



УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ АСПЕКТ

Канцуров О.О.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в АПК, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

- А** У статті розкрито інституціональний аспект управлінського обліку, досліджено сучасні погляди на місце та роль управлінського обліку в соціально-економічній діяльності з формування економічної інформації. Доводиться, що діяльність у сфері управлінського обліку не регулюється інститутом бухгалтерського обліку, а є неінституціоналізованою складовою соціально-економічної діяльності з формування економічної інформації.
- Б** Управлінський облік, соціально-економічний інститут, інституціоналізм.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЙ АСПЕКТ

Канцуров О.А.,

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК, ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

- А** В статье раскрыт институциональный аспект управленческого учета, исследованы современные взгляды на место и роль управленческого учета в социально-экономической деятельности по формированию экономической информации. Обосновывается, что деятельность в сфере управленческого учета не регулируется институтом бухгалтерского учета, а является неинституционализированной составляющей социально-экономической деятельности по формированию экономической информации.
- Б** Управленческий учет, социально-экономический институт, институционализм.

MANAGERIAL ACCOUNTING: THE INSTITUTIONAL ASPECTS

Kantsurov O.O.,

Ph.D., assistant professor of accounting, analysis and audit APK, SHEI "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"

- A** This study reveals the institutional aspects of management accounting and explores modern views on the status and role of management accounting in social and economic activities to generate economic information. It is shown that activity in the field of management accounting is not regulated by the Institute of Accounting and is a non-institutionalized part of socio-economic activities of the formation of economic information..
- B** Managerial accounting, social and economic institution, institutionalism.

Постановка проблеми

Управління підприємством в умовах конкурентної ринкової економіки потребує адекватного забезпечення інформаційних потреб менеджерів усіх рівнів для обґрунтованого прийняття управлінських рішень.

Традиційно пріоритетною функцією бухгалтерського обліку визначалося забезпечення процесу управління. Проте реформування бухгалтерського обліку від радянської доби до його сучасного стану змістило пріоритети в цій сфері економічної діяльності, а відповідно, і методологію формування інформації про стан і фінансові результати підприємств.

За останні два десятиліття поглибилася диференціація діяльності з формування на підприємстві

економічної інформації, виокремилися дві системи збору, узагальнення та представлення спеціальних даних – податковий і управлінський обліки. Однак донині тривають наукові дискусії про статус цих облікових систем, їх зв'язок із бухгалтерським обліком, місце та роль у процесі формування економічної інформації. У розвиток цієї дискусії пропонується розглянути управлінський облік в аспекті інституціональної теорії, із застосуванням відповідних методів дослідження.

Ця стаття є продовженням інституціонального аналізу соціально-економічної діяльності з формування економічної інформації, насамперед бухгалтерського обліку, а також інших її сегментів [1, 2].

Аналіз досліджень і публікацій

Дослідженню інституціонального аспекту бухгалтерського обліку присвячені праці Кірейцева Г.Г., Жука В.М., Петрука О.М., Гудзинського О.Д., Савчука В.К. та інших. Дослідженню питань управлінського обліку присвячені праці Чумаченка М.Г., Голова С.Ф., Нападовської Л.В., Моссаковського В.Б. та інших. Проте недостатньо висвітленим є питання інституціонального аспекту управлінського обліку, його місця та ролі в соціально-економічній діяльності з формування економічної інформації.

Мета статті полягає в обґрунтуванні на засадах інституціональної теорії місця та ролі управлінського обліку в соціально-економічній діяльності з формування економічної інформації.

Виклад результатів дослідження

Соціальні інститути є похідними від соціально-економічної діяльності як сукупності поведінки суб'єктів господарювання та індивідуумів (далі – суб'єктів економічних відносин) у цій сфері, відтак їх кількість не постійна, а є змінним значенням і залежить від активно задіяних у суспільно-економічному житті видів і сфер діяльності. Крім того, не поодинокими є випадки формування декількох інститутів, регулюючих поведінку суб'єктів економічних відносин у межах однієї сфери суспільно-економічної діяльності. Тобто в межах одного укрупненого виду діяльності можуть функціонувати декілька інститутів, виникнення яких обумовлено ускладненням суспільно-економічних процесів, специфікою відносин. Проте неможливим є існування інституту поза межами сфери суспільно-економічної діяльності.

Інститут – це система формальних (законодавчо-нормативних) та/або неформальних (морально-етичних) правил, спрямованих на впорядкування певної суспільної сфери (у цьому випадку – економічної діяльності), які через обмеження поведінки суб'єктів економічних відносин визначають взаємовідносини між ними, у сукупності з механізмом забезпечення дотримання відповідних правил (примусення та контролю), а також органом (установою, організацією), який забезпечує реалізацію цього механізму.

Процес формування економічної інформації про соціально-економічні об'єкти, процеси та явища є диференційованим залежно від цільових користувачів інформації, джерел отримання, порядку формування. Відповідно, діяльність у цій сфері регулюється декількома соціально-економічними інститутами.

Професор В.Ф. Палій [3, с. 37] зазначає, що система бухгалтерського обліку є найважливішим джерелом інформації для управління економікою підприємства та посідає провідне місце в системі економічної інформації підприємства. До внутрішніх джерел економічної інформації, яка використовується в економічному аналізі й забезпечує управлінську систему та заінтересованих сторонніх користувачів, окрім бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відносять також статистичний облік і звітність; оперативний облік і звітність [4, с. 128–130]. Сукупність зазначених видів обліку становить господарський облік, про який проф. П.П. Німчинов писав, що це «...кількісне відображення і якісна характеристика процесу суспільного відтворення з метою контролю й управління ним» [5, с. 6].

Зазначені джерела інформації, яка забезпечує процес управління на мікро-, мезо- і макрорівнях, безумовно є необхідними, але, на нашу думку, недостатніми. З метою забезпечення формування максимально повного обсягу економічної інформації, яка б адекватно відображала фінансово-майновий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання, до джерел, дані яких мають бути включені до інформаційного масиву, слід також віднести податкову звітність та управлінський облік.

Відтак, у сфері з отримання, обробки, узагальнення та поширення економічної інформації здійснюється декілька спеціалізованих видів діяльності, а саме: бухгалтерський облік, статистичний облік, оперативний облік, облік розрахунків з податків і обов'язкових платежів, складання податкової звітності та управлінський облік. При цьому окремим видом є діяльність, пов'язана з автоматизацією цих процесів.

Бухгалтерський облік є сформованим соціально-економічним інститутом, представленим системою формальних і неформальних правил, дотримання яких зумовлено відповідними механізмами. Цим інститутом забезпечується передбачуваність дій (відповідно до вставлених правил і процедур) суб'єктів економічних відносин у сфері бухгалтерського обліку для об'єктивності та достовірності економічної інформації, сформованої бухгалтерським обліком і представленої у фінансовій звітності з метою дослідження соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ.

Аналіз формальних правил інституту бухгалтерського обліку свідчить, що об'єктом регулювання є та частина діяльності, яка пов'язана з формуванням публічної економічної інформації, що розкривається у фінансовій звітності. Тобто

регулюється процес створення суспільно значимого продукту, який споживається за межами системи бухгалтерського обліку та значною мірою поза суб'єктом господарювання, що забезпечив його формування.

Разом із тим у цій сфері формується інформація неpubлічного характеру, призначена до споживання в межах суб'єкта господарювання для забезпечення реалізації функцій управління. Зумовлено це тим, що бухгалтерський облік є універсальною інформаційною системою обробки економічної інформації, здатної формувати продукт для потреб різних користувачів з урахуванням їх вимог.

На етапі початкової інституціоналізації бухгалтерський облік функціонував як індивідуальна інформаційна система, сформована в інтересах одного користувача – менеджера-власника. Кожна господарююча одиниця вибудовувала власну систему бухгалтерського обліку, орієнтовану на потреби управління з урахуванням нечисельних на той час нормативних вимог. За таких умов бухгалтерський облік був інтегрований у систему управління та став її невід'ємною складовою.

Ситуація, аналогічна розглянутій вище, можлива за умови монопольної форми власності на засоби виробництва. За таких умов бухгалтерський облік забезпечує формування економічної інформації та її представлення в системі звітності (фінансової і нефінансової), придатної для здійснення дистанційного управління господарюючими суб'єктами. Але в цьому випадку бухгалтерський облік функціонував не як індивідуальна, а як єдина уніфікована загальнонаціональна інформаційна система, орієнтована на задоволення інформаційних потреб держави-власника та держави-менеджера.

Враховуючи ідентичність функцій управління на державному та локальному рівнях, насамперед ефективного використання (освоєння) ресурсів, бухгалтерський облік як інформаційна система задовольняв потреби управління різних рівнів, а інформація, сформована та представлена ним у звітності, була загальним джерелом прийняття рішень. За таких умов бухгалтерський облік входив у систему управління з реалізацією відповідних функцій.

За інших умов інституціоналізація діяльності у сфері бухгалтерського обліку відбувається іншим чином. Розмежування функцій управління та володіння, віддалення власника від об'єкта власності зумовили зростаючу потребу в надійному джерелі економічної інформації про результати господарювання – об'єкта інвестицій для прийняття управлінських рішень, але, в переважній більшості

випадків, поза цим об'єктом. Це рішення іншої сфери управління, ніж господарська діяльність суб'єкта господарювання.

З інформаційного забезпечення управління на мікрорівні бухгалтерський облік трансформувався в систему формування інформації для потреб управління на мікро-, мезо- і макрорівнях.

Інституціоналізація діяльності у сфері бухгалтерського обліку відбувається в напрямку забезпечення зовнішніх споживачів достовірною та об'єктивною економічною інформацією. Внаслідок цього виник конфлікт інтересів внутрішніх і зовнішніх користувачів економічної інформації. Оскільки обсяг економічної інформації, що обов'язково має розкриватися у фінансовій звітності, та показники, які формуються за встановленою процедурою в бухгалтерському обліку, виявилися недостатніми для оперативного управління господарською діяльністю, насамперед виробничим процесом. Недостатніми є не тільки обсяг інформації, але й її оперативність, період охоплення, класифікація об'єктів обліку, аспекти розкриття інформації тощо.

Реакцією на таку ситуацію стало виникнення управлінського обліку.

Як зазначає академік М.Г. Чумаченко, управлінський облік виник на підприємствах унаслідок потреб в інформації для розвитку управління. Це стосувалося насамперед обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, які безпосередньо визначали кінцеві результати бізнесу – прибуток і рентабельність [6]. Управлінський облік – не результат «штучного поділу» «інтегрованої системи обліку», а цілеспрямований розвиток обліку, перетворений на надійного постачальника обробленої інформації для потреб управління, участі бухгалтера у бригаді управління як розробника проектів управлінських рішень [7, с. 6].

На цільовий характер управлінського обліку та його спрямованість на задоволення інформаційних потреб внутрішніх споживачів інформації вказують й інші дослідники. Зокрема проф. Л.В. Нападовська зазначає: «Економічна система, пов'язана із підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, яка дає змогу розробляти та в комплексі приймати найефективніші оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством називається управлінським обліком» [8, с. 36].

У роботі Б. Нідлза, Х. Андерсена і Д. Колдуелла управлінський облік розглядається як розширення фінансового обліку, який використовується

насамперед при внутрішніх операціях фірми. Його завдання – забезпечення інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення мети [9, с. 424].

У сучасному підручнику з управлінського обліку зазначається, що, за визначенням Інституту управлінських бухгалтерів, управлінський облік – це такий, що додає вартість, процес безперервного вдосконалення планування, проектування, вимірювання та функціонування систем фінансової і нефінансової інформації, яка спрямовує дії менеджера, мотивує поведінку, підтримує та створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації. При цьому інформація управлінського обліку традиційно мала фінансовий характер, надавалась у грошових одиницях. Однак віднедавна сфера управлінського обліку була суттєво розширена шляхом додавання до неї операційної та фізичної (нефінансової) інформації, зокрема щодо якості, тривалості процесу, а також суб'єктивних оцінок, наприклад, задоволення клієнтів, творчого потенціалу співробітників, експлуатаційних якостей нового обладнання [10, с. 26–27].

Формування управлінського обліку є результатом незадоволеного попиту на економічну інформацію з боку менеджменту підприємств для потреб управління. Бухгалтерський облік, який регулюється та спрямований на отримання інформації для складання фінансової звітності, й управлінський облік відрізняються за споживачами інформації та їх вимогами до її обсягу та змісту, а також об'єктами управління, щодо яких приймаються рішення на підставі наданої економічної інформації.

Аналіз законів не виявив норм, які б регулювали дії суб'єктів економічних відносин щодо управлінського обліку. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наведено визначення терміну «внутрішньогосподарський (управлінський) облік», під яким розуміється обробка та підготовка інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, а також визначено, що підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів.

На відсутності регламентації управлінського обліку наголошують проф. С.Ф. Голов [11, с. 210] і проф. М.С. Пушкар [12, с. 218].

У підзаконних актах, як правило, наводиться тільки визначення терміну. Так, у Положенні про організацію бухгалтерського обліку та звітності

в банках України зазначається, що управлінський облік ведеться банком для забезпечення внутрішніх потреб в інформації, виходячи зі специфіки й особливостей діяльності і структури управління. Банки самостійно обирають метод обліку затрат і калькулювання собівартості послуг (робіт), визначають зміст внутрішньої звітності, а також строки її подання на різні рівні управління. Під час організації управлінського обліку повинна забезпечуватися ідентичність інформації та розрахунків, здійснених на основі фінансового обліку.

Окремі питання організації та ведення управлінського обліку розглядаються методичними рекомендаціями, які схвалені органами влади. Разом із тим статус цих документів не дає підстав стверджувати про наявність формального регулювання поведінки суб'єктів економічних відносин у цій сфері.

Порядок організації і процедури ведення управлінського обліку та складання відповідної звітності визначаються в індивідуальному порядку кожним підприємством окремо у зв'язку з тим, що ці питання нормативно не регулюються.

Розглядаючи неформальні правила, які визначають діяльність суб'єктів у сфері управлінського обліку, необхідно відзначити динамічний розвиток наукових досліджень у цьому напрямі.

Останнім часом у світ вийшло дуже багато підручників з управлінського обліку як вітчизняних авторів, так і іноземних. Однак одне з перших ґрунтовних досліджень у цій сфері на теренах колишнього Радянського Союзу ще в 60–70-х роках минулого століття провів академік М.Г. Чумаченко [13]. Сформувалася вітчизняна школа науковців у сфері управлінського обліку. Було захищені чисельні докторські та кандидатські дисертації з цієї тематики.

Завдання науки в зазначеній сфері, як указує проф. Ф.Ф. Бутинець [14, с. 293], – дати наукові рекомендації підприємствам різних галузей та форм власності про порядок визначення меж управлінського бухгалтерського обліку, оскільки межі бухгалтерського фінансового обліку в Україні регламентовані Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а управлінського – визначаються на кожному підприємстві.

Ще одним чинником, який визначає неформальну поведінку та формує відповідні правила, насамперед на локальному рівні, є господарська практика.

На поточному етапі активно формуються неформальні правила управлінського обліку у формі наукових досліджень, підручників, рекомендацій та досвіду найкращої практики. Наука

та викладацька діяльність є базовими чинниками, які визначають неформальну поведінку суб'єктів економічних відносин у сфері управлінського обліку, є зберігачами інституціональної пам'яті, досліджують зміни й визначають тенденції інституційних трансформацій, здобувають нові знання та створюють умови для їх реалізації в господарській практиці.

Відсутність формальних правил зумовлює відсутність механізму їх дотримання, а дотримання неформальних правил забезпечується механізмами, заснованими на морально-етичних та економічних засадах.

Економічна інформація, яка формується управлінським обліком, має цільового споживача – менеджмент суб'єктів господарювання, використовується для забезпечення процесу управління на мікрорівні, запровадження управлінського обліку є обов'язковим і не носить всеохоплюючого характеру, застосовується індивідуальна методика отримання, обробки та поширення інформації, наслідки прийняття необґрунтованих рішень через неякісну чи недостовірну управлінську інформацію є локальними. Відповідно, на сьогодні відсутні об'єктивні підстави для інституціоналізації на державному рівні діяльності у сфері формування управлінської економічної інформації.

При цьому слід ураховувати, що порядок обліку витрат і калькулювання собівартості виготовленої продукції (наданих послуг, виконаних робіт) для цілей складання фінансової звітності, у частині оцінки запасів, розкриття інформації про доходи та витрати й визначення фінансових результатів, нормативно врегульований національними та міжнародними стандартами, а отже, є складовою інституту бухгалтерського обліку. На цій ланці облікового процесу завдання бухгалтерського обліку – забезпечити облік витрат і доходів за єдиними уніфікованими правилами, а завдання управлінського обліку – сформувати інформацію, виходячи з потреб менеджменту.

Якщо менеджмент задовольняє обмежений обсяг інформації, який формується для фінансової звітності, то відсутній заінтересований користувач даних, сформованих управлінським обліком. Проте якщо така потреба є – відбувається розширення соціально-економічної діяльності у сфері формування економічної діяльності. Як правило, це не призводить до змін в обліковому процесі на етапах виявлення, вимірювання та реєстрації первинної інформації. Управлінський облік використовує існуючу інформаційну систему, але водночас обов'язково створюється нова

система правил локального характеру, сфера дії яких обмежується підприємством, спрямованих на установлення відмінної від бухгалтерського обліку процедури накопичення, обробки, узагальнення та передачі інформації. Ці правила є формалізованими потребами менеджменту у формуванні конкретного обсягу та заданої якості економічної інформації, забезпечують упорядкування діяльності суб'єктів економічних відносин під час формування інформації для потреб управління, відмінної від даних бухгалтерського обліку.

Відповідно, діяльність з управлінського обліку не регулюється інститутом бухгалтерського обліку та є неінституціоналізованою частиною соціально-економічної діяльності з формування економічної інформації.

Однак динамічний процес установлення неформальних правил, які визначають дії суб'єктів економічних відносин щодо організації та методики провадження цього виду діяльності, дає підстави передбачати формування окремого неформального соціально-економічного інституту. У такому разі управлінський облік може пройти шлях, який до нього подолали аудит і оціночна діяльність, та виокремитися в окремий вид соціальної діяльності у сфері отримання, обробки й поширення економічної інформації.

Висновки

Формування управлінського обліку є результатом дефіциту для потреб управління економічною інформацією, яку формував інституціоналізований бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік, який регулюється та спрямований на отримання інформації для складання фінансової звітності, й управлінський облік відрізняються за споживачами інформації та їх вимогами до її обсягу та змісту, а також об'єктами управління, щодо яких приймаються рішення на підставі наданої економічної інформації. Запровадження управлінського обліку є обов'язковим і не носить всеохоплюючого характеру, застосовується індивідуальна методика отримання, обробки та поширення інформації, наслідки прийняття необґрунтованих рішень через неякісну або недостовірну управлінську інформацію є локальними. Тож на сьогодні відсутні об'єктивні підстави для інституціоналізації на державному рівні діяльності у сфері формування управлінської економічної інформації. Діяльність з управлінського обліку не регулюється інститутом бухгалтерського обліку, а є неінституціоналізованою частиною соціально-економічної діяльності з формування економічної інформації.

1. *Канцуров О.О.* Характеристика бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / О.О. Канцуров // Фінанси України. – 2011. – № 8. – С. 101–114.
2. *Канцуров О.О.* Мета і функції інституту бухгалтерського обліку / О.О. Канцуров // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2012. – Спецвипуск. – С. 5–13.
3. *Палий В.Ф.* Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В.Ф. Палий. – М. : Финансы, 1975. – 160 с.
4. *Болюх М.А.* Економічний аналіз : навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
5. *Німчинов П.Л.* Загальна теорія бухгалтерського обліку / П.Л. Німчинов. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с.
6. *Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні : У 4 т. / Редкол. : М.Я. Азаров (голова) та ін. – Т. 4 : Проблеми впровадження управлінського обліку та стратегічного аналізу на підприємствах України. – К. : НДФІ, 2007.*
7. *Чумаченко М.Г.* Управлінський облік потребує підтримки / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3–7.
8. *Нападівська Л.В.* Управлінський облік : підручник для вищих навчальних закладів / Л.В. Нападівська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
9. *Нидлз Б.* Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
10. *Аткинсон Э.А.* Управленческий учет / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг. – 3-е изд. : пер. с англ. – М. : Вильямс, 2005. – 878 с.
11. *Голов С.Ф.* Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К. : Автоінтерсервіс, 1996. – 544 с.
12. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 423 с.
13. *Чумаченко Н.Г.* Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971. – 240 с.
14. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія : монографія / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2003. – 524 с.

1. *Kantsurov O.O.* Description of accounting as a social and economic institution / O.O. Kantsurov // Finance of Ukraine. – 2011 – No. 8. – pp. 101–114.
2. *Kantsurov O.O.* The purpose and function of the Institute of accounting / O.O. Kantsurov // Finance, accounting and audit: Scientific paper. – K.: KNEU, 2012. – Special issue. – pp. 5–13.
3. *Paliy V.F.* Accounting in the system of economic data / V.F. Paliy. – M.: Finance, 1975. – 160 p.
4. *Bolyuh M.A.* Economic analysis: textbook / M.A. Bolyuh, V.Z. Burchevskyy, M.I. Gorbatyuk and others; edited by Academician of NASU, Prof. M.G. Chumachenko. – 2-nd edition, revised and enlarged. – K.: KNEU, 2003. – 556 p.
5. *Nimchynov P.L.* General theory of accounting / P.L. Nimchynov. – K.: Higher school, 1997. – 240 p.
6. *Accounting and financial control as a component of foundation of European integration processes in Ukraine: 4 volumes / editorial board: M.Y. Azarov (chairman) and others. – Vol. 4: Problems of managerial accounting and strategic analysis implementation in Ukrainian enterprises. – K.: NAFI, 2007.*
7. *Chumachenko M.G.* Managerial accounting needs support / M.G. Chumachenko // Accounting and audit. – 2003. – No. 5. – pp. 3–7.
8. *Napadov'ska L. V.* Managerial accounting: textbook for higher education institution / L. V. Napadov'ska. – K.: Kniga, 2004. – 544 p.
9. *Needls B.* The principles of accounting / B. Needls, H. Anderson, D. Kolduel: transl. from English / edited by Y.V. Sokolov. – 2-nd edition. – M.: Finance and Statistics, 1993. – 496 p.
10. *Atkinson E.A.* Managerial accounting / E.A. Atkinson, R.D. Banker, R.S. Kaplan, M.S. Yang. – 3-rd edition: transl. from English. – M.: Williams, 2005. – 878 p.
11. *Golov S.F.* Financial and managerial accounting / S.F. Golov, V.I. Yefimenko. – K.: Avtointerservis, 1996. – 544 p.
12. *Pushkar M.S.* Trends and patterns of development of accounting in Ukraine (Theoretical aspects) / M.S. Pushkar. – Ternopil': Economic thought, 1999. – 423 p.
13. *Chumachenko N.G.* Accounting and analysis in manufacturing of USA / N.G. Chumachenko. – M.: Finance, 1971. – 240 p.
14. *Butynets' F.F.* Accounting in Ukraine. Mythology: monography / F.F. Butynets'. – Zhytomir: ZSTU, 2003. – 524 p.

Дата подання рукопису: 22.10.2014 р.