

РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

© 2012 Л.Р. Сабирьянова

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: lilya-snake@mail.ru

Определены сущность и содержание управленческого учета на производственном, традиционном и современном этапах развития. Рассмотрен опыт зарубежных стран в становлении управленческого учета. Систематизированы основные технологии, которые применяются в современном управленческом учете.

Ключевые слова: управленческий учет, затраты, центры ответственности, директ-костинг, учет расходов по видам деятельности, сбалансированная система показателей.

Научно-технический прогресс и глобальная конкуренция вызвали большие изменения в институциональной среде (как внешней, так и внутренней), в которой в настоящее время функционирует бухгалтерский учет. С переходом российской экономики на рыночные отношения возникла необходимость в коммерческой тайне, что привело к активному внедрению управленческого учета. В то же время законодательное определение управленческого учета на сегодня отсутствует, и его статус официально не закреплён. В результате уровень управленческого учета не всегда отвечает потребностям современного предприятия, а бухгалтерский (финансовый) учет, ориентированный на составление внешней отчетности и неразрывно связанный с требованиями налогового законодательства, теряет информативность и в ряде случаев искажает реальную ситуацию в организации.

Управленческий учет можно охарактеризовать как подсистему бухгалтерского учета организации, которая собирает, регистрирует, обобщает и предоставляет информацию о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделениях в целях управления, планирования, контроля, анализа и оценки.

В настоящее время существует два основных подхода российских специалистов к вопросу об определении понятия «управленческий учет». Первый совпадает с подходом, принятым в западной учетной практике, где бухгалтерский учет рассматривается как взаимосвязь подсистем финансового и управленческого учета¹.

Согласно второму подходу бухгалтерский учет - это финансовый учет, а управленческий учет представляет собой систему внутрифирменного управления, включающую не только учет-

ные вопросы, но также анализ, планирование, прогнозирование, контроль, моделирование.

На такое различное восприятие финансового и управленческого учета повлияла советская бухгалтерская школа, которая во многом сформировала образ мыслей российских специалистов в области бухгалтерского учета. В период установления советской власти еще до перехода к командно-административной экономике (во времена нэпа) функции бухгалтерских служб были существенно шире и учетом не ограничивались. Они занимались планово-аналитической и финансовой работой, которая после создания Госплана (1928) стала передаваться плановым и финансовым отделам, не входящим в состав бухгалтерии.

К проблемам управленческого учета необходимо подходить через понимание исторических особенностей развития страны и национальных особенностей населения, которое проводило реформы, призванные перевести Россию в разряд стран с развитой экономикой. Проведенное исследование позволяет определить следующие этапы в становлении учета для целей управления российскими предприятиями (см. рисунок).

Учет для целей управления начал формироваться с начала развития бухгалтерской науки. Каждая страна нашла свой путь к пониманию и применению учета для управления. Началом эволюции управленческого учета можно считать конец XIX в., когда в условиях быстрого повсеместного роста промышленности и возникновения различных теорий учета, позволяющих по-новому подходить к истолкованию информационных показателей, начинает развиваться промышленный учет.

В нашей стране данный период ознаменовался становлением крупных государственных пред-

приятый, что не могло не сказаться на особенностях развития национальной экономики. В условиях вступления России в рыночные отношения необходимо изучить положительный опыт зарубежных стран, учитывая при этом исторические и национальные особенности государства, чтобы оптимально использовать уже накопленную информацию для развития этой необходимой на современном этапе области экономической науки.

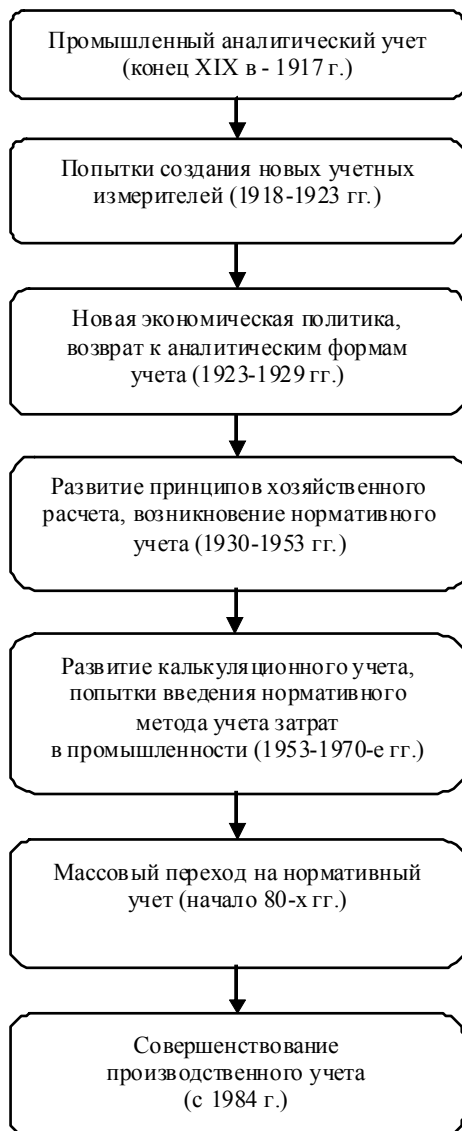


Рис. Этапы в становлении учета для целей управления российскими предприятиями

Характерной для российского способа хозяйствования была коллективная ответственность, которая практиковалась в русских селениях. Поэтому коллективизм наложил глубокий отпечаток на развитие национального учета.

Весь опыт России XVIII и начала XIX в. говорит о достаточно успешном развитии системы про-

изводственного счетоводства, совершенствовавшегося в промышленных и строительных организациях России. Здесь широко применялось использование смет, что явилось прообразом современного бюджетирования. Развитие учета как науки потребовало привлечения элементов бюджетного планирования и контроля, экономического анализа для расширения возможностей применения бухгалтерского учета в целях управления производством.

Основы практического применения учета для целей управления были сформулированы американскими учеными в методах “стандарт-кост”, “директ-костинг”, определения критической точки объема реализации, которые позволяют не только выявить виновников либо объективные причины отклонений от норм затрат, но и частично предсказать влияние данных отклонений на финансовый результат деятельности предприятия. Изучение работ зарубежных ученых позволяет критически рассмотреть достижения и ошибки отечественного опыта производственного управленческого учета. Это относится, в частности, к нормативному методу учета затрат на производстве.

Нормативному учету уделялось достаточное внимание в социалистическом хозяйстве. Много разногласий возникло при определении основы нормативов (максимально возможные результаты или типичные, практически средние для данного производства; в пределах всей страны либо по отдельным областям или отраслям народного хозяйства). Поскольку нормативный метод был отнесен к разряду методов калькулирования, он не был использован с максимальной отдачей как оперативный контроль и метод регулирования затрат в ходе производственного процесса. Для обеспечения наилучшего результата при использовании нормативного учета необходимо наладить оперативный контроль над формированием затрат в местах их возникновения с целью проведения анализа отклонений от установленных норм и своевременного устранения причин возникновения указанных отклонений. При этом достижению успеха способствует ограничение нормативного учета рамками одного предприятия при условии четкой и квалифицированной разработки норм по различным видам затрат в зависимости от цели, стоящей перед организацией в данный момент.

В 1970-х гг. возникла необходимость в совершенствовании внутрихозяйственного управления, которое, по мнению В.Б. Ивашкевича, впослед-

ствии стало традиционным управленческим учетом. При этом часто требовалось учитывать затраты не только по местам их формирования, но и более укрупненно для оценки деятельности отдельных участков производства².

Появилось такое понятие, как “центр затрат”, характеризующее структурное подразделение организации, в котором формируются затраты. Его руководство несет ответственность за расходование средств.

Другое понятие - “центр ответственности”, которое олицетворяет структурную единицу, имеющую влияние на уровень расходов, доходов и фондов капиталовложений. Руководитель такого подразделения несет персональную ответственность за эффективное использование вверенных ему материальных, денежных и трудовых ресурсов. Центры ответственности не выполнили своего предназначения, поскольку учет по центрам ответственности считался всего лишь аналитическим развитием калькуляции. Для управления производством учет по центрам ответственности является важнейшим звеном, направленным на получение информации об использовании затрат на каждом отдельном участке производства.

Из вышеизложенного следует, что сочетание нормативного учета с распределением учета затрат по центрам ответственности создает благоприятные условия для учета, контроля затрат и калькулирования себестоимости продукции. Однако при этом необходима перестройка системы управления производством для обеспечения четкого оперативного контроля на местах возникновения затрат, создающая условия для проведения анализа причин возникновения отклонений от планируемых показателей и оперативного устранения данных отклонений.

Из нескольких подходов, сложившихся в практике бухгалтерского учета, особенно важным и наиболее приемлемым представляется тот, который разграничивает учет и калькуляцию. Такой подход позволяет вывести управленческий учет за рамки финансового и не просто анализировать финансовый результат деятельности предприятия, но осуществлять управление себестоимостью изготавливаемой продукции, а следовательно, и непосредственно работой данного предприятия.

Сущность управленческого учета можно выявить в условиях становления рыночной экономики в России через понимание сущности западного

учета для управления. Это диктуется исторически, поскольку российская экономика традиционно имела большую долю государственного капитала в дореволюционной промышленности и в советское время и управлялась авторитарно.

Лидером в области управленческого учета в настоящее время являются Соединенные Штаты Америки, поскольку после Второй мировой войны с появлением метода расчета себестоимости, который называется “стандарт-кост”, в Европе возросло влияние американских идей. Американские специалисты, в частности Р. Энтони, усилили акценты на использовании центров ответственности для контроля как технологических процессов, так и работы занятых в них людей. Кроме того, было обращено внимание на то, что при необходимости исчислить цены на продукцию уместно проводить калькуляцию полной себестоимости продукции, а для контроля использования свободных производственных мощностей - калькуляцию частной (усеченной) себестоимости тех же изделий.

Центральным участком комплекса управления предприятием является система учета затрат, поскольку здесь собирается вся информация о фактических издержках, а соответственно, о финансовом результате деятельности предприятия. Используя достижения зарубежных ученых в области управленческого учета, российское законодательство допускает ныне для отечественных предприятий, по крайней мере, два варианта учета затрат и результатов деятельности.

В годы перехода к рыночным отношениям, когда произошел отказ от командно-административной экономики, во многих организациях роль планирования снизилась. Плановые отделы стали расформировываться, и их служащие вынуждены были переквалифицироваться на другие специальности, в основном на бухгалтерский учет. Это объяснялось следующим:

1) бухгалтерская профессия была наиболее близкой к планированию;

2) в условиях рынка значительно увеличилось число юридических лиц, каждому из которых требовались бухгалтеры.

Отказ от планирования повлек за собой сложности в системе управления организацией. Его стали заменять западными методиками: внутрифирменным планированием или бюджетированием.

Менялась принадлежность к бухгалтерскому учету и системы калькулирования себестоимости

мости. В учете 30-х гг. XX в. можно выделить три последовательно сменявших друг друга подхода:

1) калькуляции составлялись статистически вне непосредственной связи с данными бухгалтерского учета;

2) с 1934 г. калькулирование стали проводить по данным бухгалтерских регистров;

3) в 1938-1940 гг. была введена бухгалтерская калькуляция.

Несмотря на методологическую разработку вопросов, связанных с калькулированием себестоимости продукции практически для всех отраслей хозяйства, в советское время фактические калькуляции не использовались в управлении предприятием. Бухгалтерская себестоимость была частью “затратной” экономики, цена на продукцию формировалась по принципу “затраты плюс”, т.е. как себестоимость, увеличенная на определенный процент прибыли. При рыночной экономике калькулирование себестоимости утратило роль в бухгалтерском (финансовом) учете. Оно стало предметом управленческого учета, в рамках которого можно обеспечить исчисление разных видов себестоимости и сформировать конфиденциальную информацию для решения конкретных управленческих задач.

Советские специалисты использовали многие методы управленческого учета. Нормативный метод появился в СССР еще в 1930-е гг. Была разработана система калькулирования себестоимости по нормативным затратам с использованием некоторых технических приемов метода “стандарт-кост” - система внутризаводского расчета, которая близка к одной из форм управленческого учета - американскому учету по центрам ответственности. Таким образом, функции управленческого учета в его современном понимании еще в советской учетной практике были частично присущи бухгалтерскому учету и частично другим дисциплинам.

В США формирование управленческого учета происходит на фоне первых попыток унификации (стандартизации) учетных процедур, выдвижения требований о необходимости построения теории учета, развития научной интерпретации, постулатов и принципов, формирования методологических подходов к исследованию бухгалтерского учета. Появление управленческого учета провозглашается “учетной революцией”. В 1972 г. это закрепляется официально и означает начало

дальнейшего развития двух параллельных, но взаимодействующих друг с другом систем - финансового и управленческого учета. Проводятся самостоятельные исследования в области каждого из них. Институтом профессиональных бухгалтеров по управленческому учету (The Institute of Management Accounting) осуществляется сертификация по направлению “Управленческий учет и внутреннее аудирование” (Industrial Accounting) с выдачей сертификата по управленческому учету - Certified Management Accountant (CMA).

С начала 1990-х гг. получают разработку новые методы управленческого учета: всеобщая (всесторонняя) система управления затратами - Total Cost Management (TCM), учет затрат по видам деятельности - Activity Based Costing (ABC), или дифференцированный (функциональный) учет, калькулирование по операциям, сбалансированная система показателей - The Balanced Scorecard (BSC). Аналогичная модель управленческого учета развивается и в Великобритании.

Во Франции аналогом управленческого учета выступает аналитическая (маржинальная) бухгалтерия. Она развивается в контексте преимущественно экономического направления, постепенно вытесняющего юридическое направление, и под влиянием англо-американской учетной модели (с середины 1950-х гг.).

В ФРГ аналогом управленческого учета является производственный учет затрат, рассматриваемый подсистемой бухгалтерского учета, включенного в общую организацию предприятия в связи со значимостью внутрипроизводственных процессов, основное содержание которых составляет концепция добавленной стоимости; учет затрат аккумулирует, документирует, обрабатывает и анализирует (интерпретирует) комплекс взаимосвязанных производственных операций.

Такая организация производственного учета затрат делает его схожим с французской, но отличной от англо-американской модели управленческого учета, хотя и предполагает использование присущих управленческому учету методов, которые применяются также в контроллинге (системе управления прибылью, в которой управленческий учет рассматривается информационным звеном).

Таким образом, систематизация мирового вклада в формирование концепции управленческого учета позволяет разработать периодизацию его развития.

Период становления и развития управленческого учета связан с разработкой методологии управленческого учета и его развитием. В нем можно выделить три этапа:

1. 1920-1950 гг. - разработка специфических приемов, методов управленческого учета, формирование его целей - К.М. Гарифуллин, С.А. Бороженкова.

2. 1950-1990 гг. - развитие традиционных систем управленческого учета (стандарт-кост, директ-костинг, калькулирование полной себестоимости, распределение затрат, оценка безубыточности) - М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич.

3. 1990 г. по настоящее время - развитие инновационных систем управленческого учета (калькуляционная система ABC, "точно в срок", система стратегического управленческого учета) - И.В. Аверчев, Д.Л. Савенков.

В традиционных моделях основной акцент делается на калькуляцию себестоимости продукции и контроле финансовых показателей. При этом традиционный подход характеризуется следующими основными недостатками:

- традиционный управленческий учет не удовлетворяет требованиям современного уровня развития производства и возросшей конкуренции;

- традиционные системы учета производственных затрат поставляют информацию, непригодную для принятия решений; в частности, рассматривают преимущественно только те затраты, которые возникают непосредственно в момент производства товара (услуги);

- практика управленческого учета теряет практическую самостоятельность, следуя за требованиями финансового учета, и приобретает вспомогательный характер;

- управленческий учет практически полностью охватывает внутреннюю деятельность компании и не уделяет внимания окружающей среде бизнеса, в которой действует компания.

Современный этап охватывает временной период от индустриального производства до применения цифровых технологий в постиндустриальном обществе. Это наиболее сложный, противоречивый и динамичный период. Он сопряжен с масштабным развитием науки управления, в том числе стратегического, с усилением управленческого воздействия на хозяйственные процессы в экономике. Можно выделить два периода в его развитии:

1. 1920-1950 гг. - связан с появлением классических и неоклассических школ научного уп-

равления (административной, психологической (человеческих отношений), поведенческой (бихевиористической), количественных методов, управленческой).

2. 1950 г. по настоящее время - сопряжен с возникновением процессного, системного и ситуационного подходов, концепции организационной культуры и эффективного управления, обусловивших кардинальные изменения не только в науке управления, но и в методологии промышленного учета как исторического предшественника управленческого учета.

И.А. Аверчев, описывая состояние управленческого учета в российских компаниях и банках, считает, что рыночная экономика ставит задачи внедрения эффективной системы управления финансовыми, временными, материальными, трудовыми, производственными ресурсами и контроля ключевых показателей деятельности. Одним из ключевых элементов эффективного управления бизнесом является постановка и внедрение на предприятиях информационных технологий, которые позволят быстро реагировать на изменение рынка. Речь идет не только о "классическом" управленческом учете, который связан с бюджетированием, ценообразованием, управлением затратами, но и об оптимизации организационных и финансовых структур бизнеса, об оптимизации бизнес-процессов, о внедрении новых управленческих технологий, о внедрении процессно-ориентированного управления затратами (ABC/ABM) и кросс-функциональных моделей управления бизнесом³.

Современный управленческий учет включает три раздела:

1. Учет затрат - калькуляционно-координирующий раздел, обуславливающий систематизированный учет прямых, косвенных, текущих, капитальных и иных затрат для оценки эффективности функционирования организации, долгосрочного и краткосрочного планирования, определения наиболее перспективных путей развития.

2. Оперативный и перспективный (впоследствии - стратегический) учет - аналитический раздел, обуславливающий интерпретацию и оценку информации учета затрат для принятия управленческих решений.

3. Учет по центрам ответственности - контрольно-оценочный раздел, функции которого распространяются на структурные подразделения организации.

По мнению Н.В. Безрукова, современный (стратегический) управленческий учет представляет собой средство информационной поддержки принятия, реализации и оценки оперативных и стратегических решений на основе систематизированного сбора и обработки показателей, характеризующих состояние не только внутренней финансово-хозяйственной деятельности, но и внешней по отношению к управляемой организации среды - конкурентной, клиентской⁴.

Система современного управленческого учета состоит из следующих блоков (см. таблицу).

мые, позволяющие преодолеть названные выше ограничения традиционного управленческого учета:

- ABC (Activity-Based Costing) - учет расходов по видам деятельности, предполагающий их распределение по носителям затрат в соответствии с объемами и структурой ресурсов, потребляемых в процессе выполнения операций по созданию и производству продукта (товара, услуги). Метод ABC позволяет построить модель взаимосвязи произведенных затрат со стоимостью продукта или услуги через вычисление стоимости процессов, необходимых для получения гото-

Составляющие системы управленческого учета

Составляющие	Содержание
Элементы систем управленческого учета	Центры ответственности (центры затрат, прибыли, инвестиций) Бизнес-процессы, в том числе линейные (производство, реализация, маркетинг), функциональные (финансы, учет, кадры) Регламенты и стандарты (международные, национальные и корпоративные стандарты, положения и системы качества) Оценочные показатели (натуральные, стоимостные, финансовые, количественные, качественные, временные)
Подсистемы управленческого учета	Подсистема прогнозирования (перспективные и текущие прогнозы изменения внешней среды, прогнозируемые результаты финансово-хозяйственной деятельности) Подсистема планирования (операционные и финансовые программы и планы предприятия и его центры ответственности, планируемые значения оценочных показателей в соответствии с реализуемой стратегией) Подсистема контроля (учет фактических данных деятельности предприятия, оперативный контроль качества, сроков и результатов функционирования деятельности бизнес-процессов)
Инструменты управленческого учета	Стратегические (стратегический анализ, SWOT-анализ, PEST-анализ, матрица BCG, Матрица McKinsey) Маркетинговые (маркетинговые исследования, ценообразование, коммуникационная политика, управление распределением и сбытом) Логистические (планирование и нормирование, управление поставками и запасами, нормирование закупок и потребления) Проектные (проектный менеджмент, сетевое моделирование, управление ресурсным обеспечением, диаграмма Гранта) Кадровые (кадровый маркетинг и менеджмент, обучение и повышение квалификации персонала, адаптация и мотивация персонала) Финансовые (планирование и бюджетирование, финансовый менеджмент, инвестиционный анализ, моделирование и оценка) Информационные (автоматизированные системы управления предприятием, системы управления взаимоотношениями с клиентами)

В дополнение к указанному необходимым фактором успешного развития управленческого учета в современных условиях является автоматизация операций прогнозирования, планирования, учета и анализа, состоящая в интеграции с данными других информационных баз предприятия и в снижении издержек на сбор и обработку информации.

В составе современных технологий управленческого учета необходимо выделить самые значи-

вого продукта. Данный метод является альтернативой традиционному способу формирования себестоимости с распределением накладных расходов по выбранной базе;

- EVA (Economic Value Added) - концепция стоимостной модели управления бизнесом, в рамках которой основной целью компании является максимизация ее стоимости на основе экономической добавленной стоимости. Данный показа-

тель отражает сумму прибыли после вычета платы за использованный капитал (как заемный, так и собственный) и является индикатором качества менеджмента компании, т.е. качества управленческих решений. Его главное отличие от классической прибыли состоит в том, что он не только показывает конечный результат деятельности менеджмента компании, но и учитывает то, какой ценой он был получен. Постоянная положительная величина этого показателя свидетельствует об увеличении стоимости компании, тогда как отрицательная - о ее снижении;

- BSC (Balanced Scorecard) - сбалансированная система показателей в управлении ключевыми бизнес-процессами центров ответственности организации в соответствии с установленными целями, количественно и качественно выраженными в целевых величинах оценочных критериев. Основу системы составляют ключевые показатели эффективности или KPI (Key Performance Indicator). Главное отличие сбалансированной системы показателей заключается в том, что все KPI, входящие в сбалансированную систему, ориентированы на стратегические цели предприятия, взаимосвязаны и сгруппированы по определенным признакам. Сбалансированная система показателей должна охватывать все важные направления деятельности предприятия: финансы, работу с клиентами, внутренние бизнес-процессы, обучение и рост. Таким образом, BSC позволяет проводить всесторонний анализ взаимосвязей внутри компании, своевременно отслеживать как позитивные, так и негативные изменения в различных сферах управления и влиять на них;

- Target costing - ценообразование по целям, сфокусированное на разработке мер по оптимизации себестоимости товара (услуги) с учетом целевого значения параметров, влияющих на соотношение "цена-качество", - потребительских свойств, срока полезной службы, уровня сервиса и послепродажного обслуживания. Данная система, в отличие от традиционных способов ценообразования, предусматривает расчет себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги. Для установления целевой себестоимости изделия (услуги) величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается

из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса проектируют и изготавливают изделие, соответствующее целевой себестоимости;

- Lifecycle costing - калькуляция стадий жизненного цикла, предусматривающая, что стоимость товара (услуги) учитывает издержки на всех этапах его жизненного цикла: разработка, проектирование, вывод и продвижение на рынок;

- JIT (Just in Time - точно в срок) - концепция управления поставками и ресурсами, подразумевающая производство и доставку нужных материалов в нужное место и в нужных количествах точно к моменту, когда они необходимы. Основная задача JIT состоит в том, чтобы максимально скоординировать все части производственного процесса и тем самым обеспечить сокращение издержек на простой и скопление материалов и продукции между различными операциями;

- концепция "шесть сигм" - это технология управления, которая стала одной из философий тотального управления качеством, основанной на поставке агрессивных краткосрочных целей (снижение брака и степени неудовлетворенности клиентов) в борьбе за долгосрочные цели организации (общее повышение эффективности всего бизнеса)⁵;

- концепция бережливого производства, которая представляет собой и философию, и набор конкретных методов организации бизнес-процессов в широком смысле этого слова, построенный на опыте передовых компаний мира, направленных на достижение экономической эффективности и на победу в конкурентной борьбе за счет минимизации различного рода потерь как в системе производства, так и в системе потребления⁶.

Перечисленные инструменты, ориентированные на использование методов непрерывного прогнозирования, комплексного управления и повышения качества, контроля экономической добавленной стоимости, получили достаточно широкое признание и распространение. На данный момент именно технология BSC в наибольшей степени сконцентрирована на совокупном комплексном применении в управленческом учете информации о происходящем как внутри предприятия, так и в окружающей его внешней среде. При этом подходе сбор, обработка и анализ соответствующих данных настраиваются таким образом, чтобы управлять производством, сбытом, доходами и расходами в соответствии с поставленными дол-

горочными и среднесрочными стратегическими целями компании.

По мнению В.Е. Керимова, управленческий учет в России получает все более широкое распространение, прежде всего в филиалах западных и крупных российских компаний. Встречаются два типа отношений к управленческому учету. Первый тип отношения характерен для представительств и филиалов зарубежных компаний. Такие клиенты хорошо знают и формулируют требования к управленческой информации корпоративного масштаба. Они требуют тщательного сбора данных, которые затем обрабатываются на уровне материнской компании, но, к сожалению, с большой задержкой во времени. При этом теряется роль оперативных данных, предназначенных для целей краткосрочного планирования и оперативного управления. Такой подход представляется несколько однобоким, нацеленным лишь на стратегические аспекты управленческого учета.

Другой тип отношения к управленческому учету свойствен крупным российским предприятиям. Такие корпорации в управленческом учете прежде всего ориентируются на учет затрат и оценку себестоимости продукции. Это другая

вредная крайность в использовании управленческого учета.

Кроме того, технические задания на внедрение управленческого учета в проектах в этих компаниях составляют, как правило, главные бухгалтеры. В результате в модулях автоматизированных систем управления очень часто реализуются функции, дублирующие инструкции и положения по ведению финансового учета для целей налогообложения. Такого рода подход подменяет саму суть системы управленческого учета.

¹ Управленческий учет / под ред. В. Паля, Р. ван-дер Вила. М., 1997. С. 21.

² *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2011. С. 34.

³ *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М., 2011. С. 7.

⁴ *Безруков Н.В., Аверина О.И.* Современный управленческий учет и его технологии. С. 4. URL: <http://www.sisupr.mrsu.ru/2010-4-analiz/PDF/Bezrukov.pdf>.

⁵ Там же. С. 10.

⁶ *Лукин А.С., Авдеев С.Ю.* Методические основы применения концепции бережливого производства для повышения эффективности хозяйствующих субъектов // Экон. науки. 2011. № 3. С. 82.

Поступила в редакцию 05.05.2012 г.