

Людмила Іванівна ПОСЛАВСЬКА

кандидат економічних наук,
викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки ТНЕУ
E-mail: liudmilaposlavska@gmail.com

Валентина Валеріївна ЯСИШЕНА

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки ТНЕУ
E-mail: valentyana.yasyshena@gmail.com

ОБЛІК ДОХОДІВ ЗА СФЕРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У БУДІВНИЦТВІ

Пославська, Л. І. Облік доходів за сферами відповідальності у будівництві [Текст] / Людмила Іванівна Пославська, Валентина Валеріївна Ясишена // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2016. – Том 24. – № 2. – С. 114-122. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Метою діяльності підприємств будівельної галузі є одержання максимального прибутку, який залежить від стабільного доходу й понесених витрат. Дохід виступає визначальним критерієм ефективного розміщення ресурсів, ключовим показником діяльності підприємств, слугує джерелом подальшого розвитку підприємства, тому він повинен перебувати під пильною увагою управлінського персоналу підприємства.

Мета. Опрацювання теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку доходів за сферами відповідальності на підприємствах будівельної галузі.

Метод (методологія). Дослідження проводилося із застосуванням діалектичного підходу до вивчення сучасного стану обліку доходів за сферами відповідальності підприємств будівельної галузі.

Використовувались такі методи: конкретизації – для опрацювання методики обліку доходів; причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний – для розробки форм бюджетів, вивчення процесу трансфертного ціноутворення; проектування, моделювання – для розробки рекомендацій щодо вдосконалення обліку доходів за сферами відповідальності.

Результати. Встановлено переваги й недоліки методів трансфертного ціноутворення. Доведено доцільність застосування останнього на основі ринкових цін. Розроблено номенклатуру аналітичних рахунків до субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» та бюджет доходів.

Ключові слова: центр доходів; сфера відповідальності; бюджет; трансфертна ціна.

Lyudmyla Ivanivna POSLAVS'KA

PhD in Economics,
Lecturer,
Department of Accounting and Auditing,
Vinnytsia Educational and Scientific Institute of Economy,
Ternopil National Economic University
E-mail: liudmilaposlavska@gmail.com

Valentyna Valeriyivna YASYSHENA

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting and Auditing,
Vinnytsia Educational and Scientific Institute of Economy,
Ternopil National Economic University
E-mail: valentyna.yasyshena@gmail.com

ACCOUNTING OF REVENUES BY AREAS OF RESPONSIBILITY IN CONSTRUCTION

Abstract

Introduction. The purpose of the construction enterprises activity is to obtain maximum profit, which depends on stable income and expenses. Revenue acts as the determining criterion of the efficient allocation of resources, as the key indicator of companies, it also serves as a source of further development of the company, so it should be under the scrutiny of managerial personnel.

Purpose. The aim of the article is to work out theoretical and methodological foundations and develop practical recommendations for the improvement of income for the areas of responsibility in enterprises of the construction industry.

The method (methodology). The study has been conducted on the basis of dialectical approach as for the investigation of the current state of income due to the spheres of responsibilities in the construction enterprises.

We have used the following methods in this research: method of specificity (to work out methods of income); method of causation and abstract logical (to form design budgets, study of the transfer pricing); method of design, modeling (to develop recommendations for the improvement of income by area of responsibility).

Results. The advantages and disadvantages of transfer pricing methods are established. The feasibility of the latter on the basis of market prices is proved. The range of analytical accounts to subaccount 703 "Revenue from the sale of works and services" and budget of revenues are developed.

Keywords: center of revenues; area of responsibility; budget; transfer price.

JEL classification: M41

Вступ

Ефективне управління доходами на підприємствах повністю залежить від всебічного інформаційного забезпечення управлінських рішень, що охоплює сукупність первинних і зведених даних, збереження накопиченої інформації, способи її подання та методи перетворень, правила організації банку даних, методики кодування й пошуку інформації. Важливо, щоб споживач отримував потрібну інформацію з мінімальними витратами на її підготовку. Саме тому суттєва роль у процесі управління належить раціональній організації бухгалтерського обліку доходів за сферами відповідальності.

Недосконалість організації обліку спричиняє втрату частини інформації, її змісту і призначення, викривлення суті, зниження достовірності, унеможливлення дослідження та управління.

Облік доходів став предметом наукового зацікавлення таких вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, як М. А. Вахрушина, С. Ф. Голов, В. А. Дерій, З. -М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен та інші.

Попри наявність фундаментальних результатів окремі аспекти зазначеної проблеми все ж залишилися невирішеними. Зокрема, поза увагою науковців залишилось обґрунтування методичних принципів, відповідно до яких кожний суб'єкт господарювання має визначати внутрішню облікову політику щодо обліку доходів за сферами відповідальності з урахуванням особливостей своєї діяльності.

Мета та завдання статті

Метою статті є обґрунтування доцільності обліку доходів за сферами відповідальності на підприємствах будівельної галузі з метою ефективного управління господарською діяльністю.

Завданням роботи є довести доцільність та обґрунтувати рекомендації щодо ведення обліку доходів за сферами відповідальності з урахуванням організаційних особливостей підприємств будівельної галузі; дослідити особливості бюджетування; обґрунтувати рекомендації щодо використання трансфертних цін; удосконалити аналітичний та синтетичний облік доходів за місцями виникнення.

Виклад основного матеріалу дослідження

Однією з найголовніших складових стратегії фінансової політики підприємства була, є і завжди буде політика максимізації доходності, що створює основу для самофінансування підприємства (за умови, що її розмір достатній для покриття витрат), виконання зобов'язань та утворення чистого прибутку. Тому особливої актуальності набуває грамотна організація обліку доходів на базі функціонування центрів відповідальності.

Обґрунтування елементів облікової політики щодо організації обліку доходів за сферами відповідальності зумовлена необхідністю забезпечення управлінського персоналу повною, оперативною та достовірною інформацією для управління рівнем прибутковості діяльності.

За ознакою фінансової відповідальності керівників науковці визначають такі центри відповідальності: центр витрат (затрат), центр доходів, центр прибутку, центр інвестицій, центр виручки, центр капітальних вкладень, центри контролю та управління, центри продажу, центри маржинального доходу (прибутку), центр рентабельності, центр виникнення витрат, центр обслуговування, центр інновацій [17, с. 764; 1, с. 13; 2, с. 407; 4, с. 441; 8, с. 53; 10, с. 14; 14, с. 670; 15, с. 110].

В економічній літературі під центром доходу (revenue centre) розуміють центр відповідальності, менеджер якого контролює доходи центру [17, с. 771; 1, с. 15; 2, с. 408; 8, с. 53]. Дохід великою мірою залежить від зовнішніх факторів, тому потребує більше контролю з боку менеджерів за повнотою його отримання, ніж відповідальності, оскільки встановити відповідальність за його розмір неможливо.

Під поняттям «сфера відповідальності» розуміємо сферу діяльності організації, за нормальне функціонування якої відповідає один співробітник. Для покращення інформаційної системи управління пропонуємо здійснювати облік доходів підприємства за місцями виникнення доходу (таблиця 1).

Розмір витрат кожної сфери відповідальності можливо ідентифікувати, реєструючи їх у відповідних первинних документах та реєстрах. Стосовно розміру доходу виникають утруднення при визначенні надходжень (доходу) структурних підрозділів. Можливим способом оцінювання результатів роботи окремих підрозділів є застосування трансфертної ціни, тобто ціни, за якою продукти або послуги однієї сфери відповідальності підприємства передаються іншій цього ж підприємства.

Процес трансфертного ціноутворення – це встановлення внутрішніх розрахункових цін між підрозділами однієї компанії. Слід зазначити, що в ньому беруть участь дві сторони: сфера відповідальності, що передає роботу та послуги, і сфера відповідальності, яка приймає роботу та послуги. При цьому передача робіт (послуг) оцінюється не за собівартістю, а з урахуванням розміру очікуваного прибутку. Сфера відповідальності, яка приймає роботи (послуги) з метою переробки, передає його наступній сфері відповідальності за ціною, що містить собівартість (із урахуванням частки прибутку першої сфери відповідальності) та частку прибутку другої сфери відповідальності. Таким чином, вартість кінцевого продукту останньої сфери відповідальності буде містити сумарний розмір прибутку усіх сфер відповідальності.

Слід зазначити, що у разі, коли роботи (послуги) підрозділу повністю споживаються всередині підприємства, величина трансфертної ціни має суто облікове значення і не впливає на фінансовий стан підприємства загалом. Коли ж підрозділ може купувати і продавати на зовнішньому ринку, трансфертна ціна перестає бути лише обліковим інструментом і відбиває відносини підрозділів не тільки між собою, а й з підприємством.

Характеристика методів трансфертного ціноутворення наведена у табл. 2.

Трансфертна ціна дає можливість підрозділам самостійно регулювати ціну наданих послуг та отримувати частку прибутку від реалізації. Як результат, підвищується зацікавленість керівників і працівників кожної сфери відповідальності у своїй діяльності.

Вплив методів трансфертного ціноутворення на результати діяльності окремих підрозділів розглянуто на прикладі (табл. 3).

Результати здійснених розрахунків свідчать, що прибуток підприємства, незалежно від методу трансфертного ціноутворення, становить 187800 грн, але на прибуток підрозділів підприємства вибір методу визначення трансфертної ціни впливає доволі суттєво.

Для підприємств будівельної галузі пропонуємо застосовувати трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін, що дає змогу узгоджувати діяльності окремих центрів відповідальності і підприємства загалом, а також підвищує зацікавленість менеджерів усіх центрів відповідальності у результатах своєї діяльності.

Таблиця 1. Сфера відповідальності за доходи

Етапи	Відділи, служби підприємства	Доходи	Результат	
			Від передачі іншому підрозділу	Від реалізації на зовнішньому ринку
Підготовка будівництва	Проектний відділ, виробничий відділ, будівельні бригади, транспортна служба	Місце виникнення доходу від надання послуг	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт (надання послуг) на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від надання транспортних послуг
Безпосереднє виконання будівництва	Виробничі бази	Місце виникнення доходу від реалізації будівельних матеріалів, конструкцій	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт (надання послуг) на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від реалізації будівельних матеріалів, конструкцій
	Транспортна служба	Місце виникнення доходу від надання транспортних послуг	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт чи надання послуг на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від надання транспортних послуг
	Кранове господарство	Місце виникнення доходу від надання послуг краном	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт чи надання послуг на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від надання транспортних послуг
	Штукатурні станції	Місце виникнення доходу від надання оздоблювальних послуг	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт чи надання послуг на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від надання послуг
	Будівельні бригади	Місце виникнення доходу від надання будівельних робіт і послуг	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт чи надання послуг на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від надання послуг
Реалізація будівельної продукції	Відділи маркетингу (збуту)	-	Операційний прибуток від надання послуг	-

Нині в теорії та практиці обліку за центрами відповідальності панують дві концепції, якщо виходити з методології їх організації, побудови та функціонування.

1-а концепція полягає в тому, що облік за центрами відповідальності організують із застосуванням плану рахунків бухгалтерського обліку. Зазначена концепція поширилась в останні 30 років з розвитком електронно-обчислювальної техніки і персональних комп'ютерів, при цьому кількість центрів відповідальності може сягати кількох тисяч.

2-а концепція ґрунтується на твердженні, що управлінський облік за центрами відповідальності ведеться в управлінській бухгалтерії, відокремленій від фінансової або пов'язаній з нею певним способом, і дуже часто з використанням відображальних рахунків.

Система управлінського обліку, побудована на базі фінансового обліку, має низку переваг, і це пов'язано насамперед з тим, що не треба створювати дві самостійні бухгалтерії. Крім того, у цьому варіанті можна організувати облік управління ресурсами на базі фінансового обліку.

Таблиця 2. Методи трансфертного ціноутворення*

Показник	Трансфертні ціни				
	На ринковій основі	На базі витрат (собівартості)		Договірні ціни	Регульовані ціни
	Ринкові ціни	Змінні витрати	Постійні витрати	Прямі переговори	Застосування правила
Переваги	1. Об'єктивний характер. 2. Забезпечує значну автономію сфер відповідальності. 3. Заохочує конкуренцію із зовнішніми постачальниками.	1. Є найнижчою стосовно інших видів трансфертних цін – позитивно для споживача напівфабрикатів. 2. Дає змогу контролювати та аналізувати діяльність сфер відповідальності.	1. Простота та зрозумілість розрахунків. 2. Ціна дає змогу відшкодувати власні витрати та отримати прибуток.	Відбиває принципи підзвітності і контрольованості, що лежать в основі центрів відповідальності.	Відносно легко застосовується, допомагає уникнути конфронтації між двома сторонами щодо ціноутворення.
Недоліки	1. Ринкова ціна не завжди є чітко визначеною, може не бути ринку або важко ідентифікувати відповідну ринкову ціну. 2. Потреба високої децентралізації на підприємстві. 3. Необхідність коригувань на знижки. 4. Додаткові витрати на збір інформації про ринкові ціни.	1. ТЦ не відшкодовують постійні витрати і не показують прибуток. 2. Потребує ведення обліку витрат за системою «директ-костінг».	1. Якщо використовувати метод «собівартість плюс», то проблема полягає в тому, що ні собівартість, ні гарантований «залишок» не є об'єктивними величинами, тобто не є релевантними для прийняття управлінських рішень. 2. Відсутність стимулу знижувати витрати.	1. Необхідність визначення чітких правил проведення переговорів. 2. Обмеження свободи структурних підрозділів. 3. Рішення, які не забезпечують найбільшої економічної вигоди підприємству.	Має тенденцію суперечити підходу на основі відповідальності.

*За даними [1, с. 445; 6, с. 132; 17, с. 782–791; 16]

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій можна пристосувати до управлінських потреб шляхом використання та впровадження вільних кодів рахунків.

Чинна практика обліку в Україні дозволяє використовувати в будівельних підприємствах інтегрований підхід до взаємодії бухгалтерських рахунків фінансового обліку і внутрішньогосподарського (управлінського).

Аналіз сучасної практики обліку доходів засвідчив, що підприємства не можуть із достатнім ступенем достовірності оцінити реальний отриманий дохід за звітний період, особливо за конкретними джерелами його утворення. З контрольно-аналітичною метою пропонуємо облік доходів за сферами відповідальності на рахунках аналітичного обліку групувати за об'єктами виконання робіт на основі видів діяльності підприємства.

Таблиця 3. Вплив методів трансфертного ціноутворення

Показники	Метод трансфертного ціноутворення на основі		
	змінних витрат 150 %	загальних витрат 125 %	ринкової ціни
1. Дільниця по виробництву залізобетонних виробів			
Дохід	47400	52875	61300
Змінні витрати	31600	31600	31600
Постійні витрати	10700	10700	10700
Операційний прибуток (збиток)	5100	10575	19000
2. Транспортна служба			
Дохід	40114,5	44001	58450
Змінні витрати	26743	26743	26743
Постійні витрати	8458	8458	8458
Операційний прибуток (збиток)	4913,5	8800	23249
3. Будівельна дільниця № 1			
Дохід	72250,5	70034	90000
Змінні витрати	48167	48167	48167
Постійні витрати	7860	7860	7860
Операційний прибуток (збиток)	16223,5	14007	33973
4. Енергетична дільниця			
Дохід	36729	37148	45800
Змінні витрати	24486	24486	24486
Постійні витрати	5232	5232	5232
Операційний прибуток (збиток)	7011	7430	16082
Об'єкт			
Дохід	196494	196494	196494
Змінні витрати	130996	130996	130996
Постійні витрати	32250	32250	32250
Прибуток	33248	33248	33248

Перелік аналітичних рахунків дає можливість із достатнім ступенем повноти розкривати користувачам інформацію про джерела надходжень та види діяльності для отримання доходів, про залежність чи незалежність окремих категорій доходів від ефективності менеджменту на підприємстві, про дохідність інвестицій за видами діяльності тощо. Особливості контрактного ціноутворення відіграють важливу роль в обліковому відображенні господарських операцій, що проводяться у межах будівельних договорів, тому на аналітичних рахунках пропонуємо групувати інформацію про виручку за елементами доходів. Такий підхід забезпечує посилення аналітичності обліку доходів за місцями їх виникнення та дозволяє структурувати інформацію таким чином, щоб на її основі можна було сформувати управлінську звітність, яка є основою для проведення аналізу і прийняття рішень.

У міжнародній практиці серед інструментів фінансового планування і розподілу ресурсів широкого застосування набуло бюджетування.

Сутність бюджетування полягає у визначенні його як процесу управління капіталом підприємства загалом та його структурних підрозділів за допомогою системи взаємопов'язаних бюджетів, що формуються з огляду на тактичні і стратегічні цілі підприємства, особливостями якого (бюджетування) є максимальне врахування інформації як внутрішнього, так і зовнішнього характеру, орієнтованість на досягнення цілей стратегії (цілеспрямованість) із застосуванням функцій планування, організації, регулювання, координації, мотивації, контролю з метою досягнення оптимального співвідношення доходів і витрат підприємства та підвищення фінансової обґрунтованості прийняття управлінських рішень.

За визначенням Інституту дипломованих бухгалтерів з управлінського обліку США, бюджет – це кількісний план у грошовому виразі, підготовлений і прийнятий до певного періоду, зазвичай показує плановану величину доходу, яка повинна бути досягнута, і (або) витрати, які повинні бути понесені протягом цього періоду, а також капітал, який необхідно залучити для досягнення мети [13, с. 163].

У таблиці 4 узагальнено переваги та недоліки бюджетування.

Бюджетування доходів підприємства – невід'ємна частина як короткострокового, так і довгостроково планування. Дослідження дозволили зробити висновки, що основну увагу звертають, як правило, на видаткову частину бюджету, а дохідна частина недостатньо деталізується і найчастіше не обґрунтовується. Планування доходів необхідне не тільки для визначення майбутніх фінансових

показників, але й для розробки стратегії і тактики на прогнозний період. Пропонуємо форму бюджету доходів, наведену у табл. 5.

Таблиця 4. Переваги і недоліки бюджетування*

Переваги	Недоліки
забезпечення прозорості та передбачуваності потоку коштів, посилення контролю керівництва за рухом коштів	різне сприйняття бюджетів у різних людей: бюджети не завжди здатні допомогти у вирішенні повсякденних, поточних проблем, вони дають чітку інформацію, але не вказують шлях досягнення цілей
посилення контролю за доходами і витратами як підприємства в цілому, так і окремих центрів відповідальності	не доведені до відома кожного співробітника, практично ніяк не впливають на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються винятково як засіб для оцінювання діяльності працівників і відстеження помилок
консолідування діяльності усіх структурних підрозділів і спрямування її на досягнення цілей компанії	наявність внутрішніх проблем бюджетування, до яких відносять, наприклад, недоліки системи документообігу, відсутність системи оперативного обліку або недоліків у її роботі, недоліки в організації центрів відповідальності і т. п.
оптимізація документообігу	складність організації і дорожняча системи бюджетування

*За даними [9; 7, с. 138]

Таблиця 5. Бюджет доходів за місцями виникнення на 201_ рік (тис. грн)

№ з/п	Найменування статті	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом
1	Доходи від надання послуг	1000	2000	2500	1200	6700
1.1	Дохід від будівництва житлових будинків	350	1000	1250	600	3200
1.1.1	Дохід від будівництва багатоквартирних (багатоповерхових) будинків	210	600	750	360	1920
1.1.2	Дохід від будівництва котеджів	140	400	500	240	1280
1.2	Дохід від будівництва об'єктів соціального і побутового призначення	280	760	950	456	2446
1.2.1	Дохід від будівництва офісних будівель, магазинів	182	494	617,5	296,4	1589,9
1.2.2	Дохід від будівництва інших об'єктів	98	266	332,5	159,6	856,1
1.3	Дохід від здійснення реконструкції, реставрації та ремонту будівель	170	340	425	204	1139
1.3.1	Дохід від здійснення реконструкції	68	136	170	81,6	455,6
1.3.2	Дохід від здійснення реставрації	59,5	119	148,75	71,4	398,65
1.3.3	Дохід від здійснення ремонту	59,5	119	148,75	71,4	398,65
1.4	Дохід від надання проектних послуг	110	220	275	132	737
1.5	Дохід від реалізації продукції другорядних виробництв	90	180	225	108	603

Загальна сума реалізації у бюджеті доходів використовується надалі при розробці бюджету прибутку.

Висновки і перспективи подальших розвідок

Доходи мають обліковуватися за місцями виникнення, оскільки встановити відповідальність за їх розмір неможливо: дохід більшою мірою залежить від зовнішніх факторів, тому слід посилити контроль з боку менеджерів за повнотою його отримання. З метою посилення контролю за достовірністю формування доходів, підвищення якості облікових даних та правильного визначення фінансових результатів виручку необхідно групувати за об'єктами виконання робіт за конкретними будівельними контрактами, що дозволить розкривати користувачам інформацію про джерела надходжень та результати стосовно кожного будівельного контракту.

Подальші наукові розвідки будуть спрямовані на удосконалення первинних документів обліку доходів за сферами відповідальності.

Список літератури

1. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / М. А. Вахрушина. – [2-е изд., доп. и пер.]. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
2. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Дерій, В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
4. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: Вводный курс: учебн. пособие для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.
5. Задорожний, З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві / З. В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка. 2006 – 336 с.
6. Крупка, Я. Д. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів: монографія / Я. Д. Крупка, А. Л. Романчук – Чернівці: Місто, 2011. – 296 с.
7. Куцик, В. І. Роль бюджетування в управлінні підприємством [Електронний ресурс] / В. І. Куцик, Ю. О. Коляса. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua.
8. Малярєвський, Ю. Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної діяльності підприємства: монографія / Ю. Д. Малярєвський, С. В. Лабужька, Л. В. Безкоровайна. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 с.
9. Міньковська, М. В. Аспекти бюджетування: переваги та недоліки, успіхи та помилки [Електронний ресурс] / М. В. Міньковська, Ю. О. Виноградова – Режим доступу: http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis.../cgiirbis_64.exe?
10. Палий, В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В. Ф. Палий – М.: Инфра-М, 2006. – 279 с.
11. Рыбакова, О. В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О. В. Рыбакова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.: ил.
12. Савчук, В. П. Управление прибылью и бюджетирование / В. П. Савчук – [2-е изд.] – М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2010. – 432 с.
13. Скрипник, Н. В. Особливості організації управлінського обліку доходів на виробничому підприємстві [Електронний ресурс] / Н. В. Скрипник, М. Є. Скрипник – Режим доступу: unier.km.ua/upload-files/_3_2011.pdf.
14. Управленческий учет: учебник / под. ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 720 с.
15. Хорнгрен, Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.; пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
16. Шевчук, К. В. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності [Електронний ресурс] / К. В. Шевчук – Режим доступу: www.nbu.gov.ua
17. Аткинсон, Э. А. Управленческий учет / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг. – [3-е издание]; пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 878 с.

References

1. Vakhrushyna, M. A. (2002). *Bukhhalterskiy upravlencheskiy uchet*. Moscow: Omega-L.
2. Holov, S. F. (2007). *Bukhhalters'kiy oblik v Ukrayini: analiz stanu ta perspektivy rozvytku*. Kyiv: Tsentruchobovoyi literatury.
3. Deriy, V. A. (2009). *Vytraty i dokhody pidpryyemstv u systemi obliku ta kontrolyu*. Ternopil': TNEU, «Ekonomichna dumka».
4. Drury, K. (2012). *Vvedenie v upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet: Vvodnyy kurs*. Moscow: YUNITI-DANA.
5. Zadorozhnyy, Z. V. (2006). *Vnutrishn'ohospodars'kiy oblik u budivnytstvi*. Ternopil': Ekonomichna dumka.
6. Krupka, Ya. D. & Romanchuk, A. L. (2011). *Oblik i kontrol' operatsiyanoi diyal'nosti na pidpryyemstvakh promyslovosti budivel'nykh materialiv*. Chernivtsi: Misto.
7. Kutsyk, V. I. & Kolyasa, Yu. O. (n.d.). *Rol' byudzhetuvannya v upravlinni pidpryyemstvom*. Retrieved from: www.nbu.gov.ua
8. Malyarevs'kiy, Yu. D., Labuzh'ka, S. V., Bezkorovayna, L. V. (2008). *Perspektivy upravlins'koho obliku: orhanizatsiyno-ekonomichnyy mekhanizm yak osnova efektyvnoyi diyal'nosti pidpryyemstva*. Kharkiv: KhNEU.
9. Min'kov's'ka, M. V. & Vynogradova, Yu. O. (n.d.). *Aspekty byudzhetuvannya: perevahy ta nedoliky, uspikhy ta pomylky*. Retrieved from: http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis.../cgiirbis_64.exe?
10. Palyu, V. F. (2006). *Upravlencheskiy uchet izderzhek i dokhodov (s elementami finansovoho ucheta)*. Moscow: Infra-M.
11. Rybakova, O. V. (2005). *Bukhhalterskiy upravlencheskiy uchet i upravlencheskoe planirovanie*. Moscow: Finansy i statistika.
12. Savchuk, V. P. (2010). *Upravlenie prybyl'yu i byudzhetirovanie*. Moscow: BYNOM. Laboratorya znanyy.
13. Skrypnyk, N. V. & Skrypnyk, M. Ye. (2011). *Osoblyvosti orhanizatsiyi upravlins'koho obliku dokhodiv na*

-
- vyrobnychomu pidpnyemstvi*. Retrieved from: uniep.km.ua/upload-files/_3_2011.pdf.
14. Sokolova, Ya. V. (2011). *Upravlencheskyy uchet*. Moscow: Mahystr: INFRA-M.
 15. Khornhren, Ch. T. & Foster, Dzh. (2000). *Bukhhalters'kyy uchet: upravlencheskyy aspekt*. Moscow: Finansy i statistika.
 16. Shevchuk, K. V. (n.d.). *Zastosuvannya transfertnoho tsinoutvorenniya dlya otsinyuvannya diyal'nosti tsestriv vidpovidal'nosti*. Retrieved from: www.nbu.gov.ua.
 17. Atkinson, E. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., Yanh, S. M. (2005). *Upravlencheskyy uchet*. Moscow: Vyl'yams.

Стаття надійшла до редакції 19.05.2016 р.