

**С.О. Левицька, д.е.н., проф.
Д.М. Сич, аспірант**

Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне.

Управлінський облік для центрів відповідальності «витрати»

Досліджено питання практичного застосування інструментарію управлінського обліку для центрів відповідальності «Витрати» на прикладі виробничих підприємств України. Узагальнено методику та організацію управлінського обліку. Розкрито фактори формування необхідного рівня деталізації та цільової спрямованості облікових процедур. Розглянуто міжнародну практику функціонування центрів відповідальності за одним із пріоритетних напрямків розвитку бізнесу – оптимізацією витрат, а також альтернативні методи калькуляції собівартості готової продукції. Обґрунтовано підходи щодо формування виважених, оперативних та повних інформаційних даних управлінського обліку для потреб управлінців різних рівнів виробничого підприємства, з метою забезпечення збалансованого використання виробничих ресурсів.

Ключові слова: *виробниче підприємство; управлінський облік; центри відповідальності; менеджмент; собівартість реалізації готової продукції; витрати; збалансоване використання виробничих ресурсів.*

Постановка проблеми. Офіційне визначення управлінського обліку наведено в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», де зазначається, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів.

Чинна редакція ст. 1 цього Закону уточнює концептуальну основу внутрішньогосподарського обліку: «внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [1].

Управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління, оскільки функції управління та інформація, що забезпечує їх дію, дозволяють сформулювати, відповідно, функції управлінського обліку.

Серед основних функцій управлінського обліку: інформаційна, комунікаційна (спосіб комунікаційного зв'язку між рівнями управління), контрольна (оперативний контроль та оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів), прогнозна (перспективне планування та координування), аналітична (вивчення всієї системи прийняття рішень, з метою їх удосконалення).

Окрім наведених вище функцій, за кордоном виокремлюють ще дві додаткові функції:

- оптимістичну: полягає у створенні підстав для найкращого вибору оптимальних варіантів діяльності;
- мотиваційну: проявляється у забезпеченні інформацією про грошові кошти, доходи та витрати, фінансові результати, що уможливило створення системи вимірювання і критерії їх оцінки, а також системи стимулювання для підрозділів / виробничих ділянок підприємства [2].

Відповідно до різних підходів щодо трактування сутності управлінського обліку, можна зробити висновок: управлінський облік є внутрішньою системою збору та обробки інформації про визначені управлінським персоналом пріоритетні питання фінансово-господарської діяльності виробничого підприємства для результативного планування / прогнозування, внутрішнього контролю / внутрішнього аудиту та прийняття відповідних управлінських рішень.

Сучасне бачення управлінського обліку в умовах становлення збалансованого господарювання дещо ширше від бухгалтерського: якщо предметом бухгалтерського обліку є господарські операції підприємства, предмет управлінського обліку – факти фінансово-господарської діяльності (економічні, соціальні, екологічні), відповідно процесів постачання ресурсів, їх споживання, результати діяльності підприємства у звітному періоді та на перспективу, а також процеси їх оптимізації.

У свою чергу, об'єктом управлінського обліку є формування необхідної цільової управлінської інформації про результативність використання виробничих ресурсів та / або вплив на їх оцінку, з метою подальшого її узагальнення, аналізу, використання у системі менеджменту.

Міжнародна практика економіко-організаційною платформою впровадження управлінського обліку визначає центри відповідальності (ЦВ) – сегменти діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність менеджерів за виконання доведених показників [3].

Вітчизняні виробничі підприємства (з урахуванням міжнародної практики) виокремлюють чотири типи центрів відповідальності: центри витрат (затрат), центри виручки (реалізації, збуту), центри прибутку та центри інвестицій (фінансування, постачання). Назва центру характеризує завдання щодо його функціонування.

Зарубіжні компанії успішно практикують управлінський облік за узагальненням даних в розрізі зазначених центрів відповідальності, як продовження фінансової звітності, з поширенням її деталізованих показників на функціонування системи обліку витрат та фінансового управління (з охопленням внутрішнього контролю).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у дослідження проблем теорії та методології формування обліково-аналітичної системи управлінського обліку внесли вітчизняні науковці: Ф.Ф. Бутинець [4], Б.І. Валуєв [8], С.Ф. Голов [5], О.В. Лишиленко [6], Л.В. Нападівська [7], О.В. Олійник [9] та ін.

Не зважаючи на численні наукові розробки, проблема вибору ефективного формату управлінського обліку господарської діяльності (витрат, зокрема), який би враховував специфіку виробничих підприємств, їх національні галузеві організаційно-економічні особливості, залишається не вирішеною. Це засвідчує актуальність дослідження, зумовлює його напрям у науковому і практичному аспектах.

Метою і завданням дослідження є визначення практичних підходів щодо впровадження управлінського обліку на прикладі центрів відповідальності «Витрати»; обґрунтування альтернативних заходів для оптимізації собівартості реалізованої продукції з використанням даних управлінського обліку.

Викладення основного матеріалу. Дискусії з питань підпорядкованості управлінського та бухгалтерського облікових систем відбуваються ще з попереднього століття. Так, професор Б.І. Валуєв критично оцінює твердження окремих науковців про «методичну ідентичність бухгалтерського та управлінського обліку, оскільки основним завданням бухгалтерського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій», що надає непритаманні для бухгалтерського обліку якості (функції прогнозування) [8].

Ширший діапазон методики управлінського обліку досліджує професор С.Ф. Голов. Він вважає, що управлінський облік є «... процесом виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів» [5].

Разом з тим, ці дві облікові системи для забезпечення результативності їх впливу на адміністрування діяльності підприємства не розглядаються відокремлено. Спільність управлінського та бухгалтерського обліку виражається тим, що: ґрунтуються на даних єдиної інформаційної системи обліку діяльності підприємства (в основі якої – бухгалтерський облік); керуються принципами відповідальності в управлінні господарськими суб'єктами; їх інформація слугує для прийняття управлінських рішень (хоча й різної спрямованості).

Враховуючи важливість поєднання в управлінському обліку безпосередньо управлінського та обліково-аналітичного формату, необхідно глибше дослідити його невід'ємну складову – внутрішньогосподарський облік (табл. 1).

Таблиця 1

Концептуальна основа бухгалтерського, управлінського та внутрішньогосподарського обліку
(на прикладі обліку витрат)

Ознака	Бухгалтерський облік	Управлінський облік [4; 6; 7; 11]	Внутрішньогосподарський облік [4; 6; 10; 11]
1	2	3	4
Основні завдання	- збір даних про витрати, фіксування в первинних документах; - оцінка витрат та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку	збір даних про витрати фінансово-господарської діяльності (за класифікаційними ознаками, відповідно до адміністративних потреб), їх документування в службових внутрішніх документах	збір даних про господарські операції за центрами відповідальності «Витрати» за їх: первинним документування; аналітичним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку
	- нагромадження облікових даних в регістрах бухгалтерського обліку; - узагальнення облікових даних для підготовки фінансової звітності	- надання інформаційної допомоги керівництву в прийнятті управлінських рішень щодо оптимізації витрат: - внутр. контроль/аудит, планування і прогнозування витрат діяльності підприємства; - узагальнення даних для підготовки внутрішньої звітності	- нагромадження облікових даних в регістрах внутрішньої звітності ЦВ «Витрати»; - оцінка господарських операцій за центрами відповідальності «Витрати»

Ознака	Бухгалтерський облік	Управлінський облік [4; 6; 7; 11]	Внутрішньогосподарський облік [4; 6; 10; 11]
1	2	3	4
Мета	надання інформації про витрати діяльності підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам з метою прийняття ними рішень щодо їх оптимізації	надання інформації про витрати керівництву для реалізації системи ефективного менеджменту на етапах прогнозування, планування, ведення господарської діяльності	надання інформації керівництву про витрати з використанням визначеного управліннями рівня аналітичних субрахунків для реалізації системи ефективного менеджменту створених ЦВ «Витрати»
Методи	елементи методу бухгалтерського обліку	елементи методу бухгалтерського обліку; елементи методу контролю та економічного аналізу; калькулювання затрат; статистичні методи; математичні методи; методи математичного моделювання	елементи методу бухгалтерського обліку
Характер інформації	операції господарської діяльності, що вже відбулися, та їх вплив на формування витрат	події (операції, рішення), які впливають на формування витрат, що вже відбулися, а також відбудуться в найближчій перспективі	витрати господарської діяльності в межах центрів відповідальності, що вже відбулися, та їх результати

Управлінський облік стосується як поточної діяльності, так і майбутнього, оскільки зосереджується на прогнозуванні та прийнятті рішень. Компіляція та збереження величезної кількості даних (що використовуються для планування, оцінки та контролю за результативністю) є одним із основних напрямків управлінського обліку зарубіжних компаній [12].

Як міжнародна, так і вітчизняна практики впровадження управлінського обліку надають пріоритет таким сферам:

- перетворенню витрат і управлінню ними – скороченню витрат за умови збереження чи підвищення поточного рівня вартості;
- внутрішньому контролю / внутрішньому аудиту – задокументованій схемі стратегій, систем, процесів і процедур управління ризиками з метою створення, оцінки та збереження вартості ресурсів;
- управлінню і бюджетному контролю – системі внутрішнього контролю за виконанням цільових показників на всіх рівнях організації господарювання;
- цінам, знижкам і рішенням щодо продуктів – прийняттю рішень про виробництво продукції та надання послуг, а також визначенню їхньої вартості та системам знижок;
- управлінню ризиками – процесу ідентифікації, оцінки і реагування на помилки, пов'язані з діяльністю суб'єкта, задля досягнення стратегічних цілей тощо [13].

Управлінський облік витрат – це, на наш погляд, комплексна інформаційна система, яка містить:
 – вартісно-натуральний облік витрат за прийнятою класифікацією (або, як альтернатива, затрат як профінансованих витрат, що суттєво впливають на формування фінансового результату діяльності) з метою формування інформаційної бази для їх оптимізації;
 – системну реєстрацію адміністративних рішень щодо формування витрат для створення інформаційної бази наступної оцінки такого адміністрування на предмет своєчасності та ефективності як прийняття, так і виконання заходів менеджменту.

Налагодження діяльності центрів відповідальності «Витрати» зумовлює впровадження комплексу організаційно-адміністративних питань, які можна узагальнити в два етапи:

- I – реструктуризація підприємства;
- II – впровадження системи обліку, аналізу та контролю.

Серед основних етапів проведення реструктуризації:

- економічне обґрунтування доцільності створення центрів та оцінка можливості здійснення реструктуризації;
- розробка плану-графіка проведення реструктуризації;
- підбір керівних кадрів, визначення складу працівників центру;
- навчання управлінського персоналу, формування команди виконавців;

- розробка внутрішніх нормативних документів;
- організація систем планування, обліку та звітності, контролю, аналізу діяльності ЦВ «Витрати», їх взаємоузгодження з іншими центами відповідальності;
- внесення змін та доповнень до наказів: про розподіл посадових обов'язків, про облікову політику в частині внутрішньогосподарського обліку, про форми і методи контролю та аналізу тощо.

На етапах реструктуризації приймаються методи калькуляції собівартості, що в подальшому впливають на організацію внутрішньогосподарського обліку та адміністрування виробничих процесів в межах ЦВ «Витрати».

У вітчизняній та зарубіжній практиці бухгалтерського та управлінського обліку використовується більше десятка традиційних методів калькулювання та обліку витрат, серед яких: позамовний метод, попроцесний метод, нормативний метод, фактичний метод тощо.

Зазначені методи зорієнтовані здебільшого на виробничий етап життєвого циклу продукту. Через це досить часто до виробничі та післявиробничі витрати не співвідносяться з продуктом, який є джерелом їх виникнення. Як наслідок, менеджери отримують необ'єктивну інформацію щодо собівартості продукту, що може бути причиною прийняття невірного управлінського рішення. Підвищення вимог до надійності показника собівартості продукції зумовило появу нових (прогресивних) методів калькулювання собівартості продукції (табл. 2).

Таблиця 2

Прогресивні методи калькулювання собівартості продукції

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
АВС-костинг (activity – based costing)	ґрунтується на принципі поділу витрат на прямі і накладні. При чому непрямі витрати розподіляються не пропорційно певній базі (як при традиційних методах), а за допомогою індексу-розподільвача – фактора, що має причинно-наслідковий зв'язок з витратами (наприклад, людино-години, машино-години, площі офісних і виробничих приміщень тощо)
Директ-костинг	обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат
Абзорпшен-костинг	ґрунтується на тому, що до виробничої собівартості включаються всі виробничі витрати незалежно від того, є вони постійними чи змінними
Таргет-костинг	застосовується на етапі проектування нового виробу або модернізації застарілої продукції. Даний метод розглядає собівартість не як заздалегідь розрахований за нормативами показник, а як величину, до якої повинна прагнути організація (цільова собівартість), щоб запропонувати ринку конкурентний продукт
Кайзен-костинг	зміст системи полягає у досягненні цільової собівартості продукції та пошуку шляхів зниження витрат до цільового рівня на стадії виробництва
Калькулювання собівартості за стадіями життєвого циклу продукту (life-cycle costing (LCC))	вимірювання й накопичення всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним виробом упродовж його життєвого циклу
Калькулювання за системою «точно в строк» (just – in – time – JIT)	застосовується при відмові від виробництва крупними партіями і створення безперервного – поточного виробництва. Мета JIT – знищення зайвих витрат і ефективне використання виробничого потенціалу підприємства.

Джерело: складено на основі [14; 15; 16; 17]

Кожному з центрів відповідальності доводять перелік показників, покладених в основу обліку, контролю та аналізу. З метою забезпечення підзвітності функціонування ЦВ «Витрати» доцільно впровадити внутрішньогосподарський облік з належним рівнем деталізації інформації та дотриманням принципів, які забезпечують уніфікацію показників діяльності центрів з іншими формами звітності підприємства.

Для виробничих підприємств альтернативний аналітичний рівень внутрішньогосподарського обліку на прикладі ЦВ «Витрати» у частині формування собівартості готової продукції наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

Деталізація внутрішньогосподарського обліку для центрів відповідальності «Витрати»
(за статтями собівартості готової продукції)

№ з/п	Центри відповідальності	Основні показники діяльності (за даними бухгалтерського обліку)	Рахунок аналітичного обліку	Критерій введення субрахунку аналіт. обліку
1	2	3	4	5
1	ЦВ «Витрати основного виробництва»	прямі виробничі витрати	Рах. 23	за місцями виникнення та елементами витрат
		розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	Рах. 91	
		фактична собівартість готової продукції	Рах.26	за видами (номенклатурою) готової продукції
2	ЦВ «Витрати допоміжного виробництва»	прямі виробничі витрати	Рах. 23	за місцями виникнення та елементами витрат, виконавцями
		розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	Рах. 91	
3	ЦВ «Обслуговуюче виробництво»	прямі виробничі витрати	Рах. 23	за місцями виникнення та елементами витрат, виконавцями (підрядниками)
		розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	Рах. 91	

Важливим питанням для центрів витрат є розподіл непрямих витрат з використанням кількісних і вартісних баз розподілу, зокрема, за: чисельністю персоналу, обсягом випуску продукції, основної заробітної плати певної категорії персоналу, фактичним часом роботи обладнання, площею приміщень тощо.

У наказі про облікову політику щодо управлінського обліку затверджуються як робочі субрахунки до аналітичних рахунків бухгалтерського обліку, так і внутрішні форми звітності для центрів, альтернатива яким – у таблицях 4, 5.

Таблиця 4

Рекомендована форма внутрішньої звітності за показниками ЦВ «Витрати» (в частині формування прямих виробничих витрат) тис. грн.

Елементи витрат	Нараховані зобов'язання (понесені витрати)			Всього	Списані активи (понесені витрати)			Всього	Сума списання на с/вартість	
	661	631	641		207	131	201		За бюджетом	Фактично
1. Використані виробничі запаси					10,0		20,1	30,1	30,0	30,0
2. Нарахована амортизація виробничого обладнання						4,0		4,0	4,2	4,0
3. Нарахована заробітна плата працівникам виробництва	24,0			24,0					23,0	24,0
Інші витрати										
Всього	24,0			24,0	10,0	4,0	20,1	34,1	57,2	58,0

Практика зарубіжних компаній активно застосовує в системі внутрішнього контролю оцінку результативності адміністрування діяльності центрів [18]. Нами запропоновано спрощений варіант такої оцінки для ЦВ «Витрати» на прикладі калькулювання собівартості готової продукції (табл. 5).

Управлінський облік адміністрування витрат (в частині формування собівартості готової продукції)

№ з/п	Наказ	№, дата	Деталізація				Оцінка виконання	
			Мета, заходи по її реалізації	Термін виконання	виконавці	Корисність інформації	свочасність *	якісна оцінка, бали **
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Підготовка звітності про списання запасів на виробництво	№ 28 від 13.05 2017р.	Звітність по списаних виробничих запасах	22–25 числа щомісячно	Андрощук М.А. (матеріальн о-відповідаль на особа)	Підготовка внутрішньої звітності за показниками запасів	5	10
2	Нарахування заробітної плати працівникам виробництва	№ 35 від 13.06 2017р.	Платіжно-розрахункова відомість	останній робочий день місяця	Линник К.О. (бухгалтер)	Нарахування заробітної плати працівникам виробництва (для ЦВ «Витрати»)	5	11
3	Документальне забезпечення розрахунків з контрагентами по комунальних послугах	№ 41 від 13.06 2017р.	Реєстр актів виконаних робіт	До 5-8 числа місяця, наступного за звітним	Кучерук О.М.		4	7
4	Інші							

*запропоновано систему оцінювання 1–5 балів:

до 1-го бала – практично завдання не виконано;

2–3 бала – виконано із запізненням без обґрунтування причин;

4 бала – виконано з нетривалим відставанням (об’єктивні причини);

5 балів – виконано вчасно.

** запропоновано систему оцінювання 1–12 балів:

до 3-х балів – розпочато виконання;

4–7 балів – поставлені завдання виконані в обсягах, що не перевищують половини запланованих (затверджених в наказі);

8–10 балів – в більшості завдання виконано;

11–12 балів – в результаті виконання заходу досягнуто кінцевого результату – цілі.

Висновки. Кваліфікований підхід до раціонального створення центрів відповідальності – важлива передумова ефективності управлінського обліку, відповідно – формування надійного джерела для поточного та перспективного управління збалансованою підприємницькою діяльністю.

Пріоритетну роль серед інших центрів відповідальності в системі управлінського обліку посідають центри відповідальності «Витрати». Впровадження таких центрів – поетапна система розкритих у роботі організаційно-економічних заходів, в основі яких: впровадження прогресивних методик формування собівартості, створення деталізованого внутрішньогосподарського обліку, системний моніторинг заходів внутрішнього контролю за показниками внутрішньої звітності центрів відповідальності, а також оцінка оптимізації витрат із застосуванням процедур внутрішнього аудиту.

Наведені альтернативні підходи щодо впровадження управлінського обліку на вітчизняних виробничих підприємствах дозволять більш практично адаптувати міжнародну практику його застосування до національних суспільно-економічних потреб та ресурсних можливостей суб’єктів господарювання, формуючи бізнес за принципами економічного зростання, соціального забезпечення трудових ресурсів та екологічної безпеки результатів виробництва.

Список використаної літератури:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон : від 16.11.2017 : ред. N 2210-VIII (2210-19) / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – N 40, ст. 365.
2. Функції управлінського обліку : міжнародна практика [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://buhgalterskiy_oblik_ta_audit/predmet_metod_printsipi_funktsiyi.
3. Neil's Brock Copenhagen Business College : Kultorvet 2. – Denmark : Copenhagen K, 2008. – 250 p.
4. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку : навч. посібник : у 2-х ч. Ч. 1 / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2008. – 512 с.
5. Голов С.Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 11. – С. 15–23.
6. Карпова Т.П. Основы управленческого учета : учеб. пособие / Т.П. Карпова. – М. : ИНФРА – М, 1997. – 392 с.
7. Лишненко О.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник / О.В. Лишненко. – К. : ЦНЛ, 2006. – 254 с. – С. 81.
8. Нападівська Л.В. Методологічні засади управлінського обліку / Л.В. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26–30.
9. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б.И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 2–10.
10. Олійник О.В. Системний підхід до управління витратами / О.В. Олійник // Стратегія економічного розвитку України. – 2013. – № 33. – С. 258–264.
11. Левицька І.О. Управлінський облік і аудиту витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальних компаній України : дис. ... к.е.н. / І.О. Левицька. – КНЕУ, 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2015/Dis_Levytska.pdf.
12. Фаріон І.Д. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко ; ред. І.Д. Фаріон. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – 566 с. – С. 161.
13. Pursuing CMA-USA [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.linkedin.com/pulse/scope-management-accounting-siddiqui-bba-mba>.
14. Ефективний управлінський облік: оптимізація рішень та створення успішних організацій – CGMA, AICPA [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/download.pdf>.
15. Скрипник М.І. Позамовний та попроцесний методи калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки / М.І. Скрипник // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8. – С. 412–423.
16. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжн. зб-к наук. праць. – 2009. – № 2 (14). – С. 202–206.
17. Михайлишин Н.П. Прогресивні калькуляційні системи / Н.П. Михайлишин, Н.Г. Мельник // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 5. – С. 1008–1012.
18. Шевчук Н.А. Дослідження вітчизняних та зарубіжних методів управління собівартістю продукції / Н.А. Шевчук, В.І. Міхневич // Сучасні проблеми економіки та підприємництва. – 2011. – Вип. 6. – С. 219–223.
19. Panorama Consulting Solutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.panorama-consulting.com/overview-of-the-top-10-erp-systems>.

References:

1. Verhovna Rada Ukrainy (1999) (2017), «Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini», zakon, stanom na 16 lystopada, red. N 2210-VIII (2210-19), *Vidomosti Verhovnoi' Rady Ukrainy (VVR)*, N 40, St. 365.
2. «Funkcii' upravlins'kogo obliku», mizhnarodna praktyka, [On-line], available at: https://buhgalterskiy_oblik_ta_audit/predmet_metod_printsipi_funktsiyi
3. *Neil's Brock Copenhagen Business College* (2008), Kultorvet 2, Copenhagen K, Denmark, 250 p.
4. Butynec', F.F. (2008), *Istoriya buhgalters'kogo obliku*, in 2 parts, Part 1, 2nd ed., dop. i pererob., Ruta, Zhytomyr, 512 p.
5. Golov, S.F. (2016), «Problemy ta perspektyvy reformuvannja buhgalters'kogo obliku v Ukraini», *Buhgalters'kyj oblik i audit*, No. 11, pp. 15–23.
6. Karpova, T.P. (1997), *Osnovy upravlencheskogo ucheta*, INFRA – M, Moskva, 392 p.
7. Lyshylenko, O.V. (2006), *Buhgalters'kyj upravlins'kyj oblik*, CNL, Kyi'v, 254 p., P. 81.
8. Napadovs'ka, L.V. (2004), «Metodologichni zasady upravlins'kogo obliku», *Buhgalters'kyj oblik i audit*, No. 4, pp. 26–30.
9. Valuev, B.I. (1998), «Problemy upravlencheskoj orientacii buhgalterskogo ucheta», *Svit buhgalters'kogo obliku*, No. 1, pp. 2–10.
10. Olijnyk, O.V. (2013), «Systemnyj pidhid do upravlinnja vytratamy», *Strategija ekonomichnogo rozvytku Ukrainy*, No. 33, pp. 258–264.
11. Levyc'ka, I.O. (2015), *Upravlins'kyj oblik i audytu vytrat na postachannja ta peredachu elektrychnoi' energii' energopostachal'nyh kompanij Ukrainy*, Dyss. of k.e.n., KNEU, [On-line], available at: http://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2015/Dis_Levytska.pdf
12. Farion, I.D. and Pysarenko, T.M. (2003), *Buhgalters'kyj upravlins'kyj oblik*, in Farion, I.D. (ed.), *Ekonomichna dumka*, Ternopil', 566 p., P. 161.
13. «Pursuing CMA-USA», [On-line], available at: <https://www.linkedin.com/pulse/scope-management-accounting-siddiqui-bba-mba>

14. «Efektyvnyj upravlins'kyj oblik: optymizacija rishen' ta stvorennja uspishnyh organizacij – CGMA, AICPA», [On-line], available at: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/download.pdf>
15. Skrypnyk, M.I. (2011), «Pozamovnyj ta poprocesnyj metody kal'kuljuvannja sobivartosti produkcii': perevagy ta nedoliky», *Ekonomichni nauky, Serija Oblik i finansy*, Vol. 8, pp. 412–423.
16. Skrypnyk, M.I. (2009), «Metody obliku vytrat i metody kal'kuljuvannja: sutnist' i spivvidnoshennja ponjat'», *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, mizhn. zb-k nauk. prac', No. 2 (14), pp. 202–206.
17. Myhajlyshyn, N.P. and Mel'nyk, N.G. (2015), «Progresyvni kal'kuljacijni systemy», *Global'ni ta nacional'ni problemy ekonomiky*, Vol. 5, pp. 1008–1012.
18. Shevchuk, N.A. and Mihnevych, V.I. (2011), «Doslidzhennja vitchyznjanyh ta zarubizhnyh metodiv upravlinnja sobivartistju produkcii'», *Suchasni problemy ekonomiky ta pidpryjemnytvo*, Vol. 6, pp. 219–223.
19. «Panorama Consulting Solutions», [On-line], available at: <https://www.panorama-consulting.com/overview-of-the-top-10-erp-systems>

Левицька Світлана Олексіївна – доктор економічних наук, професор Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне.

Наукові інтереси:

- облік і аудит підприємницької діяльності, суб'єктів державного сектора економіки;
- інтегрована система бухгалтерського обліку суб'єктів господарської діяльності.

Email: levitska.svitlana @yahoo.com.

Тел.: (067) 718–10–14.

Сич Дмитро Миколайович – аспірант Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне.

Наукові інтереси:

- управлінський облік;
- економічний аналіз фінансово-господарської діяльності;
- менеджмент підприємницької діяльності.

Стаття надійшла до редакції 04.07.2018.