

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ И РЕЗУЛЬТАТАМИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ

Управление затратами и результатами требует однозначной детерминации меры потребления ресурсов, выражающейся в диалектическом единстве их характеристик, органически связанных между собой. Взаимосвязь затрат и результатов должна быть количественно измерена на уровне хозяйствующих. С этих позиций возникает необходимость управления затратами хозяйствующего субъекта во взаимной связи с результатами его деятельности.

Информация, отражающая результаты соизмерения затрачиваемых ресурсов с экономическим выгодами, извлекаемыми хозяйствующим субъектом из обычной деятельности, необходима для принятия управленческих решений. Исходя из значимости затрат, как величины потребленных ресурсов, в системе управления считаем необходимым определить понятие ресурсов хозяйствующего субъекта как совокупности средств юридического лица, обеспечивающих осуществление его деятельности, основным признаком привлечения которых является обусловленный этим привлечением рост затрат хозяйствующего субъекта.

Осуществление затрат, как правило, имеет целевой характер и направлено на получение определенного результата. В экономической литературе рассматриваются различные толкования термина «результаты». Одна из точек зрения состоит в том, что результатом является измеренный или оцененный объем продукции, (включая материальные ценности, нематериальные услуги, загрязняющие среду отходы) произведенной в процессе функционирования системы, то есть результат как выход системы, последствия ее функционирования, которые могут иметь как позитивный, так и негативный характер. Другая точка зрения состоит в том, что результат представляет собой разницу между полезной частью выхода системы и использованными ресурсами [8, 9, 11] (рис. 1). В этом случае рассматриваются результаты, характеризующие изменения самой системы, прежде всего, накопление или уменьшение ее ресурсов. Такой подход характеризует воспроизводственную роль результатов деятельности организации.

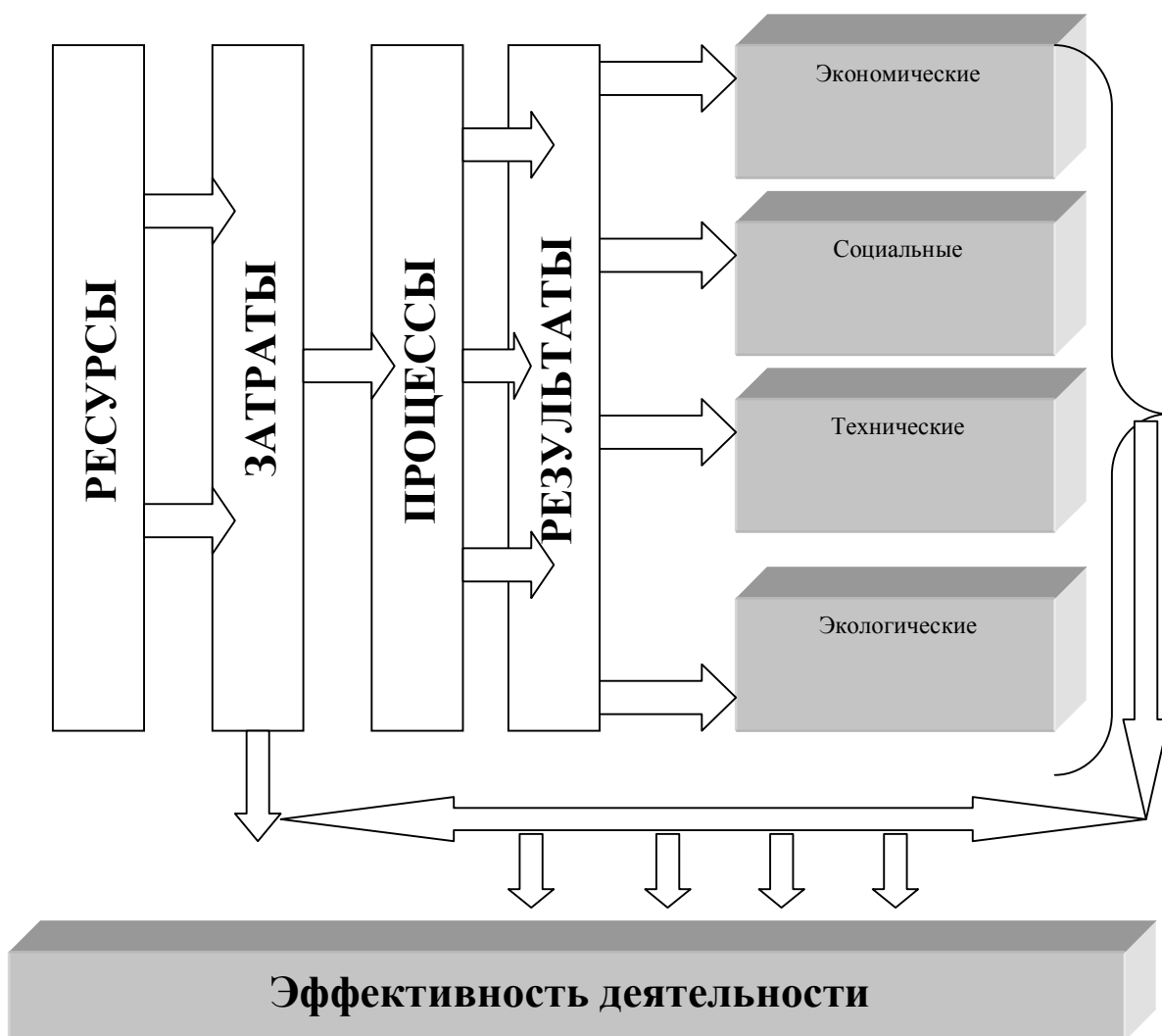


Рис. 1. Механизм формирования результатов деятельности хозяйствующего субъекта

В связи с этим считаем, что результаты - это последствия функционирования хозяйствующего субъекта, формируемые на основе произведенных затрат путем использования и/или полной (частичной) трансформации ресурсов, при этом для дифференциации качественного содержания данной категории, считаем необходимым выделить понятие эффект, как характеристику целевых (или позитивных) результатов.

Использование термина «последствия функционирования субъекта» в предлагаемом определении имеет ключевое значение. Функционирование, понимаемое как исполнение функции, подразумевает осуществление определенной деятельности. В этом смысле последствия функционирования хозяйствующих субъектов состоят, с одной стороны, в получении прибыли, с другой стороны, - в формировании такой структуры производимых и реализуемых товаров, услуг, которая адекватна структуре спроса обслуживаемого населения.

По нашему мнению, под результатом следует понимать итог социально-экономической деятельности организации для ее участников. В хозяйственную деятельность вовлечено множество субъектов, которые преследуют разнооб-

разные и порой противоречивые интересы, поэтому результаты деятельности для них различны. Например, для пайщиков результатами деятельности потребительского общества являются размеры кооперативных выплат, степень удовлетворенности ассортиментом товаров и качеством услуг; размер социальных льгот; для работников - размер заработной платы и наличие возможностей для ее максимизации, стабильность рабочих мест и др.

Определенные интересы преследуют государство и общество в целом, с этих позиций результатами деятельности можно считать сумму налоговых платежей, безопасность производства, объем и качество производимой и реализуемой продукции. Следует отметить, что качество продукции и услуг одновременно является результатом и для потребителей.

Многовариантность ожидаемых результатов участников хозяйственной деятельности предопределяет возникновение множества направлений деятельности организации, в которых один частный результат рассматривается в качестве приоритетного и определяет поведение организации как системы. Максимизация получаемых результатов для участников хозяйственной деятельности определяет жизнеспособность хозяйствующего субъекта.

В соответствии с предложенным К. Друри подходом, эффективность системы определяется степенью достижения положительного баланса между выигрышем, полученным в результате принятия более обоснованного решения, и ценой, заплаченной за дополнительную информацию [4].

Исходя из этого эффективность деятельности хозяйствующего субъекта (осуществленных затрат) целесообразно, по нашему мнению, определять путем соизмерения затрат с полученным эффектом, а результативность рассматривать, как более широкое понятие, которое характеризует относительную величину полученного результата.

С целью экономического обоснования принимаемых управленческих решений наряду с традиционными показателями оценки экономической эффективности, как отношения полученного результата к понесенным затратам, считаем целесообразным использовать показатель предельной производительности затрат.

$$\text{ППЗ} = \frac{P_n - P_{n-1}}{Z_n - Z_{n-1}}, \quad (1)$$

Где: ППЗ – предельная производительность затрат;

P_n, P_{n-1} – результат функционирования хозяйствующего субъекта (выручка от реализации товаров, работ, услуг) в текущем и предшествующем периоде, соответственно;

Z_n, Z_{n-1} - затраты, осуществленные хозяйствующим субъектом на получение результата (выручки).

Использование данного методического подхода позволит оценить дополнительные результаты, полученные на каждый рубль дополнительно осуществленных затрат.

Исходя из содержания понятия «управления», разные авторы придают управлению затратами и результатами различные функции. Основоположником

функционального подхода в управлении является А. Файоль. Он выделил пять функций управления: предвидение, организация, распорядительская деятельность, координация и контроль [12, с. 12]. Что касается функций управления затратами и результатами, то к ним относят прогнозирование, планирование, нормирование, анализ, контроль затрат и их регулирование, организация учета затрат и калькулирование себестоимости [2, 5, 11]. В процессе управления затратами и результатами предполагается выполнение всех функций, присущих управлению любым объектом – разработку и принятие решений, контроль за их выполнением, которые реализуются через элементы управленческого цикла: прогнозирование и планирование, организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения, учет и анализ.

Принятие решений – выбор наилучшего варианта достижения целей хозяйствующего субъекта. Связь функций управления представлена на рисунке 2.

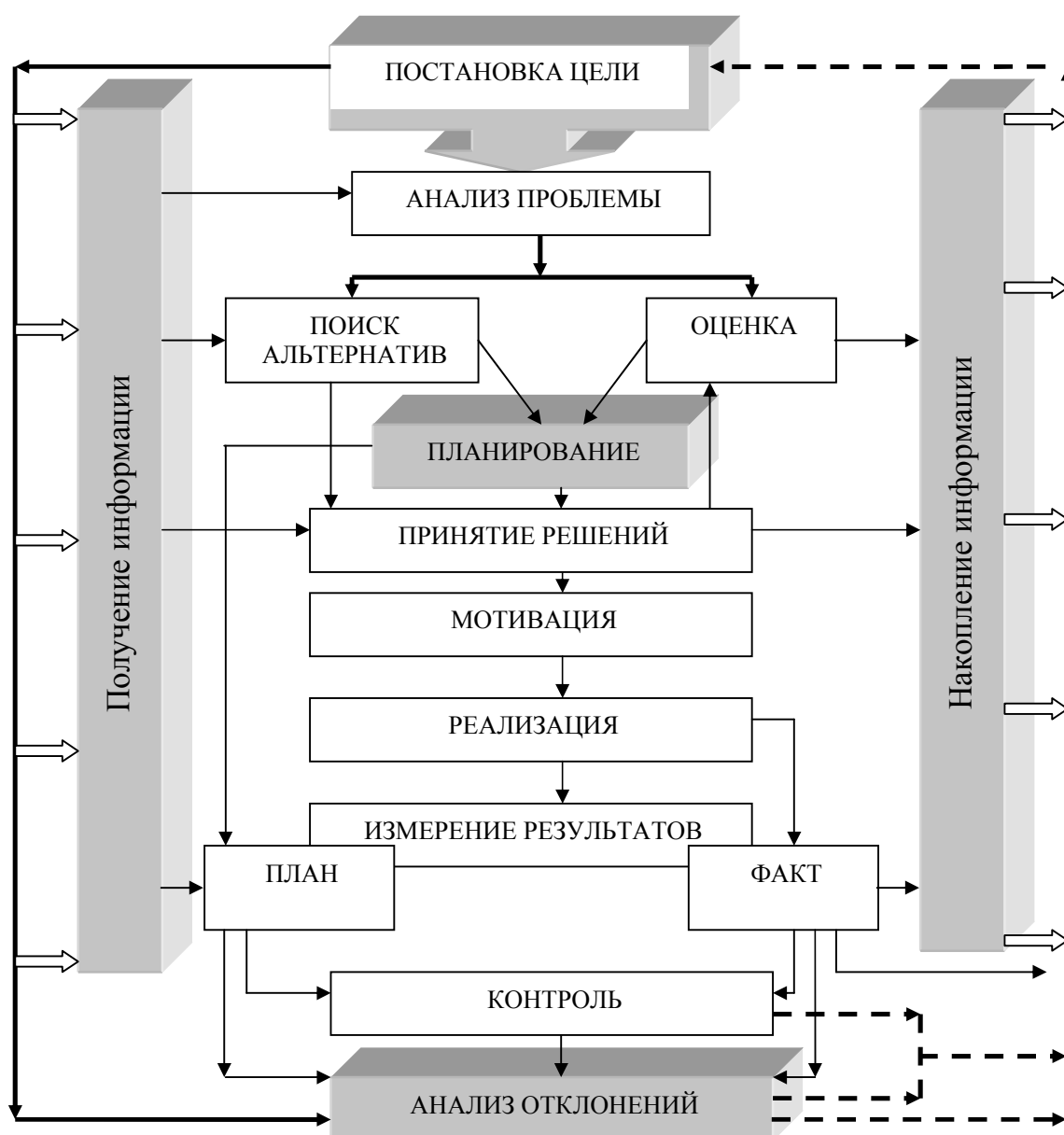


Рис.2. Процесс управления (управленческий цикл)

Несмотря на различие взглядов авторов на состав функций управления затратами и результатами, все они едины в том, что эффективная их реализация предполагает всесторонний учет особенностей организационной и отраслевой структуры предприятия, организацию соответствующей им системы информационных потоков.

Учитывая разнообразие подходов к управлению затратами и результатами, толкованию и составу функций, полагаем, что для каждой составляющей процесса управления целесообразнее использовать термин «блок». Введение этого понятия способствует укрупнению изучаемых вопросов и большей обзорности процесса управления ими. Блок представляет собой укрупненную структурную номенклатуру, включающую упорядоченный круг близких по назначению вопросов, что позволяет осуществить целенаправленный поиск эффективных путей их решения на основе более полного и всестороннего учета основных факторов, влияющих на эффективность управления затратами и результатами.

Каждый блок системы управления состоит из объективно значимых элементов, взаимодействие которых в системе обеспечивается управленческими технологиями и в целом представляет механизм управления затратами и результатами (рис. 3).

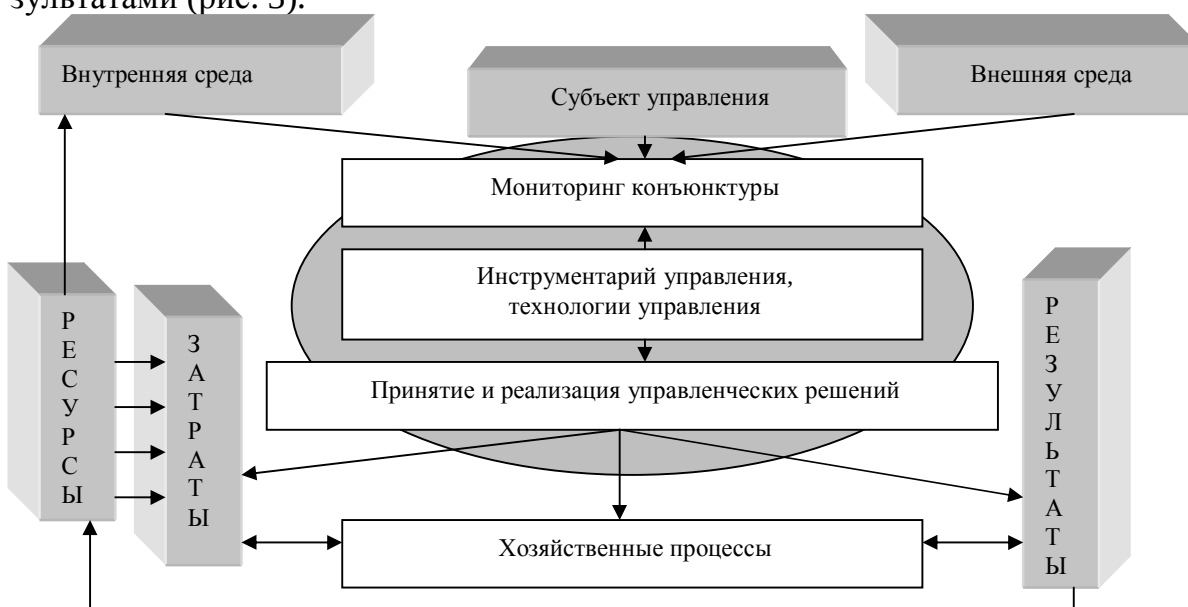


Рис. 3. Механизм управления затратами и результатами

Управленческие технологии позволяют рационализировать стратегию и тактику перспективного и оперативного управления. При этом блоки относительно автономны и могут рассматриваться как самостоятельные системы, состоящие из подсистем другого типа. В то же время существует их определенное соподчинение, и взаимосвязи между ними изменяются во времени в соответствии с процессом выполнения своих функций. Блоки управления посредством инструментария и технологии управления обеспечивают комплексный характер

принимаемых решений, что позволяет избежать одностороннего подхода к исследованию затрат и результатов и нежелательных последствий теоретического, практического и организационного характера.

Исходными данными для процесса планирования выступает информация о внешней и внутренней среде предприятия. С этой точки зрения управление затратами и результатами организации является открытой системой.

Следует подчеркнуть, что структурирование процесса управления на блоки условно, так как в реальном процессе управления все блоки тесно связаны с функциями управления, переплетаются и взаимопроникают.

В последнее время в центре внимания экономистов оказались такие системы управления затратами как системы управления полной себестоимостью («стандарт-кост», «абсорбшен-костинг», общая система управления затратами или *TSM*, метод калькулирования себестоимости по операциям или *ABC* и т.д.), управление по сокращенной номенклатуре статей затрат (простой и развитой «директ-костинг»), система контроллинга и управление по центрам ответственности.

Построение системы управления затратами и результатами базируется на систематизированных нами концептуальных подходах (рис.4). Данная систематизация, по нашему мнению, дает возможность четкой постановки целей управления затратами, ориентированных на высокие позитивные результаты.



Рис. 4. Концептуальные подходы к управлению затратами и результатами

В современных условиях потребности органов управления организаций, особенно в системе потребительской кооперации, сконцентрированы на управлении по центрам ответственности, при этом механизмы внутрихозяйственного

расчета рассматриваются как второстепенные, что в итоге приведет к формированию полноценной системы управления текущими затратами.

Первопричиной, вызвавшей формирование центров ответственности, стала необходимость совершенствования управления затратами и результатами организации. Концепция организации управления по центрам ответственности была предложена в 1952 г. в США Д. Хиггенсом, рассматривающим ее как систему «учета, которая перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются на счетах на определенных уровнях управления» [13? с. 302].

Существенным является определение системы управления по центрам ответственности, предложенное Т.П. Карповой, как системы, в которой предусматривается составление отчетов по данным сравнения сметных (стандартных) показателей с фактическими показателями [5, с. 286]. Представляет интерес утверждение Аксененко А.Ф., о том, что внутрихозяйственный расчет – не самоцель, не инструмент уравнительного распределения премии, а важнейшее средство гармонизации внутри предприятия общественных, коллективных и личных интересов, средства целенаправленной организации и стимулирования трудовой инициативы работников, способ и метод мобилизации коллектива предприятия на достижение наилучших конечных результатов его деятельности [1].

По нашему мнению, внутренний хозрасчет обеспечивает оптимальное соотношение между централизованной и децентрализованной системами управления и как следствие – способствует повышению эффективности деятельности организации в целом.

На принципе соизмерения фактических расходов с плановыми основана и система внутрихозяйственного расчета, широко применяемая в организациях потребительской кооперации. Многие кооперативные организации в последние годы активизировали работу по внедрению неполного (внутреннего) хозяйственного расчета. Смысл этого метода управления состоит в формировании и рациональном нормативном использовании «остаточного» дохода, который определяется как разность суммы доходов и прямых расходов по каждому структурному подразделению потребительского общества (рис. 5).

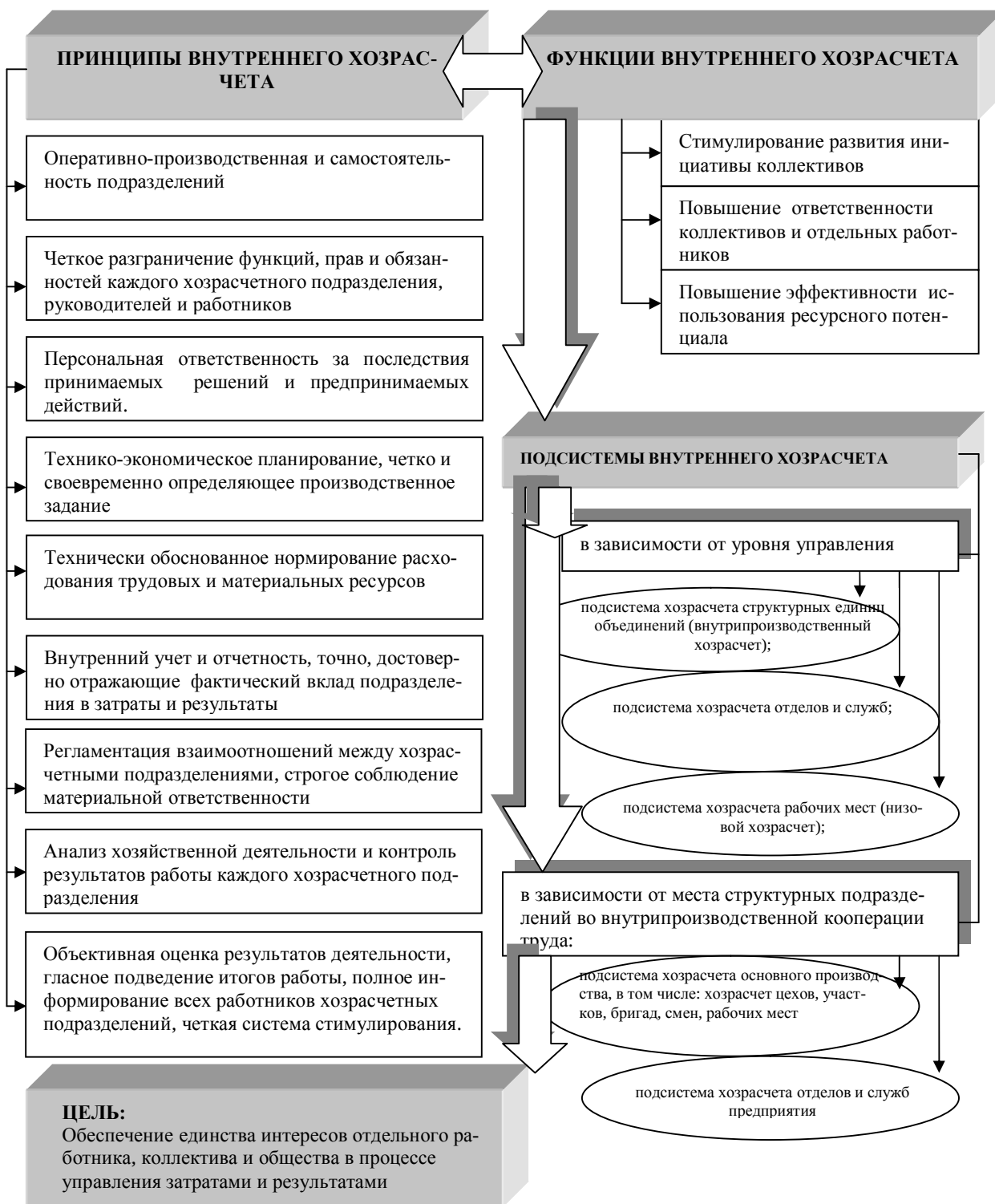


Рис. 5. Методологическая основа внутреннего хозрасчета хозяйствующего субъекта

Организации потребительской кооперации, адаптируясь к рыночным условиям, проявляют гибкость при выборе организационной структуры. На наш взгляд, в условиях рынка и конкуренции такое разнообразие структур является оправданным. В современных условиях необходимо вовлекать работников организаций потребительской кооперации в управление кооперативным хозяйством.

вом. Важно повысить их заинтересованность в результатах хозяйственной деятельности, расширить их коммерческие и предпринимательские функции, необходимые в условиях рыночных отношений. Этого можно достичь на условиях внутрихозяйственного расчета.

Внедрение внутрихозяйственного расчета позволит повысить самостоятельность и заинтересованность работников в улучшении качества обслуживания населения и выполнении социальной миссии потребительской кооперации, росте доходов, увеличении объемов производства и продаж, совершенствовании оплаты труда и улучшении социального развития.

Основной проблемой совершенствования механизма внутрихозяйственного расчета является выбор и обоснование системы индикаторов и нормативов планирования и оценки деятельности хозрасчетных подразделений. От уровня построения этой системы непосредственно зависит последовательность и эффективность реализации всех принципов хозяйственного расчета, результативность действия всех подсистем хозрасчетного механизма предприятия. Поэтому разработка и совершенствование внутрихозяйственного расчета начинаются с выбора системы индикаторов и нормативов, их измерителей, определения порядка их расчета, сроков и форм доведения до подразделений. Вопрос о выборе системы индикаторов и нормативов планирования и оценки деятельности подразделений, как в экономической литературе, так и в хозяйственной практике является дискуссионным. Но, как правило, различные подходы к решению данного вопроса обуславливаются не столько расхождениями в исходных, общеметодических посылах, сколько многообразием конкретных хозяйственных ситуаций. Поэтому представляется важным первоначально выработать общий подход к формированию системы индикаторов и нормативов планирования и оценки деятельности подразделений предприятия, а уже затем решать вопрос привязки к конкретным хозяйственным ситуациям.

Выбор научно-обоснованной системы хозрасчетных показателей должен базироваться на понимании сущности и функций хозрасчетных показателей. Исходной функцией экономических показателей является функция отражения (измерения) или функция носителя точной существенной информации о состоянии объекта управления. Система индикаторов позволяет получить информационную модель (плановую, фактическую) деятельности структурного подразделения.

Центры ответственности за стоимостную емкость производственного потребления предметов, средств труда и рабочей силы также должны охватывать все органы управления и структурные подразделения [7, с. 106]. В виде структурных подразделений в применении к системе организационно самостоятельных стратегических бизнес-единиц видит возможное существование этой системы и М.А. Вахрушина [3, с. 334].

Проведенное сравнение свидетельствует о том, что в значительной степени система управления по центрам ответственности близка системе внутрихозяйственного расчета, является самостоятельной подсистемой управления предприятием и направлена на повышение эффективности деятельности пред-

приятия. Специфика данной системы заключается в формировании центров ответственности.

Традиционно под центром ответственности понимают сегмент организации, возглавляемый ответственным лицом (менеджером), обладающим правами и полномочиями и отвечающим за результаты деятельности данного сегмента.

В настоящее время нет единого подхода к выделению центров ответственности на предприятии. Несмотря на то, что в отечественной теории внутрихозяйственного расчета требования и положения о хозяйственном расчете конкретизируются до специальных служб в определенных отраслях, слабая разработанность типологии центров ответственности побуждает многих исследователей обращаться к зарубежным методикам. В западной теории управления по центрам ответственности существует определенный набор типовых центров ответственности с описанием их достоинств и недостатков.

При выделении центров ответственности организации чаще всего придерживаются функционального и территориального принципов, соответствия организационной структуре и сходства структуры затрат и результатов.

При рассмотрении возможных структур центров ответственности необходимо учитывать, что большинство организаций имеют функциональную структуру. Этот способ структурирования системы управления основан на создании звеньев, соответствующих одноименным функциям управления. По функциональному принципу центры ответственности в организации подразделяют на обслуживающие (вспомогательные, оказывающие услуги другим центрам), материальные (заготовка и хранение материалов), производственные (основное и вспомогательное производство), управленческие (бухгалтерия, юридический отдел и т.д.) и сбытовые (реализация продукции) центры [6, с. 41]. В соответствии с данным принципом предлагается выделить центр снабжения (контролирует затраты, связанные с заготовлением сырья, материалов, топлива; объемы, величину и качество материальных запасов), центр производства, центр сбыта (контролирует объемы и стоимость реализуемой продукции, работ, услуг, затраты, связанные с деятельностью данного центра) и центр управления.

Дополняет деление по функциональному принципу территориальный принцип. Существуют два варианта деления на центры ответственности по этому признаку. Первый вариант предполагает объединение в рамках одного центра ответственности нескольких функций, второй вариант – подразделение одного функционального направления деятельности на несколько центров ответственности. Функциональные центры ответственности можно разделить по принципу сходства структуры затрат, что позволяет работать с одинаковыми калькуляциями затрат и нормативами.

На основе проведенного исследования считаем целесообразным использовать сочетание функционального и территориального принципов структурирования системы при выделении центров ответственности в кооперативных организациях. Это позволит улучшить координацию по уровням иерархии, исключить дублирование функций управления, установить нормативную или предельную величину затрат, за которую несет ответственность конкретный

руководитель. Так как выделение центров ответственности предполагает наличие механизма распределения ответственности, то информация должна предоставляться по иерархическому принципу.

В системе управления по центрам ответственности формируется информация, прежде всего, о текущих затратах организации. В этой связи решающее значение приобретают такие объекты управления текущими затратами, как центры затрат. В зависимости от характера поведения текущих затрат центры затрат обычно делят на две группы: центры объективно определяемых расходов и центры субъективно определяемых расходов (дискреционных издержек)

Первая группа центров затрат связана с нормируемыми или стандартными издержками. Как правило, определяется нормативный объем издержек на единицу продукции, умножается на объем выпуска и сравнивается с фактическим объемом издержек подразделения; имеющиеся отклонения подвергаются экономическому анализу и позволяют руководству оценить эффективность деятельности менеджеров. Центры дискреционных издержек создаются в организационных единицах, в которых в принципе невозможно определить результат в денежном выражении (бухгалтерия, юридический отдел и т.д.). Процесс контроля деятельности таких подразделений начинается с установления общего бюджета, а по окончании отчетного периода они сравниваются с фактическими расходами и не являются инструментом оценки производительности управляющих.

Особую трудность представляет контроль затрат и результатов административных центров, к которым относят высшее руководство, менеджеров, ответственных за административные единицы и т.д. В этом случае отклонения от бюджета не могут напрямую рассматриваться как знак эффективного либо неэффективного исполнения обязанностей, при этом чаще всего разным уровням руководства необходимы отчеты с разной степенью детализации. Традиционно бюджет для административных центров состоит из двух частей. Первая часть отражает издержки, связанные с основными потребностями отдела, а вторая – с творческой деятельностью отдела.

По отношению к основному виду деятельности центры затрат классифицируют на производственные (производственный комплекс, цех, участок, бригада), обслуживающие (отделы управления и обслуживания процесса производства) и условные центры (по статьям себестоимости, экономическим элементам).

В соответствии с классификацией затрат центры затрат можно разбить на центры регулируемых затрат и центры частично регулируемых (произвольных) затрат [6]. Целью центров регулируемых затрат является достижение оптимального соотношения между текущими затратами и выпуском, обеспечение необходимого уровня качества продукции. Примером центров регулируемых затрат может служить цех основного производства, центров произвольных затрат – экономический отдел, администрация.

Оценка эффективности работы центра затрат выявляется в результате анализа отклонений фактических результатов от плановых. Экономический

анализ отклонений представляет собой факторный анализ, целью которого является определение и детальная оценка причин отклонений.

Степень применения системы управления по центрам затрат для каждой организации индивидуальна и оптимальный вариант управления определяется только после детального анализа специфики деятельности организации. Кроме того, чем выше степень дифференциации центров затрат в организации, тем лучше может быть поставлен контроль за использованием ресурсов и определением себестоимости продукции. Однако, с другой стороны, высокая степень дифференциации связана с большими затратами на ведение учета и контроля.

Создание в организациях потребительской кооперации системы управления по центрам ответственности позволит оперативно контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления организацией, оценивать деятельность подразделений на основе проведения первичного анализа. Конкретная специфика инструментов и методов, применяемых в системе управления, будет зависеть от особенностей формирования затрат и результатов в отдельных подразделениях кооперативных организаций. Следует учитывать, что расходами для целей налогообложения прибыли признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Задачи управления затратами должны решаться в комплексе с управлением результатами. Только такой подход приносит плоды, способствуя росту экономической эффективности работы предприятия. Системный подход находит свое выражение в том, что эффективность управления затратами оценивают по эффективности самого слабого звена системы. Именно слабое звено определяет надежность работы всей хозяйственной системы, какой является организация.

Методическое единство управления затратами и результатами на разных уровнях предполагает единые требования к информационному обеспечению, планированию, учету, анализу. Соблюдение всех принципов управления затратами создает базу экономической конкурентоспособности предприятия, завоевания им передовых позиций на рынке. Управлять затратами - значит, максимизировать отдачу от используемых ресурсов.

Необходимость в системной интеграции различных аспектов управления затратами и результатами стала одной из главных причин возникновения и внедрения системы контроллинга, которая является достаточно новой системой управления на современном этапе. Системный подход к управлению предусматривает отношение к нему как к замкнутой системе, связанной входными и выходными сетевыми информационными каналами с другими подсистемами как по вертикали, так и по горизонтали [8].

Традиционные формы управления затратами и результатами не всегда демонстрируют высокую эффективность. Компетенция различных органов управления кооперативов (субъектов управления) зачастую недостаточна, такие функции управления как планирование, контроль и стимулирование организационно слабо интегрированы, что нередко приводит к возникновению негативных тенденций в динамике затрат и результатов. Это обуславливает необходимость системного подхода к управлению затратами.

Управление затратами и результатами предполагает разработку управленческих решений и организацию мероприятий по их выполнению. Организация мероприятий возлагается на субъект управления, который в потребительской кооперации состоит из органов общественного самоуправления пайщиков и работников профессионального аппарата управления. Причем, если органы общественного самоуправления (совета) разрабатывают стратегию развития, то профессиональный аппарат управления (правление) - тактику, то есть конкретные меры управленческого воздействия с учетом объективных характеристик механизма управления потребителем обществом. Поэтому субъект управления является и элементом самого механизма управления результатами, и элементом, его формирующим. Субъекты управления, используя разнообразные методы управления, определяют необходимую величину результатов для участников социально-экономической деятельности, которую необходимо достичь. Механизм управления затратами и результатами организаций потребительской кооперации, разработанный на основе системного подхода представлен на рисунке 8.



Рис.8. Механизм управления затратами и результатами деятельности организаций потребительской кооперации

Обеспечение высокой результативности требует разработки соответствующих подходов к управлению кооперативным хозяйством. До тех пор, пока организации потребительской кооперации не испытывали значительных трудностей, связанных с конкуренцией на рынке потребительских товаров, традиционную систему управления можно было иллюстрировать логической взаимосвязью: «ресурсы - затраты – результаты» [10]. Однако, сохранение этого подхода в новых условиях, недостаточно адекватно сложившейся ситуации. Новую модель управления можно представить в виде последовательности «результаты - затраты – ресурсы», реализуемой в предлагаемой нами стратегии на основе целевых затрат.

Основные резервы повышения эффективности использования ресурсов в системе потребительской кооперации находятся в сфере выявления и устранения сложившихся или наметившегося дисбаланса. В этом случае управление кооперативным хозяйством должно включать в себя элемент, специфическая функция которого состояла бы в получении «упреждающих сигналов» о нарушениях основных экономических пропорций. При этом важнейшим субъектом системы управления становится служба контроллинга (рис. 8).

Обобщая изложенное, можно отметить, что необходимость адаптационных мероприятий в организациях потребительской кооперации определена объективными условиями, связанными с изменением экономической конъюнктуры. К конкретным путям адаптации следует отнести активизацию налоговой, ценовой и ассортиментной политики организаций, специализацию производства, интеграцию видов деятельности, применение методологии маркетинга, особенно в области изучения спроса и стимулирования сбыта, снижение затратоемкости. С целью реализации перечисленных путей адаптации целесообразна разработка адаптационных программ в рамках отдельных юридических лиц и кооперативных союзов в целом. Это позволит кооперативным организациям, быстрее приспособиться к произошедшим и будущим изменениям внешней среды функционирования и максимизировать результаты своей деятельности.

Литература:

1. Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью: Учет и анализ. – М.: Экономика, 1984. –167 с.
2. Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г. Управление затратами. – М.: Издательство ПРИОР, ИВАКО Аналитик, 1998. – 64 с.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. - 533 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. - М : Аудит, ЮНИТИ, 1997 - 367 с
5. Карпова Т. П. Управленческий учет Учебник для вузов/ ЮНИТИ.- М.:Аудит, 1998.-350 с.
6. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 279 с.

7. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
8. Савин В.В. Системный (комплексный) подход в экономических процессах // Экономика XXI века, №7, 2005, с. 43 –50
9. Савченко Е.С., Павленко Н.Е. Экономика: противозатратная модель. – Старый Оскол: Издательство «Тонкие наукоемкие технологии», 2002. – 200с.
10. Савчук В.П. Стратегическое управление издержками // Антикризисное и внешнее управление № 1 (15), 2005г., С.78-84.
11. Сно К. Управленческая экономика: Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 671 с.
12. Управление – это наука и искусство: А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тэйлор, Г. Форд. – М.: Республика, 1992. – 351 с.
13. Управленческий учет / Под ред. В. Паля и Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.