

УДК 657.023

В. М. Рожелюк,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

V. Rozhelyuk,

PhD in Economics, Associate Professor of the Department
of Accounting in State Economic Sector and Human Services, TNEU

METHODICAL ASPECTS OF FORMING INTEGRAL ACCOUNTING SYSTEM OF PROCESSING ENTERPRISES PRODUCTION ACTIVITY

У статті розглянуто основні проблемні аспекти обліку витрат на переробних підприємствах на основі узагальнення теоретичного та практичного досвіду як вітчизняного, так і зарубіжного, визначено актуальні питання інтеграції облікових систем у частині виробничої діяльності переробних підприємств у ринковому середовищі. Обґрунтовано доцільність виділення основних стадій облікового забезпечення виробничої діяльності, які включають порядок формування витрат у процесі постачання ресурсів, переробки продукції сільського господарства та її реалізації за різними каналами збуту.

Визначено проблемні аспекти формування облікової інформації за кожною стадією виробничого процесу, вказано конкретні пропозиції щодо їх вирішення, в першу чергу, використання автоматизованої обробки облікових даних, розглянуто доцільність застосування на переробних підприємствах інтегрованої системи обліку, що передбачає можливість зв'язати між собою облік, контроль і аналіз затрат на переробку продукції сільського господарства та створити науково обґрунтовану структуру собівартості переробки, яка б забезпечувала конкурентоздатність виробленої продукції в умовах ринку. Дієвим способом запровадження інтегрованого обліку витрат є розширення аналітичних і синтетичних рахунків у робочому плані рахунків з врахуванням технології та організації конкретних переробних підприємств та якісних параметрів сировини.

Нами запропоновано також модель інтегрованого обліку витрат переробного підприємства за об'єктами обліку відповідно до стадій виробничого процесу, виробничими витратами та місцями їх виникнення, в якій доцільно виділити джерела інформації про затрати на переробку сільськогосподарської продукції, ознаки класифікації затрат, сформувані робочий план рахунків, який би інтегрував всі види обліку, розробити форми внутрішньої звітності для узагальнення всіх видів затрат і формування собівартості готової продукції. Для підвищення дієвості моделювання запропоновано зміни до діючого плану рахунків, які дозволять більш ефективно відображати результати переробки продукції сільського господарства.

The article deals with the main problematic aspects of costs accounting at processing enterprises based on a synthesis of theoretical and practical native and foreign experience. Current issues of integration of accounting systems of the production activity of processing enterprises in the market environment are identified. Importance of defining the main stages of accounting of production activities which include the order of formation costs in the supply of resources, processing of agricultural products and its implementation on different sales channels are proved.

There are identified aspects of accounting information for each stage of the production process. Specific suggestions for their solution, the use of automated processing of accounting data, the feasibility of processing plants in the integrated system, which provides the ability to link together accounting control and cost analysis on the processing of agricultural products and a science-based processing cost structure that would ensure the competitiveness of their products in the marketplace are examined. An effective way to introduce an integrated cost accounting is an extension of analytical and synthetic accounts in the chart of accounts taking into consideration specific technology and processing plants and quality parameters of raw materials.

We have also proposed a model of integrated cost accounting of processing enterprises in the subject of accounting in accordance with the stages of the production process, production costs and their places of origin in which to identify sources of information on the cost of the processing of agricultural products, features of the classification of costs, form chart of accounts which would integrate all kinds of records, develop internal reporting forms to summarize all types of expenses and the cost of forming the finished product. To improve the effectiveness of modeling proposed amendments to the current chart of accounts that will enable better reflect the results of agricultural products processing.

Ключові слова: облікова інформація, сільськогосподарська продукція, переробна промисловість, інтегрований облік, виробничий процес, затрати, собівартість, план рахунків.

Key words: accounting information, agricultural products, processing industry, integrated accounting, production process, costs, cost price, chart of accounts.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Бухгалтерський облік пов'язаний з економічною діяльністю людей: з процесами вироб-

ництва, обміну, розподілу матеріальних благ. Господарські процеси на підприємстві повинні бути організовані, тобто необхідно управляти

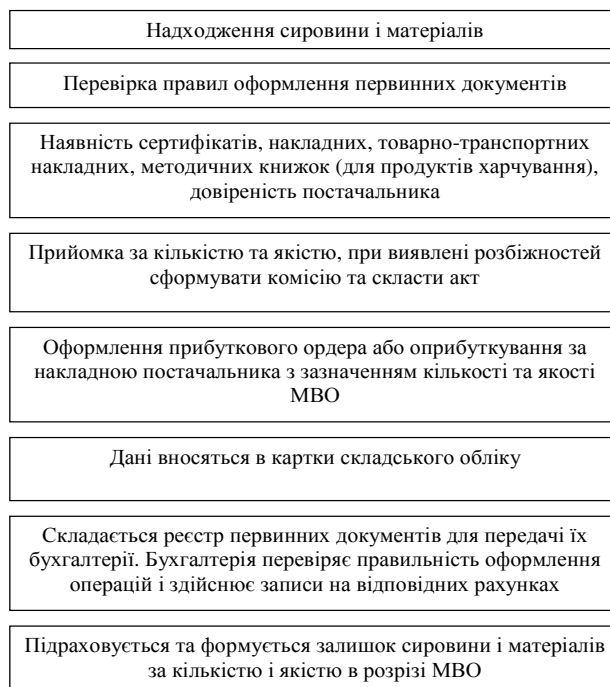


Рис. 1. Порядок приймання сировини і матеріалів на склад підприємства

Джерело: розроблено автором.

ними. Управління неможливе без інформації, яку надає бухгалтерський облік. Адже бухгалтерські звіти — це найважливіша інформаційна база управління, яка забезпечує потреби в інформації про господарські процеси та їх результати.

МЕТА СТАТТІ

Для одержання даних про господарські процеси необхідно: організувати спостереження за ними; вимірювати результати спостереження та групувати їх; узагальнювати одержані дані. Спостереження, вимірювання та узагальнення явищ господарського життя дають кількісний вираз і якісну характеристику економічних процесів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питаннями обліку витрат з позиції їх структури, класифікаційних ознак, методики узагальнення в системі рахунків займалися багато вчених-економістів як вітчизняних, так і зарубіж-

них, серед них Богач А.Г., Загородній А.Г., Ласовецький В.О., Олійник О.В., Крупка Я.Д., Івашкевич В.Б., Папковська П.Я., Ніколаєва С.А. та багато інших, проте проблемам інтегрованої системи обліку витрат на підприємствах з переробки сільськогосподарської продукції варто було б приділити більше уваги.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для правильного управління господарськими процесами необхідно мати їх якісну характеристику, тобто визначити їх господарську необхідність, економічну ефективність. Бухгалтерський облік — це кількісний вираз та відображення якісної характеристики господарських процесів з метою управління ним, який включає наступні стадії виробничого процесу.

Перша стадія — організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку придбання сировини і матеріалів шляхом моделювання вимог до обліку їх складових (у вартісному, кількісному та якісному вираженні з

Таблиця 1. Виготовлення хлібобулочних виробів на рахунку 23 "Виробництво"

Дебет		Виробництво			Кредит
Сировина	Кількість	Якість	Вартість	Вихід готової продукції за кількістю, якістю (структура сировини, матеріалів) та вартістю	
Борошно					
Вода					
Сіль					
Дріжджі Інша сировина і т.д.					

організацією матеріальної відповідальності), процедур укладання і виконання господарських договорів як основи здійснення контролю договорних зобов'язань і обґрунтування доцільності операцій з придбання для забезпечення економії та цільового використання наявних ресурсів.

Недосконалість методології бухгалтерського обліку процесу придбання сировини і матеріалів зумовлює проблеми в подальшому здійсненні планування, аналізу й контролю процесів виробництва, продажу і обчислення фінансових результатів. Нераціональне вилучення з обороту грошових коштів або залучення позикового капіталу при придбанні ресурсів вимагає перегляду концептуальних положень бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю відповідних операцій. На кожному підприємстві слід розробити організаційно-методологічні положення з бухгалтерського обліку придбання сировини і матеріалів на основі моделювання вимог до облікової інформації на основі організації аналітичного обліку з розкриттям якісних характеристик придбаних ресурсів і визначенням процедур для досягнення дієвості контролю укладання і виконання господарських договорів.

Нами пропонується наступна модель облікового відображення процесу, наприклад, виготовлення хлібобулочних виробів на рахунку 23 "Виробництво" (табл. 1).

Друга стадія — теоретичне обґрунтування необхідності врахування особливостей технології виробництва, її удосконалення і змін для організації бухгалтерського обліку виробничих витрат з урахуванням регламентованих складових продукції, що забезпечило уточнення змісту інформаційної облікової моделі витрат на стадії виробництва для здійснення контролю якісних параметрів продукції відповідно до технічних вимог.

Відсутність соціально-економічного ефекту господарювання обумовлена відсутністю належного інформаційного забезпечення управління процесом виробництва через неврахування в положеннях облікової політики підприємства особливостей технології та галузі економічної діяльності. Цим ускладнюється здійснення контролю якісних характеристик продукції через неможливість оцінки відповідності фактичного складу готового продукту технології її виробництва. Для забезпечення раціональної організації обліку на основі розробленої моделі слід виокремити вимогу відповідності аналітичного обліку виробничих витрат стану, змінам і удосконаленню технологіч-

ного процесу. Використання комп'ютеризованих облікових систем є основою здійснення контролю обсягів придбання сировини, її якості або використання заміників сировини, надходження її у виробництво та відповідності процесу придбання технології виробництва, державним і міжнародним стандартам якості продукції, а також забезпечення захисту навколишнього середовища. Слід вимоги до підвищення рівня кваліфікаційної підготовки фахівців з бухгалтерського обліку (в аграрних вузах студенти вивчають відповідні технологічні дисципліни, в класичних економічних університетах такі дисципліни відсутні).

Третя стадія — модель облікового відображення операцій на стадії оприбуткування та продажу продукції на основі визначення рівнів аналітичного обліку (у вартісному, кількісному та якісному вираженні), що є основою інформаційного забезпечення здійснення контролю дотримання технології, виготовлення готової продукції, виконання договорів продажу та відповідності складу і якості продукції придбаних сировини та матеріалам відповідно до технічних вимог для досягнення соціального ефекту бізнесу за рахунок об'єктивного надання інформації споживачам про продукцію.

У таких умовах найбільш оптимальною буде інтегрована система обліку затрат і калькулювання собівартості продукції, яка пов'язує воедино такі елементи: планування, облік і контроль за затратами на основі норм і відхилень від них, що забезпечують досягнення цілей оперативного контролю за витратами; формування інформації про витрати в розрізі статей калькуляції, за об'єктами калькулювання, центрами відповідальності та функціям управління підприємством, що забезпечить багатовимірність зібраної інформації; формування інформації про часткову собівартості продукції для підвищення здійснення аналітичних і контрольних функцій системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також для реалізації принципу "різна собівартість для різних цілей"

У кожному конкретному випадку слід вивчити можливість організації інтегрованого обліку: чи піддаються прямому обліку затрати на підприємстві; визначити затрати, які економічно недоцільно обліковувати.

Завдання впровадження інтегрованої системи обліку затрат вирішується шляхом удосконалення аналітичного обліку затрат, а також за рахунок введення значної кількості додаткових синтетичних рахунків у робочий план рахунків підприємств з переробки продукції

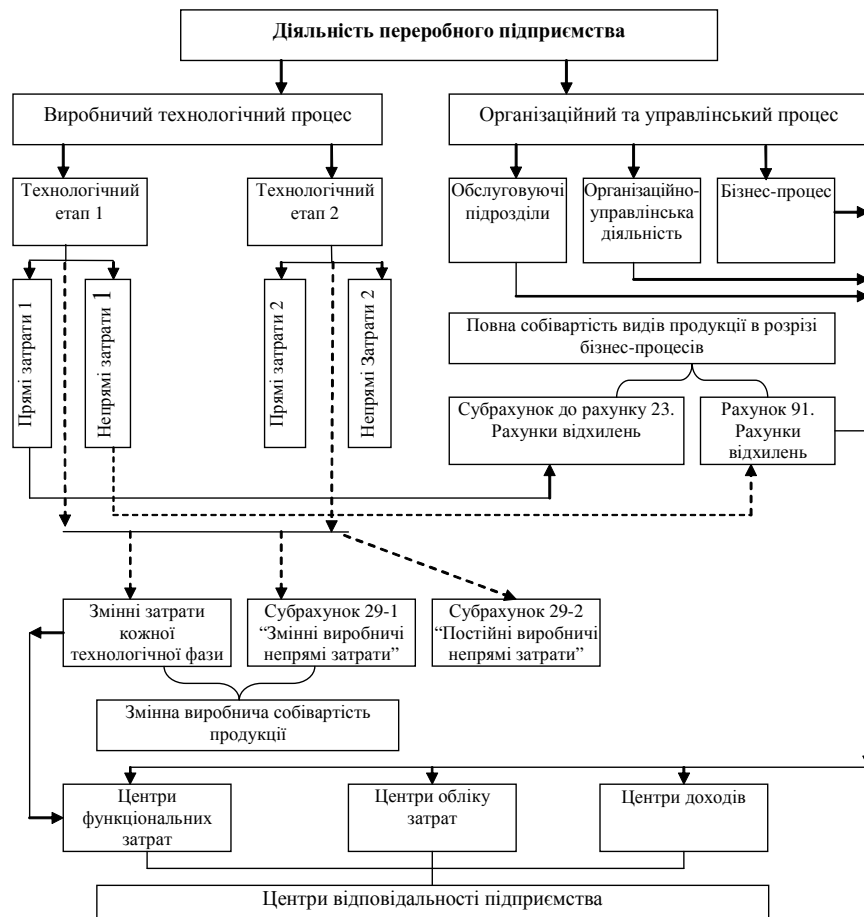


Рис. 2. Модель відображення інформації про затрати на підприємствах переробної промисловості в інтегрованій системі обліку

Джерело: розроблено автором.

сільського господарства. Проте організація ефективного аналітичного обліку значною мірою залежить від обґрунтованості визначення та вибору об'єктів спостереження та обліку фактів затрат в переробній промисловості. Правильний вибір об'єктів спостереження та обліку затрат є першочерговим завданням, що стоїть перед бухгалтерами на різних рівнях управління підприємством. Так, від того, наскільки обґрунтовано встановлені об'єкти спостереження затрат на виробництво продукції, залежить і адекватність обчислення собівартості продукції, дієвість контролю і управління витрачанням ресурсів підприємства в цілому і його сегментів.

Виділення доцільних об'єктів обліку затрат дозволяє обґрунтувати архітектуру інтегрованої системи збору інформації про затрати на підприємствах переробної промисловості.

Для впровадження інтегрованої системи збору інформації про затрати на підприємствах переробної промисловості може бути використана наступна модель організації синтетично-

го та аналітичного обліку за виділеними об'єктами обліку, виробничими затратами і місцями їх виникнення (рис. 2).

Для збору даних в інтегрованій системі збору інформації про затрати та собівартість продукції в межах розробленої моделі можуть використовуватися окремі плани рахунків та/або підсистеми обліку.

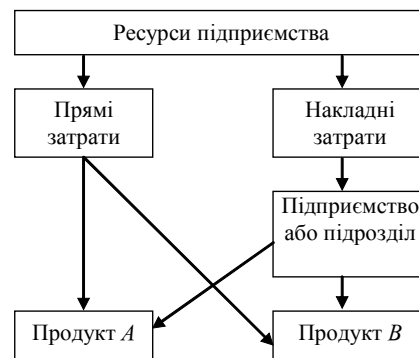


Рис. 3. Традиційний спосіб розподілу накладних затрат в переробних підприємствах

Джерело: [3].



Рис. 4. Методи обліку затрат і калькулювання, що притаманні переробним підприємствам

Джерело: [8].

Формуючи інтегровану систему обліку затрат і калькулювання собівартості продукції переробної промисловості, необхідно послідовно реалізувати такі процедури: виділити всі наявні джерела інформації про затрати підприємства; класифікувати і згрупувати затрати за обраними ознаками; розробити план рахунків, що інтегрує всі види обліку; розробити уніфіковані форми внутрішньої звітності.

Потреба в повному і аналітичному обліку затрат обумовлює необхідність формування інтегрованої системи збору інформації в наступних розрізах.

У підприємствах переробної промисловості доцільно прив'язувати затрати до видів операцій і тільки після цього розподіляти за носіями затрат (об'єктами обліку) у відповідність з такими принципами:

а) вся сукупність господарських операцій підприємства вибудовується за ієрархічним принципом: за рівнями їх здійснення, видами первинної та вторинної діяльності

б) всі бізнес-процеси, сегменти і центри відповідальності слід представити у формі схеми взаємозалежних операцій;

в) увага повинна бути акцентована на кінцевих об'єктах обліку (носіях затрат) залежно від потреб менеджерів в інформації;

г) затрати групуються в розрізах виробничого, збутового чи управлінського сегментів.

Аналізуючи погляд вчених [2; 3; 8; 10], а також особливості системи управління підприємствами, що виробляють продукцію переробки, в основу вибору об'єктів обліку затрат на даних підприємствах слід взяти:

а) ознаки класифікації фактів виникнення затрат;

б) узагальнення та зведення даних про затрати на різних ієрархічних рівнях процесу виробництва та управління ним.

Виходячи з цих двох основних умов, можна виділити наступні об'єкти обліку затрат на підприємствах переробної промисловості: види і елементи затрат; технологічні фази; госпрозрахункові підрозділи (центри відповідальності, місця виникнення затрат); види продукції.

При такому переліку об'єктів обліку затрат у переробній промисловості будуть створені всі необхідні умови формування ефективної бухгалтерської інформаційної системи для потреб аналізу, контролю та управління, а також узагальнення, зведення даних про затрати в необхідних розрізах у часі (терміни) і в просторі (ієрархічних рівнях), необхідних керуючій системі.

Найуразливішим місцем цих систем вважається співвіднесення виробничих і накладних затрат (непрямих виробничих затрат) за видами продукції. Спочатку затрати підсумовуються за виробничими підрозділами за статтею "накладні затрати" (перший етап розподілу), після чого включаються до собівартості видів продукції, вироблених в даних підрозділах (другий етап розподілу). Основними базами розподілу накладних затрат на другому етапі в традиційних системах є або фінансові показники — прямі затрати на оплату праці і вартість основних матеріалів, або об'ємні показники — людино-години, машино-години. Хоча такі бази відносно прості і доступні для використання, їх застосування часто призводить до неточної оцінки затрат, що включаються до собівартості готової продукції (рис. 3).

Там, де діяльність збігається у зв'язку з виробничими обсягами, можна отримати досить точні дані про затрати; наприклад, затрати на електроенергію прив'язуються до часу роботи обладнання. Однак в умовах сучасного виробництва частка діяльності, не пов'язаної безпосередньо з обсягом виробництва налагоджен-

ня устаткування та ін., підвищується. Розподіл затрат на такі види діяльності пропорційно об'ємним показникам призводить до спотворення собівартості готової продукції. Так, на продукцію, що виробляється великими партіями, відносяться завищені затрати, а на продукцію, що випускається в невеликій кількості — занижені. Окремі продукти не виправдовують зусиль з їх виготовлення, оскільки вони складні для виробництва, а це, в свою чергу, збільшує їх потребу в ресурсах і видах діяльності. Але відповідно з традиційними системами, такі складні продукти показуються як найбільш прибуткові. Крім того, відсутня інформація про затрати, викликаних різними партіями або асортиментом продукції, розмірами замовлень, особливостями конкретних клієнтів і т.п.

Багато підприємств, усвідомлюючи довільний характер розподілу затрат при обчисленні повної собівартості і, маючи намір спростити процес прийняття управлінських рішень, перейшли на систему скороченої собівартості.

Є також відмінність в системах калькуляції за повними та змінними затратами, яка полягає в підходах до оцінки виробничих запасів, на які впливають особливості обліку постійних накладних затрат. Відповідно до системи калькуляції такі затрати розглядаються, як затрати періоду, безпосередньо співвідносяться з доходом, а не як затрати на продукт, через який вони включаються в запаси, як це прийнято в системі калькуляції за повними затратами. Всі інші затрати, в тому числі адміністративні та комерційні, в обох системах відображаються як періодичні затрати (рис. 4).

Для дотримання багатовимірності обліку затрат слід впровадити в розрізі підрозділів підприємств, що виробляють продукцію, специфічний рахунок 29 "Виробничі накладні затрати" і два субрахунки для обліку виробничих накладних затрат: "Постійні виробничі накладні затрати" і "Змінні виробничі накладні затрати". Облік постійних виробничих накладних витрат може здійснюватися на субрахунку 29-2, а змінних виробничих накладних затрат — на субрахунку 29-1. При такому підході значно знижується трудомісткість облікових робіт, пов'язаних з розрахунками з розподілу накладних затрат. Однак субрахунки, що акумулюють інформацію за затратами, не повинні дублювати дані, які були відображені в інших вимірах.

Для організації повноцінної системи обліку затрат потрібні опрацювання та опис всіх її інструментів у внутрішніх нормативних документах підприємства. Доцільно розробити: методичні рекомендації з обліку затрат, інст-

рукції з обліку затрат у різних сегментах підприємства і т. п.

Постійні витрати, що виникають у виробництві протягом періоду, будуть збиратися на рахунок 91 "Загальновиробничі затрати", а після закінчення періоду списуватися на субрахунок 5 "Умовно-постійні затрати" до рахунку 90 "Собівартість реалізації".

Також виникне необхідність введення в робочий план рахунків рахунки 261 "Випуск продукції (робіт, послуг)". У зв'язку з запропонованою схемою аналітичного обліку затрат, на думку автора, до рахунків 261 "Випуск продукції (робіт, послуг)" і 26 "Готова продукція" слід відкривати додаткові субрахунки: коди видів продукції групи залежно від асортименту, виробленого підприємством, коди відхилень від нормативних (бюджетних) значень затрат у залежності від впливу причин і їх винуватців.

Малим підприємствам переробної промисловості доцільно вести облік затрат за спрощеною схемою. У цьому випадку загальновиробничі і загальногосподарські затрати не поділяють за окремими рахунками, а відносять на рахунок 91 "Загальногосподарські затрати". Для того щоб контролювати ці затрати, автором пропонується відкрити додаткові коди аналітики до рахунку 91 на малих підприємствах. Рекомендовані рівні аналітики плану рахунків для малих підприємств за: технологічними процесами; переділами; видами і групами продукції; місцями виникнення затрат; центрами відповідальності; причинами і винуватців відхилень.

Облік затрат на управління, обслуговування та організацію виробництва і на реалізацію регламентований. Він повинен здійснюватися за номенклатурою статей у відповідності з галузевими методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг. На нашу думку, такий підхід до формування показника затрат за видами діяльності не логічний. Доцільно затрати на управління, обслуговування та організацію виробництва і на реалізацію відображати в поелементному розрізі. Тоді в процесі трансформації усіх понесених затрат з основного виду діяльності буде забезпечена спадкоємність і порівнянність даних. Така форма надання облікової інформації про затрати за видами діяльності, на нашу думку, має ряд переваг. Тому групування затрат за економічними елементами є оптимальною для цілей управління, оскільки визначається високим ступенем відповідності вимогам економічної теорії, бо елементи затрат являють собою сукупність спожитих економічних ресурсів основного виду діяль-

ності, що забезпечить менеджерам підприємства можливості оцінки зміни структури затрат і вплив кожного з елементів на формування фінансового результату, а також сприятиме підвищенню ефективності прийняття ними управлінських рішень у ринковому середовищі діяльності переробних підприємств.

ВИСНОВКИ

Таким чином, запропонована модель інтегрованого обліку діяльності переробних підприємств сприятиме належному інформаційному забезпеченню різних груп користувачів з метою вирішення як виробничих так і фінансових проблем на всіх стадіях виробничого процесу, а розширення робочого плану рахунків у частині синтетичного та аналітичного обліку забезпечить підвищення дієвості облікової інформації від постачання, до виробництва і збуту переробки продукції сільського господарства.

Література:

1. Богач А. Наказ про облікову політику — основний регламентуючий документ із формування методики обліку логістичних витрат підприємства / А. Богач // Економічний аналіз. — 2010. — Вип. 6. — С. 180—182.
2. Загородній А.Г. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства / А.Г. Загородній, Г.О. Партин // Фінанси України. — 2009. — № 9. — С. 87—97.
3. Ластовецький В.О. Виробничо — комерційний облік і внутрішньо-господарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В.О. Ластовецький. — Чернівці: Місто, 2003. — 156 с.
4. Олійник О.В. Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі підприємств промисловості нерудних матеріалів): дис... на здоб. наук. ст. канд. екон. наук спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / О.В. Олійник. — Житомир, 2002. — 284 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня р. № 318.
6. Арико О.Н. Экономическая природа категории затрат в системе производственного учета / Бухгалтерский учет и анализ. — № 9 (91). — 2004.
7. Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология. — Мн.: Информпресс, 2001. — С. 36—51.
8. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. — М.: Финансы, 1974. — 160 с.

9. Крупка Я.Д., Романчук К. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів: монографія / Я.Д. Крупка, А.Л. Романчук. — Чернівці: Місто, 2011. — 296 с.

10. Николаева С.А., Шебек С.В. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. — М.: Аудиторско-консалтинговая фирма "ЦБА", 2004. — 288 с.

References:

1. Bohach, A. (2010), "Order on accounting policies — the main regulating document from forming method of accounting enterprise logistics costs", *Ekonomichnyj analiz*, vol. 6, pp. 180—182.
 2. Zahorodnij, A.H. and Partyn, H.O. (2009), "Outsourcing and its impact on expenditures ", *Finansy Ukrainy*, vol. 9, pp. 87—97.
 3. Lastovets'kyj, V.O. (2003), *Vyrobnycho - komertsijnyj oblik i vnutrishn'o-hospodars'ka (upravlins'ka) zvitnist' za tsentramy vytrat i vidpovidal'nosti* [Industrial — Commercial accounting and internal economic (management) accounting for cost centers and responsibility], Misto, Chernivtsi, Ukraine.
 4. Olijnyk, O.V. (2002), "Costs in the accounting system: theory, method and practice (for example, industrial enterprises of non-metallic materials)", Abstract of Ph.D. dissertation, economy, Zhytomyr, Ukraine.
 5. Ministry of Finance Ukraine (1999), Order "On Approval of (standard) accounting", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/annot/en/z0027-00> (Accessed 21 June 2014).
 6. Ariko, O.N. (2004), "The economic nature of the cost categories in the system of cost accounting ", *Buhgalterskij uchet i analiz*, vol. 9 (91).
 7. Papkovskaja, P.Ja. (2001), *Proizvodstvennyj uchet v APK: teorija i metodologija* [Production accounting in AIC: Theory and Methodology], Informpress, Moscow, Russia.
 8. Ivashkevich, V.B. (1974), *Problemy ucheta i kal'kulirovanija sebestoimosti produkcii* [Accounting problems and calculation of production], *Finansy*, Moscow, Russia.
 9. Krupka, Ya.D. and Romanchuk, K. (2011), *Oblik i kontrol' operatsijnoi dial'nosti na pidprijemstvakh promyslovosti budivel'nykh materialiv* [Accounting and control operations in industrial enterprises of building materials], Misto, Chernivtsi, Ukraine.
 10. Nikolaeva, S.A. and Shebek, S.V. (2004), *Upravlencheskij uchet. Legendy i mify* [Managerial Accounting. Legends and Myths], *Auditorsko-konsaltingovaja firma "CBA"*, Moscow, Russia.
- Стаття надійшла до редакції 23.07.2014 р.*