

Вплив параметрів діяльності сільськогосподарських підприємств на організацію управлінського обліку

Побудова управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах залежить від їх розмірів та цілей, які переслідує власник (менеджер) при налагодженні системи обліку. Стаття присвячена дослідженню впливу розмірів підприємств, обраної організаційно-правової форми їх функціонування на побудову управлінського обліку. Здійснено аналіз трьох основних методів управлінського обліку: облік повних витрат, облік неповних витрат та облік нормативних витрат. Виявлено, що нормативний метод доцільно застосовувати лише щодо статей матеріальних витрат і витрат на оплату праці у основних галузях. Метод обліку повних витрат означає, що до собівартості продукції включаються і прямі, і непрямі витрати. Метод обліку неповних витрат передбачає їх розподіл на постійні та змінні з подальшим обчисленням собівартості на основі змінних витрат та частково – на основі включення постійних витрат виробництва. Такий розподіл нівелює вплив коливань потужності підприємства на собівартість. Розкрито критерії розподілу підприємств на малі, середні та великі згідно Господарського кодексу України. Для цілей ранжування методів управлінського обліку в залежності від розміру сільськогосподарських товаровиробників запропоновано власні критерії поділу підприємств. Доведено, що для великих підприємств прийнятним є метод неповних витрат, який передбачає окремий облік постійних і змінних витрат, витрат виробництва і витрат періоду з відповідним розподілом на собівартість продукції лише витрат, пов'язаних із виробничими процесами. Для середніх сільськогосподарських підприємств більш простим та доцільним є розподілення на собівартість всіх витрат звітного періоду за відповідними базами, що забезпечує достовірну оцінку прибутковості кожного виду продукції та знижує трудомісткість процесу складання статистичних форм. Для малих підприємств прийнятним є метод обліку повних витрат, а в деяких випадках – і без урахування в ньому витрат на амортизаційні відрахування. Надано пропозиції щодо удосконалення застосування методів управлінського обліку сільськогосподарськими підприємствами.

Ключові слова: управлінський облік, види діяльності, розміри підприємств, великі підприємства, середні підприємства, малі підприємства, сільськогосподарські підприємства.

О.П. PANADIJ

('Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine)

Influence of Parameters of Agricultural Enterprises Activity on the Organization of the Managerial Accounting

The organization of managerial accounting in agricultural enterprises depends on their size and objectives, which is pursued by the owner (manager) when debugging the accounting system. The article is devoted to the study of the influence of the size of enterprises, the chosen organizational and legal form of their functioning on the organization of managerial accounting. The analysis of three main methods of management accounting was carried out: accounting of full costs, accounting of incomplete costs and accounting of normative costs. It was revealed that it is expedient to apply the normative method only to the items of material costs and labor costs in the main branches. The method of accounting for full costs means that the cost of production includes both direct and indirect costs. The method of accounting for incomplete costs assumes their division into constants and variables with subsequent calculation of the cost price on the basis of variable costs and partly – based on the inclusion of constant production costs. Such division level out the effect of fluctuations in the production capacity of the enterprise on cost. The criteria for the distribution of enterprises into small, medium and large were disclosed in accordance with the Economic Code of Ukraine. For the purposes of ranking methods of management accounting, depending on the size of agricultural enterprises, the own criteria for the separation of enterprises were proposed. It was proved that for large enterprises an incomplete cost

* Панадій Олександр Петрович, науковий співробітник відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ), кандидат економічних наук.

method is acceptable, which provides a separate accounting of constant and variable costs, production costs and period costs, with an appropriate distribution of production costs only to the cost of production. For medium-sized agricultural enterprises, it is simpler and more expedient to divide the all expenses of the reporting period into appropriate bases, providing a reliable estimate of the profitability of each type of product and reducing the laboriousness of the process of compiling statistical forms. For small enterprises, the method of accounting of full costs is acceptable, and in some cases, without accounting of depreciation charges. Proposals were made to improve the application of managerial accounting methods by agricultural enterprises.

Keywords: managerial accounting, types of activity, size of enterprises, large enterprises, medium-sized enterprises, small enterprises, agricultural enterprises.

Постановка проблеми. Розвиток підходів до вивчення соціально-економічних явищ, процесів та інших параметрів суспільної реальності зумовив появу позитивної тенденції досліджень впливу особливостей функціонування суб'єктів господарювання та взаємозв'язків усередині них на їхню діяльність із позицій інституціональної теорії. Конкретно мова йде про дослідження впливу розмірів підприємств, обраної організаційно-правової форми їх функціонування тощо на особливості їхньої діяльності. Такі дослідження в рівній мірі стосуються і параметрів налагодження та функціонування облікових систем. В якості прикладів аналізу впливу організаційно-правових факторів на побудову облікової політики підприємств приведемо результати досліджень наступних науковців:

– Н.І. Коваль, яка у своїй праці «Методичні аспекти облікової політики для різних типів сільськогосподарських підприємств» визначила напрямки формування елементів облікової політики для фермерських господарств, агрохолдингів та інших сільськогосподарських підприємств [7];

– Л.С. Гангал, яка у праці «Організація та методика обліку у забезпеченні конкурентоспроможності сільськогосподарських формувань» [1] навела власне бачення елементів облікової політики загалом щодо фермерських господарств, приватних, колективних, дочірніх підприємств, комунальних державних підприємств, товариств із додатковою відповідальністю, товариств із обмеженою відповідальністю, кооперативів та акціонерних товариств.

Наведені приклади стимулюють розвиток досліджень подібного характеру і у сфері управлінського обліку, причому з урахуванням галузевих факторів. Адже побудова управлінського обліку в конкретних сільськогосподарських підприємствах залежить і від їх розмірів, і від цілей, які переслідує власник (менеджер) при налагодженні системи обліку. Так, в малих сільськогосподарських підприємствах, засоби яких здебільшого належать одному власнику, завдання управлінського обліку на початковому етапі діяльності зводиться до визначення строків окупності вкладень, а після їх досягнення – у визначенні прибутку порівняно з повними витратами, що корелює з цілями визначення прибутковості кожного виду продукції для формування оптимальних виробничих програм. У сільськогосподарських підприємствах дещо більшого розміру, у яких частка невиробничих витрат незначна, а інших джерел надходжень, окрім доходів

від реалізації продукції, практично немає, існує потреба у розподілі всіх без виключення витрат на собівартість реалізованої продукції. Великі сільськогосподарські підприємства потребують окремого контролю невиробничих витрат, оскільки їх величина для таких суб'єктів є набагато суттєвішою, ніж у малих та середніх.

Такі різноманітні потреби сільськогосподарських товаровиробників проважують розгляд двох питань:

1. Які методи управлінського обліку мають бути покладені в основу облікової діяльності різних за розмірами сільськогосподарських підприємств?;

2. Якими є приблизні критерії для градації сільськогосподарських підприємств на великі, середні та малі з ціллю визначення оптимальних методів управлінського обліку для них?

Пошук відповідей на сформульовані вище запитання і є метою статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багатьма науковцями (такими, як Є.А. Денисова [3], О.О. Довжик [4; 5], Ю.П. Зима [6], М.З. Матвійчук [9], В.А. Москаленко [10] та ін.) виділяються різноманітні методичні підходи у сфері управлінського обліку, проте частина з них не набула популярності в Україні через відсутність логіко-теоретичної основи та практичної підтримки з боку професійних бухгалтерів, а частина стосується лише деяких аспектів управління (наприклад, система АВС являє собою радше політику управління запасами, яка заснована на прийомах логістики, а не повноцінний метод управлінського обліку). Водночас результати дослідження фактичного стану застосування методів управлінського обліку, яке проводилося нами у 2016 році і результати якого представлені у статті «Стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі товаровиробників Київщини)» [11], переконливо свідчать про те, що у повсякденній діяльності сільськогосподарських підприємств бухгалтери практично не користуються модерними зарубіжними напрацюваннями, постає питання про те, які ж методи мають реальне застосування у практиці їх господарювання.

Виклад основного матеріалу. За останні 50 років науковці Заходу розробили широке коло методів обліку для цілей управління. Однак набір стрижневих і достатніх для організації управлінського обліку підходів насправді набагато вужчий. Наприклад, американський дослідник управлінського обліку Колін Друрі виділяє три основні його методи: облік повних витрат, облік неповних витрат та облік нормативних витрат [14, с. 183-191]. І його висновки

мають майже абсолютну кореляцію із системами управлінського обліку, що виділяються вітчизняними ученими, які сповідують підхід до того, що управлінський облік у першу і основну чергу спрямований на управління витратами.

Положення методів повних, неповних і нормативних витрат знайшли своє часткове відображення і у формальних інститутах бухгалтерського обліку. Так, розробники МСБО 2 «Запаси» [15] використали при побудові його структури поєднання методів обліку змінних та повних витрат, в залежності від можливості віднесення на собівартість продукції окремих витратних компонентів. Цей же підхід витримано у П(С)БО 16 «Витрати» [12], лише з тією різницею, що у останньому документі не передбачено можливості врахування у собівартості продукції витрат періоду, які можна віднести на неї логічно обґрунтованим способом разом із витратами на виробництво. Таким чином, якщо у системах бухгалтерського обліку західних країн за умови доведення зв'язку між частиною адміністративних витрат і прямими витратами на збут та продукцією ці витрати включаються в її собівартість (що відповідає методу повних витрат), то в Україні використовується спрощений метод «повних виробничих витрат», який більше тяжіє до методу змінних витрат.

Для вітчизняних сільськогосподарських підприємств сучасним методичним забезпеченням бухгалтерського обліку витрат у галузі передбачено використання підходу, відповідного логіці положень П(С)БО 16. У той же час при формуванні статистичної звітності підприємства застосовують метод повних витрат, який полягає у розподілі всіх без виключення операційних витрат періоду на собівартість.

При цьому одне з найбільш вичерпних компактних узагальнень традиційних для України підходів до побудови та ведення управлінського обліку подано В.С. Ленем [8, с. 202-206].

Так, науковець зазначає, що за нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції його основою є превентивне формування статей витрат за відповідними нормативами як у натуральному, так і у вартісному виразі. Нормативний метод головною своєю ціллю ставить навіть не стільки відслідковування динаміки фактичних витрат, скільки встановлення фактів перевитрат чи економії порівняно зі встановленими нормативними показниками. Прерогатива нормативного методу – оперативний облік і контроль [8, с. 202-204]. Проте, описуючи цей метод, вчений говорить про його універсальність у всіх галузях. На наше переконання, нормативний метод доцільний лише щодо статей витрат, які нормуються, виходячи з виробничої природи їх формування, тобто щодо статей матеріальних витрат і витрат на оплату праці у основних галузях. При цьому надмірне звернення уваги на нормування інших витрат при виробництві продукції (адже такі витрати зазвичай мало залежать від ефективності управління ресурсами) та на

нормування невиробничих витрат (таких, як адміністративні, інші витрати операційної діяльності, інші витрати звичайної діяльності тощо) завдає іміджу цього методу більше шкоди, ніж користі, адже зумовлює і постійні непотрібні додаткові коригування у зв'язку зі слабкою нормованістю цих статей, і значне зростання трудомісткості облікових процедур, що шкодить принципу паритетності ефекту від виконання облікових процедур та затрат на таке виконання. Адже ненормованість непрямих витрат зазвичай не має суттєвого впливу на економію виробничих і фінансових ресурсів.

Метод обліку повних витрат означає, що до собівартості продукції включаються і прямі, і непрямі витрати, причому непрямі витрати включаються у собівартість у максимальних обсягах з обранням універсального критерію розподілу. Тобто непрямі виробничі витрати розподіляються за різними базами залежно від їх виду, а непрямі невиробничі витрати, які не мають вираженого зв'язку із виробничим процесом, розподіляються за однією базою (наприклад, за вартістю продукції у напрямках діяльності, між якими здійснюється розподіл). Єдиним виключенням із розподілу витрат періоду на собівартість є витрати майбутніх періодів, які не включаються у загальну суму поточних витрат при закритті рахунків. Особливість цього методу обліку витрат полягає у тому, що при його застосуванні немає потреби розподіляти витрати на постійні та змінні [8, с. 204-205].

Метод обліку неповних витрат передбачає їх розподіл на постійні та змінні з подальшим обчисленням собівартості на основі змінних витрат та частково – на основі включення постійних витрат виробництва. Такий розподіл нівелює вплив коливань потужності підприємства на собівартість [8, с. 206]. Однак цей розподіл завжди має великі умовності та є глибоко індивідуальним для кожного товаровиробника, а також він є доволі трудомістким.

Попри існування різних методів управлінського обліку та відображення деяких із їхнього переліку у нормативно-правовому та методичному забезпеченні фінансової бухгалтерії, питання про можливість застосування кожного з них різними за розмірами сільськогосподарськими підприємствами, як зазначалося вище, залишається нерозкритим. В цьому ключі слід відзначити, що підприємства в аграрному секторі можна за класичним означенням умовно поділити на великі, середні та малі, і окремо від них слід виділяти індивідуальних виробників. Закріплені у нормативно-правовому забезпеченні з бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості та представлені у наукових дослідженнях підходи до ведення управлінського обліку, описані вище, претендують на універсальність, однак усе ж врахування особливостей діяльності кожного господарюючого суб'єкта в сільському господарстві при їх використанні має мати місце.

Господарський кодекс України визначає наступні критерії розподілу підприємств на малі, середні та великі (стаття 63 Кодексу):

– малими є підприємства, у яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний рік не перевищує 50 людей, а валовий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) не перевищує еквіваленту 500000 євро за середньорічним курсом Національного банку України;

– середніми є підприємства з середньообліковою чисельністю працюючих від 50 до 1000 осіб, а обсяг валової продукції (робіт, послуг) складає еквівалент від 500000 євро до 5000000 євро;

– великими є підприємства із середньообліковою чисельністю працюючих понад 1000 осіб, а дохід перевищує 5000000 євро [2].

Чи є адекватними ці підходи щодо розподілу для сільськогосподарських підприємств? Спочатку розглянемо суто фінансовий критерій. При середньорічному курсі на євро за даними НБУ на рівні 28,5 грн. за 1 євро у національній валюті поріг переходу між малими і середніми підприємствами складатиме 14250000 грн., між середніми і великими – 142500000 грн. При середній урожайності, наприклад, озимої пшениці на рівні 4,5 т/га і ціні у 5000 грн./т з одного гектара сільськогосподарських угідь аграрний товаровиробник отримає 22500 грн. виручки. Отже, за критеріями Господарського кодексу України в частині фінансової складової для того, щоби бути визнаним середнім, сільськогосподарське підприємство має мати у користуванні приблизно $14250000/22500 = 633$ га сільськогосподарських угідь. Для того, щоби мати визнання в якості великого, у користуванні сільськогосподарського підприємства має перебувати $142500000/22500=6333$ га сільськогосподарських угідь. При цьому для потреб статистики держава, проводячи градацію сільськогосподарських підприємств, максимальним детермінованим критерієм визначає наявність у користуванні 3000 га і більше, виділяючи при цьому групи підприємств із площами до 100 га, до 3000 га та з площами більше 3000 га. Ця градація корелює з емпіричними уявленнями жителів сільської місцевості про розміри сільськогосподарських товаровиробників, які вважають сільськогосподарських товаровиробників невеликими, якщо вони обробляють площі в межах 100 га, а великими – якщо їхня діяльність охоплює площі або повністю в адміністративних межах однієї сільської ради (що є доволі рідкісним випадком), або частково охоплює площі в адміністративних межах двох-трьох сільських рад та перевищує зазначений еквівалент у 3000 га.

Щодо критеріїв кількості працівників, то щодо сільськогосподарських підприємств градація між середніми, малими і великими, передбачена Цивільним кодексом, також є не зовсім прийнятною, адже середньостатистичні аграрні товаровиробники неінтегрованого типу не мають у своєму штаті навіть 300 осіб, не говорячи вже про поріг у 1000 осіб, встановлений Кодексом. В середньому в сільськогосподарських підприємствах, які не входять до структур холдингового типу, працюють в межах 100 осіб. При цьому у фермерських господарствах та

інших невеликих підприємствах зазвичай цей показник не перевищує 20 осіб.

Отже, в межах цього дослідження для цілей ранжування методів управлінського обліку в залежності від розміру сільськогосподарських товаровиробників ми вважаємо доцільним встановлення таких критеріїв:

- для малих сільськогосподарських підприємств – розмір площ сільськогосподарських угідь до 100 га, чисельність працівників – до 20 осіб;

- для середніх сільськогосподарських підприємств – розмір площ сільськогосподарських угідь від 100 до 3000 га, чисельність працівників – до 100 осіб;

- для великих сільськогосподарських підприємств – розмір площ сільськогосподарських угідь понад 3000 га, чисельність працівників – більше 100 осіб.

Втім, наведені критерії є лише орієнтовними і можуть варіюватися в залежності від конкретних умов господарювання на підприємстві. Ціллю приведеної градації не було встановлення жорстких рамок, при переході яких зміна методів управлінського обліку суттєво впливатиме на управління сільськогосподарською фірмою. Метою цього розподілу було саме встановлення принципу кореляції між методами управлінського обліку та розмірами сільськогосподарських підприємств для цілей стимулювання бухгалтерів до оцінки та вибору підходів, оптимальних саме для їхніх реалій господарювання, а не пасивного копіювання облікових правил і систем у інших суб'єктів або у держави.

Якими ж є особливості застосування методів управлінського обліку в різних за розмірами сільськогосподарських підприємствах?

Великі сільськогосподарські підприємства мають потребу в розділенні та окремій ідентифікації витрат виробництва та витрат періоду, оскільки чим більші їх розміри – тим вищими є їх трансакційні витрати, які вимагають окремого обліку та контролю. Таким чином, для цих підприємств прийнятним є метод неповних витрат, який передбачає окремий облік постійних і змінних витрат, витрат виробництва і витрат періоду з відповідним розподілом на собівартість продукції лише витрат, пов'язаних із виробничими процесами.

Для середніх сільськогосподарських підприємств, у яких адміністративні витрати, інші операційні витрати, фінансові витрати та інші витрати звичайної діяльності є не настільки суттєвими, як у великих підприємствах, більш простим та доцільним є розподілення на собівартість всіх витрат звітного періоду за відповідними базами, що забезпечує достовірну оцінку прибутковості кожного виду продукції та знижує трудомісткість процесу складання статистичних форм (через застосування методу повних витрат).

Для малих підприємств прийнятним є метод обліку повних витрат, а в деяких випадках – і без урахування в ньому витрат на амортизаційні відрахування.

Бухгалтерський облік

При цьому для цілей застосування сільськогосподарськими підприємствами до кожного з методів управлінського обліку ми пропонуємо певні удосконалення, які полягають у наступному:

Ї В частині застосування методу обліку повних витрат у середніх сільськогосподарських підприємствах пропонуємо включення не виробничих витрат до собівартості продукції сільськогосподарських підприємств в ракурсі: 1) прямого віднесення на собівартість прямих збутових витрат та частини витрат на управління, які можна пов'язати з виробництвом конкретних видів сільськогосподарської продукції; 2) віднесення всіх інших витрат на собівартість виключно у розмірах, які перевищують величину інших доходів (тобто нетто-витрат інших видів діяльності);

Ї В частині застосування методу обліку неповних витрат пропонуємо здійснювати розподіл виробничих накладних витрат за показниками нормальної потужності обладнання по обробці сільськогосподарських угідь та по утриманню поголів'я сільськогосподарських тварин, але лише у ті періоди, коли відбуваються сильні коливання фактичної потужності діяльності. Окрім того, пропонуємо зводити ці витрати, незалежно від прямої їх віднесення на агреговані об'єкти обліку, на одному рахунку бухгалтерського обліку з використанням субрахунків, що визначаються характером витрат та однорідністю баз їх розподілу;

Ї В частині обліку витрат і калькулювання собівартості у індивідуальних сільськогосподарських товаровиробників, які не ведуть облік із застосуванням подвійного запису, пропонуємо застосовувати інвестиційний підхід, який корелює з нормами П(С)БО 25 «Звіт суб'єкта малого підприємництва» [13] і не передбачає ведення обліку амортизації необоротних активів, але забезпечує облік інвестицій як заборгованості підприємства перед власником до моменту досягнення їх повної окупності з наступним обліком результатів діяльності як різниці між доходами підприємства та витратами на оплату праці, матеріальними витратами і витратами на оплату платежів за послуги.

При цьому для підприємств усіх розмірів (за виключенням індивідуальних сільськогосподарських товаровиробників, у яких облік слід вести за фактичними показниками прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці) рекомендується використання нормативного методу обліку витрат за основними статтями прямих матеріальних витрат та прямих витрат на оплату праці у галузях виробництва, що забезпечить можливість планування цих витрат та контролю за діяльністю виконавців сільськогосподарських та інших робіт на підприємстві. Для цілей технічного забезпечення функціонування цього методу, паралельно із системами GPS-контролю, на ділянках, де навіть при застосуванні цих систем можливі маніпуляції та махінації, слід впроваджувати систему фото- і відеозвіттування працівників про хід виконання робочих завдань. Наприклад, при внесенні

мінеральних добрив слід забезпечити подвійну фіксацію видачі та використання цих засобів – на складі (з фото- або відеофіксацією видачі працівнику відповідним чином помаркованої та запечатаної тари) та на місці їх використання (з відеофіксацією процесу розпечатування помаркованої тари та перенесення її вмісту у робочі агрегати).

Щодо встановлення власне нормативів, то за кожною статтею матеріальних витрат та витрат на оплату праці, щодо яких на підприємстві буде прийнято рішення про нормування, слід здійснювати контрольні проби і заміри у присутності відповідної комісії (у складі представників апарату управління підприємством, бухгалтерії та спеціалістів, що спеціалізуються на конкретних роботах або матеріалах) з відповідною фото- та відеофіксацією результатів цих досліджень. Тобто для уникнення взаємних претензій між виконавцями робіт та нормувальниками за основу нормування повинні бути взяті не універсальні чи типові норми, а мають бути розроблені власні норми, виходячи з фактичних витрат праці і матеріальних цінностей за оптимального порядку функціонування агрегатів та працівників.

Висновки. Сільськогосподарський бізнес для забезпечення впорядкованості власної діяльності, підвищення впевненості власників та інших зацікавлених осіб у надійності функціонуючих суб'єктів господарювання має турбуватися про те, щоби представляти цим особам максимально наближену до реальності картину того, що собою уявляє підприємство та у якому напрямку воно рухається. Ключовим інструментом, за допомогою якого вимальовується ця картина, є система бухгалтерського обліку. А найбільш точні та реальні відомості про стан справ на фірмі формуються у системі управлінського обліку. Для забезпечення цієї точності кожне сільськогосподарське підприємство має використовувати відповідний набір методів та інструментів управлінського обліку, який формує релевантні дані про діяльність суб'єкта з урахуванням параметрів його діяльності – масштабів господарювання в інтенсивному та екстенсивному вимірах. На основі врахування цих параметрів нами розроблено варіанти застосування методів управлінського обліку сільськогосподарськими товаровиробниками залежно від їх розмірів. Використання цих варіантів (з відповідними інтерпретаціями градації розмірів підприємств) сприятиме ефективній організації управлінського обліку та оптимізації використання робочого часу бухгалтерів у результаті зближення облікових процедур та потреб менеджменту суб'єктів господарювання аграрної галузі.

4 Список використаних джерел

1. Гангал Л. С. Організація та методика обліку у забезпеченні конкурентоспроможності сільськогосподарських формувань [Електронний ресурс]. *Ефективна економіка*. 2015. № 10. URL: www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4467 (дата звернення: 01.06.2018).

2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 01.06.2018).

3. Денисова Е. А. Основные направления управленческого анализа. *Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития*. 2012. № 1-2. С. 43-47.

4. Довжик О. О. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Сер.: Економічні науки*. 2014. № 4. С. 124-135.

5. Довжик О. О. Порівняння методів калькулювання та обліку витрат в сільськогосподарському виробництві. *Технологический аудит и резервы производства*. 2012. № 2(4). С. 26-31.

6. Зима Ю. П. Розробка моделі управлінського обліку з використанням інформаційних технологій. *Економічний аналіз*. 2014. Том 15. № 2. С. 148-153.

7. Коваль Н. І. Методичні аспекти облікової політики для різних типів сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]. *Ефективна економіка*. 2013. № 12. URL: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2555 (дата звернення: 02.06.2018 р.).

8. Лен В. С. Управлінський облік: навчальний посібник. К.: Знання-Прес, 2003. 287 с.

9. Матвійчук М. З. Формування системи управлінського обліку на підприємстві. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 5. С. 235-241.

10. Москаленко В. А. Практика застосування системи обліку «стандарт-кост» в різних сферах народного господарства. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2013. № 4(70). С. 115-119.

11. Панадій О. П. Стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі товаровиробників Київщини). *Облік і фінанси*. 2016. № 1(71). С. 45-55.

12. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 01.06.2018 р.).

13. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення: 01.06.2018 р.).

14. Drury, Colin. *Management and Cost Accounting*. Cengage Learning EMEA, 2008. 775 p.

15. International accounting standard 2 «Inventories» [Electronic source]. URL: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf (дата звернення: 02.06.2018).

4 References

1. Hanhal, L. S. (2015). Orhanizatsiia ta metodyka obliku u zabezpechenni konkurentospromozhnosti silskohospodarskykh formuvan [Organization and methods of accounting in ensuring the competitiveness of agricultural units]. *Efektivna ekonomika*, (10). Retrieved from www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4467

2. Verhovna Rada Ukrainy. (2003). *Hospodarskyi kodeks Ukrainy* [The Economic Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

3. Denysova, E. A. (2012). *Osnovnye napravleniya upravlencheskogo analiza* [The main directions of management analysis]. *Ekonomika i upravlenie: analiz tendentsii i perspektiv razvitiya*, (1-2), 43-47.

4. Dovzhyk, O. O. (2014). *Upravlinskyi oblik na silskohospodarskykh pidpriemstvakh: osoblyvosti pobudovy* [Management accounting in agricultural enterprises: features of construction]. *Visnyk Kharkivskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu im. V. V. Dokuchaieva. Ser.: Ekonomichni nauky*, (4), 124-135.

5. Dovzhyk, O. O. (2012). *Porivniannia metodiv kalkuliuvannia ta obliku vytrat v silskohospodarskomu vyrobnytstvi* [Comparison of calculation methods and cost accounting in agricultural production]. *Tekhnolohicheskii audit i rezervy proizvodstva*, (2(4)), 26-31.

6. Zyma, Yu. P. (2014). *Rozrobka modeli upravlinskoho obliku z vykorystanniam informatsiinykh tekhnolohii* [Development of a model of management accounting using information technology]. *Ekonomichnyi analiz*, Vol. 15, (2), 148-153.

7. Koval, N. I. (2013). *Metodychni aspekty oblikovoï polityky dlia riznykh typiv silskohospodarskykh pidpriemstv* [Methodical aspects of accounting policy for different types of agricultural enterprises]. *Efektivna ekonomika*, (12). Retrieved from www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2555

8. Len, V. S. (2003). *Upravlinskyi oblik* [Management Accounting]. Kyiv: Znannia-Pris.

9. Matviichuk, M. Z. (2013). *Formuvannia systemy upravlinskoho obliku na pidpriemstvi* [Formation of the management accounting system in the enterprise]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, (5), 235-241.

10. Moskalenko, V. A. (2013). *Praktyka zastosuvannia systemy obliku «standart-kost» v riznykh sferakh narodnoho hospodarstva* [The practice of applying the «standard-bone» accounting system in various spheres of the national economy]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, (4(70)), 115-119.

11. Panadii, O. P. (2016). *Stan upravlinskoho obliku v silskohospodarskykh pidpriemstvakh (na prykladi tovarovyrobnykiv Kyivshchyny)* [State of management accounting in agricultural enterprises (Case study: Kyiv region manufacturers)]. *Oblik i finansy*, (1(71)), 45-55.

12. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Pro zatverdzhennia polozhennia (standartu) bukhgalterskoho obliku 16 «Vytraty»* [National Accounting Standard «Expenses»]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

13. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhgalterskoho obliku 25 «Finansovyï zvit subiekta maloho pidpriemnytstva»* [National Accounting Standard «Financial Report of a Small Business Entity»]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

14. Drury, Colin. (2008). *Management and Cost Accounting*. Cengage Learning EMEA.

15. International Accounting Standards Board. (2005). *International Accounting Standard 2 «Inventories»*. Retrieved from http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf