретичні основи обліку витрат за центрами відповідальності з метою управління                                    | 11          |
| 1.2. Галузеві особливості та аналіз основних організаційно-економічних показників діяльності АТ «ПівдГЗК»               | 26          |
| 1.3. Оцінка фінансового стану АТ «ПівдГЗК»  | 32          |
| Висновки до розділу 1   | 44          |
| <b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ: ТЕОРІЯ Й ПРАКТИКА</b>                  | 47          |
| 2.1. Організації обліку витрат за центрами відповідальності у АТ «ПівдГЗК»  | 47          |
| 2.2. Методика обліку витрат за центрами відповідальності  | 59          |
| 2.3. Внутрішня звітність у системі управління центрами відповідальності   | 73          |
| 2.4. Бюджетування витрат за центрами відповідальності   | 80          |
| Висновки до розділу 2   | 82          |
| <b>РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛІНГ ВИТРАТ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ</b>   | 87          |
| 3.1. Організація контролінгу в управлінні витратами за центрами відповідальності  | 87          |
| 3.2. Методика внутрішньогосподарського контролю витрат за центрами відповідальності                                     | 92          |
| 3.3. Оцінка показників діяльності центрів відповідальності за витрати   | 103         |
| Висновки до розділу 3   | 108         |
| <b>ВИСНОВКИ</b>   | 111         |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>   | 118         |
| <b>ДОДАТКИ</b>  | 124         |

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АТ – акціонерне товариство

БП – бізнес-план

ВГК – внутрішньогосподарський контроль

ВК – внутрішній контроль

ЗУ – Закон України

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

МФУ – Міністерство фінансів України

НП(С)БО – Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ПМВ – прямі матеріальні витрати

СП – структурний підрозділ

ЦВ – центр відповідальності

## ВСТУП

Глобальні зміни в економічному середовищі, що відбуваються останнім часом, вимагають нового погляду на ефективність діяльності підприємств та організацій, а також їх структурних підрозділів. Керівники, зосередивши повноваження щодо прийняття рішень в своїх руках, втрачають можливість глибокого і всебічного вивчення та аналізу не тільки поточних, а й стратегічних цілей, що є неприйнятним в сучасних умовах їх функціонування.

Вирішити цю проблему дозволяє делегування повноважень щодо прийняття деяких рішень керівникам середньої ланки. Це дає можливість підвищити якість управління як організацією в цілому, так і за напрямками виробничо-господарської діяльності, а так само ефективність управління підрозділами на основі узагальнення даних про доходи, витрати і результати діяльності з тим, щоб виникаючі відхилення можна було легко контролювати та відносити на конкретного керівника. Забезпечити подібний чіткий зв'язок між результатами діяльності і відповідальністю керівників підрозділів, які звітують за результати своєї роботи перед вищим керівництвом, можлива за допомогою виділення в організації так званих центрів відповідальності.

Створення центрів відповідальності може сприяти ефективному управлінню, дозволяючи підвищити якість керівництва як в цілому, так і на рівні окремих напрямів діяльності. Такий підхід може допомогти підприємствам забезпечити стабільність та ефективність у складних умовах військового стану, дозволяючи керівникам зосередитися на стратегічному розвитку, а середній ланці – на реалізації поставлених завдань.

Довгий час в Україні ведення бухгалтерського обліку на підприємствах ґрунтувалося на необхідності та обов'язковості з боку держави. Перш за все це призвело до яскраво вираженого податкового характеру обліку та звітності. За тридцятирічний період формування ринкових відносин в нашій країні ця проблема гостро стала відчуватися на підприємствах, котрі прагнуть займати лідерські позиції на ринку. Менеджери вищого рівня управління зіткнулися з

проблемою браку інформації для прийняття стратегічно важливих управлінських рішень.

Тому управлінський облік за центрами відповідальності на великих і середніх, та навіть на малих вітчизняних підприємствах став швидше необхідністю, оскільки на базі його звітності формуються основні стратегічні перспективи та приймаються найважливіші для майбутнього розвитку підприємства рішення. Дослідженню питань організації обліку за центрами відповідальності присвячені праці багатьох зарубіжних та вітчизняних економістів: Ф.Ф. Бутинець, В.С. Лень, О.М. Миронюк, П.Н. Атамас та інші.

Різноманіття підходів щодо розуміння функцій і завдань системи управління витратами, її місця в загальній системі управління підприємством обумовлюють актуальність використання системи обліку відповідальності. Управління за допомогою центрів відповідальності спрямоване на активізацію внутрішніх організаційно-економічних чинників ефективності діяльності підприємства.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є поглиблення теоретико-методичних положень обліку витрат за центрами відповідальності у системі контролінгу промислового підприємства на засадах комплексного підходу, розробка практичних рекомендацій з їх удосконалення.

Реалізація мети дослідження зумовила постановку та вирішення наступних завдань:

- дослідити передумови створення та сутність центрів відповідальності в системі управління промисловим підприємством;
- здійснити аналіз організаційно-економічних показників та фінансового стану АТ «ПівдГЗК» та окреслити галузевий вплив на організацію і методіку обліку та контролю витрат основної діяльності;
- виявити особливості організації обліку витрат за центрами відповідальності на підприємстві;

– узагальнити теорію та практику методики обліку витрат за центрами відповідальності для потреб ефективного управління та сформулювати рекомендації;

– визначити склад та зміст внутрішньої звітності щодо витрат за центрами відповідальності;

– дослідити механізм бюджетування витрат за центрами відповідальності підприємства та їх призначенням у системі управління;

– обґрунтувати організаційно-методичне забезпечення побудови моделі контролінгу витрат за центрами відповідальності з метою підвищення якості інформаційного забезпечення системи управління підприємства;

– представити методику внутрішньогосподарського контролю витрат за центрами відповідальності;

– провести оцінку показників діяльності центрів відповідальності за витрати

Об'єктом дослідження є чинна система обліку та контролю витрат за центрами відповідальності у АТ «ПівдГЗК».

Предметом дослідження є теоретичні та методичні положення організації обліку витрат за центрами відповідальності у системі контролінгу промислового підприємства.

Методи дослідження. Для 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 з питань обліку і контролю витрат, монографіями, науковими статтями, матеріалами науково-практичних конференцій, періодичними виданнями, електронними ресурсами, даними обліку та звітності АТ.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА

#### 1.1. Теоретичні основи обліку витрат за центрами відповідальності з метою їх контролінгу

Основною метою діяльності підприємства є зростання його ринкової вартості за умови максимізації його прибутку та мінімізації витрат. Отримання найкращого результату з найменшими затратами матеріальних, трудових та фінансових ресурсів певною мірою залежить від ефективності управління витратами на підприємстві. Для збереження свого становища підприємствам необхідно впроваджувати систему контролінгу витрат, що дозволить своєчасно реагувати на зовнішні та внутрішні подразники.

Сутність контролінгу науковці Корбутяк А. Г., Сокровольська Н. Я. Головацька С. І. [10, 11, 16] пропонують розглядати як частину системи управління, що знаходиться на перетині економічного аналізу, планування, управлінського обліку та менеджменту й, інтегруючи, координуючи та направляючи діяльність різних служб, підрозділів або структурних одиниць підприємства, може підняти процес управління підприємством на якісно новий рівень і призвести до швидкого досягнення означених цілей і завдань.

Контролінг виступає інструментарієм забезпечення методичної бази для підтримки основних функцій управління, до складу яких входять планування, контроль, облік та аналіз, а також для оцінки ситуації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [10].

Зміни в економічному середовищі, що відбуваються останнім часом, вимагають нового погляду на ефективність діяльності підприємств, а також їх структурних підрозділів. Керівники, зосередивши повноваження щодо прийняття рішень в своїх руках, втрачають можливість глибокого і всебічного

вивчення та аналізу не тільки поточних, а й стратегічних цілей, що є неприйнятним в сучасних умовах їх функціонування.

Вирішити цю проблему дозволяє делегування повноважень щодо прийняття деяких рішень керівникам середньої ланки. Це дає можливість підвищити якість управління як організацією в цілому, так і за напрямками виробничо-господарської діяльності, а так само ефективність управління підрозділами на основі узагальнення даних про витрати і результати діяльності з тим, щоб виникаючі відхилення можна було легко контролювати та відносити на конкретного керівника. Забезпечити подібний чіткий зв'язок між результатами діяльності і відповідальністю керівників підрозділів, які звітують за результати своєї роботи перед вищим керівництвом, можлива за допомогою виділення в організації так званих центрів відповідальності [42].

Концепція управління фінансовою діяльністю на основі центрів відповідальності була запропонована американським вченим Дж. А. Хіггінсом у 1952 році. На його думку, центр фінансової відповідальності – структурний підрозділ підприємства, який повністю контролює ті або інші аспекти фінансової діяльності, а її керівник самостійно приймає управлінські рішення та несе повну відповідальність за виконання доведених до нього планових показників [19, с.231]. Теорія Дж. А. Хіггінса базувалася на трансформації організаційної структури підприємства. На підприємстві необхідні закріплення витрат за керівниками різних рівнів та систематичний контроль за дотриманням вартості кошторисів за кожною відповідальною особою. Сутність правила Дж. А. Хіггінса наступна: кожна структурну одиницю підприємства обтяжують ті і лише ті витрати та доходи, за які вона може відповідати та які контролює. Ця система у 50-х роках ХХ століття набула значного поширення в США, а згодом й в інших країнах.

В Україні ідея управлінського обліку за центрами відповідальності отримала свій розвиток як відповідь на потребу покращення внутрішньо-фірмового управління [27]. Ключовим терміном в концепції управлінського обліку за центрами відповідальності є поняття «центр відповідальності». Тому з

метою розгляду сутності управлінського обліку за центрами відповідальності нами проведемо аналіз підходів різних вчених до цього поняття (табл.1.1).

Таблиця 1.1.

### Підходи до визначення поняття «центр відповідальності»

| <i>Автор / джерело</i>  | <i>Визначення</i>  |
|---|--|
| Мірошниченко О. В.<br>Винниченко Н.В.<br>Андрєєва Н. Л.<br>[27] | Частина організації, що найчастіше всього представлена відокремленим структурним підрозділом, який управляється менеджером, що відповідає за певний бізнес процес чи господарську діяльність підприємства, та генеровані цією діяльністю доходи, витрати, ресурси та фінансові результати. |
| Берестецька О. [2]  | Частина підприємства, керівник якого особисто відповідає за результати її роботи. Структурна одиниця підприємства, його економічний суб'єкт, у межах якого менеджер відповідає за доцільність понесених витрат та одержання доходів.   |
| Добровський В.М.<br>[12].                                       | Сфера (сегмент) діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показниками діяльності, які він контролює.   |
| Лень В.С. [19]  | Будь-який підрозділ підприємства, де контролюється поява витрат, одержання доходів чи використання інвестицій і який перебуває під управлінням єдиного керівника.  |
| Атамас П.І.<br>[1, с. 124]                                      | Цей підрозділ можна охарактеризувати як «центр відповідальності», де керівник особисто несе відповідальність за результати своєї роботи.   |
| Скрипник М.<br>[38]   | Це можна назвати «юридичним вузлом» або «юридичною точкою». Це місце в господарських процесах, де виникають правові відносини між учасниками, такі як контракти, угоди, договори тощо.   |

Джерело: сформовано на основі [1, 2, 12, 19, 27, 38]

Отже, в найбільш загальному розумінні центр відповідальності представляє собою структурний підрозділ в середині підприємства, що здійснює певний набір господарських операцій, очолюється конкретною особою, що приймає управлінські рішення та несе за них відповідальність.

Розглянувши підходи різних науковців щодо визначення сутності поняття «центр відповідальності», можна виділити схожі ознаки:

- центр відповідальності є відокремленим структурним підрозділом підприємства;
- результати роботи центру відповідальності обов'язково вимірюються і контролюються керівником (менеджером) центру;
- керівник (менеджер) центру несе пряму відповідальність за результати діяльності ввіреного йому підрозділу.

Підхід до формування управлінського обліку на основі центрів відповідальності є актуальним для компаній, для яких контроль за доходами та витратами є ключовою умовою виживання на ринку. Проблеми обліку витрат за центрами відповідальності детально досліджувалися такими вітчизняними вченими, як С.Ф. Голов, П.М. Іванченко, В.О. Ластовецький, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.І. Скрипник та ін., однак вони все одно за лишаються актуальними з огляду на їхній прикладний характер.

У таблиці 1.2 представлено підходи до визначення сутності обліку за центрами відповідальності.

Таблиця 1.2

### Підходи до визначення поняття «облік за центрами відповідальності»

| Автор / джерело         | Визначення   |
|-------------------------|--|
| Миронова Ю. [26]        | Система обліку, яка вимірює, оцінює відповідність досягнутих результатів запланованим по кожному підрозділу (центру відповідальності), який є самостійним об'єктом бюджетного (планового) процесу і відповідає за виконання переліку бюджетних показників, закріплених за ним при розробці зведеного бюджету підприємства на майбутній бюджетний період. |
| Полікарпова О.С. [33]   | Система обліку, яка здійснюється на рівні центрів відповідальності накопичення інформації про витрати і доходи, калькулюванні витрат, визначенні фінансового результату, підготовки звітності та сприяє аналізу та оцінці діяльності центрів та підприємства в цілому.   |
| Чорна М.В. [43, с. 101] | Система обліку, яка забезпечує відображення, накопичення, аналіз та надання інформації про витрати і результати, що дозволяє оцінювати діяльність окремих центрів відповідальності і їх керівників   |

Джерело: складено на основі [26, 33, 43]

Ідеальної схеми організації обліку за центрами відповідальності, яка була б універсальною та підходила для всіх без винятку підприємств, не існує, так як всі компанії різні, і відповідальність за господарські операції також делегується по-різному. Унікальна організаційна структура, специфічний набір статей звітності, стиль керівництва в управлінні компанією та особливості взаємодії відділів створюють значні труднощі та вимагають індивідуального підходу до побудови управлінського обліку за центрами відповідальності. Однак незважаючи на те, що при побудові на підприємстві обліку за центрами відповідальності, потрібно враховувати індивідуальні особливості підприємства

(структуру, технології, способи організації виробництва, рівень технічного оснащення, кадровий потенціал), все одно можна виділити деякі загальні вимоги до організації подібної системи обліку:

- при розподілі підприємства на центри відповідальності враховується структура компанії, як організаційна, так і виробнича;
- кожен центр відповідальності має свого керівника (менеджера), відповідального за виконання необхідних завдань;
- кожен центр відповідальності розробляє свої показники для оцінки; чітко формуються обов'язки відповідальних за центрами осіб;
- кожен центр відповідальності розробляє і встановлює свої форми внутрішньої звітності [1, с. 10-12].

Організація обліку за центрами відповідальності неможлива без виділення окремих видів центрів відповідальності. Аналіз широкого кола наукових джерел засвідчив, що існує досить багато критеріїв, відповідно до яких здійснюється класифікація центрів відповідальності.

Найбільш часто зустрічається критерій (ознака) – «залежність від сфери впливу, рівня повноважень та обов'язків», відповідно до якого центри відповідальності поділяються на: центр доходів, центр витрат, центр прибутку та центр інвестицій [1].

Поняття «центр витрат» з'являється приблизно в середині 40-х ХХ ст., як первинний осередок обліку витрат для контролю витрат у підрозділах і більш точного розподілу витрат за об'єктами калькулювання[20]. Так, центрами витрат є виробничі підрозділи, керівники яких відповідають за величину понесених витрат. В свою чергу, центрами доходів є структурні підрозділи, керівники яких відповідають за розмір згенерованих доходів. Найбільше значення для багатьох підприємств при організації управлінського обліку грають центри прибутку, керівники яких несуть відповідальність за фінансові результати.

Також в окремих випадках підприємства активно займаються інвестиційною діяльністю, що вимагає формування також і центрів інвестицій,

керівники яких несуть відповідальність за фінансові результати та використання прибутку на інвестиційні потреби.

У таблиці 1.3 здійснено порівняльну характеристику центрів відповідальності витрат, доходів, прибутку та інвестицій за окремими параметрами.

Таблиця 1.3

**Порівняльна характеристика центрів затрат, доходів, прибутку та інвестицій**

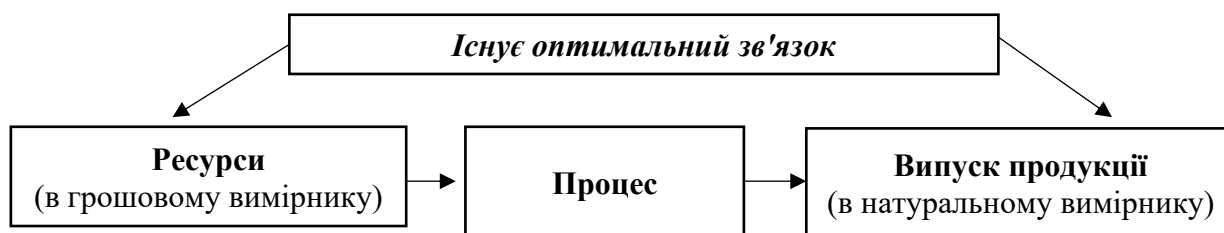
| Критерій   | Тип центру відповідальності  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|
|  | Центр затрат   | Центр доходів  | Центр прибутку   | Центр інвестицій   |
| <i>Завдання управлінського обліку</i>                          | Вимірювання і фіксація витрат на вході в ЦВ  | Фіксація результатів діяльності ЦВ на виході   | Вимірювання і фіксація витрат на вході в ЦВ, витрат усередині цього центру, кінцевих результатів його діяльності на виході | Вимірювання і контроль витрат і доходів ЦВ, а також оцінка ефективності використання інвестицій              |
| <i>Критерії оцінки діяльності центрів</i>                      | Прямі витрати  | Розмір виручки   | Розмір отриманого прибутку   | Ефективність використання інвестицій (норма прибутку на інвестиції)  |
| <i>Критерії фінансової відповідальності керівників центрів</i> | Керівник ЦВ відповідає за понесені витрати   | Керівник відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати      | Керівник відповідає одночасно як за доходи, так і за витрати ЦВ  | Керівник відповідає за доходи і витрати ЦВ, а також за ефективність використання інвестованих в нього коштів |
| <i>Управлінські повноваження керівників центрів</i>            | Найменші управлінські повноваження, які обмежуються контролем за формуванням витрат і їх доцільністю | Управлінські повноваження зосереджуються на питаннях отримання доходів                 | Великі повноваження у прийнятті рішень (наприклад, за кількістю і якістю виробленої продукції, наданих послуг)             | Найбільші управлінські повноваження (наприклад, прийняття власних інвестиційних рішень)                      |
| <i>Примітка</i>  | Центри витрат можуть бути відокремлені або входити до складу інших ЦВ                                | Можуть бути виділені центри маржинального доходу (різниця між виручкою і 3м витратами) | Кількість центрів прибутку залежить від ступеня децентралізації управління   | Як правило, центр інвестицій – це організація в цілому   |

Джерело: [27]

Аналізуючи підходи до класифікації центрів відповідальності під час організації обліку за центрами відповідальності, визначено, що найбільш універсальним підходом є виділення їх на основі обсягу повноважень і відповідальності. Критерієм при цьому є характер економічних показників, за які несе відповідальність відповідний центр – доходів, витрат, прибутку або інвестицій. Цей підхід до класифікації вважається незалежним від сфери, галузі та масштабу бізнесу підприємства.

Більшість підрозділів підприємства (відділи, цехи, ділянки, виробництва тощо) є центрами витрат. Центри витрат, своєю чергою, можна поділити на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

Центр технологічних витрат — центр витрат, в якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності. Це означає, що витрати можуть бути виражені в грошовому вимірнику, а результати діяльності — у натуральних вимірниках. При цьому можуть бути встановлені норми витрат на одиницю результату діяльності (продукції, по слуг). Типовими прикладами центрів технологічних витрат є підрозділи основного та допоміжного виробництва (цехи, ділянки, станції тощо) [21] (рис.1.1).



**Рис. 1.1. Схема центру технологічних витрат**

Джерело: [21, с.124].

Центр дискреційних витрат — центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру. Визначаючи відповідальність керівника, слід зважати не лише на характер, а й на масштаби його відповідальності.

Якщо відповідальність керівника цеху обмежується витратами цього цеху, то керівник з виду діяльності відповідає за витрати всіх цехів і загальновиробничі

витрати. Разом з тим, якщо директор з виробництва відповідає тільки за витрати на виробництво продукції, то директор з маркетингу, поряд із витратами на збут, відповідає ще й за дохід від продажу продукції. Різний характер і масштаби центрів відповідальності визначають різний підхід до оцінки їх діяльності [21].

Для визначення ефективності діяльності центрів відповідальності необхідно використовувати наступні показники оцінки діяльності центрів відповідальності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4.

### Показники оцінки діяльності центрів відповідальності

| <i>Тип центру відповідальності</i> | <i>Показники</i>                 |
|------------------------------------|----------------------------------|
| <i>Центр інвестицій</i>            | Рентабельність інвестицій        |
|                                    | Обсяг інвестицій                 |
|                                    | Період окупності інвестицій      |
| <i>Центр прибутку</i>              | Чистий прибуток                  |
|                                    | Рентабельність продажу           |
|                                    | Рентабельність продукції         |
|                                    | Рентабельність активів           |
| <i>Центр витрат</i>                | Рентабельність власного капіталу |
|                                    | Прямі витрати                    |
|                                    | Непрямі витрати                  |

Джерело: [ 8]

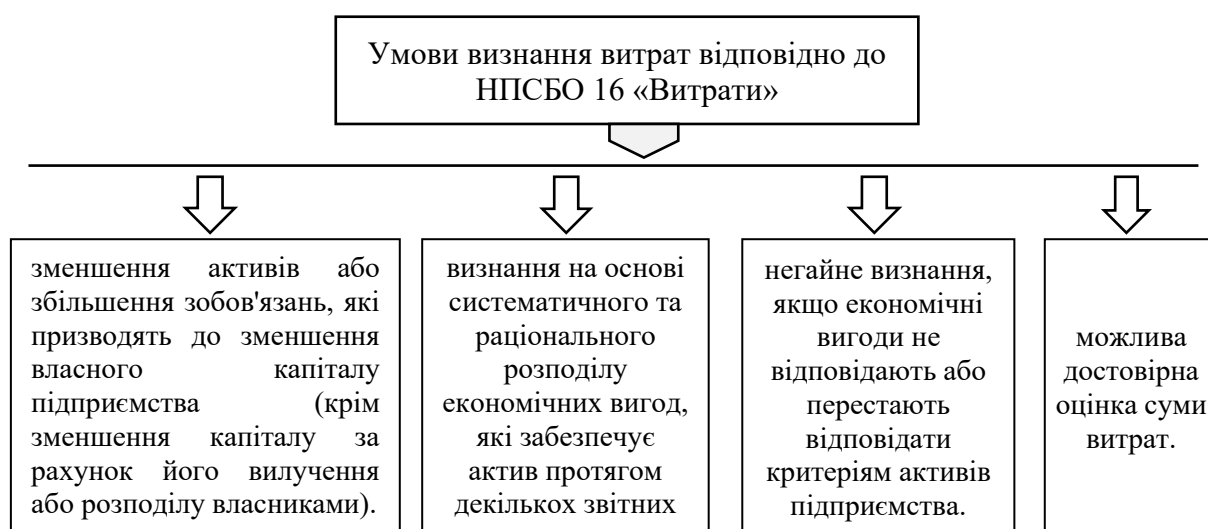
Таким чином, варто зазначити, що облік за центрами відповідальності представляє собою упорядковану систему, яка допомагає вимірювати (оцінювати) відповідність фактично витрачених ресурсів чи досягнутих результатів запланованим показникам по кожному підрозділу, що виступає відповідним центром доходів, витрат, прибутку чи інвестицій. Завдяки наявному делегуванню повноважень підрозділу, що визнаний як центр відповідальності, він і отримує подібний статус. При цьому виявлені відхилення по запланованих показниках фіксуються не тільки в тому місці, де вони виникли, але також і по відповідальній особі, що є керівником відповідного центру відповідальності.

Витрати, як свідчить результат вивчення літературних джерел, є головним оціночним показником діяльності підприємства. Оскільки успішний розвиток підприємства залежить від ефективного управління витратами, то важливим питанням є розмір рівня витрат та їх оптимальний рівень необхідний для

забезпечення виробництва. Формування витрат основної діяльності підприємства визначається сукупністю його господарських операцій. Ці витрати, з точки зору контролінгу, спрямовані на забезпечення процесів виробничого та операційного характеру.

Згідно 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 розподілу власниками) [28].

У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та застосовуваному в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. За НП(С)БО 16 «Витрати» [29] витрати визнаються за наступних умов (рис. 1.2.).



**Рис. 1.2. Умови визнання витрат відповідно до НПСБО 16 «Витрати»**

Джерело : [29 ]

До витрат виробничої сфери діяльності відносяться витрати, обумовлені технологією виробництва та які складають основу виготовленої продукції.

Система виробничого обліку – це система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат. У загальному вигляді система виробничого обліку має дві стадії: накопичення витрат та віднесення витрат (рис.1.3).



**Рис.1.3. Стадії обліку витрат виробництва**

Джерело : [12]

Система виробничого обліку – це система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат. Калькулювання – це процес визначення собівартості певного об'єкта витрат [1, с.113].

Групування витрат на прямі і непрямі необхідно в практиці калькулювання продукції (робіт, послуг). При цьому слід зазначити, що достовірність в обчисленні собівартості забезпечується тим більше, чим ширше використовуються прийоми максимальної локалізації витрат, тобто прямого їх віднесення. Тому, чим менш використовуються прийоми непрямого розподілу витрат між окремими видами продукції (так як це неминуче веде до перегрупувань в калькулюванні собівартості), тим достовірніше і точніше обчислення собівартості продукції.

Собівартість продукції (робіт, послуг) - це грошове вираження витрат підприємства пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг. Собівартість продукції є одним з найважливіших економічних показників господарської діяльності підприємства, в якому знаходять відображення зростання продуктивності праці, економія ресурсів, технічний прогрес.

Собівартість використовується як основний інструмент управління виробництвом та забезпечення діяльності підприємства на принципах комерційного розрахунку, що передбачає співставлення витрат підприємства з його доходами, собівартості продукції з прибутком, отриманого від її реалізації. Показник собівартості використовується для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків, при вирішенні питань впровадження нової техніки і технології, підвищення якості продукції тощо.

Віднесення витрат на собівартість промислової продукції у виробничому обліку регулюється НПСБО 16 «Витрати». Згідно Положення до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- Прямі матеріальні витрати;
- Прямі витрати на оплату праці;
- Інші прямі витрати;
- Розподілені загальновиробничі витрати [29].

Поділ витрат на прямі та непрямі відбувається за способом перенесення вартості на собівартість одиниці продукції. Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом і які включаються до його фінансової собівартості (прямі матеріальні витрати тощо). Непрямі – це витрати, які неможливо прямо віднести до визначеного об'єкта витрат, тому їх групують за видом та характером визначеної однорідності, а потім розподіляють між об'єктами витрат пропорційно обраній базі розподілу (загальновиробничі тощо). При цьому одні й ті самі витрати можуть бути одночасно прямими та непрямими відносно різних об'єктів, тобто можна сказати, що цей поділ є суто індивідуальний і залежить від організаційно технологічних особливостей підприємства та конкретних видів його діяльності.

Отже, технологічно обумовлені витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються прямими. Склад прямих витрат наведено у

додатку А. Докладний перелік витрат, що підлягають включенню до складу загальновиробничих витрат, наведено в пункті 15 НП(С)БО 16 (додаток А).

НП(С)БО 16 передбачає розподіл загальновиробничих витрат на змінні та постійні. Виробничу собівартість продукції формують лише змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати. Нерозподілені загальновиробничі витрати підлягають списанню на витрати звітного періоду, в якому вони виникли, і до складу виробничої собівартості не включаються.

При цьому перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством самостійно виходячи із специфіки його діяльності (п. 16 НП(С)БО 16).

Для управління потрібні не просто дані про витрати, а інформація про об'єкт витрат – продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом(виконанням) витрат.

Облік витрат характеризується власними об'єктами. Об'єктом обліку виробничих витрат є витрати на виробництво, що групуються за різними ознаками з метою визначення собівартості продукції. На вибір об'єктів обліку витрат впливають особливості технології виробництва, тип організації виробництва, структура управління підприємством, технічні параметри продукції, що виробляються тощо. У всіх випадках вибір об'єктів обліку повинен забезпечувати виявлення результатів господарської діяльності структурних підрозділів підприємства. Характеристики різноманітні і тому номенклатура об'єктів обліку витрат розробляється індивідуально кожним підприємством. Оскільки виробничі витрати виникають у всіх напрямках виробничої діяльності підприємства, то доцільно виділяти такі укрупнені групи місць виникнення витрат: виробництво та обслуговування виробництва. У кожній з цих груп можна точніше і легше вибрати конкретні місця виникнення витрат. Ступінь деталізації місць виникнення витрат може бути різною. Вона залежить від цілей і завдань, поставлених перед виробничими підрозділами.

Формування складу витрат виробництва та видів собівартості за центрами витрат і місцями їх виникнення представлено рисунком 1.4.



**Рис.1.4. Склад витрат виробництва та види собівартості за центрами витрат і місцями їх виникнення**

Джерело : складено на основі [33 ]

Адміністрація вирішує сама, в яких розрізах групувати витрати, наскільки деталізувати місця виникнення витрат і як їх пов'язувати з центрами відповідальності [41].

Ефективність управління діяльністю підприємства зумовлена насамперед якістю вхідної та вихідної інформації [40, с.289]. Для контролінгу, наявність інформації про витрати, їх склад та наявні резерви підприємства є вкрай важливою. Більш глибокому вивченню складу витрат та їх характеру сприяє класифікація витрат підприємства за різними ознаками. Система існуючих класифікацій витрат призначена для систематизованого уявлення про об'єкт управління.

Розгляд науковцями підходів до науково обґрунтованих групувань витрат має важливе значення для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції.

Існує загальнооблікова та управлінська класифікація витрат за різними ознаками. До загальнооблікової відноситься класифікація витрат за Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції [24] (додаток Б табл.Б.1). Існуюча класифікація затрат, яка використовується у вітчизняному обліку підпорядковується одній меті – забезпеченню достовірності обчислення собівартості продукції, що не відповідає сучасним завданням системи управління. Проте, класифікації витрат за одними ознаками мають більше значення, а за іншими – менше. Крім того, суттєво різняться класифікаційні групування витрат у вітчизняній і зарубіжній економічній науці.

В цілях управління класифікація витрат поділяється за принципом: різні витрати для різних цілей. З цією метою виділяють три напрямки класифікації витрат (додаток Б табл.Б.2). Таке групування витрат дозволяє приймати рішення щодо прогнозування майбутніх затрат, підготовки проектів управлінських рішень, пов'язаних з регулюванням затрат і інші.

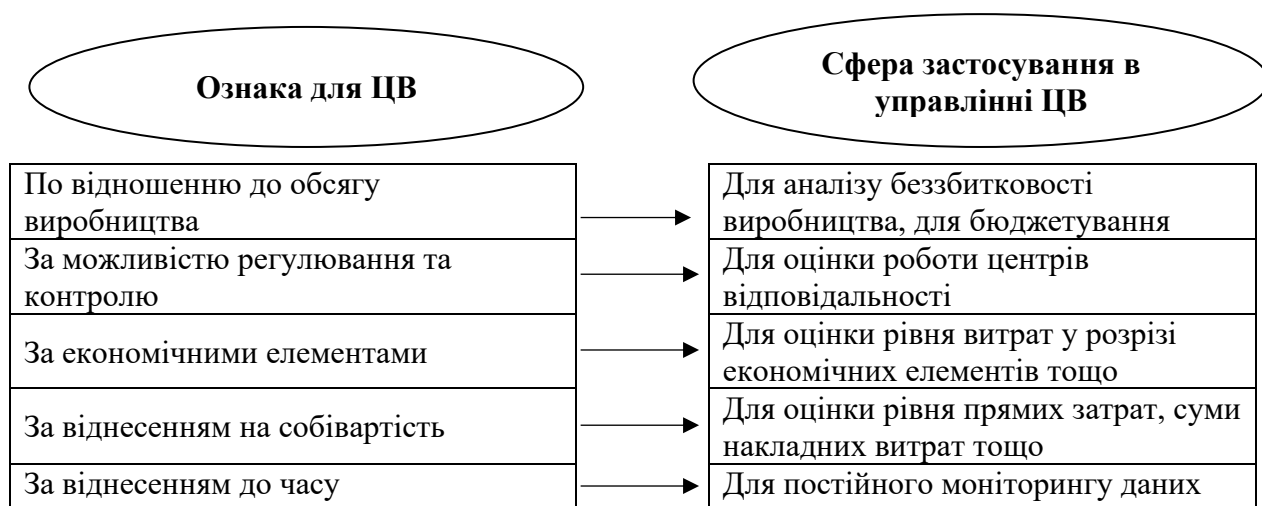
Першочергове значення для виокремлення та контролю діяльності центрів витрат і оцінки роботи їх керівників має групування витрат з метою контролю та регулювання:

- контрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив;
- неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати [43, с.29].

Наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлено тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості. Функціонування підприємств за цих умов вимагає удосконалення системи управління витратами, побудови адаптивних структур управління, їх гнучкості задля забезпечення достовірною інформацією керівників для прийняття рішень і розробки стратегічних планів.

Відокремлено від функцій управління роль класифікації витрат відносно невелика. Цінність і необхідність класифікаційної ознаки визначається з позицій

частоти її використання в управлінні суб'єктом підприємництва. Оскільки в системі управління витратами на першому місці виникає причинно-наслідковий зв'язок, то і види витрат підприємства повинні класифікуватися таким чином, щоб чітко відслідковувалася залежність між величиною витрат і прийнятими рішеннями [22]. Нами опрацьовані класифікаційні групи витрат та визначені ознаки їх групування з метою контролю за центрами відповідальності та які є інструментом контролінгу (рис.1.5)



**Рис.1.5. Ознаки класифікацій витрат з метою управління витратами за центрами відповідальності**

Джерело: складено на основі [ 5 ]

Отже, процес управління витратами – це свого роду процес цілеспрямованого формування витрат за видами, місцями виникнення та носіями. Також процес управління витратами включає контроль рівня витрат, планування витрат, аналіз та стимулювання зниження рівня витрат. Кваліфіковане та ефективне управління витратами як інструменту контролінгу передбачає наявність повної та достовірної інформації щодо об'єкта управління.

## **1.2. Галузеві особливості та аналіз основних організаційно-економічних показників діяльності АТ «ПівдГЗК»**

Південний гірничо-збагачувальний комбінат - одне з найбільших гірничо-видобувних підприємств України, яке працює за принципом повного

виробничого циклу. Структура комбінату охоплює всі ключові етапи: від видобутку руди у кар'єрі до виробництва залізородного концентрату, що є основною сировиною для металургійних комбінатів.

Управлінська структура підприємства побудована за сучасними принципами корпоративного менеджменту. Вона включає виробничі підрозділи, служби технічної підтримки, інженерні та ремонтні цехи, а також підрозділи соціальної інфраструктури, які забезпечують стабільність та розвиток підприємства. Такий підхід дозволяє ефективно координувати всі процеси й досягати високих виробничих результатів.

Технологія видобутку та переробки на Південному ГЗК базується на використанні передових світових практик. На підприємстві застосовується сучасна кар'єрна техніка, високопродуктивне дробильне та збагачувальне обладнання, впроваджуються автоматизовані системи управління. Це дозволяє не лише підвищувати якість продукції, а й мінімізувати вплив на довкілля[31].

Особлива увага приділяється інноваціям та модернізації. Південний ГЗК постійно інвестує у нове обладнання, екологічні проекти та розвиток цифрових технологій. В результаті комбінат поєднує багаторічний досвід із сучасними інженерними рішеннями, забезпечуючи конкурентоспроможність на міжнародному ринку.

Південний ГЗК приділяє велику увагу своїм працівникам і громаді, у якій працює. Наша соціальна політика спрямована на створення безпечних і комфортних умов праці, забезпечення гідного рівня заробітної плати, соціального пакета та можливостей для професійного розвитку. Ми дбаємо про здоров'я, добробут та стабільність кожного співробітника, адже люди - найбільша цінність нашого підприємства [31].

Поряд із турботою про працівників, Південний ГЗК активно підтримує громаду Кривого Рогу та регіону. Ми реалізуємо програми соціального партнерства, допомагаємо у розвитку інфраструктури, освіти, медицини, спорту та культури.

Окремий напрямок нашої діяльності - благодійність. Підприємство системно надає допомогу закладам охорони здоров'я, освітнім установам, дитячим організаціям та вразливим верствам населення. Під час повномасштабного вторгнення ми підтримуємо військових та їхні родини, допомагаємо переселенцям, беремо участь у гуманітарних ініціативах.

Соціальна відповідальність та благодійність для нас - не окремі проекти, а невід'ємна частина корпоративної культури. Ми віримо, що розвиток підприємства має бути гармонійним із розвитком суспільства.

Основні організаційно-економічні показники дальності АТ «ПівдГЗК» за 2021-2022 рік згруповані у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5.

#### Аналіз організаційно-економічних показників діяльності АТ «ПівдГЗК»

| Показники  | 2021р.   | 2022р.  | Абсолютне відх. | Темпи приросту (+), зниження(-), % |
|--|----------|---------|-----------------|------------------------------------|
| 1  | 2        | 3       | 4               | 5                                  |
| 1. Обсяг виробництва основних видів продукції, тис.т.:                         |          |         |                 |                                    |
| - концентрат залізорудний марки КЗ   | 11515,2  | 1407,7  | -10107,5        | -87,8                              |
| - концентрат залізорудний марки КЗВ  | 2666,3   | 2024,8  | -641,5          | -24,1                              |
| 1. Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.                                     | 51603393 | 9252212 | -42351181       | -82,1                              |
| 2. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.                              | 10216556 | 7505694 | -2710862        | -26,5                              |
| 3. Грошові кошти, тис. грн.  | 607380   | 909433  | +302053         | +49,7                              |
| 4. Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу, чол.    | 6186     | 5921    | -265            | -4,3                               |
| - робітники  | 4797     | 4567    | -230            | -4,8                               |
| - керівник   | 514      | 513     | -1              | -0,2                               |
| - фахівці  | 768      | 740     | -28             | -3,6                               |
| - службовці  | 107      | 101     | -6              | -5,6                               |
| 5. Фонд оплати праці, тис. грн.  | 1549729  | 1056168 | -493561         | -31,8                              |
| 6. Середньомісячна заробітна плата одного працюючого, тис. грн.                | 20,88    | 14,86   | -6,01           | -28,8                              |
| 7. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, тис. грн. | 17738601 | 9303740 | -8434861        | -47,6                              |
| 8. Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги тис. грн.    | 1056815  | 678476  | -378339         | -35,8                              |

## Продовження табл. 1.5

| 1   | 2        | 3        | 4         | 5      |
|---|----------|----------|-----------|--------|
| 12. Вартість основних засобів, тис.грн.     | 13335226 | 12752623 | -582603   | -4,4   |
| - первісна                                  | 16739938 | 18456862 | +1716924  | +10,3  |
| - знос                                      | 3404712  | 5704239  | +2299527  | +67,5  |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | 29800730 | 29719036 | -81694    | -0,3   |
| Чистий прибуток, тис.грн.                   | 35816611 | -528549  | -36345160 | -101,5 |

Джерело : складено на основі фінансової звітності АТ «ПівдГЗК»

Основним джерелом інформації при аналізі фінансового стану стали форми річної звітності АТ «ПівдГЗК», зокрема: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (додаток В), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (додаток Г) та дані офіційного сайту підприємства [31].

Загальна динаміка діяльності АТ «ПівдГЗК» у 2022 році порівняно з 2021 роком свідчить про різке скорочення виробничих та реалізаційних обсягів, що призвело до значного падіння фінансових результатів, при цьому спостерігається часткове нарощування активів та фінансова стійкість.

Обсяги виробництва основних видів продукції (у натуральному вираженні) зазнали катастрофічного падіння. Виробництво концентрату залізородного марки КЗ скоротилося на 10107,5 тис.т, або на 87,8%. Виробництво концентрату марки КЗВ також знизилося на 641,5 тис.т, або на 24,1%. Це падіння обсягів безпосередньо призвело до обвалу обсягу реалізованої продукції на 42 351 181 тис. грн, або на 82,1% (з 51603393 тис. грн до 9252212 тис. грн).

У тому числі, виробництво високоякісного концентрату марки КЗВ з вмістом заліза 68,5% склало 1 744,90 тис.т, що на 1 416,90 тис.т більше, ніж в 2021 році (328,0 тис.т концентрату) та концентрату марки КЗВ з вмістом заліза 69,0% склало 279,90 тис.т.

Вище зазначені обставини не дозволяють АТ «ПівдГЗК» вести виробничо-господарську діяльність у повному обсязі, в зв'язку з чим рівень інвестицій у 2022 році було значно зменшено, реалізація частини інвестиційних проєктів

призупинена, довгострокова програма розвитку підприємства до 2030 року, яка була розроблена та затверджена у 2021 році, була скорочена.

Ключовим наслідком скорочення реалізації стало різке погіршення фінансового результату: чистий прибуток у 2021 році, що становив 35 816 611 тис. грн, перетворився на чистий збиток у 528 549 тис. грн у 2022 році, що означає падіння на 101,5%. Цей збиток, хоча і не покрив повністю нерозподілений прибуток, спричинив його незначне зниження на 0,3% (на 81 694 тис. грн). При цьому собівартість реалізованої продукції знизилася на 2 710 862 тис. грн (на 26,5%), що є значно меншим, ніж падіння доходу, вказуючи на зростання питомої ваги витрат та зниження рентабельності.

У сфері активів та зобов'язань спостерігаються такі тенденції:

- грошові кошти на рахунках зросли на 302 053 тис. грн, або на 49,7%, що може бути результатом обмеження інвестиційної та операційної діяльності в умовах нестабільності;

- дебіторська заборгованість (за продукцію) скоротилася на 47,6% (на 8 434 861 тис. грн), а поточна кредиторська заборгованість (за товари, роботи, послуги) – на 35,8% (на 378 339 тис. грн). Це свідчить про загальне уповільнення ділової активності та скорочення розрахунків із контрагентами;

- вартість основних засобів знизилася на 4,4% (залишкова), первісна вартість зросла на 10,3% (на 1 716 924 тис. грн), а знос збільшився на 67,5% (на 2 299 527 тис. грн). Зростання первісної вартості на тлі зменшення залишкової вартості та суттєвого збільшення зносу (більш ніж на половину) може вказувати на введення в експлуатацію нових активів, що швидко амортизуються, або переоцінку.

Середньооблікова чисельність працівників загалом скоротилася на 265 осіб, або на 4,3%, причому найбільше скорочення припало на робітників (-4,8%) та службовців (-5,6%). Скорочення штату є очікуваним у зв'язку зі значним зниженням обсягів виробництва. Фонд оплати праці знизився на 31,8% (на 493 561 тис. грн), що значно перевищує відсоток скорочення чисельності. Як наслідок, середньомісячна заробітна плата одного працюючого впала на 6,01 тис.

грн, або на 28,8% (з 20,88 тис. грн до 14,86 тис. грн). Це є соціально негативною тенденцією, яка безпосередньо пов'язана з різким зменшенням фінансової бази підприємства.

Робітники становлять найбільшу частку (77%), що є типовим для промислового підприємства. Їхня частка незначно зменшилася на 1 відсотковий пункт на тлі загального скорочення чисельності. Частка керівників зросла на 1 в.п. (з 8% до 9%), незважаючи на майже незмінну чисельність (-1 чол.). Це може свідчити про відносно більшу плинність або скорочення штату серед робітників порівняно з керівним складом. Частки фахівців та службовців залишилися незмінними (12%), хоча їхня чисельність також дещо зменшилася.

У гендерній структурі Товариства частка чоловіків (4234 чол. або 72%) переважає над часткою жінок (1687 чол. або 28%), що обумовлено специфікою виробничої діяльності. Частка жінок на керівних посадах склала – 25% від загальної чисельності керівників або 127 жінок.

Більшість персоналу Товариства – 3575 чол. (60%) – складають співробітники Товариства, що знаходяться в найбільш економічно і соціально активній віці від 30 до 50 років. Частка співробітників у віці до 30 років – 582 чол. (10%), після 50 років – 1764 чол. (30%).

Отже, аналіз організаційно-економічних показників АТ «ПівдГЗК» за 2021-2022 роки свідчить про критичне падіння виробничої діяльності (скорочення обсягів виробництва залізородного концентрату марок КЗ та КЗВ на 87,8% та 24,1% відповідно) та обвальне зниження обсягу реалізації на 82,1%, що призвело до отримання чистого збитку у розмірі 528 549 тис. грн (падіння фінансового результату на 101,5% порівняно з прибутком 2021 року). При цьому підприємство зберегло фінансову стійкість завдяки контролю зобов'язань та зростанню грошових коштів, але зіткнулося з соціальною кризою, вираженою у скороченні чисельності персоналу на 4,3% та падінні середньомісячної заробітної плати на 28,8%. З урахуванням цих факторів, перейдемо до аналізу фінансового стану, щоб оцінити платоспроможність, ліквідність та ділову активність підприємства в умовах різкого зниження доходів.

### 1.3. Оцінка фінансового стану АТ «ПівдГЗК»

Оцінювання фінансового стану підприємства є ключовим елементом системи управління в умовах ринкової економіки, що дозволяє робити висновки щодо забезпеченості ресурсами та ефективності їх використання. Відтак, перед проведенням практичного аналізу важливо розглянути теоретичні засади та методики, запропоновані вітчизняною науковою школою.

Українська економічна думка пропонує різноманітні підходи до аналізу фінансового стану, які можна класифікувати за їхньою глибиною, цільовою спрямованістю та набором використовуваних інструментів.

1. Класичний фінансовий аналіз (Коефіцієнтний метод). Цей підхід, що є основою більшості методик, зосереджений на розрахунку та інтерпретації системи відносних показників (коефіцієнтів), які об'єднуються у блоки: ліквідність, платоспроможність, фінансова стійкість, ділова активність та рентабельність. Такі вчені, як М.Д. Білик, І. О. Бланк, В.Г. Швець, Н. П. Вовк [3, 9, 4, 45], приділяють значну увагу детальному розрахунку та нормативному оцінюванню цих коефіцієнтів для діагностики поточного стану підприємства та його динаміки.

2. Окремий акцент робиться на дослідженні структури джерел фінансування та ефективності використання власного капіталу. Ключовим завданням є визначення типу фінансової стійкості на основі співвідношення власних та позикових джерел фінансування запасів. М. Д. Білик та В. Г. Швець часто розглядають фінансову стійкість через призму ресурсного забезпечення та формування оптимальної структури капіталу (пасиву балансу).

3. Комплексний факторний аналіз. Цей підхід передбачає не лише констатацію фінансових результатів, але й визначення впливу окремих факторів на зміну результуючих показників, таких як прибуток або рентабельність. Для цього використовуються такі методи, як метод ланцюгових підстановок, інтегральний або логарифмічний методи. Ф. Ф. Бутинець є представником шкіл,

що пропагують глибокий факторний аналіз для пошуку резервів зростання ефективності.

4. Інтегральна та рейтингова оцінка для отримання єдиної, узагальненої оцінки фінансового стану застосовуються багатофакторні моделі або рейтингові системи, які згортають велику кількість коефіцієнтів в один інтегральний показник. Це дозволяє здійснювати порівняння підприємств або оцінювати ризик банкрутства. Так, О. О. Терещенко відомий розробкою комплексних методик діагностики банкрутства та рейтингового оцінювання, тоді як О. І. Барановський досліджує макро- та мікроекономічні аспекти фінансової стійкості.

Фінансовий стан підприємства є багатоаспектним (комплексним) поняттям, яке відображає підсумок взаємодії всіх елементів системи його фінансових відносин. Він формується під впливом сукупності виробничо-господарських факторів і описується за допомогою системи показників, що характеризують наявність, оптимальність розміщення та ефективність використання фінансових ресурсів.

Фінансовий стан, по суті, визначає спроможність підприємства фінансувати власну діяльність. Його задовільний рівень підтверджується здатністю суб'єкта господарювання не лише своєчасно здійснювати всі необхідні платежі, але й забезпечувати фінансування діяльності на розширеній основі.

Головною метою фінансової діяльності підприємства є максимізація прибутків через нарощування обсягів виробництва та реалізації продукції, збільшення власного капіталу та забезпечення стійкого фінансового стану.

Для досягнення цієї мети необхідно постійно підтримувати:

- Платоспроможність і рентабельність підприємства.
- Оптимальну структуру активу та пасиву балансу.

Аналіз фінансового стану є першочерговою проблемою на сучасному етапі розвитку промислових підприємств і охоплює широкий спектр завдань, спрямованих на повну діагностику фінансової ефективності та ринкової позиції:

- Комплексне дослідження рівнів рентабельності та фінансової стійкості підприємства.
- Визначення ефективності використання майна (капіталу) та оцінка забезпеченості підприємства власними обіговими коштами;
- Об'єктивне оцінювання динаміки та поточного стану показників ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості;
- Кількісне оцінювання конкурентоспроможності суб'єкта господарювання та його становища на фінансовому ринку;
- Аналіз ділової активності підприємства та оцінка його позицій на ринку цінних паперів;
- Визначення загальної ефективності використання наявних фінансових ресурсів.

Для оцінювання майнового стану доцільно розрахувати показники (коефіцієнти), які характеризують виробничий потенціал підприємства: суму господарських засобів (валюта балансу); питому вагу активної частини необігових активів у структурі необігових активів; коефіцієнт зносу основних засобів (таблиця 1.6).

Таблиця 1.6

### Оцінювання майнового стану АТ «ПівдГЗК» за 2022 р.

| Показники   | Порядок розрахунку  |
|---|---|
| 1. Сума господарських коштів, що знаходяться в розпорядженні підприємства | Валюта балансу – сума всіх активів і пасивів.<br><i>Валюта балансу</i> на кінець звітного періоду становить 36 051 495 тис. грн.  |
| 2. Структура активів підприємства   | Співвідношення між групою активів і їх загальною вартістю:<br><i>питома вага основних засобів:</i><br>ПВ осн. зас. = $12\,762\,623 / 36\,051\,495 \times 100\% = 35,4\%$ ;<br><i>питома вага необігових активів:</i><br>ПВ необ. акт. = $23\,423\,062 / 36\,051\,495 \times 100\% = 64,9\%$ . |
| 3. Коефіцієнт зносу основних засобів                                      | Кз осн. зас. = 3 о.з. / ПВ о.з.,<br>де 3 о.з. – сума зносу основних засобів;<br>ПВ о.з. – первісна вартість основних засобів.<br>Кз осн. зас. = $5\,704\,239 / 18\,456\,862 = 30,9\%$   |

Джерело: розрахунок на основі фінансової звітності АТ «ПівдГЗК»

Аналіз майнового стану АТ «ПівдГЗК» у 2022 році, проведений на основі даних балансу, дозволяє оцінити загальну вартість господарських коштів та ефективність використання основних фондів.

Сума господарських коштів, що знаходяться в розпорядженні підприємства, визначається як валюта балансу (сума всіх активів і пасивів). На кінець звітного періоду (2022 рік) вона становить 36 051 495 тис. грн. Цей показник відображає загальний економічний потенціал підприємства.

Структура активів підприємства характеризується співвідношенням між окремими групами активів та їхньою загальною вартістю.

Питома вага основних засобів у загальній структурі активів розрахована як відношення залишкової вартості основних засобів до валюти балансу, а питома вага необоротних активів розрахована як відношення вартості необоротних активів до валюти балансу. Ці розрахунки свідчать про те, що понад дві третини (64,9%) активів підприємства становлять необоротні активи, що є типовим для капіталомістких промислових підприємств. Коефіцієнт зносу основних засобів є важливим показником, що характеризує фізичний та моральний стан основних фондів. Він розраховується як відношення суми зносу основних засобів до їхньої первісної вартості. У 2022 році коефіцієнт зносу становить 30,9%. Відносно невисоке значення коефіцієнта зносу свідчить про задовільний стан основних фондів та порівняно низький рівень їхнього фізичного та морального старіння. Це позитивно характеризує інвестиційну політику підприємства.

Для того щоб більш точно оцінити фінансовий стан досліджуваного підприємства, проаналізовано його ліквідності (таблиця 1.7). Аналіз показників ліквідності є критично важливим етапом оцінки фінансового стану підприємства, оскільки відображає його здатність своєчасно та в повному обсязі розраховуватися за своїми поточними зобов'язаннями.

Ліквідність характеризує якість управління оборотними активами та платіжну готовність. Розглянемо динаміку основних коефіцієнтів ліквідності АТ «ПівдГЗК» за 2021–2022 роки.

Таблиця 1.7

**Аналіз показників ліквідності АТ «ПівдГЗК»**

| Показники                            | 2021 р. | 2022 р. | Абсолютне відхилення | Нормативне значення |
|--------------------------------------|---------|---------|----------------------|---------------------|
| 1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності | 0,2144  | 0,367   | +0,153               | 0,2-0,6             |
| 2. Коефіцієнт поточної ліквідності   | 7,331   | 5,101   | -2,23                | 1-2                 |
| 3. Коефіцієнт швидкої ліквідності    | 6,967   | 4,827   | -2,14                | 0,6-1               |

Джерело: розрахунок проведено за показниками фінансової звітності АТ «ПівдГЗК»

Теоретично, коефіцієнт абсолютної ліквідності (платіжної готовності) показує, яку частку поточних зобов'язань підприємство може покрити негайно, використовуючи лише найбільш ліквідні активи – грошові кошти та їхні еквіваленти. Нормативне значення цього показника зазвичай встановлюється в межах 0,2–0,6.

За даними таблиці 1.7, коефіцієнт абсолютної ліквідності АТ «ПівдГЗК» зріс з 0,2144 у 2021 році до 0,367 у 2022 році. Абсолютне відхилення становить +0,153. Це зростання є позитивним сигналом, оскільки вказує на суттєве зміцнення миттєвої платіжної готовності підприємства. В обох роках показник перебуває у межах нормативного діапазону (0,2–0,6), що свідчить про достатній запас грошових коштів для покриття невідкладних боргів.

Коефіцієнт швидкої ліквідності (критичної ліквідності) відображає здатність підприємства покрити поточні зобов'язання за рахунок грошових коштів, їхніх еквівалентів та поточної дебіторської заборгованості, виключаючи запаси. Запаси виключаються, оскільки їхня реалізація може вимагати тривалого часу або суттєвих знижок. Нормативне значення цього коефіцієнта зазвичай знаходиться в діапазоні 0,6–1,0.

У АТ «ПівдГЗК» коефіцієнт швидкої ліквідності знизився з 6,967 у 2021 році до 4,827 у 2022 році. Абсолютне відхилення склало -2,14. Незважаючи на падіння, значення 2022 року (4,827) значно перевищує верхню межу нормативу (1,0). Це свідчить про надлишкову ліквідність та високу спроможність компанії

погашати короткострокові зобов'язання без реалізації запасів. Проте настільки значне перевищення нормативу може також вказувати на неефективне використання активів, наприклад, надмірне накопичення дебіторської заборгованості або грошових коштів.

Коефіцієнт поточної ліквідності (загальної ліквідності) є найбільш узагальнюючим показником, який демонструє, скільки оборотних активів припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Він відображає здатність підприємства погашати поточні борги за рахунок усіх оборотних активів. Нормативне значення для цього показника зазвичай встановлюється в межах 1,0–2,0.

У 2022 році коефіцієнт поточної ліквідності становив 5,101, що нижче за показник 2021 року (7,331). Падіння склало -2,23. Як і коефіцієнт швидкої ліквідності, цей показник значно перевищує нормативне значення (1,0–2,0). Хоча зниження може бути пов'язане зі значним падінням обсягу реалізації та дебіторської заборгованості, загальний рівень поточної ліквідності залишається надлишковим. Це підтверджує високий рівень платоспроможності компанії у короткостроковій перспективі, але також підкреслює проблему надмірного залучення коштів в оборотні активи, які можуть бути використані для інвестицій або інших цілей.

Для більш точних висновків щодо фінансового стану АТ «ПівдГЗК» проаналізовано його фінансову стійкість (таблиця 1.8).

Таблиця 1.8

### Аналіз показників фінансової стійкості

| Показники                                      | Оптимальне значення | 2021 р. | 2022 р. | Абсолютне відхилення |
|--|---------------------|---------|---------|----------------------|
| Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) | > 0,5               | 0,867   | 0,906   | +0,039               |
| Коефіцієнт фінансової залежності               | > 1,0               | 1,153   | 1,104   | -0,049               |
| Коефіцієнт фінансового ризику                  | ≤ 1                 | 0,153   | 0,104   | -0,049               |
| Коефіцієнт маневреності власного капіталу      | > 0,5               | 0,549   | 0,311   | -0,238               |

Джерело: розрахунок проведено за показниками фінансової звітності

АТ «ПівдГЗК»

Фінансова стійкість підприємства характеризує його здатність фінансувати свою діяльність, підтримуючи оптимальне співвідношення між власними та позиковими коштами, що гарантує його довгострокову платоспроможність та незалежність від зовнішніх джерел фінансування.

Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) відображає частку власного капіталу в загальній сумі джерел фінансування (валюти балансу). Він показує, наскільки підприємство фінансово незалежне від зовнішніх кредиторів. Чим вище його значення, тим більший «запас міцності» має компанія. Вважається, що для забезпечення фінансової стійкості значення має бути більше 0,5 (або 50%), оскільки власники мають фінансувати більшу частину активів.

Коефіцієнт автономії АТ «ПівдГЗК» у 2021 році становив 0,867, а у 2022 році зріс до 0,906. Це свідчить про надзвичайно високу фінансову незалежність підприємства. Показник значно перевищує оптимальне значення (0,5), показуючи, що 90,6% активів фінансуються за рахунок власних коштів. Зростання на 0,039 в.п. (додаткове зміцнення) свідчить про те, що підприємство мінімізує зовнішнє фінансування, що є позитивною оцінкою його довгострокової стійкості, особливо в кризовий 2022 рік.

Коефіцієнт фінансової залежності обернений до коефіцієнта автономії. Він показує, скільки всього активів припадає на кожну гривню власного капіталу. Високе значення може вказувати на високу залежність від позикових коштів, хоча підприємства з високою автономією можуть мати значення, близьке до 1. Оптимальний рівень зазвичай знаходиться в межах 1,0–2,0. Чим ближче до 1,0, тим вища незалежність.

Коефіцієнт фінансової залежності знизився з 1,153 у 2021 році до 1,104 у 2022 році (відхилення -0,049). Оскільки цей показник близький до одиниці (1,104), це вкотре підтверджує, що активи підприємства майже повністю покриваються власним капіталом. Зниження свідчить про зменшення частки зовнішніх джерел фінансування та зміцнення фінансової стійкості.

Коефіцієнт фінансового ризику відомий також як коефіцієнт співвідношення позикового та власного капіталу показує, скільки позикових

коштів припадає на одну гривню власного капіталу. Він є прямим індикатором фінансового ризику для інвесторів та кредиторів. Зазвичай оптимальним вважається значення менше 1,0, значення менше 0,5 вважається високою стійкістю.

Коефіцієнт фінансового ризику у 2022 році становив лише 0,104, знизившись з 0,153 (відхилення -0,049). Це означає, що на кожен гривню власного капіталу припадає лише 10,4 копійки позикових коштів. Таке вкрай низьке значення (далеко менше 0,5) свідчить про мінімальний фінансовий ризик та виняткову надійність підприємства з точки зору структури капіталу.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування оборотних активів (тобто має «маневреність» для використання в поточній діяльності). Він розраховується як відношення власних оборотних коштів до власного капіталу. Оптимальний рівень залежить від галузі, але бажано, щоб значення було більше 0,5 для промислових підприємств, оскільки це свідчить про гнучкість у фінансуванні поточної діяльності.

Коефіцієнт маневреності суттєво знизився з 0,549 у 2021 році до 0,311 у 2022 році (падіння на -0,238). У 2021 році він відповідав нормативу ( $>0,5$ ), але у 2022 році опустився нижче бажаного рівня. Це свідчить про те, що менша частина власного капіталу використовується для фінансування оборотних активів, а більша частина іммобілізована у необоротних активах. Таке значне падіння є негативною тенденцією, оскільки вказує на зниження фінансової гнучкості та потенційну складність у швидкому реагуванні на потреби поточної діяльності, що, ймовірно, пов'язано з інвестиційною політикою та кризою.

Коефіцієнт оборотності активів (коефіцієнт трансформації) оцінює ефективність використання підприємством всіх наявних ресурсів незалежно від джерел їх залучення. Він показує, скільки разів за звітний період здійснюється повний цикл виробництва та обігу, що дає відповідний ефект у вигляді прибутку, або скільки грошових одиниць реалізованої продукції принесла кожна грошова

одиниця активів. За період, що аналізується зазначений показник зменшився на 0,047 (таблиця 1.9).

Таблиця 1.9

### Аналіз ділової активності підприємства

| Показник  | Розрахунок  | 2021 рік | 2022 рік | Відхилення |
|---|---|----------|----------|------------|
| Коефіцієнт оборотності активів                      | відношення чистої виручки від реалізації до середньорічної вартості активів   | 1,37     | 0,257    | -1,114     |
|   | $\frac{\phi 2 \text{ p.2000}}{\phi 1(\text{p.1300(гр.3)} + \text{p.1300(гр.4)})} / 2$   |          |          |            |
| Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості  | відношення чистої виручки від реалізації до середньорічного розміру дебіторської заборгованості   | 2,909    | 0,684    | -2,225     |
|   | $\frac{\phi 2 \text{ p.2000}}{\phi 1((\text{p.1125} \div \text{p.1155}) \text{ гр.3} + (\text{p.1120} \div \text{p.1155}) \text{ гр.4})} / 2$ |          |          |            |
| Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості | розраховується як відношення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) до середньорічної величини кредиторської заборгованості      | 9,667    | 8,651    | -1,017     |
|   | $\frac{\phi 2 \text{ p.2050}}{\phi 1((\text{p.1610} \div \text{p.1650}) \text{ гр.3} + (\text{p.1610} \div \text{p.1650}) \text{ гр.4})} / 2$ |          |          |            |
| Строк погашення дебіторської заборгованості         | відношення тривалості звітного періоду (365 днів) до коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості                                      | 125      | 533      | +408       |
| Строк погашення кредиторської заборгованості        | відношення тривалості звітного періоду (365 днів) до коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості                                     | 38       | 42       | +4         |
| Фондовіддача  | відношення чистої виручки від реалізації до середньорічної вартості основних засобів  | 3,87     | 0,71     | -3,16      |
|   | $\frac{\phi 2 \text{ p.2000}}{\phi 1(\text{p.1010} \text{ гр.3} + \text{p.1010} \text{ гр.4})} / 2$   |          |          |            |

Джерело: розрахунок проведено за показниками фінансової звітності АТ «ПівдГЗК»

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості характеризує розширення чи скорочення комерційного кредиту, наданого підприємством. У 2021 році кошти за рік обернулися 3,6 рази, а в 2022 році ця заборгованість утворювалась та погашалась протягом року 2,8 рази. Отже, за звітний рік аналізуємий показник зменшився на 0,205, що говорить про скорочення

оборотності дебіторської заборгованості, зменшення розміру комерційного кредиту, що надає підприємство своїм контрагентам.

Показники ділової активності характеризують ефективність, з якою підприємство використовує свої ресурси (активи, капітал), і відображають швидкість обертання фінансових коштів. Аналіз динаміки цих показників у 2022 році порівняно з 2021 роком свідчить про різке уповільнення ділового циклу підприємства.

Коефіцієнт оборотності активів (відношення чистої виручки до середньорічної вартості активів). Він показує, скільки гривень реалізованої продукції припадає на кожну гривню активів.

У 2022 році показник обвалився з 1,37 до 0,257 (зниження на 1,114). Це падіння свідчить про катастрофічне зниження ефективності використання активів та різке падіння обсягів реалізації (доходу), про що свідчив попередній аналіз. Кожен актив почав генерувати в рази менше виручки.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (відношення чистої виручки до середньорічної дебіторської заборгованості). Він показує швидкість інкасації (погашення) боргів покупців.

Показник знизився з 2,909 до 0,684 (падіння на 2,225). Це свідчить про різке уповільнення розрахунків з покупцями або ж про значне скорочення обсягів продажу, що призвело до відносного зростання частки дебіторської заборгованості. Оборотність знизилася більш ніж у чотири рази.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (відношення собівартості реалізованої продукції до середньорічної кредиторської заборгованості). Він показує швидкість, з якою підприємство розраховується зі своїми постачальниками.

Показник знизився з 9,667 до 8,651 (падіння на 1,017). Хоча падіння менш значне, ніж у попередніх коефіцієнтах, воно все одно свідчить про незначне уповільнення розрахунків з постачальниками, тобто підприємство стало повільніше повертати борги, що є частиною загального уповільнення ділового циклу.

Строк погашення дебіторської заборгованості (період обороту дебіторської заборгованості). Він розраховується як відношення 365 днів до коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості і показує середній термін, необхідний для отримання оплати від покупців.

Цей строк різко зріс з 125 до 533 днів (збільшення на 408 днів). Це критично негативна тенденція. Таке зростання означає, що середній термін інкасації боргів збільшився майже в 4,3 рази, що призвело до гострої проблеми з ліквідністю та відтоком грошових коштів з обороту. Це може бути наслідком продажу в кредит ненадійним покупцям або загального погіршення фінансової дисципліни на ринку.

Строк погашення кредиторської заборгованості (період обороту кредиторської заборгованості). Він розраховується як відношення 365 днів до коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості і показує середній термін, протягом якого підприємство користується відстрочкою платежу.

Цей строк незначно зріс з 38 до 42 днів (збільшення на 4 дні). Це свідчить про те, що підприємство трохи довше затримує платежі постачальникам, використовуючи їхні кошти для фінансування своєї діяльності.

Різниця між строком погашення дебіторської заборгованості (533 дні) та строком погашення кредиторської заборгованості (42 дні) є вкрай несприятливою. Підприємство змушене оплачувати свої борги постачальникам (42 дні) набагато швидше, ніж отримує кошти від своїх покупців (533 дні). Така ситуація вимагає залучення значного обсягу власного оборотного капіталу або додаткових позикових коштів для покриття цього фінансового розриву (негативного операційного циклу).

Фондовіддача характеризує ефективність використання основних засобів і показує, скільки гривень доходу приносить кожна гривня, інвестована в основні засоби.

Фондовіддача різко впала з 3,87 до 0,71 (зниження на 3,16). Це падіння відображає значне недовантаження виробничих потужностей (основних засобів) через обвал обсягів виробництва та реалізації у 2022 році. Кожна одиниця

основних засобів почала генерувати менше однієї гривні доходу, що є критично низьким показником ефективності використання виробничого потенціалу.

У 2022 році АТ «ПівдГЗК» зіткнулося з кризою доходів та виробництва, що різко уповільнило його ділову активність і створило значний розрив у грошових потоках через надмірне зростання дебіторської заборгованості. Товариство пережило різкий спад операційної діяльності у 2022 році, що призвів до чистого збитку в розмірі 528,5 млн грн. Однак, завдяки потужній базі власного капіталу, компанія зберігає високий рівень фінансової незалежності та платоспроможності. Головними викликами залишаються відновлення обсягів збуту та термінова нормалізація грошових потоків для подолання критичного розриву між дебіторською та кредиторською заборгованістю.

## **Висновки до розділу 1**

Отримання найкращого фінансового результату з найменшими затратами матеріальних, трудових та фінансових ресурсів певною мірою залежить від ефективності управління ними на підприємстві. Відповіддю на виклики динамічного бізнес-середовища, в якому для ефективного управління вже не вистачає простого обліку, стало запровадження центрів відповідальності.

Концепція управління фінансовою діяльністю на основі центрів відповідальності була запропонована американським вченим Дж. А. Хігінсом у 1952 році. В Україні ідея управлінського обліку за центрами відповідальності отримала свій розвиток як відповідь на потребу покращення внутрішньо-фірмового управління. Ключовим терміном в концепції управлінського обліку за центрами відповідальності є поняття «центр відповідальності». Тому з метою розгляду сутності управлінського обліку за центрами відповідальності нами проведемо аналіз підходів різних вчених до цього поняття та виділено схожі ознаки:

- центр відповідальності є відокремленим структурним підрозділом підприємства;

– результати роботи центру відповідальності обов'язково вимірюються і контролюються керівником (менеджером) центру;

– керівник (менеджер) центру несе пряму відповідальність за результати діяльності ввіреного йому підрозділу.

У результаті організаційну структуру сучасного підприємства розглядають як сукупність різних центрів відповідальності. Бухгалтерська система, яка в межах такої структури забезпечує відображення, накопичення, аналіз і надання інформації про витрати і результати, а також дає можливість оцінювати і контролювати результати діяльності структурних одиниць і конкретних менеджерів, називається обліком за центрами відповідальності.

Більшість підрозділів підприємства (відділи, цехи, ділянки, виробництва тощо) є центрами витрат. Центри витрат, своєю чергою, поділяються на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

Центр технологічних витрат — центр витрат, в якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності. Типовими прикладами центрів технологічних витрат є підрозділи основного та допоміжного виробництва (цехи, ділянки, станції тощо).

Центр дискреційних витрат — центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру.

Витрати, як свідчить результат вивчення літературних джерел, є головним оціночним показником діяльності підприємства. Формування витрат основної діяльності підприємства визначається сукупністю його господарських операцій. Ці витрати, з точки зору контролінгу, спрямовані на забезпечення процесів виробничого та операційного характеру.

До витрат виробничої сфери діяльності відносяться витрати, визначені НПСБО 16 «Витрати»: прямі витрати та розподілені загальновиробничі витрати. Оскільки виробничі витрати виникають у всіх напрямках виробничої діяльності підприємства, то доцільно виділяти такі укрупнені групи місць виникнення витрат: виробництво та обслуговування виробництва. У кожній з цих груп можна точніше і легше вибрати конкретні місця виникнення витрат. Ступінь деталізації

місць виникнення витрат може бути різною. Вона залежить від цілей і завдань, поставлених перед виробничими підрозділами. В розділі наведено формування складу витрат виробництва та видів собівартості за центрами витрат і місцями їх виникнення представлено.

Нами опрацьовані загальнооблікові та управлінські класифікаційні групи витрат та визначені ознаки їх групування з метою контролю за центрами відповідальності та які є інструментом контролінгу. Зокрема, першочергове значення для контролю діяльності центрів витрат і оцінки роботи їх керівників має групування витрат з метою контролю та регулювання: контрольовані витрати (витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив), неконтрольовані витрати (витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати).

При виконанні роботи використані дані бухгалтерського обліку та звітність АТ «ПівдГЗК», одне з найбільших гірничо-видобувних підприємств України, яке працює за принципом повного виробничого циклу. Аналіз організаційно-економічних показників товариства за 2021-2022 роки свідчить про критичне падіння виробничої діяльності (скорочення обсягів виробництва залізородного концентрату марок КЗ та КЗВ на 87,8% та 24,1% відповідно) та обвальне зниження обсягу реалізації на 82,1%, що призвело до отримання чистого збитку у розмірі 528 549 тис. грн (падіння фінансового результату на 101,5% порівняно з прибутком 2021 року). При цьому підприємство зберегло фінансову стійкість завдяки контролю зобов'язань та зростанню грошових коштів, але зіткнулося з соціальною кризою, вираженою у скороченні чисельності персоналу на 4,3% та падінні середньомісячної заробітної плати на 28,8%.

За результатами аналізу показників фінансової звітності у 2022 році АТ «ПівдГЗК» зіткнулося з кризою доходів та виробництва, що різко уповільнило його ділову активність і створило значний розрив у грошових потоках через надмірне зростання дебіторської заборгованості. Товариство пережило різкий спад операційної діяльності у 2022 році, що призвів до чистого збитку в розмірі

528,5 млн грн. Однак, завдяки потужній базі власного капіталу, компанія зберігає високий рівень фінансової незалежності та платоспроможності. Головними викликами залишаються відновлення обсягів збуту та термінова нормалізація грошових потоків для подолання критичного розриву між дебіторською та кредиторською заборгованістю.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ: ТЕОРІЯ Й ПРАКТИКА

#### 2.1. Організації обліку витрат за центрами відповідальності у АТ «ПівдГЗК»

За даними бухгалтерського обліку формується переважна кількість усієї інформації щодо діяльності підприємства, яка забезпечує аналітичну частину в прийнятті управлінських рішень. Якість і достовірність облікової інформації залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку на підприємстві, саме тому проблеми організації облікових процесів в сучасних умовах господарювання набули такої важливості та актуальності. «У широкому розумінні організація бухгалтерського обліку – це упорядкування всіх елементів системи бухгалтерського обліку, налагодження й удосконалення його процесу» [17, с.17.]

Основний чинник, який визначає завдання організації бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві, – це його стратегія щодо:

- раціоналізації всіх облікових процесів;
- механізації та автоматизації облікових робіт;
- забезпечення ефективного використання облікової інформації в управлінні;
- раціоналізації організації праці виконавців;
- науково обґрунтованої структури облікового апарату;
- забезпечення ефективного обліку, його постійного розвитку і подальшого вдосконалення.

Також успішна реалізація завдань раціональної організації обліку потребує певних умов і передумов, як-от формування облікової політики, визначення характеру облікових взаємозв'язків між структурними підрозділами та обліковою службою, визначення форм, обсягів, термінів для внутрішньої оперативної звітності тощо [17, с.27 ].

На організацію обліку витрат впливають різноманітні фактори, основними з яких є: види діяльності, характер виробництва і продукції, яка виробляється, структура управління і розміри підприємства, особливості технології та організації виробництва. АТ «ПівдГЗК» відноситься до гірничо-видобувної галузі, яка характеризується масовістю виробництва і відносно простою технологією. У товаристві, внаслідок технологічної концентрації його виробництва, обрано найбільш перспективний підхід до управління витратами – через формування центрів відповідальності. Розглянемо основні підходи до реалізації окремих елементів механізму організації обліку витрат на базі створення центрів відповідальності.

Налагодження діяльності обліку витрат за ЦВ у товаристві розпочиналося з впровадження комплексу організаційно-адміністративних заходів, які були об'єднані в два етапи:

Етап I. Реструктуризація підприємства.

Етап II. Впровадження системи обліку, аналізу та контролю.

В основу формування ЦВ покладено виробничу структуру товариства в цілому; цехи, що включають відділення, ділянки і агрегати. Крім того, ЦВ включає черговий персонал механо- і енергослужб відповідної ділянки, старших і змінних майстрів, а також інші служби, господарства і працівників, які безпосередньо беруть участь або забезпечують автономність і відносну цілісність виділених центрів відповідальності [7]. Іншими словами, межі первинних ЦВ визначаються не тільки організаційно відокремленими виробничими ділянками, а й проходять через інші ділянки, служби і господарства, так як вони забезпечують його організаційно - технологічну цілісність. Поряд зі створенням ЦВ на базі окремих ділянок, створені цехові центри відповідальності, що включає загальноцехові служби, а також функціональні підрозділи управління цехом. На основі сформованих центрів відповідальності встановлюють місця виникнення витрат. Місце виникнення витрат можна розглядати як первинний елемент, підтип відповідного центру відповідальності.

Управлінська структура АТ «ПівдГЗК» побудована за сучасними

принципами корпоративного менеджменту (додаток Д). Провівши аналіз його структури, можна виділити кілька груп підрозділів схожих за своїми функціями та завданнями, що вони виконують (рис.2.1).

Цехи основного та допоміжного виробництва мають повний закінчений цикл виробництва готової продукції (послуг, робіт). Тобто, є можливим підраховувати витрати, а значить, є можливим виділення цих підрозділів, як центрів витрат. Так як кожний з центрів відповідальності підприємства являє собою крупний підрозділ, то він в свою чергу поділяється на центри відповідальності другого, третього та інших рівнів – центри виникнення витрат.

Теж саме стосується підрозділів сфери соціально - культурного обслуговування. Практично всі підрозділи можуть бути характеризовані тільки як центри витрат.

Отже, структура товариства за центрами відповідальності утворює піраміду. На верхньому поверсі – центральне управління, на середньому – центри повної відповідальності, на нижньому – центри витрат.

Організаційно-адміністративну структуру ЦВ затверджено Положенням про діяльність центру, в якому визначено основні напрями діяльності; вертикаль організаційно-адміністративної підпорядкованості; склад організаційних ланок ЦВ і функції, закріплені за ними щодо забезпечення виконання завдань; порядок контролю за виконанням працівниками та центром в цілому покладених функцій та доведених завдань.

До основних документів які забезпечують функціонування центру віднесено: затверджений керівником підприємства кошторис діяльності, форми внутрішньої звітності, документи первинного обліку операцій, Положення про діяльність центру, штатний розпис із вказаними функціональними обов'язками, графік документообігу тощо.

Кошториси та звіти щодо їх виконання формують перший рівень внутрішньогосподарської звітності. Серед обов'язків управлінського персоналу ЦВ, на нашу думку, необхідно передбачити їх участь у формуванні кошторису,

в розробці внутрішніх форм звітності, в процесах складання графіків документообігу.

Організація обліку витрат за центрами відповідальності вплинула й на організаційну будову бухгалтерської служби. Оскільки для АТ «ПівдГЗК» характерно великі обсяги облікової інформації, бухгалтерська служба виступає як окремий структурний підрозділ. Бухгалтерську службу очолює головний бухгалтер, який має три заступника: заступник головного бухгалтера з бухгалтерського обліку та звітності та заступник головного бухгалтера із заробітної плати і розрахунково-фінансових операцій. Головному бухгалтеру та його заступникам підпорядковані сім відділів та чотири бюро (додаток Ж).

Організаційна побудова апарату облікової служби має децентралізовану форму, що враховує метод обліку витрат за центрами відповідальності. За цих умов за базу взято функціонально-комбінований тип. В такому випадку «структура апарату будується за функціональним розподілом управління, створюються спеціальні підрозділи, які виконують предметно-замкнені облікові процеси» [17]. Такий тип організаційної побудови передбачає передачу частини прав головного бухгалтера, ведучім бухгалтерам центрів відповідальності, які, в свою чергу, підпорядковані не тільки головному бухгалтеру товариства, але й керівникам центрів відповідальності. Необхідність прийняття самостійних управлінських рішень потребує від бухгалтерії центрів відповідальності надання інформації з питання витрат в повному обсязі та в найкоротші строки.

У центральній бухгалтерії виділені служби, які відповідають за облік витрат. Так, від бухгалтера центрів відповідальності узагальнена інформація подається до 4-х бюро з обліку: основного виробництва, транспортних та будівельних підрозділів, допоміжних підрозділів та соціальних підрозділів. Звіти про витрати за структурними підрозділами товариства надходять до відділу з обліку собівартості. Основною задачею відділу є групування та обробка інформації щодо витрат з метою формування собівартості готової продукції та узагальнення в цілому по підприємству.

Для впорядкування обробки звітів від центрів відповідальності робота бухгалтерів бюро потребує регламентації. З цією метою у товаристві створено індивідуальний графік роботи бухгалтера (таблиця 2.1.)

Таблиця 2.1

### Індивідуальний графік роботи бухгалтера бюро основного виробництва

| <i>Назва роботи</i>  | <i>Термін виконання</i>     |
|--|-----------------------------|
| Приймання від керівників цехів звітів про рух продукції, напівфабрикатів   | 2-го числа о 10.00          |
| Приймання робочих звітів цехів і майстерень  | 3 і 4 числа з 9.00 до 16.00 |
| Звірка виробничих звітів з відомостями руху продукції, розрахунково-платіжними відомостями і звітам матеріально-відповідальних осіб, показників обсягів виробництва, виходу продукції і руху напівфабрикатів | 6 і 7 числа з 9.00 до 16.00 |
| Формування реєстрів аналітичного обліку витрат на виробництво  | 8 і 9 числа                 |

Джерело: складено за даними підприємства

Організація бухгалтерського обліку регулюється Наказом про облікову політику, що затверджується керівником підприємства. Наказ про облікову політику - це внутрішній нормативний документ з організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який містить «сукупність способів та процедур організації і ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності» [17]. Основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу - організаційний, методичний і технічний.

АТ «ПівдГЗК» відноситься до підприємств що становлять суспільний інтерес, і тому складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, які регламентують подання фінансової звітності. Міжнародні стандарти вимагають розкривати в примітках до фінансової звітності інформацію про застосовну облікову політику, а також про професійні судження, пов'язані з такою політикою.

Затверджена облікова політика товариства містить елементи як для ведення бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку (таблиця 2.2).

За результатами дослідження облікової політики товариства рекомендовано формувати в якості додатків до облікової політики: а) графік документообігу по центру відповідальності з наступним змістом: первинна документація – поточна документація – звітна документація, порядок обробки отриманої інформації, порядок передачі результатів обліку та аналізу керівнику ЦВ; б) форми внутрішньої звітності за центрами відповідальності.

Відобразити у бухгалтерському обліку витрати можна лише на підставі первинного облікового документа, що містить усі необхідні реквізити. В якості найбільш застосовуваних первинних документів для обліку витрат можна відзначити: 1) по амортизації – «Розрахунок амортизації основних засобів»; 2) по виробничих запасах – «Лімітно–забірна картка», «Накладна вимога на відпуск матеріалів», «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»; 3) витрат на відрядження – Авансовий звіт; 4) заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу», а також, складена на його підставі «Розрахунково–платіжна відомість»; 5) робіт і послуг підрядників – «Рахунок–фактура», «Акт на приймання виконаних підрядних робіт»; 6) інші витрати – рахунки за комунальні послуги, інші документи на витрати за договорами.

Основою організації обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат за кураторами різних рівнів управління. Перелік витрат для закріплення за центрами відповідальності формується за принципом контрольованості, що означає включення у сферу відповідальності менеджера конкретного центру відповідальності тільки тих ділянок діяльності, на які він може реально вплинути. Цей принцип може бути забезпечений шляхом усунення зі звіту неконтрольованих статей і уточнення сфери, за яку відповідає менеджер.

Поділ витрат щодо можливості їх контролю керівником центру відповідальності можна здійснити за наступною формою (табл.2.3).

При цьому за первинними виробничими центрами (робочі місця) закріплюються переважно прямі витрати: сировина й матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, основна заробітна плата працівників і деякі непрямі витрати, що від них залежать.

Таблиця 2.3.

**Класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані по ЦВ**

| <i>Витрати</i>                                  | <i>Контрольовані</i>                | <i>Неконтрольовані</i>                |
|---|-------------------------------------|---------------------------------------|
| Заробітна плата основних виробничих працівників | +                                   | –                                     |
| Основні матеріали                               | +                                   | –                                     |
| Понаднормові витрати                            | + (у випадку виправлення продукції) | + (у випадку додаткового виробництва) |
| Електроенергія на технологічні потреби          | +                                   | –                                     |
| Плата за освітлення та опалення                 | + (стосовно витрачання)             | + (стосовно ціни)                     |
| Загальногосподарські витрати                    | –                                   | +                                     |

Джерело: [12, с.56]

Більш повний перелік витрат – за всіма статтями виробничої собівартості – передбачається для зведених центрів витрат, якими є цехи, виробництва.

Перелік витрат кожного центру відповідальності конкретизується в процесі планування виробничої собівартості. Керівники таких центрів, тобто відповідних структурних підрозділів, несуть відповідальність за економне та раціональне використання ресурсів, передбачених кошторисом, інакше кажучи, бути відповідальними за їх ефективне використання. Всі витрати розглядають і аналізують поелементно, щоб менеджер певного рівня управління міг у будь-який момент виявити показники, що не відповідають плановому завданню.

Облікове угруповання витрат за центрами відповідальності на рахунках управлінського обліку вимагає виділення окремої групи рахунків. Для відображення витрат за центрами відповідальності дані рахунки повинні мати аналітичну деталізацію не тільки за центрами відповідальності, а й за статтями нормативних витрат, що змушує виділяти відповідні рахунки. Для стандартизації обліку у товаристві кожному підрозділу центра відповідальності надають аналітичний код, який дає змогу деталізувати інформацію про понесені витрати кожним підрозділом в звіту про виконання кошторису за кожним центром відповідальності. Аналітичний код витрат закріплено в наказі про облікову політику у робочому плані рахунків.

Така побудова технічної організації бухгалтерського обліку виробничих витрат включає формування виробничих витрат за центрами відповідальності з одночасним відображення витрат за центрами витрат у розрізі виробничих цехів та місцями їх виникнення (рис.2.2).

Виходячи з даної схеми, аналітика рахунків виробничих витрат передбачає 4 основні рівні аналітичного обліку виробничих витрат за центрами відповідальності, де рахунок першого порядку – в цілому по підприємству; рахунок другого порядку – за центрами відповідальності у розрізі переділів; рахунок третього порядку – за місцями виникнення витрат у розрізі цехів;



**Рис. 2.2. Схема побудови кодування рахунків з обліку витрат в аналітичному розрізі**

Джерело: складено автором на основі [15]

рахунок четвертого порядку – за об'єктами калькулювання (за видами продукції). Таким чином, якщо раціонально згрупувати виробничі витрати за центрами відповідальності, то буде зручно групувати аналітичну інформацію наведену в звіті центру відповідальності про виконання кошторису.

Прагнення товариства отримати високі прибутки здійснюється не тільки на стадії оцінки фактичної собівартості продукції, а значно раніше – починаючи з витрат виробничих ресурсів на випуск продукції. Суть контролю витрат ресурсів полягає у співставленні фактичних витрат ресурсів виробництва в натуральних вимірниках зі стандартами цих витрат на виконаний обсяг робіт безпосередньо на робочих місцях. Дане співставлення проводиться виконавцями робіт по виготовленню продукції. І хоча завдання контролю полягає перш за все

в тому, щоб не допустити відхилень у витратах виробничих ресурсів, відхилення все-таки виникають.

Процес управління витратами у товаристві сприяє своєчасному виявленню факторів, які вплинули на відхилення від норми, й обґрунтованому розподілу цих відхилень за центрами відповідальності. У середині кожного центру витрат аналіз відхилень ведеться у розрізі причин і винуватців.

Для організації аналізу комплексних статей у розрізі причин і винуватців усі витрати в межах норм і кошторисів у товаристві оформлюється звичайним документом, а відхилення – сигнальним документом. Код центру витрат, код центру відповідальності і код причини проставляються в усіх документах.

Для аналізу відхилень рекомендуємо використовувати наступну класифікацію відхилень від норм за основними ознаками (табл. 2.4)

Таблиця 2.4

#### Класифікація відхилень від норм за основними ознаками

| <i>Класифікаційна ознака</i>                | <i>Види відхилень</i>   |
|---|---|
| 1. Залежно від місця виявлення:             | - залежні від діяльності виробничих підрозділів;<br>- незалежні від діяльності виробничих підрозділів |
| 2. За характером оформлення:                | - документально оформлені; - розраховані;<br>- невраховані  |
| 3. За суб'єктивністю оцінки:                | - позитивні; негативні  |
| 4. Залежно від сфери повноважень менеджера: | - підконтрольні;<br>- не підконтрольні  |
| 5. Для прийняття управлінського рішення:    | - суттєві;<br>- несуттєві.  |

Джерело: [41]

Всі первинні документи щоденно передаються до бухгалтерії, де на їх основі складаються оперативні зведення (табл. 2.5).

**Форма звіту щодо оперативної інформації про відхилення від норм витрат матеріалів**

| Назва продукції | Планова потреба в сировині і матеріалах за нормами |                     |                |           | Фактична витрата матеріалів |                  |                     |                | Інформація про відхилення за період |           |                     |           |           |
|-----------------|--|---------------------|----------------|-----------|-----------------------------|------------------|---------------------|----------------|-------------------------------------|-----------|---------------------|-----------|-----------|
|                 | Номенклатурний №                                   | Ціна матеріалу, грн | Одиниця виміру | Кількість | Сума, грн                   | Номенклатурний № | Ціна матеріалу, грн | Одиниця виміру | Кількість                           | Сума, грн | Ціна матеріалу, грн | Кількість | Сума, грн |
|                 |  |                     |                |           |                             |                  |                     |                |                                     |           |                     |           |           |

Джерело: [5]

Під час аналізу відхилень управлінці вирішують специфічне завдання – не тільки визначити значення і причину відхилення, а й виробити рекомендації щодо його усунення (якщо воно небажане) або щодо його посилення (якщо воно сприятливе). Відхилення аналізуються своєчасно і швидко. Щоденно відхилення подаються відповідальною особою на початок наступного дня. Щотижнева інформація про відхилення надходить на перший день наступного тижня. Аналіз щомісячних відхилень займає перше місце серед термінових робіт у кінці кожного місяця. Аналіз проводиться за даними Зведеної відомості відхилень від норм матеріальних витрат за переділами за місяць (додаток 3).

Ефективний аналіз відхилень включає у себе три етапи: виявлення відхилень і встановлення їх розміру як у натуральних вимірниках, так і в грошовій оцінці; встановлення причин, що викликали ці відхилення; розподіл відповідальності. Якщо аналіз буде включати в себе тільки перших два етапи, то його ефективність як важливого елементу управління суттєво знизиться.

Отже, для ефективної організації обліку витрат за центрами відповідальності необхідно розробити робочий план рахунків з обліку витрат; визначити за кожним центром відповідальності перелік витрат, за які керівник ЦВ буде відповідати та зможе контролювати їх величину; вести облік фактичних

та нормативних витрат в облікових та документах керівника, відхилень витрат та їх причини, винуватці.

## 2.2.Методика обліку витрат за центрами відповідальності

Об'єктами обліку центру витрат є виробничі ресурси, насамперед:

- технічні ресурси - засоби виробництва, що за своїм матеріально-речовим складом є виробничими засобами підприємства, які поділяють на основні та оборотні;

- технологічні ресурси - сукупність процесів, правил, навичок, що використовуються при виготовленні продукції, виконанні робіт у будь-якій сфері виробничої діяльності;

- кадрові ресурси - сукупність закріплених за центром працівників (персоналу, кадрів), які мають необхідну професійну підготовку;

- нематеріальні ресурси - елементи виробничого потенціалу центру [10].

Кожному ЦВ за витрати доводять перелік показників, покладених в основу обліку, контролю та аналізу. З урахуванням виробничої структури АТ «ПівдГЗК» закріплений наступний перелік показників для центрів витрат (табл.2.6)

Таблиця 2.6

### Показники діяльності за даними бухгалтерського обліку для центрів відповідальності «Витрати»

| № з/п | Центри відповідальності       | Основні показники діяльності (за даними бухгалтерського обліку) | Рахунок синтетичного обліку | Критерій введення субрахунку аналітичного обліку   |
|-------|-------------------------------|---|-----------------------------|--|
| 1     | Витрати основного виробництва | Прямі виробничі витрати   | 23                          | За місцями виникнення та елементами витрат:<br>- рудо-збагачувальна фабрика №1,<br>- рудо-збагачувальна фабрика №2 |
|       |                               | Розподілені та нерозподілені загально виробничі витрати         | 91                          |  |
|       |                               | Фактична собівартість готової продукції                         | 26                          |  |
| 2     | Витрати допоміжного           | Прямі виробничі витрати   | 23                          | За місцями виникнення та елементами витрат:  |

| № з/п | Центри відповідальності                                  | Основні показники діяльності (за даними бухгалтерського обліку) | Рахунок синтетичного обліку | Критерій введення субрахунку аналітичного обліку   |
|-------|--|---|-----------------------------|--|
|       | виробництва  | Розподілені та нерозподілені загально виробничі витрати         | 91                          | - цех шламових систем,<br>- автотранспортний цех,<br>- теплосиловий цех,<br>- цех мереж та підстанцій та ін.   |
| 3     | Структурні підрозділи з управління виробничими процесами | Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати          | 91                          | За місцями виникнення та елементами витрат:<br>- рудоуправління,<br>- управління дробільно-транспортного комплексу,<br>- управління залізничного транспорту,<br>- управління технічного контролю та ін |

Джерело: складено автором за даними підприємства

Головною метою бухгалтерського обліку витрат виробництва за місцями виникнення є одержання облікових даних про фактичний обсяг використаних на виробничі й інші потреби різних видів ресурсів, оплачених підприємством своїм контрагентам, а також про оплату праці виробничого найманого персоналу. Для досягнення цієї мети облік витрат виробництва за місцями виникнення повинен вирішувати такі основні завдання:

- здійснювати первинний облік прямих одноелементних витрат виробництва за видами за допомогою первинного документування у межах кожного з місць їх виникнення;

- узагальнювати на основі первинного документування облікові дані про величину загальних витрат виробництва для декількох місць їх виникнення та розподіляти витрати виробництва між цими місцями пропорційно економічній базі, передбаченої в обліковій політиці підприємства;

- виявляти за місцями виникнення витрат виробництва внутрішньовиробниче використання робіт і послуг, наданих іншими підрозділами підприємства, тобто тих, що мають статус первинного місця їх виникнення [5].

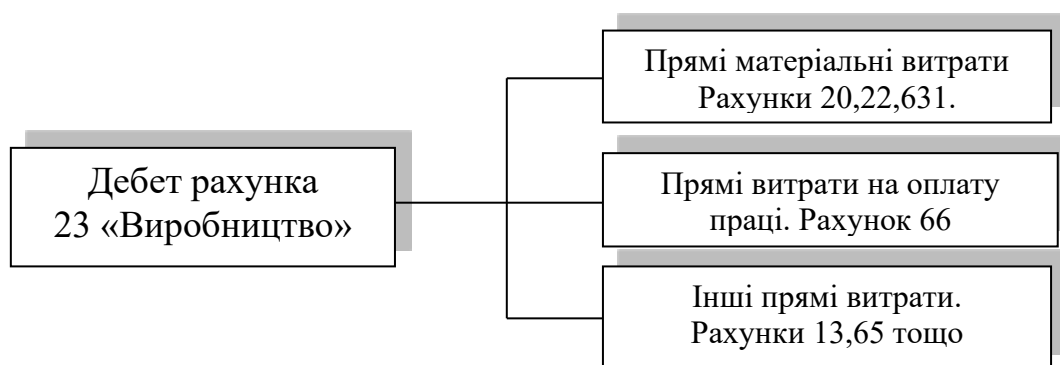
Облік витрат на виробництво за центрами витрат необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних,

розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В цьому обліковому процесі здійснюється первинний облік, групування, систематизація інформації, а також калькулювання собівартості продукції.

Облік за центрами відповідальності представляє собою систему, яка допомагає вимірювати відповідність фактично витрачених ресурсів чи досягнутих результатів запланованим показникам по кожному підрозділу, що виступає відповідним центром доходів, витрат, прибутку чи інвестицій. Делегування повноважень підрозділу, визнаному як центр відповідальності, допомагає надати йому відповідний статус. Виявлені відхилення по запланованих показниках фіксуються не лише в місці їх виникнення, але й по відповідальній особі, яка є керівником відповідного центру відповідальності.

Бухгалтерський облік витрат основного виробництва здійснюється на накопичувальному синтетичному рахунку 23 «Виробництво»/субрахунок «Місце виникнення витрат». Формування фактичної виробничої собівартості здійснюється у кілька етапів:

- формування прямих витрат (рис. 2.3);
- формування загальновиробничих витрат;
- розподіл загальновиробничих витрат;
- включення загальновиробничих витрат до виробничої собівартості.



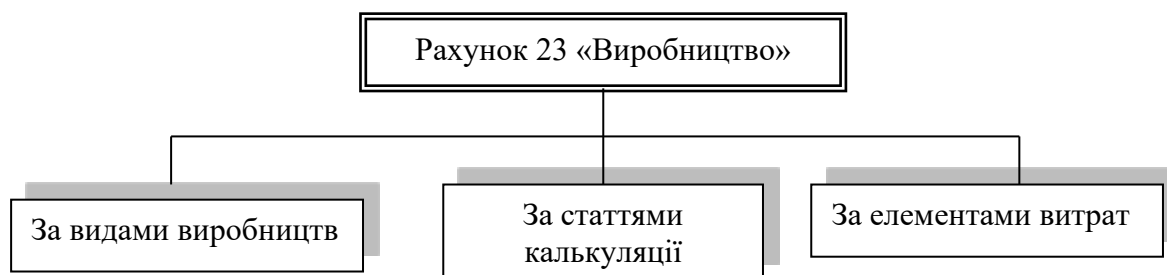
**Рис.2.3. Формування прямих витрат на рахунку 23 «Виробництво»**

Джерело: складено на основі [15]

До прямих витрат центра витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, енергії тощо), які можуть біти безпосередньо включені до їх

собівартості. Метою обліку прямих витрат є своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції.

Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за економічними елементами і статтями калькуляції. У відповідності до цього групування аналітичний облік виробничих витрат ведеться за такими напрямками (рис. 2.4) :



**Рис.2.4. Схема аналітичного обліку витрат виробництва на рахунках управлінського обліку**

Джерело: складено на основі [15]

Розглянемо формування в обліку прямих витрат за центром витрат основного виробництва - рудо-збагачувальна фабрика (РЗФ).

Матеріальні витрати є найважливішою частиною прямих витрат основного виробництва. Отже, облік прямих матеріальних витрат проводиться за наступними калькуляційними статтями :

– сировина та напівфабрикати. До цієї статті включаються вартість сировини чи напівфабрикатів, що входять до складу концентрату, утворюючи його основу і є необхідним компонентом для виготовлення. До цієї статті належать вартість сирої руди, шламу, металевих куль, тіла що мелють;

– паливо та енергія на технологічні потреби. Включає витрати на всі види палива та енергії, які одержані від сторонніх підприємств, так і виготовлені самим підприємством, що безпосередньо використовуються в процесі виробництва концентрату. До цієї статті включаються: газ, паливо, електроенергія, стиснене повітря, вода технічна.

Матеріали на переділі збагачення (металеві кулі, тіла що мелють) підлягають нормуванню, їх відпуск у виробництво здійснюється на підставі лімітно-забірних карт. Вартість матеріалів, віднесені на витрати виробництва, залежить від вибору того чи іншого методу оцінки виробничих запасів при їх вибутті. При відпуску запасів у виробництво підприємством обрано метод середньозваженої собівартості.

Фактичними витратами матеріалів вважається їх споживання безпосередньо в процесі виробництва. Відпуск матеріалів зі складів у цехи основного виробництва не вважається їх остаточним витрачанням, а розглядається лише як внутрішній рух матеріальних цінностей. Саме тому потрібен і остаточний контроль, суть якого полягає у зіставленні фактичних витрат матеріалів з витратами за нормою на фактично випущену продукцію і виявленні відхилень від норм (економії або перевитрат), їх причин і винних осіб. Поширеним методом контролю на підприємстві є документальне оформлення відхилень від норм. Тому матеріальні цінності, які відпущені у виробництво, але фактично на кінець не підлягли обробленню в процесі виробництва, щомісячно (на перше число) виключаються з витрат на виробництво і складаються бухгалтерські запаси, які відображаються за статтею «Повернення матеріалів». Фактичне використання матеріалів підтверджується актом, оформленим комісією на чолі начальника дільниці. Рух матеріалів по дільниці «Рудо-збагачувальна фабрика» відображається у Звіті про рух ТМЦ по цеху №№1,2 «Рудо-збагачувальна фабрика».

До напівфабрикатів на цьому переділі відноситься подрібнена руда, яка обліковується на рах. 25 «Напівфабрикати власного виробництва». Руда списується на підставі вагових даних журналу обліку надходження руди та позмінного акту її приймання, де крім кількості руди відображається вміст заліза в ній та вологість згідно даних лабораторії. Передача напівфабрикатів власного виробництва з одного переділу на другий відображається в системі бухгалтерського обліку за фактичною собівартістю. Допускається ведення їх обліку в поточному порядку за плановою (нормативною) собівартістю з

подальшим доведенням її до фактичної. Для забезпечення збереження напівфабрикатів на виробництві здійснюється оперативно-кількісний облік переміщення напівфабрикатів у виробництві (на основі первинної документації).

До витрат палива відносяться всі види автомобільного палива та мастильних матеріалів, а також технологічне і господарське паливо.

Підставою для бухгалтерського обліку використання палива і мастильних матеріалів є наступні первинні документи:

– видаткові документи на відпущені з АЗС паливо і ПММ для заправки автомобілів (заправочні відомості, вимоги, акти тощо);

– видаткові документи на талони, відпущені з кас підприємства палива заправникам, і документи на видачу талонів водіям автомобілів (видаткові ордери, заправочні відомості тощо);

– документи, які є підставою для списання витраченого автомобільного палива і мастильних матеріалів за минулий період (відомість на паливо, витрачене на експлуатаційні потреби, складена техніком з обліку нафтопродуктів на витрачання ПММ);

– документи інвентаризації ПММ і талонів на них проводяться за баками автомобілів, водіями та іншими матеріально-відповідальними особами, за результатами яких складають відомості інвентаризації.

Вказані документи передаються до бухгалтерії цеху для їх обробки і відображення в строки, встановлені внутрішнім графіком документообігу, що затверджується керівництвом підприємства.

На основі первинних документів, по яких на підприємстві здійснювалися приймання і відпуск нафтопродуктів, матеріально-відповідальна особа складає звіт про рух нафтопродуктів, який разом з первинними документами, подається до бухгалтера і є підставою для відображення в обліку руху нафтопродуктів.

Бухгалтер, приймаючи змінні звіти з доданими до них первинними документами, перевіряють правильність перенесених показників лічильників паливнороздавальних колонок, звіти ЕККА, надходження готівки. На підставі вже перевірених змінних звітів складаються накопичувальні відомості. При

обробці подорожнього листа звіряють дані його по графах «Марка палива» і «Видано палива» з відповідними даними відомості обліку видачі нафтопродуктів, чеками ЕККА, АЗС чи інших підтверджуючих документів. Після здійсненої звірки на основі даних подорожнього листа заповнюються дві картки: картка обліку витрачання палива автомобілем і особова картка водія.

Перша картка відкривається на кожний транспортний засіб, де вказується фактичне і нормативне витрачання палива по кожному подорожньому листу (економія чи перевитрачання).

В особовій картці водія відображається облік фактичного і нормативного витрачання палива по кожному подорожньому листу і виводяться результати роботи за місяць (економія чи перевитрачання), які є підставою для нарахування премії чи утримань перевитраченого палива.

На основі підсумкових даних за місяць карток обліку витрат палива автомобілем складається зведена відомість обліку витрат паливно-мастильних матеріалів по автотранспортним засобам за місяць, яка передається бухгалтеру для перевірки і відображення фактичних витрат палива в бухгалтерському обліку.

Енергетичні витрати відносяться на собівартість продукції на підставі показників контрольно-вимірювальних приладів на кожному переділі. Узагальнення інформації про обсяг використаних енергетичних витрат кожним підрозділом представляється у Звіті про витрачену технічну воду, теплову енергію, електроенергію, стиснене повітря за кожний місяць, який затверджується головним енергетиком АТ «ПівдГЗК».

На вартість енергії, спожитої на технологічні цілі, дебетується рахунок 23 «Виробництво» (відповідний аналітичний рахунок основного виробництва) та кредитується рахунок 23 «Виробництво» (відповідний рахунок допоміжного виробництва, якщо використовуються енергетичні ресурси власного виробітку), або рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» на вартість купованої енергії.

Істотним елементом собівартості продукції основного виробництва на підприємстві є прямі витрати на оплату праці. Облік витрат на оплату праці в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання. Облік згрупованих витрат на оплату праці ведеться за калькуляційними статтями «Основна заробітна плата», «Додаткова заробітна плата». Склад основної та додаткової заробітної плати наведено у додатку К.

Основними показниками праці та витрат заробітної плати, що підлягають обліку, є чисельність працівників, професії, кваліфікація, витрати робочого часу у людино-годинах, людино-днях, кількість виготовленої продукції (виконання робіт, надання послуг), розмір ФОП за категоріями працюючих, видами нарахувань, нарахування премій, відпускних та ін.

Технічне нормування дає змогу провадити оплату праці робітників відповідно до їх кількості, тарифної системи з урахуванням у рівнях кваліфікації робітників, завантаженості й складності праці. Форми оплати праці з їх системами враховують заробіток, фактично відпрацьований час, обсяг виготовленої продукції або виконаних робіт і послуг.

Облік виконаних робіт у товаристві проводять майстри, керівники діляниць, робітники технічного контролю тощо. Для обліку виробітку і заробітної плати робітників використовуються затверджені у встановленому порядку форми первинної облікової документації, пристосовані до їх подальшої машинної обробки (наряд на відрядну роботу, відомість обліку виробітку, маршрутні карти, акт про прийом виконаних робіт, нормовані завдання погодинникам та інші).

Згідно до «Положення про оплату праці, преміювання та інші виплати за рахунок фонду оплати праці працівників Акціонерного товариства «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» основою організації оплати праці в товаристві є багаторівнева система оплати праці. В її основу закладений принцип визначення вартості кожної посади в балах, в залежності від вкладу посади в

досягнення цілей товариства. Оклади працівникам встановлюються відповідно до Схеми (тарифікатора) окладів. Посадові оклади робітникам, керівникам, професіоналам, фахівцям та технічним службовцям встановлюються згідно штатного розпису, затвердженого Генеральним директором.

Оплата праці здійснюється по почасовій формі оплати праці та використовується почасова та почасово-преміальна система оплати праці. Преміювання працівників здійснюється за результатами виконання виробничої програми місяця з урахуванням рівня завантаженості виробничих потужностей товариства (додаток Л, табл.Л.1). Для працівників структурних підрозділів (СП) товариства при умові формування оперативного плану виробництва концентрату загального на рівні 50% від бізнес-плану (БП) та фактичного виконання обсягів виробництва концентрату загального не нижче 90% встановлюється розрахунковий відсоток виробничої премії визначений згідно Положення про оплату праці.

Окрім заробітної плати, яку обчислюють за тарифними ставками, виробничими розцінками чи на підставі посадових окладів, працівникам можуть виплачувати доплати та надбавки (додаток Л, табл.Л.2), які передбачено Положенням про оплату праці.

Нарахування виплат, що обчислюються із середньої заробітної плати за останні два місяці роботи (виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час, службовим відрядженням, змушеним прогулом, направленням працівників на обстеження до медичних закладів та інше), обчислюються шляхом множення середньоденного (погодинного) заробітку на число робочих днів (годин), а у випадках, передбачених чинним законодавством календарних днів, які мають бути оплачені за середнім заробітком.

В основі розрахунку відпускних, компенсації невикористаної відпустки є визначення середньої заробітної плати. Її розраховують за Порядком № 100 [30]. Порядок обчислення середньої заробітної плати, регулює:

- розрахунок середньої для відпускних та компенсації невикористаної відпустки. Стосується усіх видів відпусток, окрім декретної.

- розрахунок середньої заробітної плати для випадків збереження зарплати за останні 2 місяці. Наприклад, при відрядженнях;

- розрахунок середньої заробітної плати для вихідної допомоги, вимушеного прогулу, матеріальної допомоги тощо.

Обчислення суми відпускних здійснюється в такому порядку:

- розраховується середньоденна заробітна плата;
- встановлюється тривалість відпустки в календарних днях;
- обчислюється сума відпускних.

Підставою для нарахування відпускних є наказ про надання відпусток. Для нарахування відпускних необхідно підсумковий заробіток за останні перед наданням відпустки 12 місяців або менший фактично відпрацьований період поділити на відповідну кількість календарних днів року або меншого фактично відпрацьованого періоду.

Для організації обліку витрат за центрами відповідальності важливу роль відіграє інформація щодо розміщення та складу персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм виробітку, фонд заробітної плати і його структуру, динаміку основної заробітної плати за категоріями персоналу, місцями витрат (цех, зміна, робоче місце), видами продукції. Аналітичний облік дає необхідну інформацію для операційного менеджменту з метою поліпшення організації праці та її оплати. А також для аналізу резервів зниження витрат на оплату праці, підвищення продуктивності праці.

За кожною структурною одиницею товариства складають Розрахункові відомості. Така інформація щомісяця узагальнюється у Зведеннях нарахованої заробітної плати по товариству (додаток М).

Для відображення операцій з нарахування заробітної плати призначений рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

На субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» у кредиті показується нарахування заробітної плати. Для визначення рахунків, що дебетуються, необхідно знати категорію працюючих та місце (функцію) їх

роботи. Так, якщо вони відносяться до категорії «робітники», то для складання бухгалтерського запису із нарахування заробітної плати (Дт 231,232 Кт 661) треба обов'язково знати де вони зайняті (наприклад, цех, дільниця) та їх функції.

До інших прямих витрат відноситься відрахування на соціальні заходи, які обліковуються за калькуляційною статтею «Єдиний соціальний внесок». Для формування таких витрат підприємство визначає суму єдиного соціального внеску. При організації бухгалтерського обліку прямих витрат щодо соціальних відрахувань важливим є визначення бази для його обчислення та ставки соціального внеску. Для нарахування ЄСВ застосовують дві ставки ЄСВ:

22% – на заробітну плату, винагороду за договорами цивільно-правового характеру (ЦПХ) працівників, яким не встановлена інвалідність, винагороди за договором ЦПХ працівників з інвалідністю, грошове забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу;

8,41% – на заробітну плату працівників з інвалідністю, грошове забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу, яким встановлено інвалідність.

ЄСВ нараховують у межах максимальної величини бази нарахування ЄСВ, що дорівнює 20 розмірам мінімальної зарплати – це максимальна база нарахування ЄСВ (додаток Н).

Єдиний внесок обчислюють на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких нараховують або які підтверджують нарахування виплат (доходу), що слугують базою для нарахування єдиного внеску.

Стаття витрат на утримання та експлуатацію обладнання включає поточний ремонт обладнання який може проводитися сторонніми організація та власними силами. Облік цих витрат здійснюється на підставі «Відомості надходження послуг по цеху»

Організація виробничого процесу та його регулювання має не менше значення ніж забезпечення необхідними ресурсами, тому ці функції покладаються на апарат управління, який здійснює контроль за формуванням собівартості продукції, ефективністю використання ресурсів, організацією праці

та ін. Обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва та управління ними, організація та координація виробничого процесу в них вимагають певного управлінського апарату й витрат, які мають назву загальновиробничих.

Орієнтовний перелік статей загальновиробничих витрат регулюється НПСБО 16 «Витрати» та представлений у додатку А. Більше деталізований склад – номенклатура статей загальновиробничих витрат за змістом та докладною характеристикою, наводиться у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [24]. Відповідно нормативних документів загальновиробничі витрати необхідно поділяти на постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва. Змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення і розподілу не підлягають.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Серед них амортизація і витрати на утримання будівель і обладнання цехів, дільниць, а також витрати на управління виробництвом. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (заробітної плати, обсягу виробництва, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Перелік статей загальновиробничих витрат затверджено в обліковій політиці підприємства. Наказ про облікову політику підприємства зобов'язує планово-економічну службу планувати склад та суму витрат відповідно до прийнятого наказу, бухгалтерію – вести реєстри бухгалтерського обліку і обліковувати витрати, всі інші служби підприємства – оформляти первинні документи та проводити їх шифрування виходячи з характеристики і змісту статей витрат.

Склад загальновиробничих витрат на базовому підприємстві має свої особливості, що зумовлено характером технологічного процесу. Товариство самостійно визначило склад загальновиробничих витрат, які не можна безпосередньо віднести до витрат окремого цеху основного виробництва. До них віднесено:

– витрати, які пов'язані з утриманням управління: відділу головного механіка, головного енергетика, головного геолога, головного маркшейдера, головного спеціаліста по транспорту, виробничий відділ, відділ технічного контролю, відділ по ремонту, відділ охорони праці;

– управління матеріально-технічного забезпечення (відділ ГСМ, відділ енергоресурсів і т.д.);

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рах. 91 «Загальновиробничі витрати». Рахунок 91 – активний, витратний, збирально-розподільчий, призначений для обліку господарських процесів. По дебету рах. 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума з відповідним розподілом списання на рах. 23 «Виробництвом» та 90 «Собівартість реалізації». Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» сальдо не має. Обов'язковою умовою раціонального використання загальновиробничих витрат є вірно складені кошториси загальновиробничих витрат. Кошториси складаються на кожний період, що планується, по кожному переділу і підприємству в цілому. Кожна стаття кошторису обґрунтовується плановими розрахунками. Вихідними даними для них є затверджені норми витрат енергії, матеріалів, амортизації, структура організації управління, штатні розклади тощо. Складовими частинами кошторисів загальновиробничих витрат слугують кошториси витрат на поточний ремонт основних засобів, на охорону праці і т.д.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат по комбінату ведеться у відомостях витрат за кожним структурним підрозділом: «Витрати відділу охорони праці», «Витрати відділу головного механіка» і т.д. за встановленою номенклатурою статей. Витрати на утримання кожного відділу ведеться за такими статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи,

утримання основних засобів, матеріальні витрати, інші витрати. Зібрані за місяць загальновиробничі витрати підлягають розподілу між цехами основного виробництва – переділами. Загальновиробничі витрати, які знаходяться в межах нормативів, вважаються розподільними і списуються в дебет рах. 23 «Виробництво». Інші витрати є нерозподіленими і попадають в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації». Критерії включення цих витрат до виробничої собівартості можна пояснити за допомогою рис. 2.5.

Планово-економічним відділом визначено, що розподіл загальновиробничих витрат між цехами основного виробництва – рудо-збагачувальна фабрика №1 та рудо-збагачувальна фабрика №2, буде відбуватися пропорційно прямим витратам виробництва за звітний місяць. Далі розглянемо приклад використання обраної методики:

1. Визначається сума фактичних витрат по кожному центру та загальну суму витрат за даними бухгалтерського обліку.

2. Визначається, скільки загальновиробничих витрат припадає на 1 грн. витрат за двома переділами ( $1125582,00/81075003,04*100\%$ ).



**Рис.2.5. Модель розподілу загальновиробничих витрат за  
НП(С)БО 16 «Витрати»**

Джерело: [29]

3. Отриманий відсоток розподілу застосовується до прямих витрат кожного виробничого підрозділу:

Рудо-збагачувальна фабрика №1 –  $72628006,21 \times 1,39\% = 1007996,89$  грн;

Рудо-збагачувальна фабрика №2 –  $8446996,83 \times 1,39\% = 117585,11$  грн.

Проведений розрахунок узагальнено у вигляді таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

### Методика розподілу загальновиробничих витрат

| Найменування підрозділу       | прямі витрати за грудень | % розподілу загальновиробничих витрат | загальновиробничі витрати в межах кошторису |
|-------------------------------|--------------------------|---------------------------------------|---|
| Рудо-збагачувальна фабрика №1 | 8446996,83               | х                                     | 117585,11                                   |
| Рудо-збагачувальна фабрика №2 | 72628006,21              | х                                     | 1007996,89                                  |
| Разом:                        | 81075003,04              | 1,39                                  | 1125582,00                                  |

Джерело: дані бухгалтерського обліку АТ «ПівдГЗК»

4. За результатами розподілу складаються бухгалтерські записи:

Рудо-збагачувальна фабрика №1      Дт 23    Кт 91 -      1007996,89

Рудо-збагачувальна фабрика №2      Дт 23    Кт 91 -      117585,11

Бухгалтерський облік витрат основного виробництва узагальнено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

### Бухгалтерський облік витрат основного виробництва

| Зміст операції  | Кор. рахунків |     | Сума, грн   |
|---|---------------|-----|-------------|
|   | Дт            | Кт  |             |
| 1. Відпущено основні та допоміжні матеріали на потреби виробництва                                  | 231           | 201 | 6424074,31  |
| 2. Списано паливо на потреби виробництва  | 231           | 203 | 48632362,39 |
| 3. Списано запасні частини на потреби виробництва   | 231           | 207 | 635162,00   |
| 4. Відпущено МШП у виробництво  | 231           | 220 | 718944,00   |
| 5. Нараховано амортизацію основних засобів що використовуються у виробництві                        | 231           | 131 | 405803,03   |
| 6. Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів, що використовуються у виробництві | 231           | 132 | 1574,91     |

|   |     |     |            |
|---|-----|-----|------------|
| 7. Нараховано амортизацію нематеріальних активів, що використовуються у виробництві         | 231 | 133 | 7597,89    |
| 8. Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом, цеху основного виробництва | 231 | 232 | 94732,78   |
| 9. Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів            | 231 | 39  | 0,00       |
| 10. Акцептовано рахунки постачальників за послуги, надані для потреб виробництва            | 231 | 631 | 42601,65   |
| 11. Нараховано заробітну плату виробничим робітникам  | 231 | 661 | 592413,00  |
| 12. Проведені відрахування на соціальні заходи відповідно з чинним законодавством           | 231 | 65  | 227354,79  |
| 13. Включені до витрат виробництва загальновиробничі витрати                                | 231 | 91  | 3127379,81 |

Джерело: складено за даними підприємства

Для визначення фактичної собівартості продукції здійснюється зведення витрат на виробництво продукції. На підставі зведення витрат складаються фактичні калькуляції собівартості виготовленої продукції, які призначені для обчислення фактичної собівартості окремих виробів, робіт і в цілому всієї виробленої продукції та визначення розмірів економії, допущених перевитрат та виявлення конкретних причин цих перевитрат.

Використання узагальнюючих даних бухгалтерського обліку повинно забезпечити зіставлення планових та звітних даних щодо структури витрат, об'єктів калькулювання, собівартості продукції.

### **2.3. Внутрішня звітність у системі управління витратами за центами відповідальності**

Внутрішня звітність для центрів відповідальності передбачає моніторинг раціонального використання виробничих матеріальних та трудових ресурсів. Всі витрати виробництва цехів агрегуються по ЦВ у вигляді приватних кошторисів, розроблюваних на плановому і фактичному рівнях використання виробничих ресурсів.

Кошторис витрат являє собою зведений план усіх витрат підприємства на майбутній період виробничо - фінансової діяльності. Вона визначає загальну суму витрат виробництва за видами використовуваних ресурсів, стадіями виробничої діяльності, рівнями управління підприємством та іншими напрямками витрат.

Кошториси витрат по ЦВ складаються з тих видів ресурсів, рівень використання яких визначається технічними або організаційними можливостями управління ними. Якщо ж можливості управління витратами по первинним ЦВ обмежені, або є об'єктами управління ЦВ вищого рівня, вони входять до складу кошторисів відповідного рівня управління витратами. Іншими словами, кошториси складаються за прямими витратами, які безпосередньо можуть бути віднесені до даного ЦВ.

Якщо за певною ділянкою або центром закріплюється відповідальність за якісь статті витрат, то керівник такого підрозділу повинен мати реальну можливість впливати на величину цих витрат. На практиці це здебільшого неможливо, внаслідок чого використовують поняття «відносний контроль». Відносний контроль означає, що керівник центру відповідальності контролює більшу частину факторів, що впливають на дану статтю кошторису.

Плановий рівень витрат за первинними центрами відповідальності може бути визначений методом прямого рахунку або розподільчим методом. Метод прямого рахунку заснований на встановлених нормах витрати кожного виду ресурсу. При розподільному методі окремі статті цехового кошторису витрат розподіляється по первинним ЦВ пропорційно обраної бази. Так, прямі матеріальні витрати (основні матеріали і напівфабрикати, допоміжні матеріали, знос змінного обладнання та інструменту) відносяться до відповідних ЦВ за місцем їх виникнення згідно з прийнятими нормам витрати і обсягами споживання. Енергетичні витрати розподіляються між ЦВ пропорційно встановленої потужності енергоспоживачів; витрати на паливо - відповідно до місця і обсягами споживання палива; витрати на поточний ремонт та утримання

обладнання - згідно трудомісткості ремонтів обладнання, закріпленого за відповідним ЦВ.

Перевага розподільного методу полягає в можливості забезпечення балансу витрат за первинними центрами відповідальності і ЦВ на рівні цеху.

Для обліку фактичної кількості споживаних ресурсів ЦВ повинні бути оснащені відповідними технічними засобами контролю - витратомірами, лічильниками, вагами.

Облікові дані по ЦВ відображають у звітах про виконання кошторису, який складають через короткі проміжки часу. З цих звітів керівники центрів відповідальності отримують інформацію про відхилення від кошторису, деталізовану інформацію про витрати виробництва за місцями виникнення, центрами відповідальності і підприємству в цілому.

На більш високих рівнях управління звіт менш деталізований. Схема складання щомісячних звітів відповідальних осіб про виконання кошторису витрат по ЦВ представлена рисунком 2.6.

Як видно з таблиці, інформація, що надається заступнику Генерального директора з виробництва про контроль діяльності містить дані аналізу значних відхилень від кошторису витрат для кожного начальника цеху, тобто центру відповідальності (функціональної зони) і пояснення відповідних керівників.

Облік за центрами відповідальності заснований на тому принципі, що краще відносити на центр ті витрати, на які в силах впливати керівник цього центру. Часто відповідальність за певну статтю витрат може бути розділена.

Наприклад, відповідальність за кількість використаної сировини несе начальник виробничого підрозділу (цеху), але начальник відділу постачання відповідає за ціну цієї сировини. Іноді буває важко точно визначити відповідальну особу. Надмірні втрати можуть виникати через закупівлі дешевшого сировини, матеріалів низької якості. Проте все відмінності між фактичними і кошторисними витратами обов'язково повинні бути відображені в звіті, щоб можна було виявити причини відхилень, встановити відповідальність і прийняти коригуючі заходи.

|  | Статті витрат   | калькуляції |          | відхилення |      |
|--|---|-------------|----------|------------|------|
|  |   | планові     | фактичні | план       | факт |
| Заступник<br>Генерального<br>директора з<br>виробництва  | Рудо-збагачувальна фабрика №1   |             |          |            |      |
|  | Рудо-збагачувальна фабрика №2   |             |          |            |      |
|  | Цехи допоміжного виробництва  |             |          |            |      |
|  | Загальновиробничі витрати   |             |          |            |      |
|  | <b>Виробнича собівартість</b>   |             |          |            |      |
| <b>Звіт начальника цеху заступнику Генерального директора з виробництва про виконання кошторису витрат</b> |   |             |          |            |      |
| Начальник цеху (ЦВ)  | Ділянка №1  |             |          |            |      |
|  | Ділянка №2  |             |          |            |      |
|  | Ділянка №3  |             |          |            |      |
| <b>Звіт начальника ділянки начальнику цеху про виконання кошторису витрат</b>                              |   |             |          |            |      |
| Начальник ділянки  | Сировина  |             |          |            |      |
|  | Основні та допоміжні матеріали  |             |          |            |      |
|  | Енергетичні витрати   |             |          |            |      |
|  | Основна заробітна плата   |             |          |            |      |
|  | Додаткова заробітна плата   |             |          |            |      |
|  | Поточний ремонт і утримання ОЗ  |             |          |            |      |
|  | Амортизація   |             |          |            |      |
|  | Інші  |             |          |            |      |
|  | Разом:  |             |          |            |      |
|  | <b>Звіт майстра начальнику ділянки про виконання кошторису витрат</b> |             |          |            |      |
| Майстер (місце виникнення витрат)  | Основні та допоміжні матеріали  |             |          |            |      |
|  | Паливо технологічне   |             |          |            |      |
|  | Енергетичні витрати   |             |          |            |      |
|  | Відходи, брак   |             |          |            |      |
|  | Змінне обладнання   |             |          |            |      |
|  | інші  |             |          |            |      |
|  | Разом   |             |          |            |      |

**Рис. 2.6. Схема складання щомісячних звітів про виконання кошторису витрат центру відповідальності**

Джерело: складено на основі [7]

Оцінка центрів відповідальності за витрати здійснюється шляхом порівняння кошторисних і фактичних витрат, розрахунку відхилень та їх аналізу.

Для відображення в обліку відхилень від планових витрат рекомендуємо використовувати спеціальні рахунки відхилень(табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Робочий план рахунків з метою обліку відхилень за прямими витратами**

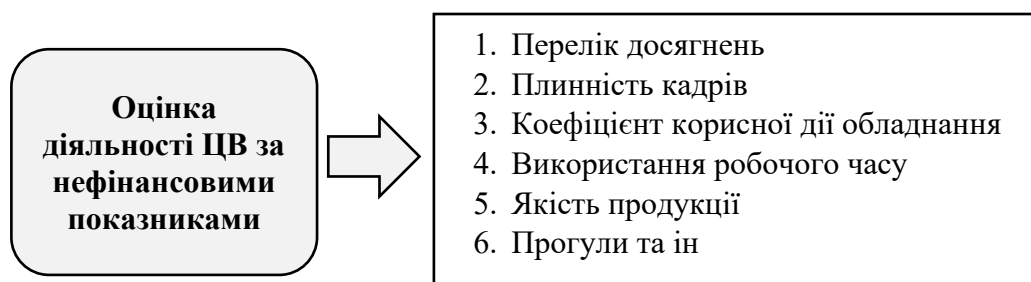
| Синтетичний рахунок                         | Рахунки аналітичного обліку                        | Примітки   |
|---|--|--|
| 80 «Відхилення по матеріальним витратам»    | «Відхилення за рахунок ціни»                       | – по дебету рахунків –<br><i>несприятливі</i> відхилення |
|   | «Відхилення за рахунок норм витрачання»            |  |
| 81 «Відхилення по витратам на оплату праці» | «Відхилення за рахунок зміни витрат робочого часу» | – по кредиту рахунків –<br><i>сприятливі</i> відхилення  |
|   | «Відхилення за рахунок рівня оплати праці»         |  |

Джерело: складено автором

При цьому на дебеті рахунків виробництва відображаються фактичні витрати, а готова продукція оприбутковується з кредиту цих рахунків за плановою собівартістю, а відхилення списуються на спеціальні рахунки з кредиту рахунків виробництва або на дебеті рахунків виробництва за плановою собівартістю, а всі відхилення одразу відображаються на спеціальних рахунках. В кінці звітної періоду суми відхилень можуть бути списані на собівартість реалізованої продукції або можуть бути розподілені пропорційно між залишками незавершеного виробництва, готової продукції та собівартості реалізації в залежності від облікової політики підприємства.

Інформація про відхилення від плану не доводиться до зовнішніх користувачів, а повідомляється лише адміністрації. Якщо відхилення відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, то їх включають до звіту про фінансові результати лише для внутрішнього використання.

Внутрішні звіти за ЦВ характеризують лише відхилення від кошторису, тобто фінансові показники, які є об'єктом управлінського обліку. Для оцінки центрів відповідальності пропонуємо включати нефінансові показники які не вимірюються у бухгалтерському обліку (рис.2.7). Ці показники характеризують якість управління менеджерів ЦВ.



**Рис.2.7. Оцінка діяльності центру витрат за показниками які не вимірюються у бухгалтерському обліку**

Джерело: складено на основі [7]

У процесі підготовки форм внутрішньої звітності на комбінаті дотримуються принципу взаємозв'язку та методичної узгодженості показників бухгалтерського і внутрішньогосподарського обліку. Звіт за центром відповідальності за витрати відповідає регістрам аналітичного обліку - «Відомість обліку витрат по Рудо-збагачувальній фабриці №1» та за іншими цехами основного та допоміжного виробництва, форма якої наведена у додатку П. У складі реквізитів звітних форм наводиться інформація щодо працівників, які відповідають за конкретні статті витрат.

#### **2.4.Бюджетування витрат за центрами відповідальності як елемент системи управління**

Одним із основних складових елементів системи управління витратами є бюджетування. Бюджетування – розробка бюджетів, організація їх здійснення та контроль за виконанням. Планування бюджетів структурних підрозділів забезпечує точні, передбачувані обсяги і структуру витрат на виробництво, та реалізацію продукції, чи надання послуг. Система бюджетів дозволяє заздалегідь здійснити оцінку ефективності управлінських рішень, оптимальним чином розподілити ресурси та співставити витрати при розробці концепції бізнесу [6 ].

Метою бюджетування є опис майбутнього стану підприємства в економічних показниках таким чином, щоб оптимально забезпечити досягнення

вартісних (чи інших, що виражаються через фінансово -господарські показники) цілей підприємства [32].

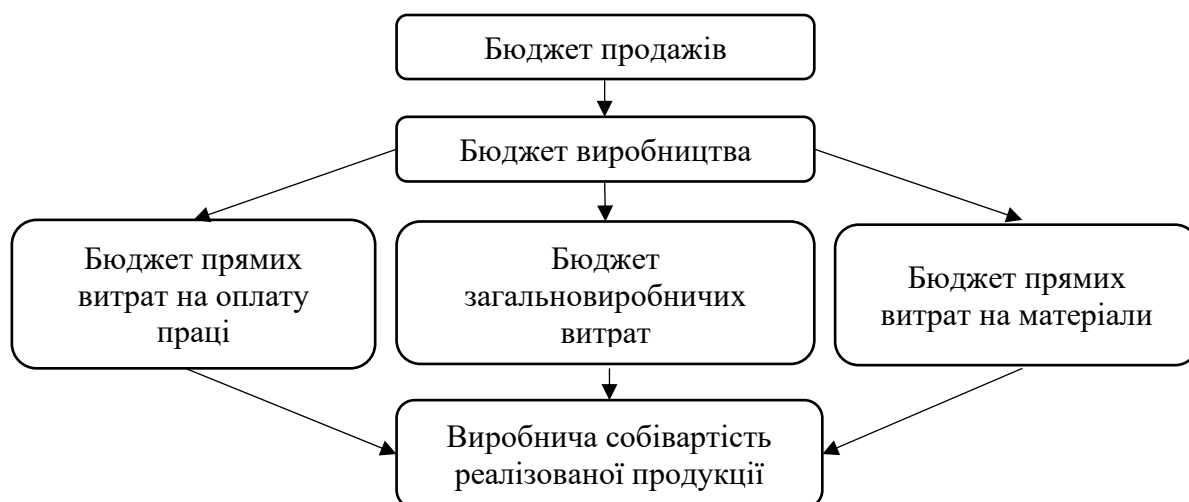
Розробка бюджетів характеризується терміном бюджетування та спрямоване на вирішення двох основних задач:

- визначення об'єму та складу витрат;
- забезпечення покриття цих витрат фінансовими ресурсами із різних джерел [43, с. 94].

Бюджет підприємства – це фінансовий план на майбутню перспективу, виражений в конкретних цифрах і показниках, необхідних для досягнення поставлених цілей. У той же час кошторис або бюджет підприємства для цілей управлінського обліку – це план або кошторис конкретного виробничого процесу певного виду продукції, що забезпечують можливість максимально оптимізувати здійснювані витрати на виробництво за допомогою розрахованих показників і норм, а в разі відхилень від них - виявити причини таких відхилень і розробити заходи щодо забезпечення відповідності результатів планових показників або переглянути складений кошторис, якщо його виконання нереально в даних умовах виробництва [44].

Оскільки бюджети відображають майбутні операції підприємства, то мірою здійснення цих операцій вони перетворюються на базу для оцінки діяльності менеджерів. Обов'язковою умовою бюджетування є поділ всіх витрат підприємства на змінну та постійну частину. Таке розмежування дасть змогу контролювати рівень витрат звітного періоду і зіставляти їх з фактичними даними.

«Бюджет виробництва – це план випуску продукції в натуральних одиницях на бюджетний період. Він визначає обсяг ресурсів, необхідних для забезпечення безперебійного процесу виготовлення продукції відповідно до запланованого обсягу її продажу» [12]. Для формування цього бюджету необхідно встановити політику щодо виробничих запасів, розрахувати обсяг виробництва за кожною позицією на бюджетний період та розробити графік виробництва на проміжні інтервали часу (рис. 2.8).



**Рис. 2.8. Формування бюджету виробництва**

Джерело: взято за основу [44]

Бюджет виробництва формується на підставі даних бюджету продажу з урахуванням зміни залишків готової продукції. Компонентами бюджету виробництва є:

- бюджет прямих матеріальних витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет накладних витрат.

Бюджет прямих матеріальних витрат показує, скільки сировини та інших виробничих запасів необхідно для виготовлення запланованої кількості продукції. Примірник бюджету прямих матеріальних наведено у додатку Р, таблиця Р1.

Бюджет прямих витрат на оплату праці складається, виходячи з бюджету виробництва, даних про продуктивність праці і ставок оплати праці основного виробничого персоналу. Примірник бюджету прямих витрат на оплату праці наведено у додатку Р, таблиця Р2.

Бюджет накладних виробничих витрат відображує обсяг усіх витрат, пов'язаних із виготовленням продукції, за виключенням прямих витрат. На відміну від прямих витрат, відомості про які можна отримати із технологічних специфікацій на продукцію, накладні виробничі витрати складаються з кількох статей і містять як змінну, так і постійну частину. Для їх розмежування використовують метод вищої-нижчої точки, метод регресії тощо. Тому кожне

підприємство має самостійно розробити засоби оптимізації накладних виробничих витрат.

Планування сприяє прийняттю управлінських рішень, оскільки завдяки формуванню бюджетів відбувається визначення доходу та витрат, необхідних для його одержання.

## **Висновки до розділу 2**

У АТ «ПівдГЗК», внаслідок технологічної концентрації його виробництва, обрано найбільш перспективний підхід до управління витратами – через формування центрів відповідальності. Нами проведено аналіз його управлінської структури, яка побудована за сучасними принципами корпоративного менеджменту та виділено групи підрозділів схожих за своїми функціями та завданнями, що вони виконують. Так як кожний з центрів відповідальності підприємства являє собою крупний підрозділ, то він в свою чергу поділяється на центри відповідальності другого, третього та інших рівнів – центри виникнення витрат.

Кваліфіковане та ефективне управління витратами за ЦВ як інструменту контролінгу потребує повної та достовірної інформації яка надається системою бухгалтерського обліку у товаристві.

Організація обліку витрат за ЦВ вплинула й на організаційну будову бухгалтерської служби. Ведучі бухгалтери центрів відповідальності за витрати, підпорядковані як головному бухгалтеру товариства, так і керівникам центрів відповідальності. Вони надають інформацію щодо витрат в найкоротші строки та в повному обсязі керівникам ЦВ для прийняття управлінських рішень. Звіти бухгалтерів центрів відповідальності для узагальнення подаються до бюро з обліку основного та допоміжного виробництв, транспортних та будівельних підрозділів. Для впорядкування роботи бухгалтерів бюро щодо обробки звітів від центрів відповідальності створено індивідуальний графік роботи бухгалтера.

За результатами дослідження облікової політики товариства рекомендовано формувати в якості додатків до облікової політики окремі графіки документообігу та форми внутрішньої звітності по кожному центру відповідальності.

Система обліку за центрами відповідальності організована у товаристві з урахуванням таких основних принципів:

- визначені межі контрольованих статей витрат, на величину яких може впливати менеджер;
- персоніфіковані облікові документи, тобто до складу реквізитів документу введені прізвища працівника що відповідає за конкретні статті витрат;
- до обов'язків менеджера центру відповідальності уведено складання кошторисів на визначений період і подання звітності про фактичні витрати в розрізі статей витрат.
- аналіз отриманих даних, прогнозування та розробка стратегії мінімізації витрат планово-економічним відділом.

Для стандартизації обліку у товаристві кожному підрозділу центра відповідальності надають аналітичний код, який закріплено в наказі про облікову політику у робочому плані рахунків.

Процес управління витратами у товаристві сприяє своєчасному виявленню факторів, які вплинули на відхилення від норми, й обґрунтованому розподілу цих відхилень за центрами відповідальності. У середині кожного центру витрат аналіз відхилень ведеться у розрізі причин і винуватців.

Всі витрати у товаристві оформлюється звичайним документом, а відхилення – сигнальним документом. В усіх документах проставляються код центру витрат, код центру відповідальності і код причини. Для аналізу відхилень рекомендовано для використання класифікацію за основними ознаками відхилень від норм. Всі первинні документи щоденно передаються до бухгалтерії, де на їх основі складаються оперативні зведення.

Кожному ЦВ за витрати доводять перелік показників, покладених в основу обліку, контролю та аналізу. З урахуванням виробничої структури АТ «ПівдГЗК» закріплений перелік показників для центрів витрат.

Бухгалтерський облік витрат основного виробництва здійснюється на накопичувальному синтетичному рахунку 23 «Виробництво»/субрахунок «Місце виникнення витрат». Формування фактичної виробничої собівартості здійснюється у кілька етапів: формування прямих витрат; формування загальновиробничих витрат; розподіл загальновиробничих витрат; включення загальновиробничих витрат до виробничої собівартості. Витрати за місцями їх виникнення витрат групуються за економічними елементами і статтями калькуляції.

Планово-економічним відділом визначено, що розподіл загальновиробничих витрат між цехами основного виробництва – рудо-збагачувальна фабрика №1 та №2 буде відбуватися пропорційно прямим витратам виробництва за звітний місяць.

Внутрішня звітність для центрів відповідальності передбачає моніторинг раціонального використання виробничих матеріальних та трудових ресурсів. Вона відповідає наступним вимогам:

- є оперативною, щоб впливати на динаміку результатів діяльності центру витрат;
- містить інформацію про відхилення від плану та доступна для аналізу відхилень;
- зміст звітності відповідає персональній відповідальності менеджера за прийняття рішень.

Схема складання щомісячних звітів відповідальних осіб про виконання кошторису витрат по ЦВ представлена. Так, інформація, що надається заступнику Генерального директора з виробництва про контроль діяльності ЦВ містить дані аналізу значних відхилень від кошторису витрат для кожного начальника цеху, тобто центру відповідальності і пояснення відповідних керівників. На більш високих рівнях управління звіт менш деталізований.

Внутрішні звіти за ЦВ характеризують лише відхилення від кошторису, тобто фінансові показники, які є об'єктом управлінського обліку. Для оцінки центрів відповідальності пропонуємо включати показники які не вимірюються у бухгалтерському обліку. Нефінансові показники характеризують якість управління менеджерів ЦВ.

У процесі підготовки форм внутрішньої звітності на комбінаті дотримуються принципу взаємозв'язку та методичної узгодженості показників бухгалтерського і внутрішньогосподарського обліку. Звіт за центром відповідальності за витрати відповідає регістрам аналітичного обліку - «Відомість обліку витрат по Рудо-збагачувальній фабриці №1» та за іншими цехами основного та допоміжного виробництва.

Одним із механізмів ефективного управління витратами є механізм бюджетування. Бюджету виробництва визначає обсяг ресурсів, необхідних для забезпечення безперебійного процесу виготовлення продукції відповідно до запланованого обсягу її продажу. Для формування цього бюджету необхідно встановити політику щодо трудових та виробничих запасів, розрахувати обсяг виробництва за кожною позицією на бюджетний період та розробити графік виробництва на проміжні інтервали часу.

## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛІНГ ВИТРАТ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

#### **3.1. Організація контролінгу в управлінні витратами за центрами відповідальності**

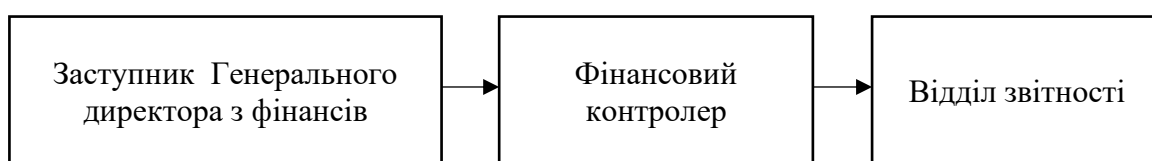
Контроль витрат є невід’ємною, постійно діючою функцією системи управління. Здійснення контролю попереджає, виявляє, усуває недоліки та порушення, що виникають у процесі господарської діяльності підприємства, зокрема, відхилень від норм чинних нормативно-правових актів, облікової політики, установчих документів, планів підприємства, помилок і зловживань.

Істотним фактором, який зумовлює прийняття неправильних управлінських рішень, є відсутність на підприємствах системи контролінгу. На перший погляд, поняття «контролінг» асоціюється зі словом «контроль». Але ці поняття не тотожні. Контролінг – це підсистема управління, що поєднує в собі елементи функцій контролю, планування, обліку та аналізу. Залежно від суб’єкта контролю, за наявності достатніх службових повноважень контролера до вищевказаного переліку може додаватися функція розпорядництва [34].

У вітчизняній і зарубіжній літературі поняття «контролінг» трактується дуже широко. немає єдиного підходу до його визначення. Система контролінгу була вперше описана і застосована в США, де було вперше створено професійну організацію контролерів (1931). Однак, термін «контролінг» в англійській мові практично не використовується. Натомість у Великобританії і США функціонують служби управлінського обліку, хоча працівників цих служб називають контролерами. Термін «контролінг» прийнято в Німеччині, звідки він і прийшов до СНД, а відтак і в Україну. В Україні паралельно використовують два терміни: «контролінг» і «управлінський облік» [34]. Водночас, з теорії й практики німецьких підприємств випливає, що управлінський облік є складовою частиною контролінгу. Спочатку під контролінгом розуміли завдання у сфері фінансів і бухгалтерського обліку, згодом почали трактувати ширше, відносячи

до контролінгу функцію контролю і оптимізацію використання ресурсів підприємства. Так, в США контролер є членом вищої управлінської ланки, йому підпорядковуються бухгалтерія, фінансові служби, інформаційно-обчислювальні центри [42]. Відділ контролінгу має бути інтегрованим в систему економічних служб підприємства [34].

В АТ «ПівдГЗК» створена децентралізована служба, яка виконує функції контролінгу витрат, на чолі із заступником Генерального директора з фінансів (рис.3.1).



**Рис.3.1. Служби, які виконують функції контролінгу витрат у АТ «ПівдГЗК»**

Джерело: складено за даними підприємства

На думку фахівців з питань контролінгу [34,42, 23], у складі відділу мають бути передбачені «посади фінансового аналітика, інженера-технолога, аудитора, маркетолога. Працівники відділу контролінгу – контролери – мають бути представлені у кожному з облікових відділів та у підрозділах з обліку витрат за місцями їх виникнення». Для контролерів забезпечується безперешкодний доступ до документів та інформації. Так буде сформовано центри консультування, управлінського обліку, збирання та перевірки інформації, яка надалі передається головному контролеру у вигляді звіту виконавця для опрацювання і узагальнення. Звіт виконавця повинен містити відомості про неефективні витрати відповідної ділянки контролю для недопущення таких витрат у процес планування [10].

Посада фінансового контролера вимагає широкого спектра знань і здібностей, оскільки контролери співпрацюють не лише з головним контролером, а й з усіма спеціалістами відділу контролінгу. Підзвітність контролерів – питання дискусійне. Найпоширенішою є думка, що суб'єкти

контролю (зокрема, працівники відділу контролінгу) мають бути незалежними відносно керівника підприємства та підпорядковуватись безпосередньо власнику. Контроль власника необхідно здійснювати з метою забезпечення збереження та примноження майна підприємства найнятим управлінським персоналом [16].

Для забезпечення ефективного процесу управління витратами існує контролінг витрат. Як визначає Корбутяк А., контролінг витрат – це «частина системи контролінгу, що забезпечує інформаційну, методичну та організаційно-координуючу підтримку процесу управління витратами всіх функціональних видів діяльності підприємства, спрямована на досягнення його основних цілей» [16].

Мета управління витратами полягає в зниженні або оптимізації витрат на виготовлення продукції та підвищення рентабельності діяльності підприємства. Тобто, управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видом, місцем виникнення та носієм, з умовою постійного контролю за їхнім рівнем та постійною оптимізацією з метою зниження. Основними завданнями контролінгу витрат є:

- періодичне дослідження (моніторинг) динаміки витрат та чинників впливу на них;
- виявлення відхилень фактичних показників від планових;
- аналіз виявлених відхилень, обґрунтування необхідності коригування планів, участь в їх розробці та здійсненні.

Структурно-логічні елементи внутрішнього контролю витрат в інформаційній системі контролінгу підприємства наведені у таблиці 3.1.

Контролінг витрат передбачає перевірку складу, структури та величини витрат, порівняння отриманих значень з стандартними, аналіз відхилень та їх розмір.

Для зручності здійснення внутрішнього контролю витрат діяльності підприємства доцільно виокремлювати основні етапи (рис.3.2): організаційно-

Таблиця 3.1.

**Структурно-логічні елементи внутрішнього контролю витрат в інформаційній системі контролінгу підприємства**

|  |  |
|--|--|
| <b>Мета</b>                                    | Формування достовірної і своєчасної інформації для прийняття управлінських рішень  |
| <b>Завдання</b>                                | 1) виявлення економічно недоцільних господарських операцій за бізнес процесами підприємств; 2) контроль за виконанням центрами відповідальності поставлених завдань та цілей; 3) раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів   |
| <b>Принципи</b>                                | Об'єктивність; точність; збалансованість; конкретність; конструктивність; комплексність; системність; результативність; взаємодоповнення   |
| <b>Суб'єкти</b>                                | засновники, керівництво підприємства, бухгалтерія, підрозділ внутрішнього контролю або контролінгу, керівники центрів відповідальності   |
| <b>Об'єкти</b>                                 | 1) дотримання чинного законодавства при здійсненні витрат підприємства; 2) правильність документального оформлення формування витрат підприємства; 3) дотримання норм, нормативів і бюджетних показників витрат підприємства; 4) правильність розподілу загально-виробничих витрат; 5) достовірність формування фактичної собівартості готової продукції; 6) правильність методики відображення витрат підприємства у системі обліку; 7) достовірність відображення витрат в управлінській та фінансовій звітності |
| <b>Користувачі інформації</b>                  | Зовнішні та внутрішні користувачі  |
| <b>Інформаційні джерела</b>                    | 1) нормативно-правові акти, що регулюють організацію та метод діку бухгалтерського обліку витрат підприємства; 2) первинні документи формування витрат відповідно до галузевої спрямованості підприємства; 3) облікові реєстри; 4) бюджети витрат діяльності; 5) Звіти про виконання бюджетів витрат; 6) управлінська та фінансова звітність підприємства; 7) узагальнюючі документи результатів попереднього внутрішнього контролю  |
| <b>Реалізація результатів та їх моніторинг</b> | 1) групування проміжних результатів у робочих документах; 2) аналітичне групування недоліків; 3) узагальнення результатів контролю; 4) розробка пропозицій щодо усунення недоліків; 5) реалізація пропозицій за виявленими недоліками  |
| <b>Методичні прийоми</b>                       | 1) службові розслідування; 2) комплексні та тематичні перевірки; 3) аналіз діяльності; 4) інвентаризація; 5) вивчення документів; 6) обстеження  |

Джерело: [16]

підготовчий (постановка цілі та завдань, формування інформаційного забезпечення, вибір суб'єктів внутрішнього контролю), дослідний (методичний) – використання способів та методичних прийомів, реалізація методики, формування доказової бази для прийняття об'єктивних рішень за результатами контролю, результативно-узагальнюючий (документальне оформлення результатів внутрішнього контролю та використання результатів контролю

шляхом надання користувачам результатів внутрішнього контролю, контроль за виконанням оперативних управлінських рішень та реалізацією проведених заходів).



**Рис. 3.2. Поетапна модель процесу внутрішнього контролю**

Джерело: [16 ]

На першому етапі формуються цілі, обирають ся методи і прийоми контролю, розробляється програма і визначаються параметри функціонування і розвитку підприємства, безпосередні виконавці контролю, строки його здійснення, форма звітності. У межах першого етапу визначаються об'єкти контролю, проводиться збір облікових да них, матеріалів спостережень і замірів; здійснюється обробка одержаної інформації, розраховуються необхідні показники, здійснюється їх групування, складаються аналітичні таблиці, графіки та діаграми, які дозволяють зробити об'єктивну оцінку діяльності підприємства. На другому етапі контрольного процесу безпосередньо здійснюються контрольні процедури щодо достовірності господарських операцій з формування витрат та оцінюється їх відповідність за даним параметрам (бюджетним показникам). На третьому етапі контрольного процесу результати контролю попередньо узагальнюються та здійснюється аналіз виявлених порушень. За результатами проведення внутрішнього контролю витрат діяльності складається висновок щодо виявлених відхилень та встановлених порушень, здійснюється їх

моніторинг та розробляються про позиції щодо вдосконалення управлінського обліку витрат і підвищення рівня внутрішнього контролю за ними. За результатами внутрішнього контролю витрат здійснюється коригування діяльності підприємства, модифікація його стратегії, цілей діяльності, перегляд планів, перерозподіл завдань і контрольних повноважень, удосконалення технології виробництва й управління.

Отже, рівень складності контролю у системі управління витратами залежить від: галузево-технологічних особливостей діяльності підприємств, їх організаційної структури; обсягів діяльності; рівня організації управлінського обліку тощо. Рациональна організація внутрішнього контролю повинна забезпечувати: чітку структуру контрольного процесу і його технологій; логічну послідовність контрольних операцій; взаємне узгодження дій працівників, які виконують контрольні функції у межах повноважень; чіткий вибір та оптимізацію виконання контрольних процедур; розробку об'єктів контролю для кожного етапу контрольного процесу, а також побудову форм відображення і носіїв контрольної інформації; застосування ефективних методів контролю.

### **3.2. Методика внутрішньогосподарського контролю витрат за центрами відповідальності**

В основі інформаційного забезпечення діяльності центрів відповідальності поряд з організацією обліку та аналізу в обов'язковому порядку існує система внутрішнього контролю, що за методичними критеріями відповідає міжнародній практиці операційного аудиту, передбачає формування достовірної оцінки показників внутрішньої звітності центрів та обґрунтування альтернатив його ефективної діяльності.

Предметом внутрішнього контролю (ВК) діяльності центрів витрат є якісна оцінка на предмет відповідності встановленим нормативам (принципам) операцій з формування витрат виробництва. При цьому вони досліджуються як

на етапі формування планової калькуляції, так і в процесі використання виробничих ресурсів.

Під час проведення внутрішнього контролю застосовують прийоми документального (формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка за змістом, зустрічна перевірка) та фактичного (інвентаризація, контрольний обмір, спостереження, опитування) контролю.

Міжнародна практика проведення внутрішнього аудиту характеризує внутрішньогосподарський контроль як цілісну систему [10]:

- визначення цілей, завдань контролю;
- оцінки стану контролю суб'єкта;
- обґрунтування тестів та процедур контролю.

Завданням внутрішньогосподарського контролю діяльності центрів витрат є перевірка:

- повноти та своєчасності документування операцій;
- дотримання наказу про облікову політику центру;
- правильності нарахування витрат;
- доцільності, обґрунтованості та раціональності запланованих статей калькуляції;
- виконання статей калькуляції (за місцями виникнення);
- урахування обґрунтованих відхилень у виконанні планових калькуляцій за минулий рік;
- урахування організаційно-економічних коригувань та змін, затверджених керівництвом підприємства для центру витрат у звітному періоді тощо.

Оцінка стану внутрішньогосподарського контролю передбачає перевірку результативності процедур контролю за виробничими процесами. Результати такої роботи ґрунтуються на тестуваннях на предмет відповідності операцій нормативним документам, вихідній та вхідній документації, дотримання правил документування та архівування тощо.

Оцінка стану ВГК центрів витрат визначає рівень виконання персоналом

центру таких правил і норм:

- рішення управлінського персоналу ЦВ приймаються в межах власних повноважень;
- налагоджено контроль за виконанням розпоряджень керівника підприємства, уповноваженого керівника центру (менеджера);
- використання виробничих ресурсів здійснюється у відповідності до попередньо затвердженої калькуляції;
- витрати правильно, своєчасно і в повному обсязі фіксуються системою внутрішньогосподарського обліку та у формах внутрішньої звітності (відповідно до наказу про облікову політику центру);
- доступ до матеріальних цінностей мають матеріально-відповідальні особи;
- дані внутрішньогосподарського обліку та внутрішньої звітності періодично підтверджуються результатами інвентаризації та ін.

У таблиці 3.2. наведено цілі внутрішньогосподарського контролю діяльності центрів витрат.

Таблиця 3.2

### Цілі внутрішньогосподарського контролю ЦВ «Витрати»

| № з/п | Цілі засобів контролю   | Питання, що потребують перевірки  |
|-------|---|---|
| 1     | 2   | 3   |
| 1     | Здійснення операцій з іншими структурними підрозділами (центрами) за рішенням керівництва   | Обґрунтованість права надання підпису певним посадовим особам центру. Санкціонування операцій з відпуску та оприбуткування матеріальних цінностей відповідно до повноважень посадових осіб                                  |
| 2     | Обсяги показників праці та нарахована заробітна плата; списання (використання) виробничих запасів, що відповідає встановленим нормам і нормативам | Нарахування витрат за принципами НП(С)БО 16. Списання матеріальних та трудових витрат відповідно до технологічних норм та нормативів, затверджених наказом про облікову політику методів.                                   |
| 3     | Оперативне відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку   | Перевірка повного, своєчасного та хронологічного документування операцій. Реєстрація операцій у внутрішньогосподарському обліку з використанням затверджених в наказі про облікову політику субрахунків аналітичного обліку |

## Продовження табл.3.2

| 1 | 2  | 3   |
|---|--|---|
| 4 | Зіставлення залишків матеріальних виробничих ресурсів і зобов'язань заданими обліку з фактичними залишками | Періодична інвентаризація активів та стану внутрішньогосподарських розрахунків: а) відповідності облікових та фактичних даних в грошових і натуральних вимірниках; б) відповідності облікової вартості майнових активів їх звичайній вартості                                   |
| 5 | Належне виконання функціональних зобов'язань   | Перевірка виконання:<br>- матеріально-відповідальними особами своїх зобов'язань щодо збереження та використання ТМЦ;<br>- управлінським персоналом своїх зобов'язань щодо ведення обліку та звітності, контролю, аналізу, а також щодо загального керівництва діяльністю центру |

Джерело: [10]

Міжнародна практика внутрішнього аудиту під процедурами контролю визначає операції, що можуть мати місце в проведенні внутрішньогосподарського контролю діяльності центрів витрат:

- перевірку та затвердження проведених контрольних звірок;
- перевірку арифметичної точності записів;
- контроль над результатами автоматизованої обробки даних;
- перевірку аналітичних рахунків та зведеної облікової інформації;
- контроль за повнотою та правильністю документування;
- порівняння даних, отриманих із внутрішніх та зовнішніх джерел;
- порівняння інвентаризаційних залишків з даними бухгалтерського (внутрішньогосподарського) обліку тощо.

Суть тестів контролю операцій, які пов'язані з використанням виробничих ресурсів, полягає в тому, що операцію досліджують від джерела до її кінцевого пункту, тому вони можуть у деяких питаннях дублювати процедури контролю.

Тести внутрішньогосподарського контролю використання виробничих ресурсів центрів витрат доцільно згрупувати так:

- тести контролю нарахування заробітної плати працівникам центру та відповідних страхових внесків (додаток Р);

- тести контролю використання матеріальних виробничих ресурсів;
- тести контролю формування інших виробничих витрат.

Контроль витрат представимо як перевірку відповідності фактичних показників споживання матеріальних та трудових ресурсів у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням. За цим напрямком у товаристві проводиться поточний, періодичний і разовий контроль.

Поточний контроль виконується щоденно. Його зміст полягає в безперервному відстеженні руху матеріальних ресурсів, кількості відпрацьованих годин виробничими працівниками та обсягу випуску продукції. Основним інструментом поточного контролю є оперативний облік. Цей вид контролю дає можливість своєчасно фіксувати і реагувати на неприпустимі відхилення в ході виробничого процесу.

Періодичний контроль здійснюється із встановленою регулярністю, виходячи з сформульованих управлінських потреб. Як правило, періодичність та інтервали аналізу звітів періодичного контролю збігаються з періодами планових завдань. Зазвичай такими періодами є місяць, квартал, рік. Інформаційну базу звітів періодичного контролю становлять дані оперативного і бухгалтерського обліку контрольованих показників.

Разовий контроль не має наперед визначеної регулярності і мети. Його зміст встановлюється в кожному окремому випадку. Переважно він має форму інвентаризації активів (матеріальних).

Контролеру необхідно дослідити безпосередньо організацію аналітичного обліку витрат виробництва та її відповідність обліковій політиці. За результатами порушень не виявлено (табл.3.3)

Стосовно матеріальних витрат – системність здійснення інвентаризацій виробничих запасів, наявність негативних результатів проведених інвентаризацій, акуратність оформлення документів та ведення реєстрів бухгалтерського обліку з матеріальних витрат, забезпечення працівників бухгалтерії нормативними документами щодо складу витрат на виробництво, компетентність працівників бухгалтерії; по витратам на оплату праці та по витратам на соціальні заходи –

плинність кадрів, системи та форми оплати праці, наявність вакантних посад і працівників пільгових категорій, достовірність ведення документів з обліку спискового складу, компетентність працівників бухгалтерії.

Процес контролю формування витрат виробництва проводиться за схемою: первинний документ – зведений документ – реєстр бухгалтерського обліку – головна книга – фінансова звітність, ґрунтується на правильному визначенні об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів узагальнення і реалізації його результатів.

Для здійснення контролю за напрямком відповідності до норм витрачання матеріалів контролером досліджуються первинні документи за формою та змістом. Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат порівнюються фактично списані суми з нормами. При постійному списанні за нормами контролер аналізує залишки в матеріальних звітах; при списанні понад норм з'ясовує причини і напрямки віднесення перевитрат за даними зведених відомостей за відхиленнями; перевіряє правомірність віднесення такого виду витрат до статті «Матеріали», «Допоміжні матеріали». При цьому контролер використовує дані лімітно-забірних карток, актів-вимог, звітів про рух запасів, нормативні калькуляції, актів на списання палива, енергії, зведених відомостей за відхиленнями, даних рахунків 20, 22, 23, 375, 631, 685.

Проводячи дослідження, контролер може виявити наступні відхилення: наявність дебетових залишків в матеріальних звітах при постійному списанні матеріалів за нормами, що говорить про завищення фактичного їх витрачання; необґрунтований вибір джерел списання відхилень перевитрат; відсутність пошуку дійсних винуватців та стягнення з них сум збитку; неправильне віднесення до матеріальних витрат витрачання палива, енергії, запасних частин.

Крім того, при перевірці витрат необхідно звернути увагу на:

- правомірність віднесення витрат до прямих матеріальних;
- правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції; відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;

– наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на рахунки виробництва сум ПДВ;

– наявність фактів включення до собівартості продукції вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, ділянки тощо, але фактично не використаних у виробництві;

– правильність встановлення норм витрат сировини і матеріалів відповідно до рівня технічного стану і технології виробництва продукції.

В процесі вивчення нормативної системи на базовому підприємстві, контролер встановив, що виробничий відділ на чолі з головним технологом розробляє економічно обґрунтовані норми витрачання кожного виду матеріальних ресурсів, при цьому додержуючись рівня галузевих стандартів. Діючі норми та нормативи у товаристві постійно вдосконалюються і коригуються з урахуванням змін умов виробництва та під впливом інноваційної діяльності.

Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат контролер порівнює фактично списані суми з нормами; при постійному списанні за нормами аналізуються залишки в матеріальних звітах; при списанні понад норм з'ясовують причини і напрямки віднесення перевитрат за даними зведених відомостей за відхиленнями; перевіряє правомірність віднесення такого виду витрат до статей калькуляції, за якими обліковуються витрати, що перевіряються. При проведенні контролю матеріальних витрат що нормуються, контролер використав аналітичні методи дослідження, за якими виявлені перевитрати.

Контролером перевитратам знайдені обґрунтовані підстави, які документально підтверджуються. Так, перевитрати по використаній фільтротканині, дизельному паливу пояснюються ростом цін придбання.

Далі контролером перевіряється правильність застосування рахунків з обліку використаних матеріалів згідно плану рахунків та правильність складання бухгалтерських записів.

Основними завданнями контролю прямих витрат на оплату праці є:

- дотримання трудового законодавства;
- перевірка правильності вставлення окладів, тарифних ставок,
- обґрунтованість і правильність діючих на підприємствах норм трудових витрат.

- перевірка правильності оформлення табелів обліку використання робочого часу та первинних документів по нарахуванню заробітної плати.

При проведенні перевірки контролеру необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами і розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількістю часу, що вимагається для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника, тарифних сіток і ставок), перевірити правильність нарахування оплати праці.

Інформація, необхідна для перевірки правильності формування прямих витрат на оплату праці, міститься в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку, а саме: особових рахунках працівників, розрахунково-платіжних відомостях, рахунках 23, 66, розпоряджень з питань оплати праці, прийнятих на підприємстві за період перевірки, а також нормативних документах, що регламентують (визначають) форми і розміри оплати праці.

Проводячи дослідження, контролер може виявити наступні відхилення: неправильне застосування норм, їх заниження і, як наслідок, необґрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості продукції.

Основна помилка, що виявляється при перевірках даного елементу виробничих витрат - це недотримання принципу виробничої направленості витрат. При перевірці первинних документів з нарахування заробітної плати: табелів, розрахунково-платіжних відомостей контролер може виявити факт включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності (будівництво, соціально-

культурне обслуговування тощо). Це досягається шляхом звірки даних по кредиту рахунку 66 в частині сум, списаних на рахунки виробничих витрат і показників за підсумком зведеної відомості з оплати праці в частині її нарахування.

При перевірці правильності віднесення на собівартість відрахувань на соціальні заходи необхідно звернути увагу на дотримання прямої залежності джерела нарахування ЄСВ та джерела нарахування заробітної плати.

Серйозну питому вагу у витратах основного виробництва займають загальновиробничі витрати, які відносяться до непрямих виробничих витрат. Завданням контролю загальновиробничих витрат є:

- встановлення правильності ведення обліку фактичних загальновиробничих витрат та наступного включення їх до собівартості продукції відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;

- підтвердження обґрунтованості обраного методу розподілу загальновиробничих витрат, що використовуються і закріплений в наказі про облікову політику;

- підтвердження закономірності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку загальновиробничих витрат.

Вивчаючи операції з обліку загальновиробничих витрат контролер враховує, що повний перелік витрат, які можуть бути віднесені до загальновиробничих витрат наведено в п. 15 НП(С)БО 16 «Витрати». Передусім, контролер перевіряє правомірність віднесення витрат до загальновиробничих (табл.3.5).

За результатами перевірки контролером підтверджені статті загальновиробничих витрат та вірність бухгалтерських записів. За цим напрямком перевірки порушень не виявлено.

Далі контролером перевіряється вірність розрахунку сум, які включаються до загальновиробничих витрат окремо за кожною статтею.

Після перевірки загальної суми фактичних загальновиробничих витрат перевіряється розподіл загальновиробничих витрат. Як було з'ясовано раніше, базою розподілу визначені фактичні витрати по Рудо-збагачувальним фабрикам №№ 1,2. Контролер перевіряє правильність визначення коефіцієнту розподілу загальновиробничих витрат (табл.3.6).

Контролером за даними перевірки з'ясовано, що розподіл зроблено вірно. Таким чином, формування в бухгалтерському обліку прямих та загальногосподарських витрат підтверджено.

### **3.3. Аналіз витрат за центром відповідальності**

Результати контролю витрат за центрами відповідальності, поряд з функціями поточного регулювання, створюють необхідну інформаційну базу для оцінювання роботи центрів витрат або окремих підрозділів і працівників. На підставі такої оцінки вибудовується система мотивації персоналу, а також обґрунтовуються і розробляються комплексні заходи щодо вдосконалення чинного механізму формування матеріальних та трудових витрат.

Конкретне оцінювання діяльності підрозділів-центрів витрат здійснюється за допомогою відносних та абсолютних показників. Так, наприклад:

1. Матеріальні/трудова витрати на одиницю продукції (калькуляційну одиницю). Цей показник у формі собівартості одиниці продукції об'єктивно відображає динаміку витрат, співвідношення їх планової і фактичної величин.

2. Витрати на одиницю виміру обсягу продукції (одну гривню, одну нормо-годину).

Названі два показники витрат є відносними, їх спільна перевага, притаманна всім відносним показникам, полягає у можливості безпосереднього порівняння фактичних і планових величин, без якихось коригувань.

3. Абсолютні показники витрат на основі калькуляцій. Серед переваг цього підходу можна назвати його простоту, прозорість, універсальність. Внаслідок цього він набув найбільшого поширення в оцінюванні роботи

підрозділів. Дані калькуляцій за переділами виробництва дозволяють порівняти фактичні витрати з плановими, виявити відхилення за окремими видами витрат з наступним з'ясуванням їх причин.

4. Коефіцієнтний аналіз - для визначення співвідношень витрат до основних показників, що визначають оптимальний рівень їх формування. Розрахунок таких показників представлено у таблиці 3.7.

а) відхилення у зв'язку з плануванням (помилки та прорахунки під час складання калькуляцій);

б) відхилення, що виникають у процесі виконання плану.

Виходячи з цього схема контролю та оцінювання роботи підрозділів на основі калькуляцій набуло на підприємстві наступного вигляду (рис. 3.3).

Результати оцінювання підрозділів повинні бути орієнтоване на людський фактор. Незважаючи на наявність системи контролю, кожен працівник підприємства повинен самостійно контролювати результати своєї роботи. Якщо працівник знає, що за власні результати він може бути заохочений і в процесі контролю буде виявлено, хто відповідальний за здійснену операцію, такий працівник буде зацікавлений в ефективності своєї роботи [1, с. 169]. Система контролю не повинна бути жорсткою.

Контроль дає позитивні результати лише тоді, коли він спрямований не на пошук винних, а на виявлення та своєчасне усунення відхилень у виробничому процесі.



**Рис. 3.3. Схема оцінювання роботи центру відповідальності за показниками планової та фактичної калькуляцій**

Джерело: [12, с.156]

Якщо виникли незначні відхилення в роботі об'єкта управління, виявлені контролером, проблема вирішується на місці, без звітування вищому керівництву. Це надасть змогу оперативно вирішувати питання, створивши в колективі атмосферу довіри та взаємодопомоги. Однак у разі різких відхилень інформацію слід миттєво передавати особі, уповноваженій приймати рішення про коригування процесу. Працівники мають бути покарані лише у разі свідомого викривлення інформації чи недбалого ставлення до роботи. Як позитивні, так і негативні наслідки мають бути однакові для всіх, чию роботу перевіряли. Система мотивацій обумовлюється заздалегідь [8].

Оцінювання показників діяльності ЦВ з використанням калькуляцій виконується через складання звітів про матеріальні та трудові витрати, які містить дані стосовно планових та фактичних матеріальних витрат за звітний період, відхилень від показників планових калькуляцій, що має доповнюватися поясненнями причин виявлених відхилень, а інколи – відомостями про вжиті заходи для запобігання подібних відхилень у майбутньому.

Важливим узагальнюючим показником собівартості продукції є затрати на гривню товарної продукції. В умовах ринкової економіки аналіз затрат на гривню товарної продукції має важливе значення, по-перше, для формування ринку збуту і залучення потенційних покупців; по-друге, для збереження достатньо високої ефективності виробництва з метою виживання в конкурентній боротьбі. Також з його допомогою можна провести паралель між собівартістю і прибутком.

В процесі аналізу виявляються резерви зниження собівартості окремих видів готової продукції. Розрахунок затрат на гривню товарної продукції проводиться шляхом відношення загальної суми затрат на виробництво до вартості виробленої товарної продукції в діючих цінах. При цьому досить важливим є не лише зниження затрат у звітному періоді, але й у порівнянні з плановим показником.

Проведемо аналіз складу і структури витрат виробництва по центру витрат Рудо-збагачувальна фабрика №1 за даними, які узагальнені у табл. 3.8.

За даними таблиці склад собівартості товарної продукції у звітному періоді в порівнянні з плановим періодом зазнав суттєвих змін. Так, підприємство добилось зниження частки енерговитрат у складі собівартості на 4,6 %, також на 4,1 % зменшилась частка інших витрат; на 1.9 % знизилась питома вага у сумі собівартості допоміжних матеріалів. Не можна обминути увагою суттєве збільшення питомої ваги витрат на оплату праці на 6,9 %. Цей факт пояснюється впровадженням безтарифної системи оплати праці, що передбачає матеріальну зацікавленість працівників у виконанні виробничих завдань, посилення стимулюючої ролі заробітної плати від особистого внеску працівника з урахуванням кінцевих результатів роботи бригад, дільниць та структурного підрозділу в цілому, також збільшенням рівня мінімальної заробітної плати. Слід відмітити, що основними джерелами коштів для підвищення заробітної плати були зниження в собівартості продукції рівня енерговитрат, зменшення обсягу робіт з підрядними організаціями, удосконалення структури управління та зниження кількості днів додаткової відпуски.

Також важливим при дослідженні є виявлення взаємозв'язку факторів, що впливають на рівень затрат на 1 грн. товарної продукції (додаток Т). Так, сукупні витрати на 1 грн. товарної продукції за звітний період порівняно з плановим періодом зменшились на 13,42 грн.

При цьому загальні витрати зросли на 51739 тис .грн., у тому числі за рахунок цін відбулися перевитрати у сумі 9615,28 тис. грн., за рахунок інших факторів також перевитрати, які склали 47595,28 тис. грн. і сума економії за рахунок зміни обсягів відповідно 5471,56 тис.грн.

Так, в ході аналізу витрат за центром відповідальності підприємства надана оцінка рівня, динаміки та структури витрат для обґрунтування управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат.

### **Висновки до розділу 3**

Контроль витрат є невід'ємною, постійно діючою функцією системи управління. Контролінг – це підсистема управління, що поєднує в собі елементи функцій контролю, планування, обліку та аналізу. Для забезпечення ефективного процесу управління витратами існує контролінг витрат. Контролінг витрат – це частина системи контролінгу, що забезпечує інформаційну, методичну та організаційно-координуючу підтримку процесу управління витратами всіх функціональних видів діяльності підприємства, спрямована на досягнення його основних цілей.

В АТ «ПівдГЗК» створена служба, яка виконує функції контролінгу витрат, на чолі із заступником Генерального директора з фінансів. Посада фінансового контролера вимагає широкого спектра знань і здібностей, оскільки контролери співпрацюють з усіма підрозділами товариства.

Управління витратами у товаристві це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видом та місцем виникнення, з умовою постійного контролю за їхнім рівнем та оптимізацією з метою зниження.

Контролінг витрат передбачає перевірку достовірності показників внутрішньої звітності центрів; складу, структури та величини витрат; порівняння отриманих значень із запланованими, аналіз виявлених відхилень.

Під час проведення внутрішнього контролю застосовують прийоми документального (формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка за змістом, зустрічна перевірка) та фактичного (інвентаризація, контрольний обмір, спостереження, опитування) контролю.

Контроль у товаристві проводиться поточний, періодичний і разовий контроль. Поточний контроль виконується щоденно. Його зміст полягає в безперервному відстеженні руху матеріальних ресурсів, кількості відпрацьованих годин виробничими працівниками та обсягу випуску продукції. Основним інструментом поточного контролю є оперативний облік. Цей вид контролю дає можливість своєчасно фіксувати і реагувати на неприпустимі відхилення в ході виробничого процесу.

Періодичний контроль здійснюється із встановленою регулярністю, виходячи з сформульованих управлінських потреб. Разовий контроль не має наперед визначеної регулярності і мети.

Контроль витрат представлено як перевірку: організації аналітичного обліку витрат виробництва та її відповідність обліковій політиці; матеріальних та трудових витрат що нормуються з використанням аналітичних методів дослідження; вірності розрахунку сум, які включаються до загальновиробничих витрат окремо за кожною статтею.

Основні помилки, що виявляються при перевірках - це недотримання принципу виробничої направленості витрат, неправильне застосування норм, їх заниження і, як наслідок, необґрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості продукції.

Результати контролю витрат за центрами відповідальності, поряд з функціями поточного регулювання, створюють необхідну інформаційну базу для оцінювання роботи центрів витрат або окремих підрозділів і працівників. Конкретне оцінювання діяльності підрозділів-центрів витрат здійснюється за допомогою відносних, абсолютних показників та коефіцієнтного аналізу.

Оцінювання показників діяльності ЦВ з використанням калькуляцій виконується через складання звітів про матеріальні та трудові витрати, які містить дані стосовно планових та фактичних матеріальних витрат за звітний період, відхилень від показників планових калькуляцій, що має доповнюватися поясненнями причин виявлених відхилень, а інколи – відомостями про вжиті заходи для запобігання подібних відхилень у майбутньому.

Залежно від причин відхилення у запланованих показниках витрат поділяють на дві групи: відхилення у зв'язку з плануванням (помилки та прорахунки під час складання калькуляцій); відхилення, що виникають у процесі виконання плану.

## **ВИСНОВКИ**

Отримання найкращого фінансового результату з найменшими затратами матеріальних, трудових та фінансових ресурсів певною мірою залежить від ефективності управління ними на підприємстві. Відповіддю на виклики динамічного бізнес-середовища, в якому для ефективного управління вже не вистачає простого обліку, стало запровадження центрів відповідальності.

Концепція управління фінансовою діяльністю на основі центрів відповідальності була запропонована американським вченим Дж. А. Хігінсом у 1952 році. В Україні ідея управлінського обліку за центрами відповідальності отримала свій розвиток як відповідь на потребу покращення внутрішньо-фірмового управління. Ключовим терміном в концепції управлінського обліку за центрами відповідальності є поняття «центр відповідальності». Тому з метою розгляду сутності управлінського обліку за центрами відповідальності нами проведемо аналіз підходів різних вчених до цього поняття та виділено схожі

ознаки: центр відповідальності є відокремленим структурним підрозділом підприємства; результати роботи центру відповідальності обов'язково вимірюються і контролюються керівником (менеджером) центру; керівник (менеджер) центру несе пряму відповідальність за результати діяльності ввіреного йому підрозділу.

У результаті організаційну структуру сучасного підприємства розглядають як сукупність різних центрів відповідальності. Бухгалтерська система, яка в межах такої структури забезпечує відображення, накопичення, аналіз і надання інформації про витрати і результати, а також дає можливість оцінювати і контролювати результати діяльності структурних одиниць і конкретних менеджерів, називається обліком за центрами відповідальності.

Більшість підрозділів підприємства (відділи, цехи, ділянки, виробництва тощо) є центрами витрат. Центри витрат, своєю чергою, поділяються на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

Витрати, як свідчить результат вивчення літературних джерел, є головним оціночним показником діяльності підприємства. Формування витрат основної діяльності підприємства визначається сукупністю його господарських операцій. Ці витрати, з точки зору контролінгу, спрямовані на забезпечення процесів виробничого та операційного характеру.

До витрат виробничої сфери діяльності відносяться витрати, визначені НПСБО 16 «Витрати»: прямі витрати та розподілені загальновиробничі витрати. Оскільки виробничі витрати виникають у всіх напрямках виробничої діяльності підприємства, то доцільно виділяти такі укрупнені групи місць виникнення витрат: виробництво та обслуговування виробництва. У кожній з цих груп можна точніше і легше вибрати конкретні місця виникнення витрат. Ступінь деталізації місць виникнення витрат може бути різною. Вона залежить від цілей і завдань, поставлених перед виробничими підрозділами. В розділі наведено формування складу витрат виробництва та видів собівартості за центрами витрат і місцями їх виникнення представлено.

Нами опрацьовані загальнооблікові та управлінські класифікаційні групи витрат та визначені ознаки їх групування з метою контролю за центрами відповідальності та які є інструментом контролінгу. Зокрема, першочергове значення для контролю діяльності центрів витрат і оцінки роботи їх керівників має групування витрат з метою контролю та регулювання: контрольовані витрати (витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив), неконтрольовані витрати (витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати).

При виконанні роботи використані дані бухгалтерського обліку та звітність АТ «ПівдГЗК», одне з найбільших гірничо-видобувних підприємств України, яке працює за принципом повного виробничого циклу. Аналіз організаційно-економічних показників товариства за 2021-2022 роки свідчить про критичне падіння виробничої діяльності (скорочення обсягів виробництва залізородного концентрату марок КЗ та КЗВ на 87,8% та 24,1% відповідно) та обвальне зниження обсягу реалізації на 82,1%, що призвело до отримання чистого збитку у розмірі 528 549 тис. грн (падіння фінансового результату на 101,5% порівняно з прибутком 2021 року). При цьому підприємство зберегло фінансову стійкість завдяки контролю зобов'язань та зростанню грошових коштів, але зіткнулося з соціальною кризою, вираженою у скороченні чисельності персоналу на 4,3% та падінні середньомісячної заробітної плати на 28,8%.

За результатами аналізу показників фінансової звітності у 2022 році АТ «ПівдГЗК» зіткнулося з кризою доходів та виробництва, що різко уповільнило його ділову активність і створило значний розрив у грошових потоках через надмірне зростання дебіторської заборгованості. Товариство пережило різкий спад операційної діяльності у 2022 році, що призвів до чистого збитку в розмірі 528,5 млн грн. Однак, завдяки потужній базі власного капіталу, компанія зберігає високий рівень фінансової незалежності та платоспроможності. Головними викликами залишаються відновлення обсягів збуту та термінова нормалізація

грошових потоків для подолання критичного розриву між дебіторською та кредиторською заборгованістю.

У АТ «ПівдГЗК», внаслідок технологічної концентрації його виробництва, обрано найбільш перспективний підхід до управління витратами – через формування центрів відповідальності. Нами проведено аналіз його управлінської структури, яка побудована за сучасними принципами корпоративного менеджменту та виділено групи підрозділів схожих за своїми функціями та завданнями, що вони виконують. Так як кожний з центрів відповідальності підприємства являє собою крупний підрозділ, то він в свою чергу поділяється на центри відповідальності другого, третього та інших рівнів – центри виникнення витрат.

Кваліфіковане та ефективне управління витратами за ЦВ як інструменту контролінгу потребує повної та достовірної інформації яка надається системою бухгалтерського обліку у товаристві.

Організація обліку витрат за ЦВ вплинула й на організаційну будову бухгалтерської служби. Ведучі бухгалтери центрів відповідальності за витрати, підпорядковані як головному бухгалтеру товариства, так і керівникам центрів відповідальності. Вони надають інформацію щодо витрат в найкоротші строки та в повному обсязі керівниками ЦВ для прийняття управлінських рішень. Звіти бухгалтерів центрів відповідальності для узагальнення подаються до бюро з обліку основного та допоміжного виробництв, транспортних та будівельних підрозділів. Для впорядкування роботи бухгалтерів бюро щодо обробки звітів від центрів відповідальності створено індивідуальний графік роботи бухгалтера.

За результатами дослідження облікової політики товариства рекомендовано формувати в якості додатків до облікової політики окремі графіки документообігу та форми внутрішньої звітності по кожному центру відповідальності.

Система обліку за центрами відповідальності організована у товаристві з урахуванням таких основних принципів:

- визначені межі контрольованих статей витрат, на величину яких може впливати менеджер;

- персоніфіковані облікові документи, тобто до складу реквізитів документу введені прізвища працівника що відповідає за конкретні статті витрат;

- до обов'язків менеджера центру відповідальності уведено складання кошторисів на визначений період і подання звітності про фактичні витрати в розрізі статей витрат.

- аналіз отриманих даних, прогнозування та розробка стратегії мінімізації витрат планово-економічним відділом.

Для стандартизації обліку у товаристві кожному підрозділу центра відповідальності надають аналітичний код, який закріплено в наказі про облікову політику у робочому плані рахунків.

Процес управління витратами у товаристві сприяє своєчасному виявленню факторів, які вплинули на відхилення від норми, й обґрунтованому розподілу цих відхилень за центрами відповідальності. У середині кожного центру витрат аналіз відхилень ведеться у розрізі причин і винуватців.

Всі витрати у товаристві оформлюється звичайним документом, а відхилення – сигнальним документом. В усіх документах проставляються код центру витрат, код центру відповідальності і код причини. Для аналізу відхилень рекомендовано для використання класифікацію за основними ознаками відхилень від норм. Всі первинні документи щоденно передаються до бухгалтерії, де на їх основі складаються оперативні зведення.

Кожному ЦВ за витрати доводять перелік показників, покладених в основу обліку, контролю та аналізу. З урахуванням виробничої структури АТ «ПівдГЗК» закріплений перелік показників для центрів витрат.

Бухгалтерський облік витрат основного виробництва здійснюється на накопичувальному синтетичному рахунку 23 «Виробництво»/субрахунок «Місце виникнення витрат». Формування фактичної виробничої собівартості здійснюється у кілька етапів: формування прямих витрат; формування загальновиробничих витрат; розподіл загальновиробничих витрат; включення

загальновиробничих витрат до виробничої собівартості. Витрати за місцями їх виникнення витрат групуються за економічними елементами і статтями калькуляції.

Планово-економічним відділом визначено, що розподіл загальновиробничих витрат між цехами основного виробництва – рудо-збагачувальна фабрика №1 та №2 буде відбуватися пропорційно прямим витратам виробництва за звітний місяць.

Внутрішня звітність для центрів відповідальності передбачає моніторинг раціонального використання виробничих матеріальних та трудових ресурсів. Вона відповідає наступним вимогам:

- є оперативною, щоб впливати на динаміку результатів діяльності центру витрат;
- містить інформацію про відхилення від плану та доступна для аналізу відхилень;
- зміст звітності відповідає персональній відповідальності менеджера за прийняття рішень.

Схема складання щомісячних звітів відповідальних осіб про виконання кошторису витрат по ЦВ представлена. Так, інформація, що надається заступнику Генерального директора з виробництва про контроль діяльності ЦВ містить дані аналізу значних відхилень від кошторису витрат для кожного начальника цеху, тобто центру відповідальності і пояснення відповідних керівників. На більш високих рівнях управління звіт менш деталізований.

Внутрішні звіти за ЦВ характеризують лише відхилення від кошторису, тобто фінансові показники, які є об'єктом управлінського обліку. Для оцінки центрів відповідальності пропонуємо включати показники які не вимірюються у бухгалтерському обліку. Нефінансові показники характеризують якість управління менеджерів ЦВ.

У процесі підготовки форм внутрішньої звітності на комбінаті дотримуються принципу взаємозв'язку та методичної узгодженості показників бухгалтерського і внутрішньогосподарського обліку. Звіт за центром

відповідальності за витрати відповідає регістрам аналітичного обліку - «Відомість обліку витрат по Рудо-збагачувальній фабриці №1» та за іншими цехами основного та допоміжного виробництва.

Одним із механізмів ефективного управління витратами є механізм бюджетування. Бюджету виробництва визначає обсяг ресурсів, необхідних для забезпечення безперервного процесу виготовлення продукції відповідно до запланованого обсягу її продажу. Для формування цього бюджету необхідно встановити політику щодо трудових та виробничих запасів, розрахувати обсяг виробництва за кожною позицією на бюджетний період та розробити графік виробництва на проміжні інтервали часу.

Контроль витрат є невід'ємною, постійно діючою функцією системи управління. Контролінг – це підсистема управління, що поєднує в собі елементи функцій контролю, планування, обліку та аналізу. Для забезпечення ефективного процесу управління витратами існує контролінг витрат. Контролінг витрат – це частина системи контролінгу, що забезпечує інформаційну, методичну та організаційно-координуючу підтримку процесу управління витратами всіх функціональних видів діяльності підприємства, спрямована на досягнення його основних цілей.

В АТ «ПівдГЗК» створена служба, яка виконує функції контролінгу витрат, на чолі із заступником Генерального директора з фінансів. Посада фінансового контролера вимагає широкого спектра знань і здібностей, оскільки контролери співпрацюють з усіма підрозділами товариства.

Управління витратами у товаристві це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видом та місцем виникнення, з умовою постійного контролю за їхнім рівнем та оптимізацією з метою зниження.

Контролінг витрат передбачає перевірку достовірності показників внутрішньої звітності центрів; складу, структури та величини витрат; порівняння отриманих значень із запланованими, аналіз виявлених відхилень.

Під час проведення внутрішнього контролю застосовують прийоми документального (формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка за

змістом, зустрічна перевірка) та фактичного (інвентаризація, контрольний обмір, спостереження, опитування) контролю.

Контроль витрат представлено як перевірку: організації аналітичного обліку витрат виробництва та її відповідність обліковій політиці; матеріальних та трудових витрат що нормуються з використанням аналітичних методів дослідження; вірності розрахунку сум, які включаються до загальновиробничих витрат окремо за кожною статтею.

Основні помилки, що виявляються при перевірках - це недотримання принципу виробничої направленості витрат, неправильне застосування норм, їх заниження і, як наслідок, необґрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості продукції.

Результати контролю витрат за центрами відповідальності, поряд з функціями поточного регулювання, створюють необхідну інформаційну базу для оцінювання роботи центрів витрат або окремих підрозділів і працівників. Конкретне оцінювання діяльності підрозділів-центрів витрат здійснюється за допомогою відносних, абсолютних показників та коефіцієнтного аналізу.

Оцінювання показників діяльності ЦВ з використанням калькуляцій виконується через складання звітів про матеріальні та трудові витрати, які містить дані стосовно планових та фактичних матеріальних витрат за звітний період, відхилень від показників планових калькуляцій, що має доповнюватися поясненнями причин виявлених відхилень, а інколи – відомостями про вжиті заходи для запобігання подібних відхилень у майбутньому.

Так, в ході аналізу витрат за центром відповідальності підприємства надана оцінка рівня, динаміки та структури витрат для обґрунтування управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат.

Залежно від причин відхилення у запланованих показниках витрат поділяють на дві групи: відхилення у зв'язку з плануванням (помилки та прорахунки під час складання калькуляцій); відхилення, що виникають у процесі виконання плану.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Н. Управлінський облік: навч. посіб. М-во освіти і науки України, Дніпропетров. Ун-т економіки та права. 2-ге вид. Київ: ЦУЛ, 2009. 440 с.
2. Берестецька О. Застосування концепції центрів відповідальності для управління витратами підприємства. *Вісник Тернопільського національного технічного університету*. 2018. № 11(43). С. 186-190. URL: [http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/17918/5/Berestetska\\_stattya.pdf](http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/17918/5/Berestetska_stattya.pdf) (дата звернення: 11.10.2025).
3. Білик, М. Д., Павловська, О. В., Притуляк, Н. М., Невмержицька, Н. Ю. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник. Київ: Знання, 2012. 536 с.
4. Бланк, І. О. Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник. Київ: Ніка-Центр, 2004. 520 с.
5. Болдуєв В.М. Удосконалення методичного складника бухгалтерського обліку витрат за центрами відповідальності. Науково-виробничий журнал «Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво» 2018. №1. С. 105-108. URL: <http://www.econom.stateandregions.zp.ua/archive?id=60> (дата звернення: 12.10.2025).
6. Борисюк І.О., Семеняка Я.В. Формування системи управління витратами підприємства. *Modern Econotіcs: електронне наукове фахове видання з економічних наук*. 2017. № 6. С. 15-23. URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Borisyuk-I.-O.-Semenyaka-YA.-V..pdf> (дата звернення: 09.10.2025).
7. Богачова А. В. Передумови створення центрів відповідальності за формування собівартості на промислових підприємствах. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2017. Вип. 1. С. 10-12. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/sepspu\\_2017\\_1\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sepspu_2017_1_5). (дата звернення: 09.10.2025).
8. Вербовецька С.Г. Формування центрів відповідальності в системі бюджетування. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 3.

- C.46 - 49 URL: [https://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2011\\_3\\_3/046-049.pdf](https://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2011_3_3/046-049.pdf)  
(дата звернення: 09.11.2025).
9. Вовк Н. П. Економічний аналіз: навчальний посібник. Львів: Магнолія. 2015. 416 с.
10. Головацька С. І. Методичний інструментарій внутрішнього контролю у системі контролінгу витрат підприємства. *Вісник ЛТЕУ. Економічні науки*. 2020. № 61. С.78-83. DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2020-61-12>
11. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: навчальний посібник. 3-ге вид., зі змінами. КНЕУ, 2012. 235 с.
12. Дюкарева Х.Л. Концептуальні основи побудови облікової системи центрів відповідальності суб'єктів господарювання. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2016. № 18.6. С. 159–168. URL: [https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2008/18\\_6/159\\_Diukariewa\\_18\\_6.pdf](https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2008/18_6/159_Diukariewa_18_6.pdf) (дата звернення: 21.10.2025)
13. Жукова І. Г. Сучасне поняття центрів відповідальності в системі управління витратами. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. № 9 (1). С.393-398. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2012\\_9\(1\)\\_58](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(1)_58). (дата звернення: 09.10.2025).
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства Фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 09.10.2025).
15. Корбутяк А.Г., Сокровольська Н.Я. Сучасні інструменти контролінгу витрат в умовах обмеженості ресурсів. *Економіка та суспільство*. № 37. 2022. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-37-48>
16. Кундря-Висоцька О. П. Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник. К. : УБС НБУ, 2015. с.336
17. Левицька О. О. Фінансово-управлінський аналіз діяльності центрів відповідальності «Витрати». *Наукові записки Національного університету*

«Острозька академія». Сер. : Економіка. 2011. №16. С. 182-191.  
URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa\\_2011\\_16\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2011_16_27) (дата звернення: 20.10.2025).

18. Ленъ В.С. Управлінський облік : навч. посіб. 2-е вид., випр. Київ : Знання-Прес, 2016. 317 с.

19. Лепетан І. М. Організація управлінського обліку за центрами витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2019. № 23. С. 19–24.  
DOI: [10.32702/2306-6792.2019.23.19](https://doi.org/10.32702/2306-6792.2019.23.19)

20. Маляревський Ю. Д., Лабунська С. В., Безкоровайна Л.В. Управлінський облік: навчальний посібник. Х.:ВД «ІНЖЕК», 2009. 248 с.

21. Маркіна І. А., Вороніна В. Л., Рудич А. І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2020. № 4 (115). С. 140-147  
URL: <https://dspace.pdau.edu.ua/items/1dba13d6-cec2-440d-93d3-e9b701e58189>  
(дата звернення: 12.10.2025).

22. Матвеева Н. М., Славута О. І. Управління витратами : навч. посібник. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2020. 157 с.

23. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.10.2025).

24. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>(дата звернення:09.10.2025)

25. Миронова Ю.Ю. Облік витрат за «центрами відповідальності» та «центрами витрат» на підприємстві. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2016. № 29. Ч. 1. С. 174–178. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/7534d122-4a6c-44ee-bec4-9f4b90acfe6c/content> (дата звернення: 21.11.2025).

26. Мірошніченко О., Винниченко Н., Андреева Н. Розвиток обліку за центрами відповідальності в системі управління підприємством. *Економіка та*

суспільство. 2021. № 27. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-17> (дата звернення: 23.10.2025).

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення 07.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 04.10.2025).

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення 29.09.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 15.10.2025).

29. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Наказ Мінфін України; Положення від 20.10.1999 № 246 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 09.10.2025).

30. Південний гірничо-збагачувальний комбінат : офіц. сайт [Електронний ресурс]. URL: <https://www.ugok.com.ua/ua/reportsdoc.php> (дата звернення: 22.10.2025).

31. Пожуєва Т. О. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств. *Вісник економічної науки України*. 2017. №1. С.73-78. URL: [http://www.venu-journal.org/download/2017/1\(32\)/pdf/15-Pozhueva.pdf](http://www.venu-journal.org/download/2017/1(32)/pdf/15-Pozhueva.pdf) (дата звернення: 20.10.2025).

32. Полікарпова О.С. Особливості впровадження управлінського обліку на основі «центрів відповідальності». *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2013. № 4. С. 97–100. URL: <https://ideas.repec.org/a/scn/000ven/34222.html> (дата звернення: 01.11.2025).

33. Попович Л.В. Контролінг в управлінні витратами. [Електронний ресурс]. URL: [https://vlp.com.ua/files/83\\_1.pdf](https://vlp.com.ua/files/83_1.pdf) (дата звернення: 18.10.2025)

34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 16.10.2025).

35. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Електронний ресурс : Положення : Наказ Мініну від 24.05.1995 № 88 : зі змінами та доповнен. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 16.10.2025).

36. Сидоренко Р.В. Внутрішня звітність центрів відповідальності. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. № 35. С. 326–328. URL: [https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Naukovi\\_Vydannya/Vydan\\_Ekon/Docs/Visnyk\\_Ekonomika\\_Vypusk35.pdf](https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Naukovi_Vydannya/Vydan_Ekon/Docs/Visnyk_Ekonomika_Vypusk35.pdf) (дата звернення: 12.10.2025).

37. Скрипник М.І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів. *Облік і фінанси АПК*. 2017. № 1. С. 46–49. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/organizaciya-obliku-vitrat-u-rozrizi-centriv-vitrat-ta-centriv-vidpovidalnosti.html> (дата звернення: 09.10.2025).

38. Слюсар С. Т., Малишко Д. О. Організація обліку витрат за центрами виникнення і центрами відповідальності – основа їх контролю. *АГРОСВІТ*. 2024. №12. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2024.12.106>

39. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2003. 554 с.

40. Хаймьонова Н.С. Концепція обліку витрат за центрами відповідальності у системі інформаційного забезпечення управління підприємства. *Електронне наукове видання «Глобальні та національні проблеми економіки»*. 2015. №8. С.1191-1195. URL: <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/250.pdf> (дата звернення: 15.10.2025)

41. Чередніченко Ю. В., Штулер Г. Г. Визначення ефективності управління витратами як інструмент бізнес-консалтингу. *ACTUAL PROBLEMS OF ECONOMICS*. 2021. №2(236). С.82-86. URL: [https://eco-science.net/wp-content/uploads/2022/02/2.21.\\_topic\\_Cherednichenko-Y.V.-Shtuler-A.G.-79-86.pdf](https://eco-science.net/wp-content/uploads/2022/02/2.21._topic_Cherednichenko-Y.V.-Shtuler-A.G.-79-86.pdf) (дата звернення: 15.10.2025)

42. Чумак Г. Бюджетування як складова системи управління витратами. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2023. №2

(316). С. 33-38. URL: <https://journals.khnu.km.ua/vestnik/?p=17319> (дата звернення: 28.10.2025)

43. Швець В. Г., Назаренко Т. П., Доценко Л. М. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2017. 376 с.

**ЗГОДА здобувача(чки) освіти Державного університету економіки і технологій про перевірку кваліфікаційної роботи на прояви академічного плагіату та розміщення в Репозитарії ДУЕТ**

Я, *Ведмідська Дарина Василівна*, підтримую політику Державного університету економіки і технологій з академічної доброчесності і відкритого доступу. Стверджую, що кваліфікаційна магістерська робота на тему *«Організація та методика обліку витрат за центрами відповідальності у системі контролінгу підприємства»* виконана самостійно та не містить академічного плагіату. Я не надавала і не одержувала недозволену допомогу під час підготовки цієї роботи. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають покликання на відповідне джерело.

Із чинним Положенням про запобігання та виявлення академічного плагіату в роботах здобувачів вищої освіти Державного університету економіки і технологій ознайомена. Чітко усвідомлюю, що в разі виявлення у кваліфікаційній роботі порушення норм академічної доброчесності робота не допускається до захисту або оцінюється незадовільно.

Також я поінформований(на), що відповідно до пункту 5.8 «Положення про Репозитарій (електронну базу даних) Державного університету економіки і технологій» згадана робота буде розміщена в Електронному архіві Університету (Репозитарії ДУЕТ) та ознайомлений(на) з умовами такого розміщення.

Дарина ВЕДМІДСЬКА

---

(підпис)

07 січня 2026 року