УДК 657.1

Бондаренко Т.Ю., к.е.н, доцент,
Криворізький економічний інституту ДВНЗ "КНЕУ ім. В. Гетьмана"

МІСЦЕ ВИРОБНИЧОГО ОБЛІКУ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ЙОГО ОРГАНІЗАЦІЇ

Автором визначено основні позиції стосовно місця виробничого обліку в загальній обліковій системі, виділено основні елементи організації виробничого обліку; надано оцінку стану організації виробничого обліку на гірничо-збагачувальних підприємствах

Постановка проблеми. В сучасних економічних умовах підприємства зацікавлені у підвищенні ефективності господарської діяльності. Здійснення цього важливого науково-практичного завдання вимагає удосконалення системи управління суб'єктом господарювання. Ефективність виробництва залежить не лише від того, наскільки сучасним є забезпечення технологічних процесів, а й від того, наскільки ефективним є інформаційне забезпечення основних бізнес-процесів з управління виробничою діяльністю. Загалом контур інформаційних потоків формує інформаційну систему підприємства, яка, у свою чергу, поділяється за напрямами формування та використання на функціональні підсистеми: економічну, технічну, екологічну, соціальну тощо. Однією з найвагоміших інформаційних підсистем є економічна, що використовує в основному інформацію облікової системи підприємства.

Облікова система підприємства є важливим фактором забезпечення його ефективної діяльності, тому визначення її складу та якісних характеристик є першочерговим завданням. Дослідження видів обліку в системах управління робить роботу актуальною і своєчасною потребам наукової і практичної думки.

Стан вивчення проблеми. Нова парадигма економічної системи потребує подальшої активізації теоретичних досліджень стосовно проблеми адаптації обліку витрат виробництва до сучасних умов господарської діяльності, оскільки останні мають поліморфність визначення і застосування для аналітичних оцінок і управлінських рішень. Проблеми формування і використання обліково-аналітичної інформації в управлінні виробництвом розглянуті в працях як вітчизняних, так і зарубіжних економістів, зокрема: К. Друрі, Р. Вандер Віла, Г.Г. Кірейцева, Я.Д. Крупки, В.Г. Лінника, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, В.К. Савчука, В.В. Сопка, Я.В. Соколова, М.Г. Чумаченка та інших вчених.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження теоретичних і прикладних аспектів проблеми організації виробничого обліку зробили вітчизняні та зарубіжні економісти. У той же час багато питань залишається нерозкритими і потребують поглиблення розробки теоретичних і методологічних аспектів щодо обліково-аналітичного забезпечення управління виробничим процесом. Дискусійним залишається і визначення місця виробничого обліку в загальній обліковій системі

Мета статті. Зв'язок підсистем обліку на виробничому підприємстві дає уявлення того, яку важливу функцію виконує облік в управлінні. У зв'язку з цим загострюється проблема отримання інформаційних ресурсів та їх використання у роботі управлінців. Сучасний обліковець повинен володіти основами управління товарно-матеріальними цінностями, давати адекватну оцінку виробничих потужностей підприємства та виконання норм праці для різних процесів, враховуючи при цьому технологічні особливості. Ці знання необхідні для максимально точного визначення собівартості продукції, здійснення контролю та підготовки відповідних звіти. Адже саме облікова система є інформативною базою для прийняття більшості управлінських рішень.

Викладення основного матеріалу дослідження. Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Тобто, система бухгалтерського обліку є багатогранною, інформаційно складною й організована таким чином, щоб підготувати інформацію для різних користувачів. Даний факт пояснює виділення видів бухгалтерського обліку, кількість та співвідношення яких є дотепер дискусійним.

З огляду на мету дослідження, автором виділено дві основні позиції стосовно місця виробничого обліку в загальній обліковій системі, що є найбільш суттєвими та дискусійними.

Згідно з першою позицією, систему бухгалтерського обліку формують фінансовий та управлінський облік, виробничий облік не виокремлюється, а є складовою зазначених підсистем. Такої думки у своїх роботах дотримуються В. Лень, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [6, 8]. Так, у роботі [8, с. 56] зазначено, що облік витрат є складовою частиною фінансового та управлінського обліку в тій його частині, що стосується збору й аналізу даних про витрати підприємства.

Відповідно до другої позиції систему бухгалтерського обліку формують фінансовий, виробничий та управлінський облік [2, 4].

Альтернативою першим двом є твердження, згідно з яким у систему бухгалтерського обліку входять фінансовий та виробничий облік, останній є джерелом даних для управлінського обліку.

Зіставлення та аналіз наведених тверджень свідчить, що їх виникнення пов'язане з визначенням ролі виробничого обліку в обліковій системі взагалі. Витоком цієї проблеми є тривале нерозв'язання проблеми термінологічної упорядкованості, яка полягає, зокрема, в ототожненні понять "управлінський облік" та "виробничий облік", що, на нашу думку, позбавлено коректності.

Так, згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1].

Управлінський облік (management accounting) історично є наслідком виробничого обліку (cost accounting), який містить в основному обліково-аналітичні процедури, головна мета яких – є визначення витрат на виробництво й виручки на одиницю продукції. Парадокс, як зазначено у роботі [3], у тому, що ні один з авторів не заперечує походження управлінського обліку від виробничого, але в літературі залишається два види обліку.

А. Яругова констатує: "Свій початок управлінський облік бере в калькуляційній бухгалтерії, й дотепер ще деякі автори визначають управлінський облік як облік витрат й калькуляцію з акцентом на прийняття рішень" [10, с. 230].

К. Друрі стверджує, що "відмінності між обліком витрат й управлінським обліком є досить неявними, причому деякі автори посилаються на окремі аспекти, пов'язані з прийняттям рішень, використовуючи для цього термін "облік витрат", а інші роблять те саме, посилаючись на "управлінський облік", тобто обидва терміни часто використовуються як синоніми" [11, с. 40].

Американські вчені Ш. Моріарті та С. Ален, підкреслюючи зростаючу роль управлінського обліку, вказують на те, що він відповідає за стан детальних фінансових планів майбутніх господарських операцій та сприяє виміру ефективності цих операцій [12, с. 112].

На відміну від зарубіжних авторів, у вітчизняній літературі обстоюється позиція, що управлінський та виробничий облік – не синоніми, а самостійні підрозділи

© Бондаренко Т.Ю., 2010

обліку. Так, М.Г. Чумаченко у своїх роботах [8] вказував на те, що в управлінському обліку, на відміну від обліку витрат, наголос робиться на складанні попередніх кошторисів витрат, на оперативне виявлення відхилень, систематичний аналіз витрат виробництва й варіантів управлінських рішень на базі оцінки їх собівартості.

С.Ф. Голов визначає облік витрат як складову системи бухгалтерського обліку, яка акумулює й систематизує витрати для оцінки запасів й визначення фінансових результатів, прийняття управлінських рішень, забезпечення контролю [4, с. 53].

Більше того, на нашу думку, позиціонування управлінського обліку як частини бухгалтерського обліку не є методологічно правильним. Так, згідно з пунктом 2 ст. 6 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [1]. Водночас пунктом 5 ст. 8 установлено, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій.

У роботі [5] зазначено, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський суперечить логіці управління, оскільки в його результаті фінансовий облік не виконує функцій управління фінансами, тоді як бухгалтерський облік є складовою процесу управління.

Отже, проблема функціонального поділу бухгалтерського обліку на сьогодні остаточно не розв'язана. На нашу думку, виробничий облік є самостійною частиною бухгалтерського обліку, основною метою якого є відображення основних процесів, пов'язаних з виробництвом й реалізацією продукції на підприємстві. Управлінський облік є значно ширшим поняттям, ніж виробничий, оскільки через функції управління він перетворює виробничий облік у систему управління витратами та доходами підприємства.

Фокусування в основному на проблемах управлінського обліку витрат призводить до того, що в результаті майже залишається поза увагою аналітичний облік витрат за виробами, переділами, допоміжне виробництво й розподіл його витрат, напівфабрикатний та безнапівфабрикатний методи обліку витрат виробництва, зведений облік витрат по підприємству загалом та його зв'язок з собівартістю виготовленої продукції. Тому дискусійним на сьогодні є питання чіткого розмежування виробничого обліку від управлінського та встановлення єдиних організаційно-методологічних засад його формування на кожному конкретному підприємстві.

Розглянемо організацію виробничого обліку на гірничо-збагачувальних комбінатах Кривбасу.

Визначальним в організації облікового процесу на гірничо-збагачувальному комбінаті є специфіка діяльності останнього, виходячи з якої слід побудувати свою, найбільш зручну для комбінату облікову систему, що достовірно відображає результати економічної діяльності й містить необхідну інформацію як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів.

Проведений аналіз фактичного стану і специфіки гірничо-збагачувальних підприємств дав змогу виділити такі групи факторів, що мають вплив на формування виробничих витрат.

До групи організаційних факторів зараховано організаційну структуру комбінатів, що характеризується великою кількістю структурних підрозділів, що формують численні інформаційні зв'язки. Все це викликає потребу у створенні розгалуженої інформаційної системи про витрати підприємства, а також створює передумови для формування центрів витрат відповідно до організаційної структури кожного з комбінатів.

Як технологічні фактори виділено багатостадійність виробничого процесу та комплексність переробки сировини, що впливають на формування витрат виробництва з точки зору виготовлення технологічно завершеної сировини. Особливості технологічного процесу, а саме поглиблення горизонтів кар'єрів, збільшують експлуатаційні витрати.

До економічних факторів віднесено якість залізорудної сировини, підвищення якої викликає зростання витрат виробництва; стан основних засобів комбінатів, великий ступінь зносу яких викликає зростання витрат на утримання їх у робочому стані; структуру операційних витрат.

Екологічні фактори – до яких зарахована передовсім потреба у підтриманні в належному стані хвостосховищ та виплату компенсацій за використання земель.

Підприємства гірничорудної підгалузі являють собою промислово-виробничі комплекси з завершеним циклом підготовки доменної сировини, що мають численні внутрішньогалузеві та кооперації зв'язки, складну систему комунікацій, зв'язку та соціальної інфраструктури. Тобто організаційна структура кожного гірничо-збагачувального комбінату сформована з основних цехів, допоміжних цехів, які надають послуги основним цехам, апарату управління, об'єктів соціальної інфраструктури. Кожне підприємство має розгалужене автотранспортне виробництво та залізничні цехи.

Наявність великої кількості цехів та структурних підрозділів (на ВАТ "ПівнГЗК" їх загальна кількість 29) зумовлює потребу у створенні системи центрів витрат відповідно до організаційної структури та ведення окремого обліку за місцями виникнення кожної групи витрат.

Важливим фактором, що суттєво впливає на організацію ведення обліку на гірничо-збагачувальних комбінатах, є наявність певної кількості переділів з обробки первинної сировини, на кожному з яких виконують певні операції, у результаті чого отримують напівфабрикат для наступного переділу. Кінцевим продуктом останнього переділу є товарний концентрат та обкотиші, отримання яких пов'язане з процесом розкриття кар'єрних горизонтів, видобутку руди, транспортування, подрібнення й окускування. Наведені технологічні процеси є достатньо трудо-, капітало- та енергомісткими, що приводить до потреби мати низку обслуговуючих та допоміжних цехів.

Як показує проведене дослідження організаційної структури комбінатів, поділ структурних підрозділів на основні та допоміжні здійснюється на усіх гірничо-збагачувальних комбінатах. До того ж окремо не виділено мережу обслуговуючих виробництв, вони обліковуються у складі основних, що, на нашу думку, не відповідає їх основному призначенню та засадам формування облікової інформації, оскільки вартість послуг обслуговуючих цехів списується на собівартість продукції основного виробництва. На основі детального аналізу діяльності структурних підрозділів ВАТ "ПівнГЗК" та ВАТ "ІнГЗК" розподілено їх на чотири групи залежно від ролі у виробничому процесі та для їх уніфікованого обліку назвали цехи: основні, обслуговуючі, допоміжні та цехи непромислового характеру. Такий поділ цехів забезпечує структуризацію облікового процесу на комбінатах з урахуванням основного процесу виробництва.

Під організацією бухгалтерського обліку прийнято розуміти систему умов й елементів (складових) облікового процесу, що містить первинний облік й документування операцій, регістри бухгалтерського обліку, план рахунків бухгалтерського обліку, форми ведення бухгалтерського обліку й організації обліково-розрахункових робіт, обсяг й зміст звітності.

Елементи організації в системі виробничого обліку:

– елементи, що регулюють створення інформаційних потоків;

– елементи, що є основою створення інформаційних потоків;

– елементи, що забезпечують якісний рівень інформації.

Елементами, що регулюють інформаційний потік облікової інформації, є система нормативних та організаційних документів. Для гірничо-збагачувальних комбінатів виділено такі рівні регулюючих елементів.

Перший рівень – нормативно-законодавчий. На цьому рівні формуються закони, які визначають основні принципи ведення обліку в Україні та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Другий рівень – методичний, становлять інструкції, рекомендації з ведення бухгалтерського обліку витрат. До документів цього рівня належать План рахунків, Інструкція із застосування плану рахунків, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 тощо.

Третій рівень – становлять організаційно-розпорядчі документи, які розробляються на кожному окремому комбінаті.

Аналіз облікової політики гірничо-збагачувальних комбінатів свідчить про неповне розкриття всіх принципів та процедур, які використовуються при веденні обліку витрат.

До елементіви, що є основою створення інформаційних потоків, належать затверджений план рахунків, його кореспонденція, форми первинних документів та їх документообіг.

Аналіз даних елементів на ВАТ "ІнГЗК" та ВАТ "ПівнГЗК" доводить, що план рахунків відповідає діючому. При веденні обліку витрат на обох комбінатах використовуються рахунки класу 9 "Витрати діяльності". Зокрема, на ВАТ "ІнГЗК" додатково при обліку витрат на оплату праці та амортизації використовують відповідні рахунки класу 8 "Витрати за елементами".

До елементів, що забезпечують якісний рівень інформації, належить, насамперед, організація центрів відповідальності з формування облікової інформації, яка визначається постановкою комплексу задач, які слід інформаційно забезпечити. Це дає змогу визначити структуру апарату і штат центрів відповідальності, надати посадову інструкцію для кожного робітника, скласти графік облікових робіт.

Проведене дослідження організаційної структури на комбінатах свідчить, що на кожному з них виробничий відділ бухгалтерії структурно відокремлений.

Основним елементом, який забезпечує якісну організацію виробничого обліку, є його технічне оформлення, яке містить характеристику форми обліку, обчислювальних засобів і програмних продуктів, що використовуються при веденні обліку, рівень автоматизації основних облікових процедур, формування звітності і складання бази даних.

На основі наведеного, можна зробити висновок, що система виробничого обліку на гірничо-збагачувальних комбінатах має більш фінансову орієнтацію, що призводить до формування фактично двох видів інформаційних облікових потоків про розмір витрат виробничим відділом бухгалтерії та планово-економічним відділом. На гірничо-збагачувальних підприємств до таких центрів відповідальності варто віднести виробничу бухгалтерію та планово-економічний відділ.

З огляду на перелічені проблеми, автором запропоновано такі шляхи їх розв'язання.

По-перше, необхідна інформаційна інтеграція всередині самої системи виробничого обліку, яка передбачає насамперед порівнянність інформації, що використовується для аналізу собівартості продукції та формування фінансової звітності. Цього можна досягти шляхом використання єдиної деталізації витрат на статті та підстатті; ведення окремого обліку у виробничій бухгалтерії суми змінних та постійних загальновиробничих витрат; ведення аналітичного обліку за центрами витрат тощо.

Центр витрат – сегмент всередині підприємства, який очолює особа, відповідальна за прийняття управлінських рішень. Основним принципом при побудові такого обліку є спроба створити для кожної статті витрат такий центр, для якого вони усі були б прямими. Як зазначається в роботі [7], центр витрат являє собою первинну ланку аналітичного обліку витрат, що встановлюється для контролю над цими витратами.

З урахуванням специфіки технологічного процесу гірничо-збагачувальних комбінатів, один з яких є монопродуктовим, та особливостей формування загальновиробничих витрат запропоновано виділяти центри витрат на основі відповідності організаційній структурі.

Тобто центрами витрат на гірничо-збагачувальних комбінатах автором запропоновано вважати структурні підрозділи (цехи), де вони виникли. При цьому, поділено центри витрат на основні, обслуговуючі, допоміжні та непромислового характеру. Також додатково виділено номінальний центр витрат, який розглядається комбінат загалом. У цьому центрі акумулюються загальні витрати, що групуються для їх локалізації, які у наступному розподіляються між іншими центрами витрат.

Отже, основними центрами витрат для обох комбінатів будуть такі:

кар'єр;

дробарна фабрика;

рудозбагачувальна фабрика.

Для ВАТ "ПівнГЗК" окремо виділяється цех із підготовки обкотишів. Запропонована кодифікація основних та обслуговуючих центрів витрат представлена в таблиці 1.

Таблиця 1. Кодифікація основних та обслуговуючих центрів витрат на ВАТ "ІнГЗК"

Назва центру витрат	*Код загальновиробничих витрат*
Кар'єр	9101
Дробарна фабрика	9102
Рудозбагачувальна фабрика № 1	9103
Рудозбагачувальна фабрика № 2	9104
Відділ магнітно-флотаційного збагачення	9105
Цех технологічного автотранспорту	9121
Автотранспортний цех	9122
Залізнодорожний цех	9123
Шахтобудівельний цех	9124
Цех технічного водопостачання та шламового господарства	9125
Енергоцех	9126
Цех поточних і капітальних ремонтів	9127

Ведення обліку за центрами витрат суттєво підвищує аналітичність та контрольні якості облікової інформації і створює передумови для побудови раціонального методу розподілу цієї статті витрат.

Раціональна побудова обліку за центрами витрат можлива лише в умовах його часткової або повної автоматизації, що містить розробку системи кодифікації центрів витрат та операцій, побудову алгоритму обліку за центрами витрат, порядок групування витрат та розподілу загальновиробничих витрат за основними, обслуговуючими та допоміжними центрами витрат, розробку відповідних первинних та аналітичних документів.

Так, для удосконалення документального оформлення, спрощення складання звітності та впровадження автоматизованого обліку, автором запропоновано застосування єдиних кодів (таблиця 2).

Таблиця 2. Кодифікація статей загальновиробничих витрат на ГЗК

Код	*Параметри обліку 1*	*Код*	*Параметри обліку 2*	*Код*	*Параметри обліку 3*	*Код*	*Параметри обліку 4*	*Код*	*Параметри обліку 5*
9101	Кар'єр	91011	Змінні витрати	910111	Витрати на утримання основних засобів	91011110	Матеріальні витрати	91011111	Основні матеріали
						91011120	Заробітна плата	91011121	Основна заробітна плата
		91012	Постійні витрати	910121	Витрати на управління виробництвом	91012120	Заробітна плата	91012121	Основна заробітна плата

Параметри обліку 1 – у розрізі змінних/постійних груп статей загальновиробничих витрат; Параметри обліку 2 – у розрізі статей загальновиробничих витрат, що включаються до виробничої собівартості; Параметри обліку 3 – у розрізі економічних елементів загальновиробничих витрат; Параметри обліку 4 – у розрізі аналітичних статей загальновиробничих витрат

Кодифікація загальновиробничих витрат на гірничо-збагачувальних комбінатах запропоновано здійснювати за змішаною дев'ятизначною системою. Перші два знаки відповідають балансовому рахунку першого порядку, третій – код виду центру витрат; четвертий – код центру витрат; п'ятий означає код змінних (постійних) витрат; шостий – укрупнену групу загальновиробничих витрат; сьомий відповідає виду елементу витрат; восьмий та дев'ятий – характеризують вид витрат.

Наведена кодифікація дає змогу обліковувати загальновиробничі витрати не лише в розрізі центрів витрат, а й виділяти окремо змінні та постійні витрати та формувати суму витрат за кожним окремим економічним елементом, що важливо насамперед для складання фінансової звітності.

Отже, при організаційній побудові виробничого обліку гірничо-збагачувальних комбінатів слід брати до уваги ряд елементів, кожен з яких має суттєвий вплив на якість вихідної інформації. Розглянуті елементи організацій в умовах діяльності ВАТ "ІнГЗК" та ВАТ "ПівнГЗК" дозволили сформувати низку пропозицій щодо подальшого удосконалення побудови аналітичного обліку витрат.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розглянуто основні позиції щодо структурування облікових систем та визначено основні дискусійні позиції щодо місця обліку витрат у загальній обліковій системі та з'ясовано, що він є складовою бухгалтерського обліку та має на меті визначення розміру витрат підприємства.

Основою створення системи виробничого обліку на підприємстві є його організація. Виділено основні елементи організації: елементи, що регулюють створення інформаційних потоків; елементи, що є основою створення інформаційних потоків, та елементи, що забезпечують якісний рівень інформаційних потоків.

Надано оцінку стану організації виробничого обліку на гірничо-збагачувальних підприємствах та з'ясовано, що його рівень не відповідає інформаційним запитам сучасного облікового процесу. На основі проведеного аналізу з'ясовано, що система виробничого обліку на гірничо-збагачувальних комбінатах має більш фінансову спрямованість, що призводить до формування фактично двох видів інформаційних облікових потоків про розмір витрат виробничим відділом бухгалтерії та планово-економічним відділом.

До того ж, проведений аналіз організаційних елементів виробничого на гірничо-збагачувальних комбінатах свідчить про значну кількість неурегульованих питань, зокрема поділ на змінну та постійну частину, розподіл витрат, організація аналітичного та синтетичного обліку. З огляду на викладене запропоновано схему аналітичного обліку за центрами витрат, які слід сформувати відповідно до організаційної структури комбінатів.

Проблема функціонального поділу бухгалтерського обліку вимагає подальших методологічних обґрунтувань. На нашу думку, виробничий облік є самостійною частиною бухгалтерського обліку, основною метою якого є відображення основних процесів, пов'язаних з виробництвом й реалізацією продукції на підприємстві. Дослідження організації виробничого обліку на гірничо-збагачувальних комбінатах свідчить про значну кількість неурегульованих питань, які потребують вирішення. Нами виділено дві основні позиції стосовно місця виробничого обліку в загальній обліковій системі, що є найбільш суттєвими та дискусійними. Результати дослідження організації виробничого обліку на гірничо-збагачувальних комбінатах Кривбасу дозволили сформувати низку пропозицій щодо подальшого удосконалення побудови аналітичного обліку витрат.

Для удосконалення документального оформлення, спрощення складання звітності та впровадження автоматизованого обліку автором запропоновано застосування єдиних кодів, які дозволяють обліковувати загальну суму витрат у розрізі різних параметрів.

Результати отримані в процесі проведеного дослідження надають можливість подальшого розвитку науково-практичних основ до розробки механізму підвищення ефективності використання ресурсів і процесів, а також виміру результативності та економічного ефекту від їх задіяння.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", затверджений постановою Верховної Ради України від 16.07.99 р. № 996-IV. – http://www.liga.net/. 2. *Атамас П.Й.* Управлінський облік / *П.Й. Атамас.* – Д.-К., 2006. – 440 с. 3. *Белоусова И.* Проблемы усовершенствования управленческого учета / *И. Белоусова* // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 4. – С. 35-40. 4. *Голов С.Ф.* Управлінський бухгалтерський облік / *С.Ф. Голов.* – К.: "Скарби", 1998. – 378 с. 5. *Керимов В.Э.* Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики / *В.Э. Керимов, П.В. Селиванов, Е.В. Минина* // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 4. – С. 97-103. 6. *Лень В.С.* Управлінський облік / *В.С. Лень.* – К., 2003. – 278 с. 7. *Палий В.Ф.* Основы калькулирования / *В.Ф. Палий.* – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с. 8. *Хорнгрен Ч.Т.* Бухгалтерский учёт. Управленческий аспект / *Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер.* – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с. 9. *Чумаченко Н.Г.* Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / *Н.Г. Чумаченко.* – М.: Финансы, 1965. – 123 с. 10. *Яругова А.* Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Пер. с польс. / *А. Яругова.* – М., 1980. – 141 с. 11. *Colin Druri* Cost and management accounting. – 6e. Thomson Learning EMEA, – 2006. – 608 pp. 12. *Moriarti Sh., Allen S.P.* Cost Accounting. – Gembride ets.: Harper and Row. – 1984. – P. 8

БОНДАРЕНКО Т.Ю. – кандидат економічних наук, доцент Кафедри обліку та державного фінансового контролю Криворізького економічного інституту ДВНЗ "КНЕУ ім. В.Гетьмана"