

Єршова Н.Ю.

ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті вирішується завдання організаційного забезпечення функціонування управлінського обліку на підприємствах. Визначено основні проблеми, пов'язані з організацією управлінського обліку на підприємствах. Запропоновані варіанти позиціонування відділу/служби управлінського обліку в організаційній структурі управління підприємством. Сформульовані основні переваги, які забезпечує функціонування управлінського обліку для системи управління з точки зору управлінських витрат, ефективності діяльності апарату управління та підприємства в цілому.

Ключові слова: організаційна структура управління, організаційне проектування, організація управлінського обліку, фахівці з управлінського обліку, служба контролінгу.

Постановка проблеми. Підвищення ролі та значимості інформації управлінського обліку в системі управління підприємством актуалізують питання організації управлінського обліку в структурі управління підприємством з метою підвищення якості і забезпечення контролю за виконанням прийнятих управлінських рішень оперативного та стратегічного характеру.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідженні питань організації управлінського обліку зробили вітчизняні та зарубіжні вчені: Е.А. Аткинсон [1], С.В. Булгакова [2], С.Ф. Голов [3], І.Є. Давидович [4], В.В. Євдокімов [5], С.О. Левицька [6], А.Н. Кизилов [7], Л. Нападовська [8], М.С. Пушкар [9] та ін. В роботах розвинені теоретичні питання та практичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємствах різної організаційно-правової форми власності. Проте в умовах ринкової економіки успішність підприємства залежить від раціональної організаційної структури управління, яка здатна забезпечити виконання всіх об'єктивно необхідних функцій управління; відповідати нормам керованості і вимогам раціональних інформаційних зв'язків; посилювати всі функції апарату управління; гарантувати високу адаптивність, надійність, оперативність, якість, економічність і ефективність управління. Тому питання організаційного забезпечення функціонування управлінського обліку на підприємствах є актуальними.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є розробка організаційного забезпечення функціонування управлінського обліку на

підприємствах. Завдання: дослідити основні види організаційних структур та методи управління, які їм відповідають; визначити основні проблеми, пов'язані з організаційним забезпеченням функціонування управлінського обліку на підприємствах; розробити варіанти позиціонування відділу/служби управлінського обліку в організаційній структурі управління підприємством.

Опис основного матеріалу дослідження. Вибір форми організації управлінського обліку пов'язана з управлінським цілепокладанням і різноманітністю підходів до розуміння місця служби управлінського обліку в структурі управління підприємств. В якості інструмента управління управлінський облік виступає обліково-аналітичною та методичною підтримкою керівників та менеджерів в процесі аналізу, планування та прийняття управлінських рішень. Цілі, завдання та функціонування управлінського обліку, його структура залежать від організаційної структури управління підприємства, характеру взаємозв'язків з керівниками різного рангу. Завдання управлінського обліку на підприємстві:

- формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і різними структурними підрозділами одного рівня;
- організаційна та методична підтримка процесів бюджетування та планування, у тому числі, стратегічного;
- оперативний та стратегічний контроль і оцінювання результатів діяльності внутрішніх підрозділів підприємства в досягненні мети;
- координація розвитку підприємства у майбутньому на основі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності.

Складнощі, пов'язані з організаційним забезпеченням функціонування управлінського

© Єршова Наталя Юріївна, к.е.н., доцент, доцент кафедри економічного аналізу та обліку, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», м. Харків, e-mail: natalia_jershova@mail.ru

обліку на підприємстві, пов'язані з наступними факторами.

1. Відсутність кваліфікованих кадрів. Основні труднощі виникають при спробі знайти «універсального солдата» для ведення управлінського обліку. Крім базових вимог до таких співробітників (знання економіки і фінансів, бухгалтерського обліку та бюджетування, уміння працювати з різними інформаційними системами), важливі ще розуміння процесів, які відбуваються на підприємстві з метою цілісного уявлення бізнесу.

2. Необхідність комплексної інформаційної системи. На підприємствах зазвичай існує кілька розрізнених інформаційних систем. Оскільки менеджмент значною мірою спирається на аналітичну обробку управлінської інформації, істотне поліпшення поточної ситуації може бути досягнуто за рахунок застосування комплексної інформаційної системи. В якості основних елементів (підсистем) такої комплексної системи можна виділити: підсистему моніторингу та підтримки прийняття рішень; підсистему управління з ключовими показниками; підсистему планування і бюджетування.

Виділені групи проблем доцільно розглядати в контексті організаційних процедур, до яких можна віднести: ідентифікацію цілей і завдань формування інформації для користувачів різних рівнів управління підприємства; визначення місця служби, що займається управлінським обліком в організаційній структурі управління підприємством, закріплення функціональних обов'язків; визначення форм взаємозв'язків; створення регламентів; формування моделей організації системи управлінського обліку і відповідно з ними сегментування бізнесу, вибір інструментів стратегічного і оперативного напрямків.

Для організаційного забезпечення функціонування управлінського обліку перед керівництвом підприємства крім перерахованих проблем буде стояти і багато інших: формування команди, опір колективу нововведенням, встановлення сильних горизонтальних зв'язків і перехід на систему регулярного менеджменту.

Методологічним підходом до забезпечення функціонування управлінського обліку є системний підхід, за яким, управлінський облік розглядається як багатоцільова система у складі загальної системи управління підприємством, тому її

організаційне забезпечення має бути інтегроване у загальну організаційну структуру управління. Таке інтегрування дозволяє знизити загальний рівень управлінських витрат, забезпечити координацію дій системи управлінського обліку з іншими керуючими системами підприємства, підвищити комплексність і ефективність контролю за реалізацією прийнятих управлінських рішень. Вид організаційної структури на підприємствах зводиться в основному до чотирьох типів організаційних структур, кожному з яких відповідають методи управління та інструменти регламентації (рис. 1). З метою створення організаційних структур по веденню управлінського обліку на підприємствах здійснюється: групування завдань для визначення видів робіт; вибір форми організації фахівців: централізована або децентралізована. Організація централізованої служби здійснюється у спеціальному відділі (службі). При децентралізації утворюються групи з управлінського обліку у складі різних структурних підрозділів, наприклад в бухгалтерії, відділах економічного аналізу, планового, фінансового. Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку передбачає перерозподіл ролей між службами (відділами), що належать до інформаційного розрізу організаційної структури управління підприємством, на користь управлінського обліку:

- визначення функцій підрозділів, взаємозв'язків з іншими підрозділами підприємства: проектування систем комунікацій, що забезпечують координацію і контроль. Причому мова йде не тільки про взаємодію структур, що виконують функції управлінського обліку, але і всіх структур, залучених до формування та використання інформаційних потоків;

- визначення рівнів управління; розподіл повноважень і відповідальності персоналу, підбір фахівців відповідної кваліфікації, складання посадових інструкцій; підготовка і перепідготовка кадрів;

- організація технічного і фінансового забезпечення, в тому числі забезпечення ресурсами, пов'язаними з інформаційними технологіями;

- вибір управлінської облікової політики та створення регламентів.

Структура управління	Характеристика	Методи управління	Інструменти регламентації
Лінійна	Керівник отримує офіційну інформацію від безпосередньо йому підлеглих осіб, приймає рішення з усіх питань керованої ним частини об'єкта і несе відповідальність за його роботу перед вищим керівником. Дана структура будується без виділення функцій	по задачах 	плани
Функціональна	Має місце вертикаль: керівник – функціональні керівники (виробництво, маркетинг, фінанси) – виконавці. Присутні вертикальні і міжрівневі зв'язки. Поділ організації на елементи, кожен з яких має певну функцію, завдання	по функціях 	організаційні документи
Дивізійна	Використовується для усунення недоліків функціональних структур управління. Будується на підставі виділення підрозділів або дивізіонів, так як діяльність великої компанії не можна реалізувати 3-4 основними відділами, як у функціональній структурі. Розподіл обов'язків відбувається не за функціями, а по продукції, що випускається або по регіонам. У свою чергу в дивізійних відділеннях створюються свої підрозділи з постачання, виробництва, збуту і т.д. (процесам)	по процесах 	нормативні документи
Адаптивна	Типи адаптивних структур: проектний і матричний. Проектна структура формується при розробці організацією проектів, під якими розуміються будь-які процеси цілеспрямованих змін у системі (модернізація виробництва, освоєння нових виробів тощо). Матрична структура будується на принципі подвійного підпорядкування виконавців: з одного боку, безпосередньому керівнику служби, що надає персонал, і технічну допомогу керівнику проекту, з іншого – керівнику проекту (цільовий програми), що наділений необхідними повноваженнями для здійснення процесу управління	по проектах 	плани-проекти

Рис. 1. Види організаційних структур та відповідність їх методам управління та інструментам регламентації*

* Розроблено автором на основі [10, 11]

Узагальнено варіанти позиціонування служби/відділу управлінського обліку на підприємствах та їх характеристика представлені на рисунку 2. На невеликих підприємствах з нескладною технологією, мінімальною спеціалізацією, при відсутності широких

коопераційних зв'язків між підприємствами найбільш ефективною є лінійна структура управління. В такому разі, функціонування управлінського обліку може бути організоване в рамках бухгалтерської або фінансової служби (рис. 3).



Рис. 2. Варіанти організації управлінського обліку на підприємствах*

* Розроблено автором

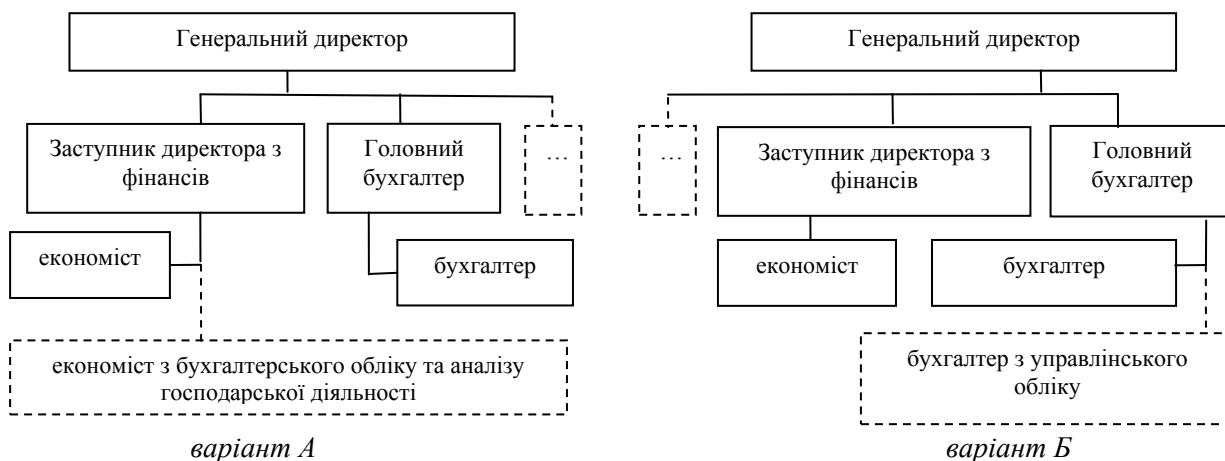


Рис. 3. Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку на підприємствах з лінійною структурою управління*

* Розроблено автором

З метою забезпечення інтеграції інформації управлінського обліку із плануванням, аналізом і контролем рекомендовано ввести посаду бухгалтера з управлінського обліку, або економіста з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, який підпорядковується головному бухгалтеру або заступнику директора з фінансів та нести відповідальність за розробку: технології збору інформації про параметри зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, системи показників аналізу стратегічної позиції, формування зведено-аналітичної інформації по

об'єктах управлінського впливу, економічної експертизи управлінських рішень та ін. Це дозволить визначити повноваження бухгалтера з управлінського обліку або економіста з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, підпорядкувати обліково-аналітичну інформацію стратегічного управлінського обліку у загальному процесі довгострокового планування діяльності підприємства та посилити контроль за ним, що в кінцевому підсумку сприятиме підвищенню ефективності стратегічного управління підприємством.

На середніх та великих підприємствах з лінійною (ієрархічною) або функціональною організаційною структурою управління функціонування управлінського обліку, у тому числі стратегічного характеризується переходом до інтегрованої системи, тому має бути організоване в рамках відділу контролінгу. Єдиний інформаційний простір системи контролінгу сформовано даними планування, обліку, контролю, аналізу, що дає можливість розширити область інтеграції інформаційних потоків в банку контролінгової інформації [12]. За централізованим принципом відділ контролінгу входить до складу фінансово-економічної служби і підпорядковується заступнику директора або директору з фінансів. За децентралізованим – відділ контролінгу є самостійною структурою і підпорядковується безпосередньо директору підприємства [12].

На великих корпораціях внаслідок територіальної або оперативного-управлінської відособленості підрозділів і служб підприємства використовується дивізійна структура управління на підставі виділення підрозділів, або дивізіонів, де розподіл обов'язків відбувається не

за функціями, а за продукцією, що випускається, або по регіонам. Функціонування стратегічного управлінського обліку може бути організоване в рамках служби контролінгу головної компанії корпорації або холдингу, яка буде підпорядковуватися генеральному директору або наглядовій раді. У відділі контролінгу виконання завдань стратегічного управлінського обліку може бути покладено на бухгалтера з управлінського обліку або економіста з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності. На великих багатопрофільних холдингах доцільно впровадити схему, за якою у кожному великому ЦФВ передбачається посада фахівця з управлінського обліку, який відповідає за збір, первісну обробку та передачу інформації у відділ контролінгу головної компанії холдингу.

Далі пропонуємо варіанти організації управлінського обліку у складі відділу контролінгу на підприємствах різними видами структури управління.

А. Створення колегіального органу із співробітників різних підрозділів, який збирається періодично (рис. 4).

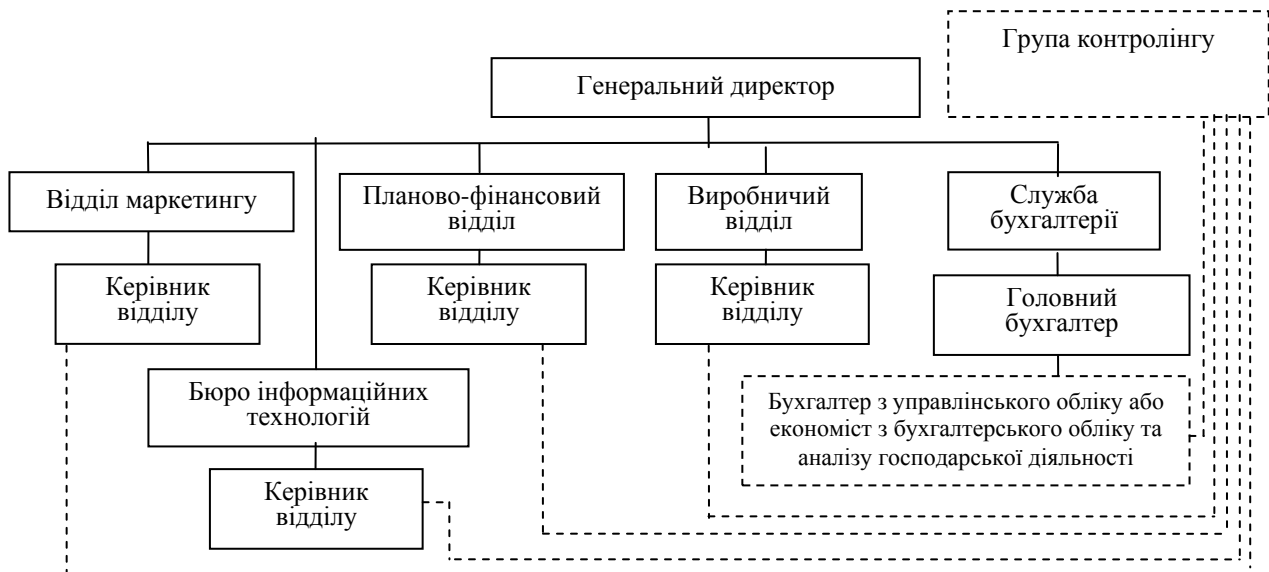


Рис. 4. Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку при формуванні колегіального органу для виконання завдань контролінгу*

* Розроблено автором

Його функції і задачі можуть змінюватися в залежності від того, які нові проекти запускає підприємство або які проблеми у нього виникають. Наприклад, у таку групу можуть входити керівники департаментів маркетингу і виробництва. Основне їх завдання — аналіз результатів роботи підприємства за місяць (з якими фінансовими показниками він закінчився, скільки реклаमाцій отримано, що нового зробили

конкуренти на ринку, які маркетингові кроки зробила власна компанія і т.д.) і вироблення рішень щодо поліпшення ситуації. Або інший підхід: раз у два тижні збирається група, яка складається з фахівців планового відділу, фінансового та бухгалтерії — для вивчення проблем і пошуку рішень в області аналітичної роботи.

Формальними результатами подібних зборів можуть бути протоколи з прийнятими

рішеннями. Така схема організації служби контролінгу підійде середнім підприємствам з декількома видами діяльності, територіально не розосередженим, в яких впроваджена система КРІ (хоча б у спрощеному вигляді).

Б. Створення окремої служби (департаменту) контролінгу, яка буде підпорядковуватися генеральному директору або наглядовій раді. Таку структуру доцільно створювати на великих підприємствах, у тому числі з дивізіональною організаційною структурою управління. Відокремлений у структурі департамент контролінгу добре впорається із оперативними та стратегічними завданнями. А також, здатний виконувати роль посередника між компанією та її акціонерами, що, з одного боку, забезпечить системний розвиток бізнесу, процес безперервних покращень, моніторинг

(наприклад, через показники КРІ), оцінювання ризиків і можливостей, розвиток нових управлінських технологій та їх впровадження. З іншого — при прийнятті кожного управлінського рішення забезпечить врахування інтересів власників (акціонерів), оскільки найчастіше ініціатором створення служби контролінгу виступають саме вони (рис. 5).

В. Виділення служби контролінгу в складі іншого департаменту (рис. 6). Це найбільш вдала схема для більшості українських підприємств, оскільки відсутня необхідність утримувати і вписувати в організаційну структуру окремих департамент. Цей підхід буде найбільш ефективним, якщо в компанії впроваджено стратегічне управління — розроблені цілі на 2-3 роки, відстежуються стратегічні і тактичні КРІ.

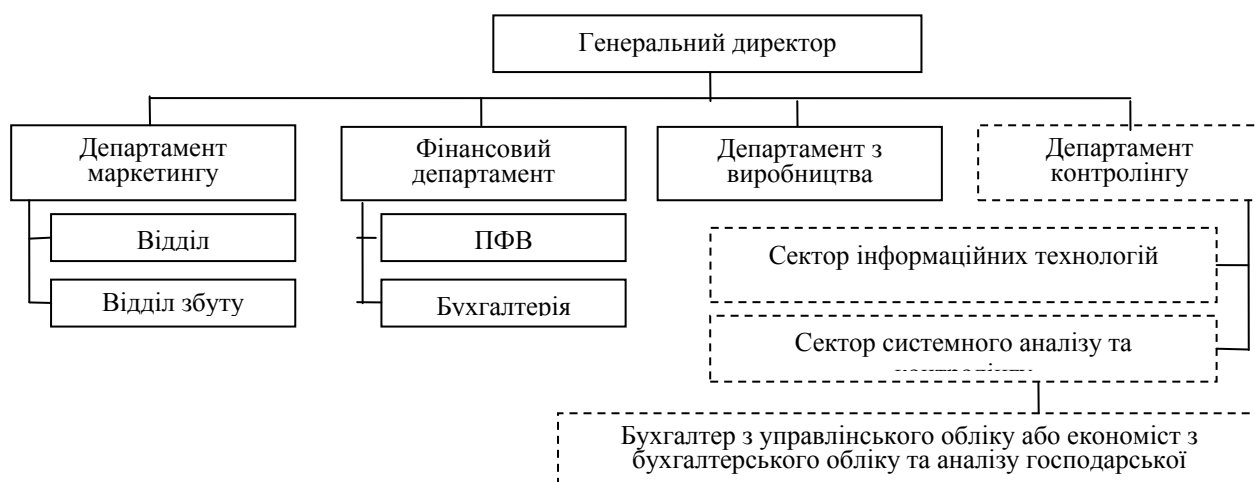


Рис. 5. Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку при формуванні окремої служби контролінгу*

* Розроблено автором

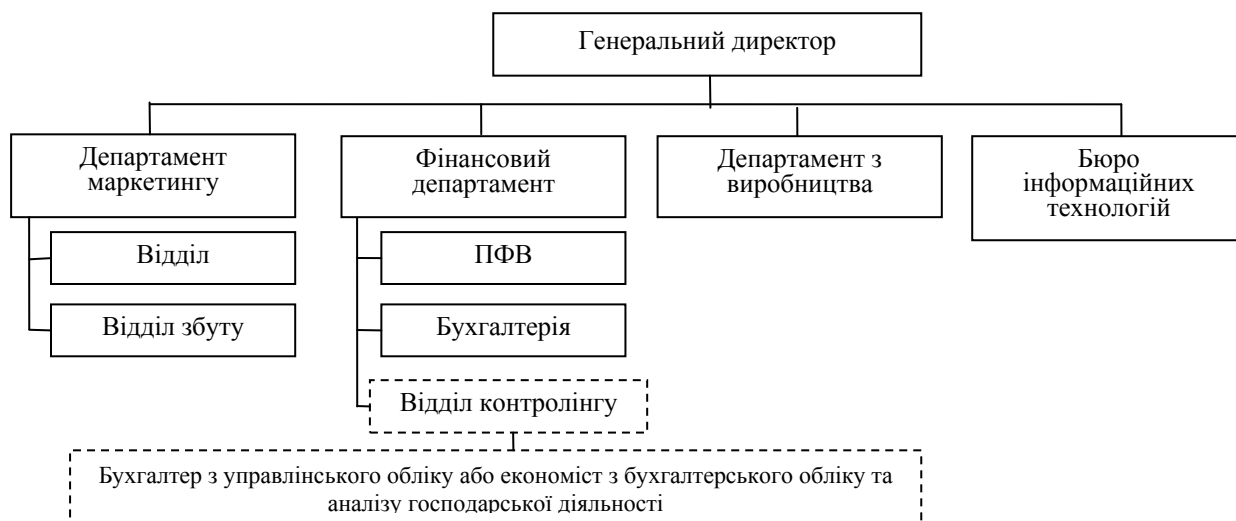


Рис. 6. Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку при формуванні служби контролінгу в складі іншого департаменту*

* Розроблено автором

Без системи контролінгу оцінювати досягнення цілей і оперативно вносити корективи в плани буде важко. Крім того, представлена схема організації управлінського обліку при функціонуванні служби контролінгу в складі іншого департаменту буде ефективна і у вертикально інтегрованих компаніях. Якщо структурно відділ контролінгу створюється на базі існуючого підрозділу, краще всього використовувати в якості базового фінансовий відділ або планово-економічний. Відділ

контролінгу в такій моделі варто доукомплектувати 2-3 співробітниками (не замінити економістів на контролерів, а саме доукомплектувати).

При матричній структурі управління формуються проектні групи (тимчасові), які реалізують цільові проекти та програми. Ці групи виявляються у подвійному підпорядкуванні, створюються тимчасово. Функціонування управлінського обліку може бути організоване в рамках групи контролінгу (рис. 7).

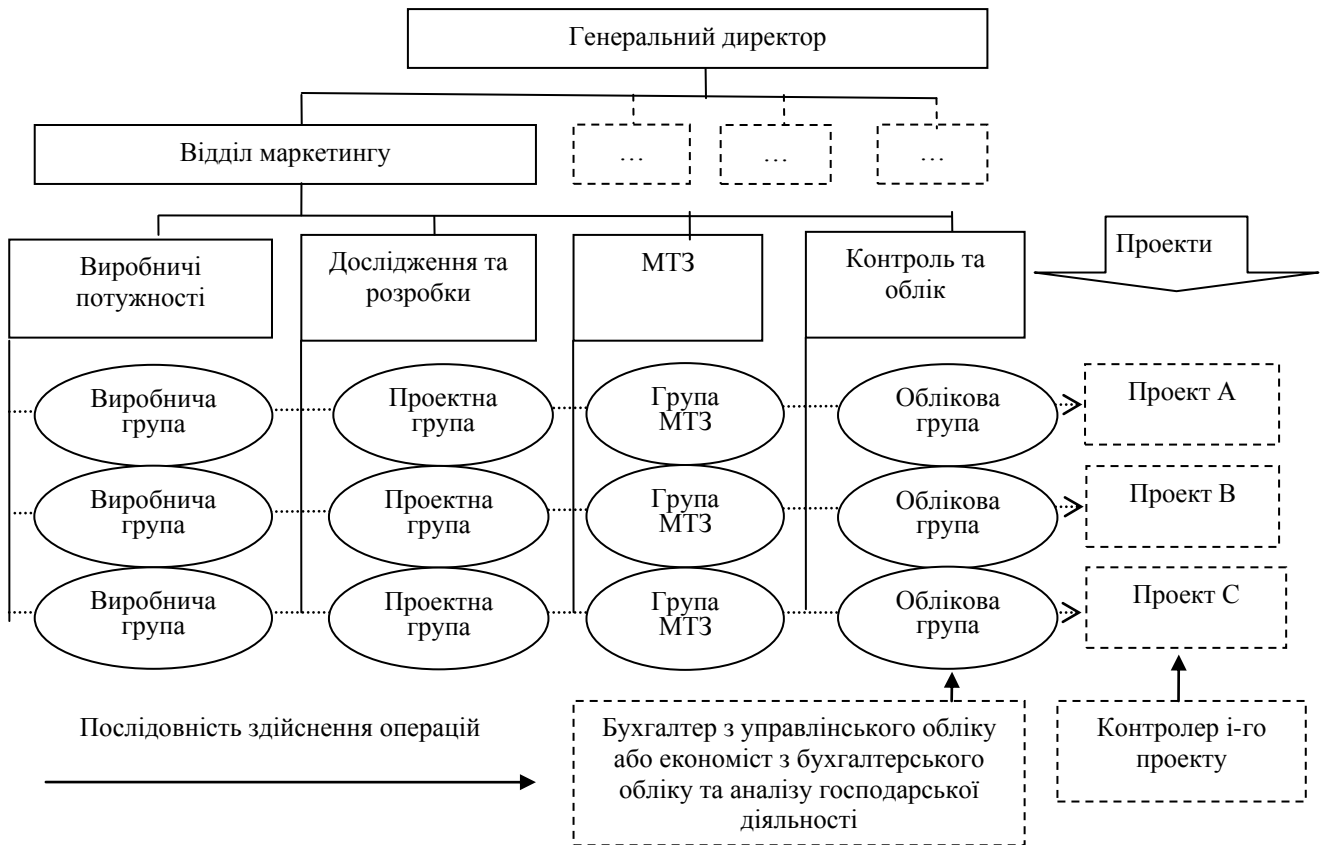


Рис. 7. Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку в адаптивній організаційній структурі управління*

* Розроблено автором

У будь-якому разі, незалежно від обраної моделі функціонування управлінського обліку, основними етапами організаційного забезпечення є:

- проектування організаційного забезпечення функціонування управлінського обліку: визначити функції фахівців, розробити план організаційних змін;

- відбір персоналу. Специфіка управлінського обліку вимагає глибоких спеціальних знань у сфері не тільки обліку, а й аналізу, контролю, планування, управління, права, тому для впровадження управлінського обліку на підприємстві потрібно залучити висококваліфікованих фахівців. Такі функції можуть покладати на бухгалтера з

управлінського обліку або економістів з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, що працюють у будь-якому її структурному підрозділі: планово-економічному, фінансовому відділі, бухгалтерії, підрозділах стратегічного планування, функціональних структурних підрозділах;

- розробка методології управлінського обліку: описання облікової політики, бюджетного та стратегічного управління, створення положення про КРІ, центри фінансової відповідності. Прискорити процес допоможуть залучені зі сторони експерти;

- впровадження інструментів управлінського обліку (КРІ, автоматизованої системи управління та ін.). Якщо на підприємстві немає єдиної

автоматизованої системи, то до її впровадження краще залучити фахівців зі сторони, це допоможе в разі скоротити час і дасть кращі результати;

- постійно удосконалювати роботу фахівців управлінського обліку та бізнес-процеси підприємства в цілому.

Однак підприємствам, що планують впровадити комплексну систему стратегічного обліку, рекомендується сформувати спеціальну команду. Така команда звичайно підзвітна виконавчому органу підприємства й складається з висококваліфікованих фахівців, повністю задіяних у процесі, завданням яких є забезпечення реалізації загальних цілей. У мінімальний набір навичок фахівців такої команди повинні входити знання концепцій і принципів управлінського обліку, основ бухгалтерського обліку й фінансової звітності, інформаційних технологій, кадрової політики й моделювання процесів. Очолювати команду повинна людина, призначена керівником підприємства, що володіє професійними компетенціями й знаннями, достатніми для просування проекту. На команду покладають наступні обов'язки: забезпечення впровадження системи управлінського обліку, у тому числі стратегічного; координація й коректування функціонування такої системи; забезпечення постійної взаємодії й діалогу між залученими підрозділами й фахівцями; забезпечення вертикальної погодженості дій, розробка регламентів та стандартів. Для реалізації таких проектів доцільно використовувати допомогу зовнішніх консультантів, уводячи їх до складу проектної групи.

Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку на підприємстві надасть можливість керівникові або топ-менеджменту: мати об'єктивну інформацію для оперативного, тактичного та стратегічного управління бізнесом, досягнення цільових результатів;

удосконалити внутрішні комунікаційні зв'язки між рівнями управління і різними структурними підрозділами одного рівня; використовувати інформацію для оперативного та стратегічного моніторингу ключових напрямів діяльності за допомогою показників діяльності та отриманих чи очікуваних економічних результатів; використовувати інформацію для контролю та аналізу діяльності як структурних підрозділів підприємства, так і підприємства в цілому і його сегментів бізнесу; адаптувати бізнес-процеси підприємства до зміни ринкових умов, законодавчої бази та інших зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на діяльність підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку на підприємстві залежить від організаційної структури управління, масштабів діяльності і передбачає перерозподіл ролей між службами (відділами), що належать до інформаційного розрізу організаційної структури управління підприємством, на користь управлінського обліку. Процедура інтегрування управлінського обліку в організаційну структуру управління підприємства має бути поступовою, взаємозалежною і обґрунтованою і враховувати загальні напрямки розвитку підприємства, а також наявний стан бухгалтерського обліку, аналізу, планування і контролю. В роботі запропоновані варіанти позиціонування відділу/служби управлінського обліку в організаційній структурі управління підприємством.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з розробкою регламентів та стандартів по організації функціонування та ведення управлінського обліку, підготовкою професіоналів в області управлінського обліку, а також з розвитком інформаційного забезпечення управлінського обліку на підприємствах.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Atkinson A.A. New Directions in Management Accounting Research / A.A. Atkinson, R. Balakrishnan, P. Booth and others // Journal of Management Accounting Research. – 1997. – Vol. 9. – P. 79–108.
2. Булгакова С.В. Управленческий учет: методология и организация : монография / С.В. Булгакова. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2008. – 200 с.
3. Голов С.Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 15–23.
4. Гарасим П.М., Давидович І.Є., Хомин П.Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): Монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, 2001. – 270 с.
5. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку : [монографія] / В.В. Євдокимов. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 516 с.
6. Левицька С.О. Методика організації та перспективи розвитку управлінського (внутрішньогосподарського) обліку / С.О. Левицька // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3(23). – С. 245–253.
7. Кизилов А.Н. Концепция и модели построения адаптивной системы управленческого учета // автореф. дисс... д-ра.экон. наук. – М., 2002. – 37 с.

8. Нападівська Л.В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л.В. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 45–55.
9. Пушкар М.С. Розробка системи обліку : [навч. посіб.] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.
10. Щербина О.В. Еволюція організаційних структур: сутність, етапи, принципи / О.В. Щербина // Вчені записки : зб. наук. пр. / відп. ред. А.Ф. Павленко ; МОН України ; ДВНЗ “КНЕУ ім. Вадима Гетьмана” – 2008. – Вип. 10. – С. 30-38.
11. Bецerra M. *Theory of the Firm for Strategic Management: Economic Value Analysis*. Cambridge University Press: Cambridge, 2009.
12. Пушкар М.С. Концепція контролінга / М.С. Пушкар // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика: матеріали наук.-практ. конф. (Тернопіль, 17 груд. 2008 р.). – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – С. 7–23.

REFERENCES

1. Atkinson, A., Balakrishnan, R., & Booth, P. (1997). New Directions in Management Accounting Research - *Journal of Management Accounting Research*, 9, 79-108 [in English].
2. Bulgakova, S.V. (2008). *Upravlencheskij uchet: metodologiya y organizatsiya [Management accounting: methodology and organization]*. Voronezh: VGU [in Russian].
3. Holov, S.F. (2000). Problemy ta perspektyvy reformuvannya bukhhalterskoho obliku v Ukraini [Problems and prospects of reforming of accounting in Ukraine]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and audit*, 11, 15-23 [in Ukrainian].
4. Harasym, P.M., Davydovych, I.Ie., & Khomyn, P.Ia. (2001). *Upravlinskyi oblik na pidpriemstvi (metodyka vedeniya) [Management accounting in the enterprise (methods of management)]*. Ternopil. TNEU [in Ukrainian].
5. Yevdokymov, V.V. (2010). *Adaptyvna model intehrovanoi systemy bukhhalterskoho obliku [Adaptive model integrated accounting system]*. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
6. Levytska, S.O. (2007). Metodyka orhanizatsii ta perspektyvy rozvytku upravlinskoho (vnutrishnohospodarskoho) obliku [Metodyka orhanizatsii ta perspektyvy rozvytku upravlinskoho (vnutrishnohospodarskoho) obliku] *Universytetski naukovy zapysky – University scientific notes*, 3(23), 245-253 [in Ukrainian].
7. Kyzyllov, A.N. (2002). Kontseptsyia y modely postroeniya adaptyvnoi systemy upravlencheskoho ucheta [The concept and model of adaptive system of management accounting] *Extended abstract of Doctor's thesis*. Moscow: SumSU [in Russian].
8. Napadovska, L.V. (2009). Upravlinskyi oblik: znachennia ta zastosuvannia u praktychnii diialnosti vitchyznianskykh pidpriemstv v umovakh rynkovykh vidnosyn [Management accounting: meaning and application in practice of domestic enterprises in conditions of market relations] *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and audit*, 10, 45-55 [in Ukrainian].
9. Pushkar, M.S. (2003). *Rozrobka systemy obliku [The development of the accounting system]*. Ternopil: Kart-blansh [in Ukrainian].
10. Shcherbyna, O.V. (2008). Evoliutsiia orhanizatsiinykh struktur: sutnist, etapy, pryntsypy [The evolution of organizational structures: essence, stages, principles]. A.F. Pavlenko (Eds.), *Vcheni zapysky – Scientific notes: Collection of scientific papers (Vols. 10)*, (pp. 30-38). MON Ukrainy. Kyiv DVNZ “KNEU im. Vadyma Hetmana” [in Ukrainian].
11. Bецerra, M. (2009). *Theory of the Firm for Strategic Management: Economic Value Analysis*. Cambridge University Press: Cambridge [in English].
12. Pushkar, M.S. (2008). Kontseptsiiia kontrolinhu [The concept of controlling]. Proceedings of the I Scientific and Practical Conference '08: *Naukovo-praktychna konferentsiia «Perspektyvy rozvytku kontrolinhu yak nauky: teoriiia ta praktyk» – The Scientific and Practical Conference «Prospects for the development of controlling as a science: theory and practice»*. (pp. 7-23). Ternopil: Ekonomichna dumka [in Ukrainian].

Одержано 16.02.2017 р.