

Місце управлінського обліку в бухгалтерському обліку

У статті висвітлено основні наукові підходи до розуміння сутності управлінського обліку. На основі дослідження наукових праць вітчизняних вчених визначено, що більшістю з них управлінський облік включається до компетенції бухгалтерського обліку. Доведено, що першими інституціональними чинниками, які сприяли поділу загальної теорії обліку на фінансову та управлінську складові, стали розвиток форм господарювання і впровадження бухгалтерських стандартів та інструкцій. Додатковими інституціональними факторами, які призводять до того, що в нинішніх умовах під управлінським обліком часто розуміють «тіньову бухгалтерію», є економічний та фіскальний опортунізм бізнесменів та менеджерів.

Обґрунтовано, що управлінський облік як невід'ємна частина бухгалтерського обліку є уособленням кращої облікової практики, яка не регламентована обліковими стандартами та інструкціями. Доведено, що дані офіційного фінансового обліку використовуються для управління підприємствами, поясненням чому є те, що більша частина його правил створена шляхом інституціоналізації ключових неформальних правил бухгалтерського обліку. На основі цього висновку обґрунтовано необхідність трансформації фінансового та управлінського обліку в єдину систему бухгалтерського обліку, яка першочергово спрямовуватиме свою діяльність на забезпечення цілей управління, але водночас за рамковими правилами бухгалтерських стандартів забезпечуватиме складання фінансової звітності для потреб зовнішніх користувачів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансовий облік, управлінський облік, опортунізм, інституціоналізація.

Место управленческого учета в бухгалтерском учете

В статье освещены основные научные подходы к пониманию сущности управленческого учета. На основании исследования научных трудов отечественных ученых определено, что большинством из них управленческий учет относится к компетенции бухгалтерского учета. Доказано, что первыми институциональными факторами, которые соопутствовали разделению общей теории учета на финансовую и управленческую составляющие, стали развитие форм хозяйствования и внедрение бухгалтерских стандартов и инструкций. Дополнительными институциональными факторами, которые приводят к тому, что в нынешних условиях под управленческим учетом часто понимают «теневую бухгалтерию», являются экономический и фискальный опортунізм бизнесменов и менеджеров.

Обосновано утверждение о том, что управленческий учет как неотъемлемая составляющая бухгалтерского учета является воплощением лучшей учетной практики, не регламентированной учетными стандартами и инструкциями. Доказано, что данные официального финансового учета используются для управления предприятиями, объяснением чему является то, что большая часть правил финансового учета создана путем институционализации ключевых неформальных правил бухгалтерского учета. На основании этого вывода обоснована необходимость трансформации финансового и управленческого учета в единую систему бухгалтерского учета, которая в первую очередь будет направлять свою деятельность на обеспечение целей управления, но в то же время согласно рамочным правилам бухгалтерских стандартов будет обеспечивать составление финансовой отчетности для нужд внешних пользователей.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовый учет, управленческий учет, опортунізм, институционалізація.

Role of Management Accounting in Accounting in General

The article elucidates main scientific approaches to understanding of essence of management accounting. From scientific studies of domestic scientists it is concluded that most of them classify management accounting under

competence of accounting in general. It is shown that the first institutional factors concomitant with division of general theory of accounting into financial and management components were development of forms of business and implementation of accounting standards and manuals. Additional institutional factors leading to present-day frequent interpretation of management accounting as «shadow book-keeping» are economic and fiscal opportunism of businessmen and managers.

The statement is grounded that the management accounting as integral component of accounting in general is embodiment of the best accounting practice not regulated by accounting standards and manuals. It is demonstrated that the data of official financial accounting are used in managing of the companies. It is due to the fact that most of the financial accounting rules were set up by institutionalization of the key non-formal accounting rules. On the basis of this conclusion the necessity is proved for transformation of financial and management accounting into unified system of accounting which would be primarily directed towards management purposes but would provide at the same time, in accordance with the frame rules of accounting standards, financial reporting for needs of external users.

Keywords: *accounting, financial accounting, management accounting, opportunism, institutionalization.*

Постановка проблеми. У сучасному бухгалтерському обліку спостерігається наявність стійких суперечностей у поглядах науковців та освітян на сутність поняття «управлінський облік» та причини його становлення, що зумовлює нечіткість окреслення його концептуальних меж. Останнє значно гальмує впровадження прогресивних методів управлінського обліку у практику діяльності вітчизняних підприємств. Більше того, неоднотайність науковців у відношенні до набору функцій, які має виконувати управлінський облік, та переліку об'єктів, які він повинен охоплювати, тягне за собою відсутність чітких наукових рекомендацій щодо впровадження його ефективних інструментів у різних за формами і типами суб'єктах господарювання. Останнє особливо стосується управлінського обліку в сільському господарстві. Наразі практично відсутні дослідження кореляції методів управлінського обліку з особливостями організаційної структури, розмірами та спеціалізацією сільськогосподарських підприємств. Аграрні виробники здебільшого користуються застарілими методичними розробками у сфері практичного обліку.

Штучне нав'язування бухгалтерському управлінському обліку виключно функцій менеджменту (наскрізного планування, бюджетування та «стратегічної бухгалтерії») призводить до того, що управлінський облік стає незатребуваною теорією, яку не сприймають на практиці. І основну відповідальність за слабкість розвитку цієї складової обліку несе бухгалтерська наука. Саме з огляду на нечіткість ідентифікації місця управлінського обліку в системі інститутів бухгалтерського обліку дослідження цього питання залишається актуальним і досі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням визначення сутності управлінського обліку та сфери його застосування у своїх фундаментальних дослідженнях приділяли увагу такі знані вітчизняні науковці, як С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, В.М. Жук, Л.В. Нападовська, О.М. Петрук, П.Й. Атамас, В.С. Лень, І.Б. Садовська та ін. Водночас у останні роки до дослідження сутності управлінського обліку та його місця у системі управління зверталися О.В. Акульська [1], М.З. Матвійчук [8], С.О. Левицька [7], Ю.О. Ночовна

[11], Л.В. Чуприна [14], Л.Ю. Шевців [15] та ін. Проте питання визначення сфери застосування і теоретично струнких об'єктів і методів управлінського обліку, які сприяли би його масовому впровадженню на практиці, рівно як і питання його кореляції з теорією бухгалтерського обліку, у наукових публікаціях піднімаються рідко.

З огляду на зазначене, **метою статті** є визначення місця управлінського обліку в теорії бухгалтерського обліку для окреслення основних напрямків його розвитку у вітчизняному економічному просторі.

Для досягнення мети статті поставлено наступні завдання:

- визначити основні передумови та інституціональні чинники виокремлення управлінського обліку у теорії бухгалтерського обліку;
- довести інституціональний зв'язок між правилами фінансового обліку та методами управлінського обліку з метою окреслення напрямків подальшого удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Науковці у сфері бухгалтерського обліку традиційно виражають різне відношення до питання походження управлінського обліку. Деякі вчені починають періодизацію його розвитку з 30-х років ХХ століття, фактично визначаючи цим часовим відрізком і його зародження. Інші знані фахівці (наприклад, Г.Г. Кірейцев, Л.І. Хоружій та ін.) наголошували на тому, що ще з давніх часів господарський облік першочергово спрямовувався для управлінських цілей, натякаючи на те, що твердження про «виникнення» управлінського обліку в ХХ столітті не є коректним, адже насправді у в обліковій науці відбулося дещо інше. А саме – розподіл теорії та практики обліку на управлінський та «офіційний» (нинішній фінансовий).

Втім, з останнім твердженням погодяться не лише представники першої з описаних груп науковців, але і ті вчені, які вважають, що управлінський облік – це не частина бухгалтерського обліку. Наприклад, О. Попов [13], Є. Кротікова, Т. Труніна [6] у своїх працях проводять розподіл між бухгалтерським та управлінським обліком, відокремлюючи таким чином останній від першого. Такий же розподіл містили і методичні рекомендації з організації та ведення

Бухгалтерський облік

управлінського обліку, схвалені Міністерством економічного розвитку Російської Федерації у 2002 році [9].

Однак у своїй переважній більшості вчені дотримуються позиції, згідно з якою управлінський облік – це невід’ємна частина бухгалтерського обліку. Більше того, якщо в 90-х роках ХХ століття в Україні термін «управлінський облік» не був закріплений на нормативному рівні, то у практику діяльності підприємств, як наголошує В.М. Жук, це поняття було введено саме законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]. Останнє дозволяє зробити висновок про те, що вітчизняні законотворці у питанні ідентифікації управлінського обліку солідарні з прогресивно мислячою науковою елітою, оскільки відносять його до сфери бухгалтерського. Зарубіжна бухгалтерська наука також вводить управлінський облік до сфери відання професійних бухгалтерів, оскільки називає його «*management accounting*», а «*accounting*» означає «професійний бухгалтерський облік».

На першочерговій спрямованості обліку для забезпечення цілей управління наголошував ще автор першої систематизованої праці з бухгалтерського обліку – загальновідомий італійський вчений Лука Пачолі. У своєму «Трактаті про рахунки і записи» [12, с. 6] він стверджував, що підприємець повинен вести свої справи у порядку та як слід, а головною ціллю обліку вважав отримання без затримки відомостей щодо всіх аспектів господарської діяльності. При цьому під «веденням справ» він розумів саме облік, фактично визначаючи його основою для управління, і обґрунтовував свою позицію тим, що «ніхто не здатний вести свої справи, якщо не захоче дотримуватися належного порядку у записах», адже без обліку «душа підприємця перебуватиме в постійній тривозі». Пачолі зазначав: «Де немає порядку – там починається безлад». А безлад – це і є найвлучніша характеристика відсутності управління.

Отже, з усього вищенаведеного можна вивести висновок, що управлінський облік виник одночасно з виникненням обліку в принципі. І нині цей облік частково замінений фінансовим, але недосконалість правил останнього змушує науковців все частіше повертатися до питання першочерговості управлінської спрямованості системи бухгалтерського обліку.

Які ж причини розпаду теорії бухгалтерського обліку на фінансову та управлінську складові? Дослідження розвитку управлінського обліку в світових масштабах та в Україні (у тому числі і в аграрному секторі) у переважній більшості базуються на історичному методі та абстрагуванні; лише досить незначна частка вчених намагається пояснити мотивацію його виділення в самостійну підгалузь знань.

На наше переконання, причини такого розділення обліку пов’язані в першу чергу з інституціональними

змінами в організації роботи господарюючих суб’єктів. Виділення управлінського обліку з загальної системи бухгалтерських знань співпало з періодом бурхливого розвитку акціонерних товариств, пов’язаного з укрупненням виробництв, а від них – і з необхідністю концентрації капіталів. Ключовою особливістю ведення бізнесу за такою формою стало поступове дистанціювання власників капіталу від осіб, які управляють справами на конкретній фірмі. При цьому далеко не всі вкладники цих товариств мали (як і нині далеко не всі мають) спеціальні економічні знання, які дозволяли би їм читати внутрішню бухгалтерську звітність. Саме тому таке віддалення вкладників від управління зумовило розробку бухгалтерських стандартів та інструкцій, спрямованих на представлення стислої інформації про стан бізнесу для забезпечення їхніх потреб. Водночас для управління суб’єктами господарювання менеджери продовжували користуватися тими даними обліку, які у відповідності до їхніх запитів готували бухгалтери. Таким чином, першими інституціональними стимулами для розподілу теорії бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський стали розвиток форм господарювання з дистанціюванням власників від управлінських функцій і запровадження офіційних правил бухгалтерського обліку як похідної від першого чинника.

Слід зазначити, що фактори, наведені вище, не є вичерпними. У сучасному діловому світі поняття «управлінський облік» все частіше асоціюють із феноменом «подвійної бухгалтерії», який має місце у діяльності недобросовісних підприємців та управлінців. Основою розподілу обліку на «офіційну» та «тіньову» частини є виявлене інституціоналістами явище опортунізму, яке визначається ними як «слідування власним інтересам, в тому числі обманним шляхом» [16]. На нашу думку, такий опортунізм підприємців і менеджерів можна умовно розподілити на дві складові:

– економічний опортунізм – проявляється у відносинах управлінців, власників та контрагентів і полягає у бажанні якнайпривабливіше представити бізнес у публічній звітності або приховати реальні прибутки з ціллю невиплати дивідендів поряд з необхідністю знати дійсний стан справ на підприємстві;

– фіскальний опортунізм – знаходить своє відображення у відносинах підприємства та держави і проявляється у намаганні офіційно занизити «на папері» базу оподаткування різноманітними податками поряд з тією ж потребою у інформації про реальний стан справ, що і породжує «подвійний облік».

Отже, інституціональні чинники, які зумовили розподіл обліку на фінансовий і управлінський та впливають на розвиток останнього, можна умовно поділити на позитивні та негативні (рис. 1).



Рис. 1. Інституціональні чинники, які визначають поділ обліку на фінансовий та управлінський

Але що ж собою насправді має представляти сучасний управлінський облік? Якщо він – це невід’ємна частина бухгалтерського обліку, то логічно припустити, що у практиці господарювання цей облік – не що інше, як та сфера бухгалтерського обліку, яку не регламентують облікові стандарти та інструкції. Таким чином, усю практику облікової діяльності, яка не стосується складання фінансової звітності, можна сміливо ідентифікувати як таку, яка спрямована на забезпечення цілей управління суб’єктом господарювання. І навіть більше: значна частина регламентованих державою облікових процедур (наприклад, у частині ведення касових операцій) також органічно слугує управлінській меті, адже забезпечує оперативне інформування та дієвий контроль за окремими сферами діяльності підприємства. Ті ж ланки обліку, де відсутні детальні правила «офіційної бухгалтерії», і складають основу управлінського обліку як підгалузі облікової науки (звичайно, якщо не брати до уваги явище «тіньового бухгалтерського обліку»). Об’єктами, контроль за якими повністю належить підприємству, безсумнівно, є витрати, а від них – і використання активів та зобов’язань (наприклад, в частині витрат на оплату праці та витрат, пов’язаних з виробничими послугами).

Поглянемо на питання визначення компетенції управлінського обліку з точки зору відношення наукової спільноти до питання сутності бухгалтерського обліку. Як зазначає В.М. Жук, підходи вчених до визначення обліку коротко можна представити трьома позиціями:

- визнання його в якості технічного процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичування, узагальнення та передачі інформації зацікавленим користувачам;

- визнання його в якості мистецтва відображення фактів господарського життя за встановленими правилами;

- визнання його як науки [4].

З наукової точки зору згаданим ученим висунуто

та доведено гіпотезу про статус обліку як вагомого соціально-економічного інституту [3]. А оскільки бухгалтерський облік відноситься до системи економічних інститутів, слід нагадати, що інститути (правила), які його формують, поділяються на формальні та неформальні [10, с. 6]. При цьому для формалізації будь-яких правил необхідним є спочатку становлення неформальної інституціональної складової будь-якої сфери діяльності. Якщо бухгалтерський облік складається з двох основних частин – управлінської та фінансової бухгалтерії, а фінансовий облік має свої формальні регулятори, тоді за правилом виключення з загального управлінський облік і є системою неформальних правил бухгалтерського обліку.

Повертаючись до причин розділення бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський та до тези про першочергову управлінську спрямованість обліку, можна стверджувати, що більшість нинішніх правил фінансового обліку – це уособлення кращої практики бухгалтерського обліку для цілей управління, які діяли до введення облікових інструкцій та стандартів (як національних, так і міжнародних).

Підтвердженням сказаному є те, що на Заході правила фінансового обліку не обмежують керівництво суб’єктів господарювання у побудові структури обліку для управління (це починається з відсутності у системі Міжнародних стандартів затвердженого плану рахунків і закінчується багатоваріантністю облікової політики в частині основного компонента ведення бізнесу, який знаходиться під контролем підприємства – його витрат). Останнє означає, що підприємство має право налагоджувати будь-яку систему обліку з будь-якими аналітичними розрізами інформації, які обирає на свій розсуд, а зацікавлені інституції й індивідуальні користувачі в обличчі держави, аудиторів та інвесторів лише вимагають, щоб за даними цього обліку можна було отримати той перелік статей зведених ключових показників діяльності, який

Бухгалтерський облік

передбачено вимогами до складання фінансової звітності.

В Україні картина приблизно така ж. Хоча регламентація вітчизняного обліку більш жорстка, ніж в системі МСФЗ, все ж дані офіційного бухгалтерського обліку використовуються не лише

для складання звітності, а в більшій мірі для управління підприємством. Остання теза підтверджується і опитуванням 120 бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Київської області, яке було проведене автором цієї публікації і результати якого представлені на рис. 2.

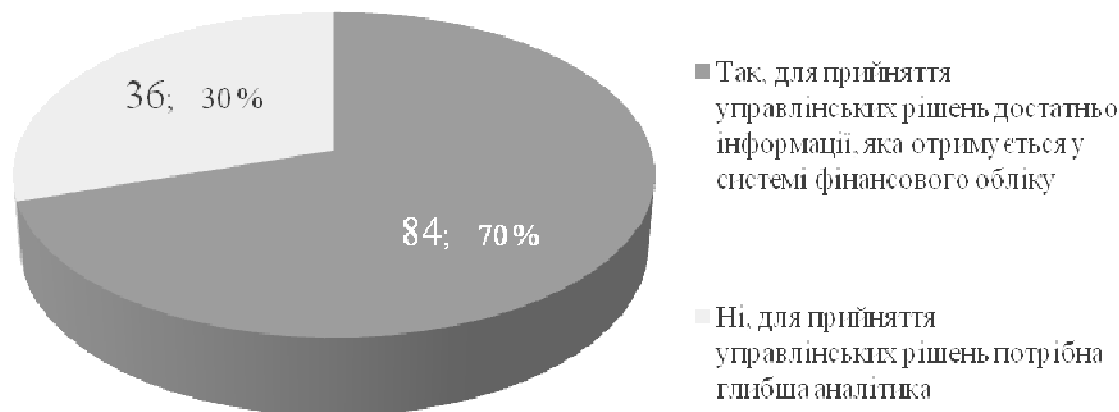


Рис. 2. Відповіді професійних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Київської області на запитання: «Чи достатньо даних офіційного бухгалтерського обліку для забезпечення управління підприємством?»

З рисунка видно, що 84 респонденти (70% опитаних) на запитання про те, чи достатньо їхнім керівникам для прийняття управлінських рішень інформації, яка формується відповідно до чинних правил обліку, відповіли ствердно. Таким чином, бухгалтерів, які вважають, що для забезпечення таких рішень потрібна більш глибока аналітика представлення інформації, майже в 2,5 разів менше, ніж тих, яким даних фінансового обліку достатньо. При цьому сумнівів у професіоналізмі опитаних фахівців (а отже – і в релевантності отриманих даних) не виникає. По-перше, вони обслуговують господарства, більша частина з яких має у розпорядженні понад 1000 га посівних площ та розвинене тваринництво, і до ведення обліку в таких підприємствах залучаються досвідчені бухгалтери, які мають достатні спеціальні знання. По-друге, більшість опитаних практиків пройшли курс підвищення кваліфікації за затверженою МОН України та погодженою з регіональною інституцією Міжнародної федерації бухгалтерів – Євразійською радою сертифікованих бухгалтерів і аудиторів – програмою сертифікації «Сертифікований бухгалтер агропромислового виробництва» (*Certified agribusiness professional accountant – САРА*).

Що означають результати цього опитування? Перше – що для прийняття управлінських рішень і нині використовується переважна частина інформації, що формується у «офіційному» обліку. Друге – у галузі управлінського обліку є простір для розвитку, адже якщо частині керівників для прийняття управлінських рішень потрібна глибша аналітика, а будь-який спеціаліст (і це не залежить від менталітету

чи національних традицій, до яких апелюють вчені, що обґрунтовують тяжіння вітчизняних бухгалтерів до виконання різноманітних інструкцій) для спрощення та «візуалізації» своєї роботи потребує відповідної професійної допомоги – остання має проявлятися як мінімум у різноманітних методичних рекомендаціях та практичних керівництвах у сфері цього обліку. Адже бухгалтери другої групи своїми відповідями не заперечили той факт, що дані фінансового обліку використовуються ними для управління. Справа лише у тому, що цих даних підприємствам недостатньо. Чому? Тому що бухгалтери не переобтяжують себе пошуком можливостей налагодження систем обліку, адекватних запитам управління господарюючими суб'єктами, а бухгалтерська наука не бере на себе відповідальності за створення цих облікових інструментів, їхнє доведення до практиків та професійне пояснення наслідків їх застосування у бізнесі.

Отже, якщо дані офіційного обліку використовуються не лише для складання звітності, але і для досягнення управлінських цілей, причому як бухгалтерами, які будують систему інформування менеджменту виключно на даних фінансового обліку, так і фахівцями, які вважають, що для цілей управління потрібна детальніша та оперативніша інформація, ніж та, формування якої визначає вітчизняне нормативне забезпечення обліку, – найлогічнішим шляхом розвитку бухгалтерського обліку в Україні загалом і в окремих галузях народного господарства зокрема є подальше зближення фінансового та управлінського обліку.

Найкраще майбутнє для бухгалтерського обліку – це його трансформація у систему збору, опрацювання, інтерпретації та пояснення інформації, спрямовану на запити управління, на основі даних якої за рамковими правилами стандартів вищого рівня формуватиметься інформація для складання фінансової звітності. Тобто «оздоровлення» бухгалтерського обліку має відбуватися шляхом зворотної переорієнтації його правил (як формальних, так і неформальних) з потреб складання фінансової звітності на потреби управління підприємствами.

По-перше, це дасть можливість чітко визначитися з об'єктами управлінського обліку та об'єктами фінансової бухгалтерії (до складу останньої включатимуться процедури по складанню офіційної звітності за зведеними у підсумкові реєстри фінансового обліку даними управлінського обліку). По-друге, завдяки уніфікації правил і систем фінансового та управлінського обліку в майбутньому стане можливим усунення дублювання облікових процедур та бухгалтерської інформації для цілей управління і потреб складання фінансової звітності. Таким чином, в ідеалі основу облікової роботи на підприємствах створюватиме система обліку, орієнтована на запити управління, а бухгалтери матимуть можливість обирати найприйнятніші з запропонованих наукою методів та способів отримання та опрацювання бухгалтерської інформації, які не суперечитимуть обом цілям – і потребам менеджменту, і правилам складання офіційної звітності.

На наше переконання, головним інструментом забезпечення функціонування універсальної системи бухгалтерського обліку має стати розробка другого рівня стандартів фінансової звітності, що в частині бухгалтерського обліку обгрунтовано В.М. Жуком на основі ідей С.А. Діпази [5]. Ця ідея полягає у розробці галузевих стандартів бухгалтерського обліку, і ми вважаємо, що вони мають орієнтуватися саме на впровадження ефективних інструментів управлінського обліку. Їх систему мають складати не лише самі стандарти, але і різноманітні рекомендації, які детально розкриватимуть можливості застосування тих чи інших методів до різних об'єктів обліку у кожній галузі. Отже, в майбутньому правила і рекомендації щодо управлінського обліку можуть бути реалізовані в системі таких галузевих стандартів, а загальнонаціональні стандарти обліку визначатимуть лише вимоги щодо складання фінансової звітності та оцінки її статей.

Висновки. Результати дослідження, представлені у цій статті, свідчать про наступне:

1. Виникнення господарського обліку і обліку, спрямованого на забезпечення цілей управління, являє собою один і той же процес. Отже, можна сміливо робити висновок про те, що першим виник і дістав розвитку саме управлінський облік.

2. Управлінський облік – органічна складова бухгалтерського обліку. У широкому практичному розумінні управлінський облік являє собою ту частину облікової роботи, яку не регламентують

стандарти та інструкції «офіційного» обліку. Конкретно управлінський облік спрямовується на оперативне відслідковування та контроль основної складової бізнесу, яку в змозі контролювати менеджмент – на витрати підприємства.

3. Сучасний управлінський облік виділився з загальної теорії бухгалтерського обліку у зв'язку з розвитком форм господарювання, заснованих на дистанціюванні власників від управління, та з розробкою бухгалтерських стандартів, які визначили сферу компетенції фінансового обліку. Негативними інституціональними факторами, які сприяють розвитку «тіньової бухгалтерії» як спотвореної форми управлінського обліку, є економічний та фіскальний опортунізм.

4. Дані офіційного фінансового обліку використовуються професійними бухгалтерами і для цілей управління підприємствами. Зважаючи на це, майбутнє розвитку бухгалтерського обліку вбачається у поверненні його методик до першочергового забезпечення цілей управління з налагодженням на підприємствах таких систем обліку, які давали би можливість за даними управлінського обліку складати регламентовану фінансову звітність.

4 Список використаних джерел

1. Акольська О.В. Управлінський облік та проблеми його функціонування в сучасних умовах управління підприємством. / О.В. Акольська, О.В. Білоцерківський. – Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2009. – № 3(7). – С. 52-61.
2. Жук В.М. Концептуальні засади розвитку управлінського обліку в аграрному секторі економіки / В.М. Жук // Стратегія розвитку України. – 2009. – Вип. 1-2. – С. 437-441.
3. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук. // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14-23.
4. Жук В.М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В.М. Жук. // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16-23.
5. Жук В.М. Теоретичні засади запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку / В.М. Жук / Науковий журнал. Вісник Житомирського державного технологічного університету: випуск 2 (52) / ред. Н.М. Мальога. - Житомир: ЖДТУ, 2010. – 408 с. – (Економічні науки). – С. 23-25.
6. Кротикова Е.В. Методологические различия бухгалтерского, налогового и управленческого учета [Электронный ресурс] / Е.В. Кротикова, Т.Н. Трунина. – Режим доступа: http://gaap.ru/articles/metodologicheskie_razlichiya_bukhgalterskogo_nalogovogo_i_upravlencheskogo_ucheta/.
7. Левицька С.О. Управлінський облік: теорія та практика впровадження в умовах сталого національного розвитку / С.О. Левицька // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону. – 2013. –

№ 4. – С. 44-54.

8. *Матвійчук М.З.* Формування системи управлінського обліку на підприємстві / М.З. Матвійчук // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 5. – С. 235-241.

9. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета: Утверждены Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России: Протокол заседания от 22 апреля 2002 г. № 4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.twirpx.com/file/152176/>.

10. *Норт Д.* Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. / Д. Норт; пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

11. *Ночовна Ю.О.* Сутність управлінського обліку: процесно-функціональний та системний підходи / Ю.О. Ночовна // Наукові праці Кіровоградського

національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18. – Ч. II. – С. 159-166.

12. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях [Электронный ресурс] / Л. Пачоли – Режим доступа: <http://buhlabaz.ru/primeriKNIG/lp.pdf>.

13. *Попов А.* Системы управленческого и бухгалтерского учета. В чем разница [Электронный ресурс] / А. Попов. – Режим доступа: http://avaerp.com/press/upr_buh.

14. *Чупріна Л.В.* Управлінський облік в сучасному менеджменті підприємства / Л.В. Чупріна // Вісник НТУ «ХПІ». – 2014. – № 34(1077). – С. 154-158.

15. *Шевців Л.Ю.* Управлінський облік як фактор підвищення конкурентоспроможності бізнесу / Л.Ю. Шевців, С.В. Приймак // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.2. – С. 316-324.

16. *Williamson Oliver E.* Behavioral Assumptions / O.E. Williamson // The Economic Institutions of Capitalism. Firms, Markets, Relational Contracting. – N.Y.: The Free Press, 1985. – p. 44-52.