

## СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ВИТРАТ\*

©2019 ФОМІНА О. В.

УДК 657.471  
JEL: M40; M41; G31

### Фоміна О. В. Сучасні тенденції розвитку обліку витрат

Метою статті є обґрунтування сучасних тенденцій в обліку витрат і виявлення подальших напрямків його розвитку на основі аналізу інноваційних систем обліку в управлінні витратами підприємства. Висвітлено проблеми та завдання щодо ведення обліку витрат і запропоновано можливі шляхи їх вирішення. Здійснено аналіз інноваційних систем обліку в управлінні витратами підприємства. Досліджено тенденції в обліку на основі використання теоретико-методологічного інструментарію інституційної економічної теорії. Визначено, що облікове забезпечення управління витратами на підприємстві повинно представляти собою безперервний, оперативний процес формування інформації про витрати з використанням інструментів і методів, вибір яких обумовлений цілями підприємства і можливостями їх застосування, що сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень для раціонального використання обмежених ресурсів та досягнення високого економічного результату підприємства. Систематизовано новації в обліку витрат та обґрунтовано подальші напрямки його розвитку.

**Ключові слова:** облік витрат, транзакційні витрати, інституційна теорія, корпоративні витрати, інноваційні інструменти обліку витрат.

**DOI:**

**Рис.: 1. Бібл.: 9.**

**Фоміна Олена Володимирівна** – доктор економічних наук, доцент, завідувачка кафедри обліку та оподаткування, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

**E-mail:** fevfin@gmail.com

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-4962-3298>

**Researcher ID:** <http://www.researcherid.com/B-2486-2019>

УДК 657.471  
JEL: M40; M41; G31

UDC 657.471  
JEL: M40; M41; G31

### Фоміна Е. В. Современные тенденции развития учета расходов

Целью статьи является обоснование современных тенденций в учете расходов и выявление дальнейших направлений его развития на основе анализа инновационных систем учета в управлении затратами предприятия. Освещены проблемы и задачи по ведению учета затрат, предложены возможные пути их решения. Осуществлен анализ инновационных систем учета в управлении затратами предприятия. Исследованы тенденции в учете на основе использования теоретико-методологического инструментария институциональной экономической теории. Определено, что учетное обеспечение управления затратами на предприятии должно представлять собой непрерывный оперативный процесс формирования информации о расходах с использованием инструментов и методов, выбор которых обусловлен целями предприятия и возможностями их применения, что будет способствовать принятию обоснованных управленческих решений для рационального использования ограниченных ресурсов и достижению высокого экономического результата предприятия. Систематизированы новации в учете расходов и обоснованы дальнейшие направления его развития.

**Ключевые слова:** учет затрат, транзакционные издержки, институциональная теория, корпоративные расходы, инновационные инструменты учета затрат.

**Рис.: 1. Библ.: 9.**

**Фоміна Елена Владимировна** – доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой учета и налогообложения, Киевский национальный торговельно-экономический университет (ул. Киото, 19, Киев, 02156, Украина)

**E-mail:** fevfin@gmail.com

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-4962-3298>

**Researcher ID:** <http://www.researcherid.com/B-2486-2019>

### Fomina O. V. The Modern Tendencies in the Development of Cost Accounting

The article is aimed at substantiating the modern tendencies in the cost accounting and identifying further directions of its development on the basis of analysis of innovative accounting systems in management of enterprise's expenses. Problems and tasks regarding the cost accounting are illuminated, possible ways of their solution are suggested. An analysis of innovative systems of accounting in management of enterprise's expenses is carried out. Tendencies in accounting are researched on the basis of use of the theoretical-methodological instrumentarium of the institutional economic theory. It is determined that management of enterprise cost accounting should be a continuous, operational process of generating the costs-related information using the instruments and methods that are driven by enterprise goals together with the opportunities for their application, which will help to make informed managerial decisions for rational use of limited resources and to achieve high economic result of enterprise. The innovations in cost accounting are systematized and further directions of its development are substantiated.

**Keywords:** cost accounting, transaction costs, institutional theory, corporate expenses, innovative instruments of cost accounting.

**Fig.: 1. Bibl.: 9.**

**Fomina Olena V.** – D. Sc. (Economics), Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation, Kyiv National University of Trade and Economy (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

**E-mail:** fevfin@gmail.com

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-4962-3298>

**Researcher ID:** <http://www.researcherid.com/B-2486-2019>

Трансформація соціально-економічних відносин в Україні, що відбувається в умовах подолання фінансово-економічної кризи, вимагає підвищення ефективності всіх ланок господарюван-

ня. Інноваційні підходи до управління, виникнення нових форм господарських взаємовідносин, постійно зростаючі інформаційні потреби менеджерів підприємств вимагають нових підходів до обліку як системи

\* Стаття виконана в межах науково-дослідної роботи № державної реєстрації 0118U000131 «Облікове забезпечення управління вартістю бізнесу», що виконується в Київському національному торговельно-економічному університеті.

інформаційного забезпечення менеджменту підприємства, а особливо щодо управління витратами.

Наразі забезпечити необхідною інформацією потреби користувачів у прийнятті ними управлінських рішень, використовуючи лише методи бухгалтерського обліку, неможливо. Тому для адекватного діагностування вузькопрофесійних проблем соціально-економічної системи слід виходити із синтезу знань різних наук [1].

Сучасні виклики менеджменту вимагають єдиного найбільш ефективного підходу до облікового забезпечення управління витратами підприємства, що разом із окресленими економічними тенденціями й обумовило необхідність вирішення даної проблематики.

Теоретико-методологічні аспекти обліку витрат є об'єктом досліджень багатьох українських і зарубіжних учених. Концептуальні основи обліку як інформаційно-управлінської системи, орієнтованої на ухвалення оперативних, тактичних і стратегічних рішень, методичне забезпечення управління витратами знайшли відображення у працях таких фахівців, як: С. Ф. Голов, О. М. Губачова, В. М. Домбровський, З. В. Задорожній, Т. Г. Камінська, О. В. Карпенко, М. В. Корягін, П. О. Куцик, О. А. Лаговська, С. О. Левицька, С. Ф. Легенчук, В. С. Лень, Є. В. Мних, А. В. Нападівська, М. С. Пушкар, І. Б. Садовська, В. В. Сопко, В. О. Шевчук, В. А. Шпак, М. Г. Чумаченко та ін.

У межах досліджень авторами обґрунтовано актуальність проблеми обліку витрат і управління витратами підприємства. Натомість сучасні соціально-економічні тенденції та новації в менеджменті обумовлюють розвиток і системи інформаційного забезпечення управління підприємством.

*Метою* статті є обґрунтування сучасних тенденцій в обліку витрат і виявлення подальших напрямків його розвитку на основі аналізу інноваційних систем обліку в управлінні витратами підприємства.

У сучасних економічних умовах систематичного зростання цін на всі види ресурсів лише науково обґрунтоване та раціональне обліково-аналітичне забезпечення управління витратами може сприяти ефективній діяльності підприємства. Проведене опитування СІМА щодо використання інструментів управлінського обліку, основним об'єктом якого є саме витрати [2], показало, що до десяти найбільш використовуваних компаніями світу увійшли калькуляційні інструменти, а саме: традиційні інструменти аналізу відхилень і розподілу накладних витрат.

Результати показують, що респонденти застосовують широкий спектр інструментів управлінського обліку, в середньому компанія буде використовувати чотири з чотирнадцяти інструментів, запропонованих при опитуванні. Чим більша компанія, тим більша ймовірність варіативності застосування інструментів обліку витрат (рис. 1).

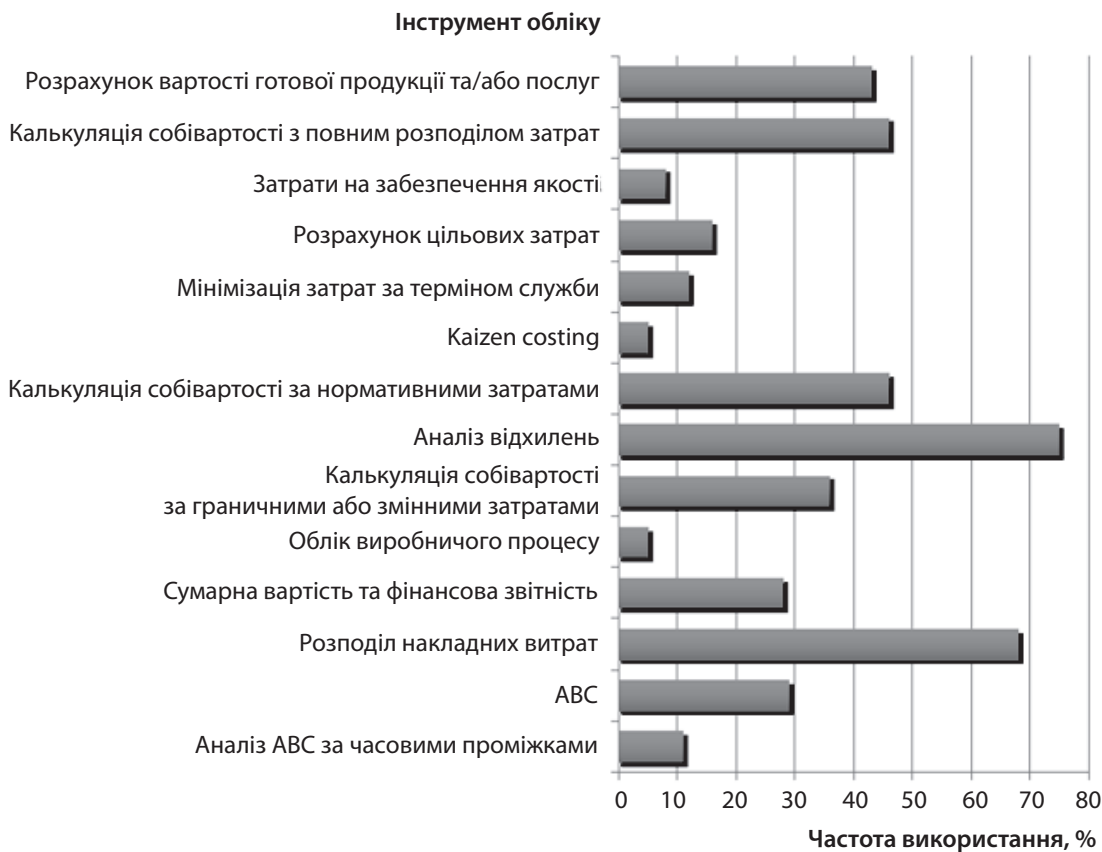
Використання деяких інструментів є надто затратним, наприклад АВС. Це пояснює небажання невеликих підприємств використовувати ці інструменти. Так, АВС-аналіз застосовують тільки 22% малих підприємств з опитаних порівняно з 46% великих компаній.

Натомість масштаби діяльності та організаційна структура великих компаній, що використовують більшу кількість та різноманітність інструментів обліку витрат, можуть обмежувати можливості використання тих інструментів, які застосовуються малими підприємствами. Наприклад, сумарний облік затрат використовують 29% малих і лише 28% великих підприємств. Така ж тенденція і щодо використання Target costing (використовують 18% малих і 14% великих компаній), Quality costing (управлінський облік затрат на збереження якості), який використовують на 9% середніх і 2% великих підприємствах) [3, с. 196].

Вивчення змісту та особливостей потреб інституціональних користувачів облікової інформації про витрати сприяє уніфікації та формуванню ефективної, спрямованої на користувача інформації на основі бухгалтерської звітності. Адже, як зазначає М. С. Пушкар, «теорія бухгалтерського обліку в наш час повинна базуватися не на емпіричних правилах обробки даних і перетворення їх в інформаційні ресурси, а на останніх досягненнях різних наук» [4, с. 83]. «Інституціоналізм, активно використовуючи ідеї різних наук, таких як психологія, соціологія, може сприяти більш глибокому аналізу інституту бухгалтерського обліку, а бухгалтерський облік, що є відкритою та еволюціонуючою системою, не може розглядатися як щось назавжди встановлене, оскільки постійно відчуває на собі вплив середовища, в якому він знаходиться» [3]. Зазначене підтверджує динамічний характер бухгалтерського обліку.

Дослідження тенденцій розвитку обліку на основі використання теоретико-методологічного інструментарію інституціональної економічної теорії Вороноюю К. Ю. [5] дозволило виділити такі групи проблем обліку витрат:

- ✦ роль трансакційних витрат у розвитку управлінського обліку (у зв'язку з необхідністю обґрунтування істотного розширення меж управлінського обліку);
- ✦ еволюція методів оцінки діяльності підприємств для обґрунтування того, що їх розвиток відбувається в напрямку включення соціального аспекту, а також дедалі більшого застосування нефінансових показників;
- ✦ роль обліку витрат у вирішенні проблеми агентських взаємовідносин корпоративного управління у зв'язку з обґрунтуванням того, що інститути управлінського обліку обмежують опортуністичні дії агентів і сприяють зниженню агентських витрат.



**Рис. 1. Частота використання калькуляційних інструментів обліку**

**Джерело:** складено автором на основі аналізу й узагальнення за [2].

Це потребує вмінь і навичок спеціалістів щодо візуалізації господарських процесів і взаємодії між підприємствами, яка найбільш релевантно пояснюється через інституціональну економічну теорію [3].

Метьюз Р. розкриває власне ставлення до сутності трансакційних витрат через характеристику їх типології, зазначаючи, що вони складаються з витрат складання й укладення контракту, а також витрат нагляду за дотриманням контракту та його виконання, на противагу трансформаційним витратам, які є витратами власне виконання контракту [6, р. 906].

Еггертссон Т., базуючись на визначеннях інших вчених, розглядає трансакційні витрати як затрати, що виникають, коли індивіди здійснюють обмін правами власності на економічні активи та забезпечують свої виключні права. Вчений стверджує, що в інституціональній теорії «чіткої дефініції трансакційних витрат не існує», але виправдовує це тим, що і в неокласичній моделі також «немає коректного визначення витрат виробництва» [7, с. 29].

Підтримуємо думку П. І. Гайдуцького та В. М. Жука, які дефініцію «трансакційні витрати» визначили як витрати на супровід бізнес-діяльності, що значною мірою залежать від інституційного середовища [8].

Підкреслюючи тісний зв'язок трансакційних витрат з необхідністю забезпечення життєздатності фірми в інституційному середовищі та об'єктивність

існування інститутів, з якими пов'язані ці витрати, вченими запропоновано таку їх класифікацію:

- ✦ витрати на функціонування бізнесу (не виробниче, а більше організаційно-правове забезпечення);
- ✦ витрати на пошук і збір інформації, що потрібна для ведення бізнесу (а не лише для укладання та реалізації контрактів);
- ✦ витрати на укладення угод і контроль за виконанням їх умов (у тому числі витрати на попередження опортуністичної поведінки контрагентів і конкурентів та втрати від негативного впливу такої поведінки);
- ✦ витрати на лобіювання власних інтересів через професійні об'єднання та організації;
- ✦ витрати на «кадрову відповідність» (пошук, навчання та перенавчання персоналу);
- ✦ витрати на встановлення та підтримку контактів (з особами, які мають потенційні чи реальні інституційні інтереси в бізнесі);
- ✦ витрати, обумовлені інститутами довіри громадськості (витрати на незалежну оцінку бізнесу, витрати на обов'язковий аудит тощо);
- ✦ витрати на соціально-екологічні вимоги.

Запропонована Гайдуцьким П. І. та Жуком В. М. класифікація для обліку трансакційних витрат є більш деталізованою і звуженою за сферою дії трансакцій порівняно з класифікаціями інших вчених.



Трансакційні витрати в торгівлі обумовлені пошуком інформації щодо властивостей відповідних товарів та партнерів, оформленні та оплаті контракту в процесі продажу товару. При цьому трансакційні витрати можуть бути як змінними, так і постійними відносно кількості трансакцій; прямими та непрямими залежно від способу віднесення на конкретну угоду; від місця виникнення – зовнішні (затрати на переговори) та внутрішні затрати (агентські затрати); затрати, що передують угоді (наприклад, затрати на пошук інформації), та затрати, що виникають у процесі угоди (наприклад, затрати на контроль післяпродажного обслуговування). Специфічні особливості діяльності підприємств обумовлюють необхідність удосконалення класифікації трансакційних затрат для відображення їх в обліку, а відповідно, і покращання інформаційного забезпечення управління підприємством.

Також необхідно доповнити існуючі дослідження в цьому напрямку і поставити завдання моделювання, що дозволить знайти точку рівноваги між прибутком і трансакційними витратами підприємства для усіх сфер діяльності.

На думку Кудінова Е. О., для накопичення інформації необхідно вести трансакційний облік (облік трансакційних витрат). Крім того, пропонується сформувати контрольно-аналітичний блок, який, з одного боку, забезпечує менеджерів достовірною інформацією, а з іншого – забезпечує інструментами (традиційними й інноваційними) і знаннями щодо інституційних засад сучасної економіки розвитку та функціонування підприємств [9, с. 109]. Науковцем сформовано загальний механізм моделювання управління витратами підприємства торгівлі, який враховує вектор забезпечення прибутку підприємства, тобто його взаємозв'язок із товарооборотом, загальною сумою трансакційних витрат, валовим доходом і вартістю закупки товарів. Таким чином, з позиції інституційної теорії завдання максимізації функції прибутку супроводжуватиметься максимізацією функції трансакційних витрат. Проте збільшення трансакційних витрат не повинно призводити до падіння валового доходу. На думку вченого, це є основною умовою оптимальності витрат на трансакційні потреби.

Середовище, в якому функціонує облік витрат як інформаційна підсистема управління підприємством, перебуває під впливом багатьох чинників, а саме: тип економічної системи; галузь економіки (промисловість, торгівля чи сільське господарство тощо); організації, що існують у цьому суспільстві (наприклад, професійні спілки); тип регулювання та контроль (приватний чи державний сектор); загальний рівень освіти; економічний розвиток суспільства [3].

Вітчизняні підприємства змушені вести свою діяльність у жорстких конкурентних умовах, і оцінка їх діяльності не може бути здійснена тільки на основі фінансових показників. Розвиток методів оцінки

діяльності підприємств відбувається в напрямку використання нефінансових показників. Найбільш відомим з таких методів є збалансована система показників (BSC), яка дозволяє враховувати інтереси таких зацікавлених осіб, як клієнти і персонал. Також BSC відображає соціальний аспект підприємства порівняно, наприклад, з показником EVA.

Роль обліку у вирішенні проблеми агентських взаємовідносин у корпоративному управлінні полягає в реалізації інформаційної, комунікаційної, контрольної, аналітичної функцій як у зовнішніх агентських відносинах (відносини акціонерів і менеджерів), так і внутрішніх (між менеджерами різного рівня управління). Проблема агентських взаємовідносин пов'язана з агентськими витратами, які є частиною трансакційних витрат і включають витрати на здійснення моніторингу з боку принципала (система бюджетування, аналіз відхилень, облік за центрами відповідальності та ін.), витрати самообмеження з боку агента (стимулюючі виплати, які агент отримує від принципала) і витрати втрачених можливостей. Прагнення до мінімізації агентських витрат самообмеження і витрат моніторингу покладено в основу двох стратегій фірми: стратегії, що базується на стимулюванні, і стратегії, яка базується на моніторингу. Управлінський облік – це інституційний інструмент обох стратегій.

Стратегія, яка базується на стимулюванні, має на меті вирішення проблеми агентських взаємовідносин через підписання контрактів, які повинні мотивувати агентів до досягнення цілей фірми. Однак винагорода, що виплачується менеджерам, може розглядатися як частина самої агентської проблеми. Система управлінського обліку повинна контролювати ефект від впливу заохочувальних виплат на достовірність даних, які надаються менеджерами, і здійснюваний ними вибір при формуванні облікової політики для цілей управління.

Оскільки управлінський цикл включає функції планування, обліку, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень, облік витрат повинен забезпечувати інформацією всі зазначені функції, охоплюючи минулі, сучасні та майбутні періоди. Інформаційні системи, які діють на підприємстві, утворюють інформаційну інфраструктуру підприємства.

Існують три основні умови, які дозволяють стверджувати, що на підприємстві створена інформаційна система управління витратами:

- ✦ наявність бізнес-потреб в ефективній системі управління витратами, обумовлених особливостями діяльності суб'єкта господарювання;
- ✦ наявність знань і відповідної мотивації у керівників, що беруть участь у виборі та створенні інформаційної системи управління витратами;

- ✦ наявність усіх необхідних складових інформаційної системи управління (програмне забезпечення, кваліфіковане консультування, достатній рівень кваліфікації).

Облік є системою, що забезпечує повноцінною інформацією управління підприємством. Така система не є статичною, оскільки на вимоги, які висуваються до нього, впливають: часові межі управління, цілі власників, фаза розвитку бізнесу.

**В**имоги до обліку витрат за різних умов, а відповідно, і до змісту звітності, будуть різними. Крім того, необхідними будуть показники, які включаються в управлінську звітність залежно від фази розвитку, в якій знаходиться бізнес: початок роботи (вихід підприємства на ринок), становлення та зростання підприємства, етап зрілості (нормального функціонування) підприємства та застій, спад і ліквідація. Так, на початковій стадії розвитку підприємства нефінансові показники, які характеризують підприємство, наприклад розробка асортименту, побудова організаційної структури чи пошук інвесторів, можуть мати більш важливе значення, ніж будь-які інші фінансові показники. Фінансовими ж показниками, які є більш важливими на етапі розвитку, є зростання доходів порівняно з витратами та операційні грошові потоки.

Із входом підприємства в етап зростання продовжується відслідковування зростання доходів, але цей показник порівнюється з показниками рентабельності й управління активами (дохід на інвестиції, залишковий прибуток). На цьому етапі оцінка грошових потоків перестає бути пріоритетною.

На етапі зрілості підприємства основна увага приділяється поверненню залучених активів та капіталу. Виникає необхідність у врегулюванні бази активів і відповідних грошових потоків, а також рентабельності з метою підвищення доходів. На цьому етапі особливо важливо відслідковувати всі фінансові показники підприємства для досягнення омолодження підприємства.

У період кризи важливого значення набуває оптимізація витрат. Керівництво повинно зважено підходити до інвестицій для підвищення рентабельності з метою збереження активів підприємства.

Враховуючи зазначені умови, менеджмент підприємства повинен приділяти особливу увагу отриманню цільового рівня рентабельності та збереженню високого рівня якості свого продукту (послуги) за рахунок ефективного управління витратами. Відповідно, облікове забезпечення управління витратами на підприємстві має представляти собою безперервний, оперативний процес формування інформації про витрати з використанням інструментів і методів, вибір яких обумовлений цілями підприємства та можливостями їх застосування, що сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень для

раціонального використання обмежених ресурсів та досягнення високого економічного результату підприємства.

## ВИСНОВКИ

Дослідження тенденцій розвитку обліку витрат на основі використання теоретико-методологічного інструментарію інституціональної економічної теорії дозволило виділити існуючі проблеми та напрямки їх вирішення.

Встановлено, що діяльність вітчизняних підприємств у динамічних ринкових умовах є не просто процесом, що зводиться до поліпшення вже існуючих способів виконання завдань за допомогою введення додаткових сучасних методів обліку, а переосмислення самих завдань і поставлених цілей. Виявлено такі сучасні характеристики обліку витрат, як здатність акумулювати інформацію із внутрішнього середовища фірми та зовнішнього інституційного середовища, накопичувати її, переробляти та надавати зацікавленим користувачам (інституціям) відповідно до їх запитів. Сучасний облік витрат повинен задовольняти інформаційні потреби користувачів не лише щодо розподілу та використання обмежених ресурсів підприємства, а й виявлення резервів підвищення ефективності діяльності, визначення стратегії та здійснення оцінки її досягнення. Основні проблеми управління витратами, умовно можна звести до таких:

- ✦ відсутність гнучкості в системі управління витратами, швидкої реакції на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства;
- ✦ недостатня забезпеченість інформацією про стан внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, неповний аналіз даних, що унеможливає формування стратегії оптимізації витрат, нестача знань для ефективного ведення діяльності та ін.

Для вирішення цих проблем облік повинен реорганізуватися в систему, яка дозволяє досягти підприємству лідируючих позицій на ринку, а не лише покращити результати діяльності. Чи не найважливішим завданням є створення оптимальних умов максимально повного задоволення інформаційних потреб менеджменту на основі ефективної організації та використання інформаційних ресурсів із застосуванням прогресивних технологій: зокрема впровадження Acste close. Вплив інституційних змін на діяльність підприємства потребує розроблення нових підходів до формування інформаційного забезпечення, удосконалення методології обліку витрат як важливої частини інформаційної системи управління підприємством. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. **Бондар М. І.** Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління. *Вісник НУ «Львівська по-*

літехніка». 2012. № 721 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку. С. 50–53.

2. Management accounting tool s for today and tomorrow / CIMA. 2009. URL: [www.cimaglobal.com/ma](http://www.cimaglobal.com/ma)

3. **Фоміна О. В.** Управлінський облік у торгівлі : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 470 с.

4. **Пушкар М. С.** Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2011. 336 с.

5. **Воронова Е. Ю.** Формы и способы институционализации управленческого учета в России. Вестник МГИМО. 2012. № 3. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/formy-i-sposobyinstitutsionalizatsii-upravlencheskogo-ucheta-v-rossii>

6. **Matthews R. C. O.** The Economics of Institutions and the Sources of Growth. *Economic Journal*. 1986. Vol. 96. No. 384. P. 903–918.

7. **Эггертссон Т.** Экономическое поведение и институты / пер. с англ. М. : Дело, 2001. 408 с.

8. **Гайдуцький П. І., Жук В. М.** Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 3. С. 9–19.

9. **Кудінов Е. О.** Механізм моделювання управління витратами торговельного підприємства. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2013. № 5. С. 108–112.

#### REFERENCES

Bondar, M. I. "Bukhhalterskyi oblik yak informatsiina pid-systema systemy upravlinnia" [Accounting as an informational

subsystem of the management system]. *Visnyk NU «Lvivska politehnika»*, no. 721 : Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia ta problemy rozvytku (2012): 50-53.

Eggertsson, T. *Ekonomicheskoye povedeniye i instituty* [Economic behavior and institutions]. Moscow: Delo, 2001.

Haidutskyi, P. I., and Zhuk, V. M. "Oblik transaktsiinykh vytrat – vahomyi faktor konkurentospromozhnosti v suchasniy ekonomitsi" [Accounting transaction costs – a significant factor of competitiveness in the modern economy]. *Oblik i finansy APK*, no. 3 (2012): 9-19.

Kudinov, E. O. "Mekhanizm modeliuvannia upravlinnia vytratamy torhovelnoho pidpriemstva" [The mechanism of modeling the management costs of a trading company]. *Naukovyi visnyk Poltavskoho universytetu ekonomiky i torhivli*, no. 5 (2013): 108-112.

"Management accounting tool s for today and tomorrow". CIMA. 2009. [www.cimaglobal.com/ma](http://www.cimaglobal.com/ma)

Matthews, R. C. O. "The Economics of Institutions and the Sources of Growth". *Economic Journal*, vol. 96, no. 384 (1986): 903-918.

Pushkar, M. S. *Idealna systema obliku: kontseptsii, arkhitektura, informatsiia* [Ideal accounting system: concept, architecture, information]. Ternopil: Ekonomichna dumka, 2011.

Voronova, Ye. Yu. "Formy i sposoby institutsionalizatsii upravlencheskogo ucheta v Rossii" [Forms and methods of institutionalization of management accounting in Russia]. *Vestnik MGIMO*. 2012. <http://cyberleninka.ru/article/n/formy-i-sposobyinstitutsionalizatsii-upravlencheskogo-ucheta-v-rossii>