

УДК 657.1:664.1

Рибакова Л. П.

*здобувач кафедри бухгалтерського обліку,**Львівської комерційної академії*

E-mail: lesya38@ukr.net

**ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВИТРАТ:
ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА**

У статті проведено аналіз наукових досліджень щодо змісту поняття «центр витрат» та його місця у системі управління витратами виробничого підприємства.

Автором виявлено, що незважаючи на постійний інтерес науковців до основ управлінського обліку, залишаються недостатньо вивченими низка теоретичних і практичних питань щодо організації управлінського обліку на підприємствах з виробництва цукру на основі центрів витрат. Автором досліджено, що більшість вчених виокремлюють та класифікують центри витрат в якості об'єкта планування і обліку витрат з метою їх деталізації, посилення контролю і підвищення точності калькулювання, тому запропоновано класифікацію центрів витрат підприємства за такими ознаками: за рівнем управління, за відношенням до основної діяльності, за ступенем агрегованості, за видами витрат, за ступенем відповідності місцям виникнення витрат та їх загальна характеристика. Виходячи з запропонованої класифікації автором визначені центри відповідальності (центри витрат) на підприємствах з виробництва цукру. До виробничих центрів витрат віднесено: центри витрат основного виробництва; центри витрат допоміжних виробництв; центри витрат обслуговуючого виробництва та центри витрат побічного виробництва. До складу номінальних центрів витрат входять центри адміністративних витрат (адміністративно-господарський відділ, фінансово-економічний відділ, юридичний відділ) та центри збутових витрат (відділ збуту і відділ реклами або маркетингу). Узагальнюючи результати проведеного дослідження та вивчення практичного досвіду підприємств з виробництва цукру автором запропонована концептуальна модель системи управління на основі центрів витрат для цих підприємств.

Ключові слова: управлінський облік, об'єкти обліку, центри витрат, центри відповідальності, виробництво цукру.

Постановка проблеми. Сучасні умови господарювання вітчизняних підприємств цукрової галузі характеризуються низкою проблем, вирішення яких потребує застосування інструментів щодо підтримки та стимулювання їх діяльності в системі управління. Це обумовлює актуальність використання системи управлінського обліку за допомогою центрів відповідальності, яка спрямована на активізацію внутрішніх організаційно-економічних чинників ефективності діяльності підприємства.

Виокремлення центрів відповідальності передбачає децентралізацію управління, що дозволяє керівникам структурних підрозділів самостійно приймати та виконувати рішення в частині їх відповідальності, а саме в управлінні, прогнозуванні і контролі витрат та результатів діяльності. Оскільки центри відповідальності створюються в залежності від рівня управління, організаційної структури, технології виробництва та складу витрат підприємства, тому за ними здійснюється групування витрат для їх аналітичного обліку і контролю, тобто формуються центри витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням управлінського обліку та управління витратами за центрами відповідальності (центрами витрат) присвятили значну кількість наукових праць відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: В. І. Бачинський, Ф. Ф. Бутинець, О. С. Бородкін, С. Ф. Голов, К. Друрі, Р. Ентоні, Т. П. Карпова, І. Г. Кондратова, П. О. Куцик, В. С. Лень, М. Р. Лучко, Л. Г. Медвідь, Л. В. Нападівська, В. Ф. Палій, С. Петренко, О. А. Полянська, М. С. Пушкар, Дж. Ріс, Я. В. Соколов, Фостер Дж. Хорнгрен, М. Г. Чумаченко та інші. Проте проблеми запровадження системи управління витратами на підприємствах цукрового виробництва в умовах ринкової економіки не отримали ще глибокого та всебічного дослідження.

Формування цілей статті. Метою статті є висвітлення теоретичних засад управління витратами та їх застосування у практичній діяльності підприємств з виробництва цукру.

Виклад основного матеріалу. Більшість українських та зарубіжних вчених вважають, що центр витрат є первинним осередком аналітичного обліку, який організовується для здійснення контролю за цими витратами та може збігатися з окремою структурною одиницею (цехом, відділом) або може бути її підрозділом, хоча повної однаковості серед їх думок нема.

Так Ф. Ф. Бутинець та О. Д. Каверіна називають центри витрат центрами виникнення витрат вказуючи, що «центри виникнення витрат – це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік

витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання» [4].

На противагу вищезазначеному твердженню М. С. Пушкар зазначає, що «центри витрат – сфери відповідальності за окремі стадії кругообороту засобів на підприємстві, які виділяються з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва [21].

Зарубіжні вчені – класики управлінського обліку Р. Ентоні Р, Дж. Ріс, Ч. Т. Хонгрен і Дж. Фостер визначають центр витрат як об'єкт віднесення витрат, де акумулюються витрати, пов'язані з однією або декількома взаємопов'язаними функціями або видами діяльності. До них можна віднести невеликі ділянки діяльності або сегменти відповідальності [23, 25]. Своєю чергою Віл Р. Вандер вказує, що «центр витрат – відділ чи виробнича одиниця, в якій відбувається споживання ресурсів і можна накопичити відповідні витрати» [22]. З ним погоджуються більшість науковців, таких як Т. П. Карпова, Л. Г. Медвідь, О. В. Миронюк, Н. Л. Олех, В. Ф. Палій, які під центрами витрат розуміють структурні підрозділи підприємства, де здійснюється нормування, планування, облік і контроль витрат виробництва з метою управління споживання ресурсів [7, 15, 17, 19, 20].

Найбільш повно, на нашу думку, визначення поняття «центр витрат» наводить Л. В. Нападовська, вказуючи що це «... первісні виробничі та обслуговуючі одиниці, що характеризуються єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, цільовим призначенням та які, крім виконання власних функціональних завдань, несуть відповідальність за результати своєї діяльності» [18, с. 576].

Не можна не погодитися з думкою М. Г. Чумаченка про те, що центр витрат становить первинний осередок аналітичного обліку, який здійснює контроль за цими витратами. Він може збігатися зі структурною одиницею (цехом, дільницею) або може бути її структурним підрозділом [24].

Такої ж думки дотримуються П. О. Куцик та О. М. Мазуренко вказуючи, що центр витрат виокремлюється для обліку виникнення витрат, визначення відповідального за відхилення та для здійснення контролю за ними [12].

Проведені дослідження свідчать, що більшість вчених виокремлюють та класифікують центри витрат в якості об'єкта планування і обліку витрат з метою їх деталізації, посилення контролю і підвищення точності калькулювання.

Запропонована за результатами дослідження класифікація центрів витрат підприємства та їх загальна характеристика наведені у табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація і характеристика центрів витрат діяльності підприємства

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види центрів витрат	Характеристика центрів витрат
1.	За рівнем управління	Центр витрат – підприємство	Центром витрат вважається підприємство загалом
		Центр витрат – процес виробництва	Центри витрат охоплюють основні процеси виробництва на підприємстві
		Центр витрат – структурний підрозділ	Центри витрат, які формуються за кожним структурним підрозділом
		Центр витрат – вид продукції, робіт, послуг	Центри витрат, що формуються з метою обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
2.	За відношенням до основної діяльності	Виробничі	Центри витрат, що виокремлюються за видами основного, допоміжного, обслуговуючого і побічного виробництва
		Номінальні	Центри витрат, що слугують для групування витрат загального призначення, які важко пов'язати з видом діяльності, структурним підрозділом чи видом продукції
3.	За ступенем агрегованості	Первинні	Центри витрат, діяльність яких здійснюється в межах структурного підрозділу
		Похідні	Центри витрат, які неможливо ототожнити з конкретним структурним підрозділом
4.	За видами витрат, що є об'єктом контролю	Технологічні	Центри витрат, що формуються відповідно до технології виробництва і є можливість визначати витрати та результати їх діяльності
		Дискреційні	Центри витрат, що відповідають структурним підрозділам, витрати яких не можуть бути співставлені з відповідним фінансовим показником
5.	За ступенем відповідності місцям виникнення витрат	Ідентичні	Центри витрат, що відповідають місцям виникнення витрат
		Неідентичні	Центри витрат, діяльність яких або об'єднують кілька місць виникнення витрат або не може бути ідентифікована з конкретним місцем виникнення витрат

Примітка. Таблиця складена автором на підставі систематизації джерел [2, 9, 11, 16, 24]

Варто зазначити, що кількість центрів витрат як і центрів відповідальності залежить від галузевих особливостей, організаційної структури господарства (організації праці та структури управління) та визначається потребами апарату управління.

Нами визначені центри відповідальності (центри витрат) на підприємствах з виробництва цукру. До виробничих центрів витрат віднесено: центри витрат основного виробництва (бурякоприймальний пункт, виробництво (бурякопереробне відділення, сокоочисне відділення, продуктове відділення), пакувальний цех; центри витрат допоміжних виробництв (лабораторія сировини та/або заводу, вапняково-випарувальна дільниця; теплоенергетичний цех, електроцех, служба контрольно-вимірювальних приладів та апаратури); центри витрат обслуговуючого виробництва (ремонтно-механічний цех, транспортна служба) та центри витрат побічного виробництва (жомосушильне відділення). До складу номінальних центрів витрат входять центри адміністративних витрат (адміністративно-господарський відділ, фінансово-економічний відділ, юридичний відділ) та центри збутових витрат (відділ збуту і відділ реклами або меркетингу (рис. 1).

Перелічені центри відповідальності (центри витрат) нами визначені як об'єкти обліку для більшої деталізації витрат, посилення контролю за їх рівнем і підвищення точності калькулювання в частині групування прямих та розподілу непрямих витрат.

Багато вчених вважають, що для організації обліку за центрами відповідальності (центрами витрат) і визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) необхідне групування витрат за місцями виникнення. У науковій літературі трактування поняття «місце виникнення витрат» є також неоднозначним.

Так, на думку, П. С. Безруких місце виникнення витрат – це сфера відповідальності, яка пов'язана з визначеними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговуванні виробництва і його управлінні. Тому до них слід віднести окремі види виробництв (основне, допоміжне, обслуговуюче) і такі структурні підрозділи, як цехи, самостійні дільниці, майстерні [1, с. 141].

Інше трактування наводить С. В. Булгаков, вказуючи, що «місцем виникнення витрат називається структурний підрозділ, у якому відбувається первинне споживання ресурсів і організовується планування, нормування та облік витрат виробництва для контролю й управління ними» [3, с. 113].

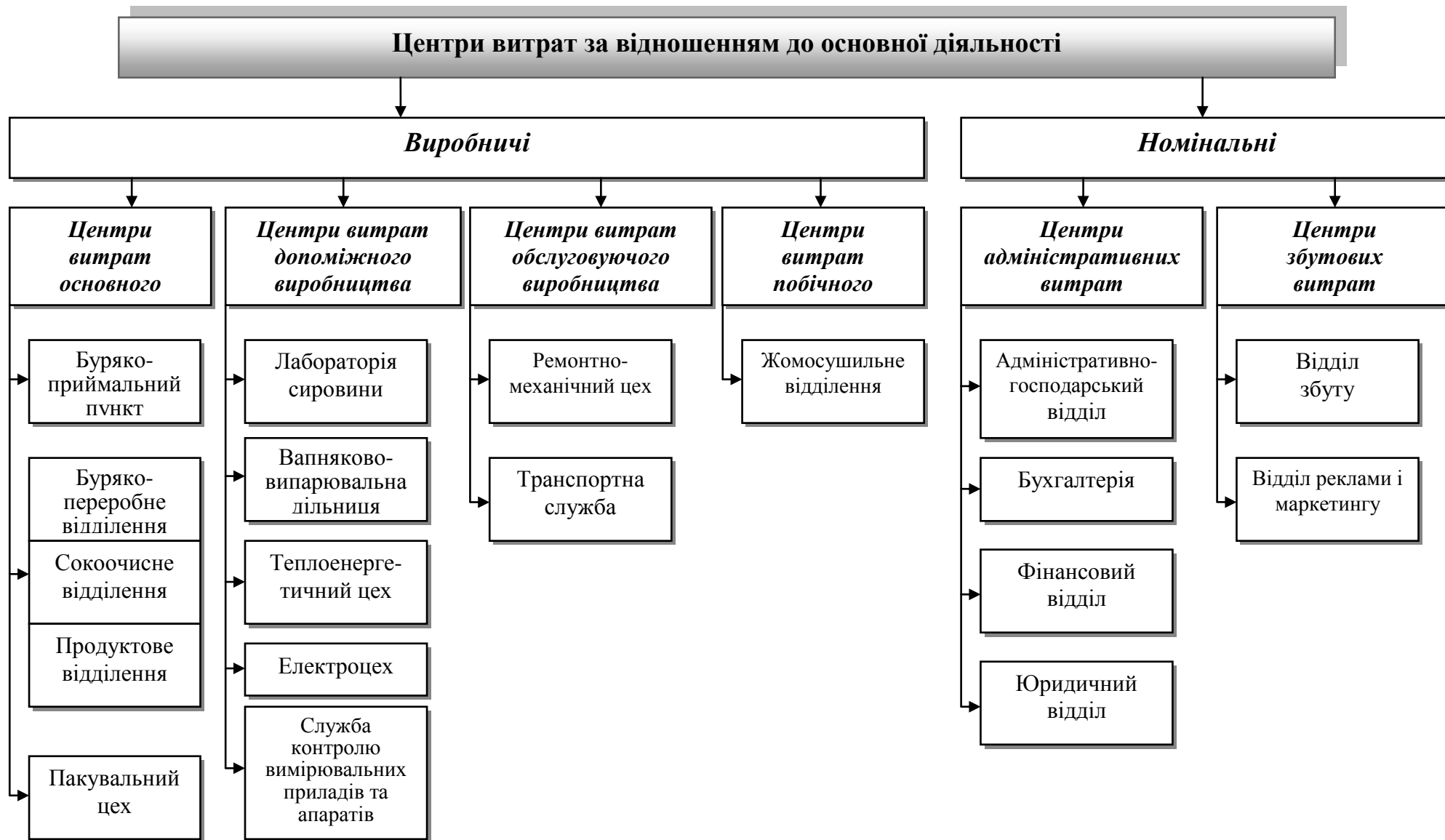


Рис. 1. Загальна структура центрів витрат основної діяльності підприємств з виробництва цукру

Вчені Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга та Л. В. Чижевська визначають місце виникнення витрат як «... сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати». На їх думку місцями виникнення витрат можуть бути робочі місця, ділянки, бригади, цехи, відділи підприємства, які є об'єктами нормування, планування, обліку та контролю витрат виробництва з метою управління ними [4, с. 42].

У своїх працях Л. В. Нападівська вважає, що місцями виникнення витрат є «...структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю, в яких здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а, отже, виникають затрати, згідно з якими організується планування, нормування та облік затрат виробництва з метою контролю та управління ними» [18, с. 577].

Як свідчать дослідження, у багатьох трактуваннях поняття «місце виникнення витрат» за основу взяті різні за економічним змістом та рівнем узагальнення витрат об'єкти обліку – сфера відповідальності, сегмент діяльності, структурна одиниця, робоче місце.

На нашу думку, найбільш вдалим є визначення Л. Г. Медвідь та Г. А. Говди які стверджують, що місцями виникнення витрат є безпосередньо місця, що характеризуються просторовою та функціональною відокремленістю для первісного споживання виробничих ресурсів, а саме робочі місця, виробничі дільниці, зміни, бригади, виробни, групи однорідних виробів, види робіт (послуг), залежно від організації та технології виробництва, характеру продукції, робіт та послуг, згідно з якими організується планування, нормування, первинний облік та контроль витрат [14, с. 43].

Місцями виникнення витрат у цукровому виробництві можуть бути: кагатувальне, бурякопереробне, сокоочисне, продуктове, пакувальне та інші відділення. Проте кагатування цукрового буряка входить у процес заготівлі цукрового буряка і відповідно відноситься до такого центру відповідальності (центру витрат) як бурякоприймальний пункт, який має єдиного керівника. Бурякопереробне, сокоочисне, продуктове відділення є нероздільними фазами процесу виробництва цукру, яке нами виокремлено як єдиний центр відповідальності (центр витрат) з урахуванням технології виробництва, а пакувальних цех доцільно трактувати також як центр відповідальності (центр витрат). Що стосується структурних підрозділів допоміжних, обслуговуючих та побічних виробництв, то кожне з них є одночасно як місцем виникнення витрат так і центром витрат.

Проведені дослідження наукових праць та практики діяльності підприємств з виробництва цукру виявили, що організація управлінського обліку за центрами відповідальності має більше переваг ніж недоліків, тому може стати ефективним

інструментом управління та створити інформаційне забезпечення для прийняття ефективних рішень (табл. 2).

Таблиця 2

Переваги та недоліки обліку в системі центрів відповідальності

№ з/п	Переваги системи	Недоліки системи
1.	Посилюється контрольна функція за діяльністю окремих підрозділів підприємства	Збільшення необхідності координувати і контролювати роботу підрозділів
2.	Можливість виявляти відхилення основних показників діяльності від запланованих безпосередньо за центрами	Можливе зниження ефективності деяких видів діяльності (через неефективний менеджмент на місцях)
3.	Зростає ступінь зацікавленості як керівника так і кожного окремого працівника центру відповідальності у	Можливі втрати ефекти масштабу у взаємозв'язках між підрозділами
4.	Рішення приймаються оперативно на всіх рівнях управління	Зростає конкуренція між структурними підрозділами
5.	Покращується інформаційна забезпеченість підприємства	Небезпека розпаду фірми на окремі підприємства
6.	Можливість налагодити взаємозв'язок між структурними підрозділами, організувати ефективну багатоступеневу систему управління	Неоднаковий обсяг робіт у різних підрозділах
7.	Спрощується управління підприємством та організація процесів основного та допоміжних, обслуговуючих і побічних виробництв	Небезпека того, що короткострокові цілі підрозділів будуть домінувати над довгостроковими
8.	Зростає орієнтованість на споживача	-
9.	Зростає гнучкість підприємства при врахуванні впливів зовнішніх факторів	-

Примітка. Сформовано автором на підставі джерел [5, 6, 8, 10, 13, 16, 23]

Не зважаючи на переваги і ефективність обліку за центрами відповідальності, на більшості з досліджуваних цукрових підприємств він не здійснюється. Працівники майже не несуть відповідальності за недотримання норм витрат. Така політика негативно впливає на діяльність підприємства, адже працівники майже не зацікавлені в досягненні стратегічних цілей, їх інтереси не співпадають із загальною стратегією підприємства, що погіршує продуктивність праці та якість виконаних робіт.

Узагальнюючи результати проведеного нами наукового дослідження та вивчення практичного досвіду нами запропонована концептуальна модель системи управління на основі центрів витрат для підприємств з виробництва цукру, що представлена на рис. 2.

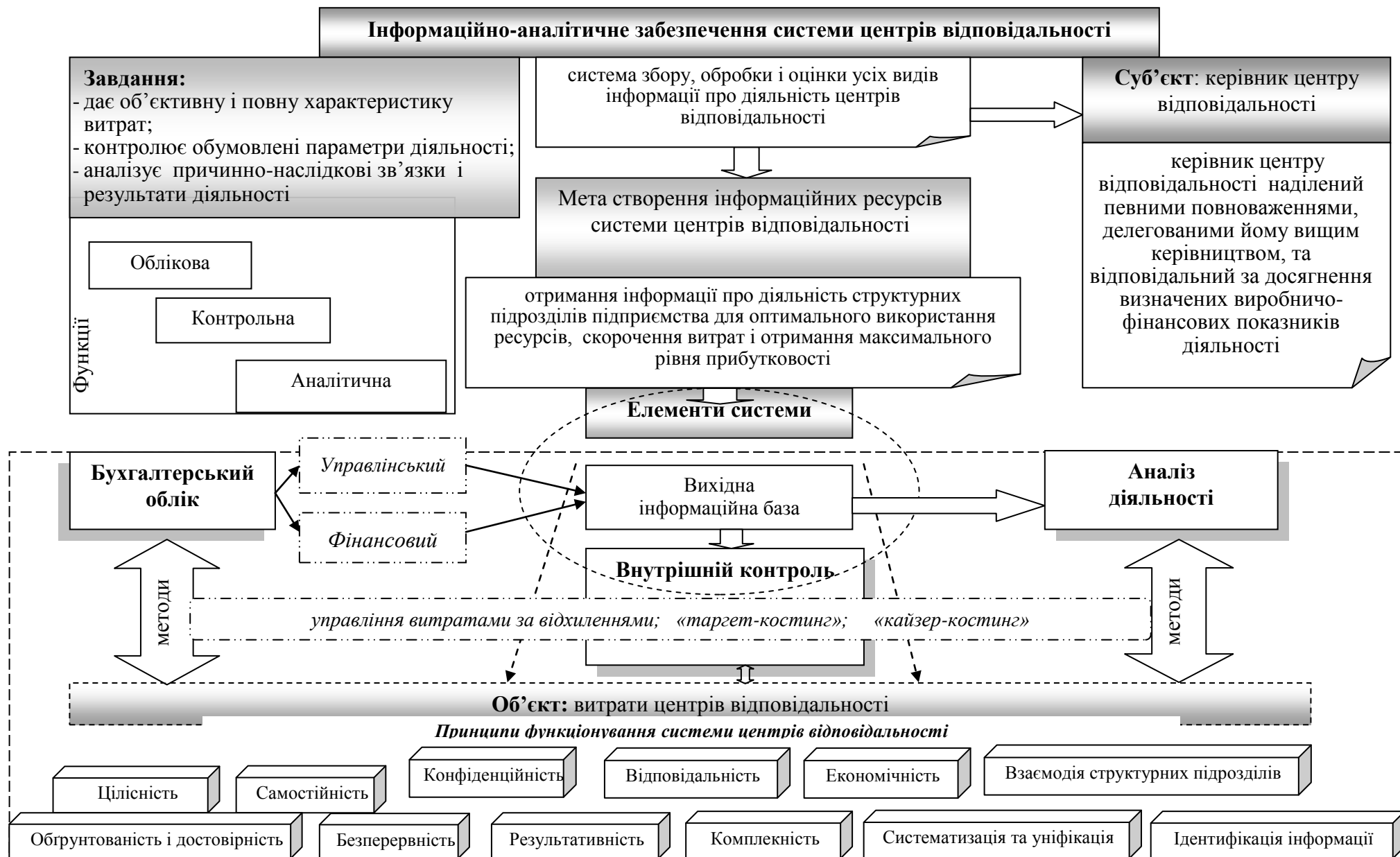


Рис. 2. Концептуальна модель інформаційного забезпечення управління за центрами відповідальності

Висновки. Отже, впровадження системи обліку за центрами витрат на підприємствах цукрової галузі дозволить розв'язати значну кількість проблем, що виникають у керівництва підприємства, застосувати централізований підхід до визначення суб'єктів відповідальності для центрів відповідальності, створить умови для формування необхідної звітності за потребами керівників всіх рівнів управління, а також збільшить обґрунтованість управлінських рішень, що приймаються на кожному з рівнів. Побудова управлінського обліку за центрами витрат дозволить пов'язати діяльність конкретних осіб з відповідальністю за результати роботи певного структурного підрозділу.

Тому, напрямками запровадження управлінського обліку та контролю витрат за їх центрами у цукровому виробництві є:

– покращення організації облікового, контрольного та аналітичного процесів з використанням нових носіїв облікової, контрольної й аналітичної інформації (форм внутрішньої управлінської звітності) та розроблення їх документообігу;

– розвиток організаційної структури управління обліком та контролем з урахуванням організаційної структури управління, складу структурних підрозділів, масштабів виробництва;

– поліпшення організаційно-правового забезпечення обліку та контролю шляхом розроблення і запровадження положень про центри відповідальності, про управлінську звітність, про бюджетування та управлінський контроль, які дозволять запровадити ефективно систему управлінського обліку і контролю витрат.

Список використаної літератури

1. Безруких П. С. Учет затрат и калькулирование в промышленности: вопросы теории, методологии и организации: [учебник] / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комиссарова. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
2. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №2. – С. 45-53.
3. Булгаков С. В. Управленческий учет: [учебник] / С. В. Булгаков. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2001. – 176 с.
4. Бухгалтерський управлінський облік: підручник / [за ред. д.е.н., проф., Ф. Ф. Бутинця] – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с.
5. Дюкарева Х. Л. Планування діяльності виробничих підрозділів на основі аналізу нормативного значення величини авансів покупців // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку:

- Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (10-12 жовтня 2006 р.). – Тернопіль: ТНЕУ, 2006. – С. 99-101.
6. Іванченко П. М. Облік витрат за місцями виникнення та за центрами відповідальності як основа побудови управлінського обліку витрат / П. М. Іванченко // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 139-143.
 7. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. П. Карпова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 350 с.
 8. Керимов В. Э. Управленческий учет: Учебник. – 2-е изд., изм.и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2003. – 416 с.
 9. Корінько М. Д. Облік за центрами відповідальності при диверсифікації господарської діяльності [Текст] / М. Д. Корінько // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 3. – С. 196-203.
 10. Король К. В. Організація обліку за центрами відповідальності на підприємствах машинобудування / К. В. Король // Науковий вісник Мукачівського державного університету: зб. наук. праць / [ред. кол.: Черничко Т. В. (гол. ред.) та ін.]. – Мукачево: Вид-во “Карпатська вежа”, 2015. – Вип. 1 (3). – С. 207-211. – (Серія “Економіка”).
 11. Кузьмінська К. І. Центри витрат та центри відповідальності як елемент організації управлінського обліку витрат / К. І. Кузьмінська // Економічні науки. Облік і фінанси. – 2011. – № 8(29). – Ч. 3.
 12. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : монографія / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів: Вид-во “Растр-7”, 2014. – 288 с.
 13. Матюха М. М. Організаційні підходи формування управлінської звітності / М. М. Матюха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 9. – С. 14-20.
 14. Медвідь Л. Г. Облік витрат та калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювання / Л. Г. Медвідь, Г. А. Говда // Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал. – 2014. – № 11 – 52 с. – С. 38-52.
 15. Медвідь Л. Г. Управлінський облік витрат на надання освітніх послуг: теорія та практика / Л. Г. Медвідь // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове фахове видання – МНУ ім. В.О. Сухомлинського. – Випуск 2. – 2014. – С.134-137.
 16. Меренкова Л. О. Види центрів відповідальності в системі бюджетування на підприємстві / Л. О. Меренкова // Научно-технический сборник. – 2008. – № 80. – С. 180-184.

17. Миронюк О. В. Облік витрат за центрами виникнення і сферами відповідальності – основа контролю за витратами / О. В. Миронюк: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.nbuv.gov.ua>.
18. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підруч. для вузів / Л. В. Нападовська. – [2-ге вид., доопрац. та допов.]. – К.: КНТЕУ, 2010. – 648 с.
19. Олех Н. Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності / Н. Л. Олех // Актуальні проблеми економіки. – 2011 – № 4 (118) – С. 143-150.
20. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
21. Пушкар М. С. Розробка систем обліку : навчальний посібник / М. С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
22. Хорнгрен Чарльз Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: [учебн.] / Чарльз Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – [пер. с англ.] – [под ред. Я. В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
23. Чумаченко Н. Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1999. – № 10. – С. 2-9.
24. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: [пер. с англ.] / [под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова]. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

References

1. Bezrukykh, P.S., Kashaev, A.N. & Komissarova, I. P. (1989). *Uchet zatrat i kalkulirovanie v promyshlennosti: voprosy teorii, metodologii i orhanizatsii* [Cost accounting and calculation in the industry: theory, methodology and organization]. Moskva: Finansy i statistika [in Russian].
2. Borodkin, O. (2001). Vnutrishnohospodarskyi (upravlinskyi oblik: kontseptsiiia i orhanizatsiia [Interfarm (Management Accounting: concept and organization)]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and Auditing*, 2, pp. 45-53 [in Ukraine].
3. Bulhakov, S.V. (2001). *Upravlencheskyi uchet* [Management Accounting]. Voronezh: Izdatelstvo Voronezhskoho gosudarstvennoho universiteta [in Russian].
4. Butynets, F.F. (2005). *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik* [Accounting Management Accounting]. Zhytomyr: PP “Ruta” [in Ukraine].
5. Diukarieva, Kh.L. (2006). Planuvannia diialnosti vyrobnychych pidrozdiliv na osnovi analizu normatyvnoho znachennia velychyny avansiv pokuptsiv [Planning of production units based on the analysis of the normative value of advances to customers]. Teoriia i

praktyka ekonomichnoho analizu: suchasnyi stan, aktualni problemy ta perspektyvy rozvytku [Theory and Practice of Economic Analysis: Current State, Problems and Prospects of Development]. *Materialy Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii (10-12 zhovtnia 2006 r.) – International scientific-practical conference (10-12 October 2006)*. Ternopil: TNEU [in Ukraine].

6. Ivanchenko, P.M. (2009). Oblik vytrat za mistsiamy vynykennia ta za tsentramy vidpovidalnosti yak osnova pobudovy upravlinskoho obliku vytrat [Accounting costs for places of origin and centers of responsibility as a basis of construction management accounting costs]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk – Galician Economic Journal*, 2, pp. 139-143 [in Ukraine].

7. Karpova, T.P. (2002). *Upravlencheskii uchet [Management Accounting]*. Moskva: Audit, YuNITI [in Russian].

8. Kerimov, V.E. (2003). *Upravlencheskii uchet [Management Accounting]*. Moskva: Izdatel'sko-torhovaia korporatsiia «Dashkov i Ko» [in Russian].

9. Korinko, M.D. (2007). Oblik za tsentramy vidpovidalnosti pry dyversyfikatsii hospodarskoi diialnosti [Accounting for the responsibility centers in the diversification of economic activity]. *Aktualni problemy ekonomiky – Recent economic problems*, 3, pp. 196-203 [in Ukraine].

10. Korol, K.V. & Chernychko, T.V. (2015). Orhanizatsiia obliku za tsentramy vidpovidalnosti na pidpriemstvakh mashynobuduvannia [Company accounting responsibility centers in the mechanical engineering]. *Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnogo universytetu – Scientific Journal Mukachevo State University*. Mukacheve: “Karpatska vezha”, 1(3), pp. 207-211 [in Ukraine].

11. Kuzminska, K.I. (2011). Tsentry vytrat ta tsentry vidpovidalnosti yak element orhanizatsii upravlinskoho obliku vytrat [Cost centers and centers of responsibility as part of management accounting costs]. *Ekonomichni nauky. Oblik i finansy – Economic science. Accounting and Finance*, 8(29) [in Ukraine].

12. Kutsyk, P.O. & Mazurenko, O.M. (2014). *Oblikovo-analitychna kontseptsiiia upravlinnia zahalnovyrobnychymy vytratamy pidpriemstva [Accounting and analytical concept of management overhead costs enterprise]*. Lviv: Vyd-vo “Rastr-7” [in Ukraine].

13. Matiukha, M.M. (2012). Orhanizatsiini pidkhody formuvannia upravlinskoï zvitnosti [Organizational approaches formation of management reporting]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and Auditing*, 9, pp. 14-20 [in Ukraine].

14. Medvid, L.H. & Hovda, H.A. (2014). Oblik vytrat ta kalkuliuvannia sobivartosti posluh z orhanizatsii ta provedennia poliuvannia [Cost accounting and costing of services

- for the organization and hunting]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt: naukovo-praktychnyi zhurnal – Accounting and Auditing: scientific journal*, 11, pp. 38-52 [in Ukraine].
15. Medvid, L.H. (2014). Upravlinskyi oblik vytrat na nadannia osvitnikh posluh: teoriia ta praktyka [Management accounting costs of providing educational services: Theory and Practice]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky: elektronne naukove fakhove vydannia – MNU im. V.O. Sukhomlynskoho – Global and national economic problems: Electronic scientific specialized edition – V.O. Sukhomlynsky*, 2, pp. 134-137 [in Ukraine].
16. Merenkova, L.O. (2008). Vydy tsentriv vidpovidalnosti v systemi biudzhetuвання na pidpriemstvi [Lines of responsibility centers in the system of budgeting in the company]. *Nauchno-tehnicheskii sbornik – Scientific-technical collection*, 80, pp. 180-184 [in Ukraine].
17. Myroniuk, O.V. Oblik vytrat za tsentramy vynyknennia i sferamy vidpovidalnosti – osnova kontroliu za vytratamy [Accounting for the cost of the centers of origin and areas of responsibility – the basis of cost control]. (n.d.) *archive.nbuv.gov.ua*. Retrieved from <http://archive.nbuv.gov.ua> [in Ukraine].
18. Napadovska, L.V. (2010). Upravlinskyi oblik [Managerial Accounting]. Kyiv: KNTEU, 2 [in Ukraine].
19. Olekh, N.L. (2011). Systema upravlinnia vytratamy vyrobnytstva za tsentramy vidpovidalnosti [The control system production costs by responsibility centers]. *Aktualni problemy ekonomiky – Recent economic problems*, 4 (118), pp. 143-150 [in Ukraine].
20. Palyi, V.F. (1987). *Osnovy kalkulirovaniia [Fundamentals of calculation]*. Moskva: Finansy i statistika [in Russian].
21. Pushkar, M.S. (2003). *Rozrobka system obliku [Development of Accounting]*. Ternopil: Kart-blansh [in Ukraine].
22. Khornhren, Charlz T., Foster, Dzh. (2003). *Bukhhalterskyi uchet [Accounting]*. Moskva: Finansy i statistyika [in Russian].
23. Chumachenko, N.H. (1999). Razvitie upravlencheskoho ucheta v Ukraine [He development of management accounting in Ukraine]. *Svit bukhhalterskoho obliku – World Accounting*, 10, pp. 2-9 [in Ukraine].
24. Entoni, R. & Ris Dzh. (1993). Uchet: situatsii i primery [Accounting: the situation and examples]. Moskva: Finansy i statistika [in Russian].

РЫБАКОВА Л. П. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО ЦЕНТРАХ ЗАТРАТ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

В статье проведен анализ научных исследований относительно содержания понятия “центр затрат” и его места в системе управления затратами производственного предприятия. Автором выявлено, что невзирая на постоянный интерес ученых к основам управленческого учета, остаются недостаточно изученными ряд теоретических и практических вопросов относительно организации управленческого учета с использованием центров затрат на предприятиях по производству сахара. Автором исследовано, что большинство ученых выделяют и классифицируют центры затрат в качестве объекта планирования и учета с целью их детализации, усиления контроля и повышения точности калькулирования себестоимости продукции. Поэтому предложена классификация центров затрат предприятия по таким признакам: по уровню управления, по отношению к основной деятельности, по степени агрегированности, по видам затрат, по местам возникновения затрат и их характеристика. Исходя из предложенной классификации автором определены производственные и номинальные центры затрат на предприятиях сахарной промышленности. Обобщая результаты проведенного исследования и изучения практического опыта предприятий по производству сахара автором предложена концептуальная модель системы управления на основе центров затрат для предприятий сахарной промышленности.

Ключевые слова: управленческий учет, объекты учета, центры затрат, центры ответственности, предприятия сахарной промышленности.

RYBAKOVA L. ORGANIZATION OF ADMINISTRATIVE ACCOUNT FOR COST CENTERS: THEORY AND PRACTICE

The article analyzes research on the meaning of "cost center" and its place in the management costs of the production company. The author found that despite the continued interest of scientists to the basics of management accounting, remain poorly understood series of theoretical and practical issues concerning the organization of management accounting in enterprises for the production of sugar-based cost center. The author studied that most scientists distinguish and classify the cost centers as the object of planning and cost accounting for their detail, gain control and improve the accuracy of the calculation, because the classification of the company cost centers by the following criteria: the level of management in relation to the core activities, the degree of aggregation, by cost, the degree of compliance cost centers and their general characteristics. Based on the classification proposed by the author responsibility centers

(cost centers) for enterprises producing sugar. By manufacturing cost centers include: the main production cost centers; auxiliary production cost centers; cost of service centers and production centers cost side of production. The structure includes nominal cost centers Centers administrative expenses (administrative and economic department of financial and economic department, legal department) centers and marketing expenses (Sales and Marketing department or advertising). Summarizing the results of the research study and practical experience of enterprises for the production of sugar by the author proposed a conceptual model of governance based on cost centers for these companies.

Keywords: administrativ account, objects of account, cost centers, centers of responsibility, production of sugar.

Стаття надійшла до редакції 04.03.2016 р.

Авторська довідка

	Українською мовою	Англійською мовою
ПІБ/ Last name, first name	Рибакова Леся Петрівна	Rybakova Lesia
Науковий ступінь/ Scientific degree	-	-
Вчене звання/ Scientific rank	-	-
Посада Position	Викладач	Lecturer
Установа Establishment	Ужгородський торговельно- економічний коледж Київського національного торговельно-економічного університету	Uzhgorod Trade and Economic College of Kyiv National Economy and Trade University