

УДК 657:631.1

С. А. Вітер,

к. пед. н., старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет

З. Д. Вітер,

старший викладач кафедри менеджменту організацій і адміністрування імені М.П. Поліщука,
Житомирський національний агроекологічний університет

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАРКЕТИНГОВИМИ ВИТРАТАМИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

S. Viter,

k. ped. district, senior lecturer of the department of accounting, taxation and auditing,
Zhytomyr National Agroecological University

Z. Viter,

senior lecturer of the department of Management organizations and administration of M.P. Polishchuk,
Zhytomyr National Agroecological University

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT STRATEGIC MANAGEMENT COST OF SALES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

Досліджено проблему формування інформації щодо витрат на маркетингову діяльність сільськогосподарських підприємств у системі бухгалтерського обліку. Акцентовано увагу на відмінностях маркетингової та збутової діяльності, доведено важливість чіткого розмежування маркетингових витрат від витрат на збут, що дозволить відобразити повну картину можливостей здійснення маркетингових заходів. Запропоновано перелік витрат на маркетинг на підставі функціонального підходу до їх управління. Проаналізовано різні точки зору стосовно назви рахунку 93 та обґрунтовано авторське бачення вдосконалення Плану рахунків бухгалтерського обліку щодо обліку маркетингових витрат. Розкрито зміст понять "маркетингові витрати", "витрати на збут", "управління маркетинговими витратами". Уточнено сутність та об'єкти, запропоновано складові системи обліково-аналітичного забезпечення управління маркетинговими витратами. Охарактеризовано особливості діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на досліджувану систему. Наголошено на необхідності виділення або розширення функціональних обов'язків бухгалтера-аналітика чи створення окремої посади бухгалтера-аналітика-стратега за напрямом обліково-аналітичного забезпечення управління витратами для аналітичної обробки одержаної стратегічно важливої маркетингової інформації у рамках ведення стратегічного обліку.

Article is devoted to research of problems of formation of information on costs for marketing activities of agricultural enterprises in the accounting system. The attention to the differences between marketing and sales activities are accented, the importance of a clear separation of marketing expenses from cost of sales are proved, which will reflect the full picture of the possibilities of marketing activities. List of marketing costs on the basis of a functional approach to their management are proposed. Different points of view regarding the name of the account 93 are analyzed and justified author's vision of improvements the Chart of Accounts on account of marketing costs are soundly. The essence of terms "marketing costs" and "cost of sales" "control marketing costs" has been defined in the article. The essence and facilities are clarified, components of the system of accounting and analytical support for management of marketing costs are proposed. The features activity of agricultural enterprises and their impact on the studied system are characterized. The necessity of allocation or expansion of functional responsibilities accountant analyst or a separate position accountant strategic analyst for analytical processing received strategically important marketing information within driving strategic account are highlighted.

Ключові слова: маркетингові витрати, витрати на збут, обліково-аналітичне забезпечення, управління витратами, облік, аналіз, контроль, сільськогосподарські підприємства.

Key words: marketing costs, sales, accounting and analytical support, cost management, accounting, analysis, control, agricultural enterprises.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В основі діяльності будь-якого підприємства має бути закладена стратегія його розвит-

ку. Успішна реалізація стратегічних цілей сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах глобалізаційних процесів неможлива

без належної уваги до управління маркетинговою діяльністю, розробки відповідних інструментів планування, обліку та контролю маркетингових витрат.

Маркетингова діяльність допомагає об'єднати зусилля сільськогосподарських підприємств, підприємств переробної промисловості і торгівлі не тільки під час реалізації продукції, але і під час визначення характеру і масштабів її виробництва, шляхів прибуткового використання виробничих потужностей підприємств, визначення взаємовигідних умов просування продукції з урахуванням максимального задоволення потреб покупців. Однак впровадження маркетингових заходів та чітке структурування пов'язаних з ними витрат серед вітчизняних сільськогосподарських підприємств відбувається вкрай повільно. Крім того, чинним законодавством не передбачено розкриття маркетингових витрат в обліку, яке б давало достатній обсяг інформації про напрями здійснення та ефективність маркетингової діяльності підприємств.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблеми обліково-аналітичного забезпечення процесу управління витратами здійснювали Г.Г. Кірейцев, О.Д. Гудзинський, М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, В.М. Самочкін. Дослідженням теорії та методології обліку і контролю маркетингових витрат займалися Я.В. Бахарєва, Н.М. Гудзенко, В.А. Дерій, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, Л.М. Очеретько, А.Ю. Тимошенко, В.Ю. Чубата. Вагомий внесок у дослідження проблем розвитку маркетингу сільськогосподарських підприємств зробили В.М. Жмайлов, Ю.І. Данько, О.О. Єранкін, О.О. Красноруцький.

У роботах цих та інших авторів розкрито різні аспекти формування і використання облікової інформації управління витратами підприємства. Однак проблема створення інтегрованої системи обліково-аналітичного забезпечення управління маркетинговими витратами сільськогосподарських підприємств залишається досить актуальною.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою написання статті є теоретичне обґрунтування та розробка науково-практичних рекомендацій з удосконалення методики та організації обліку маркетингових витрат як важливої передумови підвищення ефектив-

ності процесу управління в сільськогосподарських підприємствах.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Маркетингова діяльність, як і будь-яка діяльність підприємств, тягне за собою певні витрати, які мають бути доцільними та фінансово обґрунтованими. При цьому є необхідним звернення до даних бухгалтерського обліку для визначення суми маркетингових витрат, понесених у попередніх періодах. Однак існуюча система бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах надає досить розмиту інформацію про проведені маркетингові заходи та пов'язані з ними витрати і не може в повній мірі відповідати інформаційним потребам як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" для обліку витрат, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг призначено рахунок 93 "Витрати на збут", за дебетом якого відображаються суми визнаних витрат на збут, а за кредитом — списання на рахунок 79 "Фінансові результати". Ці витрати відображаються у фінансовій звітності (ф.№ 2) в рядку 080 [5].

Згідно з Інструкцією № 291 [7] до витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

У сільськогосподарському виробництві у складі цієї групи витрат науковці називають також відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, безкоштовно передані зразки і моделі, на представницькі затрати (організацію прийомів), конференцій та інших офіційних заходів — включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу [10].

Як бачимо, діюча практика ведення обліку витрат збутової діяльності не передбачає чіткого розмежування маркетингових і збутових витрат. Але за економічною сутністю маркетинг і збут є принципово відмінними категоріями. Збут охоплює процеси фізичного переміщення готової продукції та виступає кінцевою метою маркетингу. Маркетинг — ширше поняття, він охоплює всі процеси, пов'язані з



Рис. 1. Функції маркетингу

формуванням товарного асортименту продукції підприємства і до її реалізації покупцям.

Відмінними є й цілі маркетингової та збутової діяльності. Основною метою збутової діяльності є доставка продукції до споживача та своєчасне отримання грошових коштів. Вихідною стратегічною ціллю маркетингової діяльності є формування і зміна попиту на продукцію.

Наразі існують різні точки зору щодо назви рахунку 93 "Витрати на збут". В.А. Дерій [3], М.В. Дубініна та ін. [4], М.С. Пушкар [9] у своїх працях пропонують цей рахунок перейменувати на "Витрати на маркетинг і комерційну діяльність" з виділенням на ньому двох субрахунків "Витрати на маркетинг" та "Витрати на комерційну діяльність". Однак у випадку обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах комерційну діяльність, ми вважаємо, неможливо ототожнювати зі збутовою діяльністю, оскільки комерційні витрати є по суті витратами обігу торговельних підприємств.

На думку Л.М. Очеретько та А.Ю. Тимошенка, маркетингова (дослідження ринку) та рекламна діяльність порівняно із збутовою діяльністю — це три окремі та різні складові діяльності підприємства. Науковці пропонують перейменувати назву рахунку 93 "Витрати на збут" на "Витрати на збут, рекламу та маркетинг" [6].

Погоджуємося з тим, що маркетинг і збут спрямовані на різні цілі, а витрати на маркетингову і збутову діяльність відмінні за їх функціональним змістом та роллю в господарському процесі. Проте стає цілком очевидною суперечність, яка залишається поза увагою науковців. Комплекс маркетингу — це сукупність маркетингових заходів таких, як товар, ціна, розподіл і просування. Саме останні два об'єкти є не що іншим як збут і реклама. Отже, збут продукції доцільно розглядати як складову маркетингової діяльності, а не навпаки, як це передбачено у вітчизняному обліку відповідно до змісту рахунку 93 "Витрати на збут", де лише незначна частка витрат на маркетинг відображається у складі даних витрат.

Розглядаючи витрати на маркетинг, необхідно визначити комплексний склад цих витрат, що обумовлює необхідність їх класифікації для цілей управління. Ефективне управління маркетинговими витратами на сьогодні — це процес їх цілеспрямованого формування за видами, місцями та носіями й постійного контролю рівня витрачання ресурсів і стимулювання економії.

Щоб мати глибше уявлення про обліковий склад витрат на маркетинг, пропонуємо використати функціональний підхід, оскільки він, по-перше, дозволяє чітко ідентифікувати маркетингові витрати як об'єкт обліку, по-друге, являється достатньо гнучким при організації

Таблиця 1. Запропонований перелік витрат на рахунку 93 "Маркетингові витрати"

Рахунок 93 «Маркетингові витрати»		
931 «Витрати на дослідження ринку»	932 «Витрати на рекламу»	933 «Витрати на збут»
<ol style="list-style-type: none"> Оплата праці працівникам, які забезпечують маркетингову діяльність підприємства. Службові відрядження працівників, зайнятих маркетинговою діяльністю. Вивчення і дослідження кон'юнктури ринку. Дослідження життєвого циклу продукції. Оплата інформаційно-консультативних послуг. Інші витрати, пов'язані з маркетинговими дослідженнями 	<ol style="list-style-type: none"> Оплата праці працівникам, які забезпечують рекламну діяльність підприємства. Службові відрядження працівників, зайнятих рекламною діяльністю. Розробка, дизайн та видання рекламних матеріалів (буклетів, журналів, листівок, упаковок, фірмових пакетів і ін.). Реклама в ЗМІ, на телебаченні, радіо. Виготовлення зовнішньої реклами (на транспорті, вивіски, тендери). Участь у виставках, ярмарках. Представницькі затрати. Інші витрати, пов'язані з рекламною діяльністю 	<ol style="list-style-type: none"> Складування продукції та зберігання товарно-матеріальних запасів. Пакування продукції. Транспортування продукції. Управління збутовою діяльністю. Оплата праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту. Утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції. Спеціальні аналізи, що виконуються під час відвантаження продукції. Інші витрати, пов'язані зі збутом

обліку. У зв'язку з цим виникає необхідність розглянути зміст функцій маркетингу (рис. 1).

Стає зрозумілим, що маркетингові витрати — це витрати матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємства, спрямовані на реалізацію обраної маркетингової тактики й стратегії, які включають: 1) проведення маркетингових досліджень; 2) планування асортиментної політики та здійснення інноваційної діяльності; 3) формування попиту і стимулювання збуту; 4) управління маркетинговою діяльністю.

З метою уникнення проблем обліку маркетингових витрат і враховуючи результати наукових досліджень, пропонуємо рахунок 93 "Витрати на збут" перейменувати на "Маркетингові витрати" з відкриттям окремих субрахунків: 931 "Витрати на дослідження ринку", 932 "Витрати на рекламу", 933 "Витрати на збут". Запропонований склад маркетингових витрат з відкриттям вищевказаних субрахунків представлений в таблиці 1.

Номенклатура маркетингових витрат може змінюватись підприємством самостійно і залежатиме від обсягів таких витрат, частки окремих витрат у загальній їх сумі, а також від потреб отримання інформації за окремими статтями витрат.

Вважаємо за доцільне контроль рахунку 93 "Маркетингові витрати" здійснювати з особливою уважністю. Він не лише надає інформацію про рівень та кількість витрат, а впливає на формування реалізаційної ціни та аналіз рентабельності, що використовується для прийняття ефективних управлінських рішень. Тобто віднесення всієї суми цих витрат на фінансовий результат, на відміну від адміністративних витрат та інших операційних витрат, без включення до собівартості реалізованої продукції, вплине на зниження собівартості готової продукції і результати збуту.

Систему обліково-аналітичного забезпечення управління маркетинговими витратами сільськогосподарських підприємств ми розглядаємо як єдність підсистеми обліку, аналізу та контролю, що взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної обліково-аналітичної інформації для забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень.

Об'єктом системи обліково-аналітичного забезпечення управління маркетинговими витратами є маркетингова діяльність підприємства, а предметом — процес стратегічного розвитку підприємства. Система виконує інформаційну, облікову, аналітичну та контрольну функції, що забезпечують досягнення мети: надання інформаційної підтримки у прийнятті управлінських рішень; аналіз та оцінка ефективності рішень щодо управління витратами та підприємством в цілому.

Складовими системи є підсистеми обліку, аналізу і контролю (рис. 2).

Комплекс моніторингу поточної господарської діяльності підприємства і аналізу факторів зовнішнього середовища допомагає своєчасно відстежувати негативні тенденції, обрати стратегічну модель поведінки в кризових ситуаціях і ухвалювати ефективні управлінські рішення, направлені на їх нейтралізацію.

Звертаємо увагу на те, що формування обліково-аналітичного забезпечення управління маркетинговими витратами сільськогосподарських підприємств залежить від особливостей сільського господарства.

Так, формування обліково-аналітичної інформації щодо маркетингової діяльності має враховувати залежність результатів сільськогосподарського виробництва від природно-кліматичних умов і визначати ймовірність та оцінку впливу на результати діяльності ризиків, пов'язаних з погодними умовами.

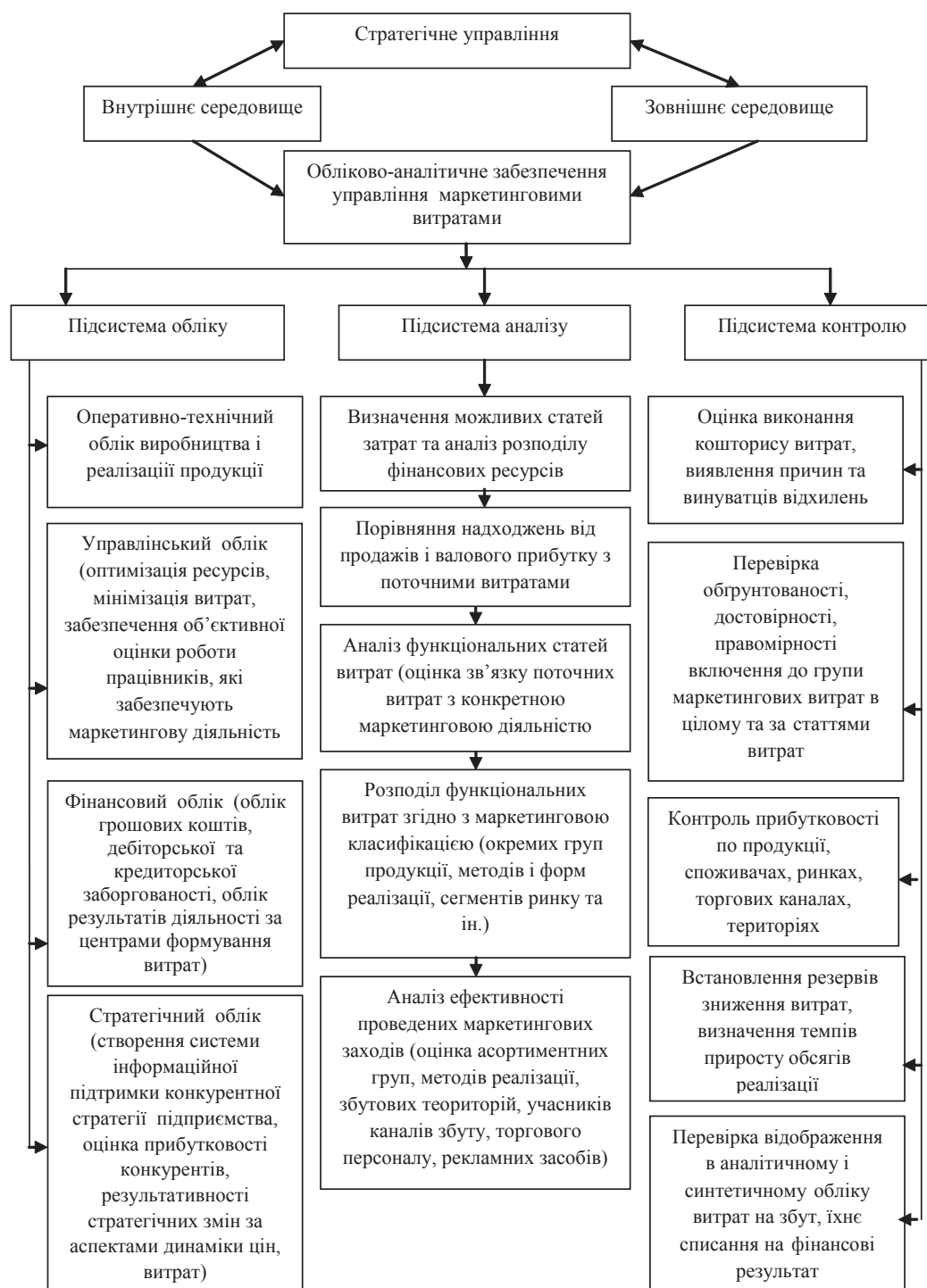


Рис. 2. Система обліково-аналітичного забезпечення управління маркетинговими витратами сільськогосподарських підприємств

Також є важливим проведення аналізу сезонності виробництва, ліквідності і платоспроможності сільськогосподарських підприємств, прогнозування і планування нерівномірності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів протягом року.

Крім того, маркетинг, який пов'язаний з продукцією сільськогосподарських виробників, набагато складніший від інших видів

маркетингу. Ця складність зумовлена швидким псуванням продукції, яка спрямована на задоволення першочергових потреб населення. Тому необхідна оперативність поставок, певні умови зберігання (температурний режим для овочевої продукції і фруктів, охолодження молока, замороження м'яса), доцільна і безпечна упаковка. У цьому випадку передбачаємо аналіз можливих додаткових

витрат, пов'язаних з можливими природними витратами.

Ще одним важливим фактором впливу на формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на збут сільськогосподарських підприємств є суттєвий вплив світової кон'юнктури на сільськогосподарське виробництво. Цей фактор визначає необхідність аналізу цінової ситуації; вивчення прогнозів світової кон'юнктури; аналізу світового виробництва окремих видів продукції, розподілу виробленої продукції між зовнішнім та внутрішнім ринками, імпортозаміни.

Вищезазначені види аналізу повинні мати стратегічне спрямування. Тобто отримані за їх допомогою аналітичні дані мають бути корисними як для оперативного управління, так і спрямовуватися на розробку стратегій розвитку підприємства.

Вітчизняні та зарубіжні вчені підкреслюють важливу роль побудови стратегічної аналітичної системи, яка передбачає одержання інформації про стан внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства. Визначальною особливістю цієї системи, на наш погляд, є інтеграція інформації з традиційної облікової системи з інформацією стратегічного фінансового і стратегічного управлінського обліку та використання в якості інформаційної бази одержаної маркетингової інформації.

Традиційно персонал бухгалтерії у частині обліку маркетингових витрат та витрат на збут займається фіксацією даних про понесені витрати та відображення їх у бухгалтерській звітності. Проте вважаємо за необхідне розширення функцій бухгалтера щодо інтерпретації представленої у звітності інформації та участі на основі цього у розробці варіантів стратегічних управлінських рішень.

У частині маркетингових витрат інтерпретація інформації персоналом бухгалтерії і її аналіз охоплюють низку досить важливих питань:

- забезпечення досягнення відповідного рівня прибутковості по окремих видах продукції, споживачах, ринках, торгових каналах, територіях;

- визначення можливостей збільшення розміру прибутку за рахунок використання виявлених резервів економії витрат, у тому числі на маркетинг;

- забезпечення рівня якості процесу ціноутворення;

- контроль та аналіз собівартості реалізованої продукції та показників, що впливають на її зниження;

- визначення можливостей удосконалення методики та організації обліку маркетингових витрат, зокрема за рахунок удосконалення аналітичного обліку витрат.

На сільськогосподарських підприємствах за відсутності створеного відділу маркетингу вважаємо за доцільне створення окремої посади бухгалтера-аналітика-стратега, який займатиметься не лише відображенням ретроспективних і прогнозних фактів господарської діяльності в рамках ведення стратегічного обліку, а й забезпечуватиме аналітичну обробку одержаної маркетингової інформації з одночасним виконанням функцій складання стратегічної звітності та її безпосередньої обробки шляхом аналізу стратегічних показників, виявлення відхилень між ними, встановлення причин відхилень тощо. У випадку коригування стратегії бухгалтер-аналітик-стратег забезпечує інформування окремих працівників і підрозділів підприємства щодо впливу зміни стратегії на виконання операційних планів, проводячи відповідні розрахунки.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Таким чином, орієнтація сільськогосподарських підприємств на маркетингову концепцію управління господарською діяльністю забезпечить адаптацію підприємств до зовнішнього середовища та мінливості ринків, дозволить виявити внутрішні резерви та можливості їх мобілізації для поліпшення системи реалізації продукції, фінансових результатів операційної діяльності та забезпечення стабільної роботи підприємств на перспективу. Стає зрозумілою необхідність створення повноцінної групи "маркетингових витрат" та проведення змін облікового відображення даних витрат на рахунках бухгалтерського обліку з метою покращення поінформованості управлінського персоналу щодо їх формування та мінімізації.

Література:

1. Бруханський Р.Ф. Адаптація обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту до специфіки сільськогосподарського виробництва / Р.Ф. Бруханський // Проблеми сучасної економіки в умовах фінансової нестабільності. Збірник тез наукових робіт Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 16—17.03.2012 р.) — Одеса: у 2-х част. — Одеса: Центр економічних досліджень та розвитку, 2012. — Ч. II. — С. 22—24.

2. Гудзенко Н. Облік витрат у процесі збутової діяльності сільськогосподарських підприємств / Н. Гудзенко, М. Настенко // Інноваційна економіка. — 2007. — №3. — С. 97—100.

3. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємства у системі обліку та контролю: монографія / В.А. Дерій. — Тернопіль: Kart-blansh, 2009. — 272 с.

4. Дубініна М.В. Особливості відображення в обліку аграрних підприємств комерційних та управлінських витрат / М.В. Дубініна, Ю.Ю. Чебан, А.В. Скорозінська // Вісник Хмельницького національного університету. — 2014. — №2, Т.2. — С. 29—32.

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства України від 30.11.1999 №291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>

6. Очеретько Л.М. Удосконалення обліку збутової діяльності промислового підприємства / Л.М. Очеретько, А.Ю. Тимошенко // Вісник Запорізького національного університету. — №2 (22). — 2014. — С. 116—123.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com>

8. Погосова А.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на виробництво продукції сільськогосподарських підприємств / А.В. Погосова // Організація управлінського обліку для забезпечення розвитку інноваційної моделі економічного зростання підприємств: збірник тез доповідей магістрів та наукових статей викладачів кафедри бухгалтерського обліку за результатами досліджень в 2013—2014. — 2015. — Т. 2. — С. 67—74.

9. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М.С. Пушкар. — Тернопіль: Kart-blansh, 2006. — 334 с.

10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.В. Сопко. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.

11. Цал-Цалко Ю.С. Управлінський облік: підручник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Н.І. Цегельник. — Житомир: ПП "Рута", 2015. — 632 с.

References:

1. Brukhans'kyj, R. F. (2014), "Analytical support of strategic management of agricultural enterprises: general model", *Naukovyj visnyk*

Khersons'koho derzhavnoho universytetu, vol. 9-1, pp. 199—203.

2. Hudzenko, N. and Nastenka, M. (2007), "Cost Accounting in the marketing of agricultural enterprises", *Innovatsijna ekonomika*, vol. 3, pp. 97—100.

3. Derij, V.A. (2009), *Vytraty i dokhody pidpryemstva u systemi obliku ta kontroliu* [Costs and earnings in the enterprise accounting system and control], Kart-blansh, Ternopil', Ukraine.

4. Dubinina, M.V. Cheban, Yu.Yu. and Skorozins'ka, A.V. (2014), "Features recording agricultural enterprises commercial and administrative expenses", *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu*, vol. 2, pp. 29—32.

5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Instruction on the application of the Plan of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page> (Accessed 10 June 2016).

6. Ocheret'ko, L.M. and Tymoshenko, A.Yu. (2014), "Improvement of accounting of industrial enterprises sales activity", *Visnyk Zaporiz'koho natsional'noho universytetu*, vol. 2 (22), pp. 116-123

7. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Provision (Standard) accounting 16 "Costs", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 10 June 2016).

8. Pohosova, A.V. (2015), "Accounting and analytical support for cost management on production of agricultural enterprises", *Orhanizatsiia upravlins'koho obliku dlia zabezpechennia rozvytku innovatsijnoi modeli ekonomichnoho zrostannia pidpryemstv* [Organization of the administrative account for the development of an innovative model of economic growth enterprises], *zbirnyk tez dopovidej mahistriv ta naukovykh statej vykladachiv kafedry bukhgalters'koho obliku za rezul'tatamy doslidzhen' v 2013—2014* [Collection of abstracts Masters and papers of teachers Department of Accounting the results of investigations in 2013—2014], Zhytomyr, Ukraine, pp. 67—74.

9. Pushkar, M.S. (2006) *Kreatyvnyj oblik (stvorenna informatsii dlia menedzheriv)* [Creative accounting (creating information for managers)], Kart-blansh, Ternopil', Ukraine.

10. Sopko, V.V. (2000), *Bukhhalters'kyj oblik: navch. Posibnyk* [Accounting: study guide], 3rd ed, Kyiv, Ukraine.

11. Tsal-Tsalko, Yu.S. Moroz, Yu.Yu. and Tsegel'nuk, N.I. (2015), *Upravlins'kyj oblik: Pidruchnyk* [Management accounting], PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 16.06.2016 р.