

## РОЗДІЛ 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ  
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS  
OF BUILDING MANAGEMENT ACCOUNTING IN AGRICULTURE

У статті викладено організаційно-методичні підходи до покращення побудови управлінського обліку в сільському господарстві, зокрема галузі рослинництва. За результатами дослідження визнано, що покращення обліку, контролю й аналізу процесу виробництва можна досягти за умови деталізації даних в розрізі центрів відповідальності. Рекомендовано до впровадження особливий різновид центру відповідальності – центр госпрозрахункового доходу, діяльність якого має бути спрямована на досягнення передбаченої номенклатури і якості продукції (робіт, послуг), обсягів виробництва та лімітів витрат. Доведено, що виконання функцій ведення обліку, формування бюджетів (розроблення госпрозрахункових завдань), контроль за виконанням бюджетів центрів відповідальності та підбиття підсумків діяльності підрозділів доцільно покладати на бухгалтерію (або економічний відділ) разом із керівниками підрозділів та спеціалістами інших служб. Висвітлено підходи до формування системи стимулювання працівників у процесі здійснення своєї діяльності. Дієву організацію управлінського обліку доцільно визнавати разом із системою контролю на підприємстві щодо забезпечення порівнянності фактичних даних із базовими показниками. З огляду на особливості вирощування продукції рослинництва запропоновано як критерій контролю витрат виробництва вибирати технологічні карти по всіх культурах та окремі роботи під урожаєм майбутнього року.

**Ключові слова:** управлінський облік, сільське господарство, рослинництво, контроль, центри відповідальності, бюджетування.

В статті изложены организационно-методические подходы к улучшению построения

управленческого учета в сельском хозяйстве, в частности отрасли растениеводства. По результатам исследования признано, что улучшение учета, контроля и анализа процесса производства можно достичь при условии детализации данных в разрезе центров ответственности. Рекомендован к внедрению особый вид центра ответственности – центр хозрасчетного дохода, деятельность которого должна быть направлена на достижение предусмотренной номенклатуры и качества продукции (работ, услуг), объемов производства и лимитов затрат. Доказано, что выполнение функций ведения учета, формирования бюджетов (разработка хозрасчетных заданий), контроль над исполнением бюджетов центров ответственности и подведение итогов деятельности подразделений целесообразно возлагать на бухгалтерию (или экономический отдел) вместе с руководителями подразделений и специалистами других служб. Освещены подходы к формированию системы стимулирования работников в процессе осуществления своей деятельности. Действенную организацию управленческого учета целесообразно признавать вместе с системой контроля на предприятии по обеспечению сопоставимости фактических данных с базовыми показателями. С учетом особенностей выращивания продукции растениеводства предложено как критерий контроля издержек производства выбирать технологические карты по всем культурам и отдельные работы под урожаем будущего года.

**Ключевые слова:** управленческий учет, сельское хозяйство, растениеводство, контроль, центры ответственности, бюджетирование.

УДК 657.21:657.471

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct58-19>

**Костякова А.А.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри фінансів,  
обліку і оподаткування  
Таврійський державний  
агротехнологічний  
університет імені Дмитра Моторного

**Kostyakova Anna**

Dmytro Motornyi Tavria State  
Agrotechnological University

Modern accounting of any branch of the national economy, including crop production, requires a number of measures. Taking into account the actual experience of agricultural enterprises of Ukraine, organizational measures primarily require solving the following issues: coordination of the organizational structure of the enterprise with the management accounting system, which must meet the requirements of the enterprise management; a clear definition of responsibility Centers for the capabilities and needs of the enterprise management; distribution of responsibilities among performers at all levels; proper formation of information support in accordance with the requirements of cost control; creation of a system of material interest of performers at all levels in compliance with the economy regime and tasks to improve the efficiency of agricultural production. The introduction of these measures is typical, as a rule, for all enterprises of Ukraine, but it should take into account the specifics of the activities of enterprises in a particular industry, as well as the real conditions of their functioning. The article describes organizational and methodological approaches to improving the construction of management accounting in agriculture, in particular in the crop production sector. According to the results of the study, it is recognized that improving accounting, control and analysis of the production process can be achieved if the data is detailed in the context of responsibility centers. It is recommended to introduce a special type of responsibility Center – the self-supporting income Center, the feasibility of which should be aimed at achieving the stipulated nomenclature and quality of products (works, services), production volumes and cost limits. It is proved that it is advisable to assign accounting functions, budget formation (development of self-supporting tasks), control over the implementation of budgets of responsibility centers and summing up the results of divisions' activities to the accounting department (or the economic department) together with the heads of divisions and specialists of other services. Approaches to the formation of a system of incentives for employees in the process of carrying out their activities are highlighted. It is advisable to recognize an effective organization of management accounting together with the control system at the enterprise to ensure comparability of actual data with basic indicators. Taking into account the peculiarities of growing crop products, it is proposed to choose technological maps for all crops and individual works for the next year's harvest as a criterion for controlling production costs (it is advisable to equate the costs of performing work related to soil improvement, which should be performed by a crop production team on a separate task).

**Key words:** management accounting, agriculture, crop production, control, responsibility centers, budgeting.

**Постановка проблеми.** Сучасний облік будь-якої галузі національного господарства, в тому числі рослинництва, вимагає вжиття низки заходів. Як відзначалося раніше, до функцій обліку входять бюджетування, облік, оперативний контроль, розроблення управлінських рішень на перспективу та подальший контроль за виконанням завдань [1].

З урахуванням фактичного досвіду сільськогосподарських підприємств України організаційні заходи перш за все вимагають вирішення таких питань (завдань):

- 1) узгодження організаційної структури підприємства із системою управлінського обліку, яка має відповідати вимогам керівництва підприємством;
- 2) чітка відповідність центрів відповідальності можливостям і потребам керівництва підприємством;
- 3) розподіл обов'язків між виконавцями всіх рівнів;
- 4) належне формування інформаційного забезпечення відповідно до вимог контролю витрат;
- 5) створення системи матеріальної зацікавленості виконавців усіх рівнів за дотриманням режиму економії та завдань з підвищення ефективності виробництва сільськогосподарської продукції.

Вжиття названих заходів характерне, як правило, для всіх підприємств України, але при цьому мають бути враховані особливості діяльності підприємств конкретної галузі, а також реальні умови їх функціонування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження питання організаційно-методичних аспектів управлінського обліку здійснили такі видатні вітчизняні і зарубіжні науковці, як Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, П.М. Гарасим, І.Є. Давидович, К. Друрі, Е.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, С.М. Янг, Т.П. Карпова, В.Б. Моссаковський, В.Ф. Палій, П.Я. Хомин, М.Г. Чумаченко, А.Я. Яругова. Опрацювавши наукові праці вчених, ми з'ясували, що в процесі досліджень провідних науковців та практиків неодноразово ці питання піднімалися, але, на нашу думку, їх доцільно розглянути комплексно відповідно до практики господарської діяльності в конкретних умовах з урахуванням досвіду розвинених країн.

**Постановка завдання.** Метою статті є побудова окремого напрямку функціонування бухгалтерського обліку щодо розроблення організаційних заходів стосовно виконання названих раніше функцій. Цей напрям, на нашу думку, не менш важливий. Без нього не можна досягти належних результатів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Л.В. Нападовська запропонувала перелік питань з організації управлінського обліку, назвавши їх елементами. Певною мірою вони подані стосовно всіх галузей народного господарства, зокрема:

– «поділ всієї організації на окремі центри відповідальності (центри витрат, центри доходу, центри прибутку, центри інвестицій);

– закріплення за центрами відповідальності конкретних завдань і впровадження конкретних фінансових показників для створення ефективної системи внутрішнього контролю за їх виконанням;

– широке делегування повноважень і відповідальності на місцях;

– впровадження системи якості продукції (робіт, послуг), а також діяльності підприємства загалом;

– розроблення та впровадження системи мотивації до збільшення внеску кожного структурного підрозділу і кожного виконавця в загальний результат діяльності підприємства;

– стимулювання працівників до постійного навчання та підвищення кваліфікації;

– впровадження інформаційних технологій (ІТ) не тільки для оперативної обробки інформації, але й для створення єдиного інформаційного простору задля комунікації зв'язків між окремими структурними підрозділами та виконавцями, оптимального й своєчасного прийняття управлінських рішень і досягнення єдиної стратегічної мети» [2, с. 82].

Розгляд поставлених задач доцільно почати з вивчення системи управління підприємством. Воно, як правило, залежить від видів підприємств. Так, проведені дослідження Запорізького регіону довели, що основну масу сільськогосподарських підприємств становлять приватні підприємства (ПП), товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ), які за кількістю працюючих та обсягом валового доходу від реалізації продукції за рік, як правило, визнаються малими та середніми підприємствами.

Дослідження цих форм власності та форм господарювання довело, що відмінність полягає в делегуванні повноважень від вищих ланок до нижчих. Так, у ПП єдиним власником є приватна особа, яка визначає функції та обов'язки найманих працівників, всі питання з ведення виробничо-фінансової діяльності підприємства мають бути обумовлені та затверджені лише власником, який несе повну відповідальність за кінцеві результати діяльності підприємства загалом. На відміну від ПП, у ТОВ власником-керівником (учасниками) підприємства мають право бути особи, що беруть участь у створенні його статутного фонду, тобто за цих умов частка прав та обов'язків щодо функцій та зобов'язань відповідає розміру їх часток у статутному капіталі.

Однак формування відносин стосовно субординації між працівниками та структурними підрозділами всередині цих підприємств залежить перш за все від цілеспрямованості організації діяльності трудових колективів і окремих виконавців у цих виробничих підприємствах, що здійснюється апаратом управління, який організовується на двоступінчастій чи триступінчастій основі: «директор – бригадир» або «директор – керуючий – бригадир виробничої бригади» (в рослинництві, тваринництві та в інших галузях).

Такий підхід зумовлений тим, що у власників підприємств може бути вироблений власний підхід до вирішення окремих питань щодо побудови управління витратами на підприємстві. На особливості вирішення цього питання обґрунтовано звертає увагу В.Ф. Палій [3, с. 52, 53].

Передача повноважень щодо контролю витрат окремим працівникам підприємства, зокрема бригадирам, на нашу думку, потребує вирішення чотирьох додаткових питань, а саме довіри керівника, особливо власника керівникові підрозділу; створення обґрунтованої системи інформаційного забезпечення щодо побудови контролю за ходом виробничих процесів; визначення системи матеріального стимулювання виконавців, перш за все рядових членів колективу підрозділу; розподіл страхових ризиків між виконавцями (колективом підрозділів) та власником (керівником) сільськогосподарського підприємства під час виникнення непередбачених (надзвичайних) ситуацій.

Ці питання значною мірою визначаються психологічними ситуаціями, які можуть мати індивідуальний характер і важко піддаються регулюванню, однак потреба у їхньому вирішенні дуже істотна, але, на нашу думку, поступово вони будуть вирішуватись. Цьому сприятиме дотримання принципів побудови управління витратами, які запропонувала Л.І. Хоружій [4, с. 332–341].

В процесі дослідження в підприємствах, де було проведено опитування, встановлено, що система управлінського обліку належно ще не налагоджена, тому перш за все вимагає вирішення питання щодо вибору форми створення центрів відповідальності. На цьому наголошують у наші часи О.В. Мірошніченко, Н.В. Винниченко, Н.Л. Андрєєва [5].

У підручниках усіх авторів, які присвячені управлінському обліку в Україні та за кордоном,

було визнано, що центри можуть бути центрами витрат, центрами доходу, центрами прибутку і центрами інвестицій. Вони відрізняються один від одного складом показників, за які відповідає керівник конкретного підрозділу. Такими показниками можуть бути (відповідно до вищенаведених центрів) витрати, доходи, прибуток, інвестиції.

Характеристика наведених центрів відповідальності подана у роботі Е.А. Аткинсона, В.Д. Бандера, Р.С. Каплана, С.М. Янга [6, с. 774], де досить чітко визначено систему контролю окремих показників і відповідальність керівників центрів (табл. 1).

У сільськогосподарських підприємствах, як правило, можуть застосовуватися перші три види центрів, але в дослідних господарствах, зокрема галузі рослинництва та її структурних підрозділах, відокремлення центрів доходу та прибутку недоцільно, оскільки вироблену продукцію виробничі підрозділи здають керівництву підприємства. Наприклад, якщо розглядати виробничий процес вирощування продукції рослинництва, то в цьому процесі задіяні одночасно основні виробничі підрозділи (бригади рослинництва) та допоміжні виробництва (ремонтна майстерня, автотранспорт, машинно-тракторний парк), тобто під час виконання їх функціональних обов'язків здійснюється споживання ресурсів у формі витрат матеріалів (насіння, добрив, засобів захисту рослин, палива, запчастин) і коштів (виплата заробітної плати) тощо.

Отже, з фінансової точки зору виробничі підрозділи в рослинництві здійснюють визначені витрати, а це означає, що вони насамперед виступають центрами витрат. Щодо структурних підрозділів допоміжного виробництва, зокрема МТП, то в багатьох дослідних підприємствах цей підрозділ входить до складу польової бригади, тому

Таблиця 1

**Підсумкові характеристики центрів відповідальності**

| Фактори                            | Центри відповідальності                                    |  |   |   |
|------------------------------------|--|--|---|---|
|                                    | центр витрат   | центр доходів  | центр прибутку  | центр інвестицій  |
| Контролюється менеджером центру    | Витрати  | Доходи   | Витрати і доходи  | Витрати, доходи та істотний контроль за інвестиціями                    |
| Не контролюється менеджером центру | Доходи, інвестиції в запаси та основні засоби              | Витрати та інвестиції в запаси та основні засоби         | Інвестиції в запаси та основні засоби                         |   |
| Вивчається обліковою системою      | Витрати до заданого (бюджетного) рівня                     | Доходи до заданого (бюджетного) рівня                    | Прибуток до заданого (бюджетного) рівня                       | Рентабельність інвестицій (ROI) до заданого (бюджетного) рівня          |
| Не вимірюється обліковою системою  | Використовується за ключовими факторами успіху крім витрат | Використання за ключовими факторами успіху, крім виручки | Використовується за ключовими факторами успіху, крім прибутку | Використовується за ключовими факторами, крім рентабельності інвестицій |

Джерело: систематизовано за джерелом [6]

за таких умов відокремлювати МТП як окремий центр відповідальності, як правило, недоцільно. Деякі суб'єкти господарювання орендують основні засоби на період сівби та збору врожаю, що свідчить про відсутність центрів відповідальності й контролю за відповідними витратами. Така різна організація виробничого процесу вирощування продукції рослинництва впливає на організацію центрів відповідальності та побудову обліку й контролю витрат.

У радянські часи в сільськогосподарських підприємствах ще до переходу до ринкових умов великого поширення набула практика формування підрозділів, які носили назву госпрозрахункових, відповідно, несли відповідальність за госпрозрахунковий дохід, під яким розуміли дохід, який визначався як різниця між вартістю одержаної продукції за внутрігосподарськими (плановими) цінами і фактичними витратами на її виробництво. Умовою ефективного використання госпрозрахункових відносин було здійснення внутрішньої функції управління, а саме внутрішньогосподарського розрахунку, що створює необхідні можливості для оперативного використання економічних важелів в управлінні виробництвом. Внутрішньогосподарський розрахунок посилює дієвість таких управлінських функцій, як планування, облік та контроль з боку спеціалістів і керівників середньої ланки. Для здійснення внутрішньогосподарського розрахунку кожному структурному підрозділу створюються належні умови, зокрема визначається склад госпрозрахункових підрозділів, виділяються необхідні засоби виробництва для проведення всього циклу сільськогосподарських робіт; розробляється обґрунтована програма з виробництва продукції і лімітів затрат праці та коштів; встановлюються розміри поточного авансування, а також преміювання за підсумками року; надається виробнича самостійність у використанні робочої сили і засобів виробництва; визначається порядок взаємовідносин підрозділів із керівництвом підприємства, а також між собою; проводиться точний облік витрат і виходу продукції по кожному підрозділу; забезпечується щомісячний або по періодах робіт аналіз результатів роботи кожного підрозділу; здійснюється матеріальне стимулювання за результатами роботи кожного підрозділу за підсумками року щодо економії витрат і перевиконання завдань щодо виходу продукції. Шляхом зіставлення фактичного виходу продукції із завданням, фактичних затрат із лімітом визначаються результати роботи і розмір матеріальної винагороди, що належить колективу госпрозрахункового підрозділу. Для цього на початку року розробляється госпрозрахункове завдання і встановлюються ліміти річних витрат, а в кінці року здійснюється стимулювання управлінських працівників залежно від наслідків роботи.

На жаль ця практика не отримала належного розгляду в підручниках та в спеціальній літературі, тому вона не набула належного узагальнення.

Однак у сучасних умовах, на відміну від інших центрів витрат, вони фактично існують у сільськогосподарських підприємствах Полтавської області. Цей досвід описаний спеціалістами аграрного університету, вивчається студентами і рекомендується до впровадження у всіх сільськогосподарських підприємствах. Він дає змогу стверджувати, що доцільно визнати подібні центри відповідальності як окремий їх вид, відмінний від інших подібних центрів.

Вибір того чи іншого центру відповідальності залежить від волі власника (керівника) підприємства і повинен враховувати моменти, відзначені Л.І. Хоружій.

Перелік центрів відповідальності, наведений раніше І.О. Білоусовою та М.Г. Чумаченко [7, с. 7–8], доповнюють центром відповідальності «кайдзен-костинг», який виник на підприємствах Японії і набуває все більшого поширення у США та країнах Європи. Основною метою ці центри вважають постійне і всеосяжне зменшення затрат, вжиття оперативних заходів для її досягнення. Використовують для цього як фінансову, так і нефінансову інформацію. Це передбачає залучення всіх працівників до пошуку резервів та забезпечення вдосконалення якості діяльності і створення достатньої системи мотивації. Однак за цих умов відповідальність за досягнення мети (зменшення витрат, їх контрольованість) несе не лише керівник підрозділу, але й кожен працівник цього підрозділу, що суперечить поняттю центру відповідальності, але він ефективний для виробничої діяльності.

Окремою позицією серед заходів щодо організації управлінського обліку слід визнати організацію контролю витрат щодо забезпечення порівнянності фактичних даних із базовими показниками. Ними, як правило, виступає нормативна собівартість, однак у сільськогосподарських підприємствах, особливо у рослинницьких підрозділах, її використовувати майже неможливо через особливості технологічного процесу [8], тому, на нашу думку, базою порівняння можуть слугувати технологічні карти по всіх культурах та окремі роботи під урожай майбутнього року (до них доцільно прирівнювати витрати на виконання робіт, пов'язаних із покращенням ґрунтів, які мають виконуватися рослинницькою бригадою за окремим завданням). Проведені дослідження [8] довели, що показники технологічної карти дають змогу оперативно контролювати поточні витрати протягом звітного періоду, якщо продуктивність агрегатів у карті відповідає фактичним можливостям (якщо карта будувалася з урахуванням норм виробітку наявної техніки).

Під час підбиття підсумків діяльності колективу бригади за звітний період вважаємо, що слід виходити з особливостей її діяльності, а матеріальне стимулювання слід будувати за принципами госпрозрахункового доходу та відокремлення факторів, які залежать і не залежать від структурного підрозділу. Однак така система повинна будуватися за двома напрямками, а саме протягом року та за підсумками року. Це можливо за відповідних умов, зокрема повної діджиталізації обліку та деталізації даних щодо операцій.

Це свідчить про те, що потрібно вирішувати важливі питання про те, хто має виконувати ці роботи (ведення обліку та розроблення планових завдань). Проведені опитування показали, що в сучасних умовах у сільськогосподарських підприємствах Запорізької області відсутні планово-економічні відділи. В окремих випадках залишилися економісти, до обов'язків яких включено лише розроблення планових завдань підрозділам, тому виникає потреба визначити організаційні засади виконання робіт із бюджетування та контролю витрат і виходу продукції.

Як відзначалося раніше, за кордоном цю роботу доручено виконувати окремому відділу. Він складає бюджет центру відповідальності, веде облік витрат і контролює його виконання. Тим самим створюються засади відокремлення управлінського обліку. Фактичні дані на цій ділянці фіксуються окремо від фінансового обліку.

В минулому (раніше) цю операцію в сільськогосподарських підприємствах виконували у два етапи. Зокрема, первинні документи оформляли керівники та обліковці бригади, які передавали їх на перевірку економісту, а в подальшому вони надходили в бухгалтерію для записів у регістрах. За такої схеми оброблення даних відпадала потреба відокремлення даних про витрати від фінансового обліку.

Обстеження порядку формування даних у сучасних умовах показало, що процес формування даних здійснюється, як правило, в тому ж порядку, але витрати не контролюються, що досить часто призводить до негативних наслідків.

Отже, виникає необхідність ліквідувати цей пробіл у економічній роботі. Можливі такі три шляхи вирішення цієї проблеми:

- відновити у сільськогосподарських підприємствах економічну службу з тими ж функціями;
- передати бухгалтерії функції формування бюджетів центрів відповідальності, контролю за їх виконанням та підбиттям підсумків діяльності підрозділів; це сприяє появі нових функцій обліку, а саме стимулюючої та функції комерціалізації;
- передати керівникам підрозділів або спеціалістам функції розроблення технологічних карт та бюджетів центрів відповідальності, а всі інші раніше названі функції мають залишитись за бухгалтерією; це дасть змогу певною мірою налагодити контроль за виробничою діяльністю.

Вибір системи контролю за витратами залишається за власником (керівництвом) підприємства. Однак під час вибору одного з трьох підходів щодо побудови оперативного контролю вагоме значення відіграє єдина схема визначення центрів відповідальності та центрів витрат конкретного підприємства.

**Висновки з проведеного дослідження.** Як показали дослідження, побудова обліку витрат потребує нового теоретичного обґрунтування, зокрема організація обліку має охоплювати бюджетування, оперативний контроль, розроблення управлінських рішень на перспективу та подальший контроль за виконанням завдань, систему стимулювання виконавців з огляду на особливості галузі рослинництва.

Реалізація названих функцій, на нашу думку, має бути пов'язана з побудовою обліку витрат за центрами відповідальності виробництва продукції рослинництва за змінними, умовно-змінними та постійними витратами у співвідношенні з факторами виробництва.

Задля побудови внутрішньогосподарських відносин між керівництвом та колективом підприємства доведено доцільність відокремлення такого центру відповідальності, як центр госпрозрахункового доходу.

Виконання функцій ведення обліку, формування бюджетів (розроблення госпрозрахункових завдань), контроль за виконанням бюджетів центрів відповідальності та підбиття підсумків діяльності підрозділів доцільно покладати на бухгалтерію (або економічний відділ) разом із керівниками підрозділів та спеціалістами інших служб.

Систему стимулювання доцільно будувати за принципами госпрозрахункового доходу за двома напрямками, а саме протягом року та за підсумками року з відокремленням залежних та не залежних від центрів відповідальності факторів виробництва.

Запропонована побудова обліку витрат з урахуванням організаційно-технологічних особливостей вирощування продукції рослинництва посилює дієвість бюджетування й обліку та дає змогу раціонально розмістити пріоритети обліку, аналізу та контролю в управлінні витратами рослинництва, визначає нові функції обліку, а саме стимулюючу та функцію комерціалізації.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Костякова А.А. Облік витрат на виробництво продукції рослинництва : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09. Київ, 2010. 20 с.
2. Нападівська Л.В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 8–9. С. 78–93.
3. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета. *Бухгалтерский учет*. 2004. № 12. С. 52–55.

4. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. Москва : Финансы и статистика, 2004. 496 с.

5. Мірошніченко О.В., Винниченко Н.В., Андреева Н.Л. Розвиток обліку за центрами відповідальності в системі управління підприємством. *Економіка та суспільство*. 2021. № 27. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-17>

6. Управленческий учет / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг. Москва : Вильямс, 2005. 878 с.

7. Білоусова І.О. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 4. С. 3–10.

8. Костякова А.А. Методика бюджетування витрат рослинництва. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки)*. 2015. № 1(29). С. 174–179.

#### REFERENCES:

1. Kostiakova A. A. (2010) *Oblik vytrat na vyrobnytstvo produktsii roslynnytstva* [Accounting for crop production costs]. (PhD Thesis), Kyiv.

2. Napadovska L.V. (2009) *Upravlinskyi oblik: znachennia ta zastosuvannia u praktychnii diialnosti vitchyznianskykh pidpriemstv v umovakh rynkovykh vidnosyn* [Management accounting: significance and application in the practical activities of domestic enterprises

in the conditions of market relations]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 8–9, pp. 78–93.

3. Palyj V.F. (2004) *Razvytye metodologyy upravlencheskogho ucheta* [Development of management accounting methodology]. *Bukhhalterskyi uchet*, no. 12, pp. 52–55.

4. Khoruzhyj L.Y. (2004) *Problemy teoryy, metodologyy, metodyky y orghanyzacyy upravlencheskogho ucheta v seljskom khozjajstve* [Problems of theory, methodology, methodology and organization of management accounting in agriculture]. Moscow: Fynansy y statystyka, 496 p. (in Russian)

5. Miroshnychenko O.V., Vynnychenko N.V., & Andrieieva N.L. (2021) *Rozvytok obliku za tsentramy vidpovidalnosti v systemi upravlinnia pidpriemstvom* [Development of accounting for Responsibility centers in the enterprise management system]. *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 27. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-17>

6. Atkynson E.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Yanh M.S. (2005) *Upravlencheskyi uchet* [Management accounting]. Moscow: Vyliams. (in Russian)

7. Bilousova I.O. (2009) *Problemy obliku vyrobnychykh vytrat i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii promyslovosti* [Problems of accounting for production costs and calculating the cost of industrial products]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 4, pp. 3–10.

8. Kostiakova A.A. (2015) *Metodyka biudzhetuвання vytrat roslynnytstva* [Methodology for budgeting crop production costs]. *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnogo ahrotekhnolohichnoho universytetu (Ekonomichni nauky)*, no. 1(29), pp. 174–179.