

УДК 336.663

¹*Н. С. Пласкова, ²Е. В. Прокофьева*

¹ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва, email: plaskova@rambler.ru

²Филиал ГБОУ ВО Московской области «Университет «Дубна» – Дмитровский институт непрерывного образования, Московская обл., г. Дмитров, email: life-2783@mail.ru

РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА И АНАЛИЗА

Ключевые слова: управленческий производственный учёт и анализ, система информационного обеспечения, управленческие решения, функции управления.

В статье представлен критический анализ существующих методических разработок и научных публикаций современных российских и зарубежных авторов в области производственного управленческого учёта и анализа. Предложены направления совершенствования организации, содержания и методов производственного управленческого учёта и анализа, способствующие повышению качества информационного обеспечения менеджмента производственных компаний и обоснованности принимаемых управленческих решений относительно формирования производственной программы, ассортиментной линейки, ценовой политики с учётом влияния внешних и внутренних факторов финансово-хозяйственной деятельности. Представлена структурная схема взаимосвязей функций управления производственной и сбытовой деятельностью предприятия и организация на ее основе информационных потоков, представляющих собой единый иерархический комплекс показателей ретроспективного, оперативного, прогнозного характера.

¹*N. S. Plaskova, ²E. V. Prokofiev*

¹Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, email: plaskova@rambler.ru

²Dmitrov institute of continuing education – branch of the «University «Dubna», Moscow region, Dmitrov, email: life-83@mail.ru

DEVELOPMENT OF METHODOLOGICAL SUPPORT FOR PRODUCTION MANAGEMENT ACCOUNTING AND ANALYSIS

Keywords: management production accounting and analysis, information support system, management decisions, management functions.

The article presents a critical analysis of the existing methodological developments and scientific publications of modern Russian and foreign authors in the field of production management accounting and analysis. The directions of improving the organization, content and methods of production management accounting and analysis are proposed, which contribute to improving the quality of information support for the management of production companies and the validity of management decisions regarding the formation of the production program, product range, and pricing policy, taking into account the influence of external and internal factors of financial and economic activity. The structural scheme of interrelations of functions of management of production and sales activity of the enterprise of the construction industry and the organization on its basis of information flows representing the uniform hierarchical complex of indicators of retrospective, operational, forecast character is presented.

Производственное предприятие представляет собой сложную систему управления различными ресурсами и бизнес-процессами, которая должна строиться на современных организационных, методических подходах и практически работающих механизмах, позволяющих предприятию успешно функционировать, адаптируясь к условиям нестабильной внешней среды, поддерживая свою конкурентоспособ-

ность и инвестиционную привлекательность. Важным элементом такой системы управления является современное и релевантное информационно-аналитическое обеспечение, контент которого формируется совокупностью данных финансового, налогового, статистического, оперативного управленческого учёта и анализа. Управление производственными процессами предприятия представляет собой комплекс принима-

емых текущих и стратегических управленческих решений субъектами менеджмента различных уровней иерархии внутреннего менеджмента, успешная деятельность которого невозможна без надёжной интегрированной базы ретроспективных, оперативных, прогнозных, бюджетных данных производственного учёта и анализа, являющихся инструментами первичного сбора и накопления информации, мониторинга, анализа, контроля, классификации данных для последующего принятия решений. Особенности финансово-хозяйственной деятельности, присущие различным предприятиям, актуализируют целый ряд теоретико-методических аспектов, касающихся развития основ формирования информационной базы, развития методов производственного учёта и анализа, совершенствования процессов обработки первичных данных и их преобразования в удобную для восприятия форму для каждого пользователя, выполняющего свои функции управления производственными процессами.

Цель исследования

Поставленная в данном исследовании цель, заключается в совершенствовании методического обеспечения производственного управленческого учёта и анализа в составе комплексной системы управления предприятием. Цель исследования обусловила необходимость решения таких задач, как критический обзор теоретических аспектов внутренней учётно-аналитической системы производственного предприятия; определение необходимости коррекции существующей организации производственного учёта и анализа с учётом информационных потребностей менеджмента; разработку методики оценки воздействия внутренних и внешних факторов на уровень и динамику результативности производственной деятельности организации.

Материалы и методы исследования

Для обоснования исследовательской гипотезы, формирования и аналитического преобразования эмпирической базы, определения организационной структуры системы производственного учёта, анализа и контроля использованы общенаучные методы – анализ

и синтез, количественные и качественные методы внутрипроизводственного экономического анализа, производственного учёта и общего менеджмента производственных предприятий.

Результаты исследования и их обсуждение

В современной отечественной и зарубежной научной литературе, методических публикациях представлено большое количество работ, посвящённых проблемам управленческого учёта и анализа. Такими исследователями, как Аткинсон Э.А., Блэк Д., Друри К., Палий В.Ф., Шеремет А.Д., Этрилл П. [3, 6, 8, 9, 10, 11] достаточно глубоко изложены вопросы организации и повышения качества управленческого учёта и анализа, обоснования управленческих решений в отношении оптимизации затратности производства и реализации продукции, выстраивания ассортиментной линейки, выбора ценовой политики, организации логистики, ресурсного обеспечения, включая формирование эффективных финансовых потоков. Поскольку деятельность каждого производственного предприятия обладает определённой спецификой, а внешняя среда постоянно динамично развивается, область управленческого учёта и анализа будет нуждаться в совершенствовании организационно-методического обеспечения, включая вопросы классификации объектов и методов управленческого анализа, возможности применения управленческого учёта и анализа в решении специфических производственных управленческих задач оперативного и стратегического характера, делегирования и персонализации ответственности, а также осуществления контрольных функций. Постоянная трансформация условий ведения бизнеса, повышение требований клиентов не только к качеству продукции, а также уровню оперативности логистики, сервису обуславливают периодическое изменение в системе управления предприятием, что в свою очередь предъявляет обновляемые требования к управленческому учёту и анализу.

Производственный учёт является важной составляющей общей системы управленческого учёта, при этом под производственным учётом понимается,

как правило, учёт затрат на производство, их поштатейная и поэлементная оценка, выявление отклонений (перерасхода или экономии) от установленных бюджетных и нормативных значений в отчётном периоде и в динамике. Система производственных процессов является наиболее значимой для предприятия, так как включает множество под процессов, элементов и инструментов, каждый из которых оказывает влияние на общую себестоимость продукции и операционный финансовый результат функционирования предприятия. Вследствие этого, производственный учёт и формируемая на его основе информационно-аналитическая база должна реалистично и во всех необходимых ракурсах раскрывать необходимый перечень оценочных индикаторов производственного управления.

В научных публикациях, посвящённых вопросам управленческого учёта и анализа, наблюдаются несопадающие мнения относительно видовых классификаций методов и инструментов анализа. В публикациях отдельных авторов можно обнаружить порой необоснованное и небрежное использование терминологической базы, когда вместо соответствующего понятия используются термины, не являющиеся тождественными. Так, в работах некоторых авторов [4, 5, 7] многократно используется словосочетание «маржинальный доход», которое лишено экономического смысла, исходя из того содержания, которое вкладывает в него автор, имея в виду разницу между выручкой от продаж и переменными расходами. Обоснованным для данного случая является использование не термина «доход», а «прибыль», поскольку понятие доходов имеет нормативное толкование, как в российском положении по учёту доходов ПБУ 9/99 «Доходы организации» [1], так и в международных стандартах финансовой отчётности [2].

Российский документ (ПБУ9/99 раскрывает нормативное понятие доходов как «увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Международный стандарт (МСФО 18) относительно понятия «выручка» даёт следующее определение: «Выручка – валовое поступление экономических выгод в течение определённого года, возникающее в ходе обычной деятельности организации, если оно приводит к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала».

Таким образом, представляя маржинальный финансовый результат как разницу между доходами и расходами, следует использовать его обоснованное название – маржинальная прибыль, а не доход.

Задачи, решаемые с помощью информационного обеспечения, формируемого в процессе управленческого производственного учёта и анализа, весьма разнообразны. Широкий охват управленческих решений обуславливает применение всего разнообразия методов аналитической обработки информационных потоков, что в свою очередь приводит к необходимости классификации методов управленческого анализа по ряду основных признаков:

- уровню управленческого процесса;
- направленности во временном аспекте;
- подходам менеджеров к принятию управленческого решения;
- аналитическим подходам к оценке процессор управления;
- привлечения внешних и внутренних экспертов.

В зависимости от уровня управленческих процессов (исполнительный, оперативный, тактический, стратегический), интегрированных в целостную иерархическую пирамиду взаимосвязанных уровней управления предприятием, (рис. 1). На каждом уровне управленческих процессов управленческий анализ проводится для достижения различных целей. На стратегическом уровне анализ необходим для оптимизации бизнес-процессов, совершенствования организационной структуры предприятия, а также для прогнозирования и оценки стратегических показателей эффективности предприятия в длительном периоде [6, с. 117]. На уровне тактического управления анализ проводится

для целей планирования деятельности отдельных бизнес-единиц, центров ответственности и подразделений, для составления бюджетов, планирования изменения в ценовой и ассортиментной политике. На низовом уровне формируются данные о результативности первичных управляющих воздействий в отношении техники, технологий, использования оборудования, материальных ресурсов, энергии, производственных трудозатрат. Также на этом уровне оцениваются фактические показатели себестоимости продукции, выполнения производственных заказов и отдельных операций, то есть анализируются выполняемые функции, непосредственно связанные с базовыми процессами, формирующими первичные уровни затрат.

В зависимости от направленности во временном аспекте в управленческом анализе следует выделить такие виды, как ретроспективный, оперативный и перспективный, каждому из которых свойственно решение специфических задач. Большинству производственных предприятий свойственно проведение ретроспективного и оперативного управленческого анализа, а при необходимости проведения прогнозных расчётов на несколько лет используется инвестиционный анализ, как вид перспективного экономического анализа. При проведении ретроспективного анализа сравниваются фактические результаты с плановыми (бюджетными) и выявляются причины отклонений. В рамках перспективного анализа необходимо выделять краткосрочный, среднесрочный и стратегический подвиды, которые решают собственные задачи с помощью ряда методов экономического анализа. Традиционно краткосрочный перспективный анализ в отечественных предприятиях ограничивается процессами бюджетирования и нормирования, определения будущих доходов и затрат без оценки отдалённых перспектив корректировки управленческих решений.

Западными авторами [8, 11] в краткосрочном перспективном анализе выделяется анализ на основе информации, предоставляемой системой калькулирования себестоимости «директ-костинг». Маржинальный анализ, организован-

ный на основе калькуляции в директ-костинге, позволяет принимать некоторые специфические тактические решения, исходя из прогнозов прибыли, затрат и планируемых продаж по каждому виду продукции, направлению деятельности, а также оценивать маржинальный потенциал предприятия для возмещения постоянных затрат. Однако, возможности маржинального анализа достаточно ограничены, поскольку он не даёт информации относительно полной удельной себестоимости единицы продукции, отдельных видов и направлений деятельности, центров ответственности, а также невозможно детализировать прогноз безубыточности в продуктовом, ассортиментном и иных разрезах.

Методы краткосрочного перспективного анализа, основанные на разделении затрат (директ-костинг), несколько утрачивают свою значимость и аналитические управленческие возможности в длительной перспективе. Это связано с тем, что пролонгация временного периода планирования может внести значительные коррективы в поведение затрат. Поэтому стратегический управленческий анализ, кроме информации о самих затратах, учитывает различные факторы, связанные с внешней средой, используя для этого внеучётные источники информации относительно состояния и прогноза сырьевых рынков и рынков сбыта продукции, макроэкономические, геополитические, климатические, национальные и международные политики, состояние и прогноз мировой экономики, социальных аспектов и т.д.

В зависимости от подхода менеджеров к принятию управленческого решения, следует выделить такие приёмы управленческого анализа в принятии решений, как анализ, обобщение накопленного опыта и знаний управляющих кадров и интуитивные решения, принимаемые без достаточно аргументированных доказательств; анализ практического опыта функционирования сегмента управленческой деятельности, логические выводы, последовательные доказательства, опирающиеся на практический опыт; вариативный анализ и последующий выбор оптимальных управленческих решений.



Рис. 1. Пирамида уровней принятия решений на предприятии на основе результатов производственного управленческого анализа

В связи с особенностями последнего приёма – «анализа вариантов (альтернатив)», следует отметить, что зачастую управленческие решения принимаются, исходя из предположений о том, что общий объем ресурсов предприятия ограничен, что имеется ряд альтернативных решений, по отдельности удовлетворяющих субъективным критериям, сочетаниям условий риска и доходности, таким образом, возникает необходимость выбора вариантов из некоторого перечня альтернатив. При этом, как правило, чаще требуется выбрать одно решение или реже сформировать портфель решений, обеспечивающий процесс стратегического управления, например, в отношении поставленной цели – достижения максимально возможного прироста капитала предприятия, достижение которой возможно посредством решения целого комплекса инвестиционных задач долгосрочного характера. Соответствующими инструментами управленческого анализа будут такие, как инвестиционный анализ для выявления возможности реализации одного или нескольких проектов, определения началь-

ных и последующих инвестиционных затрат, расчёта будущих экономических выгод на основе методов инвестиционной оценки стоимости, чувствительности проектов к будущим рискам, сроков окупаемости и потенциальной эффективности проектов. На основе результатов такого анализа принимаются решения о выборе альтернатив.

В зависимости от подхода к оценке процессов управления следует выделить следующие виды управленческого анализа:

– функциональный анализ процессов, направленный на изучение рациональности организации действующих процессов и на выявление способов более эффективной их организации. Для этих целей можно использовать возможности функционально-стоимостного анализа, при котором конкретная система управления (например, предприятие в целом) рассматривается как набор взаимосвязанных функций (управленческих процессов, происходящих на предприятии). Результаты функционально-стоимостного анализа в наибольшей степени используются при планировании бюджета

тов предприятия, основанных на функциях управления;

- план-факторный анализ процессов, направленный на выявление и измерение воздействия различных факторов на результативность бизнес-процессов и на принятие корректирующих воздействий по оптимизации не самих процессов, а сглаживания негативных последствий рискованных событий или полного исключения их влияния;

- структурный анализ управленческих процессов направлен на выявление границ каждого из них, установление контрольных входящих и исходящих точек, обнаружение ошибок целеполагания и несоответствия между полномочиями и ответственностью владельцев процессов.

В зависимости от привлечения внешних и внутренних специалистов (экспертов), обладающих необходимыми познаниями в различных областях и функциях управления для выборки, обработки и получения необходимой информации. В данном контексте весьма актуальным является использование метода экспертных оценок (субъективных профессиональных суждений), который обеспечивает выбор наилучшего решения экспертами, которые присваивают перечню критериев экспертные оценки, по совокупности которых управленческие решения ранжируются и обосновывается оптимальный выбор.

Разделение видов управленческого анализа по стадиям принятия управленческих решений последовательно по всем звеньям цепочки создания ценности обусловлено необходимостью использования результатов анализа отклонений, директ-костинга, анализа альтернатив (экономико-математическое моделирование, дерево решений, экспертные методы, инвестиционный анализ и т.д.), анализа потенциальной эффективности, будущей стоимости, прибыли и рентабельности.

Таким образом, представленная классификация методов управленческого анализа позволяет увидеть, что разные взгляды на типы анализа пересекаются в конкретных методах. Для создания более эффективной базы принятия управленческих решений на практике в производственном предприятии следует

использовать всю совокупность аналитических возможностей, свойственных методам управленческого экономического анализа.

Поскольку одной из основных задач современного производственного предприятия является достижение положительного операционного финансового результата, то необходимыми условиями при этом оказываются не только максимизация продаж и генерируемой вследствие этого выручки, но и оптимизация уровня затратности производства в целом и каждого его элемента с выявлением отклонений себестоимости единицы производимой продукции каждого вида, а также элементов (видов) затрат, формирующих ее величину.

Существенное значение в системе производственного управленческого учёта предприятия имеет категоричность затрат и их видовая классификация, что позволяет разработать организационную структуру их нормирования и последующего контроля. Решение этих вопросов позволяет представить производственный управленческий учёт и анализ в качестве связующего звена между финансовым учётом и менеджерами предприятия.

Особенности производственного учёта затрат на производство и реализацию продукции как объектов управления заключаются в накоплении и преобразовании данных, отражающих:

- динамику постоянно меняющихся затрат в связи с волатильностью цен на сырьевых и иных ресурсных рынках, изменением физических объёмов потребляемых ресурсов, пересмотром нормативов их расходования;

- многоэлементный состав затрат, который требует использования специфических, а порой, и уникальных, методов управления затратами, обусловленными особенностями производственных технологических процессов и технических условий;

- сложности измерения, учёта и контроля затратами;

- учётно-аналитических методов оценки, признания затрат и их влияния на результативность производственной деятельности предприятия.

В качестве целей управления затратами могут быть такие, как сокращение

общего уровня затрат, достижение соответствия затрат установленным внутренним нормативам, снижение себестоимости конкретных видов продукции, уменьшение расходов периода, включая расходы на реализацию продукции и т.д. При этом важно, чтобы цели управления производственными затратами и расходами на продажу продукции согласовывались с целями основных функций управления (табл. 1).

Скоординированное по взаимосвязанным функциям управление затратами позволяет менеджменту предприятия качественно выполнять различные функции, что в итоге способствует повышению результативности производственной деятельности, конкурентоспособности продукции,

деловой активности, укреплению финансовой состоятельности, что в свою очередь позволяет последовательно решать стратегические задачи устойчивого развития бизнеса.

Применение информации, генерируемой в системе управленческого учёта и анализа для целей стратегического управления – это разработка стратегических решений на основе различной внутренней и внешней финансовой и нефинансовой информации.

Управление производственными процессами должно быть обеспечено качественными информационными источниками, генерирующими разнообразные базы данных, которые необходимо систематизировать по бизнес-процессам и сегментам учёта (табл. 2).

Таблица 1

Способы системной реализации функций управления затратами на производство и реализацию продукции предприятия

Функция управления	Способы реализации функций управления
Планирование	Составление бюджета затрат на производство и реализацию продукции; разработка плановых показателей структуры затрат; расчёт планового уровня операционного риска, планового уровня рентабельности
Структурная организация	Организация центров ответственности по затратам, доходам и прибыли; оперативный, аналитический, управленческий и финансовый учёт затрат; учёт затрат по центрам ответственности и сегментам бизнеса; учёт затрат на производство и реализацию продукции по структурным подразделениям предприятия
Мотивация	Разработка системы мотивации лиц, ответственных за затраты на производство и реализацию продукции; обоснование организационной структуры системы контроля за соблюдением планового уровня затрат и выявления резервов его снижения
Контроль	Организация системы внутренней отчётности; координация учётных функций и системы документооборота контрольных процедур; обеспечение обратной связи с контролируемыми центрами ответственности и сегментами бизнеса
Анализ	Анализ фактического уровня затрат в целом и с разбивкой по центрам ответственности, сегментами бизнеса, объектам калькулирования; оценка соответствия фактического уровня показателей плановым значениям; анализ фактической структуры затрат на производство и реализацию продукции, оценка влияния фактической структуры затрат на финансовые результаты деятельности предприятия; анализ рентабельности каждого вида продукции; анализ рентабельности по центрам ответственности и сегментам бизнеса
Принятие решений	Разработка и утверждение ассортиментной и ценовой политики; обоснование целесообразности производства отдельных видов продукции; принятие корректирующих решений в отношении основных «контрольных точек» и организации деятельности подразделений, использовании ресурсов предприятия, уменьшении рисков операционной деятельности

Таблица 2

Информационные потоки в системе управления бизнес-процессами
производственного предприятия

Бизнес-процесс (сегмент учёта и анализа)	Информация	Поток
Снабжение	о наличии основных и вспомогательных видов сырья и компонентов	от начальника склада к главному технологу, от главного технолога к исполнительному директору, от исполнительного директора к менеджеру по закупкам
	об изменении цен на сырье	от снабженца к исполнительному директору, от исполнительного директора к начальнику склада сырья
	об отсутствии сырья у поставщика	от снабженца к исполнительному директору, от исполнительного директора к начальнику склада
	о смене основного поставщика	от снабженца к исполнительному директору, от исполнительного директора к начальнику склада и к главному технологу
Производство	о рабочем состоянии технологической линии	от диспетчера смены начальнику производственно-технического отдела, от начальника производственно-технического отдела главному технологу, от главного технолога – директору
	о принятых заказах	от менеджера по продажам – коммерческому директору, от коммерческого директора – главному технологу, от главного технолога начальнику производственно-технического отдела, от начальника производственно-технического отдела – диспетчерам смен, начальнику склада, менеджерам отдела кадров и планово-экономического отдела
	о наличии бракованной продукции	от инженера (лаборанта) – начальнику производственно-технического отдела, от начальника производственно-технического отдела – главному технологу, от главного технолога – директору, коммерческому директору
Продажи	о принятых заказах	от менеджера по продажам – коммерческому директору, от коммерческого директора – главному технологу, от главного технолога начальнику производственно-технического отдела, от начальника производственно-технического отдела – диспетчерам смен, начальнику склада, кадровику, экономисту
	о заказах в обработке	от менеджера по продажам – коммерческому директору, от коммерческого директора – главному технологу, от главного технолога начальнику производственно-технического отдела
	о нестандартных заказах (малые партии, конкретные договорные условия)	от менеджера по продажам – коммерческому директору, от коммерческого директора – главному технологу, от главного технолога начальнику производственно-технического отдела, менеджеру планово-экономического отдела

Представленные выше основные бизнес-процессы должны быть обеспечены необходимыми стабильными информационными потоками для целей эффективного регулирования производственной деятельности, за исключением таких редко возникающих процессов, как принятие

нестандартного заказа, возникновения производственного брака и смены поставщика. Кроме того, большинство управленческих решений по бизнес-процессам могут отличаться большим количеством звеньев, что негативно сказывается на оперативности принятия решения.

Выводы

В современных непростых условиях производственной деятельности, нестабильности рыночной ситуации, возникновение внештатных ситуаций внутри предприятия менеджменту необходимо реагировать более гибко и манёвренно, исключать дублирующую информацию из потоков данных, организовывать оперативные рабочие встречи менеджеров разных функциональных подразделений без прерывания технологических процессов производства, что должно обеспечиваться современными коммуникативными средствами делового общения. Эффект от внедрения предложенной организационной системы управления затратами на производство и реализацию

продукции и соответствующей информационной базы, структурированной для производственных предприятий может оказаться весьма значительным, как с экономической, так и с финансовой точек зрения, что может проявляться в:

- росте прибыльности производственной деятельности;
- повышении деловой активности и финансовой устойчивости предприятия;
- укреплении конкурентоспособности предприятия за счёт увеличения продаж и оптимизации ценовой политики;
- улучшении имиджа предприятия как делового партнёра, росте потенциальной рыночной стоимости бизнеса и инвестиционной привлекательности.

Библиографический список

1. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.11.2020) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99».
2. Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 18 «Выручка» (введён в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).
3. Аткинсон Э.А. *Управленческий учёт* / Э.А. Аткинсон, М.С. Юнг, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан – Москва: Вильямс, 2019 г. – 878 с.
4. Басова А.В. *Бухгалтерский (управленческий) учёт* / А.В. Басова, А.С. Нечаев. – Москва: Инфра-М, 2018. 324 с.
5. Баханькова Е.Р. *Бухгалтерский управленческий учёт* / Е.Р. Баханькова. – Москва: РИОР: Инфра-М, 2018. 255 с.
6. Блэк, Д. *Введение в бухгалтерский управленческий учёт: Пер. с англ.* / Д. Блэк. – М.: Весь Мир, ИНФРА-М, 2018. – 424 с.
7. Вахрушина М.А. *Управленческий учёт* / М.А. Вахрушина. – Москва: Кнорус, 2019. 393 стр.
8. Друри К. *Управленческий и производственный учёт. Вводный курс. 5-е издание* – Москва: Юнити-Дана, 2014. – 508 с.
9. Палий, В.Ф. *Управленческий учёт издержек и доходов (с элементами финансового учёта)* / В.Ф. Палий. – Москва: ИНФРА-М, 2017. – 279 с.
10. Шеремет А.Д. *Управленческий учёт* / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова; под ред. А. Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.
11. Этрилл П. *Финансовый менеджмент и управленческий учёт для руководителей и бизнесменов* / П. Этрилл, Э. МакЛейни. Пер. с англ. В. Ионов. – Москва: Альпина Паблишер, 2018. – 648 с.