

СУТНІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ТА МЕТОДИ ВИТРАТ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОБЛІКУ

*Пилипенко К. А., д.е.н., доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку
та економічного контролю ПДАА*

Слід зазначити, що Україна відстала від передових країн на цілу технологічну епоху й перебуває на індустріальній стадії розвитку, яка характеризується затратним виробництвом, недосконалими формами організації й оплати праці та системою і методами управління [1, с. 13]. Системне скорочення матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, більш повне використання генофонду сільськогосподарських рослин і тварин повинні забезпечити суттєве збільшення виходу продукції, значне підвищення дохідності та конкурентоспроможності галузі.

Вихід на міжнародні ринки України та членство в СОТ висувають витрати головним чинником забезпечення дохідності агроформувань. Велика увага аграрія, в умовах складної конкуренції за ринки збуту продукції, приділяється визначенню, моніторингу, аналізу витрат виробництва та собівартості одиниці продукції на підставі облікових даних.

Навколо сутності категорії витрат економічна думка напрацювала багато підходів і принципів, які склалися у межах історичного розвитку суспільства.

Економічний зміст поняття «витрати» досліджували ще класики політичної економії. А. Сміт ввів поняття «абсолютні витрати» [2], Д. Рікардо є автором теорії «порівняльних витрат» [3]. Під терміном витрати вони розуміли середні сукупні витрати на одиницю продукції, чи ціну виробництва з урахуванням рентних платежів.

Особливої уваги заслуговує теорія витрат виробництва К.Маркса, яка заснована на двох принципових категоріях: витрати виробництва і витрати обігу. Якщо витрати виробництва пов'язані зі створенням товарів, то витрати обігу, пов'язані з їх реалізацією (купівлею-продажем). В межах останніх він вирізняв чисті та додаткові витрати обігу. Чисті витрати включають витрати на

купівлю-продаж, заробітну плату продавців і касирів, маркетинг, утримання торгових підприємств, консультації, рекламу, касові операції тощо. За словами Маркса це витрати «... вытекающие лишь из превращения формы товара, не прибавляют к нему никакой стоимости» [4, с. 168]. Додаткові витрати стосуються зберігання, транспортування, сортування, розфасовки тощо. Такі витрати збільшують вартість товару. В свою чергу витрати виробництва класик поділяв на суспільні витрати виробництва товару, які визначаються затратами праці, та індивідуальні витрати виробництва, які визначаються витратами капіталу товаровиробника.

Капіталістичні витрати у К. Маркса мали такий вигляд : $BK = c + v$, де BK - капіталістичні витрати виробництва; c – постійний капітал, авансований у засоби виробництва; v – змінний капітал, авансований у найману робочу силу. «Те самые составные части капитала, – писал он, – которые с точки зрения процесса труда различаются как объективные и субъективные факторы, как средства производства и рабочая сила, с точки зрения процесса увеличения стоимости различаются как постоянный капитал и переменный капитал» [4, с. 220]. В першому випадку працівник відноситься до засобів виробництва як до засобу та матеріалу своєї цілеспрямованої діяльності; в другому – засоби виробництва перетворюються в засоби висмоктування чужої праці [5, с. 320].

На формування витрат впливає також система управління державою, у країнах, де існувала командно-адміністративна система, Україна є такою, в основі теорії витрат виробництва лежали постулати трудової теорії вартості. При цьому розрізнялись витрати окремого товаровиробника, які одержали назву «собівартість» (затрати використаних для виготовлення товару засобів виробництва та зарплата зайнятих при цьому робітників), та суспільні витрати, які були кількісно більші на величину додаткового продукту, що складав матеріальну основу прибутку виробника. Крім витрат, пов'язаних із виготовленням товару, виділялися також витрати, необхідні для реалізації товару, що визначались як витрати обігу.

Теорію трансакційних витрат, яка набула широкого розповсюдження в

останнє десятиріччя та яка розроблена представниками неоінституціоналізму. Поняття трансакційних витрат запровадив американський економіст Р. Коуз. Він так пояснює їх сутність: «Покупатели и продавцы должны находить друг друга; покупатели должны изучить то, что продавцы могут им предложить, а продавцы – что покупатели хотят приобрести; обе стороны вынуждены изучить цены, по которым другая сторона согласится осуществлять операции, стороны должны вести переговоры, вырабатывать контракты, обеспечивать их выполнение и т.д. Будут создаваться рынки и будут появляться специалисты – дилеры и брокеры – для обеспечения процесса обмена. Именно издержки такой деятельности я называю трансакционными издержками» [6, с. 33]. В сучасній економічній літературі зустрічаються різні визначення трансакційних витрат. Малахов С. характеризує їх як ціну, яку платить будь-яка економічна система за недосконалість власних ринків [7]. А. Н. Олейник вважає, що трансакційні витрати – це витрати, пов'язані з обміном та захистом правочинностей [8]. Зустрічаються і інші визначення трансакційних витрат а саме: як витрат на пошук інформації (покупців і продавців), що потребує часу, зусиль і ресурсів на ринках з асиметричною інформацією, що є наслідком неповноти і недосконалості отриманої інформації; як додаткових витрат виробника (постачальника) на доведення продукції та сировини до вимог, обумовлених споживачем: витрати на поставки, витрати на маркетинг, витрати на продаж, витрати на післяпродажне обслуговування. В системі обліку данна категорія витрат не використовується.

Виходячи з наведених визначень до трансакційних витрат в економічній теорії найчастіше відносять наступні їх групи: витрати пошуку інформації; витрати, пов'язані з веденням переговорів та укладанням угод; витрати вимірювання якості; витрати специфікації та витрати на захист прав власності; витрати опортуністичної поведінки (поведінки ухиляння від виконання умов угоди з метою отримання прибутку за рахунок інтересів партнерів); витрати захисту від третіх осіб. Значимість і вагомість в економічній науці та практиці таких категорій як витрати та собівартість цілком закономірно вимагають

з'ясування їх суті спочатку в нормативно-правових актах держави. Так, згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9] витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Подібне визначення дається і П(С)БО 16 «Витрати»: витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [10].

В Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, можна знайти визначення витрат ідентичне тому, що пропонується в П(С)БО 16 «Витрати» [10]. Тобто, в перелічених нормативних документах витрати ототожнюються із зменшенням чи вибуттям активів, що не завжди відбувається на практиці. Активи підприємства не вибувають, а лише переходять з одного виду в інший.

У Податковому кодексі України витрати розглядаються як сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [11].

Міжнародні практика окремого стандарту для обліку витрат не має, а застосовує Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 [12] витрати розглядаються як зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Таким чином, визначення поняття витрат, що міститься в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств має чітко виражений фінансово-обліковий характер. Категорія витрати втрачає суто економічне значення та головне місце в економічній роботі кожного підприємства. Витрати відіграють роль тільки у фіксації одержаних результатів і не сприяють поліпшенню фінансово-економічного стану підприємств у відтворювальному процесі. Це на нашу думку є невиправданим, оскільки витрати при їх визначенні та формуванні повинні передбачати своє скорочення за рахунок постійного зниження матеріало-, енерго-, трудоемності продукції на основі більш повного використання біологічного потенціалу рослин і тварин. Тому витрати є важливою економічною категорією. Використовуються в економічній теорії такі поняття як «витрати», «затрати», «издержки» (рос.), собівартість. Витратам присвячено багато наукових робіт, що дає підстави говорити про тотожність термінів «витрати» і «затрати».

Нерідко «витрати» і «затрати» подаються як синоніми. Зокрема у великому економічному словнику термін «издержки» (рос.) перекладається як «витрати» (укр.) та вказується його відповідність терміну «затраты» (рос.) [14]. В сучасному економічному словнику «затраты» (рос.) подаються як виражені в грошовій формі витрати підприємств, підприємців, приватних виробників на виробництво, обіг, збут продукції [14]. Економічний зміст поняття «затраты» аналогічний «издержкам», однак на практиці в бухгалтерському обліку використовується частіше словосполучення з «затратами», а в економічному аналізі – з «издержками». В той же час «издержки» – це виражені в грошовій формі витрати, обумовлені витрачанням різних видів економічних ресурсів (сировини, матеріалів, праці, основних засобів, послуг, фінансових ресурсів) у процесі виробництва і обігу продукції, товарів [2, с. 140].

Визначення категорії «витрати», яке наводиться в сучасній економічній літературі представлені в табл. 1.

Таблиця 1

Визначення категорії «витрати» в науковій літературі

Джерело	Визначення витрат
П. Т. Саблук, [16]	Витрати – це сукупність факторів, застосовуваних у процесі продукування товарів, послуг, виражена у вартісному вимірі.
Сук П. Л. [17]	Витрати – це вартість використаної живої та уречевленої праці і сил природи на виробництво продукції.
Бутинець Ф. Ф. [18]	Витрати виробництва – це вираження у грошовій формі поточних витрат, трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції.
Палій В. Ф. [19]	Витрати – весь комплекс матеріальних і грошових ресурсів, який необхідний для створення продукту.
К. Друрі [20]	Витрати – засоби, які витрачені для отримання доходів.
Д. Стоун, К. Хітчінг [21]	Витрати – вартість чогось, використаного для отримання доходу (на виробництво продукції або надання послуг) протягом певного періоду, хоч останній не обов'язково збігається з моментом дійсної оплати ресурсів.
Г.Фандель [22]	Витрати – це затрати факторів виробництва у вартісному вираженні.
Сопко В. В., Патрик Є. [23]	Витрати – використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці
Ч. Т. Хонгрєн, Дж. Фостер [24]	Витрати використані ресурси та гроші, які потрібно заплатити за товари чи послуги.
К. Макконелл, Р. Кемпбелл, С. Брю [25]	Економічні витрати – виплати, які фірма повинні здійснити, або ті доходи, котрі вона повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах.
Дерій В. А. [26]	Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько – фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

Однак за умов функціонування сільськогосподарських підприємств в ринкових умовах господарювання, витрати перестають бути лише сукупністю матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, з якої виготовляється продукція. Вони стають основою успішного здійснення всіх складових господарської діяльності – виробництва, управління, планування, контролю, маркетингу тощо.

В табл. 2 визначено сутність витрат в залежності від впливу на процеси відтворення. Таким чином, у діючих нормативних документах термін

«виробничі витрати» не використовується, але в економічній теорії це поняття функціонує. У цілому витратами виробництва є всі витрати живої та уречевленої праці, що використовуються для виготовлення цінностей (продукції).

Таблиця 2

Сутність витрат в залежності від впливу на відтворювальний процес

Вплив на відтворювальний процес	Сутність витрат
Управління	Витрати (як об'єкт управління): - основа прийняття більшості управлінських рішень, спрямованих на досягнення високого економічного результату виробничо- господарської діяльності підприємства ; - засіб удосконалення інформаційного процесу управління ; - засіб визначення стану і перспектив функціонування господарських структур.
Планування	Витрати (як об'єкт планування): - засіб визначення цілей підприємства та його підрозділів у формі постановки виробничих завдань і вибору засобів для їх виконання; - засіб організації контролю та відповідальності за досягнутий рівень витрачання через порівняння фактичної і планової величин; - один з основних елементів, необхідних для визначення економічних результатів діяльності підприємства, що очікуються в майбутньому періоді; - засіб розробки нормативів вартості ресурсів, визначення їх рівня на одиницю продукції, нормативної (планової) собівартості.
Виробництво	Витрати (як економічна категорія): - засіб забезпечення здійснення процесу виробництва. Витрати (як об'єкт): - засіб оцінювання економічної доцільності здійснення виробничого процесу.
Контроль	Витрати (як об'єкт контролю): - засіб впливу на результати діяльності підрозділів і підприємства в цілому; - засіб досягнення оптимального рівня рентабельності виробництва та належної ефективності діяльності господарюючого суб'єкта ; - засіб впливу на обґрунтовану розробку заходів щодо зниження витрат ресурсів, енерго-, матеріалоємності продукції.
Розподіл і перерозподіл вартостей	Витрати (як економічна категорія): - засіб забезпечення руху товарів від виробників до споживачів, включаючи їх реалізацію кінцевим споживачам. Витрати (як об'єкт): - основа витратного методу ціноутворення (визначення рівня ціни з урахуванням рівня витрат на виробництво та реалізацію продукції. При використанні цього методу базою для визначення рівня ціни слугують витрати на одиницю продукції) ; основа визначення ефективного використання авансованого у виробництво капіталу.

Оскільки величина витрат формується в системі бухгалтерського обліку, то необхідно враховувати зв'язок цієї категорії з обліковими витратами. На нашу думку, поняття «витрати» є більш широким, ніж собівартість. Витрати співвідносяться з процесом безперервного здійснення виробництва взагалі, тобто незалежно від його завершеності. Собівартість характеризує рівень витрат на виробництво продукції, що завершено, тобто собівартість є вартісним вираженням витрат ресурсів у процесі виробництва певного обсягу продукції, відшкодування яких є необхідною умовою простого відтворення. Враховуючи вищесказане, на нашу думку, витрати – це використані природні, матеріальні, нематеріальні, трудові і фінансові ресурси, які мають грошове вираження і контролюються підприємством у процесі виробництва продукції з метою забезпечення умов простого та розширеного відтворення.

Витрати виробництва відображають досягнутий рівень господарювання конкретного підприємства, недоліки й позитивні моменти його діяльності. До них належать фактичні витрати природних, матеріальних, грошових і трудових ресурсів, тому будь-які зміни в господарській діяльності відображаються в загальній сумі витрат та собівартості продукції.

На величину витрат виробництва впливає передусім рівень цін на ресурси виробництва. Якщо ціни на засоби виробництва знижуватимуться, то за всіх інших незмінних умов виробництва зменшуватимуться витрати виробництва і собівартість продукції.

Важливою складовою витрат виробництва є витрати на оплату праці. Рівень оплати праці протягом десятиліть постійно зростає під впливом інфляції, що призводить до збільшення собівартості продукції навіть при незмінних затратах праці.

Невід'ємною складовою здійснення основних господарських процесів витрати стають за умови їх попереднього своєчасного, повного та достовірного відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Дані обліку витрат на виробництво продукції використовуються при визначенні ефективності

виробництва окремих підприємств та рослинницьких і рослинницьких галузей; ефективності роботи внутрішньогосподарських підрозділів, первинних трудових колективів; ефективності існуючих внутрішньогосподарських і міжгосподарських зв'язків, кооперативних і інтегрованих відносин. Витрати нормативні та фактичні слугують для визначення спеціалізації виробництва окремих підприємств та його підрозділів. Тобто, облік витрат дозволяє оперативно виявляти економічну ефективність роботи підприємств, визначати рівень окупності ресурсів, якість та конкурентоспроможність підприємств, формування знову створеної вартості, фондів споживання та розвитку.

Одним із важливих моментів раціональної організації обліку витрат, який в значній мірі визначає рівень їх управління в системі виробничо-господарської діяльності, є економічно обґрунтована класифікація витрат. Зміна зовнішніх та внутрішніх факторів виробництва ставить перед управлінням нові завдання, внаслідок чого виникає необхідність диференціації витрат за ознаками, які раніше не існували.

Дослідженню проблем класифікації витрат присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. На практиці, як правило, використовується лише 5 – 7 ознак класифікації для цілей обліку.

З метою цілеспрямованого облікового використання ознак класифікації витрат, доцільно розглядати їх залежно від сфери практичного застосування: ознаки, що використовуються при веденні фінансового обліку; ознаки, що використовуються при веденні управлінського обліку. Для потреб першої групи призначені класифікації витрат за видами діяльності та економічними елементами. Зазначені групування дозволяють значно полегшити роботу фінансової бухгалтерії, оскільки відображаються у фінансовій звітності та Плані рахунків.

П(С)БО 16 «Витрати» передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати [10]. Поряд з цим в наукових публікаціях зустрічаємо інший підхід

вчених щодо даного поділу. Так, Сук П. Л. [17] замість п'яти елементів витрат виділяє сім, додаючи до загальноприйнятого переліку фінансові платежі та роботи і послуги сторонніх підприємств і організацій. Вважають деякі науковці, що План рахунків помітно б виграв, якщо клас 8 «Витрати за елементами» доповнити рахунками «Купівля» та «Послуги зі сторони». На наш погляд, для цілей фінансового обліку достатньо використовувати елементи витрат, які визначені П(С)БО 16. Розглядати питання стосовно їх деталізації недоцільно, оскільки для проведення аналізу та здійснення контролю за раціональним використанням матеріальних ресурсів підприємства призначені інші класифікації витрат – за статтями калькуляції, за ступенем контролюваності тощо.

Класифікація витрат за економічними елементами дозволяє розрахувати складові операційних витрат, показує скільки яких активів використано, незалежно, де вони витрачені, на які цілі використані. Групування витрат в обліку відбувається для визначення собівартості окремих видів продукції, тому в управлінському обліку доцільно використовувати класифікацію витрат за статтями калькуляції, в результаті чого надається детальна інформація про використання ресурсів, полегшується управління і контроль за витратами. Примірний перелік статей витрат для різних галузей сільського господарства міститься в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [15]. Проте рекомендовані статті витрат не дають можливості згрупувати витрати з необхідною для проведення аналізу деталізацією, тому в економічній літературі міститься багато пропозицій щодо їх удосконалення.

На наш погляд, при паперовій формі обліку раціонально встановлювати такі статті витрат, назви та зміст яких відповідають кореспондуючому рахунку. При автоматизації бухгалтерського обліку не існує проблеми підвищення аналітичності даних.

З метою удосконалення визначення собівартості доцільно ознаки класифікації витрат, які використовують при веденні управлінського обліку

слід групувати за напрямками, які традиційно виділяють в вітчизняній та зарубіжній економічній літературі: для визначення собівартості виготовленої продукції та отриманого прибутку; для прийняття управлінських рішень і планування; для здійснення процесу контролю та регулювання. Щоб дійсно класифікація витрат знайшла широке застосування необхідно мати чітке уявлення про призначення кожної класифікаційної ознаки та виду витрат. Такий підхід допоможе управлінцям виділити саме ті групи витрат, які на їх погляд в найбільшій мірі сприятимуть вирішенню поставлених перед ними завдань, а це в свою чергу підвищить рівень управління витратами в системі виробничо-господарської діяльності підприємства. У додатку А представлена узагальнена класифікація витрат, сформована в залежності від мети її використання.

Розкриття призначення напряду класифікації витрат підприємства може бути ефективно використане на практиці. Це буде сприяти поліпшенню обліку та контролю витрат, їх прогнозуванню, надає можливість не лише розподіляти їх за підрозділами, видами діяльності, періодами тощо, а й вирішувати конкретні управлінські завдання на поточну і довгострокову перспективу.

Отже, класифікація витрат дає можливість краще здійснювати їх планування, моніторинг, облік, точніше та детальніше аналізувати витрати, визначати вплив на дохідність, прибутковість підприємства. Економічно обґрунтована класифікація витрат залежить від правильного вибору класифікаційних ознак. На нашу думку, варіанти класифікації витрат, перш за все, повинні передбачати забезпечення функцій управління з урахуванням спрямованості обліку витрат.

Список використаних джерел:

1. Mason E. The Corporation in Modern Society. – Cambridge., Mass.: Harvard University Press, 1959.
2. Адам Смит Исследование о природе и причинах богатства народов. М. : Соцэкгиз, 1962. 684 с.
3. Рикардо Д. Начало политической экономии и налогового обложения.

М., 1955. Т. 1. С. 4.

4. К. Маркс. Капитал. Критика политической экономии ; под ред. Ф. Энгельса. М. : Политиздат, 1969. Т. II. Кн. II : Процесс обращения капитала. – IV. 648 с.

5. Caves R.E., Barton D.R. Efficiency in US manufacturing Industries. Cambridge, Mass.: MIT Press, 1990.

6. Коуз Р. Фирма, рынок и право ; [научн. ред. рус. перев. – Р. И. Капелюшников]. М. : «Дело ЛТ» при участии изд-ва «Catallaxy», 1993. 192 с.

7. Малахов С. Трансакционные издержки и макроэкономическое равновесие. Вопр. экономики. 1998. № 11. С. 78 - 96.

8. Олейник А. Н. Институциональная экономика: учеб. пособие / Олейник А. Н. - М. : ИНФРА-М, 2000. - 416 с.

9. Національні положення стандарт бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 02 лют. 2013 р. № 336 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

11. Податковий кодекс України вид 01 груд. 2010 р. № 2755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027

13. Економічна енциклопедія в 3 т. ; [редкол.: С.В. Мочерний (відпов. ред.) та ін.]. – К.: Академія, 2000-2002. Т. 3 2002. 952 с.

14. Большая Советская Энциклопедия. (В 30 томах) / Гл. ред. А. М. Прохоров. Изд. 3-е. Т. 23. 1976. 640 с., илл.; 31 л. илл. и карт. 1 карта-вкл. С. 535-536.

15. Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. № 132 URL:

<https://zakon3.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/page>

16. Саблук П. Аграрна економіка і політика в Україні: підсумки минулого та погляд у майбутнє: науково-популярні нариси у трьох томах / Саблук П. – К. : Інститут аграрної економіки, 2001 Т. II : *Аграрна економіка в умовах демократичного державотворення*. 484 с.

17. Сук П. Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика. К., 2007. 330 с.

18. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. [для студентів спеціальності 7. 050106 Облік і аудит вищих навчальних закладів] ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. [2-ге вид. перероб. і доп.]. Житомир: ПП «Рута», 2002. 480 с.

19. Палий В. Ф. Основы калькулирования. М. : Финансы и статистика, 1987. 283 с.

20. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. ; [пер. с англ. под ред. С.А. Табалиной]. М. : Аудит; ЮНИТИ, 1994. 560 с.

21. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ.; пер. с англ. Ю.А. Огибиньш и Г.Ю. Огибиньш. М. : Сирин, 1998. 302 с.

22. Фандель Г. Теория производства и издержек. ; [пер с нем. под. рук. и науч. ред. М. Грещака]. К. : Таксон, 1998. 582 с.

23. Сопко В. Патрик Е. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности. К. :Техника, 1998. 122 с.

24. Хонгрэн Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет : управленческий аспект. ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 416 с.

25. Макконелл К. Р., Кемпбелл Р., Брю С. Л., Экономика: Принципы, проблемы и политика: в 2-х томах. ; пер. с англ. М.: Республика, 1992. 399.

26. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.