

Долішня Т.І.

Львівський національний аграрний університет

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА СОРТОДОСЛІДНИХ СТАНЦІЯХ ЯК ОДИН ІЗ ШЛЯХІВ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ НИМИ

В статті висвітлено розбіжності в поглядах вчених щодо класифікації витрат. Грунтуючись на результатах проведено аналізу запропоновано групувати витрати на сортодослідних станціях в залежності від етапів управління ними.

Ключові слова: класифікація витрат, класифікаційні ознаки, управління витратами, сортодослідні станції, види витрат.

І. Вступ. Проблема управління витратами на виробництво сільськогосподарської продукції та їх формуванням була і є важливим аспектом ефективної господарської діяльності підприємств, в тому числі для сортодослідних станцій, якій притаманний двоїстий характер: з однієї сторони у процесі діяльності застосовуються засоби праці, предмети праці, уречевлена праця, з другої, вони перетворюються у новий вид продукції.

Завдання полягає в тому, щоб створити таку систему управління витратами та відповідний механізм їх формування, грунтуючись на якому, керівник зміг би приймати оптимальні господарські рішення. Класифікація витрат – одна із найважливіших задач, від правильного вирішення якої залежить визначення їх складу, вимог до організації обліку, аналізу та оцінки. Зведення окремих витрат у групи потрібно також для встановлення їх оптимального рівня та ефективного використання ресурсів, оцінки ступеня можливого впливу на ті чи інші витрати тощо.

Особливо актуальним постає це питання з огляду на те, що одні і ті ж витрати в різних економічних процесах та видах діяльності проявляють себе по-різному, що в свою чергу, вимагає наявності економічно обґрунтованої класифікації витрат, яка була б адекватною їхньому внутрішньому складу, відображала цільові напрямки витрат, давала можливість визначати особливості їх формування та розподілу за певними об'єктами управління та встановлювати, під впливом яких факторів сформувався рівень витрат в центрах їх виникнення та відповідальності, які шляхи їх оптимізації; а також давала б змогу визначити вартість продукції та здійснювати процес ціноутворення тощо.

Недостатньо обґрунтована класифікація витрат, покладена в основу планування та обліку, може привести до викривлення їхньої реальної структури, що в свою чергу, ускладнить достовірність аналізу та прогнозування, призведе до зниження ефективності управління ними.

II. Постановка завдання. Питання класифікації витрат виробництва постійно знаходиться в полі зору науковців. Однак по сьогодні день не вироблено єдиної, уніфікованої класифікації виробничих витрат. Про це свідчить велика кількість наукових праць, де кожний дослідник, виходячи із поставлених завдань, галузевих особливостей, самостійно обґрунтовує власні підходи до вибору складу витрат, методів їх обчислення тощо. В групуванні витрат на підприємствах є ще багато дискусійного та невирішеного, а особливості групування витрат на сортодослідних станціях взагалі не досліджувалися.

III. Результати. Для узагальнення і поглиблення існуючих класифікацій та групування витрат з метою вдосконалення системи управління ними на сортодослідних станціях автором було проведено дослідження цієї проблематики з використанням найбільш поширених джерел.

Результати їх аналізу [1-17] показують, що єдності в питанні класифікації витрат як серед вітчизняних, так і серед зарубіжних вчених немає.

Більшість авторів [9,11,8,6,12,17], виокремлюючи ознаку за способом включення у собівартість, групують витрати на прямі та непрямі. Сопко В.В. деталізує дану ознаку як за способом віднесення затрат на виробничу собівартість продукції та об'єктом обліку затрат [3]. Голов С.Ф. дану сукупність витрат виокремлює за класифікаційною ознакою в залежності від характеру зв'язку витрат з певним об'єктом [4]. За способом віднесення на собівартість він групує витрати на основні та виробничі накладні, які в свою чергу, класифікуються за ознаками в залежності від економічної ролі у процесі виробництва [11,8,6,12], за роллю і характером[3], в залежності від характеру участі в процесі виробництва [10].

Пушкар М.С. поділяє витрати на прямі та накладні [7], хоча останні виділені в класифікації витрат в залежності від економічної ролі у процесі виробництва [6]. Витрати, що є складовими частинами різних сукупностей він об'єднує однією класифікаційною ознакою.

В процесі аналізу встановлено, що поняття „прямих витрат” всі автори використовують однак, а от „непрямі витрати” підміняють термінами посередні, накладні [5,с.142].

Андрійчук В.Г. виокремлює класифікаційну ознаку за роллю і значенням у створенні продукції, групуючи витрати на основні (обов'язкові) та неосновні (необов'язкові), що характерно саме для сільськогосподарських підприємств. До основних (обов'язкових) відносить витрати без яких виробництво продукції немислиме взагалі (витрати на насіння, корми, заробітну плату тощо). Неосновні (необов'язкові) витрати – це такі, без яких виробництво продукції можливе, але з меншою ефективністю. Наприклад, урожай можна отримати без застосування мінеральних добрив, хоч рівень урожайності культур буде в цьому випадку значно нижчий, ніж при застосуванні такого ресурсу [14,с.131].

Велика розбіжність спостерігається в класифікації витрат, що пов'язані з часовими періодами: за календарними фінансовими періодами (поточний період, до калькуляційний період та після калькуляційний); за періодичністю виникнення (поточні, одноразові витрати); в залежності від часу виробничого

споживання (витрати поточного року і витрати минулих років); залежно від строку впродовж якого можлива зміна економічних ресурсів, залучених фірмою до виробництва певного виду продукції (витрати фірми в довгостроковому періоді та витрати фірми в короткостроковому періоді); залежно від терміну прийняття рішень (поточні та довгострокові витрати). В даному випадку одній сукупності витрат присвоюються різні ознаки.

Відмітимо, що Ястремський О.І. та Грищенко О.Г. в короткостроковому періоді поділяють витрати на постійні (умовно-постійні) витрати; змінні витрати; сукупні (валові витрати); середні витрати; граничні витрати, а в довгостроковому періоді на середні сукупні витрати, довгострокові граничні витрати [2].

Окремого зауваження вимагає групування витрат на фактичні, планові та прогнозовані, якому різні автори присвоюють різні класифікаційні ознаки: за часом виникнення [7] та по складу [9,5]. Що стосується першої ознаки, то із нею можна погодитися, так як вона об'єднує різні групування, а от друга за складом доволі суперечлива. Адже вона повинна характеризувати складові частини одного цілого, а фактичні витрати, планові, прогнозні – це ж різні групування.

Аналогічно групуванню на одноелементні та комплексні присвоюють різні класифікаційні ознаки: за структурою [7] та однорідністю [11,8,17].

Неможливо залишити поза увагою різний підхід науковців до поділу витрат в залежності від обсягу виробництва продукції. Одні їх поділяють на змінні та постійні [9,11,8,5,6,10,12,17], при чому Хорнгрен Ч.Т. виділяє третю групу „інші витрати” [9]; другі на умовно-змінні, умовно-постійні [3]; треті на змінні, постійні, напівзмінні, напівпостійні [8], Голов С.Ф. виділяє ще змішані витрати [4]. Розбіжності в групуванні можна пояснити проблемами умовності такого поділу. Розподіляючи витрати необхідно брати до уваги характер поведінки витрат (змінні або постійні), що залежить від відповідної ситуації, в якій приймаються рішення. В одній ситуації вони можуть бути постійними, а в іншій – змінюватися. „Відповідь на запитання, чи вважати дані витрати

змінними чи постійними, залежить перш за все від двох факторів: тривалості періоду, що береться для прийняття рішення; подільності виробничих факторів. У тривалому періоді часу усі витрати стають змінними”, - вважає Ніколаєва С.А. [16, с.32].

Андрійчук В.П. групує витрати на постійні та змінні присвоює їм ознаку залежно від характеру зв'язку між витратами та обсягом виробництва[14].

В окремих джерелах існують нетипові ознаки: за призначенням витрат (технічні та організаційні) [3]; за можливістю відшкодування (незворотні витрати) (втрачені можливості, пов'язані з помилковими управлінськими рішеннями (збитки, які відшкодовуються за рахунок прибутку) та втрати, які здійснюються раз і назавжди й не компенсуються у разі припинення діяльності фірми (витрати на рекламу та ін.) [1]. Це можна пояснити недоцільність або невідповідністю сукупності витрат, тому більшістю авторів вони не виділяються.

Проте необхідність таких групування як продуктивні та непродуктивні [5,6,17], планові та непланові [11,8,7] релевантні та не релевантні [9,4,5,7] і т.д. підтримуються більшістю науковців. Розмаїття різних груп витрат пов'язано із використанням авторами слів синонімів, іншомовних. Наприклад, нерелевантні - іррелевантні, маржинальні – маргінальні, граничні, прирістні – додаткові, диференційовані, інкрементні, альтернативні – уявні, неявні витрати тощо.

Важливість групування витрат на контрольовані та неконтрольовані [9,8,4,5,14] та за місцем виникнення та центрами відповідальності [9,11,8,4,5,6,14,17] обумовлена організацією управління витратами за центрами відповідальності.

У рекомендованих авторами класифікаціях витрат є багато спільного. По-перше, простежуються єдині підходи до побудови групувань в залежності від економічної роді в процесі виробництва (основні і накладні), за способом віднесення на собівартість продукції (прямі та непрямі), в залежності від обсягу виробництва (змінні та постійні). Більше того, Стоцький В.І. ще в 1936 р.

науково обґрунтував класифікацію витрат на прямі та непрямі й основні та накладні [13]. Накладні витрати він додатково розподілив на залежні і незалежні, від того, чи піддаються вони впливу і регулюванню зі сторони підприємства, чи не піддаються [15].

Грунтуючись на даних аналізу, запрошується висновок, що побудувати єдине, універсальне групування витрат на мікрорівні доволі складно та й взагалі нами не вбачається доцільності в такому групуванні. Адже кожна класифікаційна група відповідає конкретній цілі (меті) дослідження та є необхідною в тих чи інших економічних умовах.

Узагальнюючи досвід вітчизняних та зарубіжних вчених, схилиємося до думки, що класифікація витрат повинна базуватися на загальновідомих групуваннях, але з урахуванням особливостей сільськогосподарської галузі, цілей отримання інформації та управління ними. Окрім того вузька спеціалізація сортодослідних станцій – це теж один з важливих факторів, який потрібно брати до уваги.

Відповідно до цього, пропонуємо групувати витрати сортодослідних станцій залежно від етапів управління ними (табл. 1).

Таблиця 1.

Групування витрат на сортодослідних станціях залежно від етапів управління ними

Етапи управління	Ознака класифікації	Види витрат	Мета використання інформації
1	2	3	4
1.Планування	За економічними елементами	Матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних фондів та нематеріальних активів; інші витрати.	Для планування витрат (складання кошторисів), для визначення суми національного доходу держави, розрахунку різних економічних показників і т.д.
	За способом віднесення на собівартість об'єктів обліку	Прямі та непрямі	Для визначення собівартості продукції й отриманого прибутку.

Продовження табл.1

1	2	3	4
	За видами продукції	Культура; Сорт Сортодосліди	З метою формування собівартості продукції.
	В залежності від впливу обсягу виробництва продукції	Змінні, постійні, умовно – змінні	метою оптимізації технологічного процесу та можливості проведення аналізу беззбитковості
	За ступенем охоплення плану	Планові та непланові	Для планування витрат(складання кошторисів), аналізу їх тощо.
	Залежно від матеріально - речової форми	Готівкові; безготівкові	З метою забезпечення ефективної організації господарської діяльності сільськогосподарського підприємства, тобто планування потреби в готівці, контроль за витрачанням тощо.
2. Організація	За місцем (центром) виникнення та відповідальності	Витрати на робочому місці, бригаді тощо	З метою здійснення контролю за відповідальними особами на місцях здійснення витрат
	За характером виробництва	Витрати основного, допоміжного та обслуговуючого виробництва	З метою визначення собівартості продукції
	За ступенем узагальнення	Загальні та середні	Для цілей ціноутворення
3.Мотивування працівників за зниження витрат	По доцільності витрачання	Продуктивні та непродуктивні	З метою контролю за економним витрачання ресурсів
4. Облік та аналіз	Залежно від часу виробничого споживання	Витрати поточного року витрати минулих років	Для визначення собівартості продукції, що пов'язано з виокремленням витрат в залежності від тривалого виробничого процесу окремих видів продукції та неспівпаданям робочого періоду з періодом виробництва.
	За статтями калькуляції	Самостійно розробляються виходячи із галузевих особливостей технології організації виробництва	Для визначення собівартості продукції тощо.

Продовження табл.1

1	2	3	4
	В залежності від виду обліку	Оперативний Бухгалтерський Управлінський Податковий	З метою отримання інформації про фактично понесені витрати, визначення собівартості.
	В залежності від участі в процесі	Виробничі Невиробничі	З метою отримання інформації про собівартість продукції
4.Контролювання та регулювання витрат	По можливості контролю	Контрольовані та неконтрольовані;	Для здійснення контролю за витратами відповідальними особами по місцю їх виникнення та оцінки їх роботи
	За залежністю від рішення	Релевантні та нерелевантні (іррелевантні)	Для визначення впливу управлінського рішення на величину витрат
	В залежності від врахування витрат при прийнятті рішення	Дійсні (безповоротні) та альтернативні (уявні)	Для прийняття оптимального рішення із сукупності альтернативних рішень
	В залежності від прийнятого рішення	Інкрементні (прирістні) та маргінальні (граничні)	Для прийняття оптимального рішення щодо збільшення обсягу виробництва продукції
	Залежно від природно кліматичних умов	Додаткові, в результаті одержання додаткової продукції та її збуту та додаткові спричинені несприятливими природно-кліматичними умовами	Для забезпечення ефективної організації господарської діяльності сільськогосподарського підприємства під впливом сприятливих (несприятливих) природно-кліматичних умов.

При такому групуванні витрат за економічними елементами та статтями калькуляції вони взаємодоповнюють один одного. Розкривається сутність розподілу витрат на виробництво за економічними елементами.

В основу групування за економічними елементами покладено предметний поділ витрат уречевленої та живої праці незалежно від їх призначення, тобто незалежно від цілі (мети) їх витрачання. Дане групування надає інформацію тільки про те, що витрачено і скільки.

Групування витрат за калькуляційними статтями доповнює перший поділ. Відображає інформацію про призначення витрат та їх роль у формуванні собівартості. Номенклатуру калькуляційних статей сільськогосподарські

підприємства можуть розробляти самостійно з урахуванням технології та організації виробництва. Це пояснюється тим, що таке групування не має впливу на фінансову звітність, в якій відображається лише собівартість реалізованої продукції. Номенклатура калькуляційних статей витрат на виробництво повинна максимально враховувати специфічні особливості галузі сільського господарства, зокрема сортодослідних станцій.

Економічне групування за калькуляційними статтями повинно враховувати дану специфіку. Так, в Методичних рекомендаціях [10,с.6] рекомендують виділяти в номенклатурі статей такі витрати, які складають значну частку в загальних витратах: витрати на оплату праці, насіння та посадковий матеріал, паливо та мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин та тварин, корми, сировина та матеріали (без зворотніх відходів), роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних засобів, непродуктивні витрати (в обліку) та загальновиробничі витрати. Деталізація витрат, яка застосовується у сільському господарстві, допомагає підвищенню якості аналізу собівартості продукції, економічне групування витрат за окремими видами виробництва точніше відображає специфіку окремих видів сільськогосподарського виробництва.

Дослідження показали, що удосконалення групування витрат в частині переліку статей перш за все вимагає сама специфіка діяльності сортодослідних станцій. Окрім того, при побудові номенклатури необхідно притримуватися таких критеріїв для виокремлення витрат у самостійні статті:

- найбільша питома вага витрат у структурі витрат, що в свою чергу характеризує важливість даних витрат у формуванні собівартості продукції;
- окремою статтею необхідно виділяти також витрати, які слугують базою для розподілу витрат;
- особливо контрольовані статті можна виокремлювати та ін.

Однак статті, які мають однакове виробничо-цільове призначення слід об'єднувати.

Враховуючи все це, автором рекомендовано наступну номенклатуру калькуляційних статей для сортодослідних станцій:

- оплата праці з відрахуваннями на соціальне страхування;
- насіння та посадковий матеріал;
- мінеральні добрива;
- органічні добрива;
- засоби захисту рослин;
- паливо та мастильні матеріали;
- витрати на ремонт сільськогосподарської техніки та обладнання;
- інші витрати на утримання необоротних активів;
- роботи та послуги;
- інші витрати, що не включені в попередні;
- непродуктивні витрати;
- загальновиробничі витрати.

Отже, групування по елементах витрат і калькуляційних статтях взаємопов'язані та взаємодоповнюють один одного. Це два різні підходи до відображення однієї групи спожитих ресурсів виробництва (рис.1).

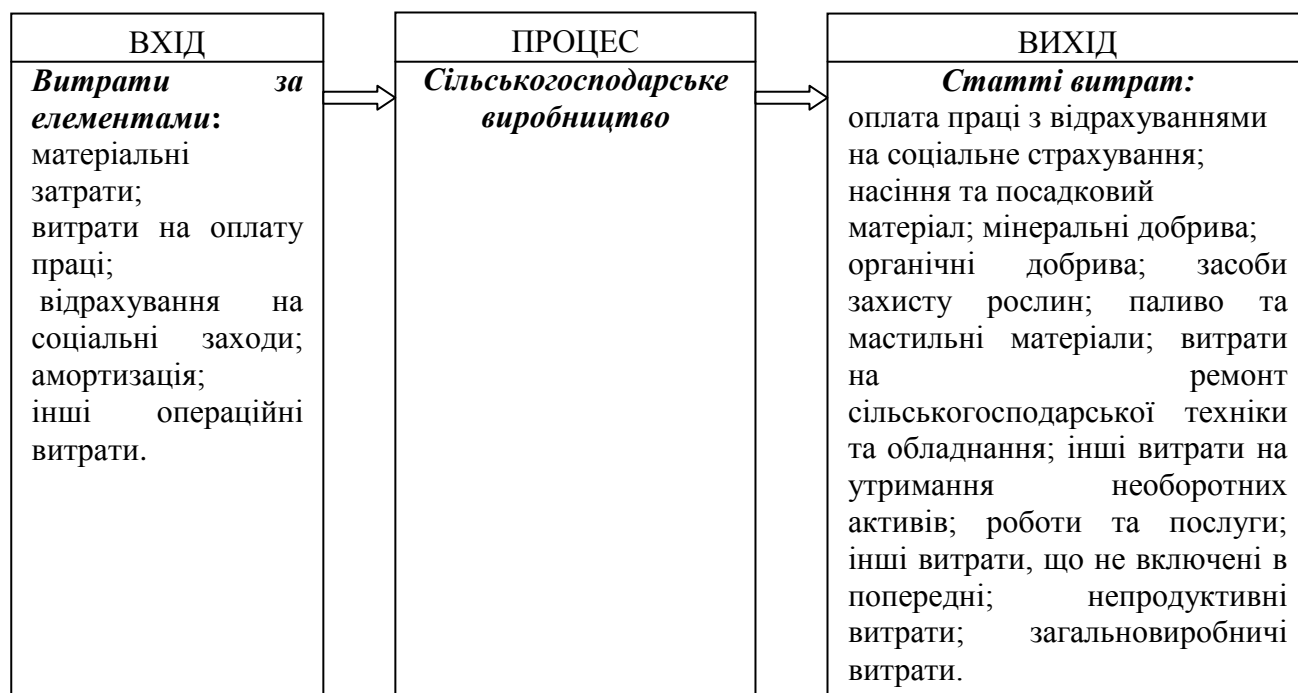


Рис.1. Схема взаємозв'язку групування по елементах витрат і калькуляційних статтях

Необхідність групування витрат за способом віднесення на собівартість об'єктів обліку на прямі та непрямі не потребує зайвого обґрунтування, тому що майже ні в кого із авторів не має заперечень із цього приводу. Тим паче, що на сортодослідних станціях, на яких вирощується багато видів сільськогосподарської продукції, розподіл витрат на прямі та непрямі є просто необхідним. До складу прямих витрат на сортодослідних станціях відносяться витрати на конкретний вид вирощеної культури, на окремі сорти: насіння, паливо, добрива, електроенергію, засоби захисту, витрати на оплату праці робітникам, що зайняті на сільськогосподарських роботах (зарплата по тарифу, надбавка за напружений характер роботи, водіям доплата за класність, доплата за стаж, премія, відпустки) тощо, а також на вид продукції.

У процесі сільськогосподарського виробництва сортодослідні станції отримують окрім основної продукції побічну та супутню. Витрати, що стосуються двох або більше видів виробництв і продукції вважають непрямыми. Їх включають до собівартості конкретних об'єктів пропорційно до обґрунтованої бази.

За ознакою за видами продукції необхідно виділити не тільки витрати на культуру, але й в розрізі сортів, сортодослідів.

Важливе значення в управлінні витратами займає класифікація витрат за місця (центрами) виникнення та відповідальності – витрати центрів, де вони безпосередньо виникають та витрати центрів, під впливом яких вони формуються, яка використовується для планування, поточного контролю, аналізу та регулювання за витратами виробництва сільськогосподарської продукції.

Для здійснення контролю за витратами за відповідальними особами по місцю їх виникнення та оцінки їх роботи виокремимо витрати контрольовані та неконтрольовані.

В залежності від впливу обсягу виробництва всі витрати, на нашу думку, доцільно поділити на змінні, постійні, умовно-змінні. Однак зауважимо, що на сортодослідних станціях, як і в інших сільськогосподарських підприємствах

виконання більшості технологічних операцій в рослинництві вимагає витрат, величина яких залежить від площі посіву й не означає отримання передбаченого обсягу продукції. Це викликає необхідність виділення умовно-змінних витрат (табл.2).

Таблиця 2.

Групування витрат в залежності від впливу обсягу виробництва

Статті витрат	Група витрат
Оплата праці з відрахуваннями на соціальне страхування пов'язана із збиранням продукції	Змінні
за роботи по підготовці, обробітку ґрунту за відпрацьований час	Умовно-змінні
Насіння та посадковий матеріал	Постійні
Мінеральні добрива	Умовно-змінні
Органічні добрива	Умовно-змінні
Засоби захисту рослин	Умовно-змінні
Паливо та мастильні матеріали	Умовно-змінні
Витрати на ремонт сільськогосподарської техніки та обладнання	Постійні
Інші витрати на утримання необоротних активів	Постійні
Роботи та послуги	Постійні
Інші витрати, що не включені в попередні	Постійні
Непродуктивні витрати	Постійні

Витрати на оплату праці входять до складу двох груп, причому цей поділ залежить від діючої на сортодослідних станціях системи оплати. Так, якщо оплата праці штатних працівників, комірника нараховується за відпрацьований час, то такі витрати відносимо до постійних. Оплату праці нараховану робітникам за збирання врожаю, його транспортування і подальшу обробку – до змінних витрат, а витрати на оплату праці трактористам, які зайняті підготовкою землі до посіву – до умовно-змінних.

Витрати на насіння та посадковий матеріал, мінеральні добрива, органічні добрива, засоби захисту рослин та паливо-мастильні матеріали відносимо до умовно-змінних, проте витрати на елітне насіння можна віднести до змінних витрат.

Витрати на роботи і послуги, витрати на ремонт сільськогосподарської техніки та обладнання, інші витрати на утримання необоротних активів, непродуктивні витрати відносимо до постійних, а при необхідності витрати на роботи і послуги віднесемо до умовно-змінних (при збільшенні (зменшенні)

оброблюваних площ) або до змінних, якщо вони пов'язані із збиранням врожаю тощо.

Відмітимо, що загальновиробничі витрати у сільськогосподарських підприємствах не розподіляються на постійні та змінні.

Для забезпечення ефективної організації господарської діяльності сортодослідних станцій, планування і контролю їх потреб в готівці необхідно групувати витрати на готівкові та безготівкові. Готівкові витрати – це витрати на заробітну плату працівникам, на придбання запчастин, паливо-мастильних матеріалів, добрив, гербіцидів тощо, тобто ті, що покриваються дійсними, реальними грошима. Безготівкові не потребують готівкових коштів – це власний посадковий матеріал та насіння, оплата праці натурою тощо.

Для визначення собівартості продукції, що пов'язано з виокремленням витрат в залежності від особливостей тривалого виробничого процесу окремих видів сільськогосподарської продукції, культур та неспівпаданням робочого періоду з періодом виробництва групуємо витрати на витрати поточного року та витрати минулих років.

Сільськогосподарський виробничий процес залежить від природно-кліматичних умов, тому для забезпечення ефективної господарської діяльності, необхідно виділити додаткові витрати, в результаті одержання додаткової продукції та її збуту та додаткові витрати, спричинені несприятливими природно-кліматичними умовами.

З метою контролю за економним витрачанням ресурсів необхідно виокремити ознаку по доцільності витрачання та групувати витрати на продуктивні та непродуктивні.

Для планування й управління витратами, їх аналізу виділяємо ознаку за ступенем охоплення плану та види витрат планові та непланові, а з метою ціноутворення поділяємо на загальні та середні.

Однією із основних вимог до класифікації витрат є найбільш повне охоплення витрат, що відображають всю складність та багатофакторність сільськогосподарського виробництва. Саме тому з метою отримання

достовірної та своєчасної інформації про фактично понесені витрати та визначення собівартості необхідно виокремити класифікаційну ознаку в залежності від виду обліку (оперативний, бухгалтерський, управлінський, податковий) та в залежності від участі в процесі (виробничі та невиробничі) .

Групування витрат на релевантні та нерелевантні, дійсні (безповоротні) та альтернативні (уявні), інкрементні (прирістні) та маржинальні допоможуть прийняти ефективне управлінське рішення.

IV. Висновки.

Розглянуті вище підходи, ознаки щодо класифікації витрат найбільш повною мірою, на наш погляд, відповідають потребам їх планування, обліку, контролю, аналізу, так як відображають основні цілі, напрями поділу витрат на однорідні групи і можуть бути використані для удосконалення системи управління витратами в контексті процесу їх формування на сортодослідних станціях.

Література:

1. Економічна теорія: Політекономія: Підручник/За ред. В.Д.Базилевича.- К.: Знання.- Прес, 2001.-581с.
2. Ястремський О.І., Гриценко О.Г. Основи мікроекономіки/ Підручник.- К.: Товариство „Знання”, КОО,1998.-714 с.
3. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник.-3-тє вид., перероб. і доп.-К.:КНЕУ, 2000.-578с.
4. С.Ф. Голов. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
5. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія.- Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000.- 450 с.
6. Пушкар М.С.Управлінський облік: Навч.посібник/2-ге видання, перер. і доп.-Тернопіль,1997.-160с.
7. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник.-Тернопіль: Карт-бланш, 2002.-628с.

8. Палий В.Ф. Основы калькулирования.- М.: Финансы и статистика, 1987.- 288с.
9. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./под ред. Я.В.Соколова.- М.: Финансы и статистика, 2003.-416с.
10. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції(робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затверджено наказом міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р.за №132// Все про бухгалтерський облік.-2001.-№77(623).-с.2-25.
11. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комисарова И.П. Учет затрат и калькулирование себестоимости в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации).-М.: Финансы и статистика, 1989.-223 с.
12. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: Навч. посібник. - 3-тє вид., доп. й перероб.- К.:А.С.К.,1998.-784с.
13. Стоцкий В.И. Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости.-5-е изд.-Л.: Соцэкгиз,1936(1-е-1932)
14. Економіка аграрних підприємств: Підручник.-2-ге вид., доп. і перероблене./ В.Г.Андрійчук.- К.: КНЕУ, 2002.- 624 с.
15. Соколов Я.В.Очерки по истории бухгалтерського учета.- М.: Финансы и статистика, 1991.-400с.
16. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка. Система „директ-костинг”:Теория и практика. – М.:Финансы и статистика, 1993. – 128с.
17. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.