

**О.О. Довжик, С.А. Гаркуша, кандидати екон. наук, доценти
Сумський національний аграрний університет**

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин в Україні зумовлює зростання потреби в інформації, яка потрібна для планування, контролю і прийняття управлінських рішень. Формування та надання такої інформації є головним завданням управлінського обліку. Управлінський облік вже давно перестав бути чимось новим як для науковців, так і для практиків. Основні його інструменти щоденно використовують у своїй діяльності керівники підприємств та керівники окремих структурних підрозділів.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженням теоретичних аспектів управлінського обліку займалися вітчизняні і зарубіжні науковці. Серед них варто виділити праці П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутинця, П.М. Гарасима, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, К. Друри, Р. Ентоні, Г.П. Журавля, О.В. Карпенка та ін. Проте ця проблема потребує подальшого висвітлення.

Формулювання цілей статті. Визначити особливості управлінського обліку в сільськогосподарському виробництві, які спричинені технологією вирощування біологічних активів та виробництва продукції і впливають на його організацію та методику.

Виклад основного матеріалу дослідження. Історично управлінський облік виник не як джерело загальної інформації про діяльність підприємства для забезпечення управління, а шляхом перетворення обліку виробничих витрат і собівартості продукції, який називався виробничим обліком, в управлінський, що забезпечує управління інформацією для прийняття рішень, пов'язаних із виробничими витратами. Кінцевою його метою є допомога керівництву у досягненні стратегічної мети підприємства, і тому він є необхідним для функціонування управлінського контролю.

Важливою відмінністю управлінського обліку від бухгалтерського є відсутність одного єдиного стандарту: управлінський облік індивідуальний на кожному підприємстві, особливо аграрному. Кожне підприємство має свої цілі, пріоритети, інтереси, стратегії, цінності, традиції, культуру, які відрізняються від того ж набору атрибутів в інших підприємствах. У кожного аграрного підприємства свої особливості в управлінні бізнесом,

організаційна структура, фінансова стратегія, політика ціноутворення, система розподілу і передачі відповідальності, партнери, проблеми, ринки збуту продукції. Тому немає такої сили, яка змогла б змусити більшість підприємств підкоритися якомусь одному стандарту в управлінні бізнесом.

Розглядаючи роль управлінського обліку, потрібно відмітити, що історично він часто мав другорядне значення після фінансового обліку. Однак розширення підприємств, зміни в технологіях, державне регулювання, а також підвищення освітнього рівня менеджерів за останні десятиріччя прискорили розвиток управлінського обліку і призвели до широкого визнання його як спеціальної області дослідження [1].

Саме тому впровадження управлінського обліку на підприємствах є необхідною передумовою їх успішної роботи, створення оптимальної ринкової інфраструктури, виживання підприємств в умовах вільної конкуренції та зростання їх економічного потенціалу.

В економічній науці відсутня єдина концепція управлінського обліку, оскільки його організація на кожному підприємстві унікальна і багато в чому визначається особливостями виробництва та управління.

На сьогоднішній день бухгалтери необізнані в цих питаннях, і це, в першу чергу, пов'язано з відсутністю чітких методичних рекомендацій щодо організації управлінського обліку на підприємствах окремих галузей. З метою раціональної організації управлінського обліку на практиці вітчизняних підприємств необхідно на макрорівні визначити основні моменти щодо його функціонування. При цьому він може бути належним чином організований тільки з урахуванням галузевих та індивідуальних особливостей конкретного підприємства.

Вивчення публікацій, присвячених управлінському обліку з моменту його законодавчого закріплення, дозволило виявити, що методика ведення управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах недостатньо розроблена, відсутня нормативно-правова база з ведення управлінського обліку. В Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" наводиться лише визначення управлінського обліку. В Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств не наводяться рекомендації з ведення внутрішньогосподарського обліку на підприємстві.

Суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення переліку складових цього обліку. Завдяки управлінському обліку бухгалтер за потребою, крім власне обліку та калькулювання собівартості продукції, займається нормативним плануванням, економічним аналізом та підготовкою

управлінських рішень. Система управлінського обліку не будується для однієї цілі. В більшості випадків це комплекс (набір) цілей, результатом досягнення яких є ефективне управлінське рішення. В фаховій літературі діапазон поглядів науковців на склад об'єктів управлінського обліку достатньо широкий: від надто вузького – доходи і витрати від реалізації продукції (надання послуг, виконання робіт) до занадто широкого – собівартість, виробничі ресурси, внутрішнє ціноутворення (трансфертні ціни), незавершене виробництво, планування, внутрішня звітність та ін. [2].

Проблемами на шляху формування та забезпечення ефективного функціонування управлінського обліку для вітчизняних підприємств є такі:

- більше половини оперативної інформації, що використовується менеджерами для контролю та оцінювання господарської діяльності, формується поза офіційною системою бухгалтерського обліку в цілому, і тому ведення управлінського обліку не зможе поліпшити ситуацію;
- набуває особливого змісту проблема, що дані управлінського обліку будуть використовуватись не стільки для управління, скільки для погодження з даними фінансового (бухгалтерського) обліку та подальшого їх уточнення та виправлення;
- на сьогодні в більшості підприємств бухгалтерський облік не є основним джерелом інформації для задоволення потреб системи управління. Бухгалтери вітчизняних підприємств завантажені роботою з реєстрації поточних фактів господарської діяльності, тому позбавлені можливості надавати будь-яку практичну допомогу адміністрації підприємства. Працівники бухгалтерії тепер основну увагу зосереджують на вирішенні питань обліку з метою оподаткування підприємства;
- необхідно будувати систему управлінського обліку з обов'язковим урахуванням її ефективності тому, що недостача звітної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, так само небезпечна, як і наявність надлишкової управлінської інформації, яка розсіває увагу адміністрації і перешкоджає вивченню фактів і зосередженню на вирішенні головних завдань.

Можна відзначити дві головні особливості управлінського обліку - орієнтація на користувача інформації та оперативність надання даних характеризує сутність управлінського обліку. При цьому потреби обліковців в інформації для прийняття рішень і контролю будуть залежати, по-перше, від функціональної сфери, в якій вони спеціалізуються, по-друге, від їх положення.

Система управлінського обліку в конкретному підприємстві може бути побудована різними способами, що враховують цю специфіку. Другою

особливістю управлінського обліку є оперативність, яка зумовлена тим, що інформація для прийняття рішень і контролю буде корисна тільки в тому випадку, коли вона вчасно передається користувачам. При розбудові складних систем управлінського обліку, що охоплюють усі рівні керування, вимога оперативності диктує необхідність автоматизації облікових процедур, оскільки ручне оброблення даних не дає можливості забезпечити своєчасність одержання інформації.

Існуючі методи обліку, нормування, планування, контролю і аналізу витрат уже не можуть задовольнити потреби керівників і спеціалістів сільськогосподарських підприємств і тому є необхідним створення системи обробки та підготовки інформації для менеджерів всередині підприємства, що може бути вирішено при застосуванні управлінського обліку.

Так, М.Г. Чумаченко зазначає, що "...до складу сучасного управлінського обліку входить нормування і прогнозування виробничих витрат за різними напрямками, калькулювання собівартості продукції, аналіз собівартості продукції і виявлення відхилень від стандартів і кошторисів" [3].

На думку Г.Г. Кірейцева: "система управлінського обліку створюється на підставі обґрунтованої методологічної і організаційної інтеграції функцій управління" [4].

Аналіз поглядів вчених-економістів свідчить, що метою управлінського обліку є надання інформації:

- для калькулювання собівартості продукції та інших об'єктів управлінського інтересу;
- для планування, контролю за кількістю і якістю продукції та безперервного вдосконалення виробництва;
- для прийняття управлінських рішень [5, 6, 7].

Незважаючи на численні наукові розробки, проблема створення цілісної системи управлінського обліку в сільському господарстві, яка б враховувала специфіку галузі, залишається невирішеною.

В основу організації управлінського обліку має бути покладений раціональний порядок відображення даних на рахунках обліку. На сьогодні сільськогосподарські підприємства використовують План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій.

Проблеми впровадження управлінського обліку в практику підприємств України обумовлені історичними особливостями формування ставлення до професії бухгалтера. Традиційно у вітчизняному розумінні бухгалтерія готує необхідні дані про фактичні наслідки діяльності, а

нормативно-планову та аналітичну діяльність – здійснює економічна служба. У сучасних умовах відмова від складання річних та перспективних планів сільськогосподарських підприємств призвела до значного скорочення, а то і до повної ліквідації економічної служби на підприємствах, внаслідок чого контроль за раціональним використанням ресурсів перестав здійснюватися або значно скоротився.

Відповідно є необхідним активізувати впровадження управлінського обліку в облікову практику сільськогосподарських підприємств.

Є можливим виділити чотири системи організації управлінського обліку - формування інформації про витрати та результати діяльності підрозділів, сегментів діяльності тощо:

- управлінський облік повністю виділений з фінансового за допомогою ведення спеціальних рахунків-екранів;

- управлінський облік стає автономним по відношенню до системи фінансового обліку;

- управлінський облік не ведеться, але облік витрат за носіями для обчислення собівартості продукції, робіт і послуг здійснюється статистично, тобто поза системою бухгалтерського обліку, хоч дані статистичного обліку пов'язуються з даними бухгалтерського обліку;

- управлінський облік відсутній, а облік виробничих витрат інтегровано у фінансовий облік.

Процес організації управлінського обліку повинний бути поступовим, взаємозалежним і обґрунтованим. Для досягнення поставлених цілей необхідно враховувати загальні напрямки розвитку, а також дійсний стан фінансового обліку, аналізу, планування і контролю на підприємстві. Крім того, слід брати до уваги, що система управлінського обліку на кожному підприємстві унікальна, оскільки враховує специфіку його діяльності. Не існує однакових систем управлінського обліку так само, як і не існує однакових підприємств. Кожна з існуючих систем будується для конкретних цілей її функціонування.

Організаційна та виробнича структури підприємства і його внутрішньогосподарський механізм є базою для побудови управлінського обліку. В різних галузях облік для потреб управління ведеться по-різному. Загальними принципами організації управлінського обліку є наступні:

1. Задоволення потреб персоналу різних рівнів управління в необхідній для прийняття рішень інформації. Управлінський облік як система повинен бути організований у підприємствах для всіх рівнів управління – оперативного, тактичного та стратегічного.

2. Обґрунтованість по відношенню до кожного виробничого підрозділу, де виникають відносини типу "витрати – обсяг діяльності –

прибуток”. Витрати можна визнати достатньо обґрунтованими, якщо виробничі потужності підрозділів матимуть оптимальне завантаження.

3. Узагальнення інформації за центрами виникнення витрат, відповідальності та рентабельності. Обов’язковим у зведеному обліку є відображення власних витрат підрозділу, величини трансфертних цін на матеріальні ресурси й готову продукцію, рівня прибутку.

4. Контроль за обсягами виробництва, власними витратами та прибутком кожного підрозділу базується на використанні планів і кошторисів. У загальному організації системи управління в підприємстві можна зобразити таким чином.

Виходячи з вищесказаного можна уявити систему організації управлінського обліку в підприємствах. Вона складається з чотирьох етапів: підготовчий, методичний, технічний та організаційний. На підготовчому етапі аналізують існуючу організаційну форму господарювання; визначають технологію вирощування біологічних активів і виробництва сільськогосподарської продукції (робіт, послуг); виділяють центри відповідальності (сегменти). На методичному – визначають цілі та напрями класифікації витрат, собівартості й доходів; вибирають оптимальну систему обліку та калькулювання собівартості продукції; метод розрахунку собівартості продукції; порядок розподілу непрямих витрат; визначають доходи та фінансові результати в управлінському обліку, порядок ведення управлінського обліку активів і пасивів. Технічний етап включає в себе визначення та розробку форм первинних і зведених документів за об’єктами управлінського обліку, графіка документообігу, плану рахунків, форм бюджетів і внутрішньогосподарської звітності; встановлення періодичності та послідовності заповнення реєстрів обліку й управлінської звітності, здійснення аналізу, контролю та бюджетування; вибір програмного забезпечення. Організаційний етап складається з проектування організаційної структури відділу управлінського обліку з його функціями, завданнями і виконавцями; розподіл обов’язків між працівниками центрів відповідальності й відділом управлінського обліку та встановлення взаємозв’язків між ними й іншими службами підприємства; розробка внутрішніх положень щодо організації управлінського обліку. Усі ці етапи є нерозривними складовими єдиної правильно організованої системи управління в підприємстві. [8].

При впровадженні управлінського обліку необхідно враховувати галузеві особливості. Вивчення умов функціонування сільськогосподарських підприємств України в сучасних умовах свідчить про їх істотні особливості порівняно з підприємствами інших галузей

народного господарства, що впливає на побудову управлінського обліку, зокрема це стосується організації виробництва, його сезонного характеру та наявності таких ресурсів як земля та біологічні активи.

Управлінський облік в сільському господарстві має передусім бути спрямований на потреби управління в інформації і забезпечувати облік та контроль витрат за об'єктами обліку: в рослинництві – це сільськогосподарські культури (групи культур); у тваринництві – групи (види) тварин як за структурними підрозділами, так і по підприємству загалом, а також аналіз, оцінку та планування напрямків розвитку фінансово-господарської діяльності підприємства.

Побудова обліку в сільському господарстві вимагає враховувати його особливості. До специфічних особливостей аграрного сектору можна віднести: біологічні закони, які визначають специфічну технологію побудови бухгалтерського обліку; соціальна складова, яка визначає орієнтацію агробізнесу на впровадження соціально орієнтованого підприємництва в громадському суспільстві, в основі якого лежить задоволення життєвих потреб суспільства, забезпечення стабільності сталого розвитку сільських громад і підвідомчих їм територій; здійснення активної інформаційної політики, спрямованої як на стабільне і якісне продовольче забезпечення громадян, так і здатність України реалізувати свій значний аграрний потенціал.

Разом з тим, процес виробництва сільськогосподарської продукції в першу чергу пов'язаний з природним процесом біологічних перетворень, адже, окрім продукції, господарства займаються вирощуванням біологічних активів – рослин та тварин. Тому дія економічних законів у сільському господарстві пов'язана з дією біологічних законів, які є основою розвитку живих організмів. Види і порядок вирощування біологічних активів та сільськогосподарської продукції є визначальними при розрахунку їх собівартості, що потребує специфічних методів і прийомів, які і повинен забезпечити управлінський облік. У господарстві в процесі виробництва за рахунок власних сил і засобів відтворюється значна частина необхідних їм засобів виробництва. Одержана сільськогосподарськими підприємствами продукція може використовуватися для посіву і як корми при вирощуванні окремої продукції тваринництва, а частина вирощених біологічних активів тваринництва та рослинництва зараховується до складу довгострокових біологічних активів (робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження) [9]. Тому частина власної продукції залишається на підприємстві у вигляді сировини для потреб виробництва іншої продукції і через свою вартість переноситься на вартість іншої продукції, що зумовлює значну специфіку

обліку витрат і калькулювання (рівень собівартості одного виду продукції залежить від собівартості іншого). Крім того, від одного виду біологічного активу можуть отримувати додаткові біологічні активи та декілька видів сільськогосподарської продукції, що потребує відповідного розмежування витрат та розрахунку собівартості.

Сільськогосподарське виробництво характеризується нерівномірним виходом усієї продукції протягом року при рівномірних витратах. Так в окремі періоди часу по різних видах продукції (літній та зимовий) витрати на виробництво більші, а готової продукції оприбутковується менше [10]. Тому по одних видах біологічних активів необхідно щомісяця визначати собівартість 1 ц продукції (приріст тварин, молоко тощо), а по інших - витрати на одну голову (приплід). Крім того, деяка готова продукція рослинництва і тваринництва отримується одноразово в період дозрівання рослин і тварин, що висуває жорсткі вимоги до організації обліку виходу продукції, контролю за її збереженням, переробкою та реалізацією. Разом з тим, для сільськогосподарської продукції та біологічних активів характерні різні калькуляційні одиниці, що потребує відповідного формування й розподілу витрат. Тривалість виробничих циклів, що залежать від періоду трансформації біологічних активів, визначає необхідність розмежування витрат за ними, які не збігаються з календарним періодом – витрати попередніх років під врожай поточного року, витрати поточного року під урожай майбутніх років, вихід продукції щоденно, один раз у рік або у встановлені проміжки часу.

Отже, багатогалузевий характер сільськогосподарської діяльності, наявність основних і допоміжних виробництв, біологічних активів, різноманітної продукції та сировини і матеріалів власної переробки зумовлюють таку побудову обліку, за якого витрати повинні обліковуватися за галузями виробництва, а всередині них за групами і видами культур і тварин, допоміжними, промисловими, переробними та іншими видами виробництв.

Одним із основних об'єктів економічного управління на сільськогосподарських підприємствах є витрати. Саме витратами в більшій мірі, ніж доходами можуть і повинні управляти керівники в середині підприємства на всіх його рівнях. Яким чином, та як ефективно використовуються ресурси підприємства в значній мірі залежить від знання, вміння та професійності конкретних керівників, від наявності та доступності всієї інформації, необхідної для прийняття ними відповідних рішень.

На основі інформації про затрати і собівартість продукції, робіт та послуг приймається велика кількість управлінських рішень, за оцінкою багатьох спеціалістів до 90 % всіх рішень по управлінню підприємством.

Для аграрного виробництва ефективність формування виробничих витрат має свої особливості. Річ у тому, що не завжди ціна на продукцію перевищує виробничі витрати аграрних підприємств, тому необхідне втручання держави, спрямоване на підтримку аграрного виробника, наприклад, соціальне забезпечення та субсидії виробникам продукції АПК, дотації для покриття різниці між закупівельною та продажною цінами, програми, спрямовані на підвищення попиту на продукцію АПК і гарантування цін на неї тощо. Особливістю попиту на продукцію АПК є те, що його еластичність завжди нижча, ніж еластичність попиту на промислову продукцію, до того ж ціни на продукцію АПК формуються в умовах чистої конкуренції, а ціни на ресурси для аграрного підприємства – в умовах недосконалої конкуренції. Цінова нееластичність попиту на продукцію АПК, перевищення пропозиції над попитом зумовлюють низькі доходи аграрних виробників у порівнянні з іншими галузями економіки. До того ж в аграрному виробництві частина виробленої продукції використовується в подальшому виробництві (на насіння, годівлю худоби, на відтворення основного стада), тому не вся вироблена продукція є товарною. На стабільність доходів аграрних виробників суттєво впливають і природні фактори (погодні та кліматичні умови). В аграрному виробництві спостерігається тенденція до великої потреби в механізмах і витратах на транспортування продукції, оскільки відбувається рух знарядь праці, а предмети праці (рослини, тварини) знаходяться на одному місці, тому ця особливість впливає на формування виробничих витрат.

Через сезонність виробництва виникає необхідність у додатковому залученні трудових і матеріальних ресурсів для своєчасного виконання робіт, помічається нераціональне використання техніки (деяка техніка працює тільки 2–3 тижні на рік), що також зумовлює особливе формування витрат. Усі ці особливості виділяють аграрне виробництво, що певною мірою зумовлює особливості у формуванні витрат на виробництво аграрної продукції.

Ринкова орієнтація економіки України потребує інтенсивної роботи з удосконалення управління витратами і собівартістю. Проте з багатьох питань обліку витрат виробництва і зокрема з класифікації методів обліку та калькулювання, на основі яких обліковується собівартість, єдиної думки не досягнуто.

Витрати виробництва – це виправдані умовами виробництва і спрямовані на створення корисних цінностей або надання послуг сукупні

витрати підприємства за певний період незалежно від того, припадають вони на закінчений продукт чи на незавершене виробництво.

Облік і розподіл витрат за видами продукції посилює контрольні функції управління витратами в процесі виробництва. Тим самим діяльність підприємства переорієнтовується на кінцевий фінансовий результат. Важливо підкреслити, що дані обліку витрат повинні використовуватись для їхнього визначення та наступного аналізу результатів діяльності підприємства. Потім із цих даних треба розробити заходи щодо контролю виконання планових завдань структурними підрозділами підприємства і визначити ефективність організаційно-технічних заходів з розвитку та вдосконалення виробництва.

Слід відмітити, управлінський облік дозволяє установити зростання та зменшення виробництва того чи іншого виду продукту, визначити збільшення або зменшення урожайності сільськогосподарських культур, продуктивності худоби. Це дає можливість зробити відповідні висновки про результати господарської діяльності аграрних підприємств. Особливо важливе значення в сільському господарстві має визначення рівня урожайності сільськогосподарських культур і продуктивності худоби. Встановлення реальних показників урожайності за минулий рік, в значній мірі впливає на подальші заходи керівництва по удосконаленню управлінської та виробничої діяльності аграрних підприємств, а в кінцевому підсумку на ефективність функціонування аграрних підприємств. Підвищення рентабельності та ефективності виробництва вимагає науково обґрунтованої калькуляції фактичної собівартості сільськогосподарської продукції. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визнає фактичну собівартість одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Законом наголошується, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на її виробництво та придбання. Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначають на підставі витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур), вид тварин чи виробництва. Витрати за окремими культурами і видами тварин складаються як із прямих витрат, що безпосередньо відносять на відповідні культури і види тварин, так і витрат, що розподіляються.

Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) аграрних підприємств здійснюють у такій послідовності:

– розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат;

- обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;
- розподіляють витрати на зрошення, осушення земель, списують послуги бджільництва із запилювання сільськогосподарських культур;
- розподіляють загальновиробничі витрати;
- визначають загальну суму виробничих витрат за об'єктами планування та обліку;
- обчислюють собівартість продукції рослинництва;
- розподіляють витрати на утримання кормоцехів;
- визначають собівартість продукції тваринництва;
- визначають собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі;
- визначають собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції [11].

Отже, організацію управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах доцільно здійснювати в такій послідовності: визначити організаційну структуру підприємства, розробити організаційну схему управлінського обліку, розробити схему документообігу, визначити біологічні активи за групами та видами продукції, які виробляє сільськогосподарське підприємство, організувати центри відповідальності, розробити бюджети для центрів відповідальності, визначити систему обліку витрат і калькулювання продукції, зробивши перелік постійних та змінних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та порядок контролю цих витрат, розробити систему контролю витрат.

Висновки. Прийняття ефективних управлінських рішень в сільському господарстві потребує достовірної і оперативної інформації про об'єкти управління, яку забезпечує система управлінського обліку. Так, на організацію і методику управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах впливають організаційно-технологічні особливості вирощування сільськогосподарських культур та тварин, а саме: використання землі як основного ресурсу, природно-кліматичні умови, тривалість операційного циклу, що визначається біологічними законами розвитку рослин і тварин, сезонність виробництва продукції, різноманітність видів продукції, специфіка технологічних процесів. Негативним фактором є відсутність в Україні нормативно-законодавчих актів щодо регулювання єдиних підходів до організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Бібліографічний список: 1. Саблук П.Т. Стан і перспективи розвитку агропромислового комплексу України / П.Т. Саблук // Економіка України. – 2010. – № 4. – С. 12 2. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження // С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27-35. 3. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 10 (16). – С. 2-9. 4. Кірейцев Г.Г. Про поділ обліку на фінансовий і управлінський / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1999. – № 11. – С. 2-7. 5. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук та ін. – Житомир: ПП "РУТА", 2003. – 511 с. 6. Валуев Б. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1 (7). – С. 2-10. 7. Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26-30. 8. Яворов В.В. Удосконалення управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах / В.В. Яворов // Економіка АПК, 2010. – № 3. – С. 107-112. 9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с. 10. Тарасова Т.Ф. Управление затратами на предприятии: учебник для вузов / Т.Ф. Тарасова, Э.А. Гомонко. – М.: Проспект, 2009 – 458 с. 11. <http://ozybooks.com/book/422-lekciyi/11-Page11.html>.

Довжик Е.А., Гаркуша С.А. Управленческий учет на сельскохозяйственных предприятиях: особенности построения. Рассмотрены особенности управленческого учета в сельскохозяйственном производстве, вызванные технологией выращивания биологических активов и производства продукции и влияют на его организацию и методику.

Dovzhyk O., Harkusha S. Management accounting at agricultural enterprises: construction features. The features of managerial accounting in agricultural production, which caused growing technology of biological assets and production and its impact on the organization and method.