

УДК 657.2(091)

ЕВОЛЮЦІЙНИЙ РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

Мошковська О.А., к.е.н., доцент

Київський національний торговельно-економічний університет

В статті розглянуті основні етапи еволюції виникнення, становлення і розвитку управлінського обліку в різних країнах світу з урахуванням вітчизняного досвіду.

The main evolution stages of the management accounting appearance, growing and progress in different countries of the World and in Ukraine was considered in the article.

Управлінський облік став невід'ємною частиною облікової системи значної частини компаній в країнах з розвинутими ринковими відносинами, а останнім часом – і в Україні як в незалежній державі. Управлінський облік надає інформацію для прийняття управлінських рішень з метою здійснення господарської діяльності в ринкових умовах господарювання, які, в більшості випадків, ототожнюються з невизначеними умовами. Визначитись і закріпитись підприємству в певному ринковому сегменті надають окремі складові управлінського обліку: бюджетування, планування, трансфертне ціноутворення, постійний контроль над затратами, собівартістю, доходами, фінансовими результатами.

Управлінський облік був створений інженерами і технологами в ХХ ст., проте сучасну форму він отримав завдяки працям видатного американського бухгалтера Роберта Ентоні [12].

Цей облік виник внаслідок недосконалості існуючого бухгалтерського фінансового обліку, який мав свої корені в минулому, і інформація якого не надавала можливості позиціонувати компанії на ринку, плануючи свою діяльність на перспективу.

Мета і завдання управлінського обліку були об'єктом досліджень багатьох вчених і науковців як далекого, так і близького зарубіжжя. Концепція управлінського обліку, його принципи, а також завдання окремих складових були визначені в працях вчених далекого зарубіжжя, зокрема, Х. Андерсена, А. Апчерча, Е.А. Аткинсона, К. Друрі, Р. Ентоні, Р.С. Каплана, Д. Колдуелла, Б. Нідлза, Дж. Ріса, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена.

Серед вчених-науковців ближнього зарубіжжя, предметом досліджень яких були сутність управлінського обліку, а також можливість застосування його принципів в національних умовах господарювання, були вчені Російської Федерації, зокрема І.В. Аверчев, І.А. Аврова, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевський, К.Ю. Воронова, Т.П. Карпова, В.Е. Керімов, І.Ю. Мізіковський, В.Ф. Палій В.П. Савчук, Г.В. Уліна, А.Д. Шеремет.

Значний внесок в розвиток управлінського обліку в сучасних вітчизняних умовах господарювання здійснили Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, О.В. Карпенко, В.С. Лень, О.В. Лишиленко, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко.

На території колишнього СРСР вперше поняття про управлінський облік, його сутність і завдання були визначені М.Г. Чумаченком [11].

Детальний аналіз основних історичних етапів становлення і розвитку бухгалтерського обліку, зокрема управлінського, здійснений в одноосібній монографії Я.В. Соколова [10].

Як свідчать проведені дослідження, управлінський облік виник із надр виробничого обліку, а окремі його складові використовувались на початковому рівні ще в античному світі і епоху середньовіччя в різних країнах світу. Проте еволюційний шлях становлення бухгалтерського управлінського обліку на різних етапах розвитку суспільства і в різних країнах світу детально не розглядався і не узагальнювався, що і викликало необхідність подальших досліджень.

Метою статті є дослідження в історичному ракурсі основних етапів виникнення, становлення і розвитку управлінського обліку в різних країнах світу з врахуванням вітчизняного досвіду, а також визначення перспектив його використання.

В даний період часу складовими управлінського обліку є облік затрат за місцями виникнення і центрами відповідальності, калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг, питання ціноутворення і трансфертного ціноутворення, бюджетування, планування, аналіз. Як свідчать проведені дослідження, сучасний управлінський облік має глибокі історичні корені, які сягають античного світу. Так, в древньому Єгипті мали місце окремі ознаки виробничого обліку, що мали прояв у щоденному встановленні норм виробітку та відрядних розцінок, норм накладних витрат залежно від різновидів продукції, а також норм видачі продуктів харчування особам, які були задіяні у будівництві колодязя у скелі.

Збереглась інформація, що в древньому Римі калькулювалась собівартість будівництва храму, до складу якої були включені витрати, пов'язані з харчуванням будівельників. В процесі будівництва на споруду нараховувався знос з використанням прямолінійного методу.

До теперішнього часу дійшла інформація, що в древній Месопотамії витрати по заробітній платі розподілялись за різновидами робіт, а у Вавілоні об'єктами нормування були завдання, розмір яких залежав від характеру роботи, класифікації робітників, статі і віку. В прядильних майстернях визначалась норма вигару пряжі.

Залишилися свідчення, що в середньовічній Московській державі за часів кріпацтва в сільському господарстві преваліювала система "уроку", яка через багато років призвела до трансформації американської системи "стандарт-костс" в радянський нормативний метод обліку витрат. В монастирських господарствах калькулювалась собівартість церковних потреб (послуг), а також складались кошториси. Виробничий облік почав формуватись в Росії в другій половині XVII ст. Облік за стадіями виробництва здійснювався на монетному дворі. На державних мідних копалинах вівся облік затрат і складались калькуляції. На уральських металургійних виробництвах в епоху Петра Великого здійснювалось планування виробничої діяльності.

Протягом XV-XVIII ст. подвійна бухгалтерія отримала визнання в Західній Європі, і в цей же час почали поглиблюватись погляди щодо розвитку виробничого обліку, а також розвиватись методологія щодо калькулювання собівартості продукції. Так, італійський бухгалтер Бастіано Вентурі вбачав за мету бухгалтерського обліку управління господарськими процесами.

Сучасні дослідники вважають, що позамовний метод калькулювання собівартості був першим, найстарішим в практиці калькулювання. Перші згадки про нього і практичні особливості застосування були знайдені в працях італійського вченого А. Казанови на прикладі суднобудівництва. Інший італійський вчений А. ді Піетро висунув ідею щодо доцільності застосування обліку затрат за центрами відповідальності. З метою втілення на практиці своєї ідеї він вимагав, щоб всі відповідальні особи в розрізі виробничих дільниць вели спеціальні приходно-видаткові книги, які щомісячно повинні були подаватись в бухгалтерію.

Певною мірою першим кроком до виокремлення із системи бухгалтерського обліку управлінського обліку була пропозиція голови Венеціанського напрямку італійської наукової школи Фабіо Бести (1845-1923 р.р.) розподілити бухгалтерський облік на три стадії. До першої він відносив розробку кошторисів та ведення всієї планової роботи, що в класичному варіанті безпосередньо до сфери бухгалтерського обліку не відносилось.

Представник французької наукової школи Жак Саварі (1622-1690 р.р.) вважав бухгалтерський облік як засіб управління підприємством. В цьому його підтримував і засновник школи фізіократів у Франції Франсуа Кене (1694-1774 р.р.), який пропонував відкрити в розрізі рахунку Виробництво аналітичні рахунки для кожного різновиду готової продукції.

Засновниками виробничого обліку у Франції вважають трьох авторів: Ансельма Пейна (1817 р.), М. Годарта (1827 р.) та Луї Мезієра (1857 р.).

А. Пейн вів облік затрат без використання рахунків Головної книги. До складу затрат він включав вартість використання матеріалів, знос інвентарю та печей, сплаченої ренти. Л. Мезієр вважав доцільним використання безнапівфабрикатного методу обліку готової продукції

Їх співвітчизник Сантдан Леруа вважав за доцільне визначати фінансовий результат по кожному різновиду готової продукції.

В 1788 р. професор філософії із Абердину Р. Гамільтон (Шотландія) вперше запропонував визначати фінансовий результат по кожному переділу на прикладі технологічного процесу виробництва льону.

Його співвітчизник Ф.В. Кронхельм (1818 р.), якого вважають теоретиком виробничого обліку, розподілив облік на виробничий і бухгалтерський. З метою ведення виробничого обліку він запропонував використання трьох рахунків: рахунок Матеріалів, рахунок Виробництва та рахунок Готової продукції.

В своїх працях англієць Чарльз Беббідж, винахідник першої алгоритмічної машини, наполягав на визначенні затрат по кожному виробничому процесу, а також калькулюванні собівартості кожної одиниці готової продукції.

Зародження бухгалтерського обліку як науки в Росії в першій половині XIX ст. асоціюється з декількома вченими: К.І. Арнольдом, І. Ахматовим, Е.О. Мудровим. І.С. Вавіловим. В 1809 р. в Санкт-Петербурзі вийшла в світ праця І. Ахматова "Італійська або дослідна бухгалтерія", де третина всього обсягу була присвячена особливостям фабричного рахівництва. Запропонований ним варіант обліку витрат виробництва можна вважати прообразом обліку затрат за центрами відповідальності.

В промисловому обліку того часу була розповсюджена калькуляція.

Представник другої половини XIX ст. П.І. Рейнбот (1839-1916 р.р.) підтримував погляди Е.О. Мудрова, представника першої половини XIX ст. щодо доцільності відкриття аналітичних рахунків з метою обліку затрат в межах ділянок, цехів, майстерень, тобто в межах того, що в даний період часу трактується як центри відповідальності. До складу прямих витрат П.І. Рейнбот відносив три різновиди затрат: матеріали, платню та погашення (амортизацію). Всі інші витрати відносились до категорії загальних, які в кінці року розподілялись пропорційно сумі обігових коштів, які були закріплені за конкретним підрозділом. Однак для обліку витрат виробництва використовувався рахунок Товари, в розрізі якого готова продукція обліковувалась тільки в натуральному вимірнику. Калькулювання собівартості одиниці готової продукції здійснювалась за результатами року. З цією метою всі прямі витрати і частина непрямих, які відносились до цього підрозділу, розподілялись на обсяг готової продукції. Визначену таким чином собівартість фіксували в книзі складського обліку готової продукції.

Інші представники цього ж періоду С.Ф. Іванов та Е.Е. Фельдгаузен розробили принципи промислового обліку. С.Ф. Іванов запропонував нормування затрат. Крім того, він вважав доцільним включати до складу собівартості тільки прямі витрати, а також був прибічником використання напівфабрикатного варіанту обліку витрат. Е.Е. Фельдгаузен першим запропонував використовувати в практиці калькулювання методи, які з часом знайшли прояв в системі стандарт-кост і в нормативному методі обліку затрат. Він ввів в термінологію обліку таке поняття як "нормальна звітність". Крім того, на прикладі металургійного заводу він пропонував на всі різновиди затрат розраховувати норми з періодичністю в десять років, які повинні затверджувати або особлива рада, або комітет експертів. В системі обліку реєструються відхилення від норм і показуються як прибутки, так і збитки. Подібні розрахунки повинні здійснюватись щомісячно. Е.Е. Фельдгауз ввів такі терміни, як прямі і непрямі витрати.

Представники кола "Рахівництва", які висловлювали свої думки щодо проблем та перспектив розвитку бухгалтерського обліку на сторінках однойменного видання протягом 1888-1904 р.р., теж здійснили свій внесок в розвиток концептуальних засад промислового обліку та теорії калькулювання. Так, С.М. Барац (1850-1913 р.р.) та К.Г. Щетинін-Кукуєв вважали, що промисловий облік існує тільки в галузевому аспекті. О.З. Попов (Харків) був прибічником попередільної, напівфабрикатної калькуляції. Л.Г. Гомберг класифікував витрати на постійні і змінні, а також був автором оригінального методу послідовної (ринкової) калькуляції, за розробку концепції якої отримав золоту медаль у Франції.

Є.С. Сівєрс (1852-1917 р.р.), представник "нових людей" третього покоління дореволюційної російської бухгалтерської школи, був прибічником попередільної калькуляції, а також вважав за доцільне оцінювати напівфабрикати за ринковими цінами. Його найближчий помічник і однодумець О.І. Гуляєв пропонував включати до складу собівартості вартість матеріалів, заробітну плату, затрати механічної та електричної сили, а також амортизацію. Проте включення до складу собівартості двох останніх різновидів витрат було можливим, з його точки зору, якщо вони приймають безпосередню участь у створенні відповідного різновиду готової продукції. Н.Ф. фон Дітмар включав до складу рахунків калькуляційні рахунки. Й. Яновський розглядав підприємство як окремий організм, який виконує організаційні і експлуатаційні функції. Експлуатаційні функції вчений розподіляв на виробничі і побутові. Своєрідним було його трактування кошторису. Згідно з його точкою зору, оскільки кожний бухгалтерський рахунок виконує свою функцію, то його слід вимірювати зазначеним кошторисом. Відхилення фактичних обертів від планових буде свідчити про похибки в системі управління або помилки планових служб підприємства. Такі погляди російського вченого були співзвучними принципам стандарт-кост.

В XIX ст. у Франції економічний напрямок розвитку бухгалтерського обліку, як науки, отримує превалюючу роль. В питаннях обліку затрат і калькулювання собівартості продукції, як центральної складової управлінського обліку, значний внесок здійснили Ж.Г. Курсель-Сенель (1813-1892 р.р.), Л. Сей, Ж.Б. Сей, І. Барре. Так, Ж.Г. Курсель-Сенель першим, найбільш змістовно і аргументовано розмежував облік затрат і калькулювання собівартості, підкреслюючи, що друге є метою першого. Л. Сей і А. Гільбо були пропагандистами калькулювання собівартості продукції. І. Барре визначив порядок розрахунку собівартості з урахуванням наявності комплексних витрат.

У Франції в XX ст. в бухгалтерському обліку отримав розвиток юридичний напрямок. Його представник Леон Батардон вбачав різницю між бухгалтерською і технічною собівартістю. Перший варіант розрахунку собівартості базується на використанні інформації з первинних документів, а другий – передбачає розрахунок спеціальних технічних коефіцієнтів. Проте і перший, і другий варіант передбачають включення до складу собівартості тільки прямих затрат.

В цілому значне коло провідних вчених Франції XX ст., зокрема, Жан Фурастьє (1907 р.), Ж. Фруадево (1943 р.), вважали, що бухгалтерський облік є дієвим засобом для управління підприємством. Габріель Фор (1910 р.) значну увагу приділяв кошторису (бюджету) в обліку. П'єр Гарньє – ви-

датний представник французької бухгалтерської наукової думки, мав на меті синтезувати управлінський облік з фінансовим, тобто узгодити його з традиційними поглядами, притаманними класичному підходу до облікового процесу.

В другій половині ХХ ст. під впливом американського досвіду у Франції починає розповсюджуватись управлінський облік. Арман Лабар (1951 р.), підкреслюючи важливість американського практичного досвіду в сфері управлінського обліку, зазначав, що головним завданням в роботі бухгалтерії є подання інформації з метою управління підприємством в даний період часу і на майбутнє, тобто промисловий облік є інструментом управління, а не має за мету тільки реєстрацію фактів господарського життя. Інший французький вчений цього ж періоду А. Пасдермаджан (1947 р.) був прибічником впровадження в великих компаніях бюджетного контролю, підкреслюючи, що доцільним було б переведення кожного відділу на бюджет.

В цілому слід підкреслити, що середина ХХ ст. була для Франції в системі обліку своєрідним переходом від дискретивних (описових) методів до вирішення завдань, пов'язаних з передбаченням фактів господарського життя, де прискорюючим і супутнім засобом став управлінський облік.

Яскравий представник німецької наукової бухгалтерської школи ХХ ст. Фріц Шмідт (1882-1950 р.р.) висунув теорію, що будь-яке підприємство являє собою живий організм, а також використовував в своїй концепції терміни "органічний баланс" і "органічна калькуляція". Цей дослідник вважав, що ціна повинна встановлюватись, виходячи з калькуляції, до складу якої включаються витрати, величина яких відповідає поточним цінам. Ф. Шмідт вважав, що його метод калькуляції є органічно пристосованим до процесу формування вартості, з чого і випливає назва "органічна калькуляція щоденної вартості". В той же час його співвітчизник і опонент Карл Герман Хеффкен навпаки вважав, що безпосередньо капіталістичний ринок є наслідком цінової політики окремих компаній. Таким чином, К.Г. Хеффкен робив висновок, що враховуючи ціни ринку, слід формувати ціну, базуючись на реальних витратах, тобто на фактичній собівартості.

ХІХ – ХХ ст. в США ознаменувалось чітким розподілом обліку на дві складові: бухгалтерський фінансовий і бухгалтерський управлінський облік.

Виникнення управлінського обліку пов'язано із появою і зростанням корпорацій, застосуванням виробничого нормування та зміною правових і економічних відносин. Академік М.Г. Чумаченко додає до вищезазначених причин появу невідчутних активів, зростання витрат на НДР, вплив інфляції [10]. Американські вчені Т. Джонсон та Р. Каплан виокремили три етапи його розвитку:

1. Середина ХІХ ст., якій притаманні розвиток залізниць та морських сполучень, що, в свою чергу, значно розширює межі комерційної діяльності та передбачає здійснення перспективних та прогнозних розрахунків, а також регулярного визначення собівартості продукції, робіт та послуг;
2. Остання третина ХІХ ст., протягом якої виникли дві паралельні системи обліку: фінансовий і управлінський;
3. Протягом останньої чверті ХІХ ст. Тейлором була сформована система виробничого нормування, яка призвела до виникнення принципів стандарт-костс.

Суть управлінського обліку полягає у виробництві інформації для управління.

До кінця ХХ ст. сформувалась і теорія управлінського обліку. В той період часу превалювали нормативні підходи:

теорія → модель → практика

Проте К. Емануель та К. Гі наполягали на дискретному (описовому) підході, суть якого полягала в наступному:

практика → модель → теорія

Провідну роль в системі управлінського обліку відіграє облік затрат. Значну роль в розробці теорії обліку затрат відіграли американські вчені А.Г. Черч (1866-1936 р.р.), Х.Л. Гант (1909 р.), Дж. Лі Ніколсон, Дж. Рорбах (1911 р.), Ч. Бакстон.

Інженер-шляховик Г. Емерсон (1853-1931 р.р.) сформулював основу концепцію та напрямки впровадження на промислових підприємствах стандарт-костс. В 1936 р. Джонатан Харріс створив вчення директ-костинг, проте тільки в 60-х роках ХХ ст. основні його принципи почали широко використовуватись в практиці калькулювання собівартості.

Джоном А. Хіггінсом була сформульована концепція центрів відповідальності.

Центри відповідальності – це новий психологічний етап трактування обліку, який в сучасних умовах має продовження: зокрема, метод ТМЧ (тариф-машина-час), автором якого є Спенсер А. Тукер (1962 р.), метод "SIT" (System-in-Time), описаний Р.Д. Мак-Ілхаттаном, Р.А. Хауелом, С.Р. Соусі, а також облік якості готової продукції, який пропагується Д.Д. Планкеттом.

Важливу роль норм на етапі побудови соціалістичного суспільства визначав В.І. Ленін. Він підкреслював, що на зростання рівня продуктивності праці значним чином впливає рівень нормування роботи. Теза В.І. Леніна щодо того, що норма є зразком, межею, яка стимулює зростання продуктивності праці, є актуальною і в даний період часу в разі впровадження на підприємстві нормативного методу обліку затрат.

Наприкінці першого десятиліття Радянської влади вийшла в світ праця М.Ф. Жебрака "Основні елементи промислового обліку в СРСР та за кордоном", яку, на етапі боротьби з буржуазними апологетами, визнали троцькістсько-меншовистською пропагандою і на довгий час вилучили з сфери використання.

Питання визначення собівартості продукції, робіт та послуг як складової управлінського обліку після довгої перерви з'явилося в полі зору радянських бухгалтерів відповідно до рішень XII з'їзду КППС. У 1923 р. О.П. Рудановський (1863-1934 р.р) пропонував включати до складу собівартості тільки прямі затрати, а непрямі списувати в дебет рахунку Збитків і прибутків. О.М. Галаган (1879-1938 р.р.) прикладав зусилля щодо ліквідації непрямих витрат і трансформації їх в прямі.

М.Ф. Жебрак (1889-1962 р.р.) розробив теоретичні основи впровадження і ведення нормативного методу обліку затрат, сутність якого близька основним положенням методу стандарт-костс. Вперше нормативний метод був впроваджений в 1930 р. на харківському заводі "Серп і молот". Через півтора року вже 12 підприємств використовувало своїй обліковій практиці вищезазначений метод. Проте його широкому розповсюдженню заважали недосконалість нормування та неритмічність роботи радянських промислових підприємств. Так, на американських підприємствах, які функціонували із застосуванням системи стандарт-костс, відхилення фактичної собівартості становило 0,5-2 % в рік, а на радянських підприємствах – 7-30 % [10].

Увага до питань обліку затрат і калькулювання собівартості значним чином підвищилась в період розвинутого соціалізму (1953-1984 р.р.) в процесі впровадження на радянських підприємствах госпрозрахунку.

Провідний радянський вчений-економіст В.Б. Івашкевич в кінці 70-х років ХХ ст. сформулював основні засади обліку затрат за центрами відповідальності, хоча окремі паростки вищезазначеного методу мали місце ще в кінці 40-х років, коли на багатьох промислових підприємствах відкривались особисті рахунки економії.

В країнах соціалістичного табору в післявоєнний період підкреслювалось, що в каналах бухгалтерського обліку концентрувалось від 70 до 90 % всієї економічної інформації, яка використовується в процесі управління [10]. На систему обліку колишніх соціалістичних країн значний вплив мали дві системи: перш за все – досвід СРСР, а по-друге – напрацювання в цій сфері провідних капіталістичних країн, в зоні співіснування з якими східноєвропейські держави перебували протягом значного проміжку часу. Так, під впливом останніх в багатьох східноєвропейських компаніях функціонували калькуляційні бухгалтерії. На підприємствах УНР до складу собівартості продукції включались тільки прямі затрати. Вчені багатьох східноєвропейських країн досліджували сутність обліку затрат за центрами відповідальності: Рейке, Шуберт, Гайслер, Хельмунд (всі – НДР), Душанов (НРБ), Бенеш, Бача, Далелал (ЧССР). Болгарський вчений П. Цанков пов'язував центри відповідальності з матеріальною відповідальністю, а угорська вчена Борда пропонувала пов'язати центри відповідальності з внутрішньогосподарським госпрозрахунком. На чехословацьких підприємствах була впроваджена система внутрішніх і зовнішніх рахунків, які були прообразом "дзеркальних" рахунків, які використовуються для обліку витрат і доходів в системі управлінського обліку. Проте в східноєвропейських соціалістичних країнах пропагувався і впроваджувався радянський нормативний метод обліку затрат, ентузіастом якого був німецький вчений Е. Купфернагель з НДР.

З урахуванням ризиків, які притаманні ринковим умовам господарювання, труднощів ведення комерційної діяльності в невизначеному середовищі все більша кількість вітчизняних підприємств в різних галузях діяльності впроваджують у себе управлінський облік, який дає змогу твердо позиціонувати себе в певному ринковому сегменті та планувати свою прибуткову діяльність на перспективу.

Впровадження і ведення бухгалтерського управлінського обліку на вітчизняних підприємствах здійснюється, як правило, із застосуванням відповідного програмного забезпечення, зокрема розробок спільного російсько-українського підприємства "Інталев", які орієнтовані на середні і великі торговельні і виробничі підприємства та холдинги з урахуванням різних напрямків бізнесу, а також "ІС: Підприємство 8.0". Вищезазначені програмні продукти передбачають здійснення на підприємствах прогнозування, планування, бюджетування, аналіз і прийняття управлінських рішень, моделювання економічної діяльності.

Висновки. Проведене дослідження дало змогу дійти таких висновків:

1. Управлінський облік як складова облікової системи має глибокі історичні корені, витоки яких знаходяться в античному світі.
2. Сучасну форму управлінський облік отримав завдяки працям відомого американського вченого Р. Ентоні.
3. Все більша кількість підприємств як у країнах з розвинутими ринковими відносинами, так і в Україні впроваджують і використовують позитивні напрацювання у сфері управлінського обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. – М.: Вершина, 2006. – 512 с.
2. Апчерч А. Принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
3. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. –3-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л, 2004. – 576 с.
4. Бутинець Ф.Ф., Чижевські Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
6. Друри К. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / Игорь Аверчев. – М.: Вершина, 2006. – 512 с.
7. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для студентов вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ; ЮНИТИ – Дана, 2004. – 351 с.
8. Нападowska Л.В. Управлінський облік: Підручник для студентів вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
9. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; Под ред. Я.В. Соколова: Пер. с англ. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 496 с.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособ. для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
11. Чумаченко Н.Г. Статистическо-математические методы анализа в управлении производством США / Под общ. ред. Ю.П. Васильева. – М.: "Статистика", 1973. – 164 с.
12. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / А.М. Петрачков (ред.); Е.М. Ткач и др.: Пер. с англ. – 2-е изд., стер. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 558 с.