

ЕВОЛЮЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ ТА ПРИНЦИПИ**Мірошниченко Олеся Володимирівна**

*К.е.н., доц., старший викладач кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування,
Сумський державний університет*

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7213-4601>

o.miroshnychenko@biem.sumdu.edu.ua

Крухмаль Олена Валентинівна

*К.е.н., доц., доцент кафедри фінансових технологій і підприємництва,
Сумський державний університет*

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9118-1713>

o.krukhmal@biem.sumdu.edu.ua

Хвостенко Антон Геннадійович

Студент, Сумський державний університет

ORCID <https://orcid.org/0000-0002-6283-7485>

antonxvost@gmail.com

У статті досліджено теоретичні та методичні аспекти організації управлінського обліку, враховуючи концептуально-методичний та еволюційний аспекти. Досліджено роль управлінського обліку у процесі розробки та прийняття ефективних управлінських рішень. Метою статті є дослідження еволюції управлінського обліку, а також узагальнення підходів вітчизняних та зарубіжних науковців до визначення поняття управлінський облік. Добре структурована та ефективно функціонуюча інформаційна система на підприємстві, що забезпечує ефективне управління завдяки використанню звітів, підготовлених на основі цієї системи, базується на управлінському обліку. Сутність управлінського обліку полягає в наданні інформації, що підтримує впровадження процесу управління на різних його рівнях. Попит на економічну інформацію з боку системи управлінського обліку є результатом різних ситуацій прийняття рішень та контролю, що виникають за певних умов управління. Без цього раціональне управління підприємством було б неможливим. У результаті проведеного дослідження було виявлено, що впровадження управлінського обліку на підприємствах дає повну картину фінансового стану підприємства та сприяє прийняттю ефективних та швидких рішень. Так, визначені підходи науковців щодо трактування поняття «управлінський облік» підтвердили те, що такий облік надає інформаційну підтримку менеджерам у процесах: прийняття рішень, економічного планування та контролю за виконанням плану. Досліджуючи питання еволюції управлінського обліку було виявлено, що такий почав функціонувати з 1970-х років. Впровадження його на підприємствах в ті часи сприяло змінам їх організаційних структур, що дозволило компаніям адаптуватися до нових умов діяльності та стимулювало розвиток нової концепції розвитку. Варто також відзначити, що на поточний момент управлінський облік не є обов'язковим, а регулюється самостійно управлінським персоналом. Ті підприємства, які ефективно використовують можливості управлінського обліку направляють свої сили на пошук стратегій досягнення цілей бізнесу та вибір найбільш прийнятних альтернатив.

Ключові слова: управлінський облік, фінансовий облік, управління

DOI: 10.21272/1817-9215.2022.3-5

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Протягом останніх років тиск з боку зовнішніх зацікавлених сторін щодо отримання достатньої та вичерпної інформації про фінансовий стан підприємства підвищили актуальність управлінського обліку та звітності в багатьох компаніях і в суспільстві загалом.

При цьому перед системою управління постає головне завдання: максимізація прибутку та мінімізація витрат. Саме впровадження системи управлінського обліку на підприємстві дозволяє вирішити дану проблему. Найбільший ефект ресурсозбереження і зниження собівартості продукції досягається при створенні комплексної системи управління собівартістю продукції, що містить у собі підсистеми: прогнозування і планування витрат та собівартості, обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, аналізу собівартості і підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат.

Повною мірою створення системи управління собівартістю відповідає впровадження на підприємстві управлінського обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питаннями ролі управлінського обліку як інструменту забезпечення ефективності діяльності підприємства займалися Атамас П.Й., Гарасим П.М., Голов С. Ф., та інші. Тоді як специфіку управлінського обліку було розглянуто у працях Керімова В.Е., Комарова Н.Н., Єпіфанова А.А., Меренкова Л.О., Нападівської Л.В. та інших. Загалом погляди науковців можна ототожнити тим, що прибутковість бізнесу здебільшого залежить від ефективного управління ресурсами, що в свою чергу на пряму залежить від впровадження у господарську діяльність управлінського обліку.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідження еволюції управлінського обліку, а також узагальнення підходів вітчизняних та зарубіжних науковців до визначення поняття управлінський облік.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Добре структурована та ефективно функціонуюча інформаційна система на підприємстві, що забезпечує ефективне управління завдяки використанню звітів, підготовлених на основі цієї системи, базується на управлінському обліку. Сутність управлінського обліку полягає в наданні інформації, що підтримує впровадження процесу управління на різних його рівнях. Попит на економічну інформацію з боку системи управлінського обліку є результатом різних ситуацій прийняття рішень та контролю, що виникають за певних умов управління. Без цього раціональне управління підприємством було б неможливим.

Змінні та динамічні умови функціонування сучасних підприємств вимагають забезпечення директорів та керівників центрів відповідальності відповідним набором актуальної інформації та даних [1, с. 53]. Саме на основі цих даних та інформації, виражених у формі різних звітів, приймаються ефективні рішення, що відповідають цілям компанії. Тому необхідно, щоб звіти були належним чином розроблені і подані у відповідній формі та у заздалегідь визначені строки. Основна мета цього полягає у комунікації між окремими відділами для швидкого реагування на непередбачені ситуації, які можуть виникнути у ході господарської діяльності. Відтак, підприємства змушені будувати різноманітні системи фінансової та управлінської звітності, адаптовані до потреб нових умов ринкової економіки. Організація інформаційної системи компанії, починається з виявлення інформаційних потреб, на етапі створення відповідних звітів і завершується контролем наслідків виконання рішень, що є ключем до професійного управління компанією [2, с. 31].

У сучасній економічній практиці знання, отримані за допомогою управлінського обліку, є дуже бажаними. Тому доцільно систематизувати знання в цій галузі та вказати можливі напрямки генерування нової, корисної інформації.

Різноманітні та зростаючі потреби користувачів сприяли розмежуванню управлінського обліку від рамок бухгалтерського та фінансового обліку [3, с. 32]. Завдяки цьому стало можливим задовольнити інформаційні потреби широкої групи користувачів створеної інформації та представити її в різні часові та предметні терміни з урахуванням різних одиниць вимірювання економічної активності. Сучасні погляди науковців підтверджують корисність отриманої управлінської інформації для оцінки фінансового стану та прийняття управлінських рішень.

Варто відмітити те, що розвитку управлінського обліку додатково сприяла критика традиційно зрозумілої моделі бухгалтерського обліку [4, с.87]. Так нами були акумульовані думки, вітчизняних та закордонних вчених, які акцентували увагу на необхідності впровадження управлінського обліку на підприємствах, адже звична система обліку не лише не дає повної картини фінансового стану підприємства, але й

не сприяє прийняттю ефективних та швидких рішень. Зокрема науковці виділяють такі недоліки, як:

- відсутність зворотного зв'язку між виходом (одержувачами інформації) та входом (бухгалтерські документи), що означає, що бухгалтерський облік не можна розглядати як цілісну інформаційну систему [5, с.482];
- відсутність механізмів зміни економічних та змінних параметрів, що ускладнює використання інформації з традиційної системи бухгалтерського обліку в інших функціональних сферах (тобто при побудові економетричних моделей, фінансового планування, тощо) [6, с.154];
- відсутність багатьох аналітичних функцій та прийняття рішень традиційного обліку, що обмежується обліковими записами, що ускладнює процеси управління бізнесом [7, с.223].

Зрозумівши, що між окремими видами обліку на підприємствах існує тісним взаємозв'язок, необхідно визначити сутність поняття «управлінський облік» та зрозуміти, як кожен із науковців імплементує його у власних наукових доробках (таблиця 1).

Таблиця 1 – Особливості трактування науковцями поняття «управлінський облік»

Автор	Особливості трактування
Карпова І.С. [8]	Управлінський облік дуже тісно пов'язаний з інформаційною системою управління компанією. Суть управлінського обліку полягає в наданні інформації, що підтримує реалізацію процесу управління
Шалаєва, Л. В. [9]	Управлінський облік розуміється як процес формування фінансової та нефінансової інформації відповідно до потреб керівництва підприємства, і зокрема з метою прийняття оперативних та стратегічних рішень працівниками та керівниками підприємства
Мочерний С.В. [10]	Управлінський облік - це система, яка надає інформацію, що допомагає керівникам у плануванні та контролі діяльності. Як система, вона включає збір, класифікацію, обробку, аналіз та надання інформації менеджерам
Нападовська, Л. В. [11]	Управлінський облік - це процес виявлення, вимірювання, збору, аналізу, підготовки та передачі інформації, що допомагає керівництву у повному досягненні цілей організаційного підрозділу. Він орієнтований на внутрішні потреби менеджерів
Добровський В.М. [12]	Управлінський облік надає економічну інформацію, яка буде корисною для прийняття правильних рішень. Водночас це вимагає від користувачів інформації розуміння процесу прийняття рішень та володіння певним рівнем економічних знань
Романів Р. [13]	Управлінський облік - це процес ідентифікації, вимірювання, аналізу, підготовки та передачі інформації (фінансової та операційної), що використовується менеджерами для планування, оцінки та контролю усередині організації та для забезпечення ефективного використання ресурсів

Відтак, підходи науковців, щодо тлумачення сутності поняття «управлінський облік» дещо різняться між собою, хоча здебільшого прослідковується єдиний економічний зміст, який полягає у тому, що такий облік надає інформаційну підтримку менеджерам у процесах: прийняття рішень, економічного планування та контролю за виконанням плану.

Отже, на відміну від фінансового обліку, інформаційна підсистема управлінського обліку зосереджена переважно на перспективній (майбутній) інформації та використовується насамперед її користувачами. Цей облік не регулюється вітчизняним законодавством, оскільки функція контролю у випадку управлінського обліку виконується інформаційними потребами одержувачів.

На сьогоднішній день, система управлінського обліку затверджується вищим керівництвом організації. Так, працівниками розробляється специфічна для їх галузі, форми власності, виду діяльності зовнішня звітність, акумулювання та аналіз якої, ймовірно, у майбутньому призведе до ефективних економічних рішень. Проте, залишається відкритим питанням, те, як саме розвивався та функціонував управлінський облік раніше.

Відтак, нами було проведено дослідження, та виявлено, що в 70-х роках ХХ століття існували чотири основні елементи, які впливали на структуру системи управлінського обліку: стандартизація процесу, розмір підприємства, ступінь диференціації та ступінь децентралізації [14, с.169].

Деякі науковці наголошують, що еволюцію управлінського обліку слід розглядати стосовно змін, які відбулися в середині підприємств і які призвели до зміни їх організаційних структур, що дозволило компаніям адаптуватися до нових умов діяльності та стимулювало розвиток нової концепції розвитку підприємства [15, с. 56].

Інші спеціалісти вважають, що з плином часу управлінському обліку довелося розробити нові інструменти (розширити та вдосконалити ті, що використовувалися досі), щоб мати можливість надавати вичерпну фінансову та не фінансову інформацію [16]. Вони стверджують, що зміни, які відбулися (і досі відбуваються) в умовах функціонування підприємств, не призвели до відмови від раніше використовуваної інформації. Саме тому розвиток управлінського обліку слід розглядати як еволюцію, в якій додаються нові методи та інструменти, використовуючи при цьому вже існуючі [17].

Найбільш часто цитованим дослідженням у літературі, що описує розвиток управлінського обліку, є публікація 1989 року IFAC28 «Концепції управлінського обліку», в якій виділено чотири етапи розвитку (таблиця 2) [14, с. 205].

Таблиця 2– Еволюція управлінського обліку

Етап розвитку	Особливості
Етап I – до 1950 -х рр	На той час акцент робився на вимірюванні витрат та контролі витрат шляхом складання бюджету та різних методів обліку витрат
Етап II – до середини 1960 -х рр	Інтерес до управлінського обліку змістився у бік надання інформації для планування та контролю
Етап III – до середини 1980 -х рр	Увага була зосереджена на зменшенні витрат ресурсів у процесі виробництва шляхом використання різних аналізів та методів управління витратами
IV етап – з середини 1980 -х рр. до сьогодні	Інтерес до управлінського обліку зосереджений на створенні вартості шляхом ефективного використання ресурсів та використання методів з урахуванням вагомості вартості для клієнтів та акціонерів

Джерело: складено авторами на основі [14, 15]

Варто зазначити, що перший етап еволюції управлінського обліку відбувся в період масового промислового виробництва на підприємствах [18, с. 26]. Саме у цей період було розроблено більшість методів управлінського обліку, що використовувалися з ХХ століття, таких як: розрахунок витрат на оплату праці, матеріальних витрат та непрямих витрат, бюджетування грошових коштів, прибутку та капіталу, гнучке складання бюджету, прогнозування продажів, розрахунок стандартних витрат (повних та змінних), аналіз відхилень, трансфертних цін та показників досягнень відомства [15, с. 101].

У науковій літературі також є багато досліджень, в яких автори виділяють різну кількість етапів у розвитку управлінського обліку. Різна кількість етапів еволюції

управлінського обліку, підкреслена авторами, є результатом двох причин [12, с. 79-82]:

– по-перше, еволюційний характер змін управлінського обліку ускладнює виявлення «переходу» від одного етапу до іншого, що можна чітко вважати «віхами». Тому «ключові події», зазначені у багатьох дослідженнях, які зазвичай були книжковими виданнями або у визнаних наукових журналах, мають скоріше договірний, а не обов'язків характер.

– по-друге, після врахування того факту, що еволюція управлінського обліку є безперервним процесом, то чим новіший розвиток, тим більша кількість фаз, які можна виділити.

Наприклад, А. Яруга виділив у 1991 році п'ять етапів розвитку управлінського обліку. Автор підкреслив, що наступні фази характеризуються додаванням нових концепцій та методів до тих, що використовувалися досі, через те, що управлінський облік реагує на зміни в управлінні низкою нових, модифікованих систем, методів та процедур [15, с. 106].

У 2003 році Пушкар М.С. виділив, подібно до А. Яруги, п'ять етапів еволюції управлінського обліку, запровадивши додатковий підрозділ у зв'язку зі зміною умов, в яких працюють підприємства. Перші дві фази (до 1965 р.) Відносяться, на думку цього автора, до «індустріальної ери», а дві останні - до «постіндустріальної ери», відомої як «ера» інформації та знань, тоді як третя фаза мала перехідний характер. П'ятий етап, за словами Пушкар М.С., розпочався приблизно у 1995 році і триває досі, і його інтерес зосереджений на нематеріальних ресурсах, які є джерелом доданої вартості, а також на наданні інформації для стратегічного управління [18].

У 2009 році Нападовська Л.В. виділила чотири етапи розвитку управлінського обліку. Спираючись на дослідження IFAC, автор вважає період з кінця ХХ століття останньою (поточною) стадією еволюції [19, с. 31].

Отже, еволюційний характер розвитку управлінського обліку також означає, що в період до «переходу» на нову фазу деякі підприємства вже використовували інструменти, характерні для цієї фази. Також дослідження підтверджують той факт, що система управлінського обліку деяких підприємств залишалася незмінною навіть через багато років після «початку» нового етапу. Така ситуація стала наслідком того, що якщо умови діяльності даної компанії не змінилися, то система управлінського обліку також не залишилася без змін.

Управлінський облік не підпорядковується жодним формальним критеріям, що впливають із умов введення, процесу обробки чи обсягу наданої інформації. Принципи його функціонування впливають із прийнятих цілей управління. Він успішно використовується як у виробничих, торговельних так і в некомерційних організаціях, наприклад, у відділах охорони здоров'я чи освіти.

Цілі управлінського обліку були сформульовані різними спеціалістами, вказуючи на те, що вони включають [20, с. 65]:

– надання інформації про вартість послуг, продуктів та інших об'єктів, що цікавлять керівників;

– надання інформації для планування, контролю, оцінки та безперервного покращення роботи;

– надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

За допомогою проведеного аналізу, було виявлено, що управлінський облік надає інформацію про внутрішні потоки суб'єкта господарювання, створюючи, крім фінансового обліку, який надає дані про зовнішні потоки, загальний аналіз, який є корисним інструментом у процесі прийняття рішень.

Насправді, управлінський облік, особливо орієнтований на надання інформації менеджерам, тому такий облік вважається інформаційним інструментом, необхідним керівництву для прийняття рішень, з метою максимізації прибутковості. Так, управлінський облік складається з трьох ключових функцій, зокрема серед них [21]:

– функція планування – управлінський облік допомагає у визначенні майбутніх цілей (стратегічне планування), надаючи необхідну інформацію для прийняття рішень щодо виробничих систем, цінової політики компанії, торгової політики та оцінки рентабельності вкладеного капіталу;

– функція організації – взаємодія управлінського обліку та організаційного процесу представлена таким чином: визначення організаційної структури, краще розуміння методів визначення повноважень та розподілу відповідальності є суттєвими у апробації інформації на підприємстві. Натомість необхідна інформація визначає структуру зібраних даних та обробляє таку за допомогою інформаційної системи управлінського обліку;

– функція контролю – управлінський облік забезпечує процес перевірки достовірності інформації, визначає рівень досягнення раніше визначених цілей, шляхом опрацювання звітів, які повинні вказувати на фактичні результати діяльності підприємства.

Вважаємо, що контроль є основною функцією менеджменту в організації, яка передбачає моніторинг впровадження економічної політики, оцінку результатів діяльності та виправлення будь-яких відхилень, а управлінський облік надає інформацію для досліджень та суджень, які дозволяють аналізувати будь-які відхилення від бюджету та приймати правильні рішення у ході господарської діяльності.

Така діяльність може бути ефективною, якщо рішення, виконання та контроль за виконанням ґрунтуються на оперативній, точній та повній інформації. Найважливішим завданням управлінського обліку є надання інформації керівництву, що дає можливість вчасно виявляти можливо понесені витрати, оцінювати певні елементи балансу, а також розраховувати собівартість продукції, яку необхідно порівняти з ціною продажу, щоб визначити ефективність розвитку діяльності, та, з іншого боку, для прогнозування витрат, щоб визначити розбіжності з фактичними витратами.

Якщо на підприємстві, функціонує система управлінського обліку, то така забезпечує [22, с. 103]:

– формування планів, необхідних для досягнення визначених цілей (стратегічне планування);

– формування короткострокових оперативних планів з використанням бюджету;

– придбання та використання джерел фінансування;

– повідомлення про перебіг поточних подій та фінансових операцій з використанням фінансового обліку та обліку витрат;

– вивчення діяльності та системи контролю за допомогою внутрішнього аудиту та управлінського контролю, підтвердженого оглядами та звітами про проведену діяльність.

Як підкреслюють автори численних досліджень, управлінський облік повинен надавати інформацію та підтримувати менеджерів протягом усього процесу управління [23, с. 16]. Враховуючи той факт, що сфера завдань управлінського персоналу постійно розширюється, що є результатом мінливості та збільшення складності умов функціонування організаційних підрозділів, то таким працівникам необхідно вчасно реагувати на різноманітні фактори. Одним із таких способів, є дотримання принципів управлінського обліку. Звичайно, такий облік не регулюється законодавством, а отже дотримання основних його принципів не є вимогою, а їх перелік та зміст може змінювати в залежності від виду діяльності, необхідної інформації керівництва, цілей діяльності тощо. Проте, нижчеперелічені принципи є ґрунтованими та найбільш точно відображають сутність роботи управлінського персоналу (рис.1).



Рисунок 1– Основні принципи управлінського обліку
Джерело: складено на основі [23, с.16; 24, с. 154]

Відтак, у процесі аналізу основних принципів управлінського обліку було зроблено висновок, що дотримання управлінським персоналом сутності принципів управлінського обліку дасть змогу:

- звертати увагу на всі види ресурсів, тобто фінансові, матеріальні та нематеріальні ресурси;
- визначати вартість ефективних ресурсів, тобто тих, які генерують рентабельність бізнесу;
- оцінювати ефективність діяльності бізнесу з точки зору вартості, створеної для клієнтів, тобто учасників ринків товарів та послуг, а також інвесторів, учасників ринків капіталу;
- оптимізувати вартість товарів, робіт та послуг в довгостроковій перспективі;
- забезпечувати ефективність роботи міжпредметною співпрацею груп фахівців з менеджменту, маркетингу, логістики, виробництва тощо;
- впроваджувати інноваційні змін, ініціювати які мають організаційні підрозділи;
- аналізувати взаємозв'язки між досягненнями, що потребує вивчення зв'язку між генерованою вартістю та функцією корисності у короткостроковій та довгостроковій перспективі (для цього використовується стратегічна карта показників).

Таким чином, управлінський облік є необхідним при плануванні, яке передбачає постановку завдань, пошук стратегій досягнення цілей бізнесу та допомагає у виборі найбільш прийнятних альтернатив. Він також надає як інформацію широкого діапазону так і стислу інформацію, що охоплює всю сферу підприємницької діяльності протягом визначеного періоду часу до вищого керівництва. У свою чергу визначені нами принципи та функції управлінського обліку допомагають створити міцну

організацію, завдяки періодичним звітам про прибутки та збитки, бюджетам та звітам, підготовленим кожним центром відповідальності підприємства

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження було виявлено, що впровадження управлінського обліку на підприємствах дає повну картину фінансового стану підприємства та сприяє прийняттю ефективних та швидких рішень. Так, визначені підходи науковців щодо трактування поняття «управлінський облік» підтвердили те, що такий облік надає інформаційну підтримку менеджерам у процесах: прийняття рішень, економічного планування та контролю за виконанням плану.

Досліджуючи питання еволюції управлінського обліку було виявлено, що такий почав функціонувати з 1970-х років. Впровадження його на підприємствах в ті часи сприяло змінам їх організаційних структур, що дозволило компаніям адаптуватися до нових умов діяльності та стимулювало розвиток нової концепції розвитку. Варто також відзначити, що на поточний момент момент управлінський облік не є обов'язковим, а регулюється самостійно управлінським персоналом. Ті підприємства, які ефективно використовують можливості управлінського обліку направляють свої сили на пошук стратегій досягнення цілей бізнесу та вибір найбільш прийнятних альтернатив.

SUMMARY

Olesia Miroshnychenko, Olena Krukhmal, Anton Khvostenko. Evolution of management accounting: essence and principles

The article examines the theoretical and methodical aspects of the organization of management accounting, taking into account the conceptual-methodical and evolutionary aspects. The role of management accounting in the process of developing and making effective management decisions has been studied. The purpose of the article is to study the evolution of management accounting and generalize the approaches of domestic and foreign scientists to define the concept of management accounting. A well-structured and effectively functioning information system at the enterprise, which ensures effective management thanks to the use of reports prepared based on this system, is based on management accounting. The essence of management accounting is providing information that supports the implementation of the management process at its various levels. The demand for financial information from the management accounting system results from different decision-making and control situations arising under certain management conditions. Without it, rational management of the enterprise would be impossible. As a result of the conducted research, it was found that the introduction of management accounting at enterprises provides a complete picture of the enterprise's financial state and contributes to the adoption of effective and quick decisions. Thus, specific approaches of scientists regarding the interpretation of the concept of "management accounting" have confirmed that such accounting provides informational support to managers in decision-making, economic planning, and control over the implementation of the plan. Investigating the evolution of management accounting, it was found that it began to function in the 1970s. Its implementation at enterprises in those days contributed to changes in their organizational structures, which allowed companies to adapt to new operating conditions and stimulated the development of a new concept of development. It is also worth noting that management accounting is not mandatory at the moment, but is regulated independently by the management staff. Those enterprises that effectively use management accounting capabilities direct their efforts to find strategies for achieving business goals and choosing the most acceptable alternatives.

Keywords: *management accounting, finance accounting, management*

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2006. 336 с.
2. Давидович І. С. Управління витратами: навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка, 2004. 228 с.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану перспективи розвитку: монографія. Київ: ЦУЛ, 2007. 522 с.
4. Лень В.С. Управлінський облік: навч. посібник. Київ: Знання – Прес, 2003. 287 с.
5. Аткинсон Э. А. Управленческий учет. Москва : «Вильямс», 2003. 878 с.
6. Гарасим П.М. Управлінський облік на підприємстві: навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 270 с.
7. Карпова Т. П. Управленческий учет: учебник. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 350 с.
8. Карпова І.С. Впровадження управлінського обліку за центрами відповідальності в комерційному банку: підручник. Київ: МІМ-Київ, 2001. 454 с.
9. Шалаева Л. В. Стратегический управленческий учет затрат в сельскохозяйственных организациях: монографія. Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2014. 171 с.
10. Мочерний С.В. Основи економічної теорії: навчальний посібник. Тернопіль: «Астон», 2001. 507 с.

11. Нападівська Л. В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. Випуск 1. 2013. С. 173-181.
12. Добровський В.М. Управлінський облік: монографія. Київ: КНЕУ, 2008. 278 с.
13. Романів Р. Принципи формування внутрішньогосподарської звітності в системі управлінського обліку. *Наукові записки*. Тернопіль : ТДПУ ім. В. Гнатюка, 2002. № 10. С. 202-204.
14. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1994. 560 с.
15. Яруга А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. Москва: Финансы и статистика, 1998. 240с
16. Керімов В.Е., Комарова Н.Н., Єпіфанов А.А. Організація управлінського обліку за системою «директ-костинг». *Аудит і фінансовий аналіз*. №2. 2014. С.11- 15.
17. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. с.65.
18. Пушкар, М.С. Історія обліку та контролю господарської діяльності: навч. посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 223 с.
19. Нападівська Л.В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2009.450 с.
20. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства: підручник. Київ: «Альтера», 2003-485с.
21. Меренкова Л.О. Види центрів відповідальності в системі бюджетування на підприємстві URL: www.nbu.gov.ua (дата звернення 10.07.2022)
22. Корольов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: навчальний посібник. Київ: «Знання», 2007. 378с.
23. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальн. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 463 с.
24. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. Київ: Лібра, 2008. 704 с.

REFERENCES

1. Zadorozhnyj Z.V. (2006) Vnutrishn'ogospodars'kij oblik u budivnicztvi: monografiya. Ternopil': Ekonomichna dumka., 336 p.
2. Davidovich I. С. (2004) Upravlinny vitratami: navch. posib. Ternopil': Ekonomichna dumka, 228 p.
3. Golov S. F. (2007) Buxgalters'kij oblik v Ukraїni: analiz stanu perspektivi rozvitku: monografiya. Kiїv: CzUL, 522 p.
4. Len` V.S. (2003) Upravlins'kij oblik: navch. posibnik. Kiїv: Znannya – Pres, 287 p.
5. Atkinson E. A. (2003) Upravlencheskij uchet. Moskva : «Vil'yams», 878 p.
6. Garasim P.M. (2001) Upravlins'kij oblik na pidpriemstvi: navchal'nij posibnik. Ternopil': Ekonomichna dumka, 270 p.
7. Karpova T. P. (1998) Upravlencheskij uchyot: uchebник. Moskva: Audit, YuNITI, 350p.
8. Karpova I.S. (2001) Vprovadzheniya upravlins'kogo obliku za centrami vidpovidal'nosti v komercijnomu banku: pidruchnik. Kiїv: MIM-Kiїv, 454 p.
9. Shalaeva L. V. (2014) Strategicheskij upravlencheskij uchet zatrat v sel'skoxozyajstvenn'ix organizacijax: monografiya. Perm': IPCz «Prokrost'», 171 P.
10. Mochernij S.V. (2001) Osnovi ekonomichnoї teorii: navchal'nij posibnik. Ternopil': «Aston», 507 P.
11. Napadovs'ka L. V. (2013) Bazovi principy upravlins'kogo obliku. Aktual'ni problemi ekonomiki. Vipusk 1. P. 173-181.
12. Dobrov'skij V.M. (2008) Upravlins'kij oblik: monografiya. Kiїv: KNEU, 278 P.
13. Romaniv R. (2002) Principi formuvannya vnutrishn'ogospodars'koї zvitnosti v sistemі upravlins'kogo obliku. Naukovi zapiski. Ternopil' : TDPU im. V. Gnatyuka, № 10. P. 202-204.
14. E'ntoni R. (1994) Uchet: situacii i primery`. Moskva: Audit, YuNITI, 560 P.
15. Yaruga A. (1998) Upravlencheskij uchet: opy't e'konomicheski razvity`x stran. Moskva: Finansy` i statistika, 240P
16. Kerimov V.E., Komarova N.N., Epifanov A.A. (2014) Organizacziya upravlins'kogo obliku za sistemoyu «direkt-kosting». Audit i finansovij analiz. №2. p.11- 15.
17. Druri, K. (2012) Upravlencheskij uchet dlya biznes-reshenij: uchebник. Moskva: YuNITI-DANA, P.65.
18. Pushkar, M.S. (2003) Istoriya obliku ta kontrolyu gospodars'koї diyal'nosti: navch. posibnik. Ternopil': Kart-blansh, 223 P.
19. Napadovs'ka L.V. (2009) Upravlins'kij oblik: monografiya. Dnipropetrovs'k: Nauka i osvita, 450 P.
20. Tarasenko N.V. (2003) Ekonomichnij analiz diyal'nosti promislivogo pidpriemstva: pidruchnik. Kiїv: «Al'tera», -485P.
21. Merenkova L.O. Vidi centriv vidpovidal'nosti v sistemі byudzhetuвання na pidpriemstvi URL: www.nbu.gov.ua (data zvernennya 10.07.2022)
22. Korol'ov M.Ya. (2007) Finansovo-ekonomichnij analiz diyal'nosti pidpriemstv: navchal'nij posibnik. Kiїv: «Znannya», 378P.
23. Atamas P.J. (2006) Upravlins'kij oblik: navchal'n. posibnik. Kiїv: Centr navchal'noї literaturi, 463 P.
24. Golov S. F. (2008) Upravlins'kij oblik : pidruchnik. Kiїv: Libra, 704 P.