

## ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІГРАФІЧНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Визначено основні завдання управлінського обліку на поліграфічних підприємствах. Обґрунтовано переваги та методичні особливості застосування ABC калькулювання (функціонально-орієнтованих систем) на поліграфічних підприємствах*

На поліграфічному підприємстві повинна існувати інформаційна облікова система, яка на вході використовує первинну документацію, процедуру складання якої регламентовано бухгалтерським обліком, а на виході задовольняє потреби різних користувачів. Тому, в середині такої облікової системи обробка і узагальнення інформації здійснюються в залежності від кінцевої мети її використання. Якщо кінцева мета використання інформації – це підготовка та забезпечення різних рівнів управління необхідними даними для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень, то такий облік називають управлінським.

Дослідженням сутності управлінського обліку займався багато вчених-економістів, серед яких варто назвати Білоусову І., Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Дзурі К., Карпову Т.П., Нападковську Л.В., Палія В.Ф., Хорнгрена Ч., Тостера Дж., Чумаченька М.Г., Нідлза Б., Андерсена Х., Колдуелла Д. та інших. Аналіз досліджень сутності управлінського обліку показав, що їхні автори дають різне в нюансах, але близьке за сутністю трактування управлінського обліку, яке можна окреслити наступним чином: управлінський облік – це система ідентифікації, вимірювання, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі фінансово-операційної інформації, яка використовується в управлінні для здійснення планування, оцінки і контролю у середині підприємства, забезпечення і використання його матеріальних та трудових ресурсів і відповідальності за них [1, С. 120].

**Мета статті** – узагальнити досвід впровадження управлінського обліку витрат та виокремити основні напрями його ведення на підприємствах поліграфічної галузі.

Історично управлінський облік виник шляхом перетворення обліку виробничих витрат і собівартості продукції, який називався виробничим обліком (cost accounting), в управлінський, що забезпечує управління інформацією для прийняття рішень, пов'язаних із виробничими витратами (management accounting) [2, С. 36].

Відповідно до статті 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством [3]. Таким чином, українським законодавством ототожнені поняття внутрішньогосподарського та управлінського обліку. У той же час, С. Левицька стверджує, що сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі внутрішньогосподарського обліку [4, С. 27].

Порівняльна характеристика управлінського обліку дозволяє зробити висновок про те, що управління поліграфічним підприємством повинно спиратися на управлінський облік, який у сьогоднішніх умовах охоплює усі ланки господарської діяльності і включає в себе внутрішньогосподарський облік. Управлінський облік є невід'ємним атрибутом системи управління підприємством, у ході якого реалізується стратегія функціонування та розвитку підприємства [5, С. 13].

Пріоритети управлінському обліку висвітлює концепція розвитку, яка розроблена Міжнародною Федерацією бухгалтерів (1998) (International Federation of Accountants – IF AC). Даний документ визначає чотири стадії (етапи) еволюції управлінського обліку. Необхідно відзначити, що стадії не є такими, що взаємно виключають одна одну. Кожна стадія уточнена концепціями попередньої стадії, є наслідком появи нових умов і будується на основі попередньої стадії [6].

Протягом 1980-х і 1990-х, все більше і більше галузей промисловості піддавалося атаці з боку зарубіжних конкурентів, що розширюють свої кордони діяльності. Нові технології поширювалися у різних областях бізнесу. Господарючі суб'єкти змінювалися і адаптувалися до реалій глобальної економіки: шукали шляхи скорочення своїх витрат, вдосконалення якості своїх продуктів і реакції на потреби споживачів. Прикладами нових моделей і методик, які виникли протягом даного періоду стали комплексне управління якістю (Total Quality Management), реінжиніринг, система “точно в строк” або “якраз вчасно” (Just-in-time), теорія обмежень (Theory of Constraints) та інші.

Найбільш важлива характеристика системи комплексного управління якістю полягає в тому, що вона покращує продуктивність, яка сприяє застосуванню наукового підходу до процесу прийняття рішення і перешкоджає поведінці, яка виправдовує непродуктивні результати. Система комплексного управління якістю володіє двома основними характеристиками: 1) акцент на обслуговування споживачів; 2) планомірне вирішення проблем за допомогою команд, які складаються з передових співробітників.

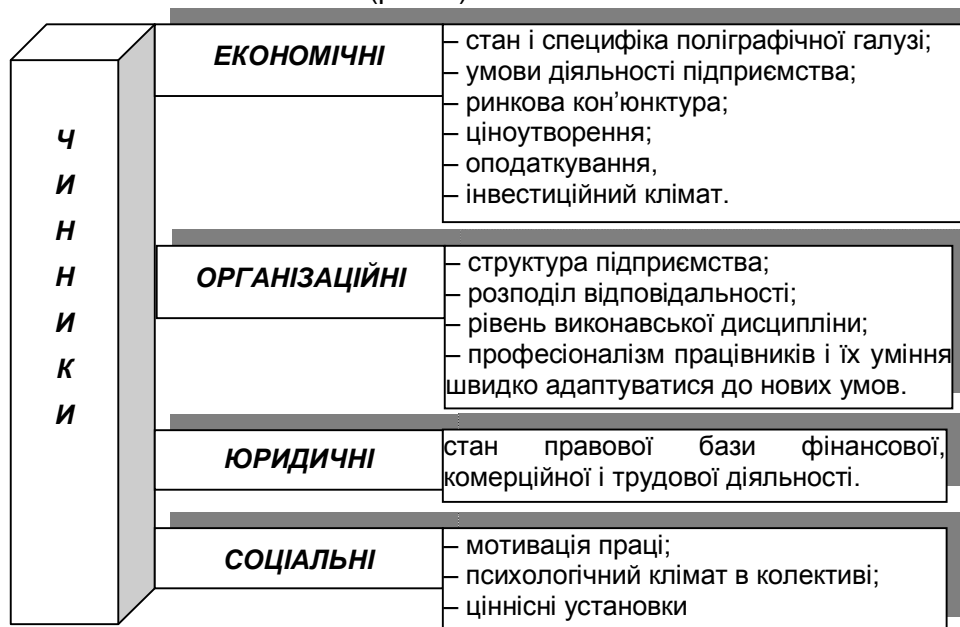
На відміну від системи комплексного управління якістю реінжиніринг процесів є більш радикальним підходом до вдосконалення. Замість того щоб оцінювати і вносити в існуючу систему ряд додаткових поетапних вдосконалень, в умовах реінжиніринга бізнес-процеси зображаються схематично у всіх деталях, піддаються сумнівам і в подальшому повністю переглядаються з метою усунути невиправдані кроки, скоротити вірогідність помилок і знизити затрати. Бізнес-процес представляє будь-яку послідовність кроків (стадій, етапів), які необхідно виконати для здійснення певного бізнес-завдання. Тоді як реінжиніринг процесів в багатьох відношеннях нагадує систему комплексного управління якістю, прихильники реінжинірингу розглядають його як більш радикальний підхід до змін. Одна відмінність між реінжинірингом процесів і системою комплексного управління якістю полягає в тому, що, тоді як система управління якістю підкреслює значення командного підходу із залученням осіб, які безпосередньо приймають участь у процесі, необхідність у реінжинірингу процесів, вірогідніше всього, буде стосуватися топ-менеджерів, які будуть залучати зовнішніх консультантів.

Реінжиніринг процесів націлюється на спрощення і усунення марних зусиль. Основна ідея реінжинірингу полягає в тому, що усі види діяльності, які не привносять цінність у продукт або послугу, слід упразднити [7, С. 23-25].

Система “якраз вчасно” вимагає створення продукції або надання послуг лише в тому випадку, коли внутрішній або зовнішній клієнт потребує її. Вона використовує поточне продуктивне планування розміщення обладнання з безперервним потоком виробництва, у якій немає затримок після початку виробництва. Це означає, що необхідно суттєво скоротити витрати на переналадку обладнання.

Отже, у своєму розвитку управлінський облік пройшов ряд етапів (стадій), які дозволили йому стати інформаційним підґрунтям ефективного управління будь-яким підприємством, оскільки в сучасних умовах цей облік оперує безліччю методичних прийомів і способів, які дозволяють виявляти, вимірювати, реєструвати, групувати, узагальнювати інформацію для потреб управління.

Основним завданням управлінського обліку на поліграфічному підприємстві є інформаційна підтримка процесів підготовки управлінських рішень і контролю за їх виконанням, тобто управлінців будь-якого рівня для забезпечення більш зважених і продуктивних рушень. При чому на поліграфічному підприємстві повинна бути одна платформа, на якій зосереджуються усі дані всіх підрозділів; яка дозволяє обмінюватися інформацією всім учасникам процесу, починаючи від додрукарського цеху і закінчуючи фінансовим підрозділом [8, С. 80]. Тому, цілком логічним є той факт, що побудова управлінського обліку на підприємстві буде націлена на задоволення потреб користувачів управлінської звітності, а розрахунок ключових показників такої звітності є підґрунтям при виборі способів і прийомів ведення обліку. Проте на побудову управлінського обліку поліграфічного підприємства справляють вплив і інші чинники (рис. 2).



**Рис. 2.** Чинники, які впливають на побудову управлінського обліку поліграфічного підприємства

Облік витрат є інформаційним базисом для управління витратами. Процес управління витратами передбачає вибір з набору альтернативних управлінських рішень, наслідком яких є збереження або зміна рівня витрат. Виключення економічно недоцільних витрат дозволяє без збитку для виробничої діяльності друкарської компанії поліпшити його фінансові результати. Доцільність витрат визначається на основі критерію співвідношення результатів з витратами в різних розрізах, зокрема в розрізі окремих одиниць і видів друкарської продукції. Тому вибір методу калькуляції собівартості і розподілу витрат може виявитися одним з ключових чинників правильності і обґрунтованості управлінських рішень.

Підприємства поліграфічної галузі конкурують по величині непрямих витрат, оскільки прямі витрати є практично однаковими для всіх підприємств галузі – для них найчастіше існує відкритий ринок товарів вхідного матеріального потоку.

Тому при визначенні собівартості продукції чи замовлення важливим моментом є розподіл непрямих витрат. Зокрема практики говорять про вагомість собівартості однієї години роботи друкарської машини, яка використовується у системі розрахунку собівартості замовлення: "...визначення вартості однієї години – це та вершина, до якої повинен прагнути власник друкарні" [8, С. 81]. Собівартість однієї години роботи теж залежить від правильності розподілу непрямих витрат.

При традиційній системі розподілу використовується база розподілу витрат не відповідає реальним зв'язкам між витратами і кінцевими об'єктами. Спотворення полягають в тому, що окремі продукти є переоціненими, а інші – недооціненими.

Докладний аналіз спотворень собівартості при розподілі непрямих витрат було проведено Габдуллінім Р.Р. [9, С. 49-53], який був здійснений відносно кожної використовуваної в традиційних методах бази розподілу:

- кількість одиниць продукції;
- кількість годин праці основних робітників;
- заробітна плата основних робітників;
- кількість годин роботи устаткування;
- вартість основних матеріалів;
- прямі витрати.

Причинами, які об'єктивно обумовлюють відмінності в собівартості продукції, є різні характеристики продукції, такі як складність продуктів при друкуванні; кількість видів матеріалів; обсяги випуску продуктів; розміри партії і замовлень (табл. 1).

**Таблиця 1.** Наслідки розподілу непрямих витрат при застосуванні традиційних баз розподілу на поліграфічних підприємствах

Чинники, які впливають на характер продукції	Спотворення у собівартості, викликані застосуванням традиційної системи розподілу непрямих витрат
1	2
Складність продуктів при друкуванні	При розподілі непрямих витрат пропорційно кількості одиниць продукції робиться припущення, що кожній одиниці продукції відповідає однакова величина непрямих витрат. У той же час, складніші продукти вимагають більше витрат на друк та інженерні роботи. Продукти, для яких потрібно більше комплектуючих або видів матеріалів, більше використовують працю відділу закупівель. Собівартість складніших продуктів прирівнюється до собівартості менш складних, хоча складніші споживають більшу кількість ресурсів підприємства. Якщо система калькуляції використовує як базу розподілу вартість матеріалів або вартість прямих витрат – тоді передбачається, що і складні і прості продукти мають однакове співвідношення витрат на матеріали та інших витрат, у т.ч. непрямих, що насправді не відповідає дійсності. Використовуючи аналогічні аргументи, можна зробити висновок, що собівартість складніших друкарських продуктів занижена, а простіших – завищена.
Кількість видів матеріалів	Явні спотворення собівартості виявляються, якщо традиційна система використовуватиме як базу розподілу витрат вартість матеріалів або величину прямих витрат. Тоді розрахунок здійснюється виходячи з припущення, що непрямі витрати містяться в кожному продукті пропорційно витратам на матеріали або на матеріали плюс праця. Проте, наприклад, недорогі відносно матеріалів друкарські продукти можуть вимагати великих витрат при розробці або перевірці якості. Тому друкарські відтиски з більшою вартістю матеріалів притягують на себе ще більшу кількість непрямих витрат і їх собівартість завищується.

Продовження табл. 1

1	2
Обсяги випуску продуктів	Обсяг вироблюваної продукції можна вимірювати як у вартісному, так і в кількісному вираженні. Спотворення виявляються унаслідок того, що кожен продукт вимагає витрат по розробці, закупівлі сировини, перевірці якості та інших супутніх внутрішньодрукарських послуг, і ці витрати знаходяться у мінімальній залежності від обсягу продукції. У цілому, на види продукції з великим обсягом випуску при умовному розподілі буде віднесено більшу кількість непрямих витрат, а на види продукції з меншими обсягами - меншу. Таким чином, собівартість продуктів з великими обсягами виробництва в традиційних системах завищується, а з невеликими – занижується.
Розміри партії і замовлень	Виробництво партії або виготовлення замовлення вимагає визначених, і, можливо, значних, витрат на наладку устаткування, закупівлю партії комплектуючих, можливо, певні інженерні роботи. У реальності продукти в дрібніших партіях при інших рівних умовах завжди дорожче за аналогічні продукти у крупних партіях, тому що несуть більший вантаж витрат, загальних по відношенню до партії. При використанні будь-якої з поширених баз розподілу в традиційній системі (кількість одиниць продукції, праці основних робітників, годинах роботи устаткування, вартості матеріалів, основних витрат) – собівартість одиниць продукції в дрібних і крупних партіях буде однаковою. Таким чином, собівартість продукції в дрібних партіях занижується, а собівартість продукції в крупних партіях завищується.

Умовний розподіл витрат, який використовується в традиційних системах, не може дозволити точно розрахувати собівартість, де додана вартість створюється в рамках не одного, а декілька або багатьох бізнес-процесів. Умовний розподіл в традиційних системах передбачає, що непрямі витрати (у т.ч. витрати на маркетинг, проектування і тестування продуктів друкарського виробництва, контроль якості та інші) містяться в собівартості продукції у тій же пропорції, що і праця основних робітників або витрати на матеріали. Вочевидь, що для різних продуктів, вироблених на одному підприємстві, співвідношення непрямих витрат з прямими основними в структурі собівартості може бути різними. Чим більша величина таких відмінностей в структурі собівартості продукції на підприємстві – тим сильніше спотворюється собівартість даної продукції при розрахунку її традиційним методом.

Таким чином, необхідність сучасних методів обліку непрямих витрат викликана тим, що вживання традиційних підходів не дозволяє реалізувати завдання управлінського обліку. Спрощені способи розподілу непрямих витрат на основі праці основних працівників, що усе більш знижується, не можуть бути виправдані, особливо тепер, коли витрати на обробку інформації більше не є перешкодою для впровадження сучасніших систем обліку витрат. Зросла альтернативна вартість поганої системи інформації і знизилася витрати на ведення сучасніших систем обліку витрат, а також виріс попит на точніші дані по собівартості продукції. Все це стало причиною до виникнення і застосування обліку витрат за видами діяльності (ABC – Activity Based Costing), яку також називають функціонально-орієнтованою системою, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності (процесами, операціями), а потім розподіл їх між видами продукції (або окремими замовленнями), виходячи з потреби останніх у відповідних видах діяльності. Функціональні системи передбачають застосування виключно причинно-наслідкових залежностей для розподілу непрямих витрат. Тому при використанні таких систем на поліграфічних підприємствах підвищиться рівень точності розрахунку собівартості, будуть створені необхідні передумови для аналізу окремих витрат та прийняття відповідних управлінських рішень щодо їх зниження.

Першу класифікацію видів діяльності запропонував Робін Купер у 1996 році [10]. Вона складається з чотирьох елементів:

- 1) види діяльності на рівні одиниці продукції;
- 2) види діяльності на рівні партії продукції;
- 3) види діяльності на рівні забезпечення випуску продукту;
- 4) види діяльності на рівні забезпечення функціонування.

Дана класифікація орієнтується на виробничу частину діяльності підприємства, причина якої полягає у тому, що система Activity Based Costing спочатку розроблялася для виробничих підприємств. Пізніше зарубіжними ученими Мішель Отвін та Стівен Ребішке дана класифікація була доповнена видами діяльності, пов'язаними з обслуговуванням покупців [11]:

- 1) види діяльності на рівні замовлення;
- 2) види діяльності на рівні покупця;
- 3) види діяльності на рівні каналу постачання;
- 4) види діяльності на рівні ринку.

Дослідженню впровадження функціональних систем на поліграфічних підприємствах була присвячена робота Барановського Н.І. [12, С. 111-117]. За результатами свого дослідження автор пропонує процес розподілу накладних витрат здійснювати у два етапи. Спочатку накладні витрати розмежовуються за видами діяльності на підставі обраного фактору, або за безпосередньою локалізацією, а потім відносяться на собівартість відповідних замовлень.

За результатами досліджень виробничого процесу на поліграфічних підприємствах за центрами формування витрат Барановським Н.І. було запропоновано номенклатуру видів діяльності (табл. 2), в складі 26 найменувань, які згруповано за спільними функціональними ознаками [12, С. 113].

**Таблиця 2.** Види діяльності, які здійснюються на поліграфічних підприємствах

<i>Ієрархія видів діяльності</i>	<i>Вид діяльності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
види діяльності на рівні одиниці продукції	1. Розрізування рулонного паперу
	2. Друкування відбитків
	3. Розрізування і підрізування віддрукованих аркушів, сортування та розрахунок відсортованої продукції
	4. Фальцювання віддрукованих аркушів
	5. Розрізування петель зошитів і приклеювання форзацу
	6. Комплектування блоків і брошур
	7. Шиття книжкових і брошурних блоків
	8. Кругління корінців та наклеювання капталу
	9. Покриття брошур обкладинкою
	10. Виготовлення палітурок та вкладення в них книжкових блоків
види діяльності на рівні партії продукції	1. Приправлення форм і приладжування друкарської машини
	2. Налаштування та переналаштування обладнання брошуру-вально-палітурного виробництва та розрізування паперу
	3. Контроль за якістю
види діяльності на рівні забезпечення випуску продукту	1. Введення тексту
	2. Сканування та опрацювання ілюстрацій
	3. Правлення коректури
	4. Виготовлення фотоформ
	5. Виготовлення друкарських форм
	6. Друкування пробних відбитків

Продовження табл. 1

1	2
види діяльності на рівні забезпечення функціонування виробничої структури	1. Матеріально-технічне забезпечення
	2. Ремонтно-механічне обслуговування
	3. Теплопостачання та освітлення виробничих приміщень
	4. Водопостачання
	5. Ремонтно-будівельні послуги
	6. Амортизація обладнання
	7. Витрати на удосконалення технології й організації виробництва, медичне страхування, підготовлення та перепідготовлення кадрів, пожежну і сторожову охорону

На нашу думку, перелік розглянутих видів діяльності варто доповнити такими:

1. Діяльність на рівні бренду – це головним чином види діяльності, направлені на маркетинг і розробку конкретного бренду.

2. Діяльність на рівні замовлення – це види діяльності, які пов'язані з прийманням, оформленням і доставкою замовлення покупцеві.

3. Діяльність на рівні покупця – це види діяльності, які пов'язані з підтримкою окремого покупця або залученням потенційного покупця.

4. Діяльність на рівні каналу постачання – це види діяльності щодо підтримки каналу постачання, управління цим каналом, рекламу і маркетинг.

5. Діяльність на рівні ринку – це види діяльності щодо впливу на широкі класи покупців, включають рекламу, просування, маркетинг і основні дослідницькі розробки.

При впровадженні функціональних систем для кожного виду діяльності обирається відповідний чинник (провідник, фактор) витрат. Вибір провідника полягає у виявленні залежності між витратами виду діяльності та їх чинником, що відбувається на основі аналізу формування витрат на поліграфічних підприємствах. Кількість чинників витрат залежить від розміру і складності процесів поліграфічного підприємства. Компанії із складними процесами мають тенденцію до зростання числа чинників витрат. За даними фахівців, типова компанія може мати від 200 до 300 видів діяльності. Економічно неможливо ідентифікувати усі ці види діяльності і привласнити кожному свій чинник витрат, оскільки це вимагає величезної кількості збираної інформації. ABC-система повинна концентруватися на основних, ключових видах діяльності. Так, на думку окремих авторів для ABC-системи вважається достатньою кількістю 20-30 видів діяльності [13]. Також пропонується обмежити кількість видів діяльності і чинників витрат використовуваних в ABC-системі оскільки це вимагає надто багато часу і витрат на їх вимірювання.

Відібрані для ABC-системи чинники витрат повинні задовольняти п'яти вимогам:

1. відібрані чинники витрат відповідають виду діяльності;
2. чинники витрат повинні тісно корелювати з фактично використаними ресурсами;
3. по можливості мати мінімальну кількість чинників витрат;
4. мати прийнятні витрати на вимірювання;
5. мінімізувати чинники витрат, що вимагають додаткових вимірювань.

Витрати на удосконалення технології й організації виробництва, медичне страхування, підготування та перепідготовку кадрів, пожежну і сторожову охорону за неможливості встановлення причинно-наслідкової ознаки в запропонованій системі відносяться безпосередньо на собівартість замовлень пропорційно до виробничих витрат на їх виготовлення.

Для визначення ціни замовлення невиробничі витрати варто відносити безпосередньо до вартості окремих замовлень, без розмежування за видами діяльності, що зумовлено неможливістю встановлення для них певної причинно-наслідкової ознаки (чинника витрат). Критерієм розподілення цих витрат доцільно обирати виробничу собівартість замовлень.

**Висновки.** На нашу думку, запровадження ABC калькулювання (функціонально-орієнтованих систем) на поліграфічних підприємствах дозволить побудувати ефективну систему управління витратами. Адже, по праву вважають, що цей метод "...дійсно бездоганний як спосіб справедливого визначення повної собівартості товару" [14, С. 12]. Однак, для підприємства впровадження функціонально-орієнтованих систем спричинить значні грошові витрати, тому економічний ефект від їх впровадження і використання буде позитивним не завжди. Як наслідок перед впровадженням таких систем варто здійснити превентивний аналіз витрат і вигод від такого впровадження. Разом з тим, використання функціонально-орієнтованих систем надасть більший ефект на підприємствах із значною номенклатурою статей витрат та різноманітністю видів продукції, їх обсягів випуску та складності виробництва.

Однією із сфер застосування методу ABC є ціноутворення. Ціноутворення на підприємствах поліграфії тісно пов'язане з його стратегічним позиціонуванням і питаннями якості та диверсифікації

У той же час, ABC у поєднанні з останніми розробками в області ціноутворення і мікроекономіки, такими як Life Cycle Costing (ціноутворення з врахуванням життєвого циклу продукту), Target Costing (калькуляція цільових витрат), Theory of Constraints (теорія обмежень) та ін. є не менш значимим інструментом управління ціноутворенням.

ABC метод – це інструмент, який дасть можливість керівництву побачити реальну картину економіки виробництва, без тих спотворень, які утворюються в традиційних системах. Підготовка рішень по асортименту продукції для виробництва є одним з напрямів вживання ABC. На відміну від традиційних систем, ABC модель має в своєму розпорядженні набагато ширший інструментарій для підготовки подібних рішень. За допомогою ABC аналізується економіка підприємства в довгостроковому періоді, де всі витрати – змінні в довгостроковому періоді, включаючи витрати на працю і всі накладні витрати. Це дозволяє здійснювати ціноутворення виходячи із стратегічних міркувань.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Томчук О.Ф. Сутність і концептуальні межі управлінського обліку/ Томчук О.Ф. // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 117-121
2. Белоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку / Белоусова І. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 35-40.
3. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV.
4. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження/ Левицька С.// Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27-35.



5. Тлучкевич Н. Організація управлінського обліку (практика впровадження на сільськогосподарських підприємствах) / Тлучкевич Н. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 13-18.
6. International Federation of Accountants (IFAC). International management accounting practice statement: Management accounting concepts, 1998.
7. Гаррисон Рей, Норин Эрик, Брюмер Питер. Управленческий учет / Пер. с англ. О.В. Чумаченко. 11-е изд. – К.: Сіmpanion Group, 2007. – 1024 с.
8. Федотова М. Деньги любят счет. Подробная калькуляция затрат: панацея или блажь? / Федотова М. // Директор типографии. – 2008. – № 6. – С. 78-83
9. Габдуллин Р.Р. Управленческий учет затрат по видам деятельности на предприятиях полиграфической отрасли
10. Cooper R. Measure Costs Right / R. Cooper and R. Kaplan // Harvard Business Review, – 1996. – September-October. Pp. 1-13
11. O'Guin, M. Rebeschke S. "Customer-Driven Costs Using Activity Based Costing". Working Paper, 1996
12. Барановський Н.І. Облік і контроль витрат виробництва на поліграфічних підприємствах України : Дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Барановський Нестор Ігоревич. – Львів, 2005. – 190 с.
13. Schniederjans, Marc J. and Tim Garvin, "Using Analytic Hierarchy Process and Multi-objective Programming for the Selection of Cost Drivers in Activity-based Costing," European Journal of Operational Research, Vol. 100 (1997), pp. 72-80.
14. Савчук В., Троян І. Activity Based Costing – учет затрат // Финансовый директор. – 2004. – № 3. – С. 12-17.