

ЕКОНОМІЧНА СТАТИСТИКА. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657.1: 658.5

ТЕХНОЛОГІЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ

ПИЛИПЕНКО Андрій Анатолійович

доктор економічних наук, професор

ПИЛИПЕНКО Діана Рафаелівна

аспірант

Сучасний етап розвитку національної економіки характеризується динамічністю зовнішнього середовища, корінною й радикальною перебудовою ділових процесів, впровадженням новітніх інформаційних і комунікаційних технологій, розмиванням організаційних границь, зміною структур підприємств, поширенням взаємодії з конкурентами, активізацією роботи з субпідрядниками тощо. Мінливість ринків, прискорення технологічного прогресу змушують підприємства використовувати нові підходи до управління, орієнтуючись на поведінку й потреби споживачів, розробляти відповідні інструменти планування, виміру, обліку й контролю витрат, які поєднуються в відповідну систему управління. Тут слід зазначити, що створення системи управління витратами слід підпорядкувати загальній логіці функціонування підприємства, що обумовлює певні стратегічні аспекти в управлінні витратами.

Питанням побудови систем управління витратами присвячено досить багато досліджень [9, 10, 20]. Проте в більшості в них управління витратами розглядається окремо від процесів розвитку й стратегічного управління підприємства. Перше згадування про стратегічне управління витратами було подано в [22], де обґрунтовано необхідність зливання таких тем як управління ланцюгом цінностей, стратегічне позиціонування, аналіз факторів витрат. Подальші позитивні зрушення є в роботах, що відображають новітні підходи до організації управлінського обліку [15] та пов'язані з розглядом концепцій контролінгу, збалансованої системи показників [6], управління й оптимізації бізнес-процесів [11]. Досить цікавими є пропозиції щодо застосування системи таргет- й кайзен-костінгу [15], які дозволяють поєднати управління витратами з маркетингом та плануванням розвитку.

Отже метою написання статті постало саме теоретичне обґрунтування й розробка науково-методичних рекомендацій зі створення та використання системи управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємства та формування належної обліково-аналітичної підтримки її функціонування. Вирішення поставленої мети вимагає розробки чіткої програми управління витратами, фізичним втіленням якої має стати система управління витратами (СУВ). Головною метою СУВ в умовах динамічного й непередбаченого середовища господарювання постає формування (або вибір з певного переліку альтернативних рішень) програми дій, орієнтованих на коригування (збереження або зміну) рівня витрат. Дійсно, саме процеси управління витратами дозволяють забезпечити економію наявних у суб'єктів господарювання ресурсів та максимізувати розкриття потенціалу кожного з їх видів (це особливо цінно при прийнятті ресурсно-компетентнісної парадигми стратегічного менеджменту).

При цьому, якщо підтримати Д. Дж. Колліса [10], саме корпоративна стратегія будь-якого суб'єкта господарювання (тут стратегія розуміється як спосіб створення вартості за рахунок чітко визначеного кола дій) визначає підпорядкованість ресурсів, бізнес-процесів, організаційних структур та принципів життєдіяльності. Оскільки ж кожен з цих елементів пов'язаний з виникненням певних витрат, необхідно організувати управління витратами безпосередньо в розрізі об'єктивно існуючих ресурсних та супутніх ним потоків. Приймаючи ресурсну парадигму менеджменту, Г. В. Казаченко з співавторами [9, с. 9] також наголошують на потребі виділення різних видів витрат, що належать до одного ресурсу. До таких витрат відносяться витрати у сферах надходження, використання (створення нової вартості) та відчуження ресурсу. За таких умов ресурсно-компетентнісний підхід вимагає орієнтування облікової функції на набутки процесно-орієнтованого менеджменту. Отже, саме визначенню особливостей такого орієнтування бухгалтерського (переважно управлінського) обліку й присвячено дана робота.

Розробка та впровадження у практику господарювання систем управління витратами вимагає послідовної відповіді на ряд запитань щодо ідентифікації об'єкту управління (чим управляти?), визначення методів управління (як управляти?) та інформаційного забезпечення управлінської діяльності (де брати дані?). Детальне обґрунтування відповідей на дані запитання дозволяє запропонувати подану на рис. 1 схему структурування процесів управління витратами. Її побудова за допомогою методології ментальних карт (mind map) обґрунтовується рядом таких переваг цього інструментарію як: наочне відображення взаємозв'язків та перебігу певних явищ та процесів; можливість виявлення

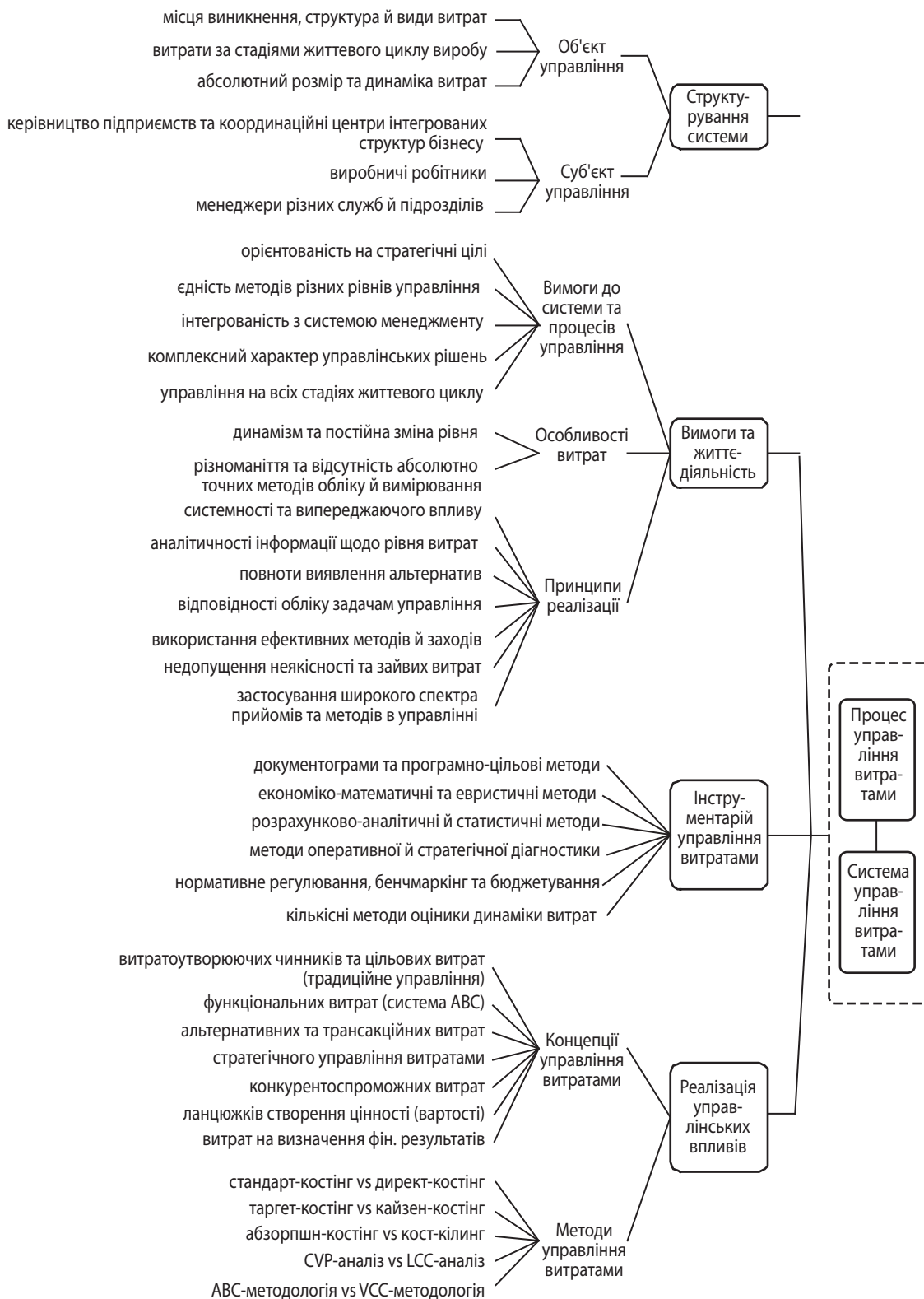


Рис. 1. Розкриття сутності та змісту процесів управління витратами підприємств

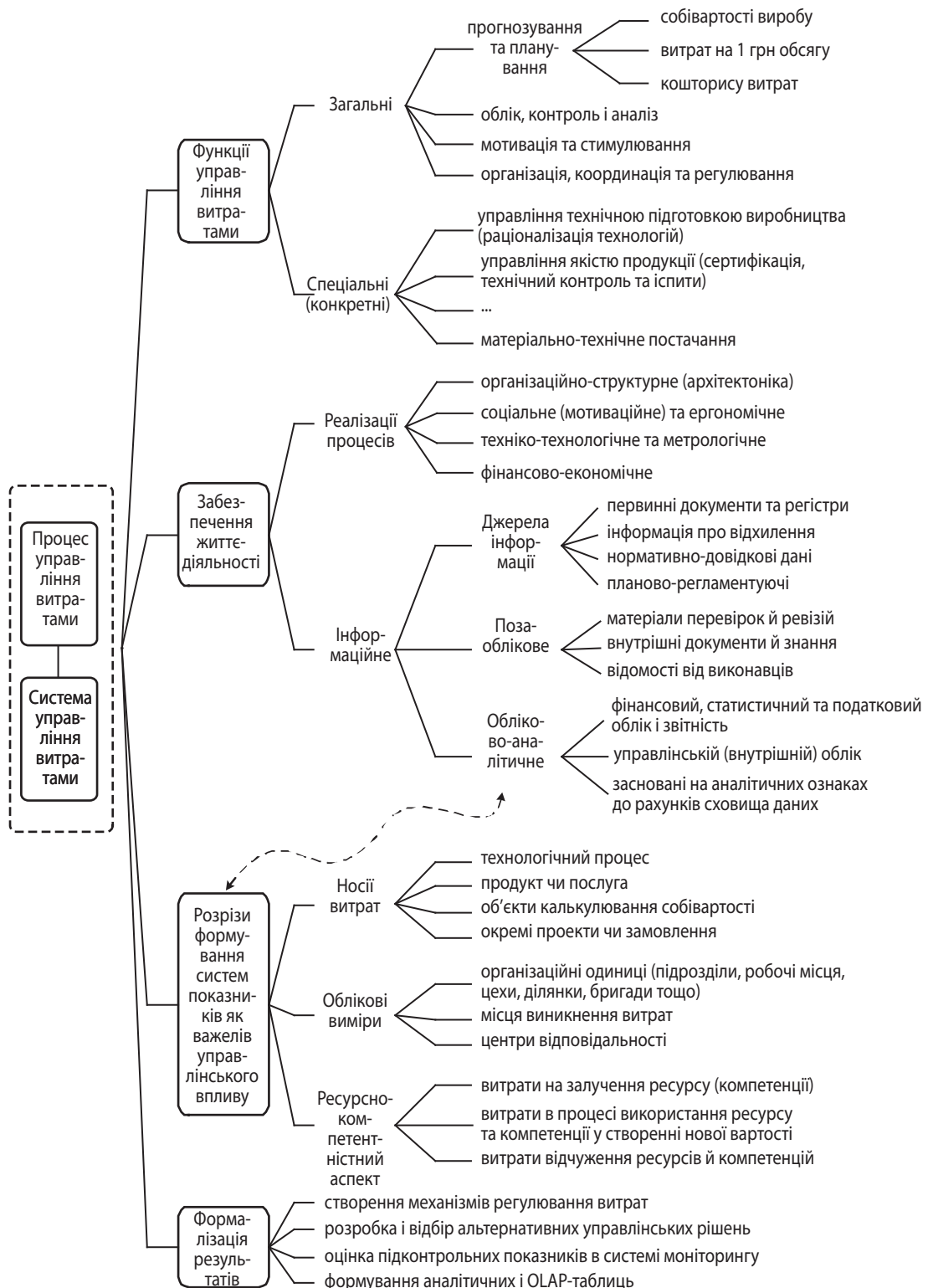


Рис. 1. Розкриття сутності та змісту процесів управління витратами підприємств (продовження)

прихованих та потенційних можливостей; точність та ясність при виконанні організаційних задач та завдань з структурування тощо. Формування моделей предметних областей за допомогою зв'язків «батько – нащадок» на ментальній карті сприяє повноті усвідомлення проблемної ситуації (у даному випадку – організації процесу управління витратами) з розробкою відповідних заходів з її вирішення (з оглядом на предмет дослідження – розробкою обліково-аналітичного забезпечення процесу управління витратами).

Отже, гілки поданого на рис. 1 дерева відображають основні змістовні елементи процесу управління витратами, що розкривається через створення СУВ. При цьому (також виходячи з рис. 1) одним з найважливіших елементів СУВ є різного роду забезпечення, у тому числі інформаційне та його складова – обліково-аналітичне. При цьому у наявній літературі нажалі відсутня єдність думок щодо розуміння сутності та інструментарію обліково-аналітичного забезпечення (ОАЗ) в цілому та обліково-аналітичного забезпечення управління витратами (ОАЗУВ) зокрема, хоча саме облік витрат є головною передумовою управління витратами (так саме як будь-які процеси збирання інформації та розрахунку контрольних показників є основою кожного управлінського циклу).

Більш того, навіть у ідентифікації терміну «забезпечення» можна виділити ряд суперечливих моментів. Так, у більшості випадків під забезпеченням розуміють сукупність заходів та умов, що сприяють нормальному здійсненню економічних процесів, реалізації запланованих програм, проектів, підтримці стабільного функціонування економічної системи та її об'єктів, усуненню порушень нормативних актів [19]. На жалі при цьому відсутні акценти на визначенні сутності, складу та структури забезпечення. Аналогічне зауваження можна адресувати й визначенню забезпечення через сукупність допоміжних засобів, що використовуються для підтримки життєдіяльності якоїсь системи.

Розкриваючи сутність ОАЗ, наголосимо на більшій поширеності в наявній літературі розкриття сутності та змісту інформаційного забезпечення, яке трактується через сукупність форм, методів та інструментів управління інформаційними ресурсами, необхідних і придатних для реалізації аналітичних та управлінських процедур, що забезпечують стабільне функціонування підприємства, його стійкий перспективний розвиток [21]; стимулювання інформаційного обміну між суб'єктами взаємодії [21, с. 265]; організацію масивів, потоків та процесів переробки інформації для всіх рівнів системи управління підприємством [13]; комплекс програмно-технічних засобів і методів виробництва, обробки й використання інформації [11, с. 675]. Тут наголосимо, що всі перелічені тлумачення визначають інформаційні потреби менеджменту підприємства (у контексті предмету дослідження – потреби СУВ), але не дають відповіді на питання, з яких джерел та за допомогою яких інструментів задовольнятимуться ці потреби.

Орієнтування на виділення інформаційних джерел міститься у працях Б. А. Райзберга [19], де інформаційне забезпечення зводиться як до необхідної системи менеджменту інформації, що втримується в базах даних інформаційних

систем, так і до створення інформаційних умов функціонування системи у вигляді відбору засобів пошуку, отримання, збереження, нагромадження й обробки інформації. Таке тлумачення найбільш повно відповідає визначеній у Законі [1] сутності облікового процесу (облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства), що й об'єднує в собі як джерела, так і інструменти збирання інформації. Разом з тим, навіть на законодавчому рівні виділяються різні завдання, що ставлять перед обліково-аналітичним забезпеченням як менеджмент підприємства, так і СУВ. Пояснюється розбіжність завдань ОАЗ наявністю різних користувачів облікової інформації, а отже й різними видами обліку (бухгалтерського, статистичного, фінансового, управлінського, оперативного, креативного, стратегічного тощо).

Означена розбіжність завдань призводить як до роз'єднаності обліку й інших функцій управління, так і до невідповідності означених видів обліку один одному. Вирішення цього протиріччя можливе на основі створення концепції інтегрованого обліку [17, с. 185–193] та формування ОАЗУВ в розрізі інструментів контролінгу (для останнього на жалі ще й дотепер не склалося однозначного тлумачення, навіть з оглядом на численні розробки). Саме з оглядом на наявність різних видів обліку під час формування ОАЗУВ слід враховувати означену М. В. Кужельним та С. О. Левицькою [12, с. 188] проблему наявності в межах однієї системи потреб різних користувачів з суттєво розбіжними інтересами. Так, в процесі формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами будь-яких суб'єктів господарювання (ОАЗУВ) слід орієнтуватися на досить справедливе твердження А. В. Іванової [5] відносно того, що бухгалтерія та планово-економічні служби використовують досить різні підходи та принципи визначення загального рівня витрат та калькулювання собівартості продукції (розбіжність підходів є проявом функціонального розподілу праці на підприємстві, коли окремі відділи мають вузьку спеціалізацію й різні цілі функціонування).

Відповідно розрізнятимуться й вимоги до ОАЗУВ, які значно диференціюватимуться за умови управління витратами інтегрованих об'єднань підприємств (з оглядом на численні авторські розробки такі об'єднання визначатимуться як інтегровані структури бізнесу або ІСБ). Отже, головною вимогою до процесу формування ОАЗУВ можна обрати обов'язковість його спрямування на потреби всіх зацікавлених у обліково-аналітичній інформації користувачів (автори свідомо орієнтуються на визначений у Законі [1] управлінський облік). За таких умов головною проблемою постане оптимізація поєднання системи управління з функцією обліку та з відповідною внутрішньою структуризацією останньої. Оскільки ж необхідність постійного вдосконалення методів управління обумовлює особливу актуальність найбільш ефективної організації кожного з них, то й стандартизація облікових процедур повинна поступатися місцем найбільш гнучким системам обліку, зорієнтованим на аналіз можливостей підприємства.

Відмовляючись від підходу окремого ведення різних видів обліку (через його витратність та необхідність подвійного

введення інформації), наголосимо на організації облікового процесу та ОАЗУВ в розрізі єдиного масиву інформації. Лише за таких умов структура функції обліку відповідатиме та виступатиме складовою частиною організаційної структури підприємства. Відповідно висунемо вимоги до функції обліку: повна відповідність розподілу повноважень і відповідальності на підприємстві; розподіл завдань ОАЗУВ таким чином, щоб результати їх рішення досить повно відповідали рівням управління. У даному випадку доречно привести подану на рис. 2 стандартизовану схему співвіднесення видів обліку з управлінською ієрархією (з користувачами інформації), обґрунтування особливостей формування якої було наведено авторами у [17, с. 25–37].

З оглядом на подану на рис. 2 ієрархію звернемо увагу на таку особливість витрат підприємства (див. рис. 1) як динамізм, постійна зміна рівня та відсутність єдності у підходах до вимірювання їх рівня (переважно пояснюється мінливістю та непередбачуваністю середовища господарювання). У цьому аспекті, формуючи ОАЗУВ, слід відходити від статичного підходу до формування облікових показників. Відповідно слід не лише забезпечити ув'язування облікових номенклатур з різними рівнями СУВ, а, наприклад, використати динамічну концепцію бухгалтерського балансу. Ці автори вельми справедливо розглядають баланс не як «картину майна та джерел його формування», а як динамічну модель безперервного відображення діяльності підприємства. Зрозуміло що основу раціоналізації такої діяльності складає формування СУВ.

Означене на рис. 2 структурування вимагає застосування також й охарактеризованої зокрема у працях С. Ф. Легенчука [14] катакитичної теорії обліку, особливість якої складає включення до складу предмету бухгалтерського обліку частини зовнішнього середовища системи підприємства (збільшується «область охоплення» облікового спостереження). На нашу думку, катакитична теорія особливо актуалізується в умовах організації управління витратами об'єднань підприємств, коли зовнішнє середовище підприємства виступає

внутрішнім середовищем інтеграційного утворення (ІСБ), до складу якого входить дане підприємство як учасник інтеграційної взаємодії.

Прийняття динамічної та катакитичної концепції до формування СУВ та ОАЗУВ вимагає виділення двох принципово розбіжних рівнів управління (це цілком відповідає означеному на рис. 2 структуруванню). Перший – рівень оперативного управління – обслуговуватиметься фінансовим та управлінським обліком й відповідатиме за маніпулювання з даними та інформацією. Другий – стратегічний – реалізуватиме аналітичну складову ОАЗУВ та формуватиме інформацію для стратегічного менеджменту з метою встановлення траєкторії розвитку підприємства (у нашому випадку – розраховуватиме витрати на додержання даної траєкторії). Отже, своєчасно отримана відповідним рівнем системи управління інформація оперативного й бухгалтерського обліку та відповідним чином інтерпретована до прийняття рішень, може бути використана для управління розвитком підприємства. Динамічна ж концепція формування СУВ дозволить облікове спостереження співвіднести з виробленням стратегічних заходів та з прогнозуванням варіантів розвитку подій.

Зрозуміло, що впровадження динамічного підходу (особливо в розрізі концепції динамічних спроможностей фірми), потребує відповідного технічного забезпечення (в розрізі обчислювальних можливостей сучасної інформаційної інфраструктури). У цьому сенсі слід підтримати й С. Ф. Голова [4, с. 11] щодо необхідності перегляду предмету обліку та елементів його методу в напрямках вираховування можливостей й інструментарію сучасних інформаційних технологій та відмови лише від рестрації ретроспективних даних. Доречність інтеграції всіх видів обліку у єдину інформаційну систему (в даному випадку – систему підтримки прийняття рішень в галузі управління витратами) підтверджує й Ф. Ф. Бутинець [3, с. 28–29], говорячи про необхідність розширення аналітичності та меж обліку чи обґрунтованого збільшення кількості показників бухгалтерської звітності.



Рис. 2. Співвідношення видів обліку з управлінською ієрархією

Відразу слід зауважити, що прийняття даних вимог щодо формування ОАЗУВ слід обов'язково співвіднести з висновками Н. Дж. Карра [8] щодо необхідності оптимізації витрат на утримання інформаційної системи. Більш того, критерії оптимізації розрізнятимуться залежно від рівня (стратегічного чи оперативного) управлінської ієрархії. Для оперативного управління вибір інформаційної системи здійснюватиметься у розрізі витрат на підтримку регламентованих Законом [1] дій. На стратегічному рівні отримання (та попередню аналітичну обробку інформації) слід співвідносити з надаваними за допомогою даної інформації перевагами у конкурентній боротьбі (через доступність інформаційних технологій всім суб'єктам ринку успішне створення ОАЗУВ не може бути гарантією успіху на стратегічних напрямках), якщо доступ до інформації буде обмежений для споживачів нижчих рівнів). Отже, завданням формування ОАЗУВ буде саме пошук оптимального співвідношення між витратами на регламентування обліково-аналітичних операцій та напрямками використання отриманих даних у межах СУВ.

Далі слід зауважити, що бухгалтерський облік, як і кожна система знань, постійно розвивається, що висуває особливі вимоги щодо його дієвої організації. Загальні питання організації облікового процесу широко представлено в економічній літературі, хоча на жаль більшість розробок міститься в рамках навчальної літератури [12] (відповідно можна наголосити на актуальності розробок у даній сфері). Також в більшості з джерел відсутні або недостатньо пророблені питання інноваційного розвитку облікової підсистеми та її орієнтації на підтримку прийняття управлінських рішень, особливо у сфері стратегічного управління витратами (розвиток підприємства в цілому потребує розвитку до відповідного рівня й обліку, представленого як одна з рівноправних функцій управління). Загальноприйнятій підхід до ведення фінансового обліку (регламентація організації якого представлена на рис. 3) дозволяє розглядати його лише як один з інструментів оцінки ефективності підприємства, що оперує лише ретроспективними показниками. Саме необхідність забезпечення стратегічної спрямованості облікових даних й ефективної їх інтеграції в систему управління обумовило актуальність даного дослідження.

Зрозуміло, що з оглядом на ускладнення та зростання динамічності середовища господарювання, процес формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства обов'язково слід розглянути в контексті збільшення стратегічної спрямованості облікових даних. Потребу врахування стратегічних аспектів облікового процесу можна знайти зокрема й у працях Л. В. Нападівської [15], яка пропонує розглядати облік як засіб оцінювання перспектив бізнесу [16, с. 57] та Л. А. Сахно [20, с. 60–61]. Останній автор наголошує на тому, що обліковий процес повинен концентруватися на певних ключових елементах діяльності підприємства, що забезпечує створення економічних цінностей в рамках так званого «С-циклу»: зобов'язання (commitment), контроль (control), грошові кошти за вартість (cash and cost) та можливості чи потенціал (capability).

Дійсно, більшість рішень в процесі управління витратами стикатиметься з визначенням різного роду планів,

прогнозів, принципів, патернів, позицій, перспектив та правил (відповідає концепції 5П розуміння стратегії). Така стратегічна спрямованість актуалізує необхідність дослідження доречності розгляду поняття стратегічного обліку в контексті формування ОАЗУВ. На жаль, існує досить багато тлумачень стратегічного обліку при повній відсутності єдності не лише у розумінні змісту даного словосполучення, а й у необхідності його використання взагалі. Так, ряд авторів наголошує на доречності введення стратегічного обліку у практику господарювання. Інші – такі як М. І. Бодар [2, с. 23], – заперечуючи означене словосполучення, наголошують на потребі додавання ознак перспективності та стратегічності до облікових рахунків.

Нажаль, деякі автори досить некоректно намагаються визначити сутність стратегічного обліку (це пояснюється переважно об'єктивно існуючою тенденцією зсуву акцентів розгляду управлінського обліку з безпосередньо обліку на управління). Так, Л. А. Сахно [20, с. 61] надає тлумачення стратегічному обліку як «фінансовому аналізу проблем». Такий підхід неприпустимий через підміну сутності функцій управлінського циклу. Тлумачення ж стратегічного обліку як способу відображення фінансових та облікових проблем підприємства [20, с. 60] нівелює як можливість використання нефінансових індикаторів діяльності підприємства, так і можливість інтеграції до ОАЗУВ відомостей про ситуацію у оточенні підприємства.

Найбільш часто стратегічний облік ототожнюють з управлінським. Підтвердженням цьому є тлумачення стратегічного обліку В. Е. Кермовим як системи реєстрації, узагальнення й представлення даних, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень системою менеджменту [7, с. 48] або ще більш обмежена пропозиція Б. Райана щодо визначення сфери стратегічного обліку як області перетинання різних фінансових функцій (фінансового менеджменту, управлінського й фінансового обліку та управління грошовими коштами) [18, с. 31]. Таке розуміння стратегічного обліку не є виправданими саме через ретроспективність зафіксованої у ньому інформації. Більш дієвою буде ідентифікація сутності стратегічного обліку в рамках концепції стратегічних систем вимірювання й особливо в рамках концепції збалансованої системи показників (BSC, Balanced Score Card [6]). Ефективність означених концепції з точки зору формування ОАЗУВ пояснюється прийняттям принципу, що управляти можна лише тим, що можна виміряти.

Останню представляють як інструмент переведення стратегії на операційний рівень (формалізації стратегії). Тут, на наш погляд, слід розглядати BSC дещо більшим набуток, ніж просто інструмент операціоналізації стратегії (таке розуміння можливо лише при усвідомленні усього теоретичного підґрунтя, на якому базується впровадження BSC: від ресурсного підходу до стратегічного менеджменту до різних теорій мотивації). Отже, розгляд даної концепції здійснимо в контексті появи слова словосполучення «стратегічний облік» та процесу формування ОАЗУВ. На погляд авторів, концепцію BSC можна вважати майже синонімом до стратегічного обліку, сутність якого в решті решт зводиться до узагальнення й представлення даних для прийняття стратегічних управлінських визначених (у тому числі й у сфері управління витратами).

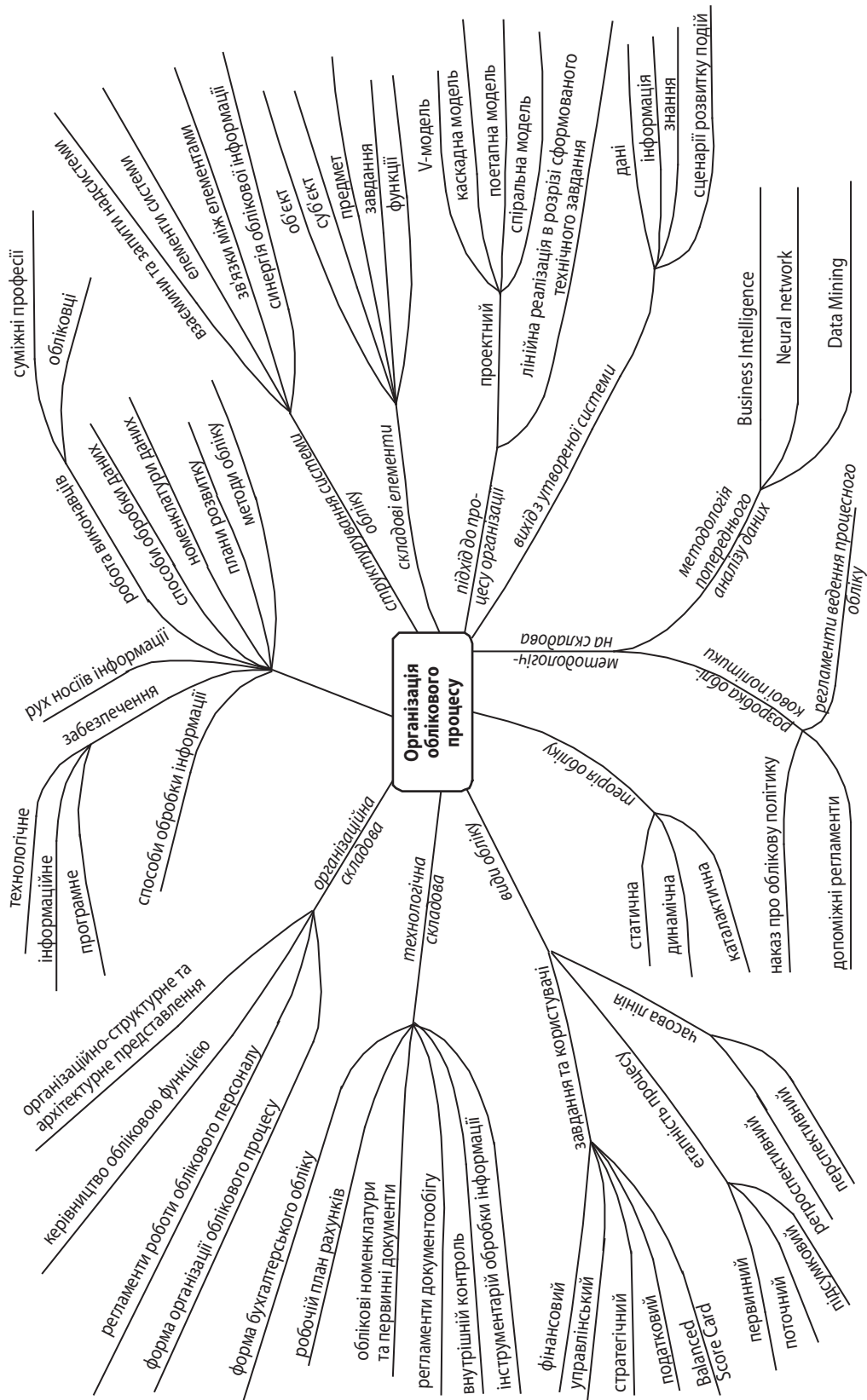


Рис. 3. Карта процесу формування обліково-аналітичного забезпечення (організації облікового процесу)

Відповідно, оскільки у збалансованій системі показників прийнято поєднання як фінансових й нефінансових, так і кількісних й якісних показників, то можна стверджувати про необхідність розширення загальноприйнятої облікової парадигми у бік спроб формалізації знань чи суб'єктивних думок суб'єктів стратегічного менеджменту підприємства. При цьому змінюватимуться й облікові моделі діяльності суб'єктів господарювання (як відокремлених, так і інтегрованих). За аналогією, моделювання облікової системи можна розглянути в розрізі надання відомостей для розрахунку так званих стратегічних матриць (матриць портфельного аналізу, чисельність яких визначається кількома десятками). Деякі вісі таких матриць можуть бути легко ідентифіковані на підставі даних фінансового чи внутрішньогосподарського обліку. Ті ж вісі, які пов'язані з інформацією про конкурентів чи середовище непрямого впливу, стають досить складними для формалізованої інтерпретації, майже неможливої при орієнтуванні на парадигму фінансового обліку.

Слід звернути увагу, що збалансована система показників на перший погляд не має прямого відношення до СУВ. Це твердження не є цілком вірним. *По-перше*, формування витрат підприємства планується, контролюється й регулюється в рамках однієї з перспектив концепції – «внутрішні процеси». *По-друге*, наявність у BSC причинно-наслідкових зв'язків забезпечує цільову спрямованість діяльності СУВ. *По-третє*, BSC оперує з ключовими факторами успіху (KSF), серед яких можуть бути й фактори оптимізації рівня витрат (особливо при виборі стратегії «лідерства за витратами»). *По-четверте*, цікавим моментом тут постає пропозиція В. Е. Карімова [7] щодо розподілу стратегічного обліку на попроцесний (облік економічних процесів всіх фазових переходів, пов'язаних зі стратегічним розвитком організації та поопераційний (облік операцій кожної окремої фази розвитку організації). Зрозуміло, що кожен з цих видів обліку оперує з процесами управління витратами, інтеграцію яких саме з стратегічними настановами підприємства бажано реалізовувати в термінах концепції BSC. Отже саме застосування BSC дозволяє більш ґрунтовно підійти до організації управління витратами в рамках єдиної інформаційної системи.

Таким чином, у статті запропоновано структурування системи управління розвитком, яке здійснено таким чином, щоб забезпечити максимальне спрощення процесу формування облікової підтримки управлінських процесів. Разом з тим потребує подальшого розвитку обґрунтування складових обліково-аналітичного забезпечення та розробка системи показників, адаптованої до використання в рамках означеної концепції стратегічного обліку.

Література

1. Закон України «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» // Все о бухгалтерском учете. – 1999. – №11. – С. 3–9.
2. Бондар М. І. Концептуальні підходи щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики». – К.: КНЕУ, 2010. – С. 21–24.
3. Бутинець Ф. Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф. Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №10. – С. 20–29.
4. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій «України – ЄС» // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №4. – С. 7–17.
5. Иванова А. В. Многомерность учета затрат / А. В. Иванова [Электронный ресурс]. – режим доступа: <http://consulting.1c.ru/>
6. Каплан Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты. – М.: Олимп-Бизнес, 2005. – 512 с.
7. Каримов В. Э. Стратегический учет. – М.: Омега-Л, 2005. – 168 с.
8. Карр Н. Дж. Блеск и нищета информационных технологий: Почему ИТ не являются конкурентным преимуществом. / Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Секрет фирмы», 2005. – 176 с.
9. Козаченко Г. В. Управління затратами підприємства: монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлупьонов, Г. А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320 с.
10. Коллис Д. Дж. Корпоративная стратегия. Ресурсный подход / Коллис Дэвид Дж., Монтгомери Синтия А. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2007 – 400 с.
11. Корпоративная логистика. 300 ответов на вопросы профессионалов / под. ред. В. И. Сергеева. – Инфра-М, 2005. – 976 с.
12. Кужельний М. В. Організація обліку: підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицькі. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
13. Крамчанінова М. Д. Формування системи управління промисловим підприємством в умовах стратегічного партнерства: Автореф. дис. канд. екон. наук 08.06.01 / Донецький державний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Маріуполь, 2005. – 20 с.
14. Легенчук С.Ф. Метатеорія бухгалтерського обліку: сутність та шляхи побудови / С.Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – №1(16). – С.124–137.
15. Нападowska Л. В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
16. Нападowska Л. В. Концепція подальшого розвитку обліку в умовах міжнародної інтеграції // Вісник КНТЕУ. – 2006. – №1. – С. 57–64.
17. Пилюпенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: Наукове видання. – Х.: ВИД. ХНЕУ, 2007. – 276 с.
18. Райан Б. Стратегический учет для руководителя. – М.: Аудит, Юнити, 1998. – 616 с.
19. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 480 с.
20. Сахно Л. А. Еволюція управлінського обліку: від обліку витрат виробництва до стратегічного управління // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №2. – С. 58–61.
21. Смирнова В. В. Информационное обеспечение развития предпринимательских структур / В. В. Смирнова, А. О. Апостолов // Економіка. Менеджмент. Підприємство. 36. наук. праць СЛУ ім. В. Даля. – 2003. – Вип. 11. – С. 294–297.
22. Шанк, Дж. К., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности. – СПб.: Бизнес-Микро, 1999. – 288 с.