

РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

При реализации информационных запросов менеджмента необходимо развертывание учета деятельности предприятия в управленческом аспекте. В этих условиях термин “управленческий учет” начал укореняться и постепенно вживаться в практику управления организацией. В этой связи в российской системе учета была проведена большая организационная и методологическая перестройка. Систему управленческого учета можно подразделить на: “оперативный управленческий учет” и “стратегический управленческий учет”

Постановка проблемы. Достижение долгосрочного устойчивого развития хозяйствующего субъекта выдвигает требования к смещению приоритетов менеджеров организации от оперативного управления к стратегическому. Для обеспечения стратегического управления необходима информация, на основе которой устанавливаются стратегические цели деятельности организации, определяются ключевые показатели по всем направлениям, а также распределяются ресурсы. При реализации информационных запросов менеджмента, необходимых для формирования соответствующей базы в принятии управленческих решений, как одна из мер, потребовалось развертывание отечественного бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятия в управленческом аспекте. В этих условиях термин “управленческий учет” начал укореняться и постепенно вживаться в практику управления хозяйствующим субъектом. Необходимость существования управленческого учета в системе управления сегодня сомнению не подвергается. В то же время с развитием производственных систем и технологий, совершенствованием теории и практики менеджмента возникает необходимость совершенствовать и повышать качество существующих систем управленческого учета.

Состояние изучения проблемы. Управленческий учет, представленный в работах Э. Аткинсона, П. Атрилла, Р. Банкера, К. Друри Э. МакЛейни, С. Янга, М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой и ряда других исследователей в основном ограничивается анализом поведения затрат и описанием методов калькулирования себестоимости продукции, которые в настоящее время наиболее распространены на практике (стандарт-кост, нормативный метод, директ-кост и др.). Данные системы управленческого учета позволяют использовать полученную информацию для определения рентабельности различных сегментов (видов деятельности, видов продукции, покупателей) и принятия решений по вопросам ассортиментной политике, расширения рынков сбыта, ценообразования. Безусловно, ценность этих методов имеет огромное значение и их внедрение в практику способно в значительной степени повысить прозрачность производственной и финансовой деятельности коммерческой организации. Их использование является обязательным элементом системы внутренней управленческой отчетности, на основании которой осуществляется оперативное управление внутренними процессами в организации, выявляются и анализируются возникающие отклонения и при необходимости вносятся соответствующие коррективы. Но данная информация не всегда позволяет выяснить истинные причины возникновения проблем, например, снижение

объема продаж или снижение уровня рентабельности продукции, по причине того, что она практически не содержит информации о состоянии внешней среды и ее влиянии на внутреннюю составляющую.

Цель исследования. Рассмотрение развитие теории управленческого учета в России, определение общих принципов, методологии и задач управленческого учета в современных системах управления предприятием.

Анализ последних исследований и публикаций. В России управленческий учет долгое время рассматривался как расширенный бухгалтерский финансовый, в основе которого лежат вопросы калькулирования себестоимости продукции, оценки финансового результата и отклонений от нормативов – то, что на Западе носит название cost accounting и является лишь частью managerial accounting. В 90-е годы прошлого столетия среди теоретиков и практиков развернулась научная дискуссия о методологии и методике управленческого учета. Данному направлению дискуссии посвящены работы М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, А.П. Кизилова, О.Е. Николаевой, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, В.А. Пискунова, А.Д. Шеремета, В.Т. Чая и др. К середине первого десятилетия XXI века среди исследователей сложилось мнение о месте и роли управленческого учета в системе управления предприятием. Проведенного исследования мнений отдельных экономистов позволило сделать следующие выводы о месте управленческого учета в системе управления предприятием.

Первая группа исследователей управленческий учет определяют или как подсистему бухгалтерского учета (Р.А. Алборов, В.Т. Чая, Н.И. Чупахина, А.Д. Шеремет), или как самостоятельное направление бухгалтерского учета (М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич), или как оперативно-аналитический учет (В.А. Пискунов). Вторая группа исследователей рассматривает управленческий учет как информационную систему управления предприятием (О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, А.М. Кизиллов) при этом не акцентируют внимание на соотношении данной системы с системой бухгалтерского учета или определяет его как внутреннюю оперативную систему управления (В.Ф. Палий).

Основная направленность управленческого учета, как отмечают многие исследователи – это обеспечение менеджеров информацией, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений, поэтому управленческий учет, очевидно, должен обеспечивать информационную поддержку при реализации основных функций управления: планирования, организации, анализа, контроля и регулирования. По нашему мнению, именно этот принцип положен в основу определения управленческого учета как предмета исследования, и именно оно определяет содержание системы управленческого учета. *Управленческий учет* – эта самостоятельная информационная система, а не подсистема бухгалтерского учета, которая представляет собой систему сбора, идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления финансовой и не финансовой информации в рамках данной организации для планирования, анализа, контроля и регулирования деятельности хозяйствующего субъекта в процессе достижения им текущих и стратегических целей.

В одной из последних своих работ М.А. Вахрушина обращает внимание на формирование различных научных школ по управленческому учету: школа Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, которая

определяет управленческий учет как западный учет, свойственный англо-американской учетной модели; школа Казанского финансово-экономического института, научные исследования которой сфокусированы на проблемах управления затратами в контексте континентальной учетной модели – контроллинга; школа Всероссийского заочного финансово-экономического института, где придерживаются тезиса, что формирование системы управленческого учета на российских предприятиях, основанное на безусловном и повсеместном копировании систем управленческого учета зарубежных предприятий недопустимо, а методологию управленческого учета следует определять на основании анализа инструментов, применяемых в плановой экономике в условиях хозрасчета, с целью понимания причин, по которым подходы данного вида учета не обеспечили должных результатов [3, с. 14-15].

Изложение основного материала. Интеграция российского бизнеса с международным, создание трансконтинентальных корпораций и ориентация отечественных предприятий на работу с зарубежными партнерами, окажут влияние на формирование различных систем управленческого учета, в основу которых положены любые из ныне действующих систем: англо-американской, континентальной и отечественной. Возможен и интегрированный подход к созданию систем управленческого учета. Для построения эффективной системы управленческого учета необходимо обеспечить выполнение требований, которые выдвигает система управления. Данные требования влияют на развитие и совершенствование методологии управленческого учета при формировании информационных потребностей пользователей и поиска оптимальных путей их удовлетворения.

В связи с введением понятия “управленческий учет” в российской системе учета была проведена большая организационная и методологическая перестройка. Это можно объяснить рядом обстоятельств. Во-первых, в последние двадцать лет наблюдается устойчивая тенденция интеграции российской экономики с международным бизнесом, что в свою очередь предполагает интеграцию отечественной теории и практики с международной системой учета. Во-вторых, возникает необходимость переориентации учета на нужды внутреннего управления для принятия управленческих решений в процессе достижения текущих и стратегических целей организации. В-третьих, быстрое развитие автоматизированных систем управления и внедрение на предприятиях современных информационных технологий предполагает интегрирование всей управленческой информации и использование ее в принятии управленческих решений менеджерами различных уровней.

Исходя из назревшей необходимости совершенствования методологии управленческого учета, в 1999 году был создан экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли РФ, целью которого является расширение круга хозяйствующих субъектов, использующих передовые методы управленческого учета, создание единой методологии управленческого учета и формирование профессионалов в этой области. Попытки обобщить опыт мировой теории и практики управленческого учета были предприняты в Методических рекомендациях по организации и ведению управленческого учета, разработанных и утвержденных экспертно-

консультационным Советом по вопросам управленческого учета Министерством экономического развития и торговли РФ (протокол от 22 апреля 2002 г. № 4).

Для осуществления стратегического управления организации необходимо достаточное количество каналов поступления информации, как по внешнему окружению (макро-, мезо- и микроэкономике), так и относительно внутриорганизационных процессов и их динамики. Для эффективного действия на рынке предприятие должна иметь информационную систему, предполагающую не только сбор информации, но и ее накопление, обработку, систематизацию, хранение и определение информационных потребностей пользователей в будущем. В этой связи в последние десять лет управленческий учет значительно расширил свои границы, ориентируясь на цели стратегического менеджмента. В данном случае речь идет о новой его направленности – стратегическом управленческом учете, который отличается от традиционного, ориентированного почти исключительно на внутреннюю деятельность предприятия, и лишь формально касаясь ее отношений с партнерами, конкурентами, инвесторами и различных сделок во внешней среде. В конце прошлого начале нового столетия появились исследования о новых подходах и приемах управленческого учета, которые в большей степени соответствуют современной конкурентной среде ведения бизнеса. В частности в качестве нового подхода стали активно обсуждать и практически рекомендовать стратегический управленческий учет. Можно согласиться с мнением М.А. Вахрушиной, что “остро назрела необходимость в изучении и сопоставлении возможных вариантов построения систем управленческого учета и формирования научной концепции стратегического управленческого учета, адаптированной к существующей экономической действительности” [3, с. 17].

Таким образом, исходя из временного признака, систему управленческого учета можно подразделить на два направления: “оперативный (текущий) управленческий учет” и “стратегический управленческий учет”. Как система “управленческий учет”, так и ее направления (“оперативный управленческий учет” и “стратегический управленческий учет”) имеют свои специфические принципы и методологию. Высказывается мнение, что в России исследованию и внедрению “оперативного (текущего) управленческого учета” в последнее десятилетие уделено достаточно внимания, в то время как до настоящего времени отсутствует полное обоснование “стратегического управленческого учета” [7, с. 2].

В этой связи существует теоретическая и методологическая проблема определения общих принципов, методологии и задач управленческого учета в системе стратегического управления. Путь к построению эффективной системы управленческого учета в целом, и стратегического учета, в частности, лежит в совершенствовании его методологии, в выяснении основных информационных потребностей стратегического управления и в поиске оптимальных путей его удовлетворения.

Термин “стратегический управленческий учет” появился в США и странах Западной Европы в 80-х г.г. XX века, однако очень широкого применения в то время он не нашел. Серьезные дискуссии касательно стратегического управленческого учета стали появляться в девяностые годы прошлого столетия. В этот период были проведены большие исследования за рубежом в области

стратегического управленческого учета. Проблемам развития стратегического управленческого учета посвятили свои работы зарубежные ученые: М. Бронуич, А. Бхимани, Ш. Датар, К. Друри, Дж. Иннес, Р. Купер, Р. Каплан, Б. Райн, К. Симмондз, К. Уорд, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, Дж. Шанк и др. В последнее время в России стали появляться исследования, посвященные сущности и содержанию стратегического управленческого учета, среди них работы: О.В. Алексеевой, И.Н. Богатой, М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, О.Е. Николаевой, И.Ю. Ткаченко, В.А. Тереховой, Т.В. Шишковой и др.

Российскими исследователями высказываются различные точки зрения по сущности и содержанию стратегического управленческого учета. Так, В.Б. Ивашкевич в соответствии с целевым назначением систему управленческого учета подразделяется на стратегический учет для высшего руководства хозяйствующего субъекта и текущий учет для внутреннего менеджмента. Отсюда можно предположить, что автор из управленческого учета отдельно не выделяет область стратегического учета, а лишь говорит о его (учете) целевом назначении. Подтверждением тому является то, что стратегический учет и контроллинг, по мнению автора, «органически вписывается в систему управленческого учета, во-первых, потому что предназначен для управления компанией, а, во-вторых, поскольку используют единые с текущим, нестратегическим учетом для управления приемы и методы, ориентированные на приростные затраты и результаты, маржинальный доход, учет по сегментам деятельности и т.п. Вместе с тем здесь широко используются экономико-математические модели, методы прогнозирования, дисконтирования и т.п.» [4, с. 41]. М.А. Вахрушина структурируя бухгалтерский управленческий учет, исходит из стадий «сопровождений» менеджмента [2, с. 37]. О.Е. Николаева и О.В. Алексеева в совместной работе сделали вывод, что «для обеспечения успешного функционирования стратегического менеджмента на предприятии необходима поддерживающая учетная система, которой и является стратегический управленческий учет» [5, с. 31]. В.Э. Керимов в модель концепции стратегического управленческого учета включает: стратегический попроцессный учет и стратегический пооперационный учет [6., с. 53-54, 65-66].

Изучение мнений исследователей по данному вопросу, позволяет сделать вывод, что, несмотря на известность, которую стратегический управленческий учет получил в последние годы, до сих пор не создано его концептуальное обоснование вообще и не определено его место в системе управления, в частности. Кроме того, среди ученых не наблюдается единства в вопросе разработки интегрированной системы показателей деятельности хозяйствующего субъекта, которую можно было бы использовать в качестве основы для определения и управления стратегией организации. Очень важно определить каким образом стратегический управленческий учет формирует информацию об оценочных показателях для целей анализа и контроля выполнения стратегии и миссии организации.

Для полного понимания общего и различий между двумя направлениями управленческого учета необходимо провести их сравнение по ряду признаков. Данное сравнение представлено в работах отдельных исследователей [1, с. 51-52; 3, с. 12; 5, с. 33-36]. Сравнительная характеристика стратегического управленческого учета и оперативного (текущего) управленческого учета, проведенная автором статьи, представлена в табл. 1.

Таблица 1. Сравнительная характеристика стратегического управленческого учета и оперативного (текущего) управленческого учета

Стратегический управленческий учет	Оперативный (текущий) управленческий учет
1	2
Цель	
Сбор и обобщение информации для формирования миссии и стратегических целей, анализа и контроля процесса их достижения	Формирование информации для достижения текущих (среднесрочных и краткосрочных) целей
Концентрация внимания	
Концентрация внимания на внешней и внутренней среде	Концентрация внимания на внутренней среде
Влияние факторов на деятельность организации	
В одинаковой степени влияние внешних факторов мего-, мезо- макросреды и внутренних факторов микросреды	В большей степени влияние внутренних факторов микросреды и в незначительной степени влияние внешних факторов макросреды
Анализ внутренних факторов и процессов	
Осуществляется	Осуществляется
Анализ внешних факторов и процессов	
Осуществляется в равной степени с внутренними факторами и процессами	Не осуществляется, или осуществляется не регулярно
Использование нефинансовых показателей	
Используют в равной степени с финансовыми показателями	Используют в равной степени с финансовыми показателями
Использование учетных данных	
Высшим руководством хозяйствующего субъекта для стратегического управления	Высшим, средним и низшим уровнями управления для оперативного управления
Основные задачи	
Информационное обеспечение для: – разработки стратегических целей и стратегических направлений; – стратегического планирования (бюджетирование); – анализа конъюнктуры, перспектив и состояния рынка; – анализа и оценки существующего потенциала предприятия; – установления соотношения объема продаж по изделиям и рынкам сбыта; – установления требований к сбытовым и обеспечивающим службам, сетям технического обслуживания с учетом принимаемой стратегии; – определения и анализа подконтрольных показателей в соответствии с принятыми стратегическими целями; – анализ влияния отклонений на выполнение стратегии и принятие регулирующих решений	Информационное обеспечение для: – анализа и контроля плановых (нормативных) и фактических показателей с целью выявления причин, виновников и последствий отклонений; – анализ влияния отклонений на выполнение краткосрочных и среднесрочных планов (целей); – принятия оперативных (текущих) управленческих решений
Методы и инструменты	
Портфельный анализ; PFC-методики; ABC-методики; производные балансовые отчеты; сбалансированная система показателей; экономико-математические модели; методы прогнозирования и дисконтирования	Нормативный учет; директ-костинг; стандарт-костинг; ABC-методики; производные балансовые методики; хозяйственный и внутрихозяйственный расчет
Учет риска деятельности	
Учитывается в большой степени	Не учитывается, либо учитывается в незначительной степени

Продолжение табл. 1

1	2
Использование учетных данных для их анализа при принятии управленческих решений	
– Анализ факторов макроокружения: диагностический анализ, STEP-анализ, SWOT-анализ и др. – Анализ факторов микроокружения: ресурсный анализ; проверка и анализ компетенции; анализ внутренней деятельности с использованием модели ценностной цепочки Портера; сравнительный анализ – сопоставление результатов деятельности с показателями деятельности конкурентов и др.	Анализ производственной деятельности всего предприятия и его отдельных подразделений, выраженной экономическими показателями
Объект учета	
Любой, в зависимости от целей стратегического управления	Затраты, издержки, себестоимость, результаты, центры ответственности, виды деятельности

Анализ информации, представленной в табл. 1, позволяет увидеть, что общим для двух направлений управленческого учета является формирование финансовой и нефинансовой информации, которая в равной степени используется для анализа внутренних факторов и процессов, при этом концентрация внимания менеджмента сосредоточена на внутренней среде организации. Однако при общем тождестве двух направлений имеются и некоторые различия между ними, которые выражаются в следующем:

- исходя из целевой направленности, стратегический управленческий учет призван формировать информацию для определения миссии и стратегических целей, анализа и контроля процесса их достижения, оперативный управленческий учет – формировать информацию для достижения краткосрочных и среднесрочных целей. При стратегическом управлении в процессе принятия управленческих решений необходимо осуществлять анализ макро-, мезо- и микроокружения, а при оперативном управлении анализ микроокружения;

- потребителями информации стратегического учета в большей степени является высший менеджмент организации, потребителями информации оперативного управленческого учета – средний и низший менеджмент;

- концентрация внимания стратегического учета в равной степени направлена на внешнюю и внутреннюю среду, в то время как оперативного учета, в большей степени ориентирована на внутреннюю деятельность предприятия;

- использование в стратегическом учете преимущественно экономико-математических методов и методов прогнозирования и дисконтирования, в то время как в оперативном управленческом учете – традиционные методы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции;

- при формировании информационного обеспечения при стратегическом учете в большой степени учитывается риск деятельности организации на перспективу, в то время как при оперативном управлении и учете этот фактор не учитывается, либо учитывается в незначительной степени.

- объектами в стратегическом учете может быть как целое, так и часть целого, в текущем управленческом учете – как правило часть целого (затраты, издержки, себестоимость, результаты, центры ответственности и виды деятельности и т.д.).

В результате проведенного исследования, можно сделать вывод, что стратегический управленческий учет является самостоятельным направлением управленческого учета, так как для принятия решений в системе стратегического контроллинга он использует специфические методы и способы получения информации. Стратегический управленческий учет в равной степени ориентирован как во внешний, так и внутренний мир и помогает менеджменту оценивать его конкурентную позицию относительно других участников данной сферы деятельности. Для защиты своих стратегических позиций и определения стратегии, улучшения конкурентоспособности высшему менеджменту требуется информация, которая указывает, с кем данная организация конкурирует, как и почему она проигрывает или выигрывает в данной борьбе. Эта информация становится своевременным предупреждением о необходимости внесения изменений в конкретную стратегию.

Важнейшей информацией, которую необходимо использовать в стратегическом управленческом учете, является информация, формируемая в результате мониторинга внутренней и внешней среды организации. При этом целесообразно “организовать сканирование внешней и внутренней среды предприятия на основе маркетинговых исследований, стратегического контроллинга и внутрифирменного анализа” [1, с. 49].

Одновременно стратегический управленческий учет использует информацию о состоянии внутренней среды организации, формируемую другими видами учета: бухгалтерским финансовым, налоговым, статистическим и оперативным управленческим. Следовательно, интегрируя информацию о внутренней среде с информацией собственно стратегического управленческого учета (о внешней и внутренней среде), последний создает учетную интегрированную информационную среду для стратегического управления.

Собранная информация о внешней и внутренней среде, позволит определить насколько эффективно работает организация с точки зрения различных групп участников бизнес-сообщества: акционеров, потребителей, своих менеджеров и работников, государственных структур, поставщиков, кредиторов и др. Так, собранные данные по затратам и ценам, объемам реализации и рыночным долям, потокам финансовых средств и имеющимся ресурсам основных соперников поможет предприятию оценить его конкурентную позицию относительно других предприятий отрасли. Для защиты стратегической позиции организации и определения стратегии, для улучшения ее будущей конкурентоспособности менеджерам требуется информация, которая указывает с кем предприятие соперничает, как и почему выигрывает или проигрывает в этой конкурентной борьбе. Эта информация становится своевременным предупреждением о необходимости внесения изменений в конкурентную стратегию. Имея сведения о прогнозировании будущего сокращения расходов у соперников и как результат – снижения ими цены реализации продукции, организация обращает внимание на важность своевременного накопления своего опыта о новом продукте, рассматривая этот процесс как средство обеспечения преимущества над конкурентами. Компания-лидер снижает свою цену реализации (благодаря эффекту от кривой обучения), в результате чего она увеличивает объем реализации и рыночную долю.

По нашему мнению, стратегический управленческий учет в системе управления следует рассматривать в широком и узком понимании. В широком понимании *стратегический управленческий учет* призван обеспечить формирование финансовой и нефинансовой информации о конкретном объекте управления для осуществления полного цикла основных функций стратегического управления: *планирования, организации, анализа, контроля, и регулирования*; в узком, *стратегический управленческий учет* – это процесс сбора, идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления финансовой и нефинансовой информации для анализа внешней и внутренней среды организации, а также для оценки и контроля процесса выполнения стратегии, на основании которой высшим менеджментом принимаются стратегические управленческие решения для выполнения миссии организации, а инвесторы осуществляют оценку деятельности организации с точки зрения доходности капитала.

Цель стратегического управленческого учета в широком понимании – сформировать информацию о состоянии внешней и внутренней среды для разработки стратегии на долгосрочную перспективу, а также для оценки и контроля за выполнением стратегии и принятия регулирующих управленческих решений стратегического характера.

Исходя из целевой направленности стратегического управленческого учета в системе управления выполняет три основные функции:

- интегрирует информацию о внешней и внутренней среде организации для понимания своего места в конкурентной среде, на основании данной информации осуществляется анализ и принимаются решения о стратегии организации, стратегических целях и направлениях по их достижению;

- формирует информацию для стратегического планирования: разработки целевых комплексных программ по достижению стратегических целей и расчета соответствующих стратегических бюджетов;

- создает информацию о внешней и внутренней среде организации для анализа, оценки и контроля выполнения стратегии и миссии организации. На основании данной информации при необходимости осуществляется регулирование поставленных целей и корректировка стратегии.

В настоящее время в теории, в зарубежной и российской практике используются различные системы стратегического управленческого учета, которые формируют учетно-информационное пространство для разработки стратегии предприятия и ее реализации, среди них: система целевых затрат и метод калькулирования целевой себестоимости (“таргет-костинг” – TC); стратегическое управление затратами (SCM); ABC–метод (Activity Based Costing); анализ, основанный на концепции стратегических бизнес-единиц; метод непрерывного совершенствования системы учета затрат “кайзен-костинг”; калькулирование затрат полного жизненного цикла товара (Total-Life- Cycle Costing – TLCC) и др.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Путь к построению эффективной системы управленческого учета в целом, и стратегического учета, в частности, лежит в совершенствовании его методологии, выяснении основных информационных потребностей стратегического контроллинга и в поиске оптимальных путей его удовлетворения. Методологию стратегического

управленческого учета необходимо разрабатывать на основе интегрированного подхода к формированию информационного пространства, которое включает весь цикл управленческих процедур, учитывая позиционирование организации. На основании данных стратегического управленческого учета осуществляется анализ внешней и внутренней среды организации, результаты которого являются важным условием для обоснования и структурирования факторов, определяющих взаимосвязь текущего и будущего состояния экономики хозяйствующего субъекта. Количественная определенность этих факторов достигается с помощью соответствующих показателей, которые служат исходной базой для контроля и регулирования в принятии управленческих решений стратегического характера.

ЛИТЕРАТУРА:

1. *Богатая И.Н.* Стратегический учет собственности предприятия. Серия “50 способов”/ И.Н. Богатая. – Ростов н/Дону: “Феникс”, 2001. – 320 с.
2. *Вахрушина, М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. / М.А. Вахрушина. - М. Финстатинформ, 2007. – 425 с.
3. *Вахрушина М.А.* Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА / М.А.Вахрушина, М.И.Сидорова, Л.И.Борисов. – М.: Рид Групп, 2011. – 192 с.
4. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономистъ, 2006. – 618 с.
5. *Николаева О.Е.* Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М.: УРСС, 2003. – 303 с.
6. Стратегический учет: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” / Под ред. В.Э.Керимова.- М.: Омега-Л., 2005. – 168 с.
7. *Чая В.Т.* Перспективы развития управленческого учета / В.Т.Чая, Н.И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика, 2007, №22, с. 2-14.