

С.В. Свірко, д.е.н., проф.
*ДВНЗ «Київський національний економічний
університет ім. Вадима Гетьмана»*

ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ УПРАВЛІННЯ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ ВЕЛИКИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розглянуто положення теорії та організації бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат великих промислових підприємств в сучасних умовах їх господарювання. Встановлено специфіку управління загальновиробничими витратами великих промислових підприємств залежно від організації виробництва та галузевих особливостей. Визначено їх роль та значення в управлінні собівартістю промислової продукції. Визначено порядок формування та розподілу загальновиробничих витрат відповідно до податкового законодавства та положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також запропоновано механізм їх узгодження. Запропоновано порядок закріплення постійних та змінних загальновиробничих витрат.

Ключові слова: бухгалтерський облік; загальновиробничі витрати; управління витратами.

Постановка проблеми. За сучасних процесів глобалізації економіки домінуючу роль у виробничому секторі промислово розвинених країн відіграють великі підприємства, що представлені акціонерно-корпоративним капіталом. Зауважимо, сьогодні в Україні нараховується 23 084 підприємства промисловості (що створені за допомогою різних організаційних форм господарювання, таких як асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, картелі, трести, синдикати, холдинги, промислово-фінансові групи та з участю зарубіжних суб'єктів господарювання – транснаціональних корпорацій), виробнича діяльність яких забезпечує 76,36 % валового внутрішнього продукту (ВВП), при цьому кількісна структура промислових суб'єктів господарювання представлена наступним чином: 1,6 % великих підприємств, 11,0 % середніх та 87,4 % малих; частка кожної групи у виробництві ВВП становить 71,7 %; 23,1 % та 5,2 % відповідно [1, с. 19]. Наведене свідчить, що в Україні визначальна роль у розбудові економіки ринкового спрямування також належить великим промисловим підприємствам. Слід визнати, що переважна частина промислового потенціалу України функціонує у вигляді корпоративної (акціонерної) форми власності, яка в усьому світі є домінуючою [2, с. 235]. Успішна реалізація вказаної форми власності можлива, передусім, за умов інвестиційної привабливості суб'єкта, яка, у свою чергу, забезпечується прозорістю та достовірністю інформації про активи, зобов'язання та капітал останнього. Така інформація продукується

підсистемою бухгалтерського обліку, що на великих підприємствах відіграє важливу роль сполучної ланки між усіма складовими системи управління. Розпочаті в Україні процеси євроінтеграції вимагають перегляду підходів до управління великими вітчизняними підприємствами, з одного боку, в умовах загострення конкуренції, а з іншого – за умов затяжної кризи, яка, на думку провідних вчених-економістів, має не циклічний, а системний характер. Передусім ідеться про підвищення ефективності управління витратами таких суб'єктів господарювання, зокрема загальновиробничими витратами, які за розвитку автоматизації виробництва перш за все підлягають перегляду з метою їх оптимізації.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Проблематику бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат досліджували такі вітчизняні вчені, як І.А. Білоусова, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бугинець, В.М. Добровський, А.М. Герасимович, Л.В. Гнилицька, З.В. Гуцайлюк, С.В. Голов, В.В. Євдокимов, В.І. Єфіменко, З.В. Задорожний, Р.С. Коршикова, М.В. Кужельний, С.О. Левицька, Л.Г. Ловінська, О.М. Мазуренко, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Г.С. Суков, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець та інші. Втім, зміни в законодавстві, нові завдання управління витратами потребують подальшого опрацювання положень бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат великих промислових підприємств.

Мета дослідження. Розглянути обліковий аспект управління загальновиробничими витратами великих промислових підприємств в умовах змін зовнішнього економічного середовища.

Викладення основного матеріалу дослідження. Питання управління витратами в цілому неодноразово розглядалось в спеціалізованій літературі. Так, вчений-економіст І.Є. Давидович вважає, що управління витратами є динамічним процесом, що містить управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом [3]. Професор С.Ф. Голов у своїй праці з управлінського обліку зазначає, що управління витратами є специфічною функцією управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати [4]. Колектив науковців під керівництвом професора А.М. Турило висловив свою точку зору з приводу управління витратами на користь процесу цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. На його думку, критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно провадити свою цінову політику та за інших рівних умов досягти більш високих розмірів прибутку [5]. На відміну

від них учені С.Ковтун, Н.Ткачук, С.Савлук сприймають управління витратами як здійснення конкретних заходів з оптимізації співвідношення «затрати–результат», які забезпечують досягнення підпорядкованих цілей шляхом регулювання процесів, що становлять господарську діяльність [6]. Професор А.А. Пилипенко ідентифікує управління витратами як систему принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, засновану на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку [7].

Вчена-економіст О.В. Крушельницька наголошує на складності, багатоаспектності та динамічності управління витратами як процесу, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів [8]. Науковець А.І. Ясінська вважає, що управління витратами полягає у цілеспрямованому впливі на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства [9]. Вчені Л.М. Христенко, Р.О. Мозговий вказують, що це система, керований блок (суб'єкт управління) якої спрямовано на послідовну реалізацію функцій управління витратами за допомогою певних методів, що дозволяє регулювати чинники та управляти процесами формування витрат з метою оптимізації їх структури та рівня [10]. Науковець Т.М. Остапенко у спробі виділити найбільш вживані аспекти трактування поняття «управління витратами» стверджує, що це [11, с. 87]): направленість на витрати як об'єкт управління; управлінські дії для зниження витрат або контролю їх рівня; система управління процесами формування витрат, в межах якої реалізуються функції управління, а метою якої є досягнення підприємством високого економічного результату.

У цілому, значення управління витратами в сучасних умовах господарювання зумовлено місцем витрат як об'єкта управління, що пояснюється багатьма причинами, серед яких: необхідність раціонального використання обмежених ресурсів; забезпечення зростання прибутків за рахунок економії ресурсів; планування ресурсів на одиницю продукції та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень і їх причини; зіставлення доходів і витрат для визначення ефективності виробництва; вирішення питань розширення

асортименту продукції, використання потужностей підприємства, освоєння нових технологій [12, с. 9–10]. Варто зазначити, що перелічені фактори характеризують ендogenous процеси економіки підприємств, які, безумовно, є первісними, але не є вичерпними в контексті як внутрішнього, так і зовнішнього середовища господарської діяльності. Для великих промислових підприємств, що вже сьогодні є реальними гравцями на світовому економічному полі, необхідно виокремлювати також і екogenous фактори, якими, враховуючи сучасні тенденції розвитку світової та вітчизняної економіки, слід вважати: подальше загострення конкуренції, а отже необхідність підвищення їх конкурентоспроможності; урахування та забезпечення світових стандартів якості продукту; посилення фінансової стійкості та, відповідно, пошуки резервів його забезпечення; розвиток та поглиблення практики їх соціальної відповідальності локального та суспільного характеру; розбудову систем економічної та екологічної безпеки.

Як зазначалось раніше, об'єктом управління великих підприємств є витрати, усім видам витрат притаманні такі риси [13, с. 11–12]: різноманіття (що вимагає застосування значного спектра прийомів і методів у керуванні ними); динамізм (вони перебувають у постійному русі і є змінними); труднощі їхнього виміру, обліку й оцінки (абсолютно точних методів виміру й обліку витрат, зокрема загальновиробничих, не існує); складність і суперечливість впливу витрат на економічний результат.

Враховуючи вказані фактори впливу на систему управління витратами великих промислових підприємств, остання покликана вирішувати такі завдання: чітке налагодження ідентифікації та класифікації витрат; виявлення ролі управління витратами як фактору підвищення економічних результатів діяльності в контексті оперативного та стратегічного управління великим промисловим підприємством; визначення витрат за основними функціями управління; розрахунок витрат по виробничих підрозділах підприємства; підрахунок необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг); підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі і прийнятті оптимальних управлінських рішень; виявлення технічних способів і засобів виміру та контролю витрат; пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і в усіх виробничих підрозділах підприємства; вибір способів нормування витрат; вибір системи управління витратами, відповідно до умов роботи великого промислового підприємства. Втім, головним завданням управління витратами залишається мінімізація абсолютної

величини витрат при урахуванні міри раціональності витрат і оцінки впливу їх чинників, а також оптимізація їх складу, структури або поведінки [11, с. 88].

Загальновиробничі витрати обіймають важливу позицію в процесі виробництва, оскільки вони являють собою «...витрати на загальне обслуговування та організацію виробництва і управління на рівні окремих виробництв або структурних підрозділів об'єднання, підприємства» [14, с. 380]. Наведене загальне визначення вказаних витрат пропонує деталізувати науковець О.М. Мазуренко, яка під загальновиробничими витратами розуміє витрати цехів, дільниць і підрозділів на організацію та управління процесом виробництва, витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання, будівель, споруд, які не можна прямо віднести на конкретний об'єкт витрат [15, с. 7]. Зазначимо, що бухгалтерський облік як елемент управління витратами має безпосередній вплив на успішну реалізацію перерахованих вище завдань з підвищення ефективності управління загальновиробничими витратами, а саме: в межах системи бухгалтерського обліку, у тому числі підсистеми управлінського обліку, формується точна та достовірна інформація про окремі загальновиробничі витрати та їх сукупність, на основі якої приймається рішення щодо їх мінімізації; саме закріплений у бухгалтерському обліку склад та унаочнена фактичними обліковими показниками структура загальновиробничих витрат виступають основою для прийняття відповідних управлінських рішень; аналіз планових та фактичних показників управлінського обліку щодо загальновиробничих витрат свідчать про їх поведінку, яка характеризується реагуванням витрат на зміни в діяльності підприємства.

Первинними обліковими позиціями загальновиробничих витрат виступають склад та структура, які фактично закріплені в двох важливих нормативних документах – П(С)БО 16 «Витрати» та Податковому кодексі України.

Так, згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат враховують [16]:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Вказаний нормативний документ закріплює розподіл загальновиробничих витрат на постійні і змінні (зазначаючи, що перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством), при цьому до [16]:

- змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності; останні розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду;
- постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності;

вони розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності, при цьому нерозподілені постійні загальновиробничі витрати зараховуються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Податковий кодекс України також містить інформацію про загальновиробничі витрати, склад яких, серед інших витрат, описано у ст. 138. Відповідно до змісту останньої до складу загальновиробничих витрат входять [17]:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями відповідно до законодавства тощо; внески на соціальні заходи; медичне страхування, страхування відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення», страхування за довгостроковими договорами страхування життя у відповідних межах працівників апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та внески на відповідні соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; внески на відповідні соціальні заходи; медичне страхування, страхування відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення» та страхування за довгостроковими договорами страхування життя у відповідних межах робітників та працівників апарату управління виробництвом; витрати на здійснення

технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства;

– суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, персоналу встановленим вимогам відповідно до Закону України «Про підтвердження відповідності»;

– суми витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, понесених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням/виготовленням основних засобів, які підлягають амортизації);

– інші загальновиробничі витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів із складів до цехів і готової продукції на склади); нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку згідно із затвердженими центральними органами виконавчої влади та погодженими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, нормативами.

Порівняльний аналіз закріпленої у П(С)БО 16 та Податковому кодексі України структури загальновиробничих витрат вказує на фактичну ідентичність переважної більшості їх статей. Певні розбіжності, які спостерігаються в межах статей «інші витрати» за П(С)БО 16 «Витрати» та «суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, персоналу», «суми витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ», «інші загальновиробничі витрати» за Податковим кодексом України, не носять суперечливий характер, оскільки вказані статті загальновиробничих витрат за Податковим кодексом України технічно включаються до статті «інші витрати» за П(С)БО 16.

Дослідження впливу перерахованих вище факторів на формування загальновиробничих витрат в контексті умов та тенденцій розвитку вітчизняної економіки свідчить про можливість скорочення таких видів витрат, як: витрати на управління виробництвом, витрати на обслуговування виробничого процесу, та збільшення (у тому числі з метою модернізації виробництва) витрат на вдосконалення технології та

організації виробництва, а також витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління та управління економічною безпекою. Отже, за цих умов певних перспектив набуває удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку останніх видів загальновиробничих витрат в цілому та управлінського обліку зокрема.

Значно перспективнішим щодо наукового опрацювання є закріплене П(С)БО 16 «Витрати» положення про самостійне встановлення складу змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємством. Нагадаймо, що поділ на постійні та змінні витрати є умовним, оскільки змінні витрати на одиницю продукції також змінюються у зв'язку зі змінами організаційно-технологічних умов роботи підприємства, а постійні витрати змінюються при суттєвій зміні обсягу виробництва або в періоді [18]. Отже, загальновиробничі витрати слід визнавати умовно-змінними або умовно-постійними, при цьому в межах: умовно-змінних витрат залежно від процентного співвідношення зміни витрат і зміни обсягу виробництва виокремлюють пропорційні і непропорційні (можуть бути прогресивними, дегресивними та напівзмінними); умовно-постійних виділяють напівпостійні або дискретно-ступінчасті (є постійними для конкретного обсягу виробництва, але в певний момент вони зростають на визначену величину і знову залишаються постійними), а також дискреційні (витрати, які не стосуються обсягу виробництва) [4, 19].

Визначенню таких загальновиробничих витрат має передувати дослідження за місцями виникнення всіх їх видів, що притаманні кожному конкретному великому підприємству, формування загальної та деталізованої класифікації загальновиробничих витрат за ознакою коливання щодо обсягу виробництва, а отже кінцева розробка робочої номенклатури умовно-постійних та умовно-змінних загальновиробничих витрат. Важливою є також процедура бюджетування таких витрат, а отже і розвиток методики їх розрахунку з метою складання бюджетів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Необхідність підвищення ефективності управління загальновиробничими витратами великих промислових підприємств, а отже потреба в оптимізації вказаних витрат сприяють подальшому розвитку методичних та організаційних положень управлінського обліку, в межах якого може бути здійснене послідовне, науково логічно обґрунтоване вивчення складу, структури і поведінки загальновиробничих витрат за центрами відповідальності, починаючи з процесів бюджетування, обліку, закінчуючи їх контролем та аналізом.

Список використаної літератури:

1. *Верескун М.* Наукове обґрунтування та методичне забезпечення управління конкурентоспроможністю великих корпоративних промислових підприємств / *М.Верескун* // Схід. – № 6(120). – 2012.
2. *Тарасова О.В.* Проблеми управління великими підприємствами в Україні / *О.В. Тарасова* // Науковий вісник // Одеський держ. економічний ун-т. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – 2006. – № 4(24). – С. 235–242.
3. *Давидович І.Є.* Управління витратами : навч. посібн. / *І.Є. Давидович.* – К. : Центр навч. літ-ри, 2008. – 320 с.
4. *Голов С.Ф.* Управлінський облік : підручник / *С.Ф. Голов.* – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
5. *Турило А.М.* Управління витратами підприємства : навч. посібник / *А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило.* – К. : Центр навч. літ-ри, 2006. – 120 с.
6. *Ковтун С.* Управління затратами / *С.Ковтун, Н.Ткачук, С.Савлук.* – Харків : Изд. дом «Фактор», 2008. – 272 с.
7. *Пилипенко А.А.* Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства / *А.А. Пилипенко.* – Харків : Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.
8. *Крушельницька О.В.* Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / *О.В. Крушельницька* // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1. – С. 125–129.
9. *Ясінська А.І.* Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / *А.І. Ясінська* // Вісник Нац. ун-ту Львівська політехніка. – 2007. – № 14(594). – С. 357–360.
10. *Христенко Л.М.* Побудова системи управління витратами промислового підприємства / *Л.М. Христенко, Р.О. Мозговий* // Вісник Східноукраїнського нац. ун-ту імені Володимира Даля. – 2011. – № 3(157). – С. 247–253.
11. *Остапенко Т.М.* Економічна сутність управління витратами / *Т.М. Остапенко* // Вісник СумДУ ; Серія «Економіка». – № 2. – 2013. – С. 85–91.
12. *Рижикова Н.І.* Управління витратами : навч. посібник / *Н.І. Рижикова, О.В. Накісько.* – Харків : ХНТУСГ, 2013. – 198 с.
13. *Захарченко Л.А.* Управління витратами : навч. посібник / *Л.А. Захарченко, Ю.О. Жаданова, І.В. Яцкевич.* – Одеса : ОНАЗ, 2009. – 216 с.

14. Большой бухгалтерский словарь / ред. А.Н. Азрилиян. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 570 с.
15. Мазуренко О.М. Бухгалтерський облік та аналіз загальнопромислових витрат: теорія, методика, організація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.М. Мазуренко ; Житомир. держ. технол. ун-т. — Житомир, 2010. — 21 с.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
17. Податковий кодекс України: Закон України. Прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
18. Бондаренко Т.Ю. Класифікація загальнопромислових витрат та підходи до їх поділу на постійні та змінні / Т.Ю. Бондаренко // Економічні науки : зб. наук. праць ; Серія «Облік і фінанси». – Вип. 10(37). – Ч. 1. – 2013. – С. 64–69.
19. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В.М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 228 с.

СВІРКО Світлана Володимирівна – доктор економічних наук, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік в бюджетних та державних установах;
- бухгалтерський облік великих промислових підприємств.

E-mail: svs3@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 02.06.2014.