

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПРИ УПРАВЛІННІ ЗА ФУНКЦІЯМИ ТА ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ В СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ



Ісай О.В.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана



Ходзицька В.В.,

к.е.н., доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

- ▣ У статті розглядаються дослідження застосування систем обліку витрат при управлінні за функціями порівняно із запровадженням системи обліку за видами діяльності. Акцентовано увагу на їх відмінностях, перевагах та недоліках цих підходів.
- ▣ Облікова система стратегічного управлінського обліку, функціонально-орієнтоване управління, системи обліку витрат при управлінні за видами діяльності.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМ УЧЕТА РАСХОДОВ ПРИ УПРАВЛЕНИИ ПО ФУНКЦИЯМ И ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СТРАТЕГИЧЕСКОМ УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Ісай О.В.,

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана

Ходзицкая В.В.,

к.э.н., доцент кафедры учета предпринимательской деятельности, Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана

- ▣ В статье рассматриваются исследования по использованию систем учета расходов при управлении по функциям в сравнении с использованием системы учета по видам деятельности. Акцентировано внимание на их отличиях, преимуществах и недостатках.
- ▣ Учетная система стратегического управленческого учета, функционально-ориентированное управление, системы учета расходов при управлении по видам деятельности.

COMPARATIVE DESCRIPTION OF THE COSTS' ACCOUNTING SYSTEM UNDER FUNCTIONALLY-ORIENTED MANAGEMENT AND MANAGEMENT OF ACTIVITIES IN THE STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

Isai O.V.,

Ph.D. in Economics, Associate Professor of Department of Accounting SHEI "Kiev National Economic University named after Vadym Hetman"

Khodzytska V.V.,

Ph.D. in Economics, Associate Professor of Department of Accounting of Entrepreneurship Activities, SHEI "Kiev National Economic University named after Vadym Hetman"

- ▣ The article considers investigations on the usage of the costs' accounting systems when performing a functionally-oriented management in comparison with accounting system on types of activities. Particular attention is focused on the differences, advantages and disadvantages of these approaches.
- ▣ Accounting system of the strategic management accounting, functionally-oriented management, costs' accounting system under management of activities.

Постановка проблеми

Своєчасність інформації, її якість і прогнози використання в майбутньому значною мірою впливає на прийняття правильних управлінських рішень, що надає змогу аналізувати альтернативні аспекти та

сприяти можливості мінімізації витрат і максимізації прибутку в управлінні підприємницькою діяльністю.

Ці важливі завдання може вирішити тільки гнучка, оперативна облікова система управлінського обліку. Умови господарювання сьогодні

передбачають розподіл управлінського обліку на традиційний управлінський та вкрай необхідний стратегічний управлінський облік, кожен із яких використовує специфічну обліково-економічну базу та має особливі аспекти прийняття ефективних управлінських рішень.

Існуюча система управлінського обліку не враховує зовнішні фактори впливу на підприємницьку діяльність. Вирішення завдання прогнозованого управління бізнесом може забезпечити лише система стратегічного управлінського обліку, який почав виокремлюватися в окрему управлінську технологію на початку 80-х років минулого століття.

Основною функцією стратегічного управлінського обліку є забезпечення необхідних умов для аналізу ефективності діяльності підприємства. Стратегічний управлінський облік орієнтований на процес прийняття довгострокових управлінських рішень на основі аналізу зовнішнього бізнес-середовища підприємства. Тому аналіз, який проводить стратегічний управлінський облік, охоплює інші суб'єкти господарювання, з якими співпрацює компанія, і вивчає всі конкурентні переваги та недоліки.

Стратегічний управлінський облік для вирішення своїх завдань використовує систему збалансованих показників, модель економічної доданої вартості й облік затрат за функціями діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідженням стратегічного обліку витрат підприємницьких структур займалися такі видатні вчені-економісти, як К. Друрі, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, К. Ворд, Т. Скоун, Т. Веблен, Г. Гутман, Г. Демсец, П. Іоско, Д. Норт, М. Олсон та ін. Однак питання та проблеми, пов'язані зі стратегічним обліком витрат, залишаються дискусійними.

Так, «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].

«Стратегічний управлінський облік (Strategic Managerial Accounting) – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень» [3, с. 508].

«Стратегічний управлінський облік повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом порівняно з конкурентами, постачальниками і, можливо, споживачами» [4, с. 85].

Іннес визначає стратегічний управлінський облік як «засіб для забезпечення інформацією, потрібний для того, щоб підтримувати стратегічні рішення в організації. Стратегічні рішення

зазвичай є довгостроковими й істотно впливають на організацію. Хоча стратегічні цілі можуть включати в себе внутрішній елемент, вони також повинні включати в себе й зовнішній елемент» [6, с. 632]. Аналогічного погляду дотримуються Купер і Каплан [7, с. 96].

Наведені визначення доводять, що основний наголос під час тлумачення економічного терміну «стратегічний управлінський облік» потрібно робити на врахуванні зовнішніх факторів. Сіммондс, який першим запропонував поняття «стратегічний управлінський облік», розглядає його як «надання й аналіз даних управлінського обліку про бізнес та його конкурентів, які використовуються для моніторингу та розвитку стратегії такого бізнесу» [7, с. 26; 7, с. 207; 8, с. 357].

Бромвіч запропонував таке визначення економічного терміну «стратегічний управлінський облік»: «... надання й аналіз фінансової інформації про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства та стратегій конкурентів на цих ринках протягом ряду періодів» [9, с. 27].

Розвиток техніки, упровадження гнучких технологій зумовили зміни структури витрат, скорочення процесу виробництва продукції та її життєвого циклу, а посилення конкуренції на ринку обмежило можливості зростання прибутку за рахунок підвищення цін. Через інтенсивний тиск глобальної конкуренції втрати від прийняття неправильних рішень унаслідок використання інформації низької якості значно зросли. Отже, збільшення глобальної конкуренції створило попит на вдосконалену інформацію стратегічного управлінського обліку.

Мета статті

Метою статті є аналіз застосування систем обліку при управлінні за функціями витрат порівняно із запровадженням системи обліку за видами діяльності. Звернути увагу на їх відмінності, переваги та недоліки цих підходів для прийняття ефективних стратегічних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження

Вимірювання витрат на забезпечення якості та складання відповідних звітів – ключові функції системи управлінського обліку як для галузей виробництва, так і для галузей послуг. В обох випадках система управлінського обліку повинна бути здатною забезпечити як операційну, так і фінансову інформацію стосовно якості, включаючи таку інформацію, як кількість дефектів, звіти про витрати на якість.

Системи управлінського обліку в широкому розумінні можуть бути класифіковані як системи обліку при функціонально орієнтованому управлінні та системи обліку при управлінні за видами діяльності. Системи обліку при функціонально орієнтованому управлінні використовувалися протягом ХХ сторіччя та широко застосовувалися як у виробничому, так і в сервісному секторі.

Попит на більш точну та релевантну інформацію управлінського обліку призвів до створення системи управління видами діяльності. Управління видами діяльності – це інтегрований системний підхід, який зосереджує увагу керівництва на видах діяльності з метою вдосконалення споживчої цінності й одержання прибутку. Управління видами діяльності наголошує на калькулюванні за видами діяльності та аналізі цінності процесів. Калькулювання за видами діяльності (ABC) підвищує точність віднесення витрат шляхом простеження витрат, по-перше, до операцій, а потім – до продуктів або клієнтів, які споживають ці операції. Аналіз цінності процесів, з іншого боку, наголошує на аналізі діяльності – намагаючись визначити, чому операції виконуються та наскільки добре вони виконуються. Мета – знайти шляхи здійснення необхідних операцій із більшою ефективністю й усунути ті операції, які не створюють споживчої цінності. Пітер Друкер, всесвітньо відомий «патріарх» менеджменту, указує на зростаючу важливість управління витратами за видами діяльності: «Традиційний облік витрат у виробництві не реєструє непродуктивних витрат, таких як витрати, спричинені низькою якістю, чи простим машин, або відсутністю під рукою необхідних комплектуючих. Проте ці незареєстровані та неконтрольовані витрати на деяких підприємствах сягають розміру, порівнянного з тими витратами, які реєструє традиційний фінансовий облік. Новий метод обліку витрат, розроблений в останньому десятиріччі та названий «обліком за видами діяльності», реєструє всі витрати й пов'язує їх, на відміну від традиційного обліку, із доданою цінністю. Протягом наступних десяти років він має набути широкого використання, що забезпечить нам операційний контроль у виробництві».

Управління видами діяльності стало загально-визнаним і широко практикується, значною мірою підтверджуючи передбачення Пітера Друкера.

Управління видами діяльності ставить за мету підвищення споживчої цінності. Споживча цінність є ключовим пунктом, оскільки фірми можуть здобути конкурентну перевагу, створюючи кращу споживчу цінність із такими самими, або й нижчими витратами, ніж конкуренти, або шляхом створення такої самої споживчої цінності з меншими

витратами, ніж у конкурентів. *Споживча цінність* – це різниця між тим, що клієнт отримує (надбання споживача), і тим, що він віддає (пожертва споживача). Результат зветься повним продуктом. *Повний продукт* – це повний комплекс матеріальних і нематеріальних вигод, які клієнт отримує внаслідок придбання продукту. Отже, надбанням клієнта стають базисні та специфічні властивості продукту, сервісні послуги, якість, інструкції з використання, репутація, торговельна марка та інші чинники, які він вважає важливими. Пожертва споживача включає витрати на придбання продукту, час і зусилля, витрачені на придбання та навчання користуванню продуктом, і витрати після придбання товару, що визначаються як витрати на використання, утримання та утилізацію продукту. Зростання споживчої цінності означає збільшення надбання клієнта, зменшення його пожертви або й те, й інше.

Застосування систем управління витратами на основі діяльності також постійно зростає, особливо серед організацій із диверсифікацією продуктів та клієнтів, із продуктами більшої складності, короткими життєвими циклами продуктів, підвищеними вимогами до якості, жорстким конкурентним тиском.

Обидві моделі мають дві перспективи, вертикальна перспектива моделей описує, як витрати відносять до таких об'єктів витрат, як продукти й клієнти, тим часом як горизонтальна перспектива стосується того, як системи намагаються вдосконалити операційну ефективність і контроль витрат. Центральним елементом або серцевиною іншої моделі є функції; відповідним елементом такої моделі – види діяльності. Функції, як правило, згруповані в структурні підрозділи, такі як відділи (цехи) або заводи (наприклад, інженерна, контролю якості, складальна функції організовані як відділи/цехи). Види діяльності зі спільною метою групуються і формують процеси. Наприклад, закупівля товарів, приймання товарів, оплата товарів, що надійшли, є головними операціями, які визначають процес постачання. Порівняння кожного виміру забезпечує суттєве висвітлення того, чим відрізняються дві моделі стратегічного управлінського обліку.

У системах обліку при функціональному управлінні витрати на ресурси належать до функціональних одиниць, а потім до продуктів. Під час віднесення витрат застосовується як пряме простеження, так і простеження за допомогою чинників, хоча в системі управління за функціями в останньому випадку застосовуються лише продуктивні (виробничі) чинники, які ще зветься чинниками на рівні одиниці продукції і є показниками споживання ресурсів, що тісно корелюють із випуском продукції.

Одиниці продукції або чинники витрат, які тісно корелюють з одиницями виробленої продукції (такі як години прямої праці, основні матеріали, машино-години), є єдиними чинниками діяльності, які прийнято вважати важливими. Оскільки функціонально орієнтовані системи для віднесення витрат використовують лише чинники, що пов'язані з виробничою функцією, цей підхід до віднесення витрат називається виробничим або функціонально орієнтованим калькулюванням. Продуктивні чинники витрат або чинники витрат на рівні одиниці продукції, на які покладається функціонально орієнтоване калькулювання, часто не єдині, що пояснюють причинно-наслідкові зв'язки. Чинники, відмінні від виробничих, називаються чинниками, не пов'язаними з одиницями випуску (продукції). Наприклад, такі продуктивні чинники витрат, як кількість вироблених одиниць продукції або кількість годин прямої праці, можуть не мати нічого спільного з витратами на закупівлю. Насправді кількість замовлень на закупівлю може бути придатним вимірювачем рівня споживання кожного продукту. Проте в системі функціонально орієнтованого калькулювання витрати на закупівлю були б віднесені з використанням таких показників, як кількість вироблених одиниць продукції чи кількість годин прямої праці. Віднесення витрат, здійснене в цих випадках, повинне бути класифіковане як розподіл. Більше того, якщо витрати, не пов'язані з обсягом виробництва, такі як закупівля, є суттєвими, то функціонально орієнтована система калькулювання може бути визначена як переважно-розподільча.

Ціль калькулювання собівартості у функціонально орієнтованій системі, як правило, задовольняється віднесенням продуктивних витрат до запасів та реалізованої продукції на вимогу зовнішньої звітності. Складніші визначення собівартості продукту, як, наприклад, визначення собівартості за ланцюжком цінності або операційної собівартості, є недоступними для використання менеджментом. Проте системи калькулювання на базі виробничих витрат часто забезпечують корисними варіантами традиційне визначення собівартості продукту. Наприклад, можуть розкриватися основні витрати чи змінні виробничі витрати на одиницю продукту.

Перспектива витрат. У системі калькулювання на основі діяльності витрати простежуються до операцій, а потім до продуктів. Як і в системі функціонально орієнтованого калькулювання, тут використовують пряме простеження витрат і простеження за допомогою чинників; проте роль простеження витрат за допомогою чинників значно зростає шляхом виявлення та

використання таких чинників, які не залежать від обсягу виробленої продукції. Таким чином, віднесення витрат на основі діяльності надає перевагу простеженню витрат перед їх розподілом. Тобто таке віднесення можна назвати «переважне простеження». Розглянемо такий вид діяльності, як переміщення сировини та напівфабрикатів від одного пункту до іншого по території підприємства. Кількість необхідних переміщень є більш придатною мірою попиту продукту на діяльність із переміщення матеріалів, ніж кількість виготовлених одиниць продукту. Фактично кількість виготовлених одиниць продукції може не мати нічого спільного з вимірюванням потреби продукції в діяльності з переміщення матеріалів (партія в 10 одиниць може вимагати стільки ж діяльності з переміщення матеріалів, як і партія в 100 одиниць). Використання обох типів чинників діяльності як на рівні одиниці продукції, так і не на рівні одиниці продукції, підвищує правильність віднесення витрат і загальну якість та релевантність інформації про них.

Калькулювання собівартості продукту на основі діяльності може бути гнучкою системою. Інформація про витрати надається для підтримки низки управлінських цілей, уключаючи мету складання фінансової звітності. Більш складні визначення калькулювання собівартості продукту наголошують на кращому плануванні, контролі та прийнятті рішень. Отже, максима «різні витрати для різних цілей» набуває реального сенсу.

Перспектива операційної ефективності. Надання інформації для планування та контролю є однією з цілей управлінського обліку. У функціонально орієнтованій системі управлінського обліку з метою контролю витрати відносять на підрозділи організації, а менеджер підрозділу несе відповідальність за контроль над цими витратами. Результати діяльності вимірюються шляхом порівняння фактичних результатів із нормативними чи бюджетними. Акцент робиться на фінансових показниках діяльності (нефінансові показники звичайно ігноруються). Винагорода менеджерів залежить від їх здатності контролювати витрати. Отже, функціонально орієнтований підхід простежує витрати до працівників, які відповідають за їх здійснення. Система винагород застосовується для того, щоб стимулювати цих працівників управляти витратами шляхом підвищення операційної ефективності їх структурних підрозділів. Згідно з цим підходом максимізація результатів діяльності всієї організації досягається за рахунок максимізації результатів окремих підрозділів організації, які називають центрами відповідальності.

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ВІДМІННОСТЕЙ ПІД ЧАС ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПРИ УПРАВЛІННІ ЗА ФУНКЦІЯМИ ТА ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

Таблиця 1

СИСТЕМА ОБЛІКУ ПРИ УПРАВЛІННІ ЗА ФУНКЦІЯМИ	СИСТЕМА ОБЛІКУ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ
<ol style="list-style-type: none"> 1. Чинники на рівні одиниці продукції 2. Домінування розподілу витрат 3. Звужений, жорсткий підхід до калькулювання 4. Акцент на управлінні витратами 5. Мізерна інформація про діяльність 6. Максимізація результатів діяльності окремих підрозділів 7. Застосування лише фінансових показників діяльності 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Чинники як на рівні одиниці продукції, так і на інших рівнях 2. Домінування простеження витрат 3. Широкий, гнучкий підхід до калькулювання 4. Акцент на управлінні діяльністю 5. Детальна інформація про діяльність 6. Максимізація результатів діяльності системи 7. Застосування фінансових та нефінансових показників діяльності

Підсистеми управлінського контролю на основі діяльності також суттєво відрізняються від функціонально орієнтованих систем. У функціональних системах наголос робиться на управлінні витратами. Проте узгодженість, що виникає, полягає в тому, що управління видами діяльності, а не витратами, є ключем до успішного контролю. Управління видами діяльності концентрується на управлінні діяльністю з метою покращення цінності, яку отримує споживач, і прибутку, який одержано завдяки забезпеченню цієї цінності. Воно включає аналіз чинників, аналіз видів діяльності, оцінку результатів діяльності та як головне джерело інформації використовує систему калькулювання на основі діяльності. Перспектива процесів має відношення до: виявлення факторів, які спричиняють витрати діяльності (пояснення, чому понесені витрати); оцінювання того, яка робота виконана (ідентифікація діяльності); оцінювання виконаної роботи й досягнутих результатів (наскільки добре проваджена діяльність). Таким чином, управлінський контроль на основі діяльності вимагає детальної інформації про види діяльності.

Цей новий підхід фокусується на підзвітності за види діяльності, а не за витрати, і робить наголос на максимізації результатів діяльності всієї системи замість результативності окремих підрозділів. Види діяльності, що перетинають лінії функціональних зв'язків і зв'язків між підрозділами, є сфокусованими на системі та вимагають глобального підходу до контролю. Суттєво, що така форма контролю припускає, що максимізація ефективності окремих підрозділів не обов'язково призводить до максимальної ефективності системи як єдиного цілого. Слід також згадати й іншу суттєву різницю. В інформаційній системі управлінського обліку на основі діяльності важливими

є як фінансові, так і нефінансові показники діяльності.

Висновки

Управлінський облік на основі діяльності пропонує істотні вигоди, включаючи вдосконалену точність калькулювання собівартості продукту, вдосконалений процес прийняття рішень, посилені можливості для стратегічного планування та здатність ефективніше управляти видами діяльності. Більше того, орієнтована на діяльність система особливо зручна для підтримки безперервного вдосконалення – мети, що є визначальною для фірм, які конкурують у глобальному масштабі. Проте ці вигоди не можуть бути одержані без витрат. Орієнтована на діяльність система управлінського обліку складніша та вимагає суттєвого розширення діяльності з вимірювання, а вимірювання може бути надто дорогим. Однак за умови скорочення витрат, пов'язаних із вимірюванням, така система є максимально ефективною, особливо з огляду на зростання вартості прийняття хибних рішень (через жорсткішу конкуренцію, що впливає з виникнення світової економіки, зменшення державного втручання у сферу послуг і таке інше). Потреба в удосконаленні якості рішень, що приймаються, також підвищила привабливість орієнтованих на діяльність підходів.

Для більшості суб'єктів господарювання вигоди від заміни функціонально орієнтованої системи на систему на основі діяльності переважають витрати. Тому застосування калькулювання на основі діяльності та управління діяльністю поширюється, а інтерес до стратегічного управлінського обліку на основі діяльності набуває нового значення.

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. : ЮНІТ-ДАНА, 2002.
3. *Голов С.Ф.* Управлінський облік : підручник. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
4. *Innes J.* Strategic Management accounting, in tones, J (ed.). Handbook of Management accounting, Gee, Ch. 2., – 1998. – 968 p.
5. *Cooper R., Kaplan R.S.* Measure costs right: make the right decisions // Harvard Business Review. – 1988. – September/October – pp. 96–103.
6. *Simmonds K.* Strategic management accounting // Management accounting. – 1981. – № 59(4). – pp. 26–29.
7. *Simmonds K.* Strategic management accounting for pricing: a case example // Accounting and Business Research. – 1982. – № 12(47). – pp. 206–214.
8. *Simmonds K.* The accounting assessment of competitive position // European Journal of Marketing, Organization and Society. – 1986. – № 12(4). – pp. 357–374.
9. *Bromwich M.* The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // Accounting, Organization and Society. – 1990. – № 1. – pp. 27–46.
10. *Lord B.R.* Strategic management accounting: the emperor's new clothes? // Management Accounting Research. – 1996. – № 7(3). – pp. 347–366.
11. *Савчук В.П.* Фінансовий менеджмент підприємств: прикладні питання з аналізом ділових ситуацій. – К. : Видавничий дім «Максимум», 2001.
12. *Скоун Т.* Управлінський облік: Як його використовувати для контролю бізнесу : пер. з англ. / Т. Скоун; Під. ред. Н.Д. Еріашвілі. – М. : Аудит, 1997.
13. *Хорнгрен Ч., Фостер Дж.* Бухгалтерський облік: управлінський аспект : пер. з англ. / під ред. Я.В. Соколова. – М. : Фінанси і статистика, 2001.
14. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.

1. *Atamas, P.Y.* (2006), "Management Accounting: Study Guide". Kyiv, Centre of study literature, 440 p.
2. *Drury, K.* (2002), "Management and cost accounting", tr. from English, textbook. Moscow, UNITY-DANA.
3. *Golov, S.F.* (2003), "Managerial Accounting: Tutorial". Kyiv, Libra, 704 p.
4. *Innes, J.* (1998), "Strategic Management Accounting", Handbook of Management accounting, 968 p.
5. *Cooper, R., Kaplan, R.S.* (1988), "Measure costs right: make the right decisions", Harvard Business Review, September / October, pp. 96-103.
6. *Simmonds, K.* (1981), "Strategic management accounting", Management accounting, No. 59 (4), pp. 26–29.
7. *Simmonds, K.* (1982), "Strategic management accounting for pricing: a case example", Accounting and Business Research, No. 12 (47), pp. 206–214.
8. *Simmonds, K.* (1986), "The accounting assessment of competitive position", European Journal of Marketing, Organization and Society, No. 12 (4), pp. 357–374.
9. *Bromwich, M.* (1990), "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", Accounting, Organization and Society, No. 1, pp. 27–46.
10. *Lord, B.R.* (1996), "Strategic management accounting: the emperor's new clothes?", Management Accounting Research, No. 7 (3), pp. 347–366.
11. *Savchuk, V.P.* (2001), "Financial Management of companies: Applied issues with the analysis of business situations". Kyiv, Publishing House «Maximum».
12. *Scone, T.* (1997), "Managerial Accounting: How to use it to control the business", tr. from English, ed. N.D. Eriashvili. Moscow, Audit.
13. *Horngren, C., Foster, G.* (2001), "Accounting: management aspect", tr. from English, ed. Y.V. Sokolov. Moscow, Finance and Statistics.
14. *Ward, K.* (2002), "Strategic management accounting", tr. from English. Moscow, Ltd. "Olimp-Business", 448 p.

Дата подання рукопису: 03.07.2014 р.