

6. Мендрул О. Г. Управління вартістю підприємства: навч. посіб. / О. Г. Мендрул. — К.: КНЕУ, 2011. — 538 с.

7. Підсумки діяльності страхових компаній за перше півріччя 2012 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.dfp.gov.ua/fileadmin/downloads/dpn/sk_II_kv_2012.pdf.

8. Хелферт Э. Техника финансового анализа. Путь к созданию стоимости бизнеса: 10-е изд. / Пер. с англ. / Э. Хелферт. — СПб.: Питер, 2003. — 640 с.

Стаття надійшла до редакції 14.09.2012 р.

УДК 657.01

С. В. Свірко, д-р екон. наук, проф.,
професор кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ

Стаття присвячена розгляду та формуванню теоретичних основ управлінського обліку в бюджетних установах України.

Статья посвящена рассмотрению и формированию теоретических основ управленческого учета в бюджетных учреждениях Украины.

The article examines the formation and theoretical foundations of management accounting in the budgetary institutions of Ukraine.

Ключові слова: управлінський облік, мета, завдання, функції, принципи, елементи, предмет, об'єкти.

Ключевые слова: управленческий учет, цель, задачи, функции, принципы, элементы, предмет, объекты.

Keywords: management accounting, goals, objectives, functions, principles, elements, object, objects.

Постановка проблеми. Радикальне реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ триває вже понад 5 років. Закріплені Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007—2015 рр.» напрями і завдання реалізуються планово з метою розбудови сучасної підсистеми фінансового обліку суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі в цілому та бюджетних установ зокрема [1]. На тлі цих процесів постає питання про формування іншої складової бухгалтерського обліку в межах облікової системи управління бюджетними установами — управлінського обліку, який призначений забезпечувати обробку та підготовку інформації про діяльність відповідних суб'єктів господарювання для внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень [2].

Аналіз останніх джерел та публікацій. Розгляду питань управлінського обліку в бюджетних установах присвячено незначну кількість публікацій вітчизняних учених, а саме: Левицької С.О. [3], Клименко О.М. [4], Кондрашової Т. М. [5], Кравченко О.В. [6], Полозюк К.О. [7], Сінгасвської М.П., Петрик О.М. Акімової Н.М. [8]. Втім, зазначені праці не є результатом комплексного дослідження у сфері управлінського обліку бюджетних установ, а тому презентують поодинокі декларативні пропозиції.

Постановка завдання. Оскільки теорія бухгалтерського обліку являє собою вчення про базові основи — предмет, метод, об'єкти, функції і завдання — та су-

купність узагальнених положень бухгалтерського обліку, що відображають напрацьований практичний досвід і основні закономірності в межах цієї системи [9], формування підсистеми управлінського обліку бюджетних установ без опрацювання його теоретичних засад вбачається неможливим.

Викладення основного матеріалу. Історичний шлях управлінського обліку в державному секторі в частині суб'єктів-аналогів вітчизняних бюджетних установ розпочався значно пізніше за управлінський облік у сфері промислового виробництва. Сучасний етап розвитку вітчизняного обліку в бюджетній сфері варто охарактеризувати як початковий, при цьому його результативність залежить від ступеня глибини розуміння та опрацювання положень управлінського обліку промислових підприємств, як найбільш розвинутого галузевого напрямку загального формування «управлінського обліку», в контексті особливостей діяльності бюджетних установ [10—16].

Мета управлінського обліку в бюджетних установах відповідно до специфіки діяльності бюджетних установ полягає у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього поля управління бюджетних установ з метою обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень у сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання, в частині ціноутворення продуктів діяльності (послуг, робіт, продукції) бюджетних установ та оцінки ефективності прийняття рішень.

До функцій управлінського обліку в бюджетних установах слід відносити такі, як:

— інформаційна (полягає у забезпеченні управлінського персоналу бюджетних установ внутрішнього поля управління інформацією, яка необхідна для поточного кошторисного планування, контролю і прийняття управлінських рішень);

— контрольна (передбачає здійснення оперативного контролю за видатками, витратами, доходами та оцінку результатів діяльності бюджетних установ у цілому та структурних підрозділів зокрема в контексті досягнення соціально-економічної мети їх діяльності);

— комунікативна (забезпечує утворення внутрішніх інформаційних зв'язків комунікаційного характеру між різними рівнями управління та структурними підрозділами одного рівня);

— прогностична (реалізується в процесі перспективного та іманентного планування і координування розвитку бюджетних установ майбутньому на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів їх діяльності та діяльності однотипних суб'єктів господарювання).

У межах вказаних функцій управлінський облік має виконувати завдання із підготовки та надання інформації для:

— визначення стратегії та прогностичного планування діяльності бюджетних установ;

— контролювання поточної діяльності вказаних суб'єктів господарювання;

— оптимізації використання ресурсів бюджетних установ, а отже і бюджетів;

— оцінки ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання;

— зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень управлінським персоналом бюджетних установ;

— подальшого розвитку комунікативних зв'язків у межах бюджетних установ.

Кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву в досягненні стратегічних цілей бюджетних установ.

Повнота характеристики підсистеми управлінського обліку як складової науки про бухгалтерський облік і як виду практичної діяльності не можлива за умов невідомості його предмету та об'єктів. Предметом управлінського обліку в бюджетних установах слід вважати увесь спектр діяльності бюджетних установ в цілому та їх структурних підрозділів зокрема як у розрізі загального, так і спеціального фондів.

До об'єктів управлінського обліку необхідно віднести повний склад об'єктів бухгалтерського обліку в контексті позицій основного управлінського спрямування — витрат, затрат, видатків, доходів і результатів виконання кошторису. Згідно з класичними положеннями управлінського обліку, закономірним є включення до складу об'єктів управлінського обліку доходів і результатів виконання кошторису, які являють собою різні, за економічною природою виникнення, джерела утворення матеріальних, нематеріальних і фінансових активів бюджетних установ чи покриття їхніх зобов'язань, які є наслідком їх основної функціональної та додаткової діяльності (доходи бюджетних установ) та різниця між доходами та сумою видатків і витрат бюджетних установ (результати виконання кошторису) відповідно. Щодо всього складу об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах, який управлінський облік вивчає в контексті вищевказаних його основних об'єктів, слід нагадати, що до їх складу відносять: необоротні активи; запаси; грошові та інші кошти; розрахунки; довгострокові зобов'язання; поточні зобов'язання. Перераховані об'єкти бухгалтерського обліку виступають вторинними об'єктами управлінського обліку в процесі формування даних про витрати, видатки, затрати, доходи бюджетних установ.

Предмет та об'єкти управлінського обліку знаходять своє відображення в зазначеній підсистемі завдяки певним способам і прийомам пізнання. Сукупність таких прийомів і способів називається методом управлінського обліку. Метод управлінського обліку в бюджетних установах включає як традиційні для бухгалтерського обліку виконання кошторису елементи — документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки і подвійний запис, звітність, так і специфічні, які є складовими таких елементів управління, як: планування, нормування, аналіз і контроль.

Документування виступає первинним елементом методу управлінського обліку, оскільки як і в бухгалтерському обліку в цілому, та в управлінському зокрема кожна господарська операція має бути оформлена документально. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дає чіткі роз'яснення з цього приводу (ст. 9): підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [2]. Первинний обліковий документ — це документ (складаний на паперових або машинних носіях), який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні облікові документи мають юридичну силу, а тому повинні бути належним чином оформлені і мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву установи, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Документування господарських операцій у межах підсистеми управлінського обліку дозволяє забезпечити суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими процесами, які виступають об'єктами цієї підсистеми.

Інвентаризація, як засіб виявлення фактичного стану об'єктів, виступає не тільки інструментом контролю, а й способом реєстрації фактів, які, за різних обставин, не були враховані в процесі первинної реєстрації фактів господарської діяльності. Отже, під час проведення інвентаризації здійснюється не тільки перевірка активів і зобов'язань, а також документальне підтвердження їх наявності, стану і оцінки. Метою інвентаризації є забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна. В бюджетних установах інвентаризації підлягає все майно установи, незалежно

від його місцезнаходження, і всі види фінансових зобов'язань. Основними завданнями інвентаризації в бюджетних установах є: виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, спеціальних реєстраційних, валютних та поточних рахунках; дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей; перевірка реальної вартості обліковуваних на балансі матеріальних цінностей, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі — щодо якої термін позовної давності минув, та інших статей балансу; виявлення товарно-матеріальних цінностей, які застарілі, частково втратили свою споживчу властивість або не використовуються в установі; визначення розмірів природних збутків матеріальних запасів; встановлення фактів понаднормового використання матеріальних цінностей та інших відхилень від норм.

Характерною рисою управлінського обліку, як складової бухгалтерського обліку, є те, що всі об'єкти обліку мають бути виражені за допомогою єдиного грошового вимірника. Оцінка являє собою спосіб вимірювання в грошовому виразі майна бюджетної установи та джерел його утворення, в межах якого натуральні та трудові показники трансформуються за допомогою цін, тарифів, посадових окладів тощо у грошові показники. Правильність оцінки безпосередньо впливає на достовірність даних як бухгалтерського обліку в цілому, так і управлінського зокрема. У процесі господарювання бюджетних установ у межах управлінського обліку застосовуються такі підходи до оцінювання господарських фактів: за первісною вартістю, балансовою вартістю, відновлювальною вартістю, справедливою вартістю, а також за кошторисно-плановою. Як відомо, в окремих випадках оцінка може бути здійснена тільки після відображення всіх затрат, пов'язаних з певним господарським процесом: фактичну собівартість готового продукту можна визначити тільки після відображення в обліку всіх витрат, пов'язаних з процесом його виробництва.

Собівартість наданих послуг, виконаних робіт, виготовленої продукції бюджетними установами визначається за допомогою калькулювання — спосіб визначення розміру витрат у грошовій формі як за окремими видами діяльності, процесами, структурними підрозділами, так і в цілому по бюджетній установі на одиницю продукту за допомогою сукупності розрахунково-вартісних методик бухгалтерського обліку. Метою калькулювання є забезпечення обґрунтування грошової оцінки вказаних результатів діяльності бюджетних установ, забезпечення обчислення рентабельності діяльності з надання послуг, виконання робіт, виготовлення продукції, а також аналізу витрат, визначення економічної ефективності різних організаційно-технічних заходів, формування планових (нормативних) калькуляцій. Результати калькулювання формалізуються у калькуляції — форма внутрішнього документу облікового оформлення. В бюджетних установах, як правило, складають (обчислюють) планові та фактичні калькуляції. Перші обчислюють за плановими нормами витрат, другі — за їх фактичним рівнем.

Рахунки і подвійний запис являють собою в управлінському обліку бюджетних установ відповідно: спосіб групування і узагальнення інформації про витрати, видатки, затрати, доходи та результати діяльності і контролю за ними у процесі господарської діяльності вказаних суб'єктів господарювання; тотожне відображення господарських операцій двічі: у дебеті та кредиті одного чи кількох рахунків. Для сучасної підсистеми управлінського обліку бюджетних установ характерними є два способи ведення управлінського обліку — облік за кошторисними статтями; облік за рахунками — які використовуються паралельно. Перший варіант обліку передбачає відображення господарських операцій за всіма статтями, які логічно до них належать. За другим варіантом кожна операція, відбивається за дебетом і кредитом взаємопов'язаних рахунків, спричинюючи симетричні зміни в усій обліковій системі. Існуюча система бухгалтерського обліку виконання кошторису відноситься до загальної, за якою ведення управлінського обліку здійснюється на загальних ра-

хунках бухгалтерського обліку в межах Плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Управлінська звітність — система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників господарської діяльності як за центрами відповідальності, так і в цілому бюджетної установи за певний період, яка забезпечує потребу у інформації внутрішнього апарату управління вказаних суб'єктів господарювання. Управлінська звітність містить не тільки фактичні дані, але й інтерпретує відхилення від цілей, планів і кошторисів. В управлінському обліку звіти складають як на регулярній основі, так за запитом, при цьому зміст і частота подачі інформації залежить від вимог користувача. Дані управлінської звітності дозволяють адміністрації оцінити ефективність роботи за кожним сегментом та якість роботи кожного з керівників центрів відповідальності, контролювати роботу за центрами відповідальності, планувати та прогнозувати діяльність центрів відповідальності та установи в цілому.

Планування в підсистемі управлінського обліку бюджетних установ являє собою безперервний циклічний процес, спрямований на приведення у відповідність можливостей бюджетних установ до вимог держави (як правовласника) та соціально-економічних потреб суспільства (як сукупності користувачів послуг бюджетних установ). Воно пов'язане з рішенням завдань на майбутнє та використовує методи вибору альтернативних рішень, спрямування яких має як загальний, так і конкретний характер. Його ефективність залежить від обґрунтованості нормативів діяльності і достовірності аналізу результатів діяльності бюджетних установ, який проводиться на підставі сформованої та згрупованої відповідно до цілей управлінського обліку інформації.

Нормування в підсистемі управлінського обліку діяльності бюджетних установ передбачає розрахунок оптимальних норм і нормативів, спрямованих на забезпечення раціонального та ефективного використання всіх ресурсів установи та пошук шляхів найпродуктивнішого перетворення витрат у затрати, а потім у готовий продукт. Система норм і нормативів є невід'ємною складовою управлінського обліку, без якої неможливий контроль за станом ресурсів і фактичним затратами та витратами, при цьому норми класифікуються та групуються за центрами відповідальності, продуктами та операціями. Планові і нормативні показники первісно визначають систему фактичних показників управлінського обліку та у своїй сукупності забезпечують співставність показників нормування, планування та обліку за нормами витрат, затрат, видатків і відхиленням за ними. В бюджетних установах розвинена система лімітування, що базується на системі норм і нормативів, яка виступає першим елементом контролю за матеріальними затратами.

Аналіз у підсистемі управлінського обліку діяльності являє собою структурований процес дослідження економічних явищ на рівні структурних підрозділів та установи і оцінки їх чутливості до змін внутрішніх і зовнішніх факторів та управлінського впливу, який пов'язаний з усіма іншими складовими управлінського обліку. До сфери вивчення аналізу підпадає як виробнича діяльність установи в цілому, так і структурних підрозділів, виражена у обраних відповідно до цілей управлінського обліку економічних показниках. У процесі аналізу визначаються взаємозв'язок і взаємозалежність структурних підрозділів щодо виконання планових завдань, відхилення та причини, що спричинили зміну результатів та ефективності діяльності, за результатами чого приймаються відповідні управлінські рішення.

Контроль виступає важливою складовою управлінського обліку, яка забезпечує виявлення та усунення відхилень, що виникли в процесі виконання планових завдань. В основі контролю у підсистемі управлінського обліку лежить принцип зворотного зв'язку, завдяки якому досягається надійність, необхідність і достовірність інформації для контрольно-виміральної діяльності.

Управлінській облік бюджетних установ базується на таких принципах: принцип організаційно-методичної незалежності (кожна бюджетна установа самостійно визначає правила організації та методики управлінського обліку); принцип орієнтації на досягнення стратегічних цілей бюджетної установи (прийняття рішень на будь-якому рівні і вибір найоптимальнішого з них підкорено пріоритетам розвитку бюджетної установи в цілому); принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів бюджетної установи (передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні фінансових результатів бюджетних установ від виробництва до реалізації продукту); принцип результативності (означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно співставляти витрати та видатки, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом, при цьому результат повинен перевищувати затрати); принцип відповідальності (за величину затрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка здійснює контроль над ними); принцип багатоваріантності (при підготовці інформації необхідно враховувати всі варіанти, при кінцевому виборі найоптимальнішого з них); принцип комплексності (поєднання внутрішньогосподарського обліку з плануванням, нормуванням, контролем та аналізом бюджетних установ).

Користувачі інформації управлінського обліку бюджетних установ представлені адміністративним апаратом управління установою в цілому та структурних підрозділів зокрема. Відповідно до існуючих підходів [10, 12, 13, 15], інформація управлінського обліку бюджетних установ має відповідати таким критеріям:

доцільність — інформація, що формується в межах управлінського обліку має відповідати адресному запиту користувачів, що формується на підставі мети його діяльності, і не містити зайвих даних;

корисність — інформація управлінського обліку має привертати увагу користувачів до проблемної сфери чи напряму діяльності і надавати об'єктивну оцінку діям управлінців відповідних рівнів;

достовірність — інформація управлінського обліку повинна бути вірогідною та максимально об'єктивною, що забезпечить прийняття найбільш оптимальних управлінських рішень;

зручність і простота — інформація управлінського обліку має подаватись у зрозумілій максимально спрощеній формі, яка сприяє швидкому сприйняттю та обробці цієї інформації користувачами;

наочність — інформація управлінського обліку має бути представлена таким чином, щоб демонструвати найважливіші позиції об'єктів вивчення;

аналітичність — інформація управлінського обліку має бути адекватною цілям і завданням управлінського аналізу, містити дані експрес-аналізу чи бути придатною для проведення послідовного аналізу в найкоротші терміни;

порівнянність — інформація управлінського обліку у формі звітних даних має забезпечувати можливість співставлення їх за різні періоди часу;

економічність — витрати на підготовку інформації управлінського обліку не повинні перевищувати економічний ефект від її використання;

оперативність — інформація управлінського обліку має готуватись та передаватись користувачам у оптимальні терміни для прийняття відповідного управлінського рішення;

гнучкість — інформація управлінського обліку має забезпечувати варіантність прийняття управлінських рішень в умовах зміни оточуючого середовища та факторів впливу;

конфіденційність — інформація управлінського обліку не підлягає оприлюдненню і використовується внутрішнім колом користувачів-управлінців.

У цілому інформація управлінського обліку поділяється на облікову, нормативно-довідкову та планову. Формування облікової інформації передбачає стадії збирання, обробки первинних даних, їх реєстрацію, групування та передачу користувачам для накопичення, узагальнення за потоками та завданнями, складання управлінської звітності. Нормативно-довідкова інформація виступає ланцюгом між обліковою на плано-

вою інформацією управлінського обліку; вона залежить від особливостей функціональної діяльності установи, видів продукту та складності їх виробництва, технологією та організацією надання послуг, здійснення робіт, випуску продукції, рівнем розвитку внутрішньогосподарських зв'язків. Планова інформація складається з даних, які призначені для вибору рішень і дій у майбутньому, які формуються на підставі фінансово-економічного та оперативного-господарського планування.

Висновки з проведеного дослідження. Представлені в статті теоретичні основи управлінського обліку бюджетних установ є первинною спробою формування базових положень вказаної підсистеми бухгалтерського обліку виконання кошторису з урахуванням сучасних світових підходів та особливостей облікового процесу бюджетних установ. Їх розробка уможливить опрацювання методичних позицій усіх складових управлінського обліку бюджетних установ, а отже сприятиме його розвитку в цілому.

Література

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. № 34. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. *Левицька С. О.* Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [Текст] / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 6. — С. 34—39.
4. *Клименко О. М.* Облік та аналіз фінансового забезпечення бюджетних установ (на прикладі закладів охорони здоров'я Чернігівської області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / О. М. Клименко; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2006. — 18 с.
5. *Кондрашова Т. М.* Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Т. М. Кондрашова; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2007. — 20 с.
6. *Кравченко О. В.* Напрями реформування бюджетного обліку. Сайт в мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/Kravchenko_006.pdf
7. *Полозюк К. О.* Організація управлінського обліку в бюджетних установах. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2010/Economics/66896.doc.htm
8. *Сінгаєвська М. П., Петрик О. М. Акімова Н. М.* Особливості ведення бухгалтерського обліку у бюджетних установах. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://2009.ekuzt.gov.ua/sekcziya-6-luchet-i-audit-na-zheleznodorozhnom-transporter/77-osoblivost-vedennya-buxgalterskogo-obliku-u-byudzhethnix-ustanovax.html>
9. *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. — К., 2006. — 520 с.
10. *Атамас П. Й.* Управлінський облік: Навчальний посібник. — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — 440с.
11. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — 2. вид. — К. : Лібра, 2004. — 703с.
12. *Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С.* Управлінський облік: Навч. посібник. — К. : КНЕУ, 2005. — 278 с.
13. *Друри Колин.* Управленческий и производственный учет: Учебник. Пер. с англ.. — 6. изд. — М. : Юнити-Дана, 2007. — XXII, 1401 с.
14. *Лень В. С.* Управлінський облік: Навч. посібник. — 2. вид., випр. — К. : Знання-Прес, 2006. — 317 с.
15. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл.. — К. : Книга, 2004. — 544 с.
16. *Радецька Л. П., Овод Л. В.* Управлінський облік: навчальний посібник. — К. : Академія, 2007. — 352 с.

Стаття надійшла до редакції 20.09.2012 р.