ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657

О. А. ЛАГОВСЬКА
Житомирський державний технологічний університет

МЕТОДОЛОГІЯ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА СТРУКТУРУВАННЯ ОБЛІКОВИХ ОБ'ЄКТІВ: ФУНКЦІОНАЛЬНО-СТРУКТУРНИЙ ПІДХІД

Узагальнено підходи до ідентифікації об'єктів управлінського обліку, здійснено їх критичний аналіз, запропоновано матричний підхід до структурування облікових об'єктів та визначено межі їх взаємопроникнення з об'єктами управління

Approaches to identification of managerial accounting objects have been generalized, their critical analysis has been carried out, matrix approach to structuring accounting objects has been suggested as well as margins of their interpenetration with management objects have been determined

Ключові слова: об'єкти управлінського обліку, бухгалтерський облік, управлінський облік.

Постановка проблеми. Відсутність чіткої анатомії облікових об'єктів спричиняє проблеми теоретико-прикладного характеру, що призводять до неефективного виконання обліковою системою своїх функції.

Мета дослідження полягає у необхідності здійснення структурування об'єктів управління, управлінського та бухгалтерського обліку як основи усунення методологічних суперечностей та проблем термінологічного характеру, зумовлених відсутністю структурних зв'язків між елементами облікової системи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Більшість авторів об'єкти управлінського обліку деталізує на рівні виробничих ресурсів, а також господарських процесів та їх результатів (О.В. Лишиленко [18], Є.Б. Козін та Т.А. Козіна [15], П.М. Гарасим, Г.П. Журавель та П.Я. Хомин [6, с. 14]). Сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом як предмет управлінського обліку розглядають В.Н. Сердюк [24, с. 13], З.М. Задорожний [11, с. 66], П.М. Герасим, І.Є. Давидович та П.Я. Хомин [7, с.17], Т.М. Писаренко та Н.А. Букало [23, с.138]. Карпова Т.П. [13, с. 27] та О.В. Карпенко [12, с. 49] предмет управлінського обліку вбачають в сукупності об'єктів управління. При цьому О.В. Карпенко деталізує склад об'єктів, виділяючи виробничі ресурси, господарські процеси та їх результати [12, с. 49]. Вважаємо даний підхід неповним, оскільки склад об'єктів управління є ширшим, а таке звуження предметної області управлінського обліку призводить до неможливості інформаційного забезпечення процесу управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Витрати, доходи і результати діяльності як предмет управлінського обліку розглядають В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька та Р.С. Коршикова [8, с. 13], а З.М. Задорожний [11, с. 66] при цьому наводить деталізацію цієї сукупності додаючи «…від всіх видів діяльності в розрізі структурних підрозділів, відповідальних осіб, видів продукції (робіт, послуг)». Задорожний З.В. вважає, що визначення предмета управлінського обліку повинно містити найзагальніші і найсуттєвіші характеристики об'єктів та відображати його основні результати і наслідки [11, с. 66]. Дотримуємось позиції щодо недоцільності вказаного підходу в силу ігнорування операцій із активами та пасивами підприємства, які першочергово впливають на величину витрат, доходів та фінансового результату діяльності та є підставою для розгляду альтернативних варіантів дій, що, в свою чергу, дає можливість обчислення величини релевантних витрат як сукупності альтернативних та дійсних витрат за певною господарською операцією. Це, в свою чергу, дає можливість оцінити ефективність роботи менеджерів різних рівнів.

З позиції С.В. Булгакової предмет управлінського обліку – це сукупність його об'єктів [2, с. 10]. Виходячи з того, що предмет пізнання не тотожний об'єкту, а останній є фрагментом світу самого по собі, тоді як перший є фрагментом світу для нас [26], дослідження спрямуємо в ракурсі узагальнення підходів авторів до виокремлення об'єктів управлінського обліку та порівняння цієї сукупності з об'єктами управління, оскільки, по-перше, ряд науковців і О'Шоннессі Дж., зокрема, дотримується позиції, що управлінський облік охоплює практично всі компоненти системи менеджменту, в той час, як бухгалтерський облік є частиною цією системи і стосується тільки вартісного аспекту. Всі дії, спрямовані на управління та контроль виконання прийнятих рішень, закладені в різні види обліку, що представлять собою множину інформаційних підсистем. З кожним компонентом менеджменту пов'язаний певний вид обліку, а кожний вид обліку – з тими або іншими формами менеджменту [22, с.11] і, по-друге, позицією на якій наголошує С.В. Булгакова: «Структурування об'єктів управлінського обліку пов'язано з вирішенням проблеми достатньо чіткого визначення його предмета, відносно якого до даного часу немає однозначної думки серед спеціалістів» [2, с. 10]. З першим підходом не можна погодитись оскільки бухгалтерський облік використовує не лише грошовий вимірник, але й натуральний та трудовий, що дозволяє генерувати інформаційний ресурс не лише вартісного виміру.

Існує позиція, яку підтримують П.М. Гарасим, Г.П. Журавель та П.Я. Хомин щодо умовності поділу

бухгалтерського обліку за об'єктною ознакою. Автори зазначають, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський за окремими об'єктами часто доволі умовний, а тому розмежувати їх на конкретному підприємстві у "чистому" вигляді важко. Це зумовлено тим, що як перший, так і другий ґрунтуються на одних і тих самих первинних документах, кореспонденція рахунків, які використовуються для відображення господарських операцій, взаємопов'язана. Лише за окремими об'єктами обліку можна визначити рахунки винятково щодо управлінського обліку, до того ж у зарубіжній практиці, бо в Україні це практично неможливо [6, с. 21].

Кутер М.І. вказує на те, що на базі обліку будується динамічна модель функціонування об'єкта управління. Її єдність проявляється в органічному взаємозв'язку та взаємозалежності управлінського та фінансового бухгалтерського обліку та статистики. Вони взаємно доповнюють один одного і, як правило, використовують одну і ту ж інформацію [17, с. 36].

Здійснимо групування об'єктів управлінського обліку як основи для усунення проблем теоретичного та методологічного характеру, породжених відсутністю їх системного структурування та проведемо системний порівняльний аналіз сформованої структури об'єктів управлінського обліку з об'єктами бухгалтерського обліку та об'єктами управління, що дозволить зробити висновок про повноцінність певної структури для реалізації функцій управління відносно неї.

Переважна більшість авторів об'єкти управлінського обліку зводить до витрат підприємства. При цьому 15 авторів (Нападовська Л.В. [20, с. 25-26], Чая В.Т. та Чупахіна Н.І. [27, с. 16], Карпова Т.П. [13, с. 28], Верига Ю.А. та Деньга С.М. [4, с. 243], Вахрушина М.А. [1, с. 21], Войко Д.В. [5], Стажкова М.М. [25, с. 11], Жарікова Л.А. [10, с. 10], Мансуров П.М. [19, с. 15], Єгорова Л.І. [9, с. 7], Домбровський М.В., Гнилицька Л.В. та Коршикова Р.С. [8]) у складі об'єктів управлінського обліку виділяють витрати (затрати) (поточні та капітальні) підприємства в цілому та його структурних підрозділів. Собівартість в контексті форми цільового спрямування витрат як об'єкт розуміють Л.В. Нападовська [20, с. 25-26], В.Т. Чая та Н.І. Чупахіна [27, с. 16].

Булгакова С.В. [2, с. 10] ці дві позиції об'єктів об'єднує в обліково-калькуляційну групу. Кукуніна І.Г. [16, с. 7] в якості об'єктів управлінського обліку розглядає продукти, роботи або послуги як носії витрат. Частина із вказаних авторів, зокрема Л.В. Нападовська [20, с. 25-26], М.М. Стажкова [25, с. 11], Т.П. Карпова [13, с. 28], Ю.А. Верига та С.М. Деньга [4, с. 243], М.В. Домбровський, Л.В. Гнилицька та Р.С. Коршикова [8] доповнюють перелік об'єктів управлінського обліку доходами підприємства в цілому, так і його структурних підрозділів. Ряд авторів до об'єктів управлінського обліку відносить результати діяльності як підприємства в цілому та його структурних підрозділів (В.Т. Чая та Н.І. Чупахіна [27, с. 16], М.А. Вахрушина [1, с. 21], Д.В. Войко [5], Л.А. Жарікова [10, с. 10], П.М. Мансуров [19, с. 15], Л.І. Єгорова [9, с. 7]) та без ієрархічного ранжування та видової належності (від звичайної та надзвичайної діяльності) М.М. Стажкова [25, с. 11], Ю.А. Верига та С.М. Деньга [4, с. 243], М.В. Домбровський, Л.В. Гнилицька та Р.С. Коршикова [8] виділяють фінансові результати. В цілому ці три групи об'єктів є ключовими та переважаючими в підходах авторів до ідентифікації об'єктів управлінського обліку.

Ряд авторів до об'єктів управлінського обліку відносять внутрішню звітність. При цьому вона розглядається не як форма представлення інформації, а як окремий об'єкт, що є не досить виправданим, через те, що звітність є виключно формою узагальнення результатів функціонування облікової системи, тобто ресурсу інформаційного типу.

Господарські процеси та їх результати віднесено до складу об'єктів 4 авторами, певну область діяльності виділено в одному випадку. Досить незрозумілим є такий підхід наукової спільноти, що посилюється позиціями Л.А. Жарікової [10, с. 10] та М.А. Вахрушиної [1, с. 21], які зазначають, що господарські операції виключно фінансового характеру (операції з цінними паперами, придбання та продаж майна, орендні та лізингові операції, інвестиції в дочірні товариства) виходять за рамки предмету управлінського обліку. Якщо управлінський облік протиставляється бухгалтерському як інформаційна система здатна задовольнити потреби системи менеджменту, то дане звуження предметної області призводить до неспроможності інформаційного забезпечення, оскільки процес управління не може обмежитись виключно господарськими операціями, що формують господарські процеси в розрізі операційної діяльності.

Виділення планування та бюджетування, а також продуктів даних систем (бюджетів, планів, кошторисів) у складі об'єктів управлінського обліку здійснено 7 авторами є досить суперечливим, оскільки планування та бюджетування є самостійними підсистемами управління різного ієрархічного рівня, а бюджети та плани – результатами їх функціонування. Облік, в свою чергу, є підсистемою системи управління, що унеможливлює розгляд попередніх у складі його об'єктів.

Відхилення як об'єкт управлінського обліку правомірно розглядати за умови відображення в даній системі операцій за їх плановим значенням. В іншому разі відхилення відноситься до об'єктів економічного аналізу та контролю.

Виокремлення структурних одиниць як об'єктів управлінського обліку з різною інтерпретацією (структурні підрозділи, місця виникнення витрат) є логічним, однак, не є підставою для виокремлення управлінського обліку в окремий вид або галузь знань в силу їх тотожності з об'єктами аналітичного обліку.

Управлінська задача як об'єкт управлінського обліку розглядається В.Е. Кєрімовим [14, с. 30]. Вважаємо, що більш правомірним є віднесення управлінської задачі до об'єктів управління, а інформаційну підтримку її розв'язання є прерогативою облікової системи.

Як зазначає Б.І. Валуєв, теорія бухгалтерського обліку вимагає розвитку, і одним із пріоритетних напрямів повинна стати глибока інтеграція в систему управління і на цій основі розширення як власних організаційних та інформаційних можливостей, так і можливостей системи в цілому [3, с. 6]. Це, в свою чергу, вимагає системного здійснення анатомії об'єктів управління підприємством та об'єктів облікової системи для опису їх рівнів та можливостей інтегрування як основи підвищення ефективності процесу управління: планування – організація – облік – контроль – регулювання та мотивація – аналіз.

У зв'язку з цим, перш за все, для ідентифікації ключових об'єктів даного процесу необхідно охарактеризувати існуючи підходи в менеджменті.

Більшість дослідників в сфері менеджменту наголошують на необхідності переходу від функціонального до процесного підходу в управлінні, що кардинально впливає на трансформацію об'єкта управління. Однак, вважаємо за доцільне не застосовувати вказані підходи у чистому вигляді, а орієнтуватися на комбінований підхід – процесно-функціональний, оскільки між функціями та процесами існує внутрішній взаємозв'язок, що передбачає визначення меж функціональних сфер та процедури їх взаємодії в межах сформованої структури (процесів). Це, в свою чергу, в ринкових умовах господарювання полегшує адаптацію внутрішніх процесів підприємства до вимог зовнішнього динамічного середовища. Даний комбінований підхід до управління здійснює вплив на організацію бухгалтерського обліку як адекватної інформаційної системи. При формуванні системи об'єктів бухгалтерського обліку як основної інформаційної системи підприємства, необхідно виходити із системного підходу з приділенням уваги зовнішнім по відношенню до підприємства, як відкритої системи, факторів, що виступають одним із основних детермінантів його розвитку в умовах ринку. Облік повинен забезпечити можливість генерувати інформацію про їх вплив на даний процес із наступним здійсненням анатомії об'єктів бухгалтерського обліку за матричною процесно-функціональною ознакою.

При цьому слід враховувати підхід Б.І. Валуєва, що інформація є продуктом праці і в даному стані становить концептуальну інформаційну модель, яка і складається з окремих частин, з підсистем, адекватних природному стану та змісту об'єкта моделювання – господарських процесів, ресурсів та зобов'язань, витрат та результатів діяльності. Складність, різноманітність та системна побудова моделі, адекватні труднощі, різноманітності та системності самого об'єкта, які зумовлені змістом процесу окремих стадій кругообороту капіталу, виключають можливість штучного, примітивного поділу системи на окремі підсистеми. Звідси не випадково, її органічними частинами завжди і залишаються моделі основних засобів, матеріальних ресурсів, витрат на оплату праці, виробництва, збуту, грошових коштів, розрахункових та кредитних операцій. Інформацію, що міститься в моделі, можна та потрібно класифікувати за сукупністю ознак, які розкривали б її різноманіття. Для управління не потрібні види обліку в умовному їх розумінні та виокремленні без чітких класифікаційних ознак. Потрібні конкретні інформаційні моделі, сформовані виходячи з обґрунтованих класифікацій [3, с. 13].

Доцільність застосування матричного підходу до класифікації облікових об'єктів обумовлюється встановленням координації дій між суб'єктами (управлінський персонал через систему функцій управління) та об'єктами управління, що забезпечує вихід на встановлений рівень ефективності функціонування конкретного об'єкта.

Матрична основа класифікації продукту облікової системи інформаційного типу сприятиме забезпеченню інформаційних потреб суб'єктів різного ієрархічного рівня в межах організаційної структури підприємства. При цьому даний підхід сприяє здійсненню чіткої інформаційної взаємодії між підсистемами управління, виходячи із цілей генерування облікової інформації, змістовного наповнення та враховуючи переваги комплексного функціонально-процесного підходу до управління.

Підхід до структурування облікових об'єктів представлений на рис. 1.

Дана матриця побудована за дворівневою ознакою поділу об'єктів управління та можливістю одержання деталізованої інформації про них в розрізі виділених груп облікових об'єктів, що представлені за ієрархічною ознакою. Об'єкти обліку нижчого рівня включаються до групи наступного рівня, формуючи можливість деталізованого чи агрегованого представлення інформації суб'єктам управління.

Виходячи із функціонально-процесного підходу до управління, стовпчики матриці структуровані за функціями управління та сферами діяльності в розрізі стадій кругообороту капіталу в межах кожної з них. В загальному вигляді вони відповідають об'єктам управління. Рядки матриці охоплюють облікові об'єкти. Поле матриці фіксує реалізацію функцій управління в розрізі процесу кругообороту капіталу відносно облікових об'єктів (факторів виробництва, господарських процесів та їх результатів, структурних підрозділів та контрольних позицій фінансових та нефінансових показників, сформованих в систему). При цьому на базі матричної організації облікового інформаційного ресурсу та ресурсу управління забезпечується чітка інтеграція функцій управління за стадіями кругообороту капіталу та структурними підрозділами підприємства як виконавцями відповідних господарських процесів та споживачів набору факторів виробництва, що підвищує ефективність функціонування системи менеджменту в цілому. При

цьому погоджуємось з позицією С.А. Ніколаєвою та С.В. Шебек [21, с. 19] щодо застосування трьох-, чотирьохвимірного тощо підходів до побудованої матриці (зокрема, в розрізі суб'єктів запиту).

Об'єкти управління / *Функції управління* / *Об'єкти обліку* / *Сфери діяльності в розрізі стадій кругообороту капіталу*	Планування			Організація			Облік			Контроль			Мотивація та координація			Аналіз		
	Г-Т	В	Т-Г'	Г-Т	В	Т-Г'	Г-Т	В	Т-Г'	Г-Т	В	Т-Г'	Г-Т	В	Т-Г'	Г-Т	В	Т-Г'
1 рівень Фактори виробництва	X																	
2 рівень Господарські процеси та їх результати	X																	
3 рівень Структурні підрозділи	X																	
4 рівень Система фінансових та нефінансових показників	X																	
...	X																	

Рис. 1. Матричний підхід до структурування об'єктів обліку та управління: межі взаємопроникнення

В запропонованій матриці облікові об'єкти представлені чотирма рівнями:

1 рівень – фактори виробництва – представлені активами підприємства та джерелами їх утворення, а також працею працівників як соціотехнічних систем.

2 рівень – господарські процеси та їх результати – за даним рівнем класифікації облікових об'єктів відбувається в деякій мірі повна інтеграція з об'єктами управління із здійсненням їх ранжування за функціональною ознакою.

3 рівень – структурні підрозділи – місця виникнення витрат, сегменти діяльності та центри відповідальності як одиниці управління, в межах яких відбуваються факти господарського життя, що в сукупності утворюють певний економічний процес та підлягають фіксації в системі бухгалтерського обліку. Це, в свою чергу, дозволяє згенерувати обліковою системою інформацію про ці дії та події, включаючи інформацію в розрізі першого та другого рівнів деталізації облікових об'єктів.

4 рівень – система фінансових та нефінансових показників – об'єкти бухгалтерського обліку як основної інформаційної системи повинні бути розширені групою немонетарних показників. При цьому сформована цілісна система показників вказаних видів виступатиме універсальним інструментом максимізації вартості підприємства через управління ключовими позиціями його функціонування та через узгодження інтересів економічних агентів, виходячи із теорії зацікавлених сторін. Це, в свою чергу, передбачає застосування відповідних методів бухгалтерського обліку для інформаційного забезпечення функціонування системи бюджетування та системи збалансованих показників, які можуть бути інтегровані за ключовими позиціями.

Висновки. Запропонована класифікація об'єктів є гнучким інструментом, що дозволяє розширення її внутрішнього наповнення та забезпечує можливість здійснення процесу управління, орієнтованого на максимізацію вартості підприємства. Введення четвертого виміру (за суб'єктом запиту) до розробленої матриці дозволяє організувати процес надання інформації з її ранжуванням на вміст компонентів, яким властива комерційна таємниця.

В продовження цього доцільним вважаємо поділ бухгалтерського обліку за суб'єктно-об'єктною ознакою. Облік в розрізі системи об'єктів, що підлягають вивченню та представлення інформації про них в розрізі суб'єктів як учасників економічних відносин, виходячи із їх відношення до підприємства як організаційної форми капіталу з відповідним ранжуванням її змістовного наповнення. Даний матричний підхід до організації бухгалтерського обліку забезпечить охоплення обліковими процедурами всієї сукупності об'єктів даної системи та структурування інформаційного наповнення запитів суб'єктів відповідного рівня. При цьому процес забезпечення інформаційних запитів виключно внутрішніх користувачів для здійснення ними процесу управління діяльністю підприємства в межах своїх функціональних обов'язків пропонуємо називати управлінським обліком. Це обумовлено рівнем розповсюдженості та усталеністю даного терміну в світовій практиці господарювання.

Література

1. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : [учебник для вузов] / М.А. Бахрушина. – [2-е изд., доп. и пер.]. – М. : ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.

2. Булгакова С.В. Управленческий учет – теоретические аспекты и практическая реализация / С.В. Булгакова // Управленческий учет. – 2008. – № 1. – С. 3–11.

3. Валуєв Б.І. Види господарського обліку або якісні характеристики створюваної в ньому інформації? / Б.І. Валуєв // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 3 (45). – С. 6–14.

4. Верига Ю.А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу : Частина 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу [монографія] / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Полтава : ПУСКУ, 2002. – 355 с.

5. Войко Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием / Д.В. Войко // Управленческий учет. – 2005. – № 3.

6. Гарасим П.М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) / П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Тернопіль, 2003. – 522 с.

7. Герасим П.М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) : [монографія] / П.М. Герасим, І.Є. Давидович, П.Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 270 с.

8. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / [за ред. В.М. Добровського]. – К. : КНЕУ, 2003. – 235 с.

9. Егорова Л.И. Бухгалтерский (управленческий) учт : [учебно-методический комплекс] / Л.И. Егорова. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2008. – 111 с.

10. Жарикова Л.А. Управленческий учт : [учеб. пособие] / Л.А. Жарикова. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 136 с.

11. Задорожний З.В. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку / З.В. Задорожний // Вісник ТНЕУ. – 2007. – № 1. – С. 62–71.

12. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : [монографія] / О.В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.

13. Карпова Т.П. Управленческий учет : [учебник для вузов] / Т.П. Карпова. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

14. Керимов В.Э. Управленческий учет : [учебник] / В.Э. Керимов. – М. : Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001. – 268 с.

15. Козин Е.Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях / Е.Б. Козин, Т.А. Козин. – М. : Колос, 2000. – 224 с.

16. Кукунина И.Г. Управленческий учет: [учеб. пособие] / И.Г. Кукунина. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 400 с.

17. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М.И. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

18. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: [навчальний посібник] / О.В. Лишиленко. – К. : Вид-во “Центр навчальної літератури”, 2004. – 254 с.

19. Мансуров П.М. Управленческий учт : [учебное пособие] / П.М. Мансуров. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 175 с.

20. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

21. Николаева С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. – М. : Аудиторско-консалтинговая фирма “ЦБА”, 2004. – 288 с.

22. О’Шоннесси Дж. Принципы организации управления фирмой / Дж. О’Шоннесси. – М. : ООО “МТ Пресс”, 1999. – 396 с.

23. Писаренко Т.М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення. Т. 2 / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – С. 136–140.

24. Сердюк В.Н. Управленческий учет : [учебное пособие] / В.Н. Сердюк. – [2-е изд., изм. и доп.]. – Донецк : Норд-Прес, 2009. – 407 с.

25. Стажкова М.М. Управленческий учет. Краткий курс : [учебное пособие для высшей школы] / М.М. Стажкова. – М. : Академический проект, 2003. – 176 с.

26. Философский энциклопедический словарь. – М. : Советская энциклопедия, 1989.

27. Чая В.Т. Управленческий учет : [учеб. пособие] / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – М. : Эксмо, 2009. – 480 с.

Надійшла 24.02.2011