

СИСТЕМА МЕТОДІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

О.В. Вітренко*Донецький національний технічний університет, м. Донецьк*

Статтю присвячено дослідженню проблеми методу управлінського обліку. Критичний аналіз різних підходів до вирішення даної проблеми дозволив визначити метод управлінського обліку як сукупність специфічних прийомів і процедур, спрямованих на розкриття релевантної інформації, що складається з таких елементів: класифікації й групування витрат; моделювання; сегментування; стандартизації; бюджетування; калькулювання; оцінки і звітності. Визначено, що метод управлінського обліку не є тотожним методу бухгалтерського (фінансового) обліку, оскільки є специфічним, таким, що доповнює на синергетичному рівні інформаційний масив фінансового обліку. Обґрунтування елементів методу управлінського обліку дає можливість визначити найбільш важливі питання його організації і технології.

ВСТУП

Найбільш складною з методологічної точки зору є проблема методу управлінського обліку. Проблема методу - одна з найбільш важливих проблем будь-якої науки, тому що у кінцевому підсумку мова йде про те, щоб навчити, як одержувати нове знання, як застосовувати його в практичній діяльності. Разом з тим це й одна із найбільш складних проблем, що і випереджає вивчення наукою свого об'єкта, і стає підсумком такого вивчення. Вона випереджає вивчення об'єкта вже тому, що дослідник із самого початку повинен володіти визначеною сумою прийомів і засобів досягнення нового знання. Вона є підсумком вивчення, тому що отримане в його результаті знання стосується не тільки самого об'єкта, але й методів його вивчення, а також застосування отриманих результатів у практичній діяльності. Більше того, дослідник стикається з проблемою методу вже при аналізі літератури й необхідності її класифікації та оцінки.

Звідси неоднозначність і в розумінні змісту самого терміна "метод". Він означає як суму прийомів, засобів і процедур дослідження наукою свого предмета, так і сукупність уже наявного знання. Це означає, що проблема методу, володіючи самостійним значенням, у той самий час тісно пов'язана з аналітичною і практичною роллю теорії, що також відіграє і роль методу. Крім того, метод будь-якої науки, у тому числі й науки про бухгалтерський облік, так чи інакше переломлюється стосовно до свого об'єкта крізь призму загальнонаукових методів і методів інших дисциплін. У даному зв'язку встановлено, що методологічні підходи науки про бухгалтерський облік будуються на основі принципів діалектики і системності, що на сучасному етапі розвитку науки передбачають синергетичний і логістичний підходи до методологічного обґрунтування.

Важливо відзначити, що застосування того чи іншого методу залежить від об'єкта і завдань дослідження, а також (що не менш важливо) від наявності необхідних умов і організації системи.

На жаль, доводиться констатувати той факт, що спеціальна література, присвячена проблемі методу, і особливо прикладних методик управлінського обліку, - дуже не численна. О.С. Бородкін відзначає, що розробки з теорії бухгалтерського обліку не здійснювалися в країні більше 20 років [1]. З того часу відбулися істотні зміни в економічному житті суб'єктів господарювання, що висунули перед обліком ряд нових завдань. При цьому у фаховій літературі з теорії бухгалтерського обліку не наводиться скільки-небудь адекватне новим завданням обліку методологічне забезпечення їх рішення. З іншого боку, таке становище є

цілком закономірним, що визначається соціальною спрямованістю науки. Отже, наукові пропозиції з'являються тоді, коли в них виникає потреба суспільства.

Г.М. Добров пов'язує нерівномірність у розвитку науки з діалектичним процесом переходу від кількісного нагромадження знань, досвіду, методів і т.п. до якісних змін у змісті самої науки: "Наука розвивається не по якійсь ідеальній висхідній прямій, а по висхідній кривій лінії, де мають місце і періоди бурхливого підйому, і деякого спаду" [2, с. 76].

З цього приводу звернімося до зарубіжного розвитку проблеми. Так, С. Druy [3, с. 859] відзначає, що американський облік витрат і калькулювання собівартості не змінювався протягом 60 років. Лише розвиток комп'ютерних технологій і ринкові важелі змінили ситуацію: на підприємствах почали досить активно застосовувати новітні системи калькулювання собівартості, набув розвитку управлінський облік.

М.С. Пушкар з цього приводу підкреслює: "За роки незалежності України реформовано деякою мірою лише фінансовий облік, а з методології управлінського обліку дослідження майже не проводилися" [4, с. 214]. Тому проблема формування управлінського обліку в Україні, дослідження методологічних основ його є досить актуальною.

У частині управлінського обліку у вітчизняній літературі немає системного опису методів. Пропонований авторами інструментарій або ототожнюється з процедурами аналізу господарської діяльності, або обмежується одним із методів калькулювання, пропонованих зарубіжними авторами (стандарт-кост чи директ-костинг).

Таким чином, можна сказати, що процес розвитку науки про бухгалтерський облік є не лінійним, а, швидше, поворотно-поступальним: відбувається уточнення теоретичних положень через прикладні дослідження і "повернення боргу" "прикладникам" у вигляді більш міцної й операційної теоретико-методологічної основи. Отже, розглянемо традиційні підходи до вирішення цієї проблеми.

ОСНОВНА ЧАСТИНА

Професор Пушкар М.С. [4, с. 22] зазначає, що управлінський облік як будь-яка наука вивчає свій предмет за допомогою певних методів, які поділені ним на три групи:

1 Загальнометодологічні методи дослідження об'єкта – спостереження, порівняння, аналіз і синтез.

2 Загальнонаукові методи бухгалтерського обліку, до яких дослідник відносить загальні методи, притаманні бухгалтерському обліку, такі як подвійний запис, документація, інвентаризація, оцінка і калькуляція.

3 Специфічні методи бухгалтерського обліку – групування і перегрупування витрат виробництва, нормативний метод обліку і калькулювання, математичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції.

В.А. Луговий [5, с. 15] трактує метод бухгалтерського обліку як сукупність правил і технічних прийомів, за допомогою яких вирішуються завдання, що ставляться перед ним. Це типове, можна сказати, класичне визначення методу. Я.В. Соколов [6, с. 5] визнає єдиний метод бухгалтерського обліку – моделювання. Традиційно до елементів методу бухгалтерського обліку відносять такі: суцільне документування всіх господарських операцій, калькулювання й оцінку, інвентаризацію майна і зобов'язань, рахунки і подвійний запис, балансове узагальнення і звітність. Характерно, що Л.В. Нападовська [7, с. 21] визначає моделювання як широке розуміння методу управлінського обліку, що, на нашу думку, ще раз доводить наявність системного зв'язку бухгалтерського і управлінського обліку, його інтеграційний характер щодо інших сфер економічної діяльності.

Синергетичний підхід до організації управлінського обліку, який ми вважаємо теоретичною платформою розвитку системи обліку як такої, доводить вторинність методу управлінського обліку стосовно методу бухгалтерського обліку. Це означає, що не всі елементи методу бухгалтерського обліку автоматично стають методом управлінського. Наприклад, на відміну від Т.В. Карпової [8] ми не вважаємо інвентаризацію методом управлінського обліку, оскільки вона є невід'ємним елементом фінансового обліку, що забезпечує функціонально-необхідний рівень обліку, але дані її можуть бути застосовані в системі управлінського обліку. Деякі елементи методу управлінського обліку співвідносяться з методом бухгалтерського (фінансового) обліку, при цьому набувають специфічного для нього наповнення, що визначається його предметом. Мова йде про такі методи, як, наприклад, калькуляція і документація.

М.А. Вахрушина [9] вважає, що завданням бухгалтерського управлінського обліку є складання звітів першої і другої груп для користувачів різних рівнів управління. Однак такий підхід автора показує ступінь нерозв'язаності проблеми на рівні теорії обліку, вступаючи при цьому у протиріччя з вимогою мінімізації витрат на організацію і ведення управлінського обліку, але, з іншого боку, підтверджує необхідність стандартизації процесу руху й обробки інформації на рівні підприємства, оскільки бухгалтер-аналітик повинен знати: яку інформацію від нього очікують; як варто одержати й обробити інформацію й у якому вигляді її необхідно передати. Звідси випливає необхідність дослідження питання документації управлінського обліку, її наукової класифікації, оскільки на сьогоднішній день у літературі немає системного опису структури і порядку складання звітів другої і третьої груп.

Розглянемо базовий метод бухгалтерського обліку – документацію. У роботі О.П. Козлової, М.В. Парашутина та ін. [10, с. 7] документація визначається як письмове свідчення здійснення господарської операції, яке надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. Документація забезпечує суцільне й безперервне відображення господарської діяльності на рахунках бухгалтерського обліку. Розроблено класифікацію документів бухгалтерського обліку, більшість із яких має стандартизовану форму.

У системі управлінського обліку потрібно відзначити наявність як вхідної документації (документи оперативного, первинного обліку й документація бухгалтерського фінансового обліку – аналітичні і синтетичні регістри), так і вихідної документації, що є результатом праці бухгалтера-аналітика (система звітів за типами запитів). Окрім того, процес збирання специфічної інформації та обробки її потребує наявності робочих документів бухгалтера-аналітика.

Отже, управлінському обліку також притаманне використання документації, яка, таким чином, стає його методом.

М.С. Пушкар [11, с. 22] підкреслює, що одним із поширених методів управлінського обліку є групування й перегрупування витрат виробництва відповідно до поставленої мети. На нашу думку, ця теза підтверджує необхідність моделювання в системі управлінського обліку на рівні вирішуваних управлінням завдань як методу отримання специфічної інформації управління.

Н.Г. Данилочкіна, у цілому ототожнюючи методи управлінського обліку з методами обліку витрат, при розгляді класифікації методів управлінського обліку [12, с. 47], виділяє такі її ознаки: за об'єктами обліку; за повнотою внесення витрат у собівартість; за інтерпретацією поняття витрат; за характером даних. Виходячи з ознак класифікації витрат, Н.Г. Данилочкіна до методів управлінського обліку відносить [12, с. 61]:

- облік фактичної собівартості;
- облік за нормативною собівартістю:

- облік за плановою собівартістю;
- простий директ-костинг;
- облік покриття постійних витрат;
- облік покриття постійних витрат з відносними прямими витратами;
- облік планових граничних витрат.

На нашу думку, цілком очевидно, що перелічені методи належать до способів калькулювання, використовуваних у системі фінансового (облік за нормативною, плановою і фактичною собівартістю) і управлінського обліку (директ-костинг і стандарт-кост). Тому ми вважаємо, що сукупність використовуваних в управлінському обліку способів калькулювання визначає калькулювання як один із найважливіших методів управлінського обліку, що дозволяє вирішувати широке коло управлінських завдань, пов'язаних як із ціноутворенням, так і з управлінням витратами.

М.А. Вахрушина [9, с. 12] виділяє такі методи управлінського обліку:

1) елементи методу бухгалтерського фінансового обліку (рахунки і подвійний запис, інвентаризація і документація, балансове узагальнення і звітність);

2) індексний метод;

3) прийоми економічного аналізу;

4) математичні методи (кореляція, лінійне програмування й ін.).

В. Івлев [13, с.23] вважає, що для реалізації управління діяльністю підприємства на основі витрат використовуються два методи, що застосовуються послідовно:

– метод виміру вартості продукції чи послуг, що ґрунтується на діях і об'єктах витрат;

– метод АВС, який забезпечує аналіз інформації і формування керуючих впливів.

Отже, дослідником відзначається, що в результаті проведення аналізу з використанням названих методів з'являється можливість "керування діями бізнес-процесів і, тим самим, усунення непотрібних витрат, зменшення витрат часу і збільшення прибутку" [13, с. 23].

Т.П. Карпова визначає метод як сукупність різних прийомів і способів, за допомогою яких відбиваються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства. Вона відносить до нього такі елементи: документацію; інвентаризацію; оцінку, групування й узагальнення; контрольні рахунки; планування, нормування; аналіз; контроль [8, с. 47].

На нашу думку, до системи методів управлінського обліку Т.П. Карповою віднесено відомі функції управління, такі як нормування, планування, аналіз, контроль, а отже, виникає стирання межі між безпосередньо обліком і управлінням, яке функціонально забезпечується ним. Відомо, що нормування витрат потребує технологічних знань, планування – сукупності можливостей підприємства: виробничих, кадрових, фінансових тощо. Отже, названі категорії, на нашу думку, не можна віднести до методів управлінського обліку.

А.Я. Оленчик [14] розглядає систему методів управлінського обліку як функціональні алгоритми прикладної системи управлінського обліку. Отже, до методів управлінського обліку нею віднесено:

– бюджетування, що здійснюється на стадії планування;

– вимірювання, яке проводиться в рамках управлінського аспекту облікової системи;

– калькулювання за версією "Standard-Cost";

– маржинальний аналіз.

Отже доходимо висновку, що питання визначення методики управлінського обліку як системи практичних прийомів його не знайшло остаточного вирішення.

Слово "метод" походить від грецького "methodos", що буквально означає "шлях до чого-небудь". Тому метод у самому широкому розумінні можна визначити як діяльність, спрямовану на досягнення якої-небудь мети.

Отже, елементи методу складають систему способів і прийомів вирішення завдань управлінського обліку, тобто отримання, обробки й передачі користувачам специфічної інформації, яка могла б бути використана у багатоаспектній управлінській діяльності. Розглянемо більш докладно специфічно властиві управлінському обліку методи.

1 Класифікація й групування витрат як показника господарської діяльності підприємства для формування інформаційних потоків, контролю й аналізу з метою їх оптимізації і максимізації результату фінансово-господарської діяльності підприємства.

Цей метод є організаційно-підготовчим. У той самий час у зв'язку з різними типами управлінських завдань застосовується постійно і є основою стандартизації.

2 Сегментування – поділ інформаційного потоку на цілеорієнтовані облікові зони з метою оперативного і якісного виконання інформаційного замовлення внутрішнього користувача.

Сегмент є базовою категорією щодо формування механізму обліку системи показників, що несуть у собі необхідну для досягнення завдань управління інформацію, контроль і оцінка стану яких є цільовою функцією управлінського бухгалтерського обліку.

Види сегментів, структура їх, механізм обліку і форми регламентації залежать від специфіки діяльності підприємства (галузевої належності, місця розташування, виробничих потужностей й ін.), організації і вирішуваних завдань управління.

3 Фундаментальним методом управлінського обліку ми вважаємо **моделювання**. Цікаво, що В.Б. Івашкевич розглядає моделювання як засіб формування методики бухгалтерського обліку, який дозволяє обрати оптимальний варіант вирішення методичних питань і проблем обліку [15, с. 55]. На думку дослідника, ним забезпечується взаємозв'язок між рівнями обліку і його складовими, створюються умови для розроблення й реалізації типових проектних рішень, проведення комплексу робіт з автоматизації обробки облікової інформації. Використання моделювання для вибору найбільш прийнятної методики обліку досягається за рахунок строгої формалізації, економіко-математичного обґрунтування облікових завдань і процедур.

За відсутності моделей вибір методів цілком залишається на розсуд бухгалтера. При цьому виникає небезпека, що навіть при зміні цілей, завдань, виробничо-господарських умов він буде використовувати ті самі відомі йому методи, "підганяючи" під них розв'язувані задачі, а не обирати методи відповідності до ситуації і вирішуваного управлінням завдання. А отже, управлінський облік має базуватися на використанні моделей, вибір яких є узгодженим відповідно до вирішуваних завдань. Знову ж таки, моделювання дозволяє не тільки бухгалтеру-аналітику використовувати різні підходи до організації своєї праці, але й узгоджувати свої дії з управлінським апаратом підприємства, що, безумовно, підвищить ступінь розуміння його дій і довіру до інформації, яка стає результатом його праці. З цього доходимо висновку, що моделювання належить до методів управлінського обліку.

А.А. Шапошніков так визначає цей метод: "Моделювання - розроблення переліку схем збирання, обробки й аналізу даних, основаних на сполученні різних методів чи комбінацій їх, обумовлених набором завдань управління" [16, с. 116].

М.С. Пушкар [11, с. 22] зазначає, що одним з поширених методів управлінського обліку є групування й перегрупування витрат виробництва

відповідно до поставленої мети дослідження. На нашу думку, ця теза підтверджує необхідність моделювання в системі управлінського обліку на рівні вирішуваних управлінням завдань як методу отримання специфічної інформації управління.

4 Стандартизація - система розроблених усередині підприємства норм і правил як інструмента організації і контролю обліково-аналітичної діяльності, яка відповідає на питання: хто, що, як і коли повинен робити.

Нам здається виправданим визначення стандарту як організаційно-правової норми [16; 17]. По-перше, тому, що людина улаштована таким чином, що їй необхідно точно знати "що і як вона повинна робити", тоді і тільки тоді вона здатна якісно виконати поставлене перед нею завдання. По-друге, необхідно створити очікувану управлінцем форму звіту, зручну й зрозумілу йому. Тоді діяльність сприймається як спільна, досягається реальна інтеграція облікової діяльності в управлінську. По-третє, дотримується принцип наступності й підконтрольності. Названі принципи є вкрай важливими, оскільки ними визначаються якість організації і функціонування управлінського обліку на підприємстві. Принцип наступності дозволить забезпечити незмінність підходів і форм у веденні обліково-аналітичних даних при зміні бухгалтера-аналітика. Принцип підконтрольності дозволить перевірити кваліфікацію і якість роботи останнього. По-четверте, висловлена А.А. Шапошніковим 20 років тому теза в сучасних умовах набуває цілком актуального значення: "Необхідність нормування у сфері обліку визначається тією обставиною, що методи облікової діяльності й організаційні форми її здійснення в даний час досягли такого ступеня розмаїтості і складності, що їх вибіркоче й компетентне застосування може бути гарантованим лише за відповідної упорядкованості" [16, с. 116].

Отже, стандартизація – це метод, за допомогою якого в рамках підприємства розробляються правила формування й оброблення інформаційних потоків, використовуваних з метою розроблення управлінських рішень. Суть методу полягає в установленні щодо конкретних осіб, які мають доступ до інформації, чітких правил, що відповідають на питання: хто, що, коли і як повинен робити. Зазначені стандарти не належать до стандартизації фінансового обліку. Якщо стандартизація на рівні фінансового обліку спрямована на узгодження підходів до оцінки й відображення об'єктів обліку у фінансовій звітності різних підприємств, то на рівні окремого підприємства її необхідно сприймати як засіб організації обліково-аналітичних процедур і відповідно бухгалтерської обробки інформаційних потоків.

Отже, під стандартизацією розуміють домовленість між користувачем облікової інформації та її інтерпретатором (бухгалтером-аналітиком) про порядок збору, обробки й передачі інформації. Система стандартизації забезпечує наступність правил обробки інформації і прискорює обробку таких звітів користувачем. Стандарти внутрішньогосподарської обробки інформації можуть змінюватися за об'єктивних причин, за рішенням відповідальних осіб.

Таким чином, стандартизація — це метод комплексного підходу до формування внутрішньовиробничого зведення правил обробки й передачі певної інформації.

5 Бюджетування - це система складання кошторисів (бюджетів) на стадії планування й контролю діяльності, у якій бюджет є водночас інструментом контролю й аналітичною формою звітності щодо результатів виконання запланованих заходів. Для управління витратами за визначеними відхиленнями фактичних показників від запланованих надаються зведені звіти за релевантними відхиленнями. Отже, бюджет є вхідним документом, що створюється плановим відділом підприємства, і робочим документом бухгалтера-аналітика, що створюється ним у ході

збирання й обробки інформації, а також вихідним документом, що надається у вигляді звіту про виконання бюджету.

Таким чином, бюджетування - метод управлінського обліку, що ґрунтується на нормуванні, плануванні й прогнозуванні, у результаті якого на підприємстві складається система бюджетів (кошторисів), що дозволяють проаналізувати їх виконання з подальшим управлінням за відхиленнями.

6 Калькулювання - даний метод обумовлений наявністю специфічних методів калькулювання, наприклад *Standard cost* і *direct-costing*, що дозволяють надавати інформацію про витрати і результати в розрізі сегмента обліку в оперативному режимі.

7 Документація - система робочих документів бухгалтера-аналітика (РДБА), що дозволяє використовувати дані господарського (насамперед оперативно-технічного і фінансового) обліку та аналізу, оцінювати релевантність інформації і підготувати внутрішньовиробничу звітність.

Наявність РДБА дозволить, по-перше, у системному вигляді відбити виконувани бухгалтером-аналітиком обліково-розрахункові процедури, по-друге, забезпечити доказовість вихідної із системи управлінського обліку інформації, по-третє, забезпечити підконтрольність обліково-аналітичних процедур.

Оскільки вихідна документація (звітність) стандартизована, то і вся система документування в управлінському обліку повинна бути уніфікована. Стандарти тут впливають з необхідності постійної структури звіту для швидкого й чіткого розуміння його користувачем, уніфікація – для скорочення кількості форм звітів і в той самий час максимальної інформаційної їх місткості.

Отже, документація – це метод, що передбачає наявність комплексу РДБА, тобто специфічної робочої документації з обробки релевантних інформаційних потоків: бюджетів; спеціальних таблиць (регістрів) з обробки інформаційних каналів тощо; системи внутрішньогосподарської звітності.

Наявність документів передбачає існування документообігу.

8 Оцінка – метод управлінського обліку, за допомогою якого проводиться зіставлення бюджетних параметрів діяльності з фактичними, вимірюється ефективність витрат функції діяльності, визначається відхилення й проводиться факторний його аналіз. Даний метод передбачає також вимір релевантності показників, використовуваних в управлінні. Цей метод ґрунтується на сукупності аналітичних процедур, контролю релевантності відхилень.

9 Звітність – результуючий метод управлінського обліку, що передбачає наявність внутрішньовиробничої системи інформаційного забезпечення управлінців різних рівнів про релевантні події у межах їхнього запиту, оперативне реагування яких на передані дані може вплинути на результати діяльності. Оскільки звіти складаються у режимі запитів, то їх складання регламентується й уніфікується (за формою і змістом) на стадії організації управлінського обліку.

Отже, система внутрішньовиробничої гнучко стандартизованої звітності спрямована на інформаційне забезпечення системи управління підприємства на всіх його рівнях залежно від вирішуваних завдань і програми управління.

Звітність передбачає проміжні рівні синтетичного узагальнення інформації, обмеження змісту моделей і процес моделювання у часі. Найважливіший результатний підсумок фінансового обліку - звітність - завжди визначений конкретним часовим періодом: визначеності показників, що враховуються, періодичності вхідних і вихідних даних. Відповідно до управлінського обліку в моделях його організації головним

критерієм складання звітності є: по-перше, запит на інформацію; по-друге, наявність релевантних ознак контрольованих об'єктів управління.

Отже, звітність як метод управлінського обліку має притаманні їй специфічні властивості, що полягають як у формі і структурі, так і особливостях її складання у часі.

ВИСНОВКИ

Отже, метод управлінського обліку – це система способів і технічних прийомів збирання, обробки та аналізу управлінської інформації на основі принципу корисності, що передбачає сукупність таких специфічних його елементів: класифікації й групування витрат, сегментування, моделювання, стандартизації, бюджетування, калькулювання, документації, оцінки, звітності.

Таким чином, розроблення методології і методики управлінського обліку є найважливішою умовою забезпечення відповідності системи обліку сучасним вимогам управління. Формування облікового механізму щодо завдань управління в системі обліку – умова реалізації концепції управлінського обліку в практичній діяльності виробничих підприємств.

SUMMARY

The subject of this article is the method of managerial accounting. The critical analysis of different approaches to the decision of this problem allowed to define the method of managerial accounting as an aggregate of specific receptions and procedures, which directed on opening of relevant information and include: classification and groupment of expenditures, modeling, segmentation, standardization, budgeting, calculation, valuation, documenting and accounts. The ground of methods to make it possible to define the most essential questions of organization and technology of managerial accounting.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - №2. - С. 45 - 53.
2. Добров Г.М. О предвидении развития науки // Вопросы философии.-1964.-№ 10.-С.71-82.
3. Drury C. Management and Cost Accounting.- Fourth edition.- International Thomson Business Press, 1996. - 928 p.
4. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. (Теоретико-методологічні аспекти): Автореф. дис... на здоб наук. ступ. д-ра екон. наук. - Тернопіль, 2000.
5. Луговой В.А. Организация бухгалтерского учета и отчетность. - М.: АО «ИНКОНСАУДИТ», 1995. - 128 с.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета.-М.: Финансы и статистика, 2000.- 496 с.
7. Нападковська Л.В. Управлінський облік в системі гірничорудних підприємств: Автореф. дис... на здоб. наук. ступ. д-ра екон. наук. - Київ: КНЕУ, 2002. - 30 с.
8. Карпова Т.П. Основы управленческого учёта: Учеб. пособие.- М.: ИНФРА-М, 1997.- 392 с.
9. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. - М.: ЗАО «Финстатинформ», 1999. - 359 с.
10. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие / Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 464 с.
11. Пушкар М.С. Управлінський облік: Навч. посібник. - Тернопіль: ТАНГ, 1997. - 160 с.
12. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под редакцией Н.Г. Данилочкиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 297 с.
13. Ивлев В. Управленческий учет как основа системы управления предприятием // Экономика и жизнь. - 1998. - № 2. - С. 20-23.
14. Оленчик А.Я. Система управлінського обліку: проблеми методики і організації (на прикладі підприємств скляної промисловості): Автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук. - Тернопіль, 1996. - 20 с.
15. Ивашкевич В.Б. Проблемы учёта и калькулирования себестоимости продукции. - М.: Финансы, 1974.- 189 с.
16. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учёте. - М.: Финансы и статистика, 1982. -144 с.
17. Крамаровский Л.М., Максимова В.Ф. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях. - М.: Финансы и статистика, 1990. - 191 с.

Вітренко О.В., ст. викладач

Надійшла до редакції 5 листопада 2007 р.