

**В.В. ХОДЗИЦЬКА***(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,  
м. Київ, Україна)***Л.В. ІВЧЕНКО***(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,  
м. Київ, Україна)*

## **Стратегічний управлінський облік в системі комплексного менеджменту суб'єктів господарювання**

*Запропоновані вченими у кінці 80-х років нові підходи до формування інформаційного забезпечення, яке відповідало б сучасному конкурентному середовищу ведення бізнесу, призвели до виокремлення так званого стратегічного управлінського обліку.*

*У статті розкрито основні аспекти впливу стратегічного управлінського обліку на прийняття ефективних управлінських рішень в системі комплексного управління господарюючих суб'єктів. На основі вивчення наукових підходів до трактування сутності стратегічного управлінського обліку в сучасних умовах автори пропонують власне розуміння терміну «стратегічний управлінський облік» та стратегії ефективного управління господарюючими суб'єктами. Проаналізовано стадії управлінської діяльності. Дослідження відображає орієнтири стратегічного управлінського обліку на формування системи сучасних знань, яка поєднує облікові концепції прийняття ефективних управлінських рішень. На думку авторів, мета таких управлінських рішень - формування ділової стратегії суб'єктів господарювання та забезпечення стійких конкурентних переваг підприємства в бізнес-середовищі.*

**Ключові слова:** *стратегічний управлінський облік, менеджмент господарюючих суб'єктів, сучасне конкурентне середовище, розробка ефективних управлінських рішень.*

**В.В. ХОДЗИЦКАЯ***(Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана,  
г. Киев, Украина)***Л.В. ИВЧЕНКО***(Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана,  
г. Киев, Украина)*

## **Стратегический управленческий учет в системе комплексного менеджмента субъектов хозяйствования**

*Предложенные учеными в конце 80-х годов новые подходы к формированию информационного обеспечения, которое соответствовало бы современной конкурентной среде ведения бизнеса, привели к выделению так называемого стратегического управленческого учета.*

*В статье раскрыты основные аспекты влияния стратегического управленческого учета на принятие эффективных управленческих решений в системе комплексного управления хозяйствующих субъектов. На основе изучения научных подходов к трактовке сущности стратегического управленческого учета в современных условиях авторы предлагают собственное понимание термина «стратегический управленческий учет» и стратегии эффективного управления хозяйствующими субъектами. Проанализированы стадии управленческой деятельности. Исследование отражает ориентиры стратегического управленческого учета на формирование системы современных знаний, которая объединяет учетные концепции принятия эффективных управленческих решений. По мнению авторов, цель таких управленческих решений - формирование деловой стратегии субъектов хозяйствования и обеспечения устойчивых конкурентных преимуществ предприятия в бизнес-среде.*

**Ключевые слова:** *стратегический управленческий учет, менеджмент хозяйствующих субъектов, современная конкурентная среда, разработка эффективных управленческих решений.*

## Strategic Management Accounting Within Business Entities Integrated Management System

*Proposed by scientists in the late 80s, new approaches to be up-to-date with the competitive business environment, led to identification of the so-called strategic management accounting.*

*The article covers the main aspects of the impact of strategic management accounting on making efficient management decisions in comprehensive system of business entities management. Based on the study of scientific approaches to the concept of strategic management accounting in modern conditions the authors propose their own interpretation of 'strategic management accounting' term and efficient business entity management. The management stages have been analyzed. The research highlights the strategic management accounting guidelines on the development of modern knowledge system that combines the accounting concepts for effective management decisions. According to the authors, the purpose of such management decisions is the development of business entities strategies and providing sustainable competitive advantages in business environment.*

**Keywords:** *strategic management accounting, business entities management, up-to-date competitive environment, development of effective management decisions.*

**Постановка проблеми.** В умовах ускладнення системи взаємозв'язків суб'єктів ринкового середовища зростають обсяги інформації, необхідної для здійснення ефективного управління діяльністю підприємства. Необхідні складові цієї інформації забезпечує система управлінського обліку. Запропоновані вченими у кінці 80-х років нові підходи до формування інформаційного забезпечення, яке якомога більше відповідає сучасному конкурентному середовищу ведення бізнесу призвели до виокремлення так званого стратегічного управлінського обліку. Однак до цього часу повного обґрунтування стратегічного управлінського обліку немає, хоч більшість зарубіжних вчених визначають стратегічний управлінський облік як надання інформації, що забезпечує підтримку прийняття підприємством стратегічних рішень.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Вагомий внесок у дослідження проблем стратегічного управління підприємством зробили такі зарубіжні та вітчизняні науковці: К. Друрі, Я. Соколов, С. Голов, Дж. Фостер, П. Атамас, В. Швець, Дж. Іннес, Ч. Хонгрен, Уорд Кит, Р. Купер, Р. С. Каплан, К. Сіммондс, Б. Лорд, М. Бромвіч, М. Чумаченко та інші.

Попри значні напрацювання вищезгаданих вчених, все ще залишається низка не вирішених питань щодо обліково-аналітичного забезпечення потреб стратегічного управління бізнес-структур, а також існує необхідність посилення їх конкурентних переваг в бізнес-середовищі. Однак важливим є подальше дослідження та оцінка сучасні концепції стратегічного управлінського обліку, її наукового обґрунтування та розробка практичних рекомендацій

щодо її впровадження в діяльність вітчизняних підприємств.

**Метою статті** є дослідження сутності та окремих аспектів впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу.** В кінці 80-х років ХХ століття система існуючого традиційного управлінського обліку не задовольняла вимоги сучасного конкурентного середовища ведення бізнесу і вимагала нових підходів стратегічного менеджменту. Під стратегічним менеджментом розуміють інтегровану управлінську систему, котра об'єднує елементи планування, реалізації та контролю функціонування бізнес-стратегії. Використання цієї системи передбачає розуміння довгострокової мети та задач господарюючого суб'єкта, а також всеохоплюючий аналіз зовнішнього середовища, в якому зараз діє або буде діяти така господарська одиниця. Такий аналіз повинен охоплювати не тільки зовнішню діяльність та ресурси підприємства (діючі та потенційні), але і зовнішні аспекти його функціонування – конкурентів, постачальників, клієнтів, макроекономічні умови, політику керівництва, нормативно-правову базу, її зміни та інші складові.

В якості нової практики бізнес-стратегій управлінський персонал почав активно використовувати стратегічний управлінський облік. *Стратегічний управлінський облік* – це система обґрунтування управлінських рішень, орієнтована на зовнішнє середовище, яка повинна забезпечити компанії її конкурентну позицію відносно інших учасників ринку, на основі збору необхідної інформації про витрати, ціни, обсяги реалізації,

ринкові частки, грошові потоки та наявні ресурси основних конкурентів.

Визначення «стратегічний управлінський облік» виникло у 80-х роках ХХ століття. Однак економічна література до цього моменту не надала однозначного визначення поняття «стратегічний управлінський облік». Проведення дослідження і вивчення поглядів провідних вітчизняних і іноземних вчених-економістів [1-6] наводить декілька визначень економічного терміну «стратегічний управлінський облік».

Зокрема, як вважає П.Й. Атамас, стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах [1, с. 387].

С.Ф. Голов визначає стратегічний управлінський облік (*Strategic Managerial Accounting*) як систему управлінського обліку, спрямовану на прийняття стратегічних управлінських рішень [3, с. 508].

На думку Уорда Кіта, стратегічний управлінський облік повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом по відношенню з конкурентами, постачальниками і, можливо, споживачами [4, с. 85].

Дж. Іннес визначає стратегічний управлінський облік як «засіб для забезпечення інформацією, потрібний для того, щоб підтримувати стратегічні рішення в організації. Стратегічні рішення зазвичай є довгостроковими та істотно впливають на організацію. Хоча стратегічні цілі можуть включати в себе внутрішній елемент, вони також повинні включати в себе і зовнішній елемент» [6, с. 632]. Таку ж позицію підтримують Р. Купер і Р.С. Каплан [7, с. 96].

Як бачимо з наведених тверджень, основний наголос при визначенні економічного терміну «стратегічний управлінський облік» потрібно робити на врахування зовнішніх факторів. К. Сіммондс першим запропонував поняття «стратегічний управлінський облік» та розглядав його як «надання і аналіз даних управлінського обліку про бізнес та його конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії такого бізнесу» [7, с. 26, 207; 8, с. 357].

М. Бромвіч під «стратегічним управлінським обліком» розуміє «... надання і аналіз фінансової інформації про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства і стратегій конкурентів на цих ринках на протязі ряду періодів» [9, с. 27].

Відсутність однозначного визначення терміну спонукала Б.Р. Лорда в 1996 році провести комплексне дослідження, в процесі якого визначено декілька основних напрямів, які можуть бути використані для характеристики терміну «стратегічний управлінський облік»:

Ø Розширення традиційної внутрішньої спрямованості управлінського обліку, тобто включення зовнішньої інформації про конкурентів.

Ø Взаємозв'язок між стратегічною позицією, обраною фірмою, і очікуваним акцентом на управлінський облік (тобто облік у відповідності із стратегічним позиціонуванням).

Ø Досягнення конкурентних переваг шляхом аналізу засобів скорочення витрат і / або підсилення диференціації продуктів фірми завдяки використанню зв'язків в ланцюгу цінностей і оптимізації носіїв витрат» [11, с. 348].

Поняття «стратегічний управлінський облік» виступає комплексним напрямом управлінського обліку, орієнтованим на процес прийняття довгострокових (стратегічних) управлінських рішень, в межах якого передбачається змістовний аналіз зовнішнього бізнес-середовища, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою господарську діяльність.

Необхідність першочергового врахування зовнішніх факторів є головною відмінністю стратегічного управлінського обліку від традиційного. Традиційний управлінський облік концентрується виключно на внутрішній діяльності підприємства, використовуючи тільки окремі складові відносин з партнерами, операції зовнішнього характеру. В досконалі системі стратегічного менеджменту повинна існувати можливість оцінки, контролю та коригування стратегій. Такі коригування можуть призводити до значних змін обраних стратегій або до зміни визначеної мети. Таким чином, стратегічний менеджмент основною складовою якого є стратегічний управлінський облік представляє собою безперервний ітеративний процес аналізу, прогнозування та контролю з метою досягнення довгострокових стратегічних цілей.

Розробка бізнес-стратегії повинна передбачати виокремлення зовнішніх та внутрішніх факторів, які впливають на розробку стратегічних управлінських рішень. Великі компанії повинні орієнтуватися на розробку таких бізнес-стратегій:

- для організації в цілому (загально корпоративна стратегія);
- для структурних підрозділів, що конкурують на ринку виходячи з різними товарами, розробляються різні, але взаємопов'язані конкурентні стратегії.

Мета та задачі розвитку компанії є довгостроковими, окремі цілі стратегії компанії здійснюють в умовах динамічного зовнішнього середовища. Тому коригування стратегій може відбуватися в існуючих економічних умовах при визначенні недосяжності початкової мети і задач у випадку відсутності в достатній кількості внутрішніх ресурсів. У випадку, якщо компанія не подолає відповідні труднощі деякі цілі будуть змінені та вдосконалені. Таким чином, стратегічний менеджмент – це безперервний процес вдосконалення стратегічного аналізу, планування і

## Бухгалтерський облік

контролю, який забезпечує гнучка інформаційна система стратегічного управлінського обліку.

Стратегічний управлінський облік – це інформаційна система, яка використовує вхідні ресурси (інформацію) та відповідні процеси, щоб одержати результати, які відповідають точно визначеним цілям прогнозованого управління.

Стратегічний управлінський облік не обмежений жодними жорсткими критеріями, які б визначали природу вхідної інформації чи процесів, чи навіть результату. Критерії є гнучкими та спираються на управлінські цілі. Система стратегічного управлінського обліку має три широкі цілі:

1) Надати інформацію для калькулювання собівартості послуг, продукції та інших об'єктів для прийняття ефективних управлінських рішень.

2) Надати інформацію для планування, контролю, оцінки та безперервного вдосконалення процесу прогнозування діяльності бізнес-структур.

3) Надати інформацію для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Вказані цілі свідчать, що керівництву та іншим користувачам потрібна інформація для прийняття довготермінових управлінських рішень на основі аналізу зовнішнього бізнес-середовища.

Процес управління визначається такими видами діяльності: (1) планування, (2) контроль, (3) прийняття рішень. Управлінський процес описує функції, які виконуються менеджерами та уповноваженими робітниками.

*Фінансове планування.* Прогнозування кроків, спрямованих на досягнення конкретного результату – це управлінська діяльність, яка називається плануванням. Отже, планування потребує визначення цілей та методів їх досягнення. Наприклад, фірма може мати на меті підвищення своєї короткострокової та довгострокової прибутковості шляхом поліпшення загальної якості продукції. Поліпшуючи якість продукції, компанія повинна мати можливість зменшити відходи та обсяг робіт з виправлення браку, зменшити кількість скарг з боку споживачів, поліпшити їх обслуговування, підвищуючи в такий спосіб рентабельність.

*Контроль.* Управлінська діяльність, яка полягає у відстеженні втілення плану та необхідності коригуючих дій, носить назву управлінського контролю. Контроль звичайно досягається через зворотний зв'язок. Зворотний зв'язок – це інформація, яка може бути використана для оцінки чи кроків по коригуванню, що здійснюються в процесі реалізації бізнес-стратегій. Спираючись на зворотний зв'язок, керівник може вирішити продовжувати процес реалізації плану таким, яким він є, вжити коригуючих дій, щоб повернути процеси до гармонії з первинним планом, чи зробити певне поточне перепланування. Для прийняття стратегічних управлінських рішень необхідно визначити першочергову роль інформаційного забезпечення управлінського обліку.

Зворотний зв'язок – це критичний аспект функції контролю. Саме тут управлінський облік відіграє життєво важливу роль. Зворотний зв'язок може бути

за своєю природою фінансовим чи нефінансовим. Часто фінансовий та нефінансовий зворотні зв'язки виявляються у формальних звітах, які порівнюють фактичні дані з плановими показниками чи іншими орієнтирами (внутрішніми, зовнішніми чи історичними). Ці звіти називають звітами про виконання.

*Прийняття рішень.* Процес вибору між конкуруючими альтернативами – це процес прийняття рішень. Ця наскрізна функція управління переплетена з плануванням та контролем. Керівник не може планувати, не приймаючи рішення. Менеджери повинні вибирати між конкуруючими цілями та такими методами, що відповідають потребам досягнення обраних цілей. Лише один з багатьох конкуруючих планів може бути обраний. Те ж можна сказати і про функцію контролю.

Рішення можна вдосконалити, якщо інформацію щодо альтернатив буде зібрано та зроблено доступною для керівництва. Одна з головних ролей стратегічного управлінського контролю – надання інформації, яка сприяє прийняттю рішень.

Досягти кращого розуміння зв'язку між інформацією управлінського обліку та процесами управління можна на основі аналізу концептуальних основ цієї інформаційної системи. Управлінський облік – це дисципліна, яка має як теоретичні, так і практичні корені. Її теоретичне підґрунтя міститься в таких дисциплінах як економіка, фінанси, теорія організації, менеджмент і психологія. Її практичне застосування відбувається в усіх організаціях, де рішення базуються на фінансовій чи іншій кількісній інформації. Від повсякденного прийняття рішень (наприклад, скільки одиниць продукції слід виробляти за виробничий цикл) до стратегічних рішень (наприклад, як краще вдосконалити організаційну структуру, щоб відреагувати на новий конкурентний тиск розширенням асортименту продукції при зниженні її собівартості) їх ефективність залежить від глибинного розуміння концепцій та методів стратегічного управлінського обліку. Концепції та методики управлінського обліку корисні для прийняття рішень щодо вибору між конкуруючими альтернативами. Це – головна сфера застосування теорії рішень. Відтак розуміння фундаментальних основ теорії рішень є важливим для того, щоб зробити правильний вибір.

Головна причина того, що багато організацій, насамперед – великих, працюють ефективно – це наявність системи планування і контролю. Для особи, яка приймає рішення, теоретичне підґрунтя планування і контролю полягає в концепції зворотного зв'язку та коригуючих дій, які обговорювалися раніше. Якщо існує кілька осіб, що приймають рішення, виникають додаткові проблеми. Різні менеджери можуть мати різні цілі, що призводитиме до конфлікту. Сфери підвітності (тобто відповідальності за дії, виробництво чи результати) часто розминаються і інформація, доступна для одного з менеджерів, може не надходити до інших менеджерів організації, що

означає асиметричність інформації. Ці фактори ведуть до утворення проблем у плануванні та контролі.

Асиметричність інформації часто також існує між менеджерами та власниками. Менеджеру делеговано право здійснювати конкретні дії для досягнення визначених цілей та приймати рішення від імені власника. Успіх рішень менеджера залежить від його старанності зусиль або таланту, проте асиметричність інформації перешкоджає безпосередньому визначенню причини.

Сучасні організації покладаються на делегування повноважень та підзвітність за дії, результати чи за те й інше. Ми можемо досягти більш повного розуміння систем планування та контролю шляхом вивчення їхньої структури і процесу. Наприклад, відповідальність різних посадових осіб всередині організації (структури) визначається, в загальних рисах, типовою організаційною структурою. Більш конкретне розуміння того, як працює організація, можна одержати лише визначивши, як управлінський персонал фактично приймає рішення і як рухаються всередині організації (процесу) продукти та документи. В контексті структури організації звичайно визначають відповідальність за такі результати діяльності як витрати, дохід, прибуток чи інвестиції. В контексті процесу менеджери, як правило, формують плани та бюджети, складають поточні звіти про результати роботи, відстежують різницю між бюджетними і фактичними результатами діяльності, вивчають причини цих розбіжностей та вдаються до коригуючих дій, якщо вони потрібні.

Для ефективного управління господарюючим суб'єктом компанії повинні обрати одну з двох з стратегій:

- зовнішня орієнтація і ринковий підхід до ціноутворення на основі функціональної цільової калькуляції;
- інтегрування фінансових та не фінансових показників функціонування компанії в процес стратегічного менеджменту.

Для стратегічного управління витратами підприємство використовує данні про витрати для розробки й визначення кращих стратегій, які забезпечать стійку конкурентну перевагу. Мета стратегії лідерства в витратах полягає у забезпеченні такої самої або кращої споживчої цінності з нижчими, ніж у конкурента витратами. Отже, стратегія низьких витрат ставить за мету збільшення споживчої цінності за рахунок зменшення витрат споживача. Наприклад, зменшення витрат на виробництво продукту за рахунок вдосконалення виробничого процесу дозволить фірмі зменшити ціну продажу продукту, що зменшить витрати споживача. З іншого боку, стратегія диференціації спрямована на збільшення споживчої цінності внаслідок збільшення надбання споживача. Забезпечуючи споживачеві те, що для нього не забезпечують конкуренти, фірма досягає конкурентної переваги. Звичайно, щоб стратегія диференціації була прийнятною, додана

цінність, яку отримує споживач внаслідок диференціації, повинна перевищувати витрати фірми на здійснення такої диференціації. Різні стратегії також потребують різної інформації про витрати, маючи на увазі, що системи обліку витрат можуть відрізнитися – в залежності від стратегії, прийнятої фірмою.

Зосередження уваги на споживчій цінності спонукає менеджера до визначення, які саме види діяльності у цьому ланцюжку є важливими для клієнта. Система стратегічного управлінського обліку повинна відстежувати інформацію про різноманітні види діяльності, які складають внутрішній ланцюжок цінності. Галузевий ланцюжок цінності також є вирішальним для стратегічного управління витратами. Галузевий ланцюжок цінності — це низка взаємозв'язаних видів діяльності, які створюють цінність, – від базових сировинних матеріалів до утилізації продукту кінцевим споживачем. Розуміння галузевого ланцюжка зростання цінності є принциповим для розуміння стратегічно важливих видів діяльності фірми. Розчленування ланцюжка цінності фірми на стратегічно важливі види діяльності створює основу для успішного здійснення стратегій лідерства в цінах та диференціації. Фундаментальним для структури ланцюжка цінності має визнання існуючих комплексних зв'язків та взаємозалежностей між видами діяльності як всередині, так і поза фірмою. Отже, існує два типи зв'язку: *внутрішній* і *зовнішній*. Внутрішні зв'язки – це зв'язки між видами діяльності, які здійснюються в рамках частки фірми у галузевому ланцюжку цінності (внутрішній ланцюжок цінності). Зовнішні зв'язки – це зв'язки в діяльності між фірмою та постачальниками і клієнтами фірми. Отже, йде мова про зв'язки з постачальниками і зв'язки з клієнтами. Використання цих зв'язків у досягненні взаємовигідного результату фірмою, її постачальниками та клієнтами має ключове значення для успіху стратегічного управління витратами. Цілком зрозуміло, що метою є управляти цими зв'язками краще за конкурентів, створюючи у такий спосіб конкурентну перевагу.

**Висновки.** Отже, економічне середовище поставило вимоги щодо розвитку новітньої, придатної для вирішення поточних практичних проблем системи управлінського обліку. Як наслідок, у багатьох організаціях були розроблені і потребують впровадження системи стратегічного управлінського обліку, які б забезпечили конкурентні переваги при використанні функціональної цільової калькуляції. Вдосконалена точність калькулювання собівартості продукту, ефективний процес прийняття рішень, посилені можливості для стратегічного планування та здатність ефективніше управляти видами діяльності. дозволили б господарюючим суб'єктам приймати ефективні управлінські рішення і конкурувати у глобальному масштабі.

**4 Список використаних джерел**

1. *Атамас П.Й.* Управлінський облік: Навчальний посібник. – Д. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. *Друрі К.* Управлінський і виробничий облік: Пер. з англ.; Підручник. – М.: ЮНІТІ-ДАНА, 2002.
3. *Голов С.Ф.* Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. *Уорд Кім* Стратегический управленческий учёт / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.: ил.
5. *Innes J.* Strategic Management accounting, in tones, J (ed.). Handbook of Management accounting, Gee, Ch. 2., - 1998. – 968 p.
6. *Cooper R., Kaplan R.S.* Measure costs right: make the right decisions // Harvard Business Review. – 1988. - September/October - P. 96-103.
7. *Simmonds K.* Strategic management accounting // Management accounting. - 1981. - № 59(4). P. 26-29.
8. *Simmonds K.* Strategic management accounting for pricing: a case example // Accounting and Business Research. - 1982. - № 12(47). P. 206-214.
9. *Simmonds K.* The accounting assessment of competitive position // European Journal of Marketing, Organization and Society. - 1986. - № 12(4). P. 357-374.
10. *Bromwich M.* The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // Accounting. Organisation and Society. – 1990. - № 1. P. 27-46.
11. *Lord B.R.* Strategic management accounting: the emperor`s new clothes? // Management Accounting Research. - 1996. - № 7(3). - P. 347-366.
12. *Ентоні А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг* Управлінський облік. 3-є видання-М.: Видавничий дім «Вільямс», 2005.
13. *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерський облік: управлінський аспект: Пер. з англ./Під ред. Я.В. Соколова. – М.: Фінанси і статистика, 2001.
14. *Ніколаєва О.Є., Шишкова Т.В.* Управлінський облік. 2-ге вид. випр. і допов. – М.: Едіторіал УРСС, 2001.
15. *Савчук В.П.* Фінансовий менеджмент підприємств: прикладні питання з аналізом ділових ситуацій. – К.: Видавничий дім «Максимум», 2001. – 600 с.
16. *Голов С.Ф.* Управлінський облік. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
17. *Кондратова І.Г.* Основи управлінського обліку / І.Г. Кондратова. – М.: Фінанси і статистика, 1998. – 144 с.
18. *Міддлтон Д.* Бухгалтерський облік і прийняття фінансових рішень: пер. з англ. / Д. Міддлтон; під ред. І.І. Єлісєєвой. – М.: Аудит; М.: ЮНІТІ, 1997. – 408 с.
19. *Скоун Т.* Управлінський облік: Як його використовувати для контролю бізнесу: пер. з англ. / Т. Скоун; під. Ред. Н.Д. Еріашвілі. – М.: Аудит, 1997. – 179 с.
20. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник для студентів ВНЗ / М.А. Вахрушина. – М.: Фінстатінформ, 1999. – 359 с.