

Література

1. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 1–3. – 354 с.
2. П(С)БО 7 “Основні засоби” : затв. наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р., № 92 // Бухгалтерія : зб. систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – 105 с.
3. П(С)БО 14 “Оренда” : затв. наказом Мінфіну України від 28.07.2000 р., № 181 // Бухгалтерія : зб. систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – 105 с.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : затв. наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р., № 561.

УДК 658.256.008

Л. М. ХОМЕНКО, І. М. ШКАЛАБАН

Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського

УПРАВЛІННЯ ДАНИМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА МІСЦЕМ ВИНИКНЕННЯ НА НАФТОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Запропоновано систему управління класифікувати за двома основними ознаками: повнотою включення витрат в собівартість виробництва, ступенем нормування затрат. Розглядається облік собівартості як в частині прямих змінних витрат, так і непрямих. Використання підходу “директ-костинг” дозволяє інтегрувати в єдину систему управлінського обліку методів обліку витрат на виробництво, виробничих результатів, аналізу витрат і результатів та обґрунтування управлінських рішень.

The system of classification in two main features: full inclusion of costs in the cost of production, degree of standardization costs. An accounting of the cost as part of direct variable costs and indirect. Using the approach “direct costing” allows you to integrate into a single system of management accounting practices of the cost of production, operational performance, cost-benefit analysis and justification of administrative decisions.

Ключові слова: нафтопереробка, собівартість, нормування затрат, управлінські рішення.

Вступ. В умовах раціоналізації обсягів виробництва на підприємствах нафтопереробної галузі спостерігається зниження питомої частки змінних за одночасного збільшення постійних витрат в загальній сумі собівартості одиниці продукції. Загострення конкуренції на ринку нафтопродуктів вимагає удосконалення планування, обліку і контролю постійних витрат, розробки та впровадження заходів з їх зниження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз та оцінка роботи спільних підприємств (СП) засвідчили, що система управління витратами в західних країнах найменш регламентована законодавством [1, 2]. Організація управління витратами визначається керівником підприємства з відповідною деталізацією за місцями виникнення затрат та їх взаємозв'язками з центрами відповідальності. На однотипних підприємствах нафтопереробної промисловості зустрічаються різні варіанти ведення обліку калькуляцій собівартості продукції. В міру зростання значимості економічних методів управління та переходу до ринкових відносин переосмислюється зміст, методи та інструментарій управління витратами. На вітчизняних підприємствах нафтопереробної промисловості впроваджується системний підхід до управління витратами. В єдину систему управлінського обліку повинні інтегруватися планування, облік, калькулювання, аналіз та контроль витрат.

Постановка завдання. Основною метою виступає винайдення можливостей зниження постійних витрат в технологічній послідовності взаємопов'язаних виробництв, уточнення нових систем управління витратами в результаті впровадження більш досконалих технологій.

Результати досліджень. Відомо [1–3], що зменшення постійних витрат дозволяє одночасно збільшувати змінні затрати, в тому числі, при переробці нафти. За сприятливих обставин з'являється можливість запропонувати на аукціонах нафту за вищими цінами, але кращої якості з наступним випуском високорентабельних речовин малотоннажного виробництва. В кінцевому підсумку конкурентоспроможності підприємства отримують широкий асортимент продукції поліпшеної якості за більшої рентабельності. Знакове для української економіки підприємство – транснаціональна фінансово-промислова компанія “Укртатнафта” вертикально інтегрована організація, що працює за принципом “від свердловини до бензоколонки”. Для залучення передових технологій і випуску конкурентоспроможної продукції компанія активно співпрацює з зарубіжними партнерами шляхом створення СП. За участю компанії організовані й успішно працюють українсько-французьке СП “Фрасмо”, українсько-нідерландське “Кребо”, українсько-бельгійське “Фобос”, українсько-американське “Репрос-Ойл” з переробки нафто шламів і утилізації промислових відходів. Зареєстровані у Кременчуці підприємства технологічно пов'язані з діяльністю нафтопереробного комплексу – “Кременчукнафтопродуктсервіс”, ЗАТ “Нафтохімік”, науково-виробниче підприємство “Присадки”, торговельний дім “Укртатнафта”. Різноманіття підприємств компанії, яке обумовлюється формами власності, організаційними, техніко-технологічними й іншими чинниками, визначає специфіку форм і методів організації управління витратами.

Системи управління витратами на підприємствах нафтопереробної промисловості доцільно класифікувати за двома основними ознаками. Перша ознака характеризує повноту включення витрат в собівартість

виробництва. За традиційної системи обліку повних затрат весь обсяг витрат за звітний період відноситься на об'єкти калькулювання з визначенням повної собівартості продукції. За системи обліку неповних затрат на об'єкти калькулювання відноситься лише частина загальних витрат найчастіше за ознакою залежності витрат від обсягу виробництва. Найбільш поширеним видом даної системи в світовій практиці є “директ-кост” (собівартість розраховується тільки в частині змінних витрат), тобто облік прямих витрат [3]. Друга ознака характеризує управління за ступенем нормування затрат. За системи обліку фактичних витрат відображаються господарські процеси та витрати, що мали місце на протязі звітного періоду. За нормативно-планової системи обліку витрат здійснюється планування майбутніх затрат на основі діючих норм з фіксацією відхилень фактичних витрат від запланованих. На нафтопереробних підприємствах нормативний метод постійно удосконалюється стосовно впровадження заходів по контролю за відхиленнями фактичних витрат від запланованих. В країнах з розвинутою економікою ідентичний метод “стандарт-кост” (стандарт означає кількість необхідних виробничих витрат, або заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції, “кост” – це грошове вираження цих витрат) широко використовується при плануванні затрат [4].

Метод повного розподілу витрат передбачає перерозподіл зверху донизу всіх затрат підприємства з віднесенням на відповідні носії. Розподіл постійних витрат між окремими видами продукції нафтопереробки пропорційно різним базам поділу має умовний характер. При становленні ринкових відносин і загостренні конкуренції умовний розподіл призводить до отримання викривленої інформації та прийняття помилкових управлінських рішень. Наприклад, СП “Кребо” спеціалізується на виробництві авіаційного палива для реактивних двигунів і використовує нормативно-планову систему обліку. Пальне отримують шляхом змішування прямогонної й гідро очищеної фракції лігроїну на основі норм і використовують для заправки реактивних двигунів з дозвальною швидкістю польотів. У таблиці 1 наведено приклад розрахунку відхилень фактичних витрат від запланованих на протязі звітного періоду. Запровадження раціонального змішування компонентів в залежності від якості нафти, що переробляється, дозволило зменшити норму витрат сировини на 1,5 кг/т. У результаті питоми витрати на отримання прямогонної фракції скоротилися на 1,78 грн. Система обліку повних витрат дозволяє врахувати усі затрати у собівартості продукції підприємства. За такої системи витрати групуються за трьома напрямками: економічними елементами або статтями калькуляції, місцями виникнення та центрами відповідальності, видами продукції нафтопереробки. Постійного удосконалення зазнає система обліку нормативних витрат, що ґрунтується на оперативному інформуванні керівництва підприємства стосовно майбутніх виробничих витрат за заздалегідь обґрунтованими нормами. Така система відображає ступінь використання нафти та напівфабрикатів нафтопереробки в процесі господарської діяльності підприємства, що полегшує прийняття управлінських рішень стосовно підвищення конкурентоздатності та прибутковості. Визначення постійних витрат за місцем виникнення зумовлює формування раціональної їх величини та впровадження заходів з систематичному зменшенню за технологічною системою взаємопов'язаних виробництв. Система управлінського обліку та контролю сприяє виявленню економії або перевитрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів по залежним і незалежним від конкретних виконавців причинам.

Системи з обліку повної собівартості найкраще зорієнтовані на виробництво, а їх принципи відповідають вимогам технологічних аспектів процесу нафтопереробки.

Таблиця 1

Аналіз відхилень витрат собівартості авіаційного палива ТС – 1

Стаття затрат (укрупнено)	На тону палива, грн		Відхилення, грн
	план	факт	
1. Фракція дизпалива прямогона	1679,05	1677,27	1,78
2. Воднемісткий газ	3,24	3,28	-0,04
<i>Всього: сировина</i>	1682,29	1680,55	1,74
3. Енергетичні затрати	37,72	37,67	0,05
4. Зарплата основних робітників	7,92	7,95	-0,03
5. Відрахування на зарплату	2,97	2,98	-0,01
6. Витрати на утримання устаткування	16,01	15,97	0,04
7. Загальновиробничі витрати	20,98	20,98	0,00
8. Адміністративні витрати	17,65	17,62	0,03
9. Статті витрат на збут	53,05	53,04	0,01
Собівартість палива	1838,59	1836,76	1,83

Облік повних витрат в компанії спрямовується на вдосконалення калькуляції бензину, дизельного пального, мазуту, парафіну, великого асортименту олив тощо, а також контролю за витратами з кожного окремого виду готової продукції. За таких систем витрати розраховують на основі даних щодо використання виробничих потужностей нафтопереробних установок, а не ставлять у залежність від обсягу виробництва готової продукції. За цих умов використання виробничих потужностей ідентифікує основоположний творчий фактор у формуванні собівартості [5].

На підприємствах нафтопереробної промисловості в країнах з розвинутою економікою при калькулюванні собівартості продукції постійні витрати не розподіляються між носіями, тобто застосовується так званий “метод величини покриття” [1]. За такого методу тільки змінні витрати залежать від завантаженості потужнос-

тей, а тому відносяться при калькулюванні на носії витрат. Західна практика застосування управлінського обліку включає врахування постійних витрат в собівартості носія. Постійні витрати покриваються маржинальним прибутком, який отримують від продажу продуктів нафтопереробки. За умов застосування "методу величини покриття" максимальний розмір, якого можуть досягнути постійні витрати, співвідноситься з величиною маржинального прибутку по підприємству. Використання такого варіанту калькулювання дозволяє отримати необхідну в умовах ринку інформацію щодо поведінки витрат в умовах зміни завантаженості або обсягу випуску продуктів нафтопереробки на відповідних установках. Таким чином, при застосуванні цього методу постійні витрати не розподіляються між носіями витрат, а плануються і враховуються в цілому по підприємству. Удосконалення системи управлінського обліку стосується планування постійних витрат безпосередньо за місяцями їх виникнення.

Для умов роботи транснаціональної компанії з нашою участю здійснюється удосконалення системи планування постійних витрат за місцем виникнення. Так, в головному підприємстві ЗАТ "Укртатнафта" виокремили виробничі елементи різного ступеня деталізації, де здійснюється планування, облік, контроль і аналіз постійних витрат. За такого виокремлення місця виникнення витрат співпадають з центрами відповідальності за затратами. Ступінь деталізації місць виникнення витрат визначалася економічною доцільністю та потребами управління на головному, спільних та дочірніх підприємствах транснаціональної компанії. Основними умовами для виокремлення виробничих елементів щодо цільового групування постійних витрат за місяцями їх виникнення послужили: територіальна відокремленість в єдиному комплексі нафтопереробного процесу в межах певної території підприємства та його підрозділів; функціональна однорідність за використання однотипного обладнання з приблизно рівними витратами на одиницю відпрацьованого часу; можливість встановлення персональної відповідальності за рівень витрат стосовно конкретного місця виникнення постійних витрат.

Для підприємств нафтопереробної промисловості характерна велика різноманітність місць виникнення постійних витрат. Так, для транснаціональної компанії за нашою участю виконана систематизація та обґрунтовано взаємозв'язок із існуючою схемою планування, обліку та калькулювання собівартості продукції. Сферу відповідальності за постійними витратами визначили у відповідності до організаційної схеми адміністративного та виробничого управління з врахуванням функціональної належності витрат до певної сфери діяльності. Відповідно до існуючої схеми виробничого кругообігу акцентували увагу на основних джерелах виникнення витрат: постачання сировини, матеріалів, палива та енергії; виробництво продукції та послуг; реалізація продукції та послуг; управління підприємством. Об'єктом віднесення відповідних витрат, наприклад, в постачанні є об'єм сировини, матеріалів, палива, малоцінних та швидкозношуваних предметів. В постійні витрати сфери постачання доцільно включати витрати не тільки відділу матеріально-технічного забезпечення, комплектації обладнання, маркетингової служби, лабораторії з перевірки якості нафти та матеріалів, але і витрати на утримання загальнозаводських товарно-сировинних складів. У витрати сфери реалізації продукції та послуг можна включити і затрати на утримання служб збуту та відвантаження готової продукції, реклами тощо.

Витрати на утримання товарно-сировинних складів відносяться на загальновиробничі. В результаті технічного прогресу в нафтопереробній галузі зростає оснащеність товарно-сировинних складів, оптимізується їх місткість та кількість. Здійснюється відокремлення складських витрат в самостійне місце виникнення витрат. Сучасний товарно-сировинний склад – специфічний виробничий підрозділ з великим обсягом роботи по заповненню і вивільненню місткостей, де ведеться облік та контроль сировинних запасів нафти різних родовищ за якісним складом. Складські споруди на підприємствах територіально відокремлені, операції з прийомки, зберігання і видачі сировини функціонально однорідні. Витрати на утримання загальнозаводських складів можна відносити на собівартість продукції нафтопереробки за єдиною розрахунковою основою. Персональну відповідальність за величину витрат на утримання складських місткостей доцільно відносити на завідуючих складів. На більш високому рівні таку відповідальність доцільно покласти на керівництво товарно-сировинних цехів та відділів матеріально-технічного забезпечення, яким підпорядковуються склади на нафтопереробних підприємствах. Така господарська одиниця як склад підприємства задовольняє усім характерним умовам утворення місць виникнення постійних витрат. Відокремлення витрат матеріально-технічного постачання та збуту продуктів нафтопереробки в єдині комплекси в транснаціональній компанії посилює контроль за економічністю розрахункової діяльності цих важливих підрозділів. Постійно впроваджуються управлінські рішення по зниженню витрат з постачання та збуту, раціоналізації запасів особливо сирової нафти, розробки різних варіантів організації постачання сировини з застосуванням автоматизації товарно-сировинного господарства. Ступінь деталізації витрат за місяцями виникнення по основному виробництву продукції наведена на рис. 1.

Оперативний аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних з використанням комп'ютерної техніки дозволяє до деякої міри контролювати ефективність виробничо-фінансового процесу та уникати необґрунтованих випадкових коливань собівартості продуктів нафтопереробки. Разом з тим, системи обліку повних витрат реалізують чіткий поділ затрат тільки на прямі та непрямі, які трудомісткі в обрахуванні та запізнюються в інформаційному аспекті, що ускладнює прийняття і, особливо, впровадження оперативних управлінських рішень. Калькулювання повних витрат за непрямого віднесення затрат на продукцію знижує достовірність фактичної собівартості та ставить під сумнів економічну ефективність управлінських рішень. Зорієнтовані на ринкові умови системи обліку неповних затрат компенсують названі недоліки шляхом реалізації методики обґрунтування управлінських рішень щодо коригування в залежності від зміни ринкової кон'юнктури та суттєвих внутрішніх і зовнішніх факторів.



Рис. 1. Місця виникнення постійних витрат за основним виробництвом продукції

Основними критеріями для відокремлення витрат послужили елементи та точність інформації в умовах широкої комп'ютеризації облікової діяльності. Послідовність формування планово-облікових даних щодо постійних витрат представлена в широко відомій із спеціальної літератури матричній формі [2, 3]. Використання матричної побудови дозволяє взаємно пов'язати планування та облік за видами і місцем виникнення постійних витрат, уникнути дублювання у формуванні показників собівартості. Матрична схема є прямокутною, кінцевою та обмеженою. Елементи матриці являють собою додатні величини постійних витрат. Число стовпців матриці дорівнює кількості місць виникнення витрат на підприємстві. Число рядків матриці відповідає кількості елементів витрат з деталізацією за окремими під статтями. Матриця постійних витрат в цілому по транснаціональній компанії відображає відношення між видами витрат та умовами їх утворення з поділом на під матриці за окремими виробництвами та СП. Варіанти побудови під матриць за місцями виникнення постійних витрат здійснили за конкретними виробництвами олив, бітумів, сірки, парафіну, присадок, бензолу та толуолу. Постійне удосконалення автоматизованої системи управління виробництвом дозволяє контролювати роботу виробничого устаткування нафтопереробного комплексу за допомогою сучасної комп'ютерної техніки. Матричне подання даних щодо витрат за окремими підрозділами компанії дозволяє за умови функціонування АСУВ моделювати з використанням економіко-математичних систем планування та облік постійних витрат. Застосування матриць дозволяє реалізувати в повному обсязі систему планування та обліку постійних витрат і калькулювання їх за місцями виникнення.

В країнах з розвинутою економікою "директ-костинг" передбачає облік собівартості не тільки в частині прямих змінних витрат, але і в частині змінних непрямих витрат [3]. При використанні системи обліку витрат в залежності від завантаження виробничих потужностей на підприємствах нафтопереробної промисловості в калькуляцію включаються повністю змінні витрати і частина постійних. За умови включення частини постійних витрат у відповідності з коефіцієнтом використання виробничої потужності здійснюється часткове калькулювання собівартості. Постійні накладні "як витрати даного періоду списуються з отриманого прибутку протягом того періоду, в якому вони були використані" [1, с. 114]. Постійні витрати зазвичай покриваються маржинальним прибутком, який отримують від продажу продукції нафтопереробки. Підприємство може понести збитки тільки за умови, якщо постійні витрати перевищують маржинальний прибуток. При використанні маржинального прибутку з'являється можливість удосконалення традиційного інструментарію, що забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень на підприємствах.

Використання системи "директ-костинг" дозволяє інтегрувати в єдину систему управлінського обліку методів обрахунку витрат на виробництво, обліку виробничих результатів, аналізу витрат і результатів та обґрунтування управлінських рішень. Використання таких складових частин системи управлінського обліку, як "директ-костинг" дозволяє ефективно управляти витратами на вітчизняних підприємствах. Управління витратами за такою системою дозволяє адміністративному персоналу оперативно оцінювати зміни маржинального доходу як по підприємству, так і за різними видами продукції нафтопереробки. Оперативно здійснюється перехід на випуск продуктів з більшою рентабельністю, так як різниця між ціною продажу і сумою змінних витрат не нівелюється в результаті списання постійних витрат на собівартість конкретних видів продукції. Залежно від зміни попиту на ринку продукції нафтопереробки здійснюється оперативна переорієнтація виробництва. Таким чином, застосування системи "директ-костинг" дозволяє інтегрувати планування, облік та його аналітичні можливості, а також гнучко та оперативно обґрунтувати та впроваджувати управлінські рішення.

В умовах необхідності мобілізації сировинних ресурсів для вирішення виробничо-збутових задач, невизначеності комерційних результатів при збільшенні експорту ароматичних вуглеводнів в СП "Фобос" за нашою участю системно опрацьовано весь комплекс питань стосовно формування товарної політики з використанням системи "директ-костинг". Розглянуто підходи щодо вирішення на перспективу наступного переліку проблем: раціоналізація асортименту ароматичних вуглеводнів з урахуванням їх споживчих характеристик, рентабельності і особливостей технологічного процесу каталітичного риформінгу; нарощування темпів онов-

лення продукції нафтохімії в цілому і за окремими її видами з урахуванням життєвого циклу; співвідношення удосконалених за складом і традиційних ароматичних вуглеводнів в програмі, нових і освоєних ринків при збуті продукції нафтохімії; прискорення виходу на ринок з новими високорентабельними видами продукції нафтохімії; обґрунтування вибору раціонального часу виходу на ринок з новим видом продукту нафтохімії й вилучення із програми добре освоєних, але таких, що втратили ринкові позиції, продуктів. Наведений комплекс питань вирішується з використанням системи “директ-костинг” в тісному взаємозв’язку з ринком продукції нафтохімії, його вимогами до якості та поведінки конкурентів. Прогресивна технологія, широка автоматизація на базі комп’ютерних систем дозволяють СП виробляти продукти, що відповідають високим міжнародним стандартам. Установа ЛК БУ секція 400 працює на сировині рафінат бензолного риформінгу, що є продуктом власного виробництва. За матеріальним балансом роботи установки з виробництва ароматичних вуглеводнів вихід рафінату бензолного риформінгу склав в 2010 році 44,3 %. Вихід найбільш цінного продукту – бензолу нафтового складає у ваговому вимірі 16,5 %, а у вартісному виразі 24,9 %. Питома частка попутної продукції – 18,0 %.

Удосконалення управління витратами стосуються також розробки та впровадження матеріальних та трудових нормативів виробничих витрат, що в розрахунку на одиницю продукції називається системою “стандарт-кост” [1]. Під такою системою мають на увазі розробку норм – стандартів, складання стандартної калькуляції й облік фактичних витрат з визначенням відхилень від стандартів [4]. Система розглядається як основоположний інструмент контролю витрат з випуску одиниці продукції в кількісному і грошовому виразах. “Стандарт-кост” реалізує методологічну єдність обліку, планування і управління в системному послідовному зв’язку з дослідною, технологічною, маркетинговою, постачальницькою, збутовою і іншими службами підприємства нафтопереробної промисловості. На основі цієї системи наперед визначають суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію продукції нафтопереробки, розраховують собівартість одиниці продукції для визначення ціни, оперативно складають звіти про доходи. Для оперативного прийняття управлінських рішень адміністративний персонал своєчасно забезпечується інформацією стосовно відхилень від нормативів та за причинами їх виникнення. Взаємозв’язок обліку постійних витрат за місцями виникнення та прийняття управлінських рішень можна відобразити в декілька етапів. На першому етапі керівником підприємства призначається особа, на яку покладаються відповідні обов’язки стосовно впровадження економічних інструментів та методів планування постійних витрат. На наступному етапі здійснюється організація та ведення обліку з розподілом обов’язків. В подальшому здійснюється накопичення та обробка отриманої інформації бухгалтерською службою підприємства, що надійшла з різних підрозділів. Опрацьовані масиви даних бухгалтерського обліку передаються апарату управління підприємства для вирішення нагальних питань скорочення постійних витрат за місцями виникнення.

Розвиток техніки, впровадження ресурсозберігаючих автоматизованих технологій з використанням сучасних комп’ютерів зумовили зміни в структурі витрат на підприємствах нафтопереробної промисловості. Загострення конкуренції на світовому ринку продуктів нафтопереробки обмежує можливість зростання прибутку за рахунок підвищення цін. Загроза зниження прибутковості примушує керівництво удосконалювати принципи положення управління витратами щодо покращення якості продукції нафтопереробки та зниження невиробничих витрат. Традиційні системи управління витратами “директ-костинг” та “стандарт-кост” мають певні недоліки стосовно ефективного використання в умовах загострення конкуренції на світовому ринку нафтопродуктів.

На вітчизняних підприємствах, особливо нафтопереробної промисловості, необхідно впроваджувати систему багатоступеневого обліку сум покриття або граничних (часткових) витрат, що є одним із етапів розвитку “стандарт-костинга”. За удосконаленої системи блок постійних поділяється на витрати: на одиницю продукції, за асортиментною групою нафтопродуктів, за місцями виникнення, виробничих підрозділів, нафтопереробного підприємства. Таким чином, пропонується впровадити багатоступеневий принцип формування маржинального прибутку за блоками постійних витрат, а в кінцевому результаті прибутку транснаціональної компанії.

Висновки. Система обліку витрат за функціями забезпечує як основу для більш точного розрахунку виробничих затрат, так і механізм для управління накладними витратами. Надання інформації стосовно видів діяльності в вертикально інтегрованій компанії дозволяє більш ефективно управляти виробництвом. При прийнятті управлінських рішень адміністративний персонал компанії повинен використовувати дані щодо собівартості трьох типів: за центрами відповідальності для планування і контролю діяльності відповідних виконавців; повної виробничої для встановлення цін на продукцію нафтопереробки за нормальних обставин; скороченої виробничої для встановлення цін і прийняття оперативних рішень за специфічних обставин. Впровадження в повному обсязі запропонованих удосконалень в СП “Фобос” зумовило скорочення постійних витрат при виробництві бензолу нафтового на 2,5 %, а толуолу і сольвенту до 2,0 %.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Ф. Ф. Бутинець. – К. : ТОВ ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2006. – 1156 с.
2. Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник / за ред. В. С. Леня. – К. : Центр навч. л-ри, 2006. – 696 с.
3. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”: теория и практика : монография / С. А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
4. Ларіонова К. Л. Аналіз та оцінка існуючих систем управління витратами / К. Л. Ларіонова // Вісник Технолог. ун-ту Поділля. – 2001. – № 1. Ч. 2. – С. 137–144.
5. Стуков С. А. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности / С. А. Стуков, Л. С. Стуков. – М. : Бухгалтерский учет, 1998. – 136 с.