

УДК 338.432:657.471

JEL Classification: H410; O130; Q120

Добрунік Тетяна

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню особливостей організаційно-методичних засад обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств. У контексті означеної проблематики проведено оцінку економічних результатів та рівня ефективності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств України. Встановлено, що зниження прибутковості зумовлено зростанням виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільського господарства. В роботі акцентовано увагу на тому, що формування витрат операційної діяльності аграрних підприємств зумовлюється специфічними особливостями сільськогосподарського виробництва, які полягають в основі визначення особливостей оцінки залучених в господарський процес незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів. Обґрунтовано впровадження дієвого інструментарію системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності з метою забезпечення ефективного розвитку товаровиробників аграрної галузі. Розкрито сутність, мету та визначено складові обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності. Наголошено, що обліково-аналітичне забезпечення повинно спрямовуватися на оцінювання діяльності підприємства, формування й надання релевантної інформації, оперативне реагування на зміни як зовнішнього, так і внутрішнього середовища, а також застосування оптимальних методів й інструментів задля ефективного управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств. Визначено роль управлінського обліку, доцільність якого полягає в отриманні деталізованої інформації в розрізі видів витрат за кожним процесом господарської діяльності підприємства для управління витратами, а також визначенні напрямів оптимізації витрат. Рекомендовано відкриття додаткових аналітичних рахунків та відомостей обліку витрат, складання форм управлінської звітності про операційні витрати різних видів сільськогосподарської діяльності. Визначено пріоритетність аналітичного забезпечення управління операційними витратами з метою прийняття оперативних та стратегічних рішень підвищення прибутковості аграрних підприємств. Рекомендовано розробку програми оптимізації виробництва певних видів сільськогосподарської продукції з урахуванням раціонального використання виробничо-ресурсного потенціалу та агробіокліматичних умов господарювання з метою мінімізації витрат і підвищення конкурентоспроможності, зміцнення конкурентних позицій на ринку.

Ключові слова: аграрні підприємства, витрати операційної діяльності, обліково-аналітичне забезпечення, облік, аналіз, управління витратами, оптимізація витрат.

Dobrunik Tetiana

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF COSTS MANAGEMENT OF OPERATING ACTIVITIES OF AGRARIAN ENTERPRISES

Abstract. The article is devoted to the research of peculiarities of organizational and methodological principles of accounting and analytical support for managing the costs of operating activities of agricultural enterprises. In the context of the above mentioned problem, the economic results and the level of efficiency of operational activity of agricultural enterprises of Ukraine have been evaluated. It is established that the decrease in profitability is due to the increase in production cost of agricultural products (works, services). The paper emphasizes that the formation of costs of operating activities of agricultural enterprises has been determined by specific features of agricultural production, which are the basis for determining the features of assessment of irreplaceable natural and biological factors of production and biological assets involved in the economic process. The introduction of effective tools for accounting and analytical support for operating expenses management to ensure the effective development of agricultural producers has been substantiated. The essence, purpose and components of accounting and analytical support of operating expenses management have been revealed. It is emphasized that accounting and analytical support should be directed to the evaluation of the activity of the enterprise, formation and provision of relevant information, prompt response to changes in both the external and internal environment, as well as the use of optimal methods and tools to effectively manage the costs of operating activities of agricultural enterprises. The role of management accounting has been defined, the expediency of which is to receive detailed information in terms of types of expenses for each process of business activity of the enterprise for cost management, as well as to determine the directions of cost optimization. It is recommended to open additional analytical accounts and cost accounting data, to prepare forms of management reporting on operating expenses of different types of agricultural activities. Priority of analytical support of operating expenses management with the purpose of making operational and strategic decisions of increase of profitability of agrarian enterprises has been determined. It is recommended to develop a program of optimization of production of certain types of agricultural products, taking into account the rational use of production-resource potential and agro-climatic conditions of economy in order to minimize costs and increase competitiveness, strengthen competitive positions in the market.

Keywords: agricultural enterprises, operating expenses, accounting and analytical support, accounting, analysis, cost management, cost optimization.

Добруник Татьяна

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Аннотация. Статья посвящена исследованию особенностей организационно-методических основ учетно-аналитического обеспечения управления затратами операционной деятельности аграрных предприятий. В контексте обозначенной проблематики проведена оценка экономических результатов и уровня эффективности операционной деятельности сельскохозяйственных предприятий Украины. Установлено, что снижение доходности обусловлено ростом производственной себестоимости продукции (работ, услуг) сельского хозяйства. В работе акцентировано внимание на том, что формирование расходов операционной деятельности аграрных предприятий обусловлено специфическими особенностями сельскохозяйственного производства, которые лежат в основе определения особенностей оценки вовлеченных в хозяйственный процесс незаменимых природно-биологических факторов производства и биологических активов. Обосновано внедрение действенного инструментария системы учетно-аналитического обеспечения управления затратами операционной деятельности с целью обеспечения эффективного развития товаропроизводителей аграрной отрасли. Раскрыта сущность, цели и определены составляющие учетно-аналитического обеспечения управления затратами операционной деятельности. Отмечено, что учетно-аналитическое обеспечение должно направляться на оценку деятельности предприятия, формирование и предоставление релевантной информации, оперативное реагирование на изменения как внешней, так и внутренней среды, а также применение оптимальных методов и инструментов для эффективного управления затратами операционной деятельности аграрных предприятий. Определена роль управленческого учета, целесообразность которого состоит в получении детализированной информации в разрезе видов расходов по каждому процессу хозяйственной деятельности предприятия для управления затратами, а также определении направлений оптимизации расходов. Рекомендовано открытие дополнительных аналитических счетов и ведомостей учета затрат, составление форм управленческой отчетности об операционных расходах по различным видам сельскохозяйственной деятельности. Определена приоритетность аналитического обеспечения управления операционными расходами с целью принятия оперативных и стратегических решений относительно повышения прибыльности аграрных предприятий. Рекомендована разработка программы оптимизации производства определенных видов сельскохозяйственной продукции с учетом рационального использования производственно-ресурсного потенциала и агробиоклиматических условий хозяйствования с целью минимизации затрат и повышения конкурентоспособности, укрепление конкурентных позиций на рынке.

Ключевые слова: аграрные предприятия, расходы операционной деятельности, учетно-аналитическое обеспечение, учет, анализ, управление затратами, оптимизация затрат.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-30-52

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. На сучасному етапі розвитку національної економіки діяльність аграрних підприємств відбувається в умовах нестабільності та зростання змін в зовнішньому середовищі, непрогнозований вплив яких на діяльність підприємств негативно позначається на показниках ефективності господарювання та призводить до ризикованості здійснення виробничо-господарських операцій, зниження рівня конкурентоспроможності самих підприємств і виробленої ними продукції. Тенденції сучасної ринкової економіки вимагають від сільськогосподарських товаровиробників не просто виробити найбільше продукції відповідної якості, але й зробити цей процес ефективним. Проте, господарська діяльність сільськогосподарських підприємств усіх організаційно-правових форм нажаль залишається низькорентабельною. Відтак, стратегічний розвиток аграрних підприємств повинен бути орієнтований на збільшення фінансових результатів виробничо-господарської діяльності за рахунок зростання обсягів виробництва і підвищення якості продукції при оптимальних витратах на її виробництво, що в свою чергу забезпечить високий рівень їх ефективності. Підвищення результативності діяльності підприємств можна досягти, насамперед, завдяки своєчасному формуванню облікової інформації, яка, у свою чергу, є базою для проведення контролю та здійснення аналізу задля виявлення слабких місць у діяльності підприємств. На цій основі можуть прийматися об'єктивні управлінські рішення та обґрунтовуватися напрями зростання ефективності виробничої діяльності. У цьому контексті актуальним є обґрунтування дієвих управлінських заходів на основі обліково-аналітичного забезпечення, спрямованих на оптимізацію величини операційних витрат підприємств з метою визначення потенційних можливостей підвищення їх прибутковості та посилення конкурентних позицій на ринку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Проблемним теоретико-методичним та практичним аспектам обліку

операційних витрат, їх моніторингу та шляхам вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами діяльності підприємств в цілому та аграрному секторі економіки зокрема, присвячено праці таких науковців, як: В. С. Адамовська, Н. В. Брітан, С. А. Вітер, В. В. Вольська, С. І. Головацької, І. П. Дзьобко, П. О. Куцик, Т. В. Куць, Я. І. Мулик, А. А. Пилипенко, В. В. Прядко та ін.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Не зменшуючи вагомості доробок попередників, варто зазначити, що залишаються актуальними та потребують постійного моніторингу питання забезпечення обліково-аналітичної складової управління витратами операційної діяльності суб'єктів агробізнесу в умовах трансформаційних змін національної економіки. Особливо варто підкреслити, що взаємозв'язок обліково-аналітичного забезпечення та прогнозування витрат операційної діяльності тісно пов'язаний з управлінням стратегією розвитку аграрних підприємств, що вимагає широких галузевих досліджень.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою дослідження є обґрунтування організаційно-методичних положень та надання практичних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В умовах активізації конкурентно-ринкового середовища система управління має одне з ключових значень для ефективного функціонування аграрного виробництва. Функціонування аграрних підприємств відбувається в умовах посилення конкурентного протистояння за ринки збуту продукції, мінливості закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію та підвищення якісних параметрів до продукції, що вимагає створення ефективної системи управління витратами, в основі якої достовірне обліково-аналітичне забезпечення.

Будь-які управлінські рішення щодо оцінки результатів господарювання, економічних процесів, оптимізації виробничих факторів, у тому числі раціонального використання виробничого потенціалу повинні базуватися на достовірній, своєчасній і повній обліковій інформації та проведенні аналітичних досліджень фінансово-господарської діяльності аграрних підприємств.

Сучасний стан функціонування аграрних підприємств характеризується нестабільністю і значним ступенем ризику

господарювання в умовах мінливого зовнішнього середовища, що негативно позначається на показниках ефективності їх виробничо-господарської діяльності. На основі проведених досліджень було встановлено, що результати діяльності аграрних підприємств, які сильно диференційовані за розмірами землекористування, дещо відрізняються за джерелами формування. Невеликі господарства зберігають свою конкурентоспроможність переважно за рахунок порівняно низької собівартості продукції (не враховуються витрати на оплату праці) та можливості диверсифікації виробництва. Вони мають конкурентні переваги в ціновій конкуренції. Середні та великі господарства виграють конкурентну боротьбу за рахунок потужного виробничо-ресурсного потенціалу та багатопрофільної спеціалізації.

В рамках дослідження розглянемо фінансові результати та рівень рентабельності операційної діяльності аграрних підприємств. За даними Державної служби статистики [1], рівень рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у 2018 році зазнав значного зниження порівняно із попередніми роками і становив 18,5%, що на 24,5 в. п. нижче рівня 2015 року (у 2015 році рівень рентабельності операційної діяльності склав 43%) (рис. 1).

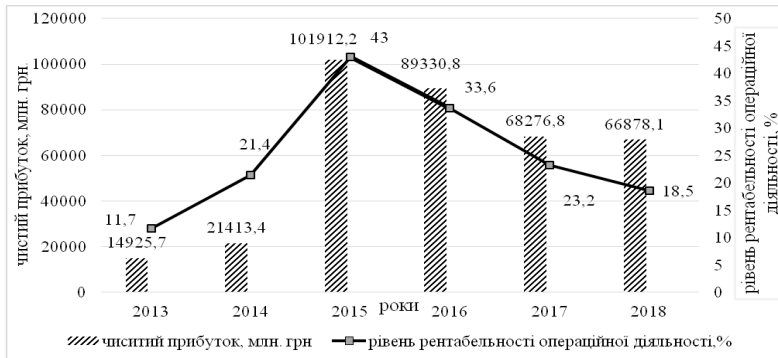


Рис. 1. Економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: узагальнено автором на основі даних [1]

Варто зазначити, що зниження прибутковості аграрних підприємств за останні роки відбувалося за рахунок зростання виробничої собівартості основних видів сільськогосподарської продукції, у загальній структурі яких вагома частка належить

матеріальним витратам, під впливом інфляційних процесів в умовах трансформаційних змін національної економіки й зовнішнього та внутрішнього середовища ведення аграрного виробництва (рис. 2).

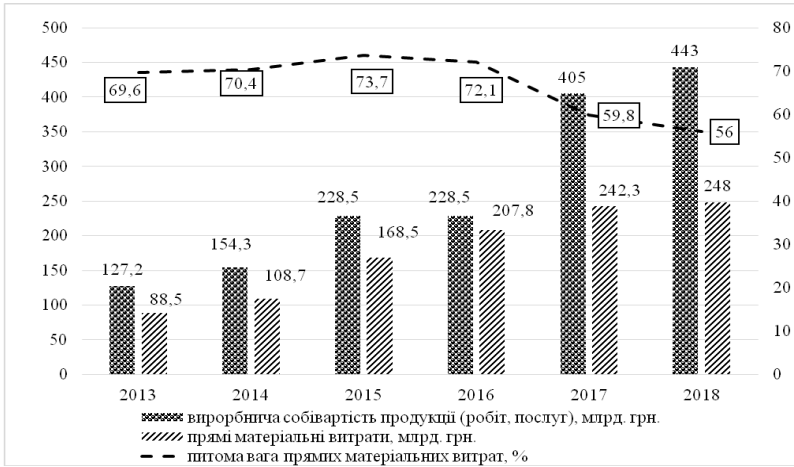


Рис. 2. Динаміка виробничої собівартості продукції та матеріальних витрат аграрного виробництва

Джерело: узагальнено автором на основі даних [1]

Проблема формування витрат є однією з найактуальніших для кожного сільськогосподарського підприємства, оскільки від їх рівня й динаміки залежать не лише фінансові результати його діяльності, але й ефективність функціонування національної економіки.

Підвищення результативності діяльності підприємств можна досягти, насамперед, завдяки своєчасному формуванню облікової інформації, яка, у свою чергу, є базою для проведення контролю та здійснення аналізу задля виявлення слабких місць у діяльності підприємств.

Варто зауважити, що формування витрат сільськогосподарського виробництва зумовлено специфікою виробничо-господарської діяльності підприємницьких структур аграрної галузі та впливом на результати виробництва як зовнішніх, так і внутрішніх чинників, серед яких домінуючими є такі:

– багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств, спеціалізація і диверсифікація виробництва;

конкурентоспроможність сільськогосподарської продукції, визначену за її собівартістю;

- залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів, що зумовлює особливості їх оцінки, відображення в системі рахунків, а також специфіку обліку процесу виробництва (біологічних перетворень) і обчислення собівартості отриманої продукції;

- система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників;

- державна підтримка розвитку аграрних підприємств.

У контексті прийняття обґрунтованих управлінських рішень і організації ефективного функціонування аграрних підприємств пріоритетним є обліково-аналітичне забезпечення витрат операційної діяльності як основного елементу формування фінансових результатів підприємницької діяльності.

В економічній літературі зустрічаються різні підходи до трактування терміну «обліково-аналітичне забезпечення».

За визначенням В. В. Вольської, обліково-аналітичне забезпечення являє собою сукупність процесу збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку, і проведеного на основі цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів [2, с. 86].

В авторефераті Р. П. Юзва відзначає, що обліково-аналітичне забезпечення представляє сукупність облікових і аналітичних процесів, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями [3, с. 6].

Мулик Я. І. під обліково-аналітичним забезпеченням управління фінансовою безпекою аграрних підприємств розуміє процес збору, підготовки, реєстрації та обробки обліково-аналітичної інформації та прийняття на її основі управлінських рішень направлених на забезпечення захисту фінансових інтересів підприємств на всіх рівнях його фінансових відносин від впливу внутрішніх і зовнішніх загроз [4].

Прядко В. В. під обліково-аналітичним забезпеченням управління витратами розуміє забезпечення стейкхолдерів, емітента корпоративних прав, обліково-аналітичною інформацією, в частині витрат, яка необхідна для прийняття управлінських рішень задля

мінімізації небажаних фінансових ризиків, а також оптимізації виробничих витрат та витрат діяльності [5, с. 266].

Враховуючи специфіку функціонування суб'єктів агробізнесу, можна зазначити, що обліково-аналітичне забезпечення управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств варто розглядати як процес систематизації інформації, що генерується системами фінансового та управлінського обліку, економічного та стратегічного аналізу, з метою цілеспрямованого формування і оптимізації витрат до вимог змін зовнішнього та внутрішнього середовища для підвищення ефективності сільськогосподарської діяльності.

Отже, система обліково-аналітичного забезпечення є важливою складовою системи управління як загальною діяльністю підприємницьких структур, так і окремими результативними показниками, що формують рівень ефективності їх функціонування та конкурентоспроможності.

Більшість науковців розглядають управління витратами як складний багатоаспектний процес з метою досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. Управління витратами передбачає формування раціональної, чіткої та безперерійно функціонуючої системи, з наступними елементами: прогнозування і планування витрат; нормування витрат; облік витрат; калькування собівартості; аналіз витрат і собівартості; контроль і регулювання процесу управління витратами [6, с. 19].

Таким чином, систему обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності сільськогосподарських підприємств варто розглядати як єдність підсистеми фінансового та управлінського обліку, аналізу, прогнозування та контролю, що взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної обліково-аналітичної інформації для забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень. Функціонування раціональної системи управління витратами суб'єктів підприємницької діяльності агробізнесу дає змогу вчасно виявляти негативні процеси й тенденції в їх виробничо-господарській діяльності, а також розробляти комплекс заходів з метою попередження загроз погіршення фінансового стану та забезпечення в подальшому фінансової стабільності в умовах конкурентного економічного середовища.

Визначальною ланкою в системі обліково-аналітичного забезпечення управління витратами є саме облікове забезпечення з метою формування облікової інформації стосовно фінансово-

господарської діяльності підприємства, в якому витрати операційної діяльності систематизуються та інтерпретуються у вигляді, придатному для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та забезпечення контролю за їх виконанням.

Облікове забезпечення формування операційних витрат аграрних підприємств, насамперед, має враховувати загальні положення, які регламентовано П(С)БО 16 «Витрати» [7] та особливості, які регламентовано галузевими нормативно-правовими документами, а саме методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [8], П(С)БО 30 «Біологічні активи» [9], методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 [10].

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Унаслідок сільськогосподарської діяльності підприємство отримує доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних протягом звітного (календарного) року. Такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат, які мають відповідати об'єктам обліку біологічних активів (окремі види біологічних активів та/або їх група), на рахунку обліку виробництва [9; 10].

Розглядаючи особливості обліку в аграрному секторі економіки, варто відмітити, що сільськогосподарські підприємства мають специфічні активи – біологічні активи, біологічні перетворення, сільськогосподарську продукцію.

Одним із проблемних питань є оцінка та відображення в обліку поточних і довгострокових біологічних активів, оскільки це безпосередньо впливає на визначення доходів і витрат на сільськогосподарських підприємствах. До факторів, що впливають на порядок оцінки біологічних активів, можна віднести їх класифікацію,

спосіб надходження та дату оцінки відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об'єктів біологічних активів. На ці аспекти необхідно звернути увагу під час розкриття інформації щодо конкретного порядку організації обліку біологічних активів і результатів їх біотрансформації в межах облікової політики підприємства.

Біологічні активи, залежно від каналу надходження можуть бути оцінені або за справедливою вартістю, або за первісною вартістю. Відповідно до П(С)БО 30 довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності [9]. Сума нарахованої амортизації на довгострокові біологічні активи має бути включена до собівартості виробленої та відповідно і реалізованої продукції. У світлі змін, внесених до П(С)БО 30, вилучення із складу біологічних активів довгострокових біологічних активів рослинництва, а саме виноградників та садів як плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та віднесення їх до складу основних засобів суттєво вплине на формування витрат операційної діяльності та фінансового результату сільськогосподарських підприємств. Відтак, з метою запобігання викривленню суми фінансового результату сільськогосподарські підприємства повинні здійснити обґрунтування щодо переведення довгострокових біологічних активів рослинництва в частині плодоносних рослин до групи основних засобів.

Суттєве значення в системі обліково-аналітичного забезпечення управління витратами відіграє облікова політика. На більшості сільськогосподарських підприємств сформована облікова політика, однак не відображені важливі моменти щодо обліку витрат. Відтак, для достовірного відображення операційних витрат і результатів діяльності аграрних підприємств в обліковій політиці необхідно зазначити: метод оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів (за справедливою вартістю або за виробничою собівартістю), методи оцінки довгострокових біологічних активів, терміни їх корисного використання та методи нарахування амортизації, метод обліку витрат та калькулювання собівартості, об'єкт обліку витрат, об'єкт калькулювання. Пріоритетним підходом до оцінки біологічних активів є їх оцінка за справедливою вартістю. Сьогодні застосування справедливої вартості під час оцінки біологічних активів в Україні досить проблематичне та потребує додаткового нормативного

регулювання. Використання методологічно обґрунтованої оцінки дасть змогу управляти витратами, впливати на рівень ефективності виробництва. Сільськогосподарські підприємства повинні значну увагу приділити формуванню облікової політики в частині розкриття інформації про оцінку біологічних активів (визначення справедливої вартості), а також методиці обчислення вартості біологічних активів. Для визначення справедливої вартості біологічних активів на підприємстві необхідно створити постійну комісію, до компетенції якої буде віднесено оцінювання та документування. Потрібно отримати інформацію про ціни активного ринку через збір інформації з органів державного регулювання та статистичних органів про закупівельні ціни на продукцію.

До облікової інформації в частині витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств відносяться первинні документи, облікові реєстри, фінансова звітність, внутрішня управлінська звітність.

Поліпшенню ефективності облікового процесу щодо виробничих запасів на підприємстві сприятиме впорядкування первинної документації. Саме первинні документи містять розгорнуті дані відображення витрат у розрізі економічних елементів та калькуляційних статей, що дасть змогу контролювати процес витрачання ресурсів у процесі формування витрат підприємства. На сільськогосподарських підприємствах для обліку витрат праці формуються такі документи: таблиць обліку робочого часу, обліковий лист праці і виконаних робіт, наряд на відрядну роботу, дорожній лист трактора, обліковий лист праці і виконаних робіт тощо. Для обліку матеріальних витрат доцільним є використання притаманних первинних документів для сільськогосподарських підприємств, таких як Акти витрачання насіння і садивного матеріалу, Акти про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів, Акти на списання виробничого і господарського інвентаря, малоцінних і швидкозношуваних предметів, Відомості на списання кормів.

Для формування притаманних сільськогосподарським підприємствам витрат іншої операційної діяльності необхідним є використання таких первинних документів: Акти переоцінки біологічних активів, Акти визначення справедливої вартості (для формування доходів і витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю).

Узагальнюючим документом щодо формування витрат є відповідні виробничі звіти (звіт про витрати і вихід про витрати та

вихід продукції основного виробництва, звіт по витрати і вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв, звіти про загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут). Для синтетичного й аналітичного обліку витрат використовуються відповідні журнали-ордери та відомості за рахунками обліку витрат, а в разі автоматизації – оборотно-сальдові відомості за рахунками, картки рахунку, аналіз рахунку за субконто тощо.

Інформація про витрати операційної діяльності сільськогосподарських підприємств наводиться у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (у першому та третьому розділах) та у формі № 5 Примітки до річної фінансової звітності. У першому розділі «Фінансові результати» форми № 2 розкривається інформація про суми визнаних витрат (у розрізі собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Особливістю обліково-інформаційного забезпечення витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств є те, що у примітках до річної фінансової звітності у розділі XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» повинна відображатись інформація щодо витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, витрат від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції (у разі їх оприбуткування за справедливою вартістю) та собівартість реалізації. Проте, більшість сільськогосподарських підприємств у складі річної фінансової звітності не заповнюють дану форму та не формують вищезазначену інформацію.

Особливістю інформаційного забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств є складання такої форми статистичної звітності як форма № 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». У першому розділі «Структура собівартості за видами продукції сільського господарства» відображують виробничу собівартість виробленої сільськогосподарської продукції у розрізі калькуляційних статей, собівартість реалізованої продукції та витрати на збут у розрізі за кожним видом продукції рослинництва та тваринництва. У розділі 2 «Витрати на виробництво продукції сільського господарства (робіт, послуг)» наводять узагальнену інформацію про витрати на виробництво рослинницької та тваринницької продукції.

Основою обліково-інформаційного забезпечення витрат операційної діяльності має стати раціональна організація управлінського обліку на підприємстві, доцільність якого полягає в отриманні деталізованої інформації в розрізі видів витрат за кожним процесом господарської діяльності підприємства для управління витратами, а також визначенні напрямів оптимізації витрат, розкриває ефективність придбання та використання ресурсів, систематизує інформацію, необхідну для планування та управління діяльністю підприємства на всіх рівнях.

Реалізація методики управлінського обліку витрат підприємств повинна здійснюватися як із застосуванням класичних елементів методу бухгалтерського обліку (документація та інвентаризація, оцінка та калькуляція, рахунки та подвійний запис, звітність), так і прийомів та заходів, спрямованих на управління витратами: методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції; методика розподілу загальновиробничих витрат; облік за центрами витрат та центрами відповідальності; бюджетування; нормування і лімітування витрат та інші методичні прийоми. Бюджетування витрат на виробництво продукції, яка виготовляється забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва.

Для прийняття управлінських рішень важливим є вибір підприємствами того чи іншого методу обліку витрат. Згідно з чинним законодавством вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) належить до компетенції підприємств з урахуванням галузевих особливостей і знаходить своє відображення в обліковій політиці. Для відображення в обліку витрат операційної діяльності аграрні підприємства керуються нормами П(С)БО 16 «Витрати» [7], визначають правила і процедури калькулювання собівартості продукції, не виходячи, однак, за межі методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, якими передбачено, що витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) (п. 3.1) [8].

Вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості залежить від конкретного завдання, що стоїть перед керівництвом

підприємства. В теорії управлінського обліку виділяють такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за повнотою включення витрат до собівартості продукції як «директ-костинг» та «абзорпшенкостинг».

Система «директ-костинг» найбільш повно відповідає ринковим умовам господарювання і сприяє вирішенню низки важливих завдань, пов'язаних з ефективністю діяльності підприємства, зокрема сільськогосподарської галузі. Вона дозволяє виявити оптимальні пропорції між змінними і постійними витратами, ціною і обсягом виробництва (реалізації), сформувати оптимальну структуру виробництва, приймати обґрунтовані управлінські рішення з підвищення ефективності діяльності підприємства, мінімізувати підприємницький ризик. Використання даного методу в діяльності аграрних підприємств сприяє формуванню оптимального асортименту виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг на основі визначення рівня маржинальної рентабельності і обґрунтуванню управлінських рішень з метою зниження економічних ризиків.

З метою вибору для конкретних підприємств оптимальної методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та, враховуючи організаційно-технологічні особливості галузі, необхідно розглянути всі запропоновані методи та запровадити найбільш ефективний.

При застосуванні методу «директ-костинг» відокремлення змінних та постійних витрат дозволяє контролювати статті змінних витрат на основі їх співставлення з кожною одиницею продукції, і таким чином загострювати увагу адміністрації підприємства на причинах змін маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по окремих видах продукції. Використання директ-костингу в обліковій практиці сільськогосподарських підприємств, з одного боку дасть можливість виявляти продукцію з меншою сумою маржинального доходу, а, з іншого, приймати управлінські рішення, спрямовані на підвищення рентабельності виробництва, а саме: зменшувати виробництво нерентабельних видів продукції; знижувати рівень прямих витрат по малопробутових видах продукції; переходити на виробництво високорентабельних видів продукції.

Оскільки українські аграрні підприємства часто здійснюють декілька видів діяльності з виробництва рослинницької та тваринницької продукції, а також продукції переробки як власної, так і давальницької сировини, внески яких у формування остаточного фінансового результату суб'єкта господарювання неоднакові, то з

метою забезпечення належного рівня аналітичності інформації, здійснення контролю та прийняття обґрунтованих рішень підприємствам доцільно розробити відомості обліку витрат та форми управлінської звітності про операційні витрати різних видів діяльності. Для збільшення інформативності з метою проведення аналітичних досліджень впливу операційних витрат на фінансовий результат підприємства доцільним буде відкриття аналітичних рахунків щодо відображення витрат від основної операційної діяльності за окремими видами виробництва сільськогосподарської продукції.

У загальному розумінні облік операційних витрат аграрних підприємств передбачає відображення витрат, що здійснюються на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва і реалізації в розрізах, що формують собівартість сільськогосподарської продукції.

Основними відомостями з систематизації інформації про витрати підприємства за окремими господарськими процесами мають бути наступні:

- відомість обліку витрат за процесом постачання;
- відомість обліку витрат за процесом виробництва та його обслуговування;
- відомість обліку витрат за процесом реалізації;
- відомість обліку витрат за процесом управління.

У кожній відомості має бути систематизована інформація щодо витрат за окремими процесами у розрізі відповідних статей витрат та визначена їх загальна сума.

Отже, для удосконалення обліку витрат операційної діяльності на підприємствах, особливу увагу потрібно приділяти походженню та складу операційних витрат, а також формуванню аналітичної інформації щодо витрат і відображення їх в обліку та звітності. Налагоджена система управління витратами операційної діяльності сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємства, а також конкурентоспроможності на ринках збуту.

Для вирішення конкретних практичних завдань в процесі здійснення аналітичної роботи використовується комплекс спеціальних систем та методів економічного аналізу. Система аналітичного забезпечення управління орієнтована як на прийняття стратегічних, так і на ефективне оперативне управління процесами формування витрат операційної діяльності. При проведенні аналітичних досліджень операційних витрат або собівартості сільськогосподарської продукції

варто застосовувати методи економіко-статистичного та економіко-математичного моделювання.

Собівартість вирощування сільськогосподарської продукції є синтетичним показником, рівень якої зумовлений дією багатьох факторів. За результатами попередніх досліджень встановлено, що серед факторів, які безпосередньо впливають на собівартість продукції домінуючими є врожайність сільськогосподарських культур, продуктивність праці, витрати на оплату праці, витрати мінеральних добрив, вартість послуг зі сторони, вартість посадкового матеріалу. Ці фактори показують рівень виробничо-ресурсного потенціалу та в подальшому забезпечують отримання прибутку. Використання в аналізі багатофакторних кореляційно-регресійних моделей дає можливість розв'язати такі два основні завдання: 1) визначити і кількісно виміряти ступінь впливу як окремих факторів, так і їх сукупності на рівень результативного показника і тим самим виділити важливіші фактори, що формують його обсяг; 2) на основі побудованих кореляційно-регресійних моделей, що характеризують залежність показника від різних факторів, можна робити розрахунки кількісних змін результативного показника при зміні на певну величину окремих факторів, що вивчаються, тобто робити розрахунки очікуваного рівня результативного показника та здійснювати його прогнозування при заданих значеннях факторних ознак. Безперечною перевагою кореляційно-регресійного аналізу порівняно з методом статистичних групувань є не лише його значні аналітичні можливості, але й більша інформаційна ємність. Застосовувані кореляційно-регресійні моделі внаслідок кількісної визначеності характеристик і оцінок можуть служити не тільки засобом аналізу економічного розвитку, але і важливим інструментом прогнозування, призначення якого полягає в тому, що на основі виявлення тенденцій економічного розвитку проводиться оцінка перспектив цього розвитку з урахуванням ресурсних можливостей, виробничого потенціалу, ступеня задоволення суспільних потреб. Кореляційно-регресійний аналіз дозволяє виміряти тісноту залежності між досліджуваними ознаками, визначити абсолютний і відносний вплив чинників на результат, виявити резерви росту показників, що вивчаються. Знання кількісної міри впливу окремих факторів і всього їхнього комплексу у взаємозв'язку дозволяє одержати більш економічно обґрунтовані показники бізнес-планів і прогнозних оцінок на майбутній період.

Як вважають окремі науковці, метою управління витратами операційної діяльності є зниження витрат на одиницю виробленої

продукції, підвищення рентабельності господарських процесів, оптимізація структури витрат та мінімізація рівня ризику фінансово-господарської діяльності [11, с. 60].

Під час управління операційними витратами аграрних підприємств доцільно використовувати системний підхід, який забезпечить оптимальне використання ресурсів і підвищить ефективність виробництва за рахунок зниження собівартості виробленої продукції.

За визначенням науковців, успішний економічний розвиток будь-якого підприємства залежить від ефективного використання і перерозподілу виробничих та фінансових ресурсів у процесі господарської діяльності, а також від оптимального рівня витрат на виробництво [12, с. 169]. За інших однакових умов підприємство тим більше одержуватиме прибутку на одиницю продукції, чим нижча її собівартість, і навпаки. Із зниженням собівартості зростає цінова конкурентоспроможність продукції, а отже, зміцнюються позиції підприємства на товарному ринку [13, с. 81].

Відтак, з метою підвищення прибутковості виробництва сільськогосподарської продукції та забезпечення відповідного рівня її конкурентоспроможності на основі мінімізації витрат, аграрні підприємства повинні використовувати, насамперед, внутрішні можливості щодо забезпечення ефективного використання наявного виробничо-ресурсного потенціалу та проведення маркетингової діяльності.

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 [14, с. 39].

Умовою збереження суб'єктами господарювання конкурентних позицій є не тільки зниження собівартості реалізованої продукції, але й розробка обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами, спрямованого на пошук резервів формування стійкої конкурентної переваги за витратами, що значною мірою забезпечується оптимальною структурою виробництва з урахуванням наявного ресурсного потенціалу та вибору виробництва тих культур, які мають найменші витрати на виробництво та користуються попитом на аграрному ринку.

Визначення оптимальної виробничої програми досить складний процес. Це пов'язано з особливостями планування сільськогосподарського виробництва, а також великою кількістю факторів, які впливають на виробничий процес і взаємовідносини між галузями. Внаслідок цих особливостей сільськогосподарські підприємства, як будь-яка складна система, мають велику кількість варіантів галузевої структури, з яких один – найкращий.

Відтак, дієвим інструментарієм в системі управління витратами аграрних підприємств є застосування методів економіко-математичного моделювання перспективного плану розвитку, а саме симплексного методу лінійного програмування з урахуванням системи факторів впливу та взаємозв'язаних показників на ефективність виробничо-господарської діяльності, а саме:

- досягнення максимального рівня раціонального і ефективного використання виробничо-ресурсного потенціалу підприємства;
- забезпечення мінімізації довгострокових і поточних витрат на одиницю продукції, одиницю земельної площі або умовну голову худоби при постійному підвищенні урожайності сільськогосподарських культур в рослинництві і продуктивності худоби в тваринництві;
- забезпечення максимальної прибутковості сільськогосподарського підприємства за рахунок зміцнення сильних сторін підприємства в протистоянні йому зовнішніх загроз, в тому числі і конкурентів.

При однаковому наборі інформації в розширеній економіко-математичній моделі, рішення може бути за такими критеріями оптимізації: мінімум витрат на виробництво продукції, максимум обсягу реалізації продукції, максимум отриманого прибутку.

Отже, вибір оптимальної виробничої програми повинен оцінюватися з урахуванням переваг ведення вискоєфективних галузей, їх вдалого сполучення, адекватності до регіональних природно-кліматичних умов господарювання, що дозволить врахувати вплив агробіокліматичного та агротехнологічного потенціалу на якість виробленої продукції, забезпечить конкурентні переваги підприємств за рахунок зниження собівартості продукції, що, у свою чергу, дозволить аграрним підприємствам вигравати цінову конкуренцію на ринку.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. Отже, отримані результати свідчать про існування проблеми обліково-аналітичного забезпечення витрат

операційної діяльності аграрних підприємств, сутність якого полягає в об'єднанні облікових та аналітичних функцій, забезпеченні безперервності аналітичного процесу і використанні його результатів для прийняття ефективних управлінських рішень.

В нинішніх економічних умовах, що супроводжуються глобалізацією інтеграційних процесів, підвищенням рівня нестабільності та ризикованості ведення агробізнесу необхідним є створення системи управління витратами аграрних підприємств, інформаційне підґрунтя якої формує система обліково-аналітичного забезпечення. За результатами дослідження встановлено, що недостатність оперативної інформації, яка може бути отримана при ефективній системі обліково-аналітичного забезпечення, ускладнює роботу обліковців в частині формування достовірного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Відтак, своєчасна адаптація до зовнішніх умов, аналіз альтернативних варіантів розвитку і вироблення механізмів їх реалізації переважно базуються на деталізації та оперативності одержуваної інформації про витрати операційної діяльності, складових та факторів їх формування, що дозволить своєчасно проаналізувати і оцінити тенденції розвитку, використання внутрішніх ресурсів агровиробництва і потенційних можливостей стійкого економічного розвитку та підвищення конкурентоспроможності як на внутрішньому та і на зовнішніх ринках сільськогосподарської продукції.

Подальші дослідження у даному напрямку мають забезпечити відповіді на питання практичного застосування окремих елементів системи обліково-аналітичного забезпечення управління операційними витратами аграрних підприємств.

Література

1. Державна служба статистики України: сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 03.05.2019).
2. Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 3 (24). С. 83–88.
3. Юзва Р. П. *Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості*: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Тернопіль, 2011. 20 с. URL:

<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/1845> (дата звернення: 06.05.2019).

4. Мулик Я. І. Формування системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств. *Ефективна економіка*. 2014. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_10_28 (дата звернення: 14.05.2019).

5. Прядко В. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами. *Економічний аналіз*. 2018. Том 28. № 4. С. 265–270.

6. Пилипенко А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В. *Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань*: монографія / За заг. ред. А. А. Пилипенка. Харків: Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.

7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 17.05.2019).

8. Про затвердження методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення: 21.05.2019).

9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 23.05.2019).

10. Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> (дата звернення: 24.05.2019).

11. Адамовська В. С., Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 58–61.

12. Куцик П. О., Головацька С. І. Обліковий інструментарій стратегічного управління витратами підприємства. *Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств*: колективна монографія / За ред. П. О. Куцика та Л. М. Пилипенка. Львів: Растр-7. 2019. С. 168–189.

13. Куць Т. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами виробництва сільськогосподарської продукції. *Регіональна економіка та управління*. 2017. № 1 (14). С. 79–83.

14. Вітер С. А., Вітер З. Д. Обліково-аналітичне забезпечення управління маркетинговими витратами сільськогосподарських підприємств. *Агроевіт*. 2016. № 12. С. 34–40.

References

1. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy: sait [State statistics service of Ukraine: site]. Retrieved from: <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian]

2. Volska, V. V. (2012). Metodichni pidkhody do oblikovo-analitychnoho zabezpechennia ta audytu upravlinskoi diialnosti ahrarykh pidpriumstv [Methodical approaches to accounting and analytical support and audit of agricultural enterprises management activity], *Problemy teorii ta metodolohii bukhhaltenskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of accounting, control and analysis theory and methodology*, 3 (24), 83–88 [in Ukrainian]

3. Yuzva, R. P. (2011). *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia diialnistiu pidpriumstv spyrtovoi promyslovosti: avtoreferat dysertatsii* [Accounting and analytical support of enterprises management activity of alcohol industry: dissertation abstract], Ternopil, 20 s. Retrieved from: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/1845> [in Ukrainian]

4. Mulyk, Ya. I. (2014). Formuvannia systemy oblikovo-analitychnoho zabezpechennia finansovoi bezpeky ahrarykh pidpriumstv [Accounting and analytical support system formation of agricultural enterprises financial security], *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 10. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_10_28 [in Ukrainian]

5. Priadko, V. V. (2018). Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia vytratamy [Accounting and analytical support of cost management], *Ekonomichniyi analiz – Economic analysis*, 4 (28), 265–270 [in Ukrainian]

6. Pylypenko, A. A., Dziobko, I. P., Pysarchuk, O. V. (2011). Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy pidpriumstv ta yikh obiednan: monohrafiia [Accounting and analytical support formation of enterprises costs management and their associations: monograph] / Za red. A. A. Pylypenka. Kharkiv: Vyd. KhNEU, 344 s. [in Ukrainian]

7. Pro zatverdhenntia Polozhennia (standartu) bukhhaltenskoho obliku 16 «Vytraty»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 318, 31.12.1999 [On approval of accounting regulations (standard) 16 «Costs»: Law of Ukraine, No. 318, 31.12.1999]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/>

show/z0027-00 [in Ukrainian]

8. Pro zatverdzhennia metodychnykh rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv: Nakaz Ministerstva ahraanoi polityky, No. 132, 18.05.2001 [On approval of methodological recommendations for planning, accounting and costing of agricultural enterprises products (works, services): Law of Ukraine, No. 132, 18.05.2001]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> [in Ukrainian]

9. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhholderskoho obliku 30 «Biolohichni aktyvy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 790, 18.11.2005 [On approval of accounting regulations (standard) 30 «Biological assets»: Law of Ukraine, No. 790, 18.11.2005]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> [in Ukrainian]

10. Pro zatverdzhennia metodychnykh rekomendatsii z bukhholderskoho obliku biolohichnykh aktyviv: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 1315, 29.12.2006 [On approval of methodological guidelines for biological assets accounting: Law of Ukraine, No. 1315, 29.12.2006]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> [in Ukrainian]

11. Adamovska, V. S., Britan, N. V. (2015). Udoskonalennia upravlinskoho obliku vytrat operatsiinoi diialnosti yak ody z napriamiv biznes-administruvannia [Improving of management accounting of operating activity expenses as one of business administration directions], *Ahrosvit*, 8, 58–61 [in Ukrainian]

12. Kutsyk, P. O., Holovatska, S. I. (2019). Oblikovi instrumentarii stratehichnoho upravlinnia vytratamy pidpriemstva. *Rozvytok oblikovo-analitychnoho zabezpechennia systemy menezhmentu pidpriemstv: kolektyvna monohrafiia* [Accounting tools for strategic management of enterprise costs. *Accounting and analytical support development of enterprise management system: collective monograph*] / Za red. P. O. Kutsyka ta L. M. Pylypenka. Lviv: Rastr-7, 168–189 [in Ukrainian]

13. Kuts, T. V. (2017). Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia vytratamy vyrobnytstva silskohospodarskoi produktsii [Accounting and analytical support of agricultural production costs management], *Rehionalna ekonomika ta upravlinnia – Regional Economics and Management*, 1 (14), 79–83 [in Ukrainian]

14. Viter, S. A., Viter, Z. D. (2016). Oblikovo-analitchne zabezpechennia upravlinnia marketynhovymy vytratamy silskohospodarskykh pidpriemstv [Accounting and analytical support of marketing expenses management of agricultural enterprises], *Ahrosvit*, 12, 34–40 [in Ukrainian]