

**Зеновій ЗАДОРЖНИЙ**

**ПРО ПРЕДМЕТ І МЕТОД  
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Дано визначення внутрішньогосподарського обліку як складової управлінського, а також його предмету і методу. Розглянуто елементи методу внутрішньогосподарського обліку, питання його організації на підприємствах. Обґрунтовано завдання, які повинні вирішуватися в системі управлінського та внутрішньогосподарського обліку.*

У період становлення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, його стандартизації, які відбуваються в умовах розвитку ринкових відносин в Україні, актуальними є усвідомлення суті внутрішньогосподарського обліку і визначення його об'єктів.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" внутрішньогосподарський (управлінський) облік розуміють як систему обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1, 372]. Наведене визначення, на жаль, не дає відповіді на низку запитань. Основне серед них – чи є складовою внутрішньогосподарського (управлінського) обліку планування і прогнозування цієї інформації, її економічний аналіз? Іншим суттєвим недоліком Закону є те, що в ньому не наводиться чіткий перелік об'єктів цього виду обліку, як це передбачалось у його проектах.

*Метою написання даної статті є визначення суті, об'єктів, предмету та методу внутрішньогосподарського обліку і його завдань на основі аналізу законодавчо-нормативних актів і наукової літератури з цих питань.*

*Більшість науковців ототожнюють терміни "внутрішньогосподарський облік" і "управлінський облік", як це має місце і в Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні". До їх числа відносяться В. В. Сопко, М. В. Кужельний, В. І. Єфіменко, О. В. Лишиленко, П. Й. Атамас та ін.*

Так, зокрема на думку В. В. Сопка, внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. На його погляд, це продовження, а точніше – подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку щодо затрат і доходів діяльності, коли розкривається ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо [2, 339]. В цьому контексті М. В. Кужельний вказує, що внутрішньогосподарський облік є управлінським обліком, що призначений для накопичення інформації для внутрішніх потреб підприємств [3, 27]. Цю думку підтримує В. І. Єфіменко, який зазначає, що внутрішній облік – це управлінський облік, який ведеться для задоволення потреб у інформації всього керівництва та

його структурних підрозділів [4, 15]. А. Яругова стверджує, що управлінський облік інформаційно організовує внутрішньогосподарські зв'язки підприємства, тобто зв'язки між особами, які працюють на самому підприємстві [5, 13].

Дещо іншої точки зору притримується З. В. Гуцайлюк, який стверджує, що внутрішньогосподарський облік є частиною або ж першим (низовим) етапом управлінського обліку, оскільки забезпечує формування інформації для управління окремими структурними підрозділами господарюючого суб'єкта [52, 47]. Приблизно такої ж думки щодо взаємозв'язку управлінського і внутрішньогосподарського обліку Ю. О. Мішін [6, 5].

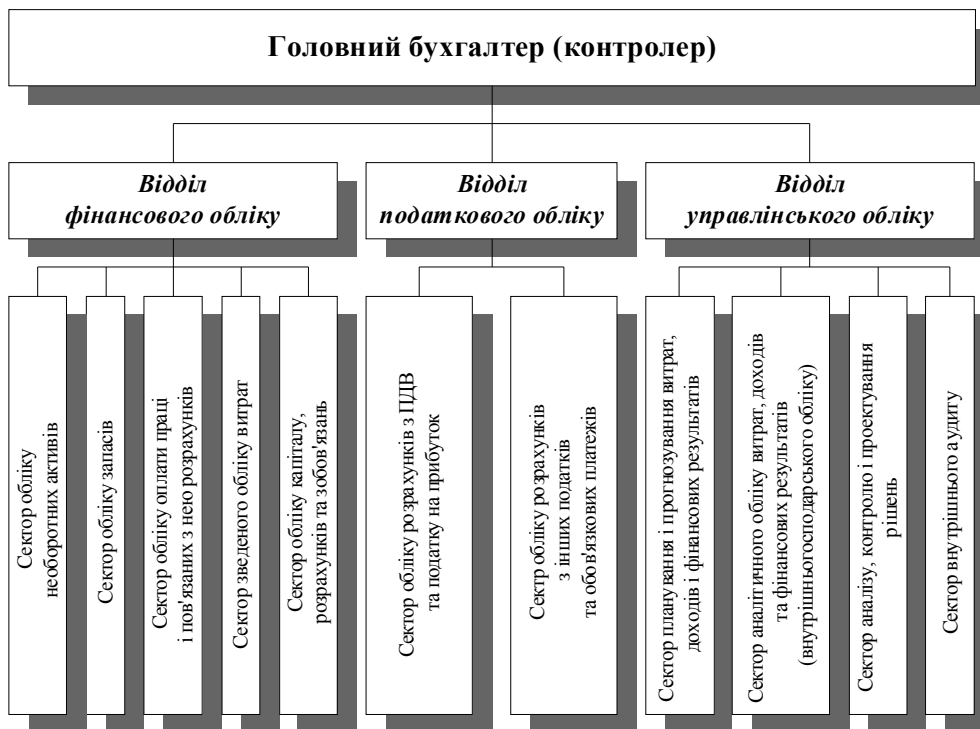
На наш погляд, внутрішньогосподарський облік – це частина управлінського обліку, що є процесом збору та обробки інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності в розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг), виконавців робіт та інших сегментів для внутрішніх користувачів.

Відсутність єдиного підходу, спільної точки зору хоча б у найпринциповіших питаннях внутрішньогосподарського обліку негативно впливає на ефективність його використання на практиці, теорію вітчизняного обліку і структуру навчальних планів з окремих облікових дисциплін у вищих навчальних закладах. Хоча організація внутрішньогосподарського обліку на підприємствах згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” є прерогативою самого підприємства, вважаємо за необхідне з метою ліквідації вищеперелічених проблем внести зміни та доповнення до нього, в яких конкретизувалась би сутність цього виду обліку та його об'єкти.

Досягненню спільної думки щодо сутності, предмета і методу управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського, обліку сприяло б і прийняття вітчизняного нормативу з цього виду обліку щодо концепції його організації та розвитку. Варто зазначити, що основою національного нормативу з питань концепції управлінського обліку, на нашу думку, має бути міжнародний. Суть управлінського обліку в ньому може бути викладена в такій редакції: управлінський облік – це процес збору та обробки інформації для планування, прогнозування, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень з питань планових та фактичних затрат, доходів і фінансових результатів від всіх видів діяльності в розрізі структурних підрозділів, відповідальних осіб, окремих видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів для внутрішніх користувачів.

Вважатимемо, що в національному нормативі з управлінського обліку має бути передбачена і організаційна структура служби головного бухгалтера. Її схему пропонуємо на рис. 1.

Із наведеної схеми видно, що внутрішньогосподарський облік – це лише частина управлінського. Головний бухгалтер при запропонованій організаційній структурі фактично є заступником керівника з економічних питань. Не кожен керівник відважиться на такі кардинальні зміни в структурі підприємства, оскільки вони впливають на виробничі відносини в колективі, які є немаловажними в управлінському процесі. Проте кінцеві результати від даної пропозиції, на наш погляд, повинні бути вагомими, про що свідчить досвід провідних зарубіжних фірм. Розпорошеність економічної інформації за відділами, як підтвердила практика роботи вітчизняних підприємств за останнє десятиріччя, не дає бажаної ефективності.



**Рис. 1. Організаційна структура служби головного бухгалтера (контролера) підприємства**

Головне завдання керівництва підприємства – забезпечення його економічного процвітання. Вирішити це завдання значно важче, ніж сформулювати. Одним із шляхів його вирішення є розробка стратегії розвитку фірми на основі представленої інформації управлінського обліку. До цієї стратегії в різних країнах підходять по-різному. Так, зокрема, в Японії порівняно із США управлінський персонал розробляє стратегію прибутковості на триваліший період. У Німеччині стратегія будується відповідно до фактичних витрат і доходів. Менеджери швейцарських фірм переважно орієнтуються на кон'юнктуру ринку, причому допускаються будь-які витрати, лише б вони окупилися в майбутньому. Управлінці Італії розробляють довгострокові плани на основі проведених тривалих переговорів із партнерами по бізнесу [7, 80].

Для підприємств України, очевидно, найприйнятнішим буде американський досвід, оскільки розробка стратегії на тривалий період при нестійкому податковому законодавстві та політичному розвитку, що властиво нашій державі, є неможливою.

Управлінський облік як наука, має свій предмет вивчення. Як зазначає В. В. Сопко, правильне вирішення питання предмета має принципове значення для бухгалтерського обліку, оскільки залежно від того, що він відображає і в якому масштабі, розглядаються всі проблеми теорії та практики [2, 3]. Нині визначення

предмета управлінського обліку, так само як його сутність, є дискусійним. Більшість науковців, зокрема країн Західної Європи та США, взагалі залишає його поза межею своїх досліджень. Визначення предмета управлінського обліку подають лише деякі вітчизняні автори та економісти країн СНД.

Так, зокрема, Т. П. Карпова вважає, що предметом управлінського обліку є сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління виробництвом [8, 30]. В. М. Добровський, Г. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова зазначають, що предметом управлінського обліку є витрати, доходи і результати діяльності [9, 13]. О. В. Лишиленко стверджує, що предметом управлінського обліку є об'єкти, які можна об'єднати у дві групи: виробничі ресурси підприємства; господарські процеси та їх результати [10, 8]. На думку М. А. Вахрушиної і В. Є. Керімова, предметом цього виду обліку є виробнича діяльність організації загалом і її окремих структурних підрозділів зокрема [11, 12; 12, 37], а М. С. Пушкар і В. С. Лень вважають, що ним є контроль за формуванням собівартості продукції в розрізі центрів витрат і сфери відповідальності і визначення рентабельності та пошук резервів зменшення витрат і зростання прибутку [13, 227; 14, 26].

Визначення предмета Т. П. Карповою на наш погляд, дещо звужує його межі, оскільки управлінський облік є джерелом інформації для менеджерів і про інші, крім виробництва, господарські процеси (постачання, збут), про що сама авторка зазначає в своїх наукових працях [8].

До трактувань М. А. Вахрушиної і В. М. Керімова маємо подібні зауваження, оскільки вони також обмежили сферу предмета тільки виробничою діяльністю. Комерційна діяльність, інвестиційна та фінансова випадають у даному разі з управлінського обліку, з чим не можна погодитися. Крім цього, доволі суперечливою є позиція М. А. Вахрушиної, що орендні та лізингові операції, а також продаж і придбання майна, виходять за межі управлінського обліку [11, 12]. Дані статистики свідчать, що нині значна частина фірм займається суто орендними операціями та з продажу майна. Завданням працівників управлінської бухгалтерії є визначення вигідності цих операцій як на даний момент, так і на перспективу. Прийняття управлінських рішень має базуватися на порівнянні прибутків, які можна отримати від оренди основних засобів із прибутками від їх використання у виробничому процесі.

Л. В. Нападовська вважає, що предметом управлінського обліку є "поведінка" підприємства, тобто механізм ефективного управління підприємством [15, 19].

М. А. Вахрушина і В. Е. Керімов до вищезгаданих об'єктів відносять, крім витрат (поточних і капітальних) результатів господарської діяльності як всього підприємства, так і його окремих центрів відповідальності, ще й внутрішнє ціноутворення, бюджетування і внутрішню звітність [11, 12; 12, 37], що, на наш погляд, є суперечливим, оскільки останні тією чи іншою мірою пов'язані із питаннями витрат, доходів і фінансових результатів.

Неординарне ставлення до предмета внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в М. Т. Білухи. На його думку, цей вид обліку не має системності, предмета і методу, власної методології облікового відображення господарської діяльності, його об'єкти аналогічні до об'єктів бухгалтерського обліку [16, 201]. На наш погляд, якщо об'єкти управлінського обліку аналогічні до об'єктів бухгалтерського, то звідси

впливає, що управлінський є одним із видів або складовою бухгалтерського обліку, а не окремим видом господарського.

Визначення предмета управлінського обліку повинно містити найзагальніші і найсуттєвіші характеристики об'єктів та відображати його основні результати і наслідки.

Враховуючи вищесказане, вважаємо, що предметом управлінського обліку, в тому числі внутрішньогосподарського як його складової, є сукупність його об'єктів у процесі управління господарською діяльністю. Подібне трактування предмета цього виду обліку наводять П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин [17, 19].

Л. В. Нападовська до об'єктів управлінського обліку зараховує: затрати (поточні і капітальні) та доходи підприємства загалом й окремих його структурних підрозділів; собівартість як форму цільового спрямування затрат; внутрішні ціноутворення (трансфертні ціни); планування; внутрішню звітність [15, 25–26].

М. М. Стажкова вважає, що об'єктами управлінського обліку є витрати і доходи, фінансові результати діяльності підприємств, "центри відповідальності" і система внутрішньої звітності [18, 11]. Натомість Ю. О. Мішін вказує, що об'єктами управлінського обліку є місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності [6, 7–8]. На наш погляд, "центри відповідальності" не є об'єктами управлінського обліку, а напрямками його організації. Внутрішня звітність – це елемент методу управлінського обліку, а не об'єкт.

Ширший перелік об'єктів управлінського обліку наводять в своїх працях Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська [19, 17–18], П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин [17, 14], Т. П. Карпова [8, 29–31], О. В. Лишиленко [10, 8]. Такими об'єктами ці вчені вважають виробничі ресурси (основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні й трудові ресурси) і господарські процеси та їх результати. На нашу думку, останні є об'єктами фінансового обліку, ведення якого регламентовано державою. На кожному підприємстві повинен здійснюватися облік перелічених об'єктів згідно із Законом про бухгалтерський облік, національними Положеннями (стандартами), іншими нормативними документами. Без ведення їх обліку на підприємстві не обійтися, оскільки неможливо буде скласти обов'язкову фінансову звітність (Баланс, Звіт про фінансові результати та ін.). Про деталізований облік витрат, доходів і фінансових результатів в розрізі структурних підрозділів, окремих відповідальних осіб, видів продукції (робіт, послуг) цього сказати не можна. Він є прерогативою самого підприємства, а звідси впливає, що саме вони – об'єкти управлінського обліку.

Підсумовуючи вищесказане, вважаємо, що об'єктами управлінського і внутрішньогосподарського обліку є витрати, доходи і фінансові результати від всіх видів діяльності підприємств, у тому числі будівельних організацій в розрізі їх структурних підрозділів, окремих відповідальних осіб, видів продукції (робіт, послуг) тощо. Таке твердження пояснюється тим, що засновників, акціонерів та інших власників підприємств насамперед у діяльності цікавить прибуток, який визначається як різниця між доходами і витратами. Всі інші об'єкти фінансового обліку (основні засоби, запаси тощо) є лише знаряддям для одержання цього прибутку. Подібної точки зору дотримуються П. А. Атамас [20, 6], В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька і Р. С. Коршикова [9, 13].

Об'єкти управлінського обліку вивчаються з допомогою спеціальних способів і прийомів, які в сукупності становлять його метод. У сучасній науковій та навчальній літературі відсутня єдина точка зору серед учених-економістів щодо визначення методу управлінського і внутрішньогосподарського обліку та їх складових. Погляди окремих науковців на ці питання згрупувала Л. В. Нападівська [15, 20–23]. Крім проаналізованих нею, доцільно виокремити думки таких вітчизняних учених, як Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська, В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова, В. С. Лень, О. В. Лишилєнко та російських М. А. Вахрушиної і В. Е. Керімова (табл. 1).

Таблиця 1

**Елементи методу управлінського обліку  
в сучасній економічній літературі**

№ з/п	Назва літературного джерела	Ф. Ф. Бутинець та ін. [19, с. 125]	М. А. Вахрушина [11, с. 12–13]	В. М. Добровський та ін. [9, с. 12]	В. Е. Керімов [12, с. 37]	В. С. Лень [14, с. 26–27]	О. В. Лишилєнко [10, с. 10–11]
	Назва елементів методу управлінського обліку						
1.	Документація	+	+	+	+	+	+
2.	Інвентаризація	+	+	+	+	+	+
3.	Оцінка	+	+	+	+	+	+
4.	Калькулювання	+	+	+	+	+	+
5.	Рахунки	+	+	+	+	+	+
6.	Подвійний запис	+	+	+	+	+	+
7.	Індексний метод		+	+	+	+	
8.	Факторний аналіз		+	+	+	+	
9.	Кореляція		+	+	+	+	
10.	Лінійне програмування		+	+	+	+	
11.	Спосіб найменших квадратів		+	+	+	+	
12.	Бухгалтерський баланс	+	+		+	+	+
13.	Звітність	+	+		+		+
14.	Нормування						+
15.	Планування						+
16.	Контроль						+
17.	Аналіз						+
18.	Групування і перегрупування					+	
19.	Елімінування					+	
20.	Підсумковий					+	
21.	Конструктивно-варіантний					+	
22.	Інженерно-економічні розрахунки	+				+	

Із табл. 1 видно, що погляди М. А. Вахрушиної і В. Е. Керімова щодо елементів методу управлінського обліку збігаються. В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька і Р. С. Коршикова до цих елементів не відносять бухгалтерський баланс і звітність. Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська вважають, що елементами методу управлінського обліку є лише елементи бухгалтерського обліку.

Ширший спектр елементів методу управлінського обліку, який свого часу запропонував М. С. Пушкар, подає В. С. Лень, [13, 227–228].

Деяко дискусійним є перелік вищеназваних елементів за О. В. Лишиленком. На наш погляд, планування, нормування, контроль, аналіз не можуть бути елементами методу управлінського обліку, а лише його складовими. Це окремі економічні дисципліни, які мають свої методи дослідження.

Оскільки управлінський облік – один із видів бухгалтерського, то закономірно, що елементами його методу є документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис і звітність (але лише внутрішня). Фінансова звітність, складання якої передбачено національними Положеннями (стандартами) 2, 3, 4, 5 і 29, – елемент методу фінансового обліку, тому що її інформація є відкритою для всіх користувачів. Балансове узагальнення здебільшого не є елементом методу управлінського обліку, оскільки неможливо або дуже важко це зробити на рівні структурного підрозділу, тим більше – відповідальної особи. Винятком із правила можуть бути баланси дочірніх підприємств або структурних підрозділів, які не є юридичними особами при організації управлінського обліку на рівні материнської компанії та великих фірм. Тому твердження окремих учених-економістів, які вважають баланс елементом методу управлінського обліку, теж мають сенс [19, 125; 11, 12–13; 12, 37; 14, 26–27; 10, 10–11].

З допомогою документування як елемента методу управлінського обліку здійснюється реєстрація господарських операцій (відпуск матеріалів на виробництво, їх списання, нарахування заробітної плати за виконання окремих видів робіт (послуг) тощо). Інвентаризація є одним із видів контролю за витрачанням матеріальних цінностей у структурних підрозділах, її дані підтверджують повноту та достовірність облікової інформації на місцях. Оцінка майна підприємства дає змогу здійснювати їх вартісне відображення. Вибір оцінки суттєво впливає на кінцеві результати. Актуальними є розробка і використання трансфертних цін при визначенні рентабельності діяльності окремих структурних підрозділів. Калькулювання – це один з основних елементів внутрішньогосподарського обліку. Саме з його допомогою визначається собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг). Варто зазначити, що в управлінському процесі важливу роль відіграють планові та порівняльні калькуляції, які подають стратегічну інформацію, необхідну для прийняття рішень. Якщо документування, інвентаризація, оцінка є елементами методу як фінансового, так і управлінського обліку, то калькулювання – це елемент тільки останнього.

Подвійний запис і рахунки використовуються в управлінському обліку для відображення його об'єктів. Окремого класу рахунків управлінської бухгалтерії у вітчизняному Плані немає, як наприклад, у Франції та інших країнах, або ж як це передбачалося у першому варіанті його проекту. Об'єкти даного виду обліку відображаються на окремих субрахунках і аналітичних рахунках до рахунків першого порядку. Актуальним нині є поєднання бухгалтерського і податкового обліку витрат і доходів. Це питання можна частково вирішити з допомогою використання рахунків другого і третього порядку.

Управлінський процес не може бути дієвим та ефективним без складання

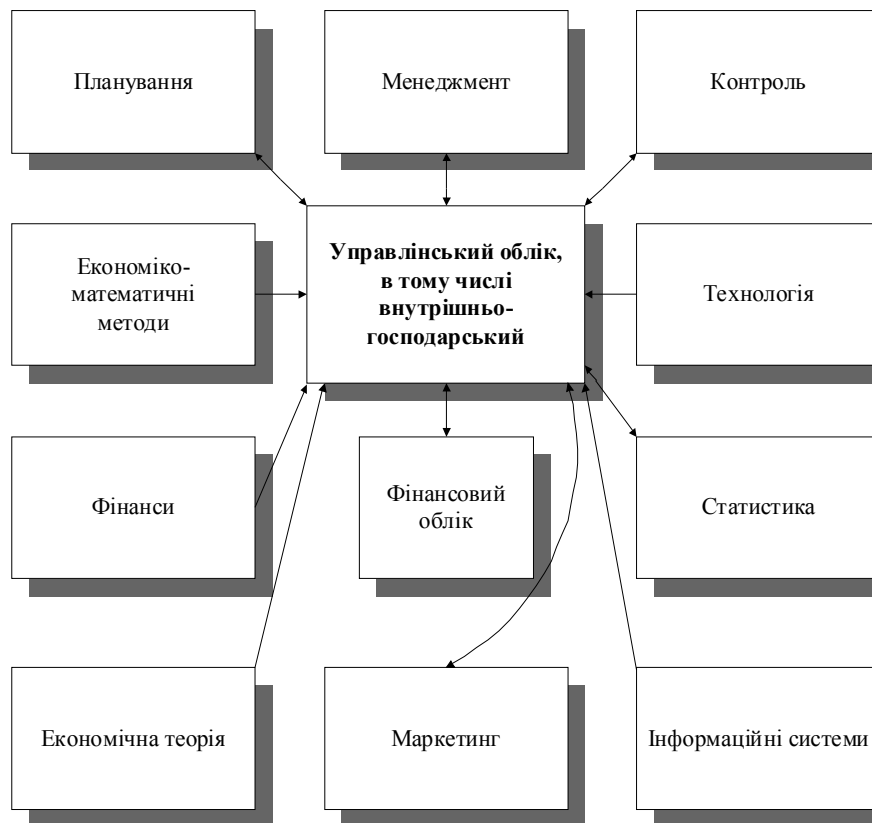
внутрішньої звітності. Саме остання повинна дати необхідну інформацію про рівень матеріальних і трудових витрат, використання засобів виробництва, кількість випущеної продукції, обсяг виконаних робіт (послуг), їх якість, своєчасність виконання тощо.

До елементів методу управлінського обліку належать статистичні прийоми (групування, індексний метод і ін.), математичні методи (кореляція, лінійне програмування) та прийоми економічного аналізу (порівняння, ланцюгові підстановки, абсолютні і відносні різниці тощо).

Групування, індексний метод використовуються переважно при проведенні аналізу діяльності окремих центрів відповідальності, а також при прийнятті управлінських рішень і плануванні.

Оскільки внутрішньогосподарський облік як складова управлінського передбачає не бюджетування, прогнозування чи аналіз беззбитковості, а лише аналітичний облік витрат, доходів і фінансових результатів, то елементами його методу, на наш погляд, є: документування та інвентаризація; оцінка і калькулювання; рахунки і подвійний запис; фінансова (в окремих випадках) і внутрішня звітність.

Використання в управлінському обліку елементів методу інших дисциплін свідчить про їх тісний взаємозв'язок (рис. 2).



**Рис. 2. Взаємозв'язок управлінського і внутрішньогосподарського обліку з іншими дисциплінами**



Метою управлінського обліку, в тому числі внутрішньогосподарського, є допомога керівництву в прийнятті ефективних управлінських рішень. Звідси основні завдання управлінського обліку в будівництві такі: своєчасне забезпечення управлінського апарату необхідною і достовірною інформацією про витрати, доходи і фінансові результати від різних видів діяльності підприємства в їх аналітичному розрізі; участь у складанні контрактів і договірних цін на будівельну продукцію; здійснення деталізованого аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів будівництва за центрами відповідальності; визначення доходів і результатів діяльності окремих будівельних дільниць; контроль за виконанням норм, стандартів щодо витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; розробка прогресивних методів розподілу окремих видів витрат; упровадження прогресивних систем обліку та управління з використанням ПЕОМ; аналіз витрат, доходів і фінансових результатів щодо об'єктів будівництва та відповідальних осіб; розробка прийнятних трансфертних цін; розробка поточних і перспективних планів розвитку будівельних фірм; участь у підготовці проектів управлінських рішень.

Всі вищезазначені завдання, крім останніх чотирьох, є одночасно завданнями внутрішньогосподарського обліку. Їх виконання є можливим за умови чіткого формулювання керівництвом, належної організації праці облікових працівників та рівня їх кваліфікації.

*Підсумовуючи вищесказане, можна зробити такі висновки:*

1) Внутрішньогосподарський облік – це частина управлінського обліку, що є процесом збору та обробки інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності в розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг), виконавців робіт та інших сегментів для внутрішніх користувачів. 2) Предметом управлінського обліку, в тому числі внутрішньогосподарського як його складової, є сукупність його об'єктів у процесі управління господарською діяльністю. 3) Об'єктами управлінського і внутрішньогосподарського обліку є витрати, доходи і фінансові результати від всіх видів діяльності підприємств, у тому числі будівельних організацій в розрізі їх структурних підрозділів, окремих відповідальних осіб, видів продукції (робіт, послуг) тощо. 4) Методом внутрішньогосподарського обліку є сукупність способів і прийомів, за допомогою яких вивчаються його об'єкти. 5) Елементами методу внутрішньогосподарського обліку є документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис і звітність, але лише внутрішня. Фінансова звітність, складання якої передбачено національними Положеннями (стандартами) 2, 3, 4, 5 і 29, – елемент методу фінансового обліку, тому що її інформація є відкритою для всіх користувачів. Балансове узагальнення здебільшого не є елементом методу управлінського обліку, оскільки неможливо або дуже важко це зробити на рівні структурного підрозділу, тим більше – відповідальної особи. Винятком із правила можуть бути баланси дочірніх підприємств або структурних підрозділів, які не є юридичними особами, при організації управлінського обліку на рівні материнської компанії та великих фірм. Тому твердження окремих учених-економістів, які вважають баланс елементом методу управлінського обліку, теж мають сенс.

**Література**

1. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. Облік в будівництві. Підручник: Тернопіль: Економічна думка, 2005. – 608 с.
2. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 2 вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
3. Кужельний М. В., Линник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
4. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ “Автотехсервіс”, 1996. – 514 с.
5. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
6. Мишин Ю. А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2002. – 176 с.
7. Мюллер Г., Горнон Х., Минк Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. – 2-е изд. стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 136 с.
8. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
9. Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. Для самост. вивч. дисц. / За ред. В. М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235 с.
10. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник. – Київ: Видавництво “Центр навчальної літератури”, 2004. – 254 с.
11. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 1999. – 359 с.
12. Керимов В. Э. Управленческий учет: Учебник. – М.: Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001. – 268 с.
13. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 413 с.
14. Лень В. С. Управлінський облік: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
15. Нападовська Л. В. Управлінський облік. Підручник для вищих навчальних закладів. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
16. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К., 2000. – 692 с.
17. Гарасим П. М., Давидович І. Є., Хомин П. Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення). Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 270 с.
18. Стажкова М. М. Управленческий учет. Краткий курс. Учебное пособие для высшей школы. – М.: Академический проект, 2003. – 176 с.
19. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
20. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. – Д. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.

Редакція отримала матеріал 22 січня 2007 р.