

УДК 657.221:631.145
JEL Code M41, D24

М.Я. ДЕМ'ЯНЕНКО

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

В.М. РОЖЕЛЮК

(Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна)

Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління

Стаття присвячена формуванню системного підходу до організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції відповідно до сучасних запитів управління. Розкрито передумови успішного виконання обліковою системою властивих їй функцій в управлінні підприємством. З позиції системного підходу ідентифіковано бухгалтерський облік як інформаційну систему підприємства та узагальнено основні напрями використання облікової інформації управлінським персоналом. На основі аналізу взаємозв'язку між витратами та їх вигодами за різних обсягів отримання інформації, обґрунтовано взаємозв'язок економічних інтересів користувачів інформації та положень облікової політики підприємства. Розкрито можливості використання кореляційного аналізу задля виявлення факторів та оцінки їх впливу на ефективність організації бухгалтерського обліку. Проведено кластерний аналіз структури виробництва продукції переробних підприємств. Виявлено, що організація бухгалтерського обліку по кожному з підприємств, що належить до одного кластера може мати спільні риси й визначатиметься однаковими вимогами та характеристиками.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, облікова інформація, облікова політика, економіко-математичне моделювання, переробні підприємства.

Н.Я. ДЕМ'ЯНЕНКО

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», г. Киев, Украина)

В.Н. РОЖЕЛЮК

(Тернопольский национальный экономический университет, г. Тернополь, Украина)

Системный подход к формированию учетной информации для нужд управления

Статья посвящена формированию системного подхода к эффективной организации бухгалтерского учета деятельности предприятий по переработке сельскохозяйственной продукции в соответствии с современными запросами управления. Раскрыты предпосылки успешного выполнения учетной системой присущих ей функций в управлении деятельностью предприятия. С позиции системного подхода идентифицировано бухгалтерский учет как информационную систему предприятия и обобщены основные направления использования учетной информации руководством. На основе анализа взаимосвязи между затратами и их выгодами при различных объемах получения информации, обоснованно взаимосвязь экономических интересов пользователей информации и положений учетной политики предприятия. Раскрыты возможности использования корреляционного анализа для выявления факторов и оценки их влияния на эффективность организации бухгалтерского учета. Проведено кластерный анализ структуры производства продукции перерабатывающих предприятий. Выведено, что организация бухгалтерского учета по каждому из предприятий, принадлежащих к одному кластеру, может иметь общие черты, и определяется одинаковыми требованиями и характеристиками.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета, учетная информация, учетная политика, экономико-математическое моделирование, перерабатывающие предприятия.

System Approach to Formation of Accounting Information for Management

The article is devoted to the formation of a system approach to accounting of companies dealing with the processing of agricultural products according to the requirements of modern management. The prerequisites for a successful implementation by the accounting system of its functions in the company management are revealed. From the perspective of system approach, accounting is identified as the information system of the company, and the main uses of accounting information by management are summarized. Based on the analysis of the relationship between costs and benefits under different volumes of obtained information, the interconnection between economic interests of information users and provisions of accounting policies is substantiated. The possibility of using the correlation analysis to identify factors and assess their impact on the effectiveness of accounting is revealed. A cluster analysis of the structure of production of processing enterprises is performed. It is found that the organization of accounting for each of the companies that belong to the same cluster may have common features and is determined by the same requirements and specifications.

Keywords: organization of accounting, accounting information, accounting policies, economic and mathematical modeling, processing enterprises.

Постановка проблеми. Налагодження ефективної системи бухгалтерського обліку промислового підприємства вимагає врахування низки умов і чинників, а також вимог, які ставляться до інформації, яка нею продукується. За різними даними інформація системи бухгалтерського обліку займає від 70 до 85 % у загальному обсязі інформаційного масиву підприємства.

Досягнення максимальної адаптації організації бухгалтерського обліку до сучасних інформаційних запитів і формування необхідних для різних рівнів управління облікових даних, вимагає вжиття заходів для встановлення найбільш прийнятного оптимального рівня їх деталізації.

Отримати максимально потрібні облікові дані можна лише за допомогою інформаційної технології, яка включає: прийоми, способи і методи застосування засобів обчислювальної техніки при виконанні функцій збору, обробки, зберігання, передачі і використання даних; сукупність методів, способів, прийомів і засобів обробки документованої інформації, включаючи програмні засоби, і регламентованого порядку їх застосування; сукупність способів реалізації інформаційних процесів при виробництві інформаційного продукту; сукупність методів, пристроїв і виробничих процесів, що використовуються людьми для збору, зберігання, обробки та розповсюдження інформації. Хоча інформація про господарську діяльність є безпосереднім підсумком інтелектуальної діяльності процесу відображення, сама по собі вона погано сприймається без свого носія – форми результату відображення. Тому система обліку повинна готувати не просто інформацію, яка передбачена його завданнями, сформованими на основі мети діяльності підприємства, а й забезпечувати таке її представлення

для внутрішніх управлінських потреб, яке б не створювало непорозуміння між бухгалтерією та іншими структурними підрозділами – користувачами облікової інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні проблеми системного підходу в організації бухгалтерського обліку в контексті його реформування, адаптації до міжнародних стандартів, посилення відповідності до вимог системи управління, у тому числі шляхом автоматизації, формування нової моделі бухгалтерського обліку, стали основою досліджень зарубіжних та вітчизняних науковців і практиків. Серед них: В.М. Жук, С.В. Івахненко, С.А. Кузнецова, М.С. Пушкар, В.А. Шпак, А. Апчерч, А.П. Бархатов, С.А. Думлер, М.Ф. Кропивко, І.Д. Мандель та інші.

Однак, проблеми удосконалення організації бухгалтерського обліку з позиції врахування специфіки діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції та відповідного удосконалення структури обліково-аналітичного забезпечення управління шляхом активізації використання організаційних важелів, у тому числі із застосуванням інноваційних техніко-технологічних досягнень, ще не знайшли належного розкриття в наукових дослідженнях.

Метою статті є формування системного підходу до організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції відповідно до сучасних запитів управління.

Методика дослідження. Теоретичні узагальнення і аргументація авторських висновків ґрунтуються на використанні таких методів дослідження: статистичних – для обґрунтування потреби в

удосконаленні обліку як інформаційної бази управління, аналізу та синтезу – для обґрунтування трансформації завдань, вимог і розвитку теоретичних засад формування альтернатив організації бухгалтерського обліку.

Виклад основних результатів дослідження. Системний підхід до дослідження об'єктів бухгалтерського обліку передбачає позиціонування цих об'єктів у системі, яка складається з різноманітних елементів, має свій вхід і вихід, характеризується наявністю певних взаємозв'язків, в тому числі із зовнішнім середовищем.

Таким чином, вступаючи в систему бухгалтерського обліку, масив економічних показників збирається на рахунках аналітичного обліку з наступним узагальненням їх на рахунках синтетичного обліку відповідно до встановлених методів і способів групування, систематизації та вторинної реєстрації даних про стан і рух економічно однорідних видів господарських засобів, джерел їх утворення і господарських процесів. Такий підхід в умовах ринку та нестабільності розвитку суб'єктів господарювання вимагає включення у систему обліку не лише традиційного набору функцій, способів і елементів, але й інноваційних підходів, що охоплюють більш широке коло питань. Зокрема, метою подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку та складання звітності, на нашу думку, є створення прийнятних умов і передумов послідовного та успішного виконання обліковою системою властивих їй функцій в управлінні

діяльністю підприємства. Відтак нами рекомендується:

- глибоке освоєння покладених в основу МСФЗ концепцій – корисності і істотності інформації, що формується в системі обліку;
- формування у фахівців навиків ефективного використання облікових даних, показників та інформації;
- вироблення навиків застосування нових способів обробки облікової інформації;
- формування нових підходів щодо застосування стандартів та інших нормативно-правових актів в сфері складання звітності;
- вироблення у бухгалтерів навиків професійної думки при вартісному вимірі, класифікації і оцінці значущості фактів господарського життя;
- навчання широкому використанню фінансових показників, сформованих за МСФЗ та системі національних рахунків;
- формування у фахівців глибокого розуміння норм професійної етики.

Отже, мова йде вже не просто про бухгалтерський облік як самодостатню систему, а про систему, що має значно ширші можливості й позиціонується як інтегрована система бухгалтерського обліку. Така система здатна забезпечувати зв'язок між фактами господарського життя та особами, що приймають рішення в контексті подальшого удосконалення господарської діяльності через механізми внутрішнього впливу на господарські процеси з метою отримання кращих результативних показників (рис. 1).



Рис. 1. Бухгалтерський облік як інформаційна система підприємства

Джерело: розроблено авторами.

Система бухгалтерського обліку є відображенням стану та руху його об'єктів у процесі діяльності за допомогою спостереження, вимірювання, класифікації й узагальнення. Цей підхід визначає

систему бухгалтерського обліку як певний логічний комплекс, сформований на базі Плану рахунків. Таким чином, бухгалтерський облік здійснює вимірювання та реєстрацію діяльності суб'єкта

Бухгалтерський облік

господарювання, потім ці дані зберігаються в системі обліку і переробляються у корисну інформацію, яка подається у визначений момент зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття ними рішень.

Таку думку поділяє і А.П. Михалкевич: «Бухгалтерський облік є сполучною ланкою між господарською діяльністю організації і людьми, що ухвалюють управлінські рішення. Він, по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання, по-друге, відпрацьовує ці дані і переробляє їх так, щоб вони стали корисною інформацією, по-третє, передає за допомогою звітності інформацію тим, хто використовує її для управління» [8, с. 23-24].

Отож облікова система є сукупністю взаємопов'язаних між собою складових частин, що з'єднані як вертикальними, так і горизонтальними зв'язками. У бухгалтерському обліку надається перевага послідовному ієрархічному виділенню підсистем, при якому зв'язки між елементами підсистеми найбільші, а між самими підсистемами – найменші. Дані, що вводяться в облікову систему і генеруються в ній в ході господарської діяльності, піддаються досить складній структуризації і, крім того, вони є основою для формування інших цільових інформаційних масивів. Всі ці дані в сукупності складають внутрішню інформаційну базу.

Здавалося б, ідеальною системою на кожному підприємстві є апарат управління та бухгалтерський облік, який забезпечує його інформацією для ухвалення рішень. Однак у цій системі наразі існує серйозна проблема – сьогодні все більше авторів говорять про невиконання обліком своїх функцій. Проф. М.С. Пушкар [9] також зазначає, що й досі обліковці не усвідомлюють до кінця глобальних змін, пов'язаних із трансформуванням планової економіки в ринкову.

Через таку невизначеність побудова бухгалтерського обліку на підприємствах відбувається безсистемно, лише з урахуванням потреби формування звітності для контролюючих органів.

В цьому випадку можна виокремити три основні недоліки: а) підвищена увага до цифрової інформації, незалежно від її реальної потреби для управління; б) фетишизація запровадження господарських цілей, які виражені формальними кількісними показниками;

в) вимога управлінців встановлювати та обґрунтовувати завдання, які потрібно контролювати без підтримки обліку. Такі завдання ставляться без достатніх підстав, виходячи не з господарських операцій, а з потреб облікового процесу, що зазвичай не співпадає.

За даними дослідження професора В.М. Жука, 61 % бухгалтерів твердять про відсутність у них на підприємстві так званого управлінського обліку [3, с. 530].

Визначальним чинником ефективності організації бухгалтерського обліку є врахування вимог до облікової інформації. На цьому свого часу акцентував увагу С.А. Думлер, який відмічав, що дані бухгалтерського обліку займають 78,5 % в загальному обсязі інформації промислового виробництва [2, с. 277]. При цьому понад 70 % усіх рішень на мікрорівні, як стверджує А.П. Бархатов [7], приймаються менеджерами на основі облікової інформації. На підтвердження цього О.Е. Ситник зазначає, що бухгалтерський облік є головним і єдиним постачальником документально обґрунтованої інформації про фактичну наявність і використання майна та ресурсів, про господарські процеси й результати діяльності підприємства і на його основі будується переважна більшість управлінських рішень [11, с. 28]. Основні напрями використання облікової інформації охоплюють не лише контроль показників діяльності підприємства, оцінку значення минулих і майбутніх подій, але й планування.

Формування системи обліку, здатної повною мірою задовольняти інтереси споживачів інформації, пов'язано щонайменше з двома основними проблемами. По-перше, це вимагає активної практичної участі кожного учасника (особливо на мікрорівні) до ідентифікації розуміння діяльності, за яку він несе відповідальність, знання реальних перешкод на шляху вдосконалення роботи і власних вимог до інформації, яка потрібна йому для подолання недоліків. По-друге, формування такої системи пов'язано з понесенням відповідних витрат. Іноді інформація, що вимагається для ухвалення правильного рішення, є недоступною чи дорогою (її вартість враховує час, витрачений на збирання та фактичні витрати, пов'язані з наймом зовнішніх консультантів та ін.). Залежність між витратами та вигодами й обсягом генерованої в системі обліку інформації показана на рис. 2.

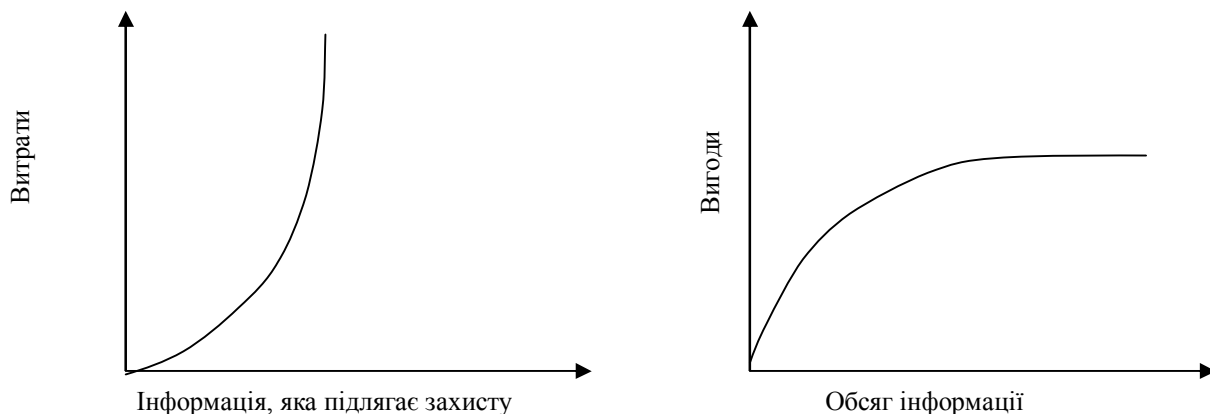


Рис. 2. Взаємозв'язок між витратами та їх вигодами за різних обсягів отримання інформації

Джерело: сформовано авторами відповідно до [1].

Таку взаємозалежність розглядав А. Апчерч, який вказав, що можна визначити приблизні величини витрат і вигод за різних обсягів інформації. Це відбувається шляхом оцінки дій керівництва на основі інформації, і визначається, чи позитивні ці дії порівняно з тим, що відбулося б за відсутності даної інформації. Зазвичай, для того щоб система була дійсно ефективною, таке співвідношення має бути 1 до 2. Тобто, витрати на продукування інформації мали б бути вдвічі нижчими від результату, отриманого завдяки її використанню при прийнятті й реалізації управлінського рішення [1, с. 50-51].

Виходячи з вище наведеної думки, при організації обліку слід враховувати низку аспектів, які виходять за межі компетенції власне бухгалтерського обліку, тому розглядається специфіка формування інтегрованої його системи. Всі питання, пов'язані з альтернативним підходом до формування облікових даних, повинні бути вирішені завдяки обліковій політиці. У такому випадку цінною є ідентифікація взаємозв'язку інтересів користувачів і можливостей їх реалізації через механізми облікової політики (рис. 3).



Рис. 3. Взаємозв'язок економічних інтересів користувачів інформації та облікової політики
Джерело: розроблено авторами.

У процесі управління важливо виявити та дослідити основні фактори, що впливають на інтенсивність використання інформації управлінським персоналом, а також вигоди від використання певного облікового підходу, дозволеного в межах облікової політики. Для позиціонування останніх доцільно встановити попереднє обґрунтування доцільності (недоцільності) використання альтернативного підходу.

Не менш важливою умовою формування ефективної організації обліку є встановлення наявності й оцінка тісноти взаємозв'язку між виробництвом різних видів продукції і напрямками їх

споживання, яку можна здійснити через застосування відповідного аналітичного інструментарію, зокрема кореляційного аналізу за обраною для цього множиною змінних (табл. 1).

Підставою для обґрунтування наведених у табл. 2 змінних є вага у структурі виробництва та споживання, а джерелом аналізу обрано статистичні показники розвитку агропромислового комплексу за 2003-2013 роки. Кореляційний аналіз дав змогу встановити наявність тісних функціональних зв'язків між виробництвом більшості видів продукції переробки АПК (значимість кореляції на рівні $>|0,6|$).

Позначення змінних для кореляційного аналізу

Обсяг виробництва (за видом продукції)	Позначення	Обсяг виробництва (за видом продукції)	Позначення
М'ясо великої рогатої худоби свіже чи охолоджене, тис. т	X ₁	Молоко рідке оброблене (пастеризоване, стерилізоване, гомогенізоване, топлене, пептизоване), тис. т	X ₁₂
М'ясо великої рогатої худоби заморожене, тис. т	X ₂	Масло вершкове, тис. т	X ₁₃
М'ясо свиней свіже чи охолоджене, тис. т	X ₃	Сир свіжий неферментований (недозрілий і невитриманий), включаючи сир сироваточний та кисломолочний, тис. т	X ₁₄
М'ясо свиней заморожене, тис. т	X ₄	Сири жирні, тис. т	X ₁₅
М'ясо свійської птиці свіже чи охолоджене, тис. т	X ₅	Йогурт та інші ферментовані чи сквашені продукти, молоко та вершки, тис. т	X ₁₆
М'ясо свійської птиці заморожене, тис. т	X ₆	Борошно, тис. т	X ₁₇
Вироби ковбасні, тис. т	X ₇	Крупи, тис. т	X ₁₈
Соки фруктові та овочеві, тис. т	X ₈	Хліб та вироби хлібобулочні, нетривалого зберігання, тис. т	X ₁₉
Суміші соків фруктових та овочевих, тис. т	X ₉	Маргарин і жири харчові подібні, тис. т	X ₁₁
Олія соняшникова нерафінована та її фракції, крім фракції зі змінним хімічним складом, тис. т	X ₁₀	Печиво солодке і вафлі, тис. т	X ₂₀
Вироби макаронні, локшина та вироби борошняні подібні, тис. т	X ₂₁	Горілка з вмістом спирту менше 45,4%, млн. дал	X ₂₉
Цукор білий кристалічний, тис. т	X ₂₂	Лікери та інші спиртові напої (крім спиртів, отриманих дистилюванням вина виноградного, вичавок винограду або фруктів; віскі, рому, тафії, джину, ялівцевої настоянки, спиртів, отриманих дистилюванням із фруктів), млн. дал	X ₃₀
у т.ч. буряковий	X ₂₃	Вино ігристе «Шампанське України», млн. дал	X ₃₁
Шоколад та готові харчові продукти, що містять какао (крім какао-порошку підсолодженого), у пакуваннях масою менше 2 кг, тис. т	X ₂₄	Пиво солодове, крім пива безалкогольного і пива з вмістом алкоголю менше 0,5%, млн. дал	X ₃₂
Вироби кондитерські цукрові (у т.ч. шоколад білий), що не містять какао, тис. т	X ₂₅	Пиво безалкогольне і пиво з вмістом алкоголю менше 0,5%, млн. дал	X ₃₃
Їжа та страви, готові, з виробів макаронних, тис. т	X ₂₆	Води натуральні мінеральні негазовані, млн. дал	X ₃₄
Спреди та суміші жирові, що містять масову частку загального жиру від 50 до 85%, у тому числі молочного жиру в жировій фазі не менше ніж 25%, тис. т	X ₂₇	Води натуральні мінеральні газовані, млн. дал	X ₃₅
Коньяки, бренді, млн. дал	X ₂₈	Напої безалкогольні, млн. дал	X ₃₆

Джерело авторська вибірка.

Це доводить існування комплексних функціональних зв'язків між усіма видами переробних підприємств у сфері переробки сільськогосподарської сировини й виробництва харчової продукції чи напівфабрикатів та їх взаємозалежність. Це пояснюється тим, що основою діяльності таких підприємств є технологічний процес, здійснення якого передбачає отримання нової продукції, яка, в свою чергу, є результатом переробки

іншою галуззю і, при цьому, може бути як готовою для використання та споживання, так і напівфабрикатом, призначеним для іншого виробництва.

Для ідентифікації структури виробництва переробних підприємств агропромислового комплексу, в абсолютному вимірі пропонується використати кластерний аналіз методом К-середніх [6].

Змінною групування обрано обсяги виробництва продукції переробних підприємств (продукти харчування і напівфабрикати) протягом 2003-2013 рр. У результаті отримано чотири кластери, в яких

згруповані види продукції переробних підприємств за рівними обсягів виробництва, які досить наближені (рис. 4).

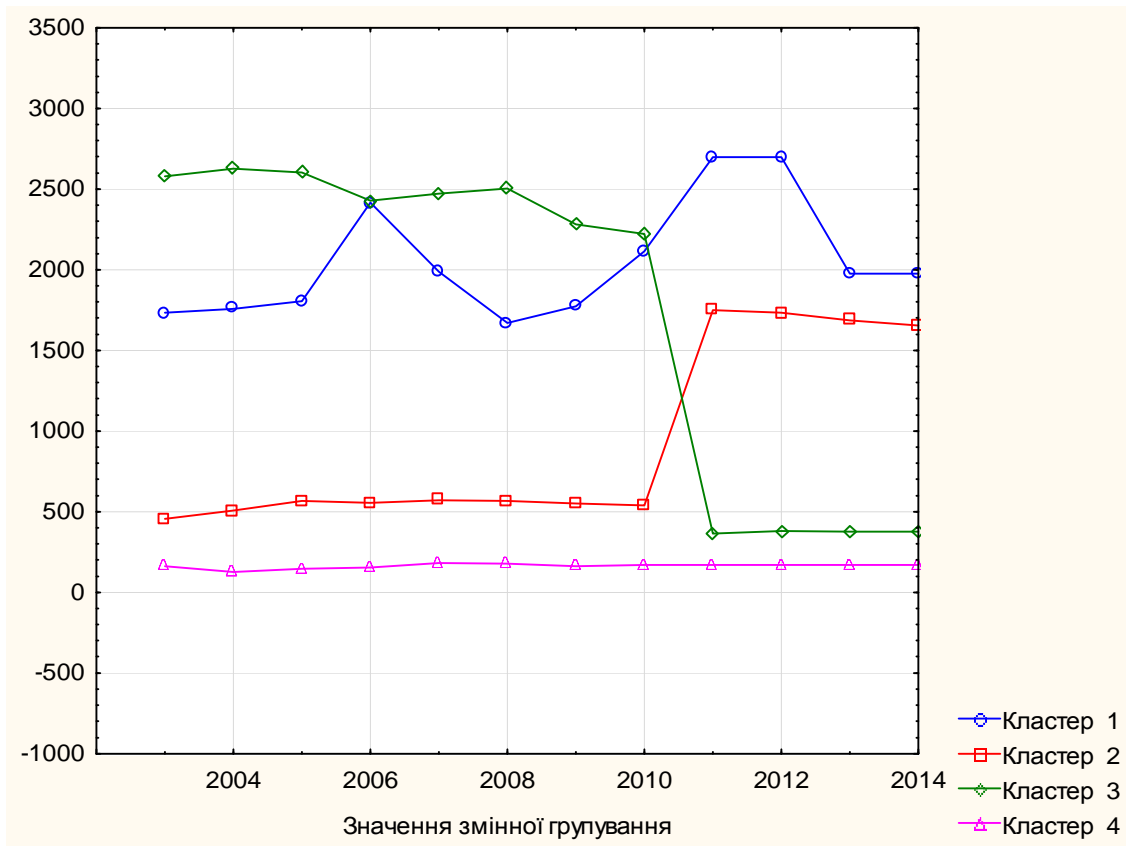


Рис. 4. Результати кластерного аналізу (середні рівні обсягів виробництва видів продукції у кластерах)
Джерело: побудовано авторами засобами STATISTICA 10 за даними Державної служби статистики [10].

Таблиця 2

Кластери, що отримані шляхом групування результатів проведеного аналізу

	Види продукції, що виробляється
Кластер 1	1) олія соняшникова нерафінована та її фракції, крім фракцій зі змінним хімічним складом; 2) цукор білий кристалічний, у т.ч. буряковий
Кластер 2	1) молоко рідке оброблене (пастеризоване, стерилізоване, гомогенізоване, топлене, пептизоване); 2) борошно; 3) хліб та вироби хлібобулочні нетривалого зберігання
Кластер 3	1) крупи; 2) печиво солодке і вафлі
Кластер 4	1) маргарин і жири харчові подібні; 2) масло вершкове; 3) сир свіжий неферментований (недозрілий і невитриманий), включаючи сир сироваточний та кисломолочний сир; 4) сири жирні; 5) йогурт та інші ферментовані чи сквашені молоко та вершки; 6) вироби макаронні, локшина та вироби борошняні подібні; 7) шоколад та готові харчові продукти, що містять какао (крім какао-порошку підсолодженого), у пакуваннях масою менше 2 кг; 8) вироби кондитерські цукрові (у т.ч. шоколад білий), що не містять какао; 9) їжа та страви готові, з виробів макаронних; 10) спреди та суміші жирові, що містять масову частку загального жиру від 50 до 85 %, у тому числі молочного жиру в жировій фазі не менше ніж 25 %; 11) коньяки, бренді; 12) горілка з вмістом спирту менше 45,4 %; 13) лікери та інші спиртвові напої (крім спиртів, отриманих дистилюванням вина виноградного, вичавок винограду або фруктів; віскі, рому, тафії, джину, ялівцевої настоянки, спиртів, отриманих дистилюванням; 14) вино ігристе «Шампанське України»; 15) пиво солодове, крім пива безалкогольного і пива з вмістом алкоголю менше 0,5 %; 16) пиво безалкогольне і пиво з вмістом алкоголю менше 0,5 %; 17) води натуральні мінеральні негазовані; 18) води натуральні мінеральні газовані; 20) напої безалкогольні

Джерело: побудовано авторами за результатами обробки даних Державної служби статистики засобами STATISTICA 10.

Висновки. Запропонована методика ідентифікації структури виробництва продукції переробних підприємств АПК дала змогу визначити однакові за обсягом та динамікою види виробництва продукції. Це дає змогу стверджувати, що концептуальна основа діяльності таких підприємств – базовий технологічний процес переробки сільськогосподарської продукції, на формальному рівні, у межах нашого наукового дослідження, робить їх гомогенною інституційною одиницею. Відповідно до цього організація бухгалтерського обліку по кожному з підприємств, що належить до одного кластера може мати спільні риси й визначатиметься однаковими вимогами та характеристиками.

Застосування системного підходу до формування облікової інформації в системі управління переробних підприємств АПК з використанням інструментарію кореляційного аналізу та економіко-математичного моделювання, дає змогу згрупувати основні види продукції переробних підприємств різних галузей за відповідними кластерами. Це сприяє ефективній побудові бухгалтерського обліку в умовах адаптації інформаційної бази суб'єктів переробних галузей до вимог Європейського Союзу та МСФЗ.

4 Список використаних джерел

1. Анчєрч, А. Управленческий учет: причины и практика [Текст] / Под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой; [пер с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Думлер, С. А. Управление производством и кибернетика [Текст] / С. А. Думлер. – М.: Машиностроение, 1969. – 424 с.
3. Жук, В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Текст]: монографія / В. М. Жук. – К.: ННЦІАЕ, 2009. – 648 с.
4. Жук, В. М. Развитие и модернизация информационно-облікової системи [Текст] / В. М. Жук // Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери: наукова доповідь / за заг. ред. акад. НААН П. Т. Саблука. – К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 342 с. – С. 232-238.
5. Куцик, П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні [Текст] / П. О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4(62). – С. 52-59.
6. Мандель, И. Д. Кластерный анализ [Текст] / И. Д. Мандель. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 176 с.
7. Международный учет [Текст]: учебное пособие / А. П. Бархатов. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 228 с.
8. Михалкевич, А. П. Системы бухгалтерского учета и отчетности и основные направления их развития и совершенствования [Текст] / А. П. Михалкевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 3(123). – С. 23-27.

9. Пушкар, М. С. Принцип генерування інформації в системі обліку [Текст] / М. С. Пушкар // Школа професійного бухгалтера: всеукраїнський професійний бухгалтерський часопис. – 2008. – № 10(94). – С. 34-35.

10. Статистичний збірник «Діяльність суб'єктів господарювання» [Текст] / За ред. М. С. Кузнєцова. – К.: Державна служба статистики України, 2014. – 474 с.

11. Сытник, О. Е. Бухгалтерский учет как основа ориентированных на результат экономических расчетов [Текст] / О. Е. Сытник // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 13(211). – С. 28-35.

4 References

1. Apcherch, A. (2002). *Upravlenchiskiy uchet: prichiny i praktika [Management accounting: Causes & Practice]* (ed. by Ya. V. Sokolov, I. A. Smirnova). Moskva: Finansyi i statistika.
2. Dumler, S. A. (1969). *Upravlenie proizvodstvom i kibernetika [Production management and cybernetics]*. Moskva: Mashinostroenie.
3. Zhuk, V. M. (2009). *Kontseptsiya rozvytku buhgalterskogo obliku v agrarnomu sektori ekonomiky [The concept of accounting development in the agricultural sector]*. Kyiv: NNTs IAE.
4. Zhuk, V. M. (2011). Rozvytok i modernizatsiya informatsiyno-oblikovoi systemy [Development and modernization of information and accounting system] (pp. 232-238). In *Organizatsiyno-ekonomichna modernizatsiya agrarnoi sfery* (ed. by P. T. Sabluk). Kyiv: NNTs IAE.
5. Kutsyk, P. O. (2013). Kontseptualni pidhody do rozglyadu informatsiynyh system obliku v korporatyvnomu upravlinni [Conceptual approaches to review of corporate governance information accounting systems]. *Oblik i finansy*, No. 4(62), 52-59.
6. Mandel, I. D. (1988). *Klasterniy analiz [Cluster analysis]*. Moskva: Finansyi i statistika.
7. Barhatov, A. P. (2001). *Mezhdunarodnyy uchet [International accounting]*. Moskva: Izdatelsko-knigotorgovyiy tsentr «Marketing».
8. Mihalkevich, A. P. (2007). Sistemy buhgalterskogo ucheta i otchetnosti i osnovnyie napravleniya ih razvitiya i sovershenstvovaniya [The accounting and reporting systems and the main directions of their development and improvement]. *Buhgalterskiy uchet i analiz*, No. 3(123), 23-27.
9. Pushkar, M. S. (2008). Pryntsyp generuvannya informatsii v systemi obliku [The principle of generating information in the accounting system]. *Shkola profesijnogo buhgaltera*, No. 10(94), 34-35.
10. *Statystychnyi zbirnyk «Diyalnist subyektiv gospodaryuvannya» [Statistical bulletin «The activities of entities»]* (2014). (ed. by M. S. Kuznetsova). Kyiv: Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy.
11. Syitnik, O. E. (2012). Buhgalterskiy uchet kak osnova orientirovanyih na rezultat ekonomicheskikh raschetov [Accounting as a basis for result-oriented economic calculations]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, No. 13(211), 28-35.