

Касеинова М.И.

Өнеркәсіп кәсіпорындарында жауапкершілік орталықтары бойынша шығындар есебін ұйымдастыру

Өнеркәсіп кәсіпорындарында жауапкершілік орталықтары бойынша шығындар есебін ұйымдастыру қазіргі уақытта Қазақстан Республикасының қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарына (ҚЕХС) сәйкес жүргізуіне байланысты өзекті болып табылады. Сонымен қатар, жауапкершілік орталықтарының тиімді жұмысы басқарушылық есепті жүргізу үшін өте маңызды. Осы тұрғыдан жауапкершілік орталығы түсінігі әртүрлі ғалымдардың көзқарасы бойынша талданып, қарастырылды.

Мақалада жауапкершілік орталықтарының жіктелуі келтірілген, яғни шығындар орталығы, сату орталығы, пайда орталығы, инвестиция орталығы. Сонымен қатар «жауапкершілік орталығы» мен «шығындардың пайда болу орындары» ұғымдары арасындағы айырмашылық көрсетілді.

Жауапкершілік орталықтарын анықтауда қойылған міндеттер көрсетілді және де оларды құрудың артықшылығы мен кемшілігі талданды.

Есепті шығындар орталықтары бойынша ойдағыдай ұйымдастыру үшін міндеттер анықталды.

Түйін сөздер: жауапкершілік орталығы, шығын орталығы, шығындар есебін ұйымдастыру, өнеркәсіп, кәсіпорын, басқарушылық есеп.

Kasseinova M.I.

Organization of cost accounting by responsibility centers in industrial enterprises

In real time is an actual organization cost accounting by responsibility centers in industrial enterprises in accordance with international financial reporting standards (IFRS) of the Republic of Kazakhstan. Also, the effective work of the centers of responsibility very important to management accounting. However, the concept of responsibility center is reviewed and analysed in works of many scientists.

The article considers classification of responsibility centres, including cost center, sales center, profit center, investment center. The difference between the concepts of «responsibility centers» and «cost centers».

In the allocation of centres of responsibility of the task, the analysis of advantages and disadvantages in the formation of responsibility centers.

Identifies a number of objectives for the successful organization of accounting by the cost centers.

Key words: responsibility center, cost center, organization of cost accounting, industry, enterprise, management accounting.

Касеинова М.И.

Организация учета затрат по центрам ответственности в промышленных предприятиях

В настоящее время является актуальной организация учета затрат по центрам ответственности в промышленных предприятиях согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) Республики Казахстан. Также эффективная работа центров ответственности очень важна для ведения управленческого учета. Вместе с тем, понятие центра ответственности рассмотрено и проанализировано в трудах многих ученых. В статье рассмотрена классификация центров ответственности, в том числе центр затрат, центр продаж, центр прибыли, центр инвестиции. Определены различия между понятиями «центр ответственности» и «места возникновения затрат». При выделении центров ответственности поставлены задачи, проведен анализ достоинств и недостатков при формировании центров ответственности. Определены ряд задач для успешной организации учета по центрам затрат.

Ключевые слова: центр ответственности, центр затрат, организация учета затрат, промышленность, предприятие, управленческий учет.

**ӨНЕРКӘСІП
КӘСІПОРЫНДАРЫНДА
ЖАУАПКЕРШІЛІК
ОРТАЛЫҚТАРЫ
БОЙЫНША
ШЫҒЫНДАР ЕСЕБІН
ҰЙЫМДАСТЫРУ**

Нарықтық жағдайда өнеркәсіп кәсіпорындарының қызметінің нәтижелігін талдауға қажет деректерді алу үшін және жедел басқарушылық есеп жүргізу үшін жауапкершілік орталықтарының тиімді жұмысы өте маңызды.

Шығындар есебінің жауапкершілік орталықтары бойынша жүргізілуіне өндірушілердің бухгалтерлік есебі халықаралық стандарттарына көшуі де себеп болды.

Қазақстан Республикасы қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарының (ҚЕХС) ішінде ҚЕХС №2-нің «Өнімнің (жұмыс, қызмет) өзіндік құнына қосылатын шығындар құрамы мен түрлері» деп аталатын «Қорлар» бөлімі шығындарды пайда болған орындарына (өндіріс, цех, учаске) сәйкес топтастыруды ұсынады [1].

Жауапкершілік орталығы ұғымының мәнін толық терең түсіну үшін әртүрлі ғалымдар берген анықтамаларға тоқталайық:

М.А. Вахрушина «Бухгалтерлік басқарушылық есеп» атты кітабындағы анықтамасы бойынша шығындар орталығы – бұл шығындар мен ресурстар шығысына жауапты тұлғалар арасында орнатылған байланысы бар кәсіпорынның бөлімшесі [2].

В.Б. Ивашкевич «Бухгалтерлік басқарушылық есеп» атты еңбегінде шығындар орталығына келесідей анықтама берген: «Пайда болу орындары бойынша топталған кез-келген шығыстар кешеннің бастапқы бөлімшесі» [3].

«Жауапкершілік орталығын анықтау» кітабындағы Д.В. Лейкиннің пікірінше, жауапкершілік орталығы – менеджері орталықтың шығындарын бақылайды және сол үшін жауапты [4].

Д.В. Костормина «Ұйымның қаржылық жауапкершілік орталығы негізінде кәсіпорынның шығындары мен пайдасын басқару» деген зерттеу жұмысында: «Кәсіпорынның құрылымдық бөлімшесі немесе бөлімшелер тобы, олардың жетекшілері тек шығындарға жауап береді» – деп көрсетілген [5].

В.Ф. Палийдің «Шығындар мен шығыстарың және табыстардың басқарушылық есебі (қаржылық есеп элементтерімен)» атты кітабында жауапкершілік орталығы басқарушылық есепте жоғарыдан төменгі буынға орталықтандырудан шығарып және жауапкершілікті бөлу нәтижесінен пайда болады деп жазылған [6].

О.Д. Каверина «Басқарушылық есеп: тәсілдер, әдістер, процедуралары» деп аталатын еңбегінде: «Жауапкершілік орталығы

– менеджермен басқарылатын ұйымның сегменті, қызметін жүзеге асырушы топ немесе жеке менеджер, сол қызметтің нәтижесіне тікелей әсер ете алады, өзіне жүктелген өкілдігі шегінде жауапкершілік артылған және қабылдаған шешімдердің нәтижелерімен ынталанады» [7].

Н.П. Кондраковтың «Бухгалтерлік басқарушылық есеп» оқу құралында: «Шығындар орталығы – есепте берілген бірліктің шығындарын бақылауға бағытталған ұйымның кез-келген қызмет бірлігі» [8].

Э.Аткинсон, Р.Банкер, Р.Каплан, С.Янгтың «Басқарушылық есебіндегі» анықтамасы бойынша, жауапкершілік орталығы – жауапкершілік менеджерге жүктелген ұйымдық бірлік. Э.Аткинсонның айтуы бойынша жауапкершілік орталығы үлкендеу бизнес сияқты, оның менеджері өзі бөлігі болып табылатын ұйымға неғұрлым көп табыс әкелетіндей басқару керек. Жауапкершілік орталығының менеджері және жетекшісі жауапкершілік орталығына мақсаттар бекітеді. Мақсаттары менеджер мен қызметкерлердің назарын аударады, сондықтан нақты және өлшемді болу керек. Олар ұйымның ұзақ мерзімді қызығушылығын қамтамасыз ету керек, сонымен қатар бәрінің көмегімен әр жауапкершілік орталығының әртүрлі қызметтерін реттеу керек [9].

Ғалымдардың жауапкершілік орталығына берген анықтамаларына негізделіп, оларды анықтау міндеттер қойылды:

– кәсіпорынның әр құрылымдық бөлімшелері (жауапкершілік орталықтары) атқаратын қызметтеріне көрсеткіштер дайындау қажет;

– нормалар мен нормативтердің дерек жүйесін құру қажет, солардың негізінде кәсіпорын бөлімшелерінің атқаратын қызметтері жоспарланады, есебі жүргізіледі, талданады және бағаланады;

– барлық бөлімшелер қызметкерлерін ынталандыратын жүйені құру.

Сол міндеттерді атқару барысында жауапкершілік орталықтарын құрудың өзіндік ерекшелігі бар, яғни артықшылықтары мен кемшіліктері анықталады, соларға көңіл бөлейік.

Жауапкершілік орталықтарын құрудың артықшылықтары:

Есептілік деректері кезең бойынша бөлімшенің нәтижелігін көрсетуге мүмкіндік береді.

Кәсіпорын мақсаты жұмысшылардың қызығушылығы мен мақсаттарымен келісімді болу керек.

Жауапкершілік орталықтарын анықтау бөлімшелер шегінде басқарушылық шешімдерінің орындалуын бақылауға мүмкіндік береді.

Жауапкершілік орталықтарын құру тапсырмалардың орындалуын әзірленген өлшем бойынша бағалауға мүмкіндік береді.

Таңдалған өлшемдер әр бөлімшенің кәсіпорын жұмысының нәтижелігіне қандай үлес салғанын анықтауға көмектеседі.

Артықшылықтары негізінде жауапкершілік орталықтарын құрудың кемшіліктері пайда болады, олар келесі:

Персонал қолданыстағы есеп, талдау және ішкі бақылау жүйесіне толығымен сену керек.

Бөлімшелердің және оған жауаптылардың жұмысын бағалаудың өлшем жүйесін арнайы ұйымдастыру (әзірлеу) керек.

Қазіргі уақытта кәсіпорынның бөлімшелері бойынша жоспарды құру тәртібі, есепті жүргізу және есептілікті талдау туралы ресми әдістеме жоқ.

Жұмысты «дәл емес» немесе әр жұмысшыға сай емес бағалау өлшемдері әзірленуі мүмкін.

Бөлімше жұмысының бағалануы бөлімшенің трансфертті бағаларының негізделуіне тікелей байланысты.

Өнеркәсіп кәсіпорындарының жауапкершілік орталықтары оларға жүктелген міндеттеріне және өкілеттігіне қарай шығын, сату, пайда және инвестиция орталықтарына жіктеледі (1-сурет).

Осындай жіктеу қойылған мақсаттарына байланысты басқарушылық шешім қабылдауға қажет ақпаратпен толық қамтамасыз етеді, нақты жағдайда кәсіпорында бөлімшелер мен жауапкершілік орталықтары бойынша шығындарды анықтауға және нәтижелерді бақылауға болады.

Сондықтан әрбір жауапкершілік орталықтарына, яғни шығын, сату, пайда және инвестиция орталықтарын сипаттап өтейік.

Шығындар орталығы – бұл кәсіпорын ішіндегі жетекшісі тек шығындарға жауап беретін бөлімше. Мысалдар ретінде дайын өнім немесе аяқталған өнім шығармайтын өндірістік цехтарды, зауытты басқаратын бөлімдерді, әлеуметтік қызметтерді және тағы басқаларды келтіруге болады.

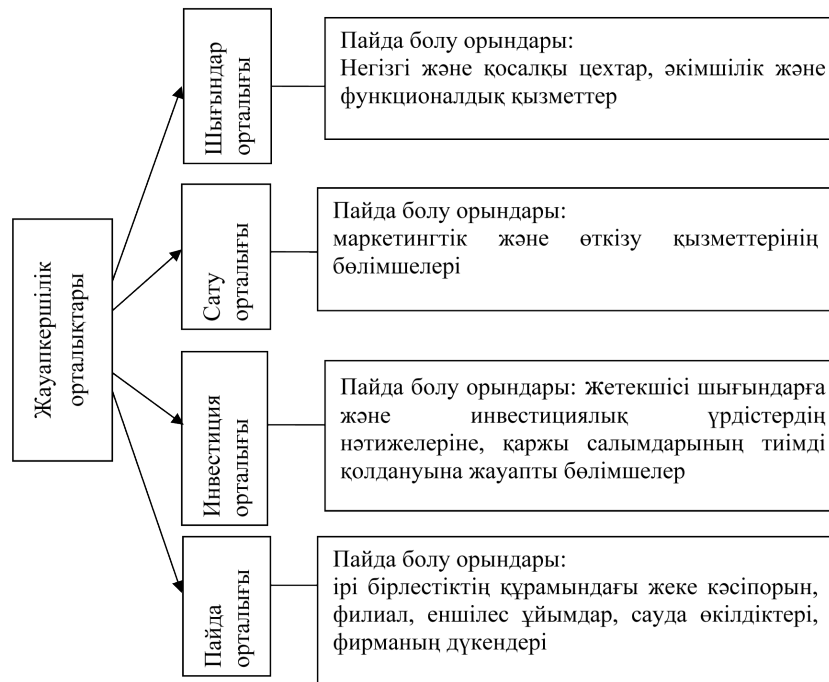
Сату орталығына маркетингтік және өткізу қызметтерінің бөлімшелері кіреді, олардың жетекшілері өнім, тауар, қызмет көрсетуді жүзеге асырудан түскен кіріске және оларды өткізуге кеткен шығындарға жауап береді.

Инвестиция орталығы – бұл бөлімшенің жетекшісі шығындарға және инвестициялық үрдістердің нәтижелеріне, қаржы салымдарының тиімді қолдануына жауапты. Осы орталықтың міндеті салынған қаржының неғұрлым тиімділігін қамтамасыз ету, сонымен қатар оның өтімді-

лігін жоғарлатуға және жұмсалған шығыстардың мақсатқа сай болуына жауапты болып табылады.

Пайда орталығы бұл бөлімшелердің жетекшілері тек шығындарға ғана емес, сонымен қатар өз қызметінің қаржылық нәтижелеріне де жауапты болады. Бұл ірі бірлестіктің құрамындағы жеке кәсіпорын, филиал, еншілес ұйымдар, сауда өкілдіктері, фирманың дүкендері болуы мүмкін [3].

Олар кәсіпорын қызметінің табыс пен пайда шамасына әсер ететін маңызды компоненттерін, яғни өндіріс және сатылым көлемі, өзіндік құн, баға деңгейін бақылауға жағдай жасайды. Жетекші бөлімше қызметінің қаржылық нәтижелеріне жауапты, себебі оның жұмысына шығындар мен табысты құру механизмімен қатар баға жауап механизмі де кіреді.



1-сурет – Жауапкершілік орталықтарының жіктелуі
Ескерту – дереккөзі негізінде автормен құрастырылған [3]

Әр жауапкершілік орталығы бірнеше шығын орындарынан және де нақты құрылу орны анық емес шығыстардан тұрады.

Әр шығыс түріне кәсіпорынның жауапкершілік орталықтары мен шығындар орындары анықталғаннан кейін, оған жауапты адам нормалық немесе максималды рұқсат етілетін шығындар шамасын анықтайды. Олардың фактілік шамасын алғашқы құжаттары негізінде есептейді.

Кіріс кезінде негізгі ақпаратқа бөлімшелердің айналым активтері (шикізат, материалдар және жартылай фабрикаттар және тағы басқа) және айналымнан тыс активтері (негізгі құралдар және материалды емес активтер) жатады.

Шығыс кезінде өндірілген жартылай фабрикаттар, дайын өнімдер, көрсетілген қызметтер туралы ақпарат қажет, бұл ақпарат өзге жауап-

кершілік орталықтарымен қолданылады немесе басқа жаққа жіберіледі.

Жауапкершілік орталықтарымен бірге шығындардың пайда болу орындары деген ұғымдар қатар жүреді. Егер «шығындардың пайда болу орындары» мен «жауапкершілік орталықтары» терминдерін салыстырсақ, онда шығындардың пайда болу орындары мен жауапкершілік орталықтары құрылымдық бірліктер, бірақ олар екі түрлі жақтан қаралған болып табылады.

Себебі, шығындардың пайда болу орындары бұл – құрылымдық бірлікпен тұтынылатын ресурстар жағынан қарастырылатын құрылымдық бірлік. Ал жауапкершілік орталықтары – ресурстарды тұтынуға құқық ретінде және соларды тұтынудың нәтижелеріне жауаптылық ретінде қарастырылатын құрылымдық бірлік. Сонымен шығындардың пайда болу орындары бұл – құры-

лымдық бірлік, ал жауапкершілік орталықтары бұл – сол құрылымдық бірліктің жетекшісі [10].

Жауапкершілік орталықтарындағы шығындар есебі басқарушыларға қызметін атқару үшін қажет ақпаратты анықтау, өлшеу, тіркеу, жинау, сақтау, қорғау, талдау, дайындау, өзгерту, беру және қабылдаудан тұрады.

Басқарушылық есеп ұйымның басқару жүйесінің маңызды элементі және қаржылық есеп жүйесімен қатар қызмет атқарады.

Шығындар орталығы бойынша есепті ұйымдастыру кезінде барлық функциялар орындалады, бұл кез-келген нысанды басқаруға тән қасиет. Ескеретін жағдай шығындарды басқару циклінің элементтері арқылы жүзеге асырылады: орындалуды, есепті және талдауды болжау және жоспарлау, ұйымдастыру, үйлестіру және реттеу, ынталандыру.

Қорытындылай келе, есепті шығындар орталықтары бойынша ойдағыдай ұйымдастыру үшін келесі міндеттерді шешу қажет:

Кәсіпорынды шығындар орталықтарына бөлу әдісін таңдау – нақты жағдайдың ерекшелігімен анықталады. Сонымен қатар талаптарды ескеру керек, сол талаптардың негізгісі басқару есебі жұмысында баяндалады: қызметті өлшеу үшін көрсеткіштердің және шығыстарды бөлу базасының болуы; жұмыстың бірыңғайлығы; дербес жауапкершілік; талдау жүргізуге және басқарушылық шешім қабылдауға қажетті ақпараттың нақты болу дәрежесі; орталыққа тек тікелей шығындарды жатқызу; шығындар орталығына ынталандыру жүйесін жасау.

Шығындар орталығының жіктелуін негіздеу. Шығындар орталықтарын келесі критерийлерге байланысты әртүрлі бөледі: реттеу дәрежесіне бойынша, шығындар түрлері бойынша, түрлі міндеттерге және орындалатын қызметіне байланысты, шығындар құрылымының ұқсастық қағидасы бойынша, территория қағидасы бойынша, топтау кезектілігіне байланысты, уақыттың анықталуы бойынша, есепті бақылау және талдау қызметіне байланысты, шығындардың пайда болу орындарымен сәйкес келу дәрежесі бойынша және тағы басқа.

Шығындарды басқару тиімділігі оның дұрыс жіктелуімен анықталады. Шығындарды айналымы және тұрақты етіп жіктеу икемді бюджетті қолданып, шығындарды жоспарлаудың ең дұрыс әдістерін қолдануға мүмкіндік жасайды. Реттелетін және реттелмейтін шығындар баптарын анықтау арқылы бюджетке шығындар орталығының жетекшісі әсер ете алатын баптарды

енгізуге жағдай жасайды, сөйтіп, әр бапқа дербес жауапкершілік тарату.

Шығындар орталықтары бойынша есепті ұйымдастыру үшін бөлімшелерді, шығындар түрлерін және шығындар орталықтары қызметінің көрсеткіштері бойынша есептілік және бюджет формаларын кодтау жүйесін, шығындарды бөлу есебінің жүйесін, шығындар орталықтары бойынша калькуляциялау жүйесін, көрсеткіштерді бақылау және ақпаратты өңдеуді автоматтандыру жүйесін құру керек. Шетел фирмаларының тәжірибесіне сүйенсек, әр бөлімше мен тұтастай кәсіпорын бойынша шығындар орталықтарына бірыңғай шоттар жоспарлары болған дұрыс. Осы жоспарлар шығындар түрлерінің номенклатурасымен байланыстырылады және өндірістің нәтижелеріне жауапты және бақылау жүйесінің бөлігі болып табылады. Әр шығындар орталығы бойынша көрсеткіштерді анықтау үшін келесі қағидаларды қолдану ұсынылады: шығындар орталығының көрсеткіштері бүкіл ұйымның алдында тұрған мақсаттарды нақтылау керек; шығыстар баптары кәсіпорынның жалпы көрсеткіштерінің құрылымында қомақты үлесі болу керек және олардың жетекшілерінің басқаруының ықпалында болу керек.

Шығындардың шамасын және үнемділігін бақылау мақсатында шығындар мен шығыстарды бюджеттеу әдісін қолданған жөн. Сондықтан шығындар бюджеті құрылады және оның орындалуы бақыланады. Бюджет пен фактілік шаманың ауытқуы шығын орталығының шығындар мен шығыстар деңгейі нормативтерінен өзгергенін сипаттайды. Жауапкершілік орталықтарының жеке бюджеттерінің деректері жалпы бюджетке берілгенде трансфертті бағаларды анықтау маңызды. Трансфертті баға бұл – кәсіпорында бір жауапкершілік орталығының екінші жауапкершілік орталығына есептесетін өнімнің (қызмет көрсетудің) шартты бағасы. Трансфертті баға жасау жауапкершілік орталығының қызметін бағалаудың, бақылаудың және ынталандырудың негізі болып табылады. Трансфертті бағаларды құрудың бірыңғай тәсілдемесін әзірлеу қажет.

Құрылымдық бөлімшелер бақылау функциясын атқару үшін ішкі есептілікті береді, бұл есептілік келесі талаптарға жауап беру керек: жедел болу керек, ауытқу туралы ақпарат болу керек, оларды талдау мүмкіндігін қамтамасыз ету керек, шешімді қабылдауға жауапты адам жауапкершілігіне сәйкес болу керек.

Жағымсыз үрдістерді жою және персоналды ынталандыру мақсатында жоспарланған шығын-

дарға жеткені туралы жедел ақпарат алу үшін бюджеттің орындалуы талданады. Сондықтан шығындардың факторлық талдауы қолданылады және икемді бюджеттің негізінде бюджеттік деректердің фактілік деректерден ауытқуы анықталады.

Әрбір кәсіпорын үшін шығындар мен шығыстарды пайда болу орындары бойынша бөлшектеу дәрежесі жеке-дара. Негіздеудің нақты критерийлері – оған тікелей тәуелді шығындардың көлемі, деректерді алу кезеңділігі, ақпараттың дәл және толық болуы. Аталған критерий-

лер әр кәсіпорын үшін әртүрлі, оңтайлы шешім өндірісті басқарудың немесе қамтамасыз етудің нақты жағдайлары мен қажеттілігін және әр бөлімше қызметінің ерекшелігін нақты талдағаннан кейін анықталады. Өнеркәсіп кәсіпорындарында жауапкершілік орталықтары бойынша шығындар есебін ұйымдастыру жауапкершілік орталықтарын құрудың артықшылықтары мен кемшіліктерін ескеріп, жоғарыда айтылған міндеттерді атқару арқылы жүзеге асырылады деген қорытынды жасалды.

Әдебиеттер

- 1 Тайгашинова К.Т. Басқару есебі: Оқу құралы. Қазақ тілінде 1-рет шығ. – / Аударған М.Қ.Акишев. Алматы: LEM, 2011. - 332 б.
- 2 Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учебник для вузов / М.А. Вахрушина. – 2-е изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш.шк., 2002. – 528 с., с. 71
- 3 Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учебник для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономика, 2004. – 625 с., с.155
- 4 Лейкин, Д.В. Определение центров ответственности [Текст]: / Д.В.Лейкин // Менеджмент в России и за рубежом. – 2006. – №8. – С.15-20.
- 5 Костормина Д.В. Управление затратами и прибылью предприятия на основе организации центров финансовой ответственности [Текст]: / Д.В. Костормина // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 4. – С. 9-15.
- 6 Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / Палий В.Ф. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 279 с.
- 7 Каверина О.Д. Управленческий учет: приемы, методы, процедуры [Текст]: / О.Д.Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 285.
- 8 Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. [Текст]: / Н.П.Кондраков, М.А.Иванова. – М.: ИНФРА – М, 2003. – С. 124.
- 9 Э.Аткинсон, Р.Банкер, Р.Каплан, С.Янг. Управленческий учет. – 3-е издание: пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – с.: ил. – Парал. тит. англ. – 878 с.
- 10 Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссарова И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации). – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.

References

- 1 Tajgashinova K.T. Baskaru esebi: Oku kuraly. Kazak tilinde 1-ret shyg. – / Audargan M.K.Akishev. Almaty: LEM, 2011. - 332 b.
- 2 Vahrushina M.A. Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet [Tekst]: Uchebnik dlja vuzov / M.A. Vahrushina. – 2-e izd., dop. i per. – М.: IKF Omega-L, Vyssh.shk., 2002. – 528 s., s. 71
- 3 Ivashkevich, V.B. Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet [Tekst]: Uchebnik dlja vuzov / V.B. Ivashkevich. – М.: Jekonomist, 2004. – 625 s., s.155
- 4 Lejkin, D.V. Opredelenie centrov otvetstvennosti [Tekst]: / D.V.Lejkin //Menedzhment v Rossii i za rubezhom, 2006. - №8. – s.15-20.
- 5 Kostormina D.V.Upravlenie zatratami i pribyl'ju predpriyatija na osnove organizacii centrov finansovoj otvetstvennosti [Tekst]: / D.V. Kostormina // Finansovyy menedzhment, 2004. – № 4. – s.9-15.
- 6 Palij V.F. Upravlencheskiy uchet izderzhek i dohodov (s jelementami finansovogo ucheta) / Palij V.F. – М.:INFRA-M, 2006. – 279 s.
- 7 Kaverina O.D. Upravlencheskiy uchet: priemy, metody, procedury [Tekst]: / O.D.Kaverina. – М.: Finansy i statistika, 2003. – s. 285.
- 8 Kondrakov N.P., Ivanova M.A. Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet: uchebnoe posobie. [Tekst]:/ N.P. Kondrakov, M.A.Ivanova. – М.: INFRA – M, 2003. – s. 124.
- 9 Je.Atkinson, R.Banker, R.Kaplan, S.Jang. Upravlencheskiy uchet, 3-e izdanie: Per. s angl. – М.: Izdatel'skiy dom «Vil'jams», 2005. – s.: il. – Paral. tit. angl. – 878 s.
- 10 Bezrukih P.S., Kashaev A.N., Komissarova I.P. Uchet zatrat i kal'kulirovanie v promyshlennosti (Voprosy teorii, metodologii i organizacii). – М.: Finansy i statistika, 1989. – 223 s.