Лосников Р. П.
аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита
ФГОУ ВПО Российский государственный аграрный университет - МСХА
имени. К. А. Тимирязева
г. Москва, Россия

УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

В соответствии с мировыми тенденциями развития бухгалтерского, учета в России стало активно развиваться одно из его направлений – управленческий учет. Неотъемлемой частью данной системы являются элементы управленческого учета при помощи которых происходит формирование информации о затратах труда и его оплат. К данным элементам относятся центры ответственности, центры затрат и бюджетирование, имеющие свои особенности в сельском хозяйстве.

С развитием в России рыночных отношений изменились требования к формируемой бухгалтерским учетом информации. Существующий до этого производственный учет не обеспечивал должного уровня информационного обеспечения управленческого персонала, в связи с этим резко вырос интерес к существующему в западной учетной практике управленческому учету.

Управленческий учет представляет собой систему экономической информации о затратах и доходах по отдельным объектам управления, выраженной в разных аналитических группировках по различным признакам. Такая группировка позволяет выявить влияние различных факторов на затраты и объемы производства, объемы продаж и прибыль и оказывать влияние на них с целью повышения их экономической эффективности.

В системе управленческого учета основным объектом выступают затраты и определение характера зависимости величины затрат от влияния различных факторов, их отношение к технологическому процессу, что позволяет определить степень влияния данных факторов и эффективность управления затратами. В связи с этим освоение методов контроля за затратами позволяет более эффективно использовать имеющиеся производственные ресурсы. Применение различных методик включения затрат и косвенных расходов в себестоимость различных видов продукции предоставляет возможности для исчисления как полной себестоимости произведенной продукции, так и себестоимости для различных целей. В свою очередь объектами учета затрат выступают калькуляционные статьи и экономические элементы затрат, места возникновения затрат (центры затрат) и носители затрат (виды продукции, работ и услуг).

Основная цель управленческого учета – это контроль за эффективностью производимых затрат. В связи с этим в системе управленческого учета организуются отдельные направления, нацеленные на выполнение функций контроля. Сюда относится: оперативный контроль по всем объектам учета

затрат, структурным подразделениям и ответственным лицам; текущий контроль, призванный оперативно устранять недостатки закреплять положительные тенденции деятельности организаций непосредственно в процессе совершения хозяйственных операций, то есть контроль за использованием производственных ресурсов, полнотой отражения факторов хозяйственной деятельности и правильностью отнесения затрат по объектам и носителям затрат; последующий контроль, направленный на выявление допущенных недостатков или эффективности использования положительного опыта.

Кроме этого управленческий учет призван решать следующие задачи:

- выбор соответствующих форм внутренней отчетности организации, удовлетворяющей целям анализа, контроля и регулирования затрат;
- определение видов затрат и их результатов по местам возникновения затрат, центрам затрат и центрам ответственности;
- проведение маржинального анализа по подразделениям (центрам ответственности) и по видам выпускаемой продукции;
- использование метода бюджетирования;
- оценка экономического состояния организации и ресурсного потенциала ее дальнейшего развития;
- определение производственных мощностей;
- определение конкурентоспособности организации.

Для целей управленческого учета под центрами ответственности понимают первичные производственные и обслуживающие единицы, характеризуемые единообразием функций и технологии, сходным техническим уровнем и уровнем организации труда, а также направленностью затрат. Выделение центров затрат производится в целях детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования себестоимости производимой продукции (работ, и услуг).

Центр затрат может совпадать с существующей организационной единицей (отделением, бригадой, фермой), либо может входить в состав этой единицы.

Центры затрат отличаются от мест возникновения затрат тем, что представляют собой группировки затрат в аналитическом учете по отдельным операциям, работам, процессам и функциям внутри производственных подразделений.

Центры ответственности представляют собой производственные подразделения, находящиеся под руководством единственного руководителя. Данная группировка направлена на совмещение в учетном процессе места возникновения затрат с ответственностью возглавляющего их руководства. В связи с этим центры ответственности могут совпадать с местом возникновения затрат, либо объединять несколько мест. Их выделение обусловлено необходимостью эффективного осуществления всех управленческих функций. Главная цель выделения центров ответственности – оперативное управление и контроль за производимыми издержками и объемом выпуска продукции.

В соответствии с существующей в большинстве сельскохозяйственных организаций организационной структурой схема разделения структурных

подразделений на центры затрат и центры ответственности будет иметь вид, представленный на рисунке 1. В данной схеме центры затрат выражены производственными цехами (цех растениеводства, цех животноводства, цех механизации и цех переработки продукции), а центры ответственности представлены производственными бригадами. Это обусловлено тем, что в производственные цеха включаются места возникновения затрат, и в них происходит группировка затрат по носителям и отдельным операциям, а производственные бригады являются обслуживающими единицами, то есть выступают в роли центров ответственности.

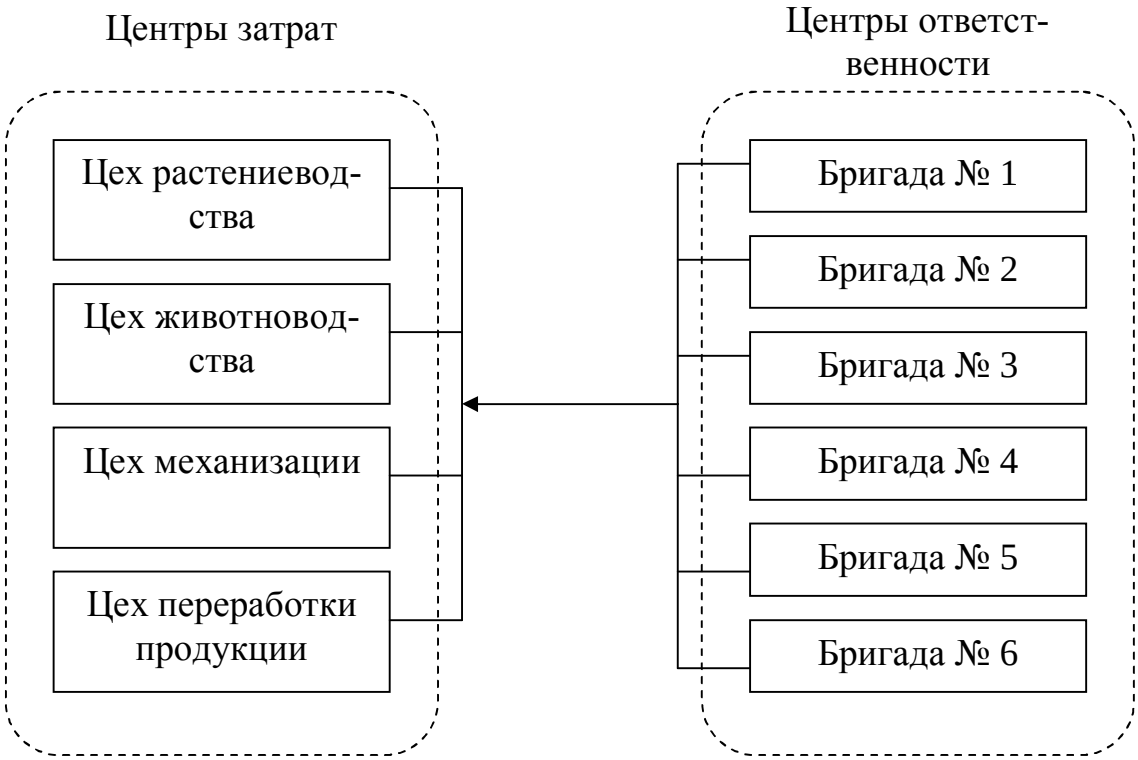

Рис. 1. Схема центров затрат и центров ответственности сельскохозяйственных организаций

Бюджетирование представляет собой технологию финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от коммерческой деятельности на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые показатели. Это процесс разработки, исполнения, контроля и анализа финансового плана, охватывающего все стороны деятельности организации, позволяющей сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты на предстоящий период в целом и по отдельным подпериодам.

Роль бюджетирования заключается представлении необходимой финансовой информации, информации о движении денежных средств, финансовых ресурсов, счетов и активов в наиболее удобной для управленческого персонала форме, и представлении в наиболее приемлемом для принятия решений виде соответствующих показателей деятельности организации.

Система бюджетирования охватывает все сферы деятельности организации.

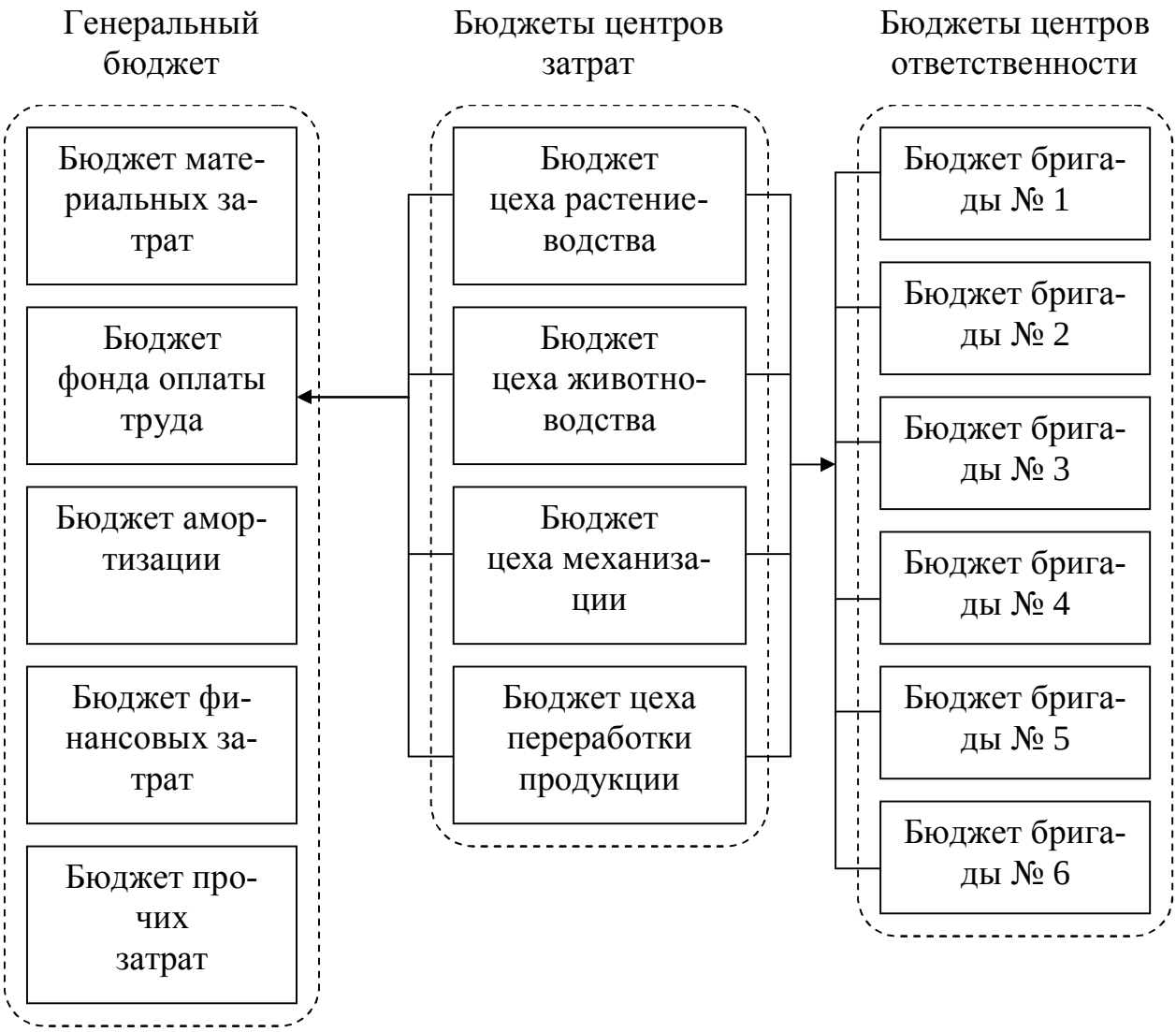

Рис. 2. Схема построения бюджета фонда оплаты труда в сельскохозяйственных организациях

В целях функционирования системы управления затратами через механизм бюджетирования необходимо создание сквозной системы состоящей из функциональных бюджетов по элементам затрат:

- бюджет материальных затрат;
- бюджет фонда оплаты труда;
- бюджет амортизации;
- бюджет финансовых затрат;
- бюджет прочих затрат.

В соответствии с данной группировкой нами был разработана схема бюджета фонда оплаты труда для сельскохозяйственных организаций имеющего три уровня, представленные генеральным бюджетом фонда оплаты труда, разрабатываемом в целом по хозяйству, бюджетами фонда оплаты

труда центров затрат, разрабатываемыми по отраслевым цехам производства и бюджетами фонда оплаты труда центров ответственности по хозрасчетным бригадам (рис 2). Причем в первую очередь разрабатываются бюджеты центров затрат, а уже на их основе происходит формирование бюджетов центров ответственности и генерального бюджета.

Бюджеты затрат на оплату труда в растениеводстве и животноводстве имеют различную структуру, обусловленную особенностями производства в данных отраслях. Бюджет затрат на оплату труда по производству отдельных видов продукции растениеводства строится на основании технологических карт (таблица 1).

Таблица 1

Бюджет затрат на оплату труда при производстве продукции растениеводства (зерновые культуры)

Показатели	Квартал				Всего за год
	I	II	III	IV	
1	2	3	4	5	6
Подготовка почвы к посеву, га.	-	-	13475	-	13475
Расценка за единицу работ, руб.	-	-	143,20	-	X
Основная оплата труда за выполненные работы, руб.	-	-	1929565	-	1929565
Процент доплат и компенсаций, %	-	-	20	-	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	-	-	385913	-	385913
Итого затрат на оплату труда, руб.	-	-	2315478	-	2315478
Посев, га.	-	-	13475	-	13475
Расценка за единицу работ, руб.	-	-	81,26	-	X
Основная оплата труда за выполненные работы, руб.	-	-	1095000	-	1095000
Процент доплат и компенсаций, %	-	-	25	-	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	-	-	273750	-	273750
Итого затрат на оплату труда, руб.	-	-	1368750	-	1368750
Обработка посевов, га.	-	13475	-	-	13475

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5	6
Расценка за единицу работ, руб.	-	95,98	-	-	X
Основная оплата труда за выполненные работы, руб.	-	1293339	-	-	1293339
Процент доплат и компенса-	-	15	-	-	X

ций, %					
Сумма доплат и компенсаций, руб.	-	194001	-	-	194001
Итого затрат на оплату труда, руб.	-	1487340	-	-	1487340
Уборка урожая, га.	-	6535	6940	-	13475
Расценка за единицу работ, руб.	-	298,70	298,70	-	X
Основная оплата труда за выполненные работы, руб.	-	1951986	2072758	-	4024744
Процент доплат и компенсаций, %	-	40	40	-	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	-	780795	829104	-	1609899
Итого затрат на оплату труда, руб.	-	2732781	2901862	-	5634643
Обработка почвы (пахота), га.	-	-	13475	-	13475
Расценка за единицу работ, руб.	-	-	143,27	-	X
Основная оплата труда за выполненные работы, руб.	-	-	1930612	-	1930612
Процент доплат и компенсаций, %	-	-	35	-	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	-	-	675714	-	675714
Итого затрат на оплату труда, руб.	-	-	2606326	-	2606326
Всего затрат на оплату труда, руб.	-	4220121	9192416	-	13412537

В животноводстве бюджет затрат на оплату труда строится на основании норм нагрузок скота на одного работника животноводства (таблица 2).

В целях контроля исполнения показателей бюджетов используются отчеты об исполнении бюджетов растениеводства (таблица 3) и животноводства, в которых происходит сопоставление статей бюджета с фактическими показателями затрат на оплату труда за каждый отчетный период отдельно и нарастающим итогом с начала года.

Таблица 2

Бюджет затрат на оплату труда при производстве продукции животноводства (мясное скотоводство)

Показатели	Квартал				Всего за год
	I	II	III	IV	
Поголовье скота за период, гол	141	112	102	131	X
Расценка за обслуживание одной головы, руб.	461,62	461,62	461,62	461,62	X

Основная оплата труда за обслуживание скота, руб.	65089	51622	47133	60600	224444
Процент доплат и компенсаций, %	35	35	35	35	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	22781	18068	16497	21210	78556
Всего затрат на оплату труда, руб.	87870	69690	63630	81810	303000

Данные отчеты содержат информацию о показателях включенных в бюджет при его составлении, а также данные о том, на сколько полно эти показатели были исполнены в результате деятельности производственных подразделений. Кроме данных показателей приводятся данные об отклонениях фактически произведенных затрат на оплату труда от предусмотренных бюджетами, а также причины данных отклонений. Это, в свою очередь, позволяет повысить эффективность использования средств фонда оплаты труда.

Таблица 3

Отчет об исполнении бюджета затрат на оплату труда по продукции растениеводства (зерновые культуры) за III квартал 2005 года

Показатели	Фактические затраты на начало периода	Затраты за период			Итого затрат с начала года
		Бюджет	Факт	Отклонение (+, -)	
1	2	3	4	5	6
Подготовка почвы к посеву, га.	-	13475	13475	-	13475
Расценка за единицу работ, руб.	X	143,20	145,95	2,75	X
Основная оплата труда за выполненные работы, руб.	-	1929565	1966708	37143	1966708
Процент доплат и компенсаций, %	X	20	20	-	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	-	385913	391125	5212	391125
Итого затрат на оплату труда, руб.	-	2315478	2357833	42355	2357833
Посев, га.	-	13475	13475	-	13475
Расценка за единицу работ, руб.	X	81,26	80,40	-0,86	X
Основная оплата труда за выполненные работы, руб.	-	1095000	1083424	-11576	1083424
Процент доплат и компенсаций, %	X	25	25	-	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	-	273750	271394	-2356	271394

Итого затрат на оплату труда, руб.	-	1368750	1354818	-13932	1354818
Обработка посевов, га.	13475	-	-	-	13475
Расценка за единицу работ, руб.	X	-	-	-	X
Основная оплата труда за выполненные работы, руб.	1302035	-	-	-	1302035
Процент доплат и компенсаций, %	X	-	-	-	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	195305	-	-	-	195305
Итого затрат на оплату труда, руб.	1497340	-	-	-	1497340
Уборка урожая, га.	6535	6940	6940	-	13475
Расценка за единицу работ, руб.	X	298,70	302,01	3,31	X
Основная оплата труда за выполненные работы, руб.	1962701	2072758	2095945	23187	4058646
Процент доплат и компенсаций, %	X	40	40	-	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	785081	829104	840112	11008	1625193
Итого затрат на оплату труда, руб.	2747782	2901862	2936057	34195	5683839
Обработка почвы (пахота), га.	-	13475	13475	-	13475
Расценка за единицу работ, руб.	X	143,27	144,00	0,73	X
Основная оплата труда за выполненные работы, руб.	-	1930612	1940392	9780	1940392
Процент доплат и компенсаций, %	X	35	35	-	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	-	675714	677297	1583	677297
Итого затрат на оплату труда, руб.	-	2606326	2617689	11363	2617689
Всего затрат на оплату труда, руб.	4245122	9192416	9266397	73981	13511519

Аналогичную структуру имеет отчет об исполнении бюджета затрат на оплату труда в животноводстве.

Таблица 4

Отчет об исполнении бюджета затрат на оплату труда в животноводстве (мясное скотоводство) за III квартал 2005 года

Показатели	Фактические затраты на начало периода	Затраты за период			Итого затрат с начала года
		Бюджет	Факт	Отклонение (+, -)	

1	2	3	4	5	6
Поголовье скота за период, гол	X	102	139	37	X
Расценка за обслуживание одной головы, руб.	X	461-62	461-62	-	X
Основная оплата труда за обслуживание скота, руб.	120821	47133	64165	17032	184896
Процент доплат и компенсаций, %	X	35	31	-4	X
Сумма доплат и компенсаций, руб.	28815	16497	19891	3394	48706
Всего затрат на оплату труда, руб.	149636	63630	84056	20426	233692

Отличительной особенностью управленческого учета затрат труда и его оплаты от бухгалтерского является необходимость определения не только расходов на оплату труда, но и отражение его затрат в рабочем времени и в показателях трудоемкости производства. Это позволяет дать оценку эффективности использования трудовых ресурсов, трудоемкости производственных процессов, степени использования производственных ресурсов и результатов влияния на них управленческих решений.

Руководство интересует не только стоимость произведенной продукции, но и затраты времени, связанные с ее производством, так как это в свою очередь влияет на уровень производительности труда и в конечном итоге определяет уровень заработной платы работников.

Для учета затрат рабочего времени и определения эффективности его использования для целей управленческого учета могут быть использованы первичные документы бухгалтерского учета, так как в них содержатся все необходимые данные о затратах рабочего времени по различным видам сельскохозяйственных работ, а также на получение сельскохозяйственной продукции. Причем порядок расчета показателей эффективности использования затрат рабочего времени в отраслях сельскохозяйственного производства различен. Так, в растениеводстве эффективность использования затрат рабочего времени определяется по видам сельскохозяйственных работ, исходя из того, какие площади сельскохозяйственных культур были обработаны, и только в момент получения продукции данные о трудовых затратах суммируются для определения эффективности производства конкретного вида продукции. Данный порядок определения эффективности затрат труда позволяет повысить эффективность контроля за использованием трудовых ресурсов на каждом этапе производства продукции растениеводства.

В животноводстве ситуация выглядит несколько иным образом, так как в течение периода выращивания животных происходит накапливание данных о затратах труда, а после получения продукции происходит распределение данных трудовых затрат на каждый вид продукции и определение эффективности труда.

В соответствии с Методическими рекомендациями по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утвержденными приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. № 654, при организации управленческого учета могут применяться различные варианты его ведения:

- основной традиционный (калькуляционный) способ учета затрат на производство. При данном варианте управленческий учет ведется в той же системе счетов, что и финансовый учет. Для учета используются счета плана счетов по учету производства (20-29), по дебету которых формируются затраты, а по кредиту - себестоимость производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг в разрезе объектов калькулирования;

- учет затрат на производство с обособлением общих управленческих и хозяйственных расходов. Данный вариант соответствует принятому в международной практике методу учета затрат и калькулирования себестоимости «Директ-костинг», где происходит разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные с калькулированием себестоимости по частичным затратам;

- учет затрат на производство в самостоятельной системе счетов (вариант автономии). Данный вариант предназначен для малых организаций, специализирующихся на производстве однородной продукции. Учет затрат при данной системе строится в отдельной системе финансового учета на основании используемой в международной практике системы «Затраты-выпуск», при которой выпуск продукции сопоставляется с затратами по снабжению, производству и продаже. Особенностью данной системы является отсутствие калькулирования себестоимости каждого вида продукции;

- учет затрат на производство с двумя системами счетов (интегрированный подход). При данном варианте учет текущих затрат по элементам ведется в финансовой бухгалтерии, а формирование информационно-аналитической базы управления производственной деятельности (пообъектный учет и контроль расходов ресурсов производственного назначения, выявление результатов производственной деятельности) – в управленческой бухгалтерии. В целях нераспространения информации, составляющей коммерческую тайну, об уровне производственных издержек, уровне рентабельности производства некоторых видов продукции и их конкурентоспособности на счетах финансового учета происходит регистрация остатков производства, а обороты показываются в используемой системе управленческого учета, как наиболее закрытая информация. Взаимосвязь между этими двумя системами учета осуществляется на основе использования специальных отражающих счетов (счетов-экранов);

- учет затрат по обычным видам деятельности с применением отдельных счетов по элементам и калькуляционных счетов в единой системе бухгалтерского учета.

В целях формирования наиболее полной информации о затратах труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях последний вариант, по нашему мнению, является наиболее приемлемым.

Суть этого варианта управленческого учета затрат (с применением счетов по учету затрат по элементам и калькуляционных счетов) заключается в том, что сначала производится формирование затрат по элементам на специальных синтетических счетах, а затем происходит их обобщение за отчетный период и их перегруппировка. Детализация по носителям затрат в целях калькулирования фактической себестоимости производится в системе калькуляционных счетов. Главное место в данной системе занимает группировка по элементам затрат. Это обусловлено несколькими факторами:

- упрощение контроля за общей суммой издержек и их распределением на выпущенную продукцию и незавершенное производство;
- обеспечение возможности оперативного отражения факторов производства, как по отдельным отраслям производства, так и в целом по сельскохозяйственной организации;
- формирование наряду с информацией о затратах по статьям калькуляции информации о затратах по элементам.

В. Ф. Палий пишет, что инструкция по применению типового плана счетов рекомендует использовать счета 20-29 для группировки расходов по статьям, местам возникновения, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), а счета 30-39 – для учета расходов по элементам. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых счетов-экранов. Состав и методику использования счетов 20-39 при таком варианте учета организация устанавливает исходя из особенностей деятельности, структуры, методов управления на основе рекомендаций Минфина России. В связи с тем, что до настоящего времени такие рекомендации еще не приняты, сельскохозяйственные организации могут руководствоваться вышеуказанными отраслевыми рекомендациями, согласно которым, в III разделе отраслевого плана счетов можно открыть следующие счета: 31 «Материальные затраты», 32 «Затраты на оплату труда», 33 «Отчисления на социальные нужды», 34 «Амортизация», 35 «Налоги, сборы и другие платежи», 36 «Затраты по страхованию», 37 «Отражение общих затрат», 38 «Прочие нематериальные затраты». По дебету счета 32 «Затраты на оплату труда» в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» отражаются суммы начисленной заработной платы, включая любые формы премирования и любые иные формы оплаты труда персонала организации, в том числе высшего управленческого персонала. На данном счете также начисляют различные социальные выплаты за счет средств организации, которые не могут быть списаны в дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». В дебет данного счета относятся также начисления в резервы предстоящей оплаты отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др. к этому счету необходимо вести субсчета, характеризующие виды и направления начислений на оплату труда.

По дебету счета 33 «Отчисления на социальные нужды» в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

отражаются суммы, начисленные на формирование пенсионного фонда и других аналогичных фондов социальной защиты.

Однако, по нашему мнению, вместо открытия счетов 32 «Затраты на оплату труда» и 33 «Отчисления на социальные нужды» целесообразнее открывать единый счет 32 «Расходы на персонал», в составе которого можно выделить следующие субсчета: 32.1 «Основная заработная плата», 32.2 «Оплата за неотработанное время», 32.3 «Компенсационные и стимулирующие выплаты», 32.4 «Социальные выплаты», 32.5 «Отчисления на социальные нужды». Объединение элементов «Затраты на оплату труда» и «Отчисления на социальные нужды» обусловлено тесной зависимостью последнего от первого и отнесением их на расходы производства. Кроме того, разделение затрат на оплату труда по видам позволяет более подробно определить эффективность использования каждого из этих видов выплат.

В соответствии с этим нами были разработаны счета предназначенные для ведения управленческого учета затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях (таблица 5).

Таблица 5

План счетов управленческого учета сельскохозяйственных организаций

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Материальные затраты	31	
Расходы на персонал	32	1. Основная заработная плата 2. Оплата за неотработанное время 3. Компенсационные и стимулирующие выплаты 4. Социальные выплаты 5. Отчисления на социальные нужды
Амортизация	33	
Налоги, сборы и другие платежи	34	
Затраты по страхованию	35	
Прочие нематериальные затраты	36	
Отражение общих затрат	37	

Литература

1. Российская Федерация. Министерство сельского хозяйства. Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в

сельскохозяйственных организациях: Утв. приказом Минсельхоза России от 06 июня 2003 г. № 792. // М., 2003. – 206 с.

2. Российская Федерация. Министерство сельского хозяйства. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению: Утв. приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654. // М., 2001. – 336 с.
3. Алборов, Р. А. Организация управленческого учета в сельском хозяйстве / Р. А. Алборов, С. В. Бодрикова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1999. – 1. – С. 24–27.
4. Бухгалтерский учет / Л. И. Хоружий, Р. Н. Расторгуева, Р. А. Алборов, Л. В. Постникова; Под ред. Л. И. Хоружий и Р. Н. Расторгуевой. – М.: КолосС, 2004. – 511 с.
5. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. / М. А. Вахрушина. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
6. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов / В. Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
7. Карпова, Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т. П. Карпова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
8. Кондратова, И. Г. Основы управленческого учета: Учеб. пособие / И. Г. Кондратова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
9. Лисович, Г. М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях: Учебник / Г. М. Лисович. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 456 с.
10. Палий, В. Ф. Счета управленческого учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2001. – 7. – С. 72-78.
11. Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч. 2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. / М. З. Пизенгольц. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 408 с.