

УДК 657

Михальська О. Л.

*кандидат економічних наук, асистент кафедри обліку та аудиту
Київського національного університету імені Тараса Шевченка, Україна;
e-mail: olena.mykhalska@gmail.com; ORCID ID: 0000-0003-1921-6293*

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПРИ БЮДЖЕТУВАННІ НА ОЛІЙНО-ЖИРОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

Анотація. Проаналізовано управлінський облік центрів відповідальності, що утворюють специфічні об'єкти обліку витрат, а саме бюджетні центри відповідальності. Представлена система управлінського поопераційного обліку витрат відповідає вимогам бюджетування і стає необхідною умовою контролю за рівнем дотримання нормативів та забезпечує обґрунтоване формування виробничої собівартості продукції з технологічних переділів на олійно-жирових підприємствах. Інформаційним підґрунтям процесу складання бюджету є управлінський облік. Більше того, управлінський облік забезпечує потрібну інформацію для планування бюджету, контролю та аналізу виконання бюджету, а також є однією зі складових процесу бюджетування. Оцінка центрів відповідальності є корисною для розуміння циклів економічної діяльності, економічних процесів і структурних підрозділів у рамках створення бюджетів. Система управлінського обліку на основі операцій переважно відповідає вимогам бюджетування, що стає необхідною умовою контролю за стандартними умовами ведення обліку. Для одержання більш деталізованої інформації для аналізу і контролю пропонується організацію обліку витрат здійснювати за операціями-функціями технологічних процесів, що дає можливість аналітикам знаходити вузькі місця в технології через виявлення зайвих технологічних функцій і операцій та посилити контроль за дотриманням доведених бюджетів кожному «центру відповідальності». Облік центрів відповідальності має на меті оцінити управлінську діяльність окремого центру відповідальності, надати звіт про відповідальність та інформаційний звіт для оцінки вищого керівництва. Це метод управлінського обліку, який вимірює результати кожного центру відповідальності, що дозволяє кожному керівникові усвідомлювати відповідальність у своїй галузі, що стосується обліку витрат і бюджетування.

Ключові слова: управлінський облік, центри відповідальності, технологічні переділи, бюджетування, звіт центру відповідальності, гнучкі бюджети.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 2; бібл.: 14.

*Mykhalska O.**Ph. D. in Economics,**Assistant at the Department of Accounting and Auditing,**Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ukraine;**e-mail: olena.mykhalska@gmail.com; ORCID ID: 0000-0003-1921-6293*

CONCEPTUAL PRINCIPLES OF CONSTRUCTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF CENTERS OF RESPONSIBILITY IN BUDGETING AT OIL AND FAT ENTERPRISES OF UKRAINE

Abstract. The article analyzes the management accounting of responsibility centers that form specific objects of cost accounting, namely budget responsibility centers. The presented system of management post-operational cost accounting, meets the requirements of budgeting and becomes a necessary condition for monitoring the level of compliance with standards and provides a reasonable formation of production costs for technological redistribution at oil and fat enterprises. The information basis of the budgeting process is management accounting. Moreover, management accounting provides the necessary information for budget planning, control and analysis of budget execution, and is one of the components of the budgeting process. Assessment of responsibility centers is useful for understanding the cycles of economic activity, economic processes and structural units in the framework of budgeting. The operations-based management accounting

system mainly meets the requirements of budgeting, which becomes a necessary condition for control over the standard conditions of accounting. In order to obtain more detailed information for analysis and control, it is proposed to organize cost accounting by operations-functions of technological processes, which allows analysts to find bottlenecks in technology by identifying redundant technological functions and operations and strengthen control over compliance with proven budgets for each «responsibility center». Accounting for responsibility centers aims to evaluate the management activities of a particular responsibility center and to provide a responsibility report and an information report for the evaluation of senior management. It is a method of management accounting that measures the results of each responsibility center, which allows each manager to realize the responsibility in their field of cost accounting and budgeting.

Keywords: management accounting, responsibility centers, technological redistribution, budgeting, responsibility center report, flexible budgets.

JEL Classification M40

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 2; bibl.: 14.

Вступ. Сучасною тенденцією розвитку національних економік під впливом наслідків світової фінансово-економічної кризи є повернення підприємств до реального сектору економіки, що призводить до інтенсифікації розвитку світових товарних ринків. Для українських підприємств нагальним питанням є підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції на світових ринках на основі зниження витрат на її виробництво та врахування показників якості.

Однією з пріоритетних галузей для економіки України є олійно-жирова промисловість, продукція має високий попит на національному ринку. Разом з тим серйозною проблемою на олійно-жирових підприємствах є недосконалість системи обліку та аналізу центрів відповідальності. Висока матеріаломісткість продукції підприємств олійно-жирової промисловості спонукає приділяти увагу саме управлінському обліку центрів відповідальності, підґрунтям якого є бюджетування.

Управління рівнем витрат значною мірою залежить від інформаційного забезпечення цього процесу системою управлінського обліку на всіх технологічних переділах виготовлення олії, що зумовлює необхідність здійснення теоретичних та методичних розробок у цьому напрямі.

Аналіз дослідження і постановка завдання. Проблеми теорії і методології управлінського обліку центрів відповідальності висвітлюються у працях багатьох відомих фахівців. Дослідження фокусується головним чином на таких напрямках.

Автор Z. J. Lin із співавтором (2002) досліджували, що застосування управлінського обліку контролю витрат установлено в Nan Dan Steel and Steel Company в Китайській Народній Республіці, де спостерігалися різні методи управлінського обліку для системи контролю витрат, такі як: формування собівартості продукції, відповідальність бухгалтерських служб, гнучке бюджетування, мотивація працівників та оцінка результатів діяльності. Основним пунктом цього дослідження було зменшення виробничих витрат і підвищення рентабельності компаній та допомога бізнесу в досягненні поставлених цілей. Успішний експеримент показав, що система контролю центрів відповідальності є ефективним інструментом контролю витрат. Досвід продемонстрував, що управлінський облік може відіграти позитивну роль у поліпшенні бізнесу та прибутковості в Китаї та інших країнах, що розвиваються [1].

Також інші автори — Окоуе, Еквезіа та Ngozi (2009) показали, що взаємозв'язок між обліком центрів відповідальності та досягненнями цілей є зменшенням виробничих витрат на виробничих підприємствах. Автори засвідчують, що застосування обліку та аналізу центрів відповідальності допоможе бізнесу ефективно контролювати витрати, що призведе до збільшення прибутку і поліпшить роль менеджерів, які є керівниками центрів відповідальності [2].

Дослідники N. Flow і співавтори (2009) виявили, що ефективна реалізація стратегії центрів відповідальності може бути здійснена за рахунок застосування бюджетів із

належним контролем управління, що є необхідним як умов визначеності кількості понесених витрат, а також додали, що безперервне бюджетування змушує менеджерів відповідати за досягнення фінансових цілей організації за рахунок використання обмежених ресурсів [3].

Автор А. Т. Patel (2013) показав, що облік центрів відповідальності використовується як хороша система контролю витрат та інструмент оцінки ефективності у великих компаніях. Процес обліку центрів відповідальності складається з двох частин, включаючи формування собівартості продукції та складання бюджету. Розмір організації є основою здійснення обліку центрів відповідальності. Великі компанії отримують більшу вигоду від використання системи обліку відповідальності порівняно з малими компаніями, де кожен керівник підрозділу несе відповідальність за свій відділ [4].

У статті М. Allahverdi (2014) зазначено, що з розвитком бізнесу в усьому світі, де підприємства повинні застосовувати нові технології разом з різними стратегіями для досягнення поставлених цілей. Він описав, що сьогодишнє управління повинно змінити свою структуру за допомогою нової методології центрів відповідальності, де повноваження щодо ухвалення рішень делегуються від вищих адміністративних підрозділів до нижчих, що призводить до збільшення важливості обліку центрів відповідальності в діяльності підприємства [5].

Інші автори — Fakir A. A. і співавтори (2014) — вивчали практику та використання системи обліку центрів відповідальності в текстильних компаніях Бангладешу, акцентуючи увагу на загальному задоволенні системи обліку центрів відповідальності та значущості кожного елемента щодо розподілу відповідальності, встановлення показників ефективності, оцінки результатів діяльності та заохочення до підвищення оплати праці [6].

За даними R. H. Garrison і С. T. Horngren (2016) із співавторами, основна ідея управлінського обліку відповідальності полягає в тому, що керівник повинен нести відповідальність за ці статті, які менеджер може фактично контролювати значною мірою. Облік центрів відповідальності — це система, яка вимірює витрати, бюджети, дії та фактичний результат кожного центру відповідальності [7; 8].

Дослідник P. Owino і автори (2016) стверджували, що облік центрів відповідальності — це метод управлінського обліку, який стосується результатів витрат і доходів, а також використовується при вимірюванні результатів усіх центрів відповідальності, де діяльність менеджерів оцінюється на основі понесених витрат, які перебувають під їхнім контролем [9].

Для олійно-жирових підприємств України, які характеризуються складною попередільною технологією і високим рівнем вартості матеріальних ресурсів та стоять перед необхідністю впровадження бюджетування, і досі не сформовано єдиного підходу до трактування обліку центрів відповідальності. Низка науковців розкривають його економічну сутність лише в загальному плані, інші занадто широко, що призводить до неоднозначності та суперечливості трактування понять і створює проблемне поле у правовому регулюванні діяльності підприємств.

Методологія і методи дослідження. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові і спеціальні методи теоретичного та емпіричного пізнання економічних явищ і процесів в управлінському обліку центрів відповідальності. Для з'ясування економічної сутності центрів відповідальності олійно-жирових підприємств, удосконалення методики управлінського обліку витрат підрозділів використано методи пізнання та спостереження, термінологічного аналізу, індукції та дедукції, теоретичного узагальнення, системний підхід. Застосування методів аналізу і синтезу дозволило визначити місце витрат у системі бюджетування, їхній вплив на ефективність управління. Метод порівняння застосовано для оцінювання фактичного стану і визначення шляхів удосконалення управлінського обліку витрат в умовах бюджетування. Статистичні й економіко-математичні методи застосовані для оцінювання витрат на олійно-жирових підприємствах. При розробленні моделі облікового відображення витрат та удосконаленні методики аналізу їхньої поведінки застосовується також графічний метод.

Результати дослідження. Результати дослідження полягають в обґрунтуванні теоретичних положень і розробленні практичних рекомендацій з удосконалення організаційних засад обліку центрів відповідальності на олійно-жирових підприємствах за допомогою впровадження бюджетування, що сприяє підвищенню конкурентних позицій галузі.

Продукція олійно-жирових підприємств України нині займає вагоме місце у структурі валового внутрішнього продукту і валютних надходжень та характеризується високим рівнем матеріаломісткості (85—90 %) і складною технологією виготовлення за стадіями і переділами. Головною передумовою раціональної побудови обліку центрів відповідальності на кожному олійно-жировому підприємстві є обґрунтоване визначення об'єктів обліку витрат підрозділів. Від цього залежить ефективність організації обліку, аналізу та контролю витрат в умовах бюджетування, без впровадження якого неможливо ефективно управляти сучасним підприємством. Нині на багатьох підприємствах олійно-жирової промисловості України застосовується застаріла методика «котлового обліку» без виокремлення цехів-переділів — центрів відповідальності, що унеможливує впровадження бюджетування і не забезпечує потрібною інформацією управлінський персонал, де окремі менеджери безпосередньо несуть відповідальність за свої дії.

Характерними ознаками визначення об'єкта обліку центрів відповідальності на олійно-жирових підприємствах є: по-перше, характер попередільної технології, де кожний переділ є окремим цехом, що виробляє напівфабрикат і передає його на наступний переділ (цех); по-друге, до складу виробничих витрат кожного переділу (цеху) входять тільки прямі й прирівняні до них витрати, у тому числі й на малих та середніх підприємствах із безцеховою структурою управління, та загальновиробничі; по-третє, за доведення бюджетом лімітів витрат несе відповідальність менеджер відділу [10].

Виокремлення центрів відповідальності дозволяє суттєво підвищити інформативність управлінського обліку, аналізу і контролю, а також дає можливість детально оцінити та проконтролювати результати діяльності кожного центру відповідальності і визначати їхній внесок у досягнення загальної мети підприємства.

Ефективна система бюджетування на олійно-жирових підприємствах можлива лише на основі обліку витрат за центрами відповідальності, дає змогу зіставляти та оцінювати внесок різних виробничих підрозділів у зміну кінцевих фінансових результатів підприємства. Ефективність бюджетування значною мірою залежить від повноти облікової інформації про діяльність окремих цехів-переділів, у межах цехових бюджетів здійснюється аналіз і синтезування інформації про виробничі витрати в необхідному для керівництва розрізі з урахуванням техніко-організаційних, економічних особливостей окремого виробничого підрозділу підприємства (*табл. 1*).

Таблиця 1

Проблеми управлінського обліку центрів відповідальності виробничих підрозділів в умовах бюджетування олійно-жирових підприємств

Особливість галузі	Проблеми, що виникають в обліку та аналізі в умовах бюджетування
1. Первинною організаційною виробничою одиницею є цех як технологічний переділ	Облікове формування фактичного виконання бюджету витрат цехом
2. Бюджетування здійснюється за цехами-переділами	Необхідність розроблення методичних засад удосконалення організації і ведення управлінського обліку центрів відповідальності з урахуванням сезонного характеру роботи
3. Неритмічність роботи через сезонний характер виробництва і дефіцит сировини олійних культур	Необхідність визначення окремих баз розподілу витрат на утримання машин і обладнання та загальновиробничих витрат
4. Висока залежність від попиту ринку та якості заготовленої сировини	Необхідність використання методів аналізу як механізму прогнозування варіантів оптимізації управлінських рішень

Примітка. Авторська розробка.

Визначені вище особливості технологічного процесу виготовлення олії та врахування сезонного характеру виробництва дають можливість виявити проблемні питання з

організації і побудови управлінського обліку й аналізу витрат центрів відповідальності підрозділів та окреслити основні напрями їх удосконалення.

Бюджетування передбачає максимальну деталізацію витрат на поопераційному рівні в ході технологічного процесу, але для забезпечення контролю за виконанням бюджету витрат за центрами відповідальності потрібно і в олійно-жировій промисловості вести також їхній поопераційний облік. Для впровадження в практику олійно-жирових підприємств системи бюджетування потрібні обов'язкові передумови, без яких ця система не зможе працювати.

По-перше, підприємство повинно мати відповідну методичну базу розроблення, контролю та аналізу виконання зведеного бюджету, а спеціалісти управлінських служб повинні бути достатньо кваліфікованими для того, щоб уміти застосовувати цю методику на практиці. Методична база складання, контролю та аналізу виконання зведеного бюджету — це блок бюджетного процесу.

По-друге, для того, щоб розробляти бюджет виробничих підрозділів, контролювати та аналізувати його виконання, потрібний відповідний обсяг інформації про їхню діяльність, достатній для того, щоб уявити собі реальний рух товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів за господарськими операціями.

Таким чином, бюджет виробничого підрозділу являє собою поопераційну технологічну карту витрат, якої потрібно дотримуватись і, звичайно, контролювати. Тому на підприємстві повинна існувати система управлінського обліку, що реєструє факти господарської діяльності, які потрібні для забезпечення процесу складання, контролю й аналізу розробленого бюджету. Система управлінського обліку на підприємстві повинна бути основою облікового блоку бюджетного процесу.

Система управління бюджетуванням — це регламент взаємодії служб апарату управління і структурних підрозділів, обов'язки кожного підрозділу на кожній стадії бюджетного процесу, що регламентується у відповідних внутрішніх нормативних актах та інструкціях. Оскільки бюджетний процес є безперервним і повторним, тому у відповідні строки в апарат управління олійно-жирового підприємства зі структурних підрозділів має надходити облікова інформація, що потрібна для забезпечення контролю за здійсненням бюджетування.

Отже, контроль виконання бюджету здійснюється одночасно:

1) самими підрозділами, що відповідають за виконання бюджетного завдання. У такому разі контроль поточних показників потрібний для самостійного коригування оперативної діяльності підрозділу з метою найкращого виконання бюджету;

2) управлінськими службами олійно-жирового підприємства, які відповідальні за розроблення тих чи інших показників зведеного бюджету.

Управлінські служби, на основі аналізу поточної інформації, розробляють рекомендації менеджерів підприємства, що відповідає за бюджет, для централізованого коригування оперативної діяльності підрозділів з метою найкращого виконання бюджетного завдання.

Процес контролю та аналізу виконання бюджету передбачає реєстрацію та обробку великих масивів інформації, що важко зробити вручну. У бюджетному процесі рівень оперативності і якості обліково-аналітичної роботи значно підвищується, а кількість помилок скорочується при використанні програмно-технічних засобів [11]. Для реалізації встановленого бюджетного завдання окремим структурним підрозділам олійно-жирових підприємств потрібно встановити персональну відповідальність їхніх керівників за виконання тих або інших бюджетних показників.

Вищерозглянуті технологічні й організаційні засади обумовлюють бюджетування витрат на олійно-жировій підприємстві, їхній облік і контроль як послідовну структурно-логічну схему єдиного взаємозв'язаного процесу в такій послідовності: 1. Визначення мети бюджетування. 2. Передбачених можливих варіантів дій. 3. Установлення напрямів бюджетування. 4. Розроблення методики бюджетування. 5. Складання бюджетів. 6. Аналітичне виконання бюджетів. 7. Контроль виконання бюджетів. 8. Заходи виявлення

відхилень. 9. Розроблення нових прогнозів. 10. Порівняння прогнозів із перспективними планами розвитку. 11. Оцінка і перегляд планів та бюджетів [13].

Стимувальним фактором для впровадження бюджетування за центрами відповідальності підрозділів олійно-жирових підприємств є недосконалість методик побудови й організації управлінського обліку. Передумовою вдосконалення управлінського обліку є розроблення моделей формування витрат виробничих підрозділів за цехами-переділами виробництва як центрами відповідальності.

Запропонована організаційно-технологічна модель є основою побудови обліку виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах за допомогою їх локалізації за технологічними переділами — центрами відповідальності та забезпечує інформацією для контролю за ними в розрізі операцій та елементів з метою здійснення бюджетування. Найбільш ефективний результат використання управлінського обліку витрат у кожному цеху за центрами відповідальності досягається при синтезуванні поопераційного обліку із системою бюджетування, що дає можливість посилити контроль за плануванням, витрачанням і прогнозуванням використовуваних ресурсів.

Аналіз і оцінка методів обліку витрат показали, що вимогам технології виробництва і бюджетування за центрами відповідальності найбільше відповідає система «директ-кост» і стандарт «директ-кост», бо вони оперативні на основі обліку прямих витрат у зіставленні з їхніми нормативами забезпечують щоденне підбиття підсумків рівня витратності кожного центру [14]. Це пропонується здійснювати в розробленому «Звіті центру відповідальності про роботу зміни», побудованому з урахуванням вимог бюджетування (табл. 2).

Таблиця 2

Звіт «центру відповідальності» про роботу зміни

Розділ I. Використання сировини і допоміжних матеріалів виробництва

Показник	Одиниця виміру	Фактично	За нормою	Відхилення (перевитрати, економія)
1. Сільськогосподарська сировина				
1.1. Обсяг використаної сировини	ц	115	111	+4
1.2. Середня вартість одиниці	грн	6,00	6,00	0
1.3. Вартість всього	грн	69 000	66 600	+2 400
2. Основні та допоміжні матеріали				
2.1. Вартість основних і допоміжних матеріалів	Х	–	–	–
2.2. Вартість разом (п. 1.3 + п. 2.1)	Х	69 000	66 600	+2 460

Розділ II. Основна заробітна плата робітників з відрахуваннями на соціальні заходи

Форма оплати	Обсяг готової продукції, ц	Заробітна плата з відрахуваннями, грн			Відхилення від норм, грн
		за нормою		фактично	
		на одиницю продукції	на весь випуск		
Відрядна	22,5	12,45	2 801	3 178	+377
Погодинна	Х	Х	800	850	+50
Разом	22,5	Х	3 601	4 028	+427

Розділ III. Дотримання бюджетів прямих витрат

Стаття витрат	Витрати на весь випуск		
	за бюджетом	фактично	відхилення (+ або –)
Сільськогосподарська сировина, грн	66 600	69 000	+2 400
Допоміжні матеріали, грн	–	–	–
Основна заробітна плата з відрахуваннями, грн	3 601	4 028	+427
Разом, грн	70 201	73 028	+2 827
Вихід продукції, ц	21,2	22,5	+1,3
Собівартість одиниці за зміну, грн	331,14	324,57	–6,57

Начальник цеху _____ Технолог _____ Бухгалтер (економіст) _____

Примітка. Авторська розробка.

Запропонований «Звіт центру відповідальності про роботу зміни» слід заповнювати на підставі «Технологічного журналу з обліку виробництва», у якому технолог цеху відображає рух матеріальних ресурсів та оплату праці на підставі документів первинного обліку, що застосовуються на олійно-жирових підприємствах. Уже на другий день після закінчення зміни підсумкові дані за статтями прямих витрат дають інформацію не тільки про рівень дотримання бюджетних показників кожним «центром відповідальності», що дозволяє також формувати змінну технологічну цехову собівартість напівфабрикатів.

Дані кожного цехового «Звіту центру відповідальності про роботу зміни» надалі узагальнюються в накопичувальних відомостях для складання місячного виробничого звіту в цьому цеху як бюджетному центрі відповідальності витрат.

Гнучке бюджетування, нормативні витрати в перерахунку на фактичний обсяг є важливим інструментом для здійснення контролю та управління, оскільки воно дає змогу враховувати вплив фактору «обсяг випуску продукції», який може бути поза зоною відповідальності менеджера конкретного підрозділу і впливає на динаміку доходів і витрат, що відображаються у звіті про виконання бюджету.

На рівень фактичних витрат також може вплинути і непередбачуване невиконання деяких видів робіт, у яких зникла потреба. Тому потрібний гнучкий підхід до формування нормативного бюджету, який доводиться до відповідного цеху — центру відповідальності в розрізі окремих елементів.

Висновки. Результатом є вирішення наукового і практичного завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробленні практичних рекомендацій з удосконалення методики та організації управлінського обліку центрів відповідальності в умовах бюджетування. Бюджетування за центрами відповідальності, якими є окремі цехи-переділи олійно-жирового виробництва, являє собою дієвий засіб підвищення рівня ефективності процесу управління витратами. Попередільна технологія виробництва дає можливість формувати бюджети витрат кожного з переділів як об'єктів обліку, що дає змогу чітко визначити завдання, які стоять перед керівниками центрів відповідальності, та отримувати їм облікову інформацію про величину фактичних відхилень (позитивних, негативних) від доведених бюджетів та їх причини, а керівництву підприємства щоденно оперативно контролювати витрати, аналізувати ефективність діяльності структурних підрозділів; розробляти спільно з керівниками цих підрозділів тактику подальшого управління витратами на основі об'єктивної та обґрунтованої інформації. Наведені вище пропозиції дозволяють забезпечувати найбільш достовірне й оперативне облікове віднесення та розподіл прямих і непрямих витрат на бюджетні центри відповідальності, що підвищить рівень контролю та управління ними. Таким чином, складання бюджетів витрат, їхній облік, контроль та аналіз за центрами відповідальності — це система, що вимірює плани й дії в кожному центрі відповідальності. Механізм обліку за центрами відповідальності є невід'ємною та обов'язковою складовою бюджетування.

Література

1. Lin Z. J., Lin J. J. Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application. *Management Accounting Research*. 2002. № 13. P. 447—467.
2. Okoye E. R., Ekwezia N., Ngozi I. Improvement of managerial performance in Manufacturing Organization — An application of responsibility accounting. *Journal of the Management Sciences*. 2009. № 9 (1). P. 1—17.
3. Frow N., Marginson D., Ogden S. Continuous budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*. 2009. № 35 (4). P. 444—461.
4. Patel A. T. Responsibility Accounting: A study in theory and Practice. *Indian Journal of Applied Research*. 2013. № 3 (3). P. 1—2.
5. Allahverdi M. Centrifugal Administration And Responsibility Accounting Systems In Businesses. *The Clute Institute International Academic Conference*. 2014. Munich, Germany : Clute Institute, 2014. P. 374—381.
6. Fakir A. A., Islam M. Z., Miah M. S. The Use of Responsibility Accounting in Textile Industry in Bangladesh. *Journal of Business Studies*. 2014. № 35 (2). P. 261—273.
7. Garrison R. H., Noreen E. W., Brewer P. C. *Managerial Accounting*. 13th edition. New Delhi : Tata Mcgraw-Hill Edition, 2012—2016. P. 369—370.
8. Horngren C. T., Dater S. M., Rajan M. V. *Cost Accounting: A managerial Emphasis*. 14th edition. New Delhi : Pearson Edition, 2016. P. 220—222.

9. Owino P, Munene J. C., Ntayi J. M. Does responsibility accounting in public universities matter? *Cogent Business & Management*. 2016. № 3 (1).
10. Mykhalska O. L. Flexible budgets in the system of analysis of the production cost budgeting at oil and fat enterprises. *The International Scientific and Practical Congress of Economists and Lawyer «Everything in the name of science»*. Geneva (Switzerland); Minsk (Republic of Belarus); Odessa (Ukraine); Saint Petersburg (Russia Federation), 2015. P. 117—125.
11. Мороз Ю. Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства : монографія. Житомир : ПП «Рута», 2011. 352 с.
12. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія / за заг. ред. Мельник Т. Г. Київ : Кондор, 2017. 226 с.
13. Михальська О. Л., Швець В. Г. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат : монографія. Київ : Видавничий дім «Кондор», 2019. 224 с.
14. Щипанова О. В., Галенко А. В. Досвід упровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі. *Економічний простір*. 2011. № 48/2. С. 317—325.

Статтю рекомендовано до друку 08.01.2021

© Михальська О. Л.

References

1. Lin, Z. J., & Lin, J. J. (2002). Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application. *Management Accounting Research*, 13, 447—467.
2. Okoye, E. R., Ekwezia, N., & Ngozi, I. (2009). Improvement of managerial performance in Manufacturing Organization — An application of responsibility accounting. *Journal of the Management Sciences*, 9 (1), 1—17.
3. Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2009). Continuous budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (4), 444—461.
4. Patel, A. T. (2013). Responsibility Accounting: A study in theory and Practice. *Indian Journal of Applied Research*, 3 (3), 1—2.
5. Allahverdi, M. (2014). Centrifugal Administration And Responsibility Accounting Systems In Businesses. *The Clute Institute International Academic Conference*. Munich, Germany: Clute Institute.
6. Fakir, A. A., Islam, M. Z., & Miah, M. S. (2014). The Use of Responsibility Accounting in Textile Industry in Bangladesh. *Journal of Business Studies*, 35 (2), 261—273.
7. Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2012—2016). *Managerial Accounting*. 13th edition. New Delhi: Tata Mcgraw-Hill Edition.
8. Horngren, C. T., Dater, S. M., & Rajan, M. V. (2016). *Cost Accounting: A managerial Emphasis*. 14th edition. New Delhi: Pearson Edition.
9. Owino, P., Munene, J. C., & Ntayi, J. M. (2016). Does responsibility accounting in public universities matter? *Cogent Business & Management*, 3 (1). <http://dx.doi.org/10.1080/23311975.2016.1254838>.
10. Mykhalska, O. L. (2015). Flexible budgets in the system of analysis of the production cost budgeting at oil and fat enterprises *The International Scientific and Practical Congress of Economists and Lawyer «Everything in the name of science»* (pp. 117—125). Geneva (Switzerland); Minsk (Republic of Belarus); Odessa (Ukraine); Saint Petersburg (Russia Federation).
11. Moroz, Yu. Yu. (2011). *Oblikovo-informatsiina systema monitorynhu ekonomichnoho potentsialu pidpriemstva [Accounting and information system for monitoring the economic potential of the enterprise]*. Zhytomyr: PP «Ruta» [in Ukrainian].
12. Melnyk, T. H. (Ed.). (2017). *Rozvytok natsionalnoi systemy bukhhalterskoho obliku i kontroliu v Ukraini v umovakh yevrointehratsii [Development of the national system of accounting and control in Ukraine in terms of European integration]*. Kyiv: Kondor [in Ukrainian].
13. Mykhalska, O. L., & Shvets, V. H. (2019). *Upravlinskyi oblik ta analiz vyrobnychkykh vytrat [Management accounting and analysis of production costs]*. Kyiv: Vydavnychi dim «Kondor» [in Ukrainian].
14. Shchypanova, O. V., & Halenko, A. V. (2011). Dosvid uprovadzhennia systemy upravlinskoho obliku na ukraïnskykh pidpriemstvakh na suchasnomu etapi [Experience in implementing a management accounting system at Ukrainian enterprises at the present stage]. *Ekonomichnyi prostir — Economic Space*, 48/2, 317—325 [in Ukrainian].

The article is recommended for printing 08.01.2021

© Mykhalska O.