

УДК 657(09)
ББК 65.052.201.2
X 85

Ф.Т. Хот

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (918) 442 06 00, e-mail: khot-ft@yandex.ru

ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ И СТАНОВЛЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК НАУКИ УПРАВЛЕНИЯ

(Рецензирована)

Аннотация. В статье рассматриваются основные терминологические вопросы управленческого учета, его цели, задачи и функции. Особое внимание уделяется хронологии возникновения, развития и становления управленческого учета как в мировой, так и отечественной практике. В статье проведен анализ основных этапов формирования теории и практики управленческого учета, уточнены теоретические положения, объясняющие основные цели, задачи и функции управленческого учета в современных условиях хозяйствования, а также приведены недостатки, сформировавшиеся в результате развития управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, производственный учет, центры ответственности, оперативный аналитический учет, оперативное управление, калькуляционный учет.

F.T. Khot

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Audit and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Tel.: (918) 442 06 00, e-mail: khot-ft@yandex.ru

HISTORY OF THE DEVELOPMENT AND ESTABLISHMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING AS SCIENCE OF MANAGEMENT

Abstract. The scientific article reveals the main issues of management accounting terminology, its goals, objectives and functions. It pays particular attention to the chronology of the origin, development and establishment of management accounting both in global and domestic practice. The article analyzes the main stages of the theory and practice of management accounting. The author clarifies theoretical propositions explaining the main goals, objectives and functions of management accounting in the current economic conditions and shows shortcomings as a result of development of management accounting.

Keywords: management accounting, cost accounting, responsibility centers, online analytical accounting, operational management, calculation (spreadsheet) analysis.

Несмотря на растущий в последнее время интерес к проблемам создания и освоения новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применения новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия

на этой основе управленческих решений, проблемы формирования системы управленческого учета и практики ее реализации разработаны недостаточно.

Уточнение теоретических положений, объясняющих основные цели и задачи управленческого учета в современных условиях хозяйствования,

на сегодняшний день не потеряли своей актуальности. Вопросы, связанные с данным явлением, не оставляют в покое умы многих исследователей в области теории и практики управленческого учета. Попытаемся еще раз осуществить экскурс в историю развития и становления управленческого учета как науки управления.

Производство информации для управления представляет суть и название управленческого учета. Его возникновение связано с развитием предпринимательства и науки управления, в первую очередь, с ростом корпораций, производственным нормированием и изменением правовых и экономических отношений. Акад. Н.Г. Чумаченко [1, с. 10] распространение управленческого учета объясняет следующими факторами:

- а) ростом числа и размеров монополий;
- б) значимой стоимостью неосязаемых активов;
- в) увеличением расходов на НИР;
- г) существенными расходами на реализацию;
- д) инфляцией.

В таких условиях констатирующая информация «традиционного» учета не могла удовлетворить управление.

Различные авторы приводят неодинаковые определения понятия «управленческий учет». Американцы Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Форстер [2, с. 8] рассматривают управленческий учет как «идентификацию, измерение, сбор, систематизацию, анализ, разложение, интерпретацию и передачу информации, необходимой для управления какими-либо объектами». Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Форстер считают синонимом управленческого учета внутренний учет.

По мнению англичанина К. Друри, «управленческий учет имеет целью обеспечение информацией лиц, входящих в состав организации (предприятия), где проводится учет» [3, с. 18]. Представляет интерес ссылка проф. Я.В. Соколова на Р.В. Шаттке и Х.Г. Дженсена [4, с. 403], согласно которой «суть управленческого учета, его название передает известная формули-

ровка: «производство информации для управления». Самым главным в этом случае признается указание на управление.

Рассмотрим определения российских авторов. Так, раскрытие термина «управленческий учет» проф. А.Д. Шереметом и доц. С.М. Шапигузовым близко к определению Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Форстера. По их мнению [2, с. 17], это «подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках организации обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает в себя выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».

Определение проф. М.А. Вахрушиной [3, с. 12] дословно совпадает с предыдущим, правда, утверждается, что «современный бухгалтерский управленческий учет можно определить как вид деятельности», а не «подсистему бухгалтерского учета» и «он считается важнейшим элементом системы управления предприятием».

Т.П. Карпова [4, с. 22] обращает внимание на то, что «... управленческий учет обеспечивает сбор и обработку информации в целях планирования, управления и контроля», т.е. наблюдается аналогия с мнением К. Друри, хотя в работе [5, с. 14] утверждается обратное.

Определение И.Т. Кондратовой [6, с. 67] гласит: «Управленческий учет — это учет, необходимый руководству, специалистам предприятия для принятия управленческих решений, оперативного реагирования на изменяющиеся условия производства. Его материалы могут составлять коммерческую тайну». С.А. Николаева [7, с. 21] выводит определение управленческого учета через его цель: «Его цель — это, прежде всего, обеспечить менеджеров информацией для принятия научно обоснованных управленческих решений».

Как следует из сказанного, определения «управленческого учета», данные отечественными исследователями, базируются на трудах западных специалистов. Авторы едины во мнении, что главной целью данной системы выступает обеспечение управленческого персонала предприятия своевременной и полной информацией для принятия решений.

Попытаемся сформулировать и другие общие цели управленческого учета. Проф. Я.В. Соколов [8, с. 402] выделяет следующие цели управленческого учета:

- 1) оказание информационной помощи управляющим;
- 2) контроль и прогнозирование расходов;
- 3) выбор наиболее эффективных путей развития предприятия;
- 4) принятие оперативных управленческих решений.

Д. Джонсон, Р. Каплан, Б. Хук среди целей также называли:

- 1) усиление мер по сокращению смет;
- 2) изменение работы компании при конъюнктурных колебаниях;
- 3) нахождение правильных решений в условиях инфляции;
- 4) выработку правильных решений в условиях недостаточной информации;
- 5) разработку финансовых систем, приводящих к росту производительности труда;
- 6) оказание помощи администрации в использовании автоматизированных систем обработки данных.

А.В. Короткова [9, с. 13—15] синтезирует взгляды предыдущих авторов и выделяет четыре цели:

- оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений;
- контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- обеспечение базы для ценообразования;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

В отличие от классификации проф. Я.В. Соколова [10, с. 402], здесь объе-

динены первая и четвертая цели и более содержательно, на наш взгляд, поставлена цель «контроля, планирования и прогнозирования экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности». Выделение деятельности центров ответственности (направление управленческого учета) в одну из его целей заслуживает внимания.

В соответствии с целями управленческого учета выделяются его задачи и функции. К задачам управленческого учета, по мнению Л. Шардонне [11, с. 17], следует отнести:

- рациональное калькулирование себестоимости продукции;
- анализ работы предприятия с подразделением на центры деятельности (прибыли, рентабельности, себестоимости, капитальных вложений и др.);
- разработка планов (прогнозов) на короткий и длительный периоды в зависимости от уровня организации производства;
- выбор оптимальной базы и методологии для планового калькулирования;
- приближение прогнозов к фактическим результатам в целях выработки необходимой политики управления;
- учет движения материальных ресурсов и готовой продукции;
- соизмерение общего финансового результата с данными управленческого учета для арифметического контроля.

Ги Мотэ де Нарбонн [12, с. 17] выделяет следующие задачи управленческого учета:

- учет и анализ внутренней и внешней информации;
- определение результатов по каждому готовому продукту, сопровождаемое исчислением результатов по клиентам, районам реализации и другим маркетинговым признакам в целях комплексного освещения проблемы;
- оптимальное использование средств автоматизированной обработки информации.

Выделяются три функции управленческого учета:

- 1) планирование и координирование будущего развития предприятия;
- 2) оперативное управление;
- 3) оперативный контроль и оценка результатов работы предприятия.

Согласно Р. Каплану [12, с. 402—403], к основным функциям управленческого учета относятся:

- 1) обеспечение всех уровней управления данными, необходимыми для принятия управленческих решений по планированию и контролю;

- 2) выработка информации, служащей средством коммуникации внутри предприятия.

Информация, подготовленная в системе управленческого учета, базируется на финансовой информации, вместе с тем она более детализирована и, кроме того, не обязательно выражена в денежной оценке.

Трем функциям управленческого учета соответствуют три раздела — направления управленческого учета:

- 1) учет затрат;
- 2) оперативный аналитический учет;
- 3) центры ответственности.

В рассмотрении направлений управленческого учета авторы сходятся во мнении. В первом разделе, например, согласно [12, с. 403], фиксируются данные о: а) прямых; б) косвенных и в) капитальных расходах. Они необходимы для оценки эффективности функционирования предприятия, краткосрочного и долгосрочного планирования, определения наиболее перспективных путей развития предприятия.

Во втором разделе анализируются возможные ожидаемые издержки и прибыли предприятия, могущие возникнуть при принятии того или иного важного решения и позволяющие оценить степень хозяйственного риска. Эта информация не фиксируется на бухгалтерских счетах и оформляется чисто статистическим способом.

В третьем разделе изучается контроль лиц, в обязанности которых входит расходование средств. Здесь выделяются центры ответственности.

Различные авторы неоднозначно описывают хронологию возникновения управленческого учета. Т. Джонсон

и Р. Каплан [12, с. 401] выделяют следующие этапы его развития:

1. Середина XIX в. — развитие железных дорог и морских сообщений резко раздвигает границы коммерческой деятельности, а это требует составления перспективных прогнозных расчетов, исчисления себестоимости услуг, товаров, их транспортировки.

2. Последняя треть XIX в. — возникают две параллельные и взаимодополняющие друг друга системы финансового и управленческого учета.

3. Последняя четверть XIX в. — Тейлором создается система производственного нормирования, которая приводит к формированию принципов стандарт-кост, широко используются оценочные величины (типа прибыли на инвестированный капитал).

Интересная периодизация этапов развития учетных систем в мировой практике по различным основаниям приводится в монографии проф. В.И. Ткача и М.В. Ткача «Управленческий учет: международный опыт» [13, с. 5]. Авторы выделяют в том числе так называемый оптимизационный этап развития международных учетных систем (1950—1975 гг.), одной из основных характеристик которого является становление маржинальной бухгалтерии, т.е. бухгалтерии, рассчитывающей в качестве одного из финансовых результатов показатель маржинального дохода, основанной на системе «директ-костинг». Отдельные авторы приводят классификацию по следующей временной периодизации: 1) промышленная бухгалтерия (конец XIX в.); 2) аналитическая бухгалтерия (до начала второй мировой войны); 3) маржинальная бухгалтерия (до 1953 г.); 4) стратегическая бухгалтерия (с 1975 г.).

Из сказанного следует, что первым практическим шагом становления управленческого учета было выделение из общей бухгалтерской службы предприятия калькуляционной (управленческой) бухгалтерии. Создание двух самостоятельных бухгалтерий (финансовой и калькуляционной) было связано не только с расширением производства, ростом его концентрации,

с централизацией капитала, с образованием крупных компаний, но и с необходимостью сохранения их коммерческой тайны.

В 1962 г. Г.Р. Гровиншильд и Г.Л. Беттиста [12, с. 405] объявили появление управленческого счетоводства «учетной революцией».

Провозглашение бухгалтерского управленческого учета как самостоятельной учебной дисциплины связано с Американской ассоциацией бухгалтеров, разработавшей в 1972 г. программу получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. Этот год ознаменовал официальное разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Существенным моментом в развитии теории и практики управленческого учета стало четкое обоснование Ч.Т. Хорнгреном и Р. Энтони принципа «разной себестоимости для различных случаев». Бухгалтеру-управленцу, как ни кому другому, ясно, что на предприятии при расчетах используют данные по определенным направлениям, с явно неодинаковыми целями: определение себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли; для принятия решений и планирования; для контроля и регулирования.

К 1980-м гг. эйфория, связанная с рождением, вернее, с провозглашением управленческого учета, прошла, и стали очевидны его недостатки.

Т. Джонсон и Р. Каплан [12, с. 405] так определили их:

1) регистры управленческого учета, требуя специального понимания, отвлекают внимание администрации и мешают ей выполнять свои прямые обязанности;

2) управленческий учет, отражая технологические процессы предприятия, с неизбежностью искажает их, а это может привести к принятию ошибочных решений;

3) обильная управленческая информация рассеивает внимание администрации и мешает ей выделить и сосредоточиться на решении главных ключевых вопросов;

4) не дает возможности получить достаточно полное представление о себестоимости, причем, чем шире ассортимент производимой продукции, тем ниже достоверность себестоимости;

5) стандартная себестоимость вообще не имеет отношения к реальной себестоимости и не может служить базой для ценообразования, определения эффективности использования ресурсов по каждому виду готовой продукции, анализа конкурентоспособности фирмы;

6) стратегические задачи фирмы сужаются до тактических; в сущности, весь учет подчиняется целям составления месячной отчетности;

7) методологическая неустойчивость в исчислении прибыли;

8) технологические процессы развиваются гораздо быстрее, чем методология управленческого учета, что делает ее малопригодной в современных условиях, поэтому бухгалтерии XIX в. работали гораздо лучше, чем сейчас;

9) на протяжении всей истории финансовому учету отдавали предпочтение перед управленческим и вследствие этого последний отстал.

В другой работе Р. Каплан [12, с. 405—406] расширил перечень недостатков управленческого учета, к которым относил следующие:

— большая часть оперативной информации, применяемой администраторами для контроля и оценки своей деятельности, формируется вне официальной системы управленческого учета;

— данные управленческого учета используются не столько для управления, сколько для согласования с данными финансовой бухгалтерии и по этим данным уточняются и исправляются;

— бухгалтеры так загружены текущей работой по регистрации фактов хозяйственной жизни, что лишены возможности оказывать какую-либо практическую помощь администрации;

— примерно треть бухгалтеров считают свою работу бесполезной для целей управления предприятием.

Анализируя недостатки управленческого учета, выявленные Т. Джонсон

и Р. Каплан, проф. Я.В. Соколов справедливо отмечает: «...однако осознание недостатков только стимулирует желание их устранить, и существование управленческого учета уже почти никем не ставится под сомнение».

К концу XX в. сложилась теория управленческого учета. При этом преобладали нормативные подходы — от должного к сущему:

теория → модель → практика.

Правда, отдельные исследователи, например, К. Эммануэль и К. Ги [12, с. 404], отстаивали дескриптивный (описательный) подход — от сущего к должному:

практика → модель → теория.

Обращают на себя внимание взгляды российских авторов на этапы становления отечественного управленческого учета. Так, в диссертационных исследованиях Н.А. Ермаковой и Г.Е. Машинистовой приводятся следующие этапы развития:

— промышленный аналитический учет (конец XIX в.—1917 г.);

— развал старых систем и форм бухгалтерского учета и попытки создания новых учетных измерителей (1918—1923 гг.);

— новая экономическая политика, возврат к аналитическим формам учета (1923—1929 гг.);

— развитие принципов хозрасчета, возникновение нормативного учета (1930—1953 гг.);

— развитие калькуляционного учета, попытки введения нормативного учета затрат в промышленности (1953—1970 гг.);

— массовый переход на нормативный учет (начало 1980-х гг.);

— совершенствование нормативного учета (1984 г.).

Короткова А.В. [13, с. 12] выделила несколько иные этапы:

— начало XX в. (1919 г.) — выделение управленческого учета как самостоятельной области бухгалтерского учета, создание национальной ассоциации бухгалтеров-производственников в США;

— 1920-ые гг. — выделение из общей бухгалтерской службы предпри-

ятия калькуляционной (управленческой) бухгалтерии;

— 1940-ые гг. — организация учета и обеспечение необходимой информацией с целью прогнозирования об издержках организации и калькулировании себестоимости;

— с января 1998 г. — действие программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

Выделение этапов первыми авторами более обосновано. Однако, к сожалению, они остановились 1984 г., хотя именно девяностые годы прошлого столетия ознаменовались новыми теоретическими исследованиями в области российского управленческого учета и попытками его практического внедрения.

Логика выделения этапов другим автором вызывает сомнение. В одном ряду поставлены этапы, относящиеся к американскому и российскому учету. Перечисление этапов американского учета завершается отечественной «программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО» [14, с. 12].

Проследим хронологию формирования российского управленческого учета.

Исследователи едины во мнении, что управленческий учет — нечто новое для российских предприятий. Бесспорно, для российских предприятий к новым можно отнести некоторые элементы западных систем учета, например, «директ-костинг», ее учетные, аналитические и управленческие возможности».

В трудах отечественных авторов, независимо от западных аналогов, были разработаны, описаны и внедрены многие элементы, вошедшие в систему управленческого учета, такие, как учет по видам затрат (в различных группировках), учет по центрам возникновения затрат и центрам ответственности, по объектам калькулирования, нормативный учет, система внутривозвратного расчета, система анализа, планирования и контроля, которые сформировались в рамках системы производственного учета. Последнее с должной степенью

уверенности позволяет утверждать, что теоретически разработанный и во многих случаях внедренный в хозяйственную практику директивно регулируемой плановой экономики производственный учет — составная часть управленческого учета [15, с. 254].

Основное предназначение производственного учета состояло в наблюдении за издержками производства, анализе причин перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, а также в выявлении возможных резервов экономии. Его суть сводилась к четкому и детальному отражению процессов производства и реализации продукции на предприятии.

Еще в 1974 г. проф. Ивашкевич В.Б. [13, с. 245] отмечал, что «главной задачей производственного учета является удовлетворение потребностей определенных сфер управления реализации ими своего целевого назначения, заключающегося в принятии правильных решений. Информация об издержках должна быть индивидуализирована, приспособлена для отдельных уровней управления. Ориентация на всеобъемлющие данные для любого подразделения или должностного лица ведет к неэкономичности в получении и использовании результатов учета. Сведения о затратах, в первую очередь, необходимы тем, кто может непосредственно влиять на их величину для суждения об экономической эффективности принимаемых решений, поэтому в процессе моделирования определяется иерархия целей управления и очередность их информационного обеспечения». Приведенное высказывание одного из самых авторитетных специалистов в области управленческого учета, каким считается проф. В.Б. Ивашкевич, подтверждает, что четверть века назад в условиях командной системы управления государством передовые предприятия в полном масштабе внедряли и применяли элементы управленческого учета через систему производственного учета.

Исторический опыт экономически развитых западных стран и Японии

свидетельствует о том, что производственный учет выступает предшественником управленческого учета. Объектами производственного учета выступают учет издержек по видам, по местам их возникновения, центрам затрат и центрам ответственности. Производственный учет дает информацию для расчета себестоимости единицы продукции, приходящейся на нее прибыли, а также уровня рентабельности [16].

Под термином «управленческий учет» часто понимается учет и контроль затрат и доходов, связанных с основной деятельностью [17]. В связи с этим иногда между терминами «учет затрат» (издержек) и «управленческий учет» практически ставится знак равенства. Такой подход может быть приемлем для малых предприятий. На средних и крупных предприятиях круг проблем, которые решаются с помощью управленческого учета, значительно шире, как и само понятие «издержки». Следует отметить, что учет и анализ издержек с целью их снижения и оптимизации является простейшей формой организации управления коммерческой структурой. Однако при решении данной задачи недостаточно определения форм и методов учета. Следует руководствоваться требованиями финансовой и налоговой оптимизации деятельности, необходимо учитывать требования технологий основной деятельности, которые, как правило, серьезно влияют на конечный результат.

Следовательно, производственный учет более тесно связан с функциональными процессами на предприятии, а управленческий учет — с оценкой деятельности подразделений, оценкой рентабельности видов деятельности.

Речь идет об интеграции методов управления в единую систему управленческого учета, что было не так эффективно в условиях централизованно управляемой экономики. Решить эту проблему можно путем создания службы управленческого учета на предприятии, обособив его в отдельную подсистему бухгалтерского учета.

Примечания:

1. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1965. 123 с.
2. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 1995. 410 с.
3. Друри К. Введение в производственный и управленческий учет. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1994. 350 с.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1996. 638 с.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Финстатинформ, 2000. 359 с.
6. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 1997. 392 с.
7. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия // Бухгалтерский учет. 1999. №4.
8. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. М.: Финансы и статистика, 1998. 144 с.
9. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учет. 1996. №3.
10. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1994. 144 с.
11. Ивашкевич В.Б., Ермакова Н.А. Калькулирование полной стоимости продукции в международной практике учета // Бухгалтерский учет. 2002. №18. С. 54—57.
12. Керимов В.А. Калькулирование себестоимости продукции на предприятиях // Финансовая газета. 1999. №2.
13. Ивашкевич В.Б., Гарифуллин К.М. Бухгалтерский учет в промышленности. Казань: Изд-во КФЭИ, 1973. 392 с.
14. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. М.: Дело, 1998. 432 с.
15. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.
16. Хот Ф.Т., Фурцева С.Б. Этапы развития и становления бухгалтерского управленческого учета // Управленческий учет и контроллинг в современных условиях: материалы науч.-практ. конф. Кизляр, 2012. С. 136—141.
17. Тхагапсо Р.А. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее // Международный бухгалтерский учет. 2010. №5. С. 22—27.

References:

1. Chumatchenko N.G. Accounting methods and calculation of production costs. M.: Finance, 1965. 123 pp.
2. Horngren CH.T., Foster J. Accounting: management aspect. M.: Finance and Statistics, 1995. 410 pp.
3. Drury K. Introduction to cost and management accounting. M.: Audit, UNITY, 1994. 350 p.
4. Sokolov Y.V. Accounting: from its origins to the present day. M.: Audit, UNITY, 1996. 638 pp.
5. Vakhrushina M.A. Accounting Management. M.: ZAO «Finstatin forms», 2000. 359 pp.
6. Karpov T.P. Fundamentals of Management Accounting: Textbook. allowance. M.: INFRA-M, 1997. 392 pp.
7. Ivashkevich V.B. Management Accounting in the enterprise information system // Accounting. 1999. №4.
8. Kondratova I.G. Fundamentals of Management Accounting. M.: Finance and Statistics, 1998. 144 pp.
9. Nikolaeva S.A. Managerial Accounting: problems of adaptation to the Russian theory and practice // Accounting. 1996. №3.
10. Tkach V.I., Tkach M.V. Managerial Accounting: International Experience. M.: Finance and Statistics, 1994. 144 pp.
11. Ivashkevich V.B., Ermakova N.A. Calculation of the full cost of production in the international accounting practice // Accounting. 2002. №18. Pp. 54—57.
12. Kerimov V.A. Calculation of the cost of production at enterprises // Financial newspaper. 1999. Number 2.
13. Ivashkevich V.B., Garifullin K.M. Accounting industry. Kazan: KFEI, 1973. 392 pp.

14. Kachalin V.V. Financial accounting and reporting in accordance with the standards of GAAP. M.: Delo, 1998. 432 pp.
15. Kuter M.I. Introduction to Accounting: textbook. Krasnodar: Education SOUTH, 2012. 512 pp.
16. Khot F.T., Furtseva S.B. Stages of development and establishment of accounting management accounting // Management Accounting and Controlling in modern conditions: Proceedings of the scientific-practical conference. 2012. Kizlyar. 2012. Pp. 136—141.
17. Tkhagapso R.A. Accounting: past, present and future // International accounting. 2010. №5. Pp. 22—27.