

**Чирва Юлія Євгенівна**, канд. екон. наук, доц., кафедра менеджмента и администрирования, Национальный фармацевтический университет. Адрес: ул. Пушкинская, 53, г. Харьков, Украина, 61002. Тел.: 0663297550; e-mail: chirva-jul@mail.ru.

**Chirva Yuliya**, PhD, Associate Professor, Department of Management and Administration, National pharmaceutical university. Address: Pushkin, str., 53, Kharkiv, Ukraine, 61002. Tel. 0663297550; e-mail: chirva-jul@mail.ru.

**Бугріменко Роман Михайлович**, канд. екон. наук, доц., кафедра економіки підприємств харчування та торгівлі, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: 0509354995; e-mail: bugrimenkorm@rambler.ru.

**Бугрименко Роман Михайлович**, канд. екон. наук, доц., кафедра економіки підприємств харчування та торгівлі, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: 0509354995; e-mail: bugrimenkorm@rambler.ru.

**Bugrimenko Roman**, PhD, Associate Professor, Department of Economics of Enterprisers of Food Technology and Trade, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61051. Tel. 0509354995; e-mail: bugrimenkorm@gmail.com

*Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук, проф. Чорною М.В., канд. екон. наук, доц. Смірною П.В.  
Отримано 15.10.2016. ХДУХТ, Харків.*

УДК 657: 631.1

## **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО, ІНФОРМАЦІЙНОГО І МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ**

**Т.Б. Кушнір, В.І. Вербицька**

*Розглянуто існуючі групи об'єктів управлінського обліку для підприємств агропромислового комплексу. Здійснено аналіз різних чинників, що впливають на вибір системи управлінського обліку на підприємствах цієї галузі економіки. Обґрунтовано необхідність перегляду багатьох принципів, і насамперед принципів організації управління економічними суб'єктами, які вимагають нових видів інформації, що генеруються обліково-фінансовими підсистемами кожної господарюючої структури. Виділено та проаналізовано основні структурні елементи основ управлінського обліку за рівнями. Обґрунтована необхідність розвитку методології управлінського обліку, вдосконалення методичного інструментарію, що враховує особливості функціонування підприємств агропромислового комплексу (АПК).*

---

© Кушнір Т.Б., Вербицька В.І., 2016

**Ключові слова:** управлінський облік, агропромисловий комплекс, ресурси, об'єкт управлінського обліку, конкурентоспроможність.

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ ОРГАНИЗАЦИОННОГО, ИНФОРМАЦИОННОГО И МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

**Т.Б. Кушнір, В.І. Вербицька**

*Рассмотрены существующие группы объектов управленческого учета для предприятий агропромышленного комплекса. Произведен анализ различных факторов, оказывающих влияние на выбор системы управленческого учета предприятий данной отрасли экономики. Обоснована необходимость пересмотра многих принципов, и прежде всего принципов организации управления экономическими субъектами, которые требуют новых видов информации, генерирующихся учетно-финансовыми подсистемами каждой хозяйствующей структуры. Выделены и проанализированы основные структурные элементы основ управленческого учета по уровням. Обоснована необходимость развития методологии управленческого учета, совершенствования методического инструментария, учитывающего особенности функционирования предприятий агропромышленного комплекса (АПК).*

**Ключевые слова:** управленческий учет, агропромышленный комплекс, ресурсы, объект управленческого учета, конкурентоспособность.

## MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE SYSTEM OF ORGANIZATIONAL, INFORMATIONAL AND METHODOLOGICAL SUPPORT COMPETITIVENESS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

**T. Kushnir, V. Verbytska**

*The article examines the existing facilities of management accounting for agricultural enterprises.*

*Based on the analysis of a number of economists points were highlighted key structural elements of the conceptual foundations of management accounting on three levels. Summary of Western and domestic experience in management led to the conclusion that the administrative account now provides a real opportunity to implement effectively the functions of accounting, planning, monitoring, management and optimization of not only the whole enterprise, but also for his constituents*

*Enterprise management system must be able to ensure the effectiveness of the implementation of business processes and processes related to the movement of goods to the end consumer. At the same time, management must receive complete and accurate information may be requested to be able to make strategic decisions.*

*The analysis of the various factors that influence the choice of management accounting at the enterprises of this sector of the economy done. The necessity of revision of many principles, and especially the principles of economic management subjects that require new types of data generated by the accounting and financial subsystems each economic structure. Highlight and analyzes the main structural elements of the fundamentals of management accounting in levels. The necessity of management accounting methodology, improving the methodological tools that take into account the peculiarities of the agricultural enterprises (APC).*

*The object of research is the process of production of agricultural enterprises. The subject of study is the methodology of management accounting of agricultural enterprises. The aim of the article is to develop recommendations for improving the efficiency and management accounting at the enterprises of APC.*

**Keywords:** managerial accounting, agriculture, resources, the object of managerial accounting, competitiveness.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** У процесі переходу до ринкової економіки в Україні відбулася трансформація господарської діяльності підприємств усіх без виключення форм власності, що торкнулося і функціонування підприємств агропромислового комплексу (АПК). Розширився асортимент пропонованих товарів як вітчизняних, так і зарубіжних виробників, що викликало збільшення попиту і зростання обсягу ринку. Виділився і став розвиватися більш мобільний приватний сектор, що своєчасно реагує на потреби ринку. Незважаючи на те, що провідне місце займають великі господарські структури АПК, представники малого та середнього бізнесу прагнуть реалізувати свої конкурентні переваги за рахунок зниження витрат, більш низьких цін, наближення точок продажу сільськогосподарської продукції до споживача, пошуку можливостей диференціювати свої продукти та здійснювати інші види діяльності. У той самий час розвиток агропромислового комплексу (АПК) багатьох країн, інтегрованих у світову економіку, показує, що наявність тільки ринкових механізмів є недостатньою для подолання економічних криз, що виникають сьогодні.

Стан суб'єктів господарювання АПК у ринкових умовах характеризується крайньою нестабільністю їх фінансово-економічної системи, що, як наслідок, впливає на незадовільний стан АПК країни в цілому.

У сучасних умовах господарювання, коли відбулися значні економічні перетворення на рівні країни й ускладнився процес управління на рівні господарюючого суб'єкта, головними завданнями АПК мають бути: істотне розширення самостійності в прийнятті та реалізації управлінських рішень та використання значної кількості різноманітних форм внутрішніх економічних відносин. Саме тому особливу увагу слід приділити управлінському обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У процесі реформування управлінського обліку на підприємствах АПК вже досягнуто певних позитивних результатів, але багато питань ще залишились дискусійними з погляду наукового обґрунтування перспективних напрямків створення організаційного, інформаційного та методичного забезпечення конкурентоспроможності підприємств галузі. Тематикою стану аграрного сектору, якості сільськогосподарської продукції, що певним чином впливає на управління діяльністю підприємств АПК займаються О.В. Рудницька, О.Д. Костюк В.М. Жук, М.С. Пушкар та багато інших. Враховуючи те, що деякі аспекти розвитку бухгалтерського обліку в аграрній сфері, на сьогодні, залишаються недостатньо дослідженими або носять проблемний характер, вважаємо за доцільне більш детально обґрунтувати роль та визначити його місце в системі управління сільськогосподарськими підприємствами в цілому, так і окремих його галузей. В цей же час питання визначення пріоритетних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку в системі інформаційного забезпечення управління тваринництвом потребує детального вивчення, оскільки діючі правила не відповідають вимогам сучасної ринкової економіки. Однак за всі важливості проведених досліджень єдиної думки стосовно узагальнення та виділення основних управлінського обліку у системі організаційного, інформаційного та методичного забезпечення конкурентоспроможності підприємств АПК в Україні ще й досі не вироблено. До того ж актуалізується ця проблематика на фоні зниження рівня життя населення під впливом економічної кризи та військово-політичного конфлікту в державі.

**Мета статті** – виклад рекомендацій щодо вдосконалення та ефективності ведення управлінського обліку на підприємствах АПК. Об'єктом дослідження є процес виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств, предметом – методологія управлінського обліку підприємств агропромислового комплексу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Актуальність проблеми вдосконалення управління діяльністю господарюючих суб'єктів АПК взагалі і вдосконалення методів та прийомів управлінського обліку зокрема визначається складними завданнями реформування галузі та високим рівнем конкуренції. У цих умовах система управління повинна забезпечувати ефективність виконання бізнес-процесів, пов'язаних із рухом товару до кінцевого споживача, а менеджмент – отримати повну та достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень, проведення аналізу та забезпечення контролю функціонування поточних процесів на різних рівнях.

Вирішення багатьох першочергових і стратегічних завдань щодо розвитку соціально-орієнтованої економіки країни і формуванню цивілізованого агропродовольчого ринку безпосередньо пов'язане з підвищенням конкурентоспроможності вітчизняного АПК.

Слід зазначити, що поняття конкурентоспроможності охоплює практично всі аспекти діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта, від планування виробництва продукції до її кінцевої реалізації, що свідчить про складність і багатогранність цієї економічної категорії і про наявність багатьох чинників, які впливають на її забезпечення. Що стосується виробничо-господарського процесу агропромислових підприємств, то необхідність вдосконалення управління такими підприємствами визначається особливостями ведення господарської діяльності, прямою залежністю від природно-кліматичних, географічних та біолого-технологічних чинників.

Кардинальні інституціональні зміни в АПК України відбулися одночасно зі становленням нових форм господарювання, спадом виробництва і соціальним занепадом. Крім того, під час проведення економічних реформ у країні були деформовані господарські зв'язки, що привело сільське господарство до структуризації. Відсутність злагодженого механізму регулювання ринку, ефективної підтримки вітчизняних товаровиробників, стабільних кредитних ресурсів поставило значну кількість сільськогосподарських підприємств на межу банкрутства [1].

Сьогодні на внутрішньому ринку конкурентоспроможні тільки близько 30% діючих підприємств АПК, які створили власні переробні потужності та здійснюють інвестиції в нові технології, забезпечуючи ефективне управління витратами і фінансовими ресурсами [2]. Серед основних причин низької конкурентоспроможності продукції АПК можна назвати такі:

- недосконалий облік реальних базисних умов і потенційних можливостей виробництва своєї продукції;
- недостатня кількість і висока вартість вихідних ресурсів для її виробництва;
- недостатня мотивація у роботі на експорт;
- неефективне використання інструментів управлінського обліку.

Аналіз робіт вітчизняних і зарубіжних економістів показав, що останнім часом формуються концептуальні уявлення про управлінський облік не тільки як про своєрідну практичну діяльність, але й як про напрям прикладних економічних досліджень. Суть і призначення управлінського обліку досить чітко передає відоме

формулювання: «виробництво інформації для управління» [3]. Очевидно, і це підтверджується історичними фактами, що облік для цілей управління почав формуватися з розвитком бухгалтерської науки і в кожній країні склалося своє розуміння і застосування обліку для управління.

Виходячи з аналізу поглядів економістів можна виділити основні структурні елементи концептуальних основ управлінського обліку за рівнями.

Перший рівень характеризує загальні теоретичні та методологічні основи, що включають теорії, постулати, принципи, категорії, що визначають специфіку методу, предмета та об'єкта дослідження і формують методичне забезпечення управлінського обліку. Залежно від національної практики регулювання на цьому рівні можуть розроблятися нормативно-правові акти та стандарти управлінського обліку.

Другий рівень характеризує складові основи управлінського обліку на рівні суб'єкта господарювання і включає облікову політику, внутрішні стандарти управлінського обліку та інші розпорядчі документи, що визначають організаційно-методичне забезпечення управлінського обліку. Вимоги та зміст цих документів обумовлені не тільки загальнотеоретичними основами, а також суб'єктивними цілями і завданнями розвитку, виробничо-технологічними особливостями, характерними для галузі, у якій відбувається діяльність [4].

Узагальнення західного та вітчизняного досвіду господарювання дозволяє зробити висновок про те, що управлінський облік на сьогодні дає реальну можливість ефективно реалізувати функції обліку, планування, контролю, регулювання та оптимізації не тільки в цілому за підприємством, а й за його складовими, оскільки системи управлінського обліку більшою мірою, ніж традиційні моделі обліку, враховують і зовнішні, і внутрішні чинники ринкових відносин.

Отже, серйозні зміни, що відбуваються у світі останнім десятиліттям, вимагають перегляду багатьох принципів, і насамперед принципів організації управління економічними суб'єктами. Значно зросло інформаційне поле, збільшився обсяг інформації для прийняття управлінських рішень і посилилися вимоги щодо її достовірності та своєчасності, помітно розширилася нормативна база регулювання господарської діяльності. Завдання управління сьогодні вимагають нових видів інформації, що генеруються обліково-фінансовими підсистемами кожної господарюючої структури. Роздержавлення економіки, виникнення великої кількості нових малих і середніх підприємств, збільшення приватного сектору, зростання значущості економічної категорії «конкурентоспроможність» породжують

необхідність власників і керівників економічними суб'єктами щодня приймати різного рівня управлінські рішення, спрямовані на досягнення поставлених цілей.

У ринкових відносинах основними умовами динамічного розвитку кожного економічного суб'єкта виступають: здатність досягнення поставлених цілей в діяльності, чітке і раціональне слідування наміченим орієнтирам та виробленим стратегіям розвитку, підтримання сталого фінансово-економічного та правового становища. Сьогодні в більшості господарюючих суб'єктів АПК, незважаючи на різний потенціал залучення працівників до ведення управлінського обліку, така робота виконується, але завдання полягає в удосконаленні та ефективності її виконання.

Побудова системи управлінського обліку визначається розмірами господарюючих суб'єктів, характеристикою продукції, що випускається, і принципами управління. Цілком логічно, що систему принципів управлінського обліку утворюють фундаментальні принципи, сформульовані для цілей фінансового обліку та специфічні принципи управлінського обліку. Перша група принципів розкрита в стандартах бухгалтерського обліку. До другої групи належать принципи: оперативності, конфіденційності, корисності інформації; гнучкості системи управлінського обліку й орієнтації її на перспективу; делегування відповідальності і мотивації виконавця; управління за відхиленнями; контрольованості показників внутрішньої звітності [5].

Із розвитком інформаційних технологій все більш і більш стають затребуваними різноманітні інтелектуальні системи, що дозволяють аналізувати результати фінансово-господарської діяльності, оцінювати фінансовий стан, здійснювати експертизу інвестиційних проектів, управляти бізнес-процесами. Наукові розробки, що вже існують у цій сфері також, як і нові, знаходять широке практичне застосування в управлінському обліку.

Усі прийоми в управлінському обліку мають одну мету: на основі порівняння альтернативних варіантів розвитку бізнесу надати реальну можливість обрати раціональний варіант управлінського рішення і утворити єдину організаційну систему, що дозволить ефективно і раціонально вирішувати завдання не лише ретроспективного, але й поточного та майбутнього прогнозного характерів.

На вибір системи управлінського обліку впливають різні чинники [3]: економічні (стан і специфіка галузі, умови діяльності, ринкова кон'юнктура, ціноутворення й оподаткування, інвестиційний клімат), організаційні (структура економічного суб'єкта, розподіл відповідальності, рівень виконавчої дисципліни, професіоналізм

працівників і їх уміння швидко адаптуватися до нових умов), юридичні (стан правової бази фінансової, комерційної і трудової діяльності), соціальні (мотивація праці, психологічний клімат у колективі, ціннісні установки).

У виділенні груп об'єктів управлінського обліку для підприємств АПК можна керуватися класифікацією С.А. Ніколаєвої [5]:

- сукупність процесів, які складають діяльність;
- ресурси, що використовуються в процесах;
- структурні одиниці, що беруть участь у процесах;
- показники, що відображають кількісні та якісні характеристики поданих вище груп об'єктів управління.

Перша група об'єктів сформована з використанням процесного підходу, суть якого полягає в тому, що всією сукупністю ресурсів, а також виробничо-господарською діяльністю управляють як окремими процесами. Таким чином, до цієї групи належать власне процеси, що забезпечують діяльність агропромислового підприємства. Ефективність виконання кожного процесу приводить до збільшення якісних показників діяльності в цілому. Підприємство АПК є відкритою системою, оскільки постійно обмінюється з зовнішнім середовищем інформацією і складається з двох самостійних і взаємодіючих складових – об'єкта і суб'єкта. Як об'єкт впливу в системі розглядається сукупність матеріальних умов, технологічних, організаційних процесів, а також відносин між працівниками під час виконання підприємством АПК своїх функцій. Суб'єктом є працівники, відповідальні за якість виконання покладених обов'язків, які за допомогою форм економічного впливу здійснюють цілеспрямоване функціонування об'єкта. Причому вплив суб'єкта на об'єкт може здійснюватися тільки за умови руху інформації. Зовнішнє середовище впливає на підприємство АПК через вхід, а підприємство АПК, у свою чергу, впливає на зовнішнє середовище через вихід. Необхідно враховувати, що підприємство АПК є соціально-економічною системою, що забезпечує продовольчу безпеку країни.

До другої групи належить усе те, що може використовувати підприємство АПК для досягнення поставлених цілей, а саме активи підприємства. Управлінський облік цією групою об'єктів також важливий, як і облік першої групи.

До третьої групи належать структурні одиниці підприємства АПК, тобто його частини, виділені за якою-небудь прийнятою класифікаційною ознакою. Для порівняння, найменшою структурною одиницею може бути працівник підприємства, а найбільшою – власне підприємство. Якщо класифікація будується з погляду споживаних структурною одиницею ресурсів, прийнято говорити про місце



виникнення витрат. Структурна одиниця, розглянута з погляду прав на використання ресурсів та відповідальності за результат їх використання, як відомо, є центром відповідальності.

До четвертої групи об'єктів управлінського обліку належать показники, які кількісно та якісно відображають характеристики досліджуваних об'єктів. Ці показники як група об'єктів порівняно з іншими групами об'єктів мають свою особливість: керуючи ними, ми управляємо всіма групами об'єктів і діяльністю в цілому. Відбувається це в результаті того, що в управлінському обліку здебільшого процес управління здійснюється «побічно» (через раціонально певні показники, які фактично є свого роду «посередниками» між суб'єктом і об'єктом управління і вимірювачами результативності досягнення поставлених цілей).

Показники, що характеризують результат господарської діяльності бізнес-процесів, в управлінському обліку повинні відображатися одночасно з використанням ресурсів та отриманням продукту як результату сукупності процесів.

Слід також враховувати, що для успішного ведення бізнесу на сучасному етапі розвитку управлінського обліку необхідна не тільки фінансова, а й нефінансова інформація, така як, наприклад, показники ставлення клієнтів до якості ведення діяльності, що отримується в результаті застосування управлінських технологій.

**Висновки.** Оскільки агропромислові підприємства сьогодні не повною мірою використовують інструменти управлінського обліку, що безпосередньо пов'язано з недостатністю теоретичних, методологічних і методичних розробок з його ведення в умовах господарювання таких суб'єктів, виникає необхідність у розвитку методології управлінського обліку, вдосконалення методичного інструментарію, що враховує особливості підприємств АПК.

Як характерні об'єкти управлінського обліку для підприємства АПК слід виділяти: 1) процеси і ресурси, що використовуються в діяльності; 2) структурні підрозділи, що розглядаються як центри фінансової відповідальності; 3) показники діяльності підрозділів.

Специфіка підприємств АПК виявляється в характеристиці цих об'єктів. Для кожного процесу можна виділити спеціальні вимоги нормативно-правових актів. Об'єктами контролю мають бути ресурси, входи і виходи процесів, витрати і результати, що дозволяє зробити висновок про необхідність створення наскрізного контролю в системі управлінського обліку.

Таким чином, дослідження значення розвитку управлінського обліку як чинника конкурентоспроможності АПК вимагає реалізації системного підходу, що передбачає єдине організаційне, інформаційне

та методичне забезпечення з урахуванням особливостей функціонування всіх діючих облікових систем.

### Список джерел інформації / References

1. Міністерство аграрної політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minagro.kiev.ua/page/78638](http://www.minagro.kiev.ua/page/78638).

"Ministerstvo agrarnoi politiki", available at: [www.minagro.kiev.ua/page/78638](http://www.minagro.kiev.ua/page/78638).

2. Бакуменко А. Сельское хозяйство Украины: накануне продовольственного кризиса [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://forbes.net.ua/opinions/1401679-selskoe-hozyajstvo-ukrainy-nakanune-prodovolstvennogo-krizisa>.

Bakumenko, A. (1998) "Agriculture of Ukraine: the food crisis on the eve of" ["Selskoe khozyaystvo Ukrainy: nakanune prodovolstvennogo krizisa"], available at: <http://forbes.net.ua/opinions/1401679-selskoe-hozyajstvo-krainy-nakanune-prodovolstvennogo-krizisa>.

3. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Sokolov, Ya.V. (1996) *Accounting: from the beginnings to the present day* [*Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dnei*], Audit YuNITI, 638 p.

4. Ржавина Ю. Б. Развитие методики и организации управленческого учета и внутреннего контроля : монографія / Ю. Б. Ржавина. – Йошкар-Ола, 2013. – 156 с.

Rzhavina, Yu.B. (2013), *Development of a technique and organization of management accounting and internal control* [*Razvitie metodiki i organizatsii upravlencheskogo ucheta i vnutrennego kontrolya*], Yoshkar-Ola, 156 p.

5. Николаева С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева. – М. : Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2014. – 288 с.

Nikolaeva, S.A. (2014) *Management Accounting. Legends and myths* [*Upravlencheskiy uchet. Legendy i mify*], *Auditorskо-konsaltingovaya firma "TsBA"*, Moscow, 288 p.

**Кушнір Таміла Борисівна**, канд. екон. наук, проф., економічний факультет, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: (067)979-39-12; e-mail: [kushnirtamila@gmail.com](mailto:kushnirtamila@gmail.com).

**Кушнір Таміла Борисовна**, канд. екон. наук, проф., економічний факультет, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел. (067)979-39-12; e-mail: [kushnirtamila@gmail.com](mailto:kushnirtamila@gmail.com).

**Kushnir Tamila**, Ph.D., Sc. Professor, Department of Economics, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61051. Tel. (067)979-39-12; e-mail: [kushnirtamila@gmail.com](mailto:kushnirtamila@gmail.com).

**Вербицька Вікторія Іванівна**, канд. екон. наук, доц., кафедра бухгалтерського обліку і аудиту, Харківський національний автомобільно-дорожній університет. Адреса: вул. Ярослава Мудрого, 25, м. Харків, 61002, Україна. E-mail: [verbytska@i.ua](mailto:verbytska@i.ua).

**Вербицкая Виктория Ивановна**, канд. экон. наук, доц., каф. бухгалтерского учета и аудита, Харьковский национальный автомобильно-дорожный университет. Адрес: ул. Ярослава Мудрого, 25, г. Харьков, 61002, Украина. E-mail: verbytska@i.ua.

**Verbytska Viktoriia**, PhD in Economics, Associate Professor Kharkiv National Automobile and Highway University, Yaroslava Mudrogo str., 25, Kharkiv 61002. Ukraine. E-mail: verbytska@i.ua.

*Рекомендовано до публікації д-ром экон. наук, проф. Черною М.В., д-ром экон. наук, проф. Іваніловим О.С.  
Отримано 15.10.2016. ХДУХТ, Харків.*