

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ**  
**УНІВЕРСИТЕТ**  
**ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

Кафедра обліку у виробничій сфері

# **КУРСОВА РОБОТА**

З фінансового та управлінського обліку

на тему:

## **«УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ»**

Виконала:

ст. групи ОП – 42

Волошин Н.С

напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит»

Перевірив: к.е.н., доц. Зарудна Н.Я.

---

Національна шкала

Кількість балів: \_\_\_\_\_ Оцінка ECST \_\_\_\_\_

(підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

(підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

(підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

**ТЕРНОПІЛЬ 2017**

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
1. Сутність витрат підприємства та їх класифікаційні ознаки	5
2. Схеми обліку витрат на рахунках бухгалтерського обліку	26
3. Склад витрат, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг)	31
4. Облік прямих матеріальних витрат	34
5. Облік прямих витрат на оплату праці	38
6. Облік інших прямих витрат	39
ВИСНОВКИ	41
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	43

## Вступ

**Актуальність теми курсової роботи.** На сьогоднішній день в умовах трансформування економічних відносин на ринкових засадах виникає проблема оптимального пристосування підприємств до певних змін, які відбуваються в економіці нашої держави як на макро, так і на мікро рівні. Майже двадцять років в Україні йде поступовий перехід до ринкових відносин, що в свою чергу обумовило появу нових форм власності і нових форм господарської діяльності: спільних підприємств, відкритих акціонерних товариств і ін., даний період характерний виникненням в суб'єктів підприємницької діяльності в процесі здійснення господарської діяльності виникають проблемні ситуації, пов'язані з обліком та аудитом прямих витрат.

Удосконалення ведення синтетичного і аналітичного обліку на підприємстві, своєчасний і точний, налагодження безперебійного і ритмічного процесу виробництва продукції дозволить підприємству оптимізувати собівартість, що зробить даний вид продукції більш доступним.

Негативні фактори і недоліки в проведенні обліку прямих витрат на виробництво готової продукції призводять до збільшення витрат на її виробництво, зменшення розмірів прибутку, а це в кінцевому підсумку веде до різкого зниження ефективності діяльності підприємства в цілому.

Даній проблемі присвячено ряд праць як вітчизняних так і зарубіжних вчених-економістів, а саме: П.С. Безруких, І.О. Белебеха, М.Г. Белов, І.М. Белов, М.Т.Білуха, О.С. Бородкін, Н.Г. Виговська, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, К. Друрі, Р. Ентоні, З.В. Задорожний, Є.В. Калюга, Л.В. Нападовська, С.А. Ніколаєва, П.П. Новиченко, В.Ф. Палій, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкар, В.Г. Швець, А. Яругова та ін. Ними зроблено вагомий внесок у розвиток теорії і практики вітчизняної системи бухгалтерського обліку та здійснено перші спроби гармонізації національних стандартів з міжнародними на початкових етапах переходу України до міжнародних стандартів.

**Мета і завдання курсової роботи** полягають у науково-теоретичному і методичному обґрунтуванні аналітичного і синтетичного обліку прямих витрат, розробці науково-практичних рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення обліку витрат. Важливим завданням також є зведення в єдину систему існуючі етапи та принципи здійснення обліку прямих витрат та можливе його застосування в бухгалтерській справі; розробка пропозицій щодо вдосконалення системи обліку прямих витрат.

В курсовій роботі поставлені і вирішені такі завдання:

- з критичної сторони проаналізувати і вивчити наукові дослідження по даній темі, здійснення певних узагальнень авторів щодо даної проблеми;
- розкрити зміст понять «витрати», та визначити особливості їх формування;
- розглянути особливості синтетичного і аналітичного обліку, документування та узагальнення прямих витрат.

**Методами дослідження** обрано такі основні методи: для групування і визначення залежностей одних показників від інших і аналізу активів і зобов'язань підприємства - балансовий; для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі складові елементи-аналізу; для більш наочного відображення дослідження-графічний; для дослідження пропозицій і розробок вітчизняних і зарубіжних вчених – монографічний; для зіставлення даних підприємства-порівняння; для дослідження фактографічної інформації – розрахунковий.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в тому, що в дослідженні проведено узагальнення методів та принципів обліку та аудиту прямих витрат з врахуванням вимог національних стандартів бухгалтерського обліку.

## **1. Сутність витрат підприємства та їх класифікаційні ознаки**

У ринкових умовах господарювання головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, що є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників й оптимальне ціноутворення.

Витрати завжди знаходяться в центрі уваги працівників управління підприємств, що пояснюється багатьма причинами. Серед них можна виділити основні: необхідність раціонального використання обмежених ресурсів; забезпечення зростання прибутків за рахунок їх економії, отримання синтетичного показника, який характеризує ефективність використання всіх видів ресурсів; планування ресурсів на одиницю продукції та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень і причин, прийняття рішень щодо удосконалення технологій виробляючих виробів; визначення ефективності запропонованих заходів. Саме така інформація потрібна для прийняття управлінських рішень, які ґрунтуються на економічній доцільності тих чи інших альтернатив [1, с. 169].

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Відповідно до п. 6 Положення витратами звітного періоду визнається зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення

капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власникам), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.[48]

В обліково-економічній літературі існують різні поняття та терміни: «витрати» та «затрати», «витрати на виробництво» та «собівартість продукції» тощо. Така різноманітність понять пов'язана з різними функціями, які виконуються підприємствами, і складністю їх взаємозв'язку. У зв'язку з цим, перехід вітчизняної системи обліку на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку вимагає уточнення не тільки самих понять, але й змісту, що несуть в собі ці поняття.

Погляди вчених щодо трактування понять «витрати» та «затрати» в обліково-економічній літературі розділились. Більшість науковців, а саме: Х. Зайдель, Т. Г. Дроздова, Л. Ш. Лозовський, Я. В. Соколов, О. Б. Стародубцева, В. Сопко, Р. Хел, А. Д. Шеремет, не ототожнюють між собою поняття «витрати» та «затрати».

Існування різних точок зору на зміст цих понять зумовлене різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі, і виробничого процесу зокрема. Виділяють два основоположні підходи, які знайшли своє обґрунтування в економічній літературі. Суть першого підходу базується на розумінні господарського життя з концепції трудової теорії вартості, що передбачає взаємодію в процесі виробництва трьох основних чинників (робочої сили людини, предметів і засобів праці) з вихідною інтерпретацією поняття вартості, її складових частин та структури. Вони вимірюються часом, який необхідний для виробництва продукту у визначених організаційно-технічних та економічних умовах. В основі другого покладено ресурсне розуміння природи господарства й передбачає обмеженість всіх видів ресурсів, що використовуються в господарському житті, альтернативність варіантів застосування, по-своєму визначає суть вартості та її складових елементів.

Основні напрями сучасної економічної думки в розумінні сутності витрат характеризуються на неокласичному варіанті теорії граничної

корисності, де провідна роль належить розумінню граничних витрат, під якими маються на увазі витрати виробництва останньої одиниці певного товару.

Проаналізуємо погляди вчених з даного поняття, які можна згрупувати за наступними напрямками:

1. Розглядаються відмінності між поняттями витрати і затрати, які часто приймаються як синоніми, але з економічної точки зору мають різні значення. На відміну від витрат, затрати в момент їх визнання не впливають на фінансовий результат звітного періоду. Прихильниками даного напряму є вчені Я. В. Соколов, Ю. С. Цал-Цалко [6, с. 33]. Термін затрати відноситься до використання ресурсів і на придбання активів, в той час, як витрати стосуються використання тих ресурсів, які при визначенні прибутку (збитку) за звітний період показуються у зіставленні із доходами. Ці доходи та витрати відображаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження активів.

Розбіжності між термінами «витрати» та «затрати» за даним напрямом можна показати так: затрати — сума активів (товарів), які одержані чи будуть одержані.

Отже, затрати можна розділити на ті, які принесуть доходи майбутніх періодів і ті, які відносяться до витрат поточного року. На думку прихильників цього напряму, витрати — це зменшення активів чи виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження товарів, надання послуг чи здійснення цих операцій в результаті діяльності підприємства, які призведуть до зменшення власного капіталу. Одночасно, затрати - це зменшення одних активів з рівнозначно великого приросту інших активів або приріст активів і зобов'язань на одну і ту ж величину. Іншими словами, затрати - це прийнята в обліку достовірно визначена вартісна оцінка використаних ресурсів різного складу: матеріальних, фінансових, трудових та ін. Затрати накопичуються протягом певного періоду і моментом завершення цього періоду є виконання умов визнання

активу або коли стає очевидним, що понесені витрати зменшують економічні вигоди без створення будь-якого матеріального об'єкта. Після завершення звітнього періоду, накопичення затрат призводить до створення активу витрат звітнього періоду. Відомий російський вчений, професор Я. В. Соколов зазначає, якщо витрати, понесені в даному звітньому періоді, які принесуть доходи в майбутніх звітних періодах, то такі витрати підлягають капіталізації, тобто, включаються до складу активів підприємства.

На наш погляд, при розгляді чинників виробництва і пов'язаних з ними втрачених ресурсів доцільно дотримуватися поняття «затрати», а при аналізі й обробці методичних підходів, рекомендацій і механізмів зниження цих затрат необхідно вести мову про «витрати», оскільки в цьому випадку розглядаються всі можливі оптимізаційні критерії, більшість з яких пов'язана з вартісними характеристиками.

«Витратами» є весь комплекс матеріальних та грошових ресурсів, який необхідний для створення продукту. Цієї думки притримуються вчені В. Палій та Вандер Віл, проф. В. В. Сопко, Джей К. Шим та Джоел Г. Сідел, останні визначають, що у фінансовому обліку термін витрати визначається як показник в грошовому вираженні кількості ресурсів, що використовуються для досягнення певної мети. В управлінському обліку термін витрати використовується в цілому ряді різних випадків. Інакше кажучи, при вирішенні різних питань враховуються різні види витрат. Одні витрати враховуються для оцінки запасів та визначення доходів. Інші - для планування, складання бюджету, контролю. Облік третіх необхідний для прийняття рішень на найближчу та дальшу перспективу [12, с. 8].

Так, Ф.І. Без, Е. Дихтл і Швайтцер дають таке визначення витрат: «Витрати являють собою розподілені за періодами активи, що впливають на результати господарської діяльності підприємства, а їх грошова оцінка відповідає основним вимогам до складання звітності»[22, с.73].

Окремі економісти, зокрема С. М. Злупко, вважають термін «витрати» — це загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних



речовин і сил природи у процесі господарювання» [22, с. 79]. Разом з цим, необхідно врахувати зміни, що відбулися в політичному та економічному житті суспільства, які призвели до нових тлумачень суті цієї категорії. Зокрема, суб'єктивізмом поповнились положення щодо формування витрат, собівартості та прибутку, які відкриті в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 3 «Звіт про фінансові результати», 16 «Витрати» тощо. Правильне трактування економічного змісту собівартості має принципове значення при визначенні номенклатури витрат, які в неї включаються, і тих, які розкриваються за рахунок інших джерел.[46; 48]

На думку О. Л. Трухана, витрати є певною вартістю, тобто вартісним, грошовим вираженням спожитих ресурсів не тільки в процесі виробництва продукції, але і в позавиробничій сфері діяльності підприємства [58, с. 125]. Автор наводить наступне визначення: «Собівартість (витрати) - це грошовий вираз величини ресурсів, використаних з конкретною метою». Це визначення включає три важливих положення. По-перше, витрати відображають скільки ресурсів було використано. По-друге, величина використаних ресурсів представлена в грошовому виразі. По-третє, визначення витрат завжди співвідноситься з конкретними цілями, завданнями. Такими завданнями можуть бути витрати на виробництво продукції, функціонування відділу або який-небудь інший вид діяльності, для якого бажано визначити використання ресурсів в грошовому вираженні. Це надзвичайно важливий момент, оскільки дозволяє характеризувати причини включення в собівартість або виключення з неї тих чи інших видів витрат.

Проф. Ф. Ф. Бутинець розглядає витрати з точки зору собівартості. «Витрати виробництва — це виражені в грошовій оцінці поточні трудові, матеріальні, фінансові витрати та інші види ресурсів, використанні для виробництва продукції»[8].

Тобто, іншими словами, поняття «затрати» пов'язане з чинниками, що впливають на результат виробничої діяльності того або іншого суб'єкта

господарювання, а поняття «витрати» — з фінансовим аспектами даного виду діяльності. Таким чином, якщо розглядати поняття «затрати» і «витрати» з точки зору двох ознак (чинників виробництва і кінцевого результату), то поняття „витрати» є більш загальним і включає в себе поняття «затрати», оскільки вплив на кінцевий результат здійснюється за допомогою використання певної кількості як виробничих, так і невиробничих чинників.

Отже, можна сказати, що поняття «затрати» і «витрати» є різними рівнями узагальнення затрачених коштів підприємства, необхідних для здійснення різних видів його діяльності. При цьому поняття «затрати» відповідає першому або початковому рівню абстрагування, а поняття «витрати» — другому, більш високому.

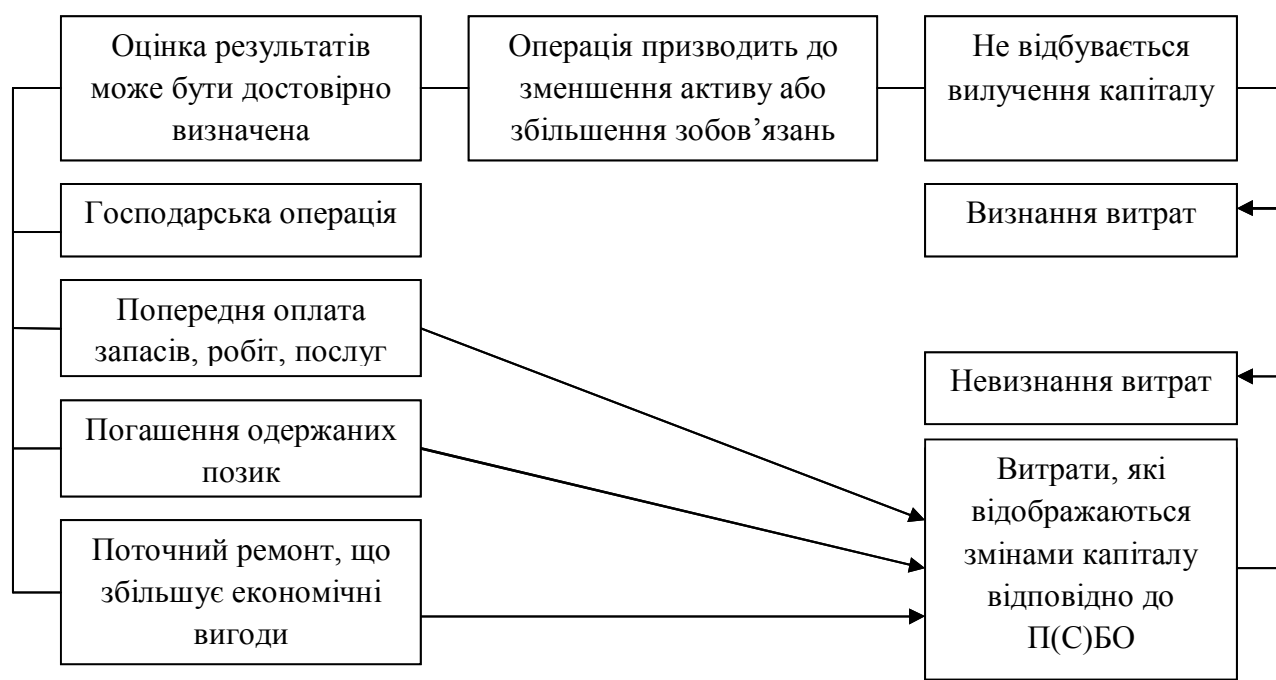
Визначимо основні положення формування уявлення про затрати:

1. Затрати визначаються використанням ресурсів, відображаючи, скільки і яких ресурсів витрачено на виробництво та реалізацію продукції за певний період.
2. Обсяг витрачених ресурсів може бути представлений в натуральних та грошових одиницях, однак в економічних розрахунках використовують грошове вираження затрат.
3. Визначення затрат завжди співвідноситься з конкретними цілями, завданнями, тобто обсяг використаних ресурсів в грошовому вираженні розраховують за основними функціями виробництва продукції та її реалізації вмілому по підприємству або за виробничими підрозділами підприємства [8].

На законодавчому рівні дано чітке тлумачення поняття «витрати», згідно з ним, витрати підприємства — це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно визначені.

Нормами П(С)БО 16 „Витрати” суворо регламентуються умови

визнання витрат підприємства (рис.1.) [48]



**Рис. 1. Визнання витрат відповідно до П(С)БО 16 „Витрати”**

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [52,с. 214].

Якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати виробництва визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості, наприклад у вигляді його амортизації між відповідними звітними періодами [52, с. 215].

За бухгалтерського підходу витрати представляють собою конкретні витрати ресурсів (факторів виробництва) для виготовлення визначеної кількості продукції цінами їх придбання. Витрати підприємства у бухгалтерській та статистичній звітності виступають у вигляді собівартості продукції.

Поняття витрат в економічній науці базується на загальній ідеї обмеженості ресурсів і можливості альтернативного використання їх,

оскільки вибір певного варіанта виробництва зумовлює втрату вигод використання відповідних ресурсів найкращим із можливих способів.

Визначившись з сутністю поняття «витрати» та «затрати» та їх економічною сутністю постає питання, які ж витрати підприємства потрібно включати до собівартості продукції (робіт, послуг)? Для вирішення поставленого питання необхідно розглянути економічну сутність, категорії «собівартість» та „витрати виробництва».

Отже, більшість вчених не ототожнюють поняття собівартості та витрати виробництва, визначаючи економічну сутність собівартості в основному як створену форму суспільних відносин і відокремлену частину вартості продукту, що відображає затрати засобів виробництва і заробітної плати на його створення та забезпечує їх відшкодування для продовження процесу відтворення.

Сучасна економічна теорія під собівартістю розуміє суму всіх явних витрат, до яких відносяться всі витрати підприємства на оплату факторів виробництва, факторами виробництва є праця, земля (природні ресурси) та капітал, однак сучасні економісти поряд з названими факторами виділяють як особливий фактор підприємство, метою якого є не отримання прибутку взагалі, а отримання надприбутку, підприємницького доходу.

Оскільки, наявні витрати передбачають відшкодування всіх використаних факторів виробництва, в умовах ринкової економіки під собівартістю, на нашу думку, необхідно розуміти суму наявних витрат, пов'язаних не тільки з простим відтворенням, але і з отриманням підприємницького доходу, тобто явні витрати повинні включати: витрати на оплату праці у вигляді заробітної плати, землі — у вигляді оренди, капіталу — у вигляді витрат на основні та оборотні засоби, оплату підприємницьких здібностей, а також витрати, пов'язані з ризиковим, інноваційним характером підприємництва (на удосконалення технологій, дослідно-конструкторські роботи).

Певна група економістів вважали, що собівартість кількісно

рівноцінна вартості, чим спотворювали саму суть собівартості, або ж — не розуміли її. Так, К. Маркс вважає, що економічна суть категорії «собівартість» полягає в тому, що вона виражає в грошовій формі величину всіх витрат підприємства, включаючи в частину додаткової вартості: земельну ренту в формі орендної плати, страхові платежі, і податки, чисті витрати обігу, відшкодування яких в таких суспільних умовах необхідне йому для здійснення процесу простого відтворення даного товару, незалежно від їх економічної природи.

Отже, використані в процесі, виробництва будь-які речовини та сили природи на виготовлення нового продукту формують поняття «затрати», а враження затрат на виробництво в грошовому вимірі конкретного продукту зазначає поняття «собівартість».

Існує декілька підходів до розгляду витрат виробництва:

По-перше, витрати виробництва з позицій соціально-економічних відносин діляться на витрати суспільства і витрати підприємства. З позицій суспільства до витрат належать витрати усієї живої і уречевленої праці, відображені у вартості продукції. Витрати виробництва підприємства представляють собою результат відтворювального процесу і відображають грошові витрати підприємства на спожиті у виробництві засоби виробництва і виплату заробітної плати.

По-друге, існують так звані економічні та бухгалтерські підходи до визначення витрат виробництва.

Неоднозначним є тлумачення категорії «собівартість» і в закордонній практиці. Зазначимо, що в зарубіжній літературі з економічної теорії ця категорія не використовується. Показовим є те, що самого терміну «собівартість» в американській обліковій літературі немає. Певною мірою він замінюється поняттям „витрати” або „витрати в розрахунку на одиницю”.

Наведемо характеристику розглянутих вище понять згідно міжнародних стандартів (табл.1).

Таблиця 1.

## Тлумачення термінів в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку

Термін витрати	Економічний зміст
Витрати на виробництво	Являють собою прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції. До них належать: прямі витрати на матеріали, прямі витрати на працю і частина накладних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції. Виділяють витрати на виробництво і витрати періоду
Затрати	Зменшення суми засобів чи збільшення суми зобов'язань компанії в результаті придбання товарів чи оплати послуг
Витрати	Зменшення суми капіталу як результат діяльності компанії протягом звітного періоду, тобто використання чи споживання ресурсів протягом звітного періоду. Витрати мають місце тоді, коли використання засобів пов'язано з основною діяльністю
Собівартість	Грошове вираження величини ресурсів, затрачених на господарську діяльність

Отже, на основі аналізу таблиці 1 слід зазначити, що поняття «витрати» і «затрати» не є тотожними, крім того вони можуть ще й співпадати в часі, і тоді вимагають чіткого розмежування як два незалежні, один від одного, господарських процеси.

На основі вищевикладеного слід зробити наступні висновки. В економічній літературі до цього часу немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів «витрати» та «затрати», а також їх точного трактування. Пропонується вживати український термін — «витрати» — це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних речовин і сил вироуди в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів [60, с. 315]. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки

зору витрати представляють собою конкретні витрати ресурсів (факторів виробництва) для виготовлення визначеної кількості продукції за цінами їх придбання.

Під собівартістю, на наш погляд, необхідно розуміти суму всіх явних витрат, пов'язаних не тільки з простим відтворенням, але і з отриманням підприємницького доходу. У бухгалтерському тлумаченні собівартість - це вартісна оцінка ресурсів, використаних в процесі досягнення певних цілей.

Реформування бухгалтерського обліку підприємств України, основою якого стало запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку змінило порядок класифікації витрат і відображення їх в фінансовій звітності. Останнє викликало потребу в перегляді традиційних підходів до класифікації витрат з метою підвищення ефективності та обґрунтованості прийняття управлінських рішень.

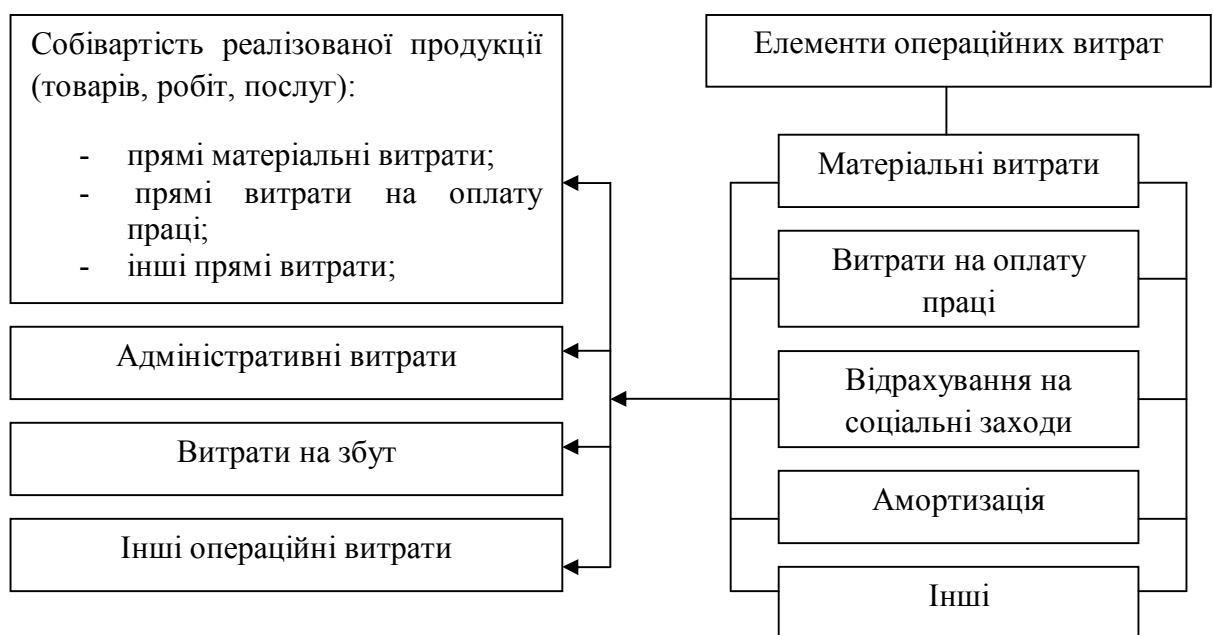
Класифікація витрат виробництва в умовах стандартизації бухгалтерського обліку повинна відповідати прийнятому на підприємстві методу калькулювання собівартості продукції та надавати достовірну інформацію, яка необхідна для прийняття управлінських рішень та складання фінансової звітності.

Інакше кажучи, класифікація витрат, що використовується у системі обліку кожного конкретного підприємства, підпорядковується завданням і меті фінансового обліку та податкових розрахунків, вона повинна бути важливим елементом системи управління витратами, а не відігравати формальну роль у прийнятті управлінських рішень.

Класифікація витрат досліджувалася в роботах як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. На сучасному етапі важливого значення набуває класифікація витрат за елементами, що відбувається відповідно до їх економічного змісту, вона відображає такі показники виробництва, як матеріаломісткість, трудомісткість, і фондомісткість. Ця класифікація використовується під час складання кошторису витрат як на підприємстві загалом, так і за його підрозділами. Вона дає можливість встановити потребу

в основних та оборотних засобах, а також характеризує структуру витрат. Але ця класифікація не дає змоги обчислити собівартість окремих видів продукції, встановити обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції — залежно від місця виникнення та їх призначення. Склад й калькуляції виробничої собівартості підприємствами встановлюється самостійно [59]. Він залежить від груп витрат, ступеня економічної однорідності, характеру виробленої продукції, різноманітності технологічних процесів.

Класифікація за статтями застосовується в обліку при складанні планових і звітних калькуляцій собівартості конкретних видів при звітній калькуляції продукції. Вона дає можливість здійснювати контроль цільового витрачання коштів та виявити резерви зниження собівартості продукції (рис.2).



**Рис. 2. Взаємозв'язок елементів та статей витрат**

Крім того, є автори, які виділяють свої власні ознаки класифікації.

До найбільш поширених ознак проф. Я. В. Соколов відносить такі: 1) за фактів господарської діяльності: операції і події; 2) за періодами: минулі, поточні, майбутні; 3) щодо балансу: капіталізовані і некапіталізовані; 4) за періодичністю: перемінні і постійні; 5) за методикою розподілу: комплексні і



ідентифіковані; 6) за очікуванням: ординарні і екстраординарні; 7) за стадіями: виробництва, обігу, розподілу, споживання; 8) за видами витрат: матеріали, заробітна плата, амортизація, накладні витрати; 9) за відношенням до грошових коштів: монетарні і немонетарні; 10) за значущістю: істотні і неістотні [54, с.45]. Ці класифікації в сукупності відображають складне переплетіння інтересів осіб, які беруть участь в господарській діяльності і прийнятті управлінських рішень. Різні групи користувачів потребують різної інформації. У цьому зв'язку сукупність усієї обліково-аналітичної інформації про витрати з урахуванням запитів користувачів доцільно по-різному класифікувати і зображати в обліку. Різні групи користувачів потребують різної інформації. У цьому зв'язку сукупність усієї обліково-аналітичної інформації про витрати з урахуванням запитів користувачів доцільно по-різному класифікувати і зображати в обліку.

Сопко В. В. виділяє наступні ознаки класифікації витрат:

— по відношенню до собівартості: витрати, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) та витрати, що відносяться на фінансові результати;

— за порядком віднесення на період генерування прибутку: на продукт, на період [55, с. 396].

За об'єктом управління В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев класифікують витрати на: витрати в місцях їх виникнення, витрати в центрах витрат, витрати в центрах відповідальності [12, с. 9].

У закордонній практиці існує кілька підходів до класифікації витрат, зокрема, К. Друрі виділяє три основні категорії напрямів витрат [39]:

- витрати для визначення вартості запасів продукції;
- витрати на виробництво, за якими приймаються рішення;
- витрати, за якими здійснюється контроль та регулювання.

На думку Т. П. Карпової перш за все в обліку накопичується інформація про категорії витрат: витрати на робочу силу, матеріали, накладні витрати. Потім узагальнені витрати розподіляються за напрямками

обліку:

- для визначення собівартості виготовленої продукції та отриманого прибутку;
- для прийняття управлінських рішень;
- для здійснення процесу контролю та регулювання [29, с. 110].

Вважаємо, що класифікація витрат має важливе значення для визначення вартості продукції та процесу ціноутворення. Різні класифікації витрат, на думку Б.І. Мишолівського, використовуються як в бухгалтерському, так і податковому обліку, і є важливим елементом створення системи обліку за витратами. Найбільш вдалою є класифікація для потреб планування, обліку і аналізу, запропонована Ф. Ф. Бутинцем (див. табл. 2) [8, с. 521].

**Таблиця 2**

**Класифікація витрат підприємства**

<i>№ п/п</i>	<i>Ознаки класифікації</i>	<i>Групи витрат</i>	<i>Характеристика витрат</i>
1	По відношенню до виробничого процесу	основні	безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг)
		накладні	виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням і управлінням виробництвом (величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством)
2	По відношенню до обсягів виробництва	умовно-постійні	величина їх не змінюється або майже не змінюється при зміні обсягу виробництва
		умовно-змінні	величина їх змінюється пропорційно до зміни обсягу виробництва
3	За єдністю складу	одно-елементні	включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення

		комплексні	складаються з декількох економічних елементів (наприклад, загальновиробничі витрати, до складу яких входять практично всі економічні елементи)
4	За способом віднесення на собівартість окремих видів продукції	прямі	витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів
		непрямі	витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно можливим шляхом, а тому потребують розподілу
5	За доцільністю	продуктивні	виправдані або доцільні для даного виробництва витрати
		непродуктивні	утворюються внаслідок недоліків у технології та організації виробництва
6	За календарним періодом	поточні	пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду
		одноразові	пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її модернізація), резервуванням витрат на оплату відпусток і виплату одночасної винагороди за вислугу років тощо
7	За економічними елементами	прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати	
8	За статтями калькуляції	підприємство самостійно обирає статті калькуляції	
9	За видами діяльності	звичайної діяльності	витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності
		надзвичайної діяльності	невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, землетрусів, техногенних аварій) тощо

Більш детально зупинимось на класифікації витрат по відношенню до обсягів виробництва на постійні та змінні, які мають найбільше практичне значення.

Постійні витрати – це такі витрати, сума яких у даний період часу не залежить безпосередньо від величини та структури виробництва й реалізації.

До постійних витрат, як правило, належать: сплата зобов'язань за облігаціями, частина відрахувань на амортизацію споруд і обладнання, страхові внески, оплата праці вищого управлінського персоналу.

Постійні витрати можуть бути поділені на дві групи: стартові та залишкові. До залишкових витрат належить та частина постійних витрат, які продовжує нести підприємство, не дивлячись на те, що виробництво і реалізація на деякий час повністю зупинені. До стартових витрат відноситься та частина постійних витрат, що виникають з оновленням виробництва та реалізації, а також на створення та реєстрацію підприємства.

Змінні витрати – це ті витрати, загальна величина яких на даний період часу знаходиться у безпосередній залежності від обсягу виробництва та реалізації продукції. Наприклад, витрати на заробітну плату основних робітників, сировина, паливо, енергія, транспортні послуги.

Розуміння відмінності між постійними й змінними витратами та впливу кожного з цих видів на фінансове становище підприємства має суттєве значення. Постійні витрати повинні бути оплачені, навіть якщо продукція не випускається. Змінними витратами підприємець може управляти шляхом зміни обсягів виробництва.

У методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості витрати класифікуються за ознаками, наведеними в табл. 3.

**Таблиця 3.**

**Класифікація витрат відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості**

№ п/п	Класифікаційні ознаки	Групи витрат
1	За центрами відповідальності (місцями виникнення витрат)	витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби
2	За видами продукції, робіт, послуг	витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3	За єдністю складу	одноеlementні, комплексні

	(однорідністю) витрат	
4	За видами витрат	витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
5	За способом перенесення вартості на продукцію	витрати прямі, непрямі
6	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Витрати змінні, постійні
7	За календарними періодами	Витрати поточні, довгострокові, одноразові
8	За доцільністю використання	Витрати продуктивні, непродуктивні
9	За відношенням до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт класифікація витрат будівельної організації здійснюється з метою раціональної організації планування, бухгалтерського обліку, калькулювання та аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт.

Витрати можуть класифікуватися за такими ознаками:

- види діяльності будівельної організації;
- місце виникнення витрат;
- види витрат;
- способи включення витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт;
- результативність призначення;
- календарні періоди;
- відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва;
- наявність надзвичайних подій.

1. Класифікація витрат за видами діяльності будівельної організації:

- витрати звичайної діяльності;
- витрати операційної діяльності;
- витрати основної діяльності.

Витрати звичайної діяльності включають витрати операційної,

фінансової та інвестиційної діяльності.

Витрати операційної діяльності включають витрати основної діяльності та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Витрати основної діяльності – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт.

## 2. Класифікація витрат за місцем їх виникнення:

- витрати основного виробництва;
- витрати допоміжного виробництва;
- витрати другорядного виробництва.

Витрати основного виробництва – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва.

Витрати допоміжного виробництва – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які зайняті забезпеченням процесу основного виробництва, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробництва: технічний огляд, технічне обслуговування та ремонт власних і орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування; забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами тощо.

Витрати другорядного виробництва – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які не беруть безпосередньої участі у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їх продукція у подальшому використовується під час виконання цих робіт: виробництво бетонів та будівельних розчинів, залізобетонних і бетонних виробів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, блоків та будівельного каміння, цегли, інших виробів, напівфабрикатів тощо.

Витрати основного виробництва та допоміжних і другорядних виробництв, продукція яких у подальшому використовується на будівельно-

монтажних роботах, є виробничими витратами основної діяльності будівельної організації, які включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт цієї організації.

### 3. Класифікація за видами витрат:

- елементи витрат;
- статті витрат.

Елемент витрат – це сукупність однорідних за своїм економічним змістом витрат.

До статті витрат можуть включатися складові будь-якого елемента витрат або декількох елементів.

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за елементами витрат, а витрати основної діяльності як за елементами, так і за статтями калькулювання.

### 4. Класифікація витрат за способами включення витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт:

- прямі витрати;
- загальновиробничі (непрямі) витрати.

Прямі - це витрати, які пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Загальновиробничі витрати – це витрати, що пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва, але не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат. Такі витрати розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно.

### 5. Класифікація витрат за результативністю витрачання:

- продуктивні витрати;
- непродуктивні витрати.

Продуктивні витрати - це витрати, що передбачені раціональною організацією та технологією виробництва.

Непродуктивні витрати - це витрати, що виникають через

недосконалість організації виробництва, порушення технології тощо.

#### б. Класифікація витрат за календарними періодами:

Поточні витрати - це витрати, які зазнає будівельна організація щомісяця.

Одноразові витрати - це витрати, які будівельна організація зазнає у період, більший за місяць, та які спрямовуються на забезпечення будівельного виробництва протягом тривалого часу.

#### 7. Класифікація витрат відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва:

- витрати за договором підряду;
- витрати періоду.

Витрата за договором підряду — це витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов'язані з конкретним договором підряду (прямі витрати), а також витрати будівельної організації щодо управління, організації та обслуговування будівельного виробництва (загальновиробничі витрати).

Витрати періоду – це витрати операційної діяльності будівельної організації, які неможливо прямо пов'язати з виконанням конкретного договору підряду і, відповідно, з доходом за цим договором підряду, для отримання якого вони були здійснені. Такі витрати (адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати) не належать до витрат за договором підряду, за винятком випадків, передбачених пунктом 6 розділу IV Методичних рекомендацій, і не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, а відображаються у складі витрат будівельної організації у тому звітному періоді, в якому були здійснені.

#### 8. Класифікація витрат за наявності надзвичайних подій:

Надзвичайні витрати - це витрати, що виникли внаслідок стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій, інших надзвичайних подій, а також затрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією наслідків таких подій.



У П (С) БО 16 «Витрати» витрати класифікують за наступними ознаками [48]:

- видами діяльності: витрати звичайної діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової) та витрати надзвичайної діяльності;
- способом перенесення вартості на собівартість продукції виділяють прямі та непрямі витрати;
- ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: постійні та змінні витрати;
- елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, (відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

На сьогоднішній день класифікація витрат обліковцями частіше за все здійснюється в межах рахунків, що є в Плані рахунків, і охоплює лише одну класифікацію (вид діяльності).

Наведені класифікаційні групування витрат діяльності підприємства можуть бути основою різних моделей організації обліку витрат діяльності. Ці моделі обліку або способи організації аналітичного обліку витрат діяльності є основним джерелом необхідної інформації для економічного аналізу, контролю, прийняття стратегічних рішень. Інформація про витрати кожного підприємства повинна відображатися в фінансовій, податковій, статистичній звітності. Інформація про витрати, яка є комерційною таємницею розкривається в межах системи управління. Тому в основу організації управління витратами покладено систему їх класифікації за такими ознаками, що забезпечує глибше вивчення складу та характеру витрат, що дозволяє посилити контроль за ними та забезпечує використання у практиці економічної роботи однотипних способів їх групування. Наведені ознаки класифікації витрат надають можливість більш глибоко аналізувати і розуміти економічний зміст витрат. Досить важливою є класифікація витрат підприємства, пов'язана передусім з плануванням, обліком і оперативним контролем за рівнем витрат з метою їх зниження, визначення їх рівня, впливу на прибуток.

На нашу думку, необхідна одна загальна класифікація, яка деталізується на підприємстві залежно від внутрішніх потреб управління, його функціонування. Виділення нових ознак не повинно порушувати загальних вимог науково обґрунтованої класифікації витрат діяльності, бути відірваною від економічних закономірностей і реальних потреб, не потрібно бездумно переймати класифікації без врахування набутого вітчизняного досвіду.

## **2. Схеми обліку витрат на рахунках бухгалтерського обліку**

Для обліку витрат призначені рахунки бухгалтерського обліку класу 8:

- «Витрати за елементами» (рахунки 80-85);
- рахунки класу 9 «Витрати діяльності» (рахунки 90-99).

Всі рахунки є активними, за дебетом рахунків відображається формування (збільшення) витрат, за кредитом – списання (зменшення) витрат.

Рахунки класу 8 є транзитними. За дебетом цих рахунків відображається виникнення витрат за їх видами, за кредитом – списання витрат за місцями виникнення, видами діяльності. Рахунки 80-84 призначені для обліку витрат операційної діяльності. Рахунок 85 «Інші витрати» застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати, пов'язані із запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків. Цей рахунок ведуть підприємства й організації, які не застосовують рахунки класу 9.

На рахунках класу 9 узагальнюється інформація про витрати звітного періоду за видами діяльності. У кінці звітного періоду (місяця, кварталу) витрати з цих рахунків списуються на рахунок 79 «Фінансові результати». Відповідно до інструкції № 291 рахунки класу 9 «Витрати діяльності»

ведуться усіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат із використанням рахунків тільки класу 8 «Витрати за елементами» або у загальному порядку (з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності»).

Таким чином, облік витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку може здійснюватися за такими варіантами:

- з використанням рахунків класів 8 і 9;
- з використанням рахунків тільки класу 9;
- з використанням рахунків тільки класу 8.

Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків класів 8 і 9 (рис. 4.):

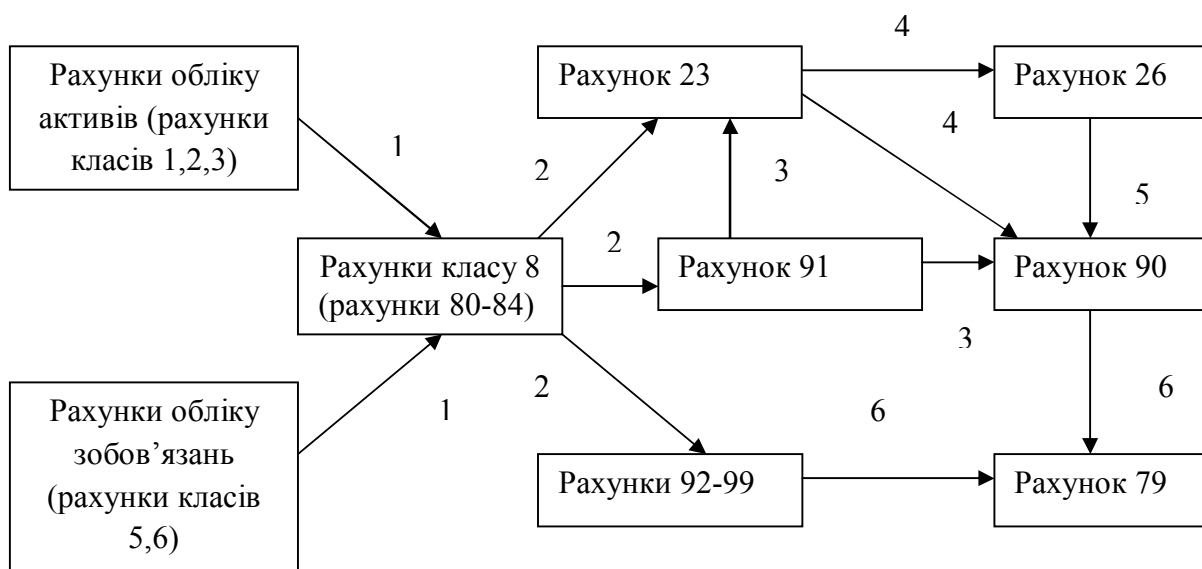


Рис. 4. Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків класу 8 і 9 [61, с. 358]

1. Відображення витрат на рахунках класу 8 (рахунки 80-84) як зменшення активів і збільшення зобов'язань;

2. Відображення витрат за видами діяльності і місцями виникнення шляхом їх списання з кредиту рахунків класу 8 в дебет: прямих витрат на виробництво продукції

(робіт, послуг) – рахунку 23; витрат на організацію і управління виробництвом у виробничих підрозділах - рахунку 91; інших витрат - рахунків 92-99;

3. Підрахунок і списання загальновиробничих витрат з кредиту рахунку 91 в дебет рахунків: змінних і постійних розподілених - рахунку 23, постійних нерозподілених - рахунку 90;

4. Розрахунок фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції і списання її з кредиту рахунку 23 в дебет рахунку 26, а собівартості робіт і послуг - в дебет рахунку 90;

5. Розрахунок фактичної собівартості реалізованої продукції і списання її в дебет рахунку 90 з кредиту рахунку 26;

6. Підрахунок витрат звітного періоду (витрат діяльності) і списання їх з кредиту рахунків класу 9 в дебет рахунку 79.

Схема обліку витрат із використанням рахунків тільки класу 9 (рис. 5.):

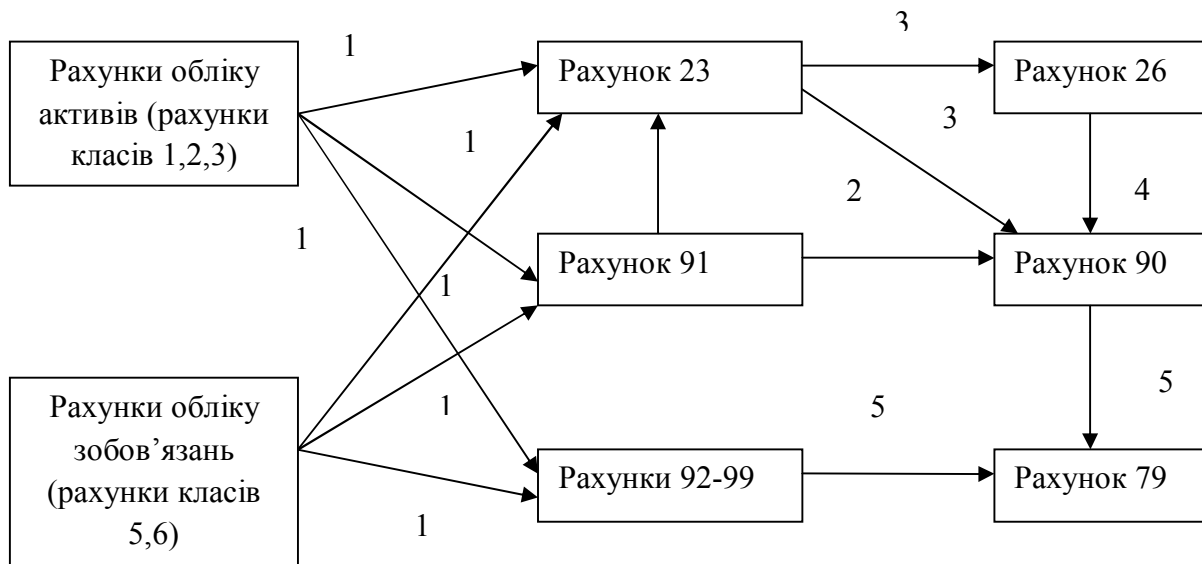


Рис. 5. Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків класу 9 [61, с. 359]

1. Відображення витрат як зменшення активів і збільшення зобов'язань за місцями їх виникнення і видами діяльності, зокрема: прямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) - за дебетом рахунку 23, витрати на організацію і управління виробництвом у виробничому підрозділі - за дебетом рахунку 91, інших витрат - за дебетом рахунків 92–99;

2. Підрахунок загальноновиробничих витрат і списання їх з кредиту рахунку 91 в дебет рахунків: змінних і постійних розподілених - рахунку 23, постійних нерозподілених - рахунку 90;

3. Розрахунок і списання фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції з кредиту рахунку 23 в дебет рахунку 26, а собівартості робіт і послуг - в дебет рахунку 90;

4. Розрахунок фактичної собівартості реалізованої продукції і списання її в дебет рахунку 90 з кредиту рахунку 26;

5. Підрахунок витрат діяльності і списання їх в дебет рахунку 79 з кредиту рахунків класу 9.

Облік формування витрат підприємства з використанням рахунків тільки класу 8 здійснюється за такою схемою (рис. 6.):

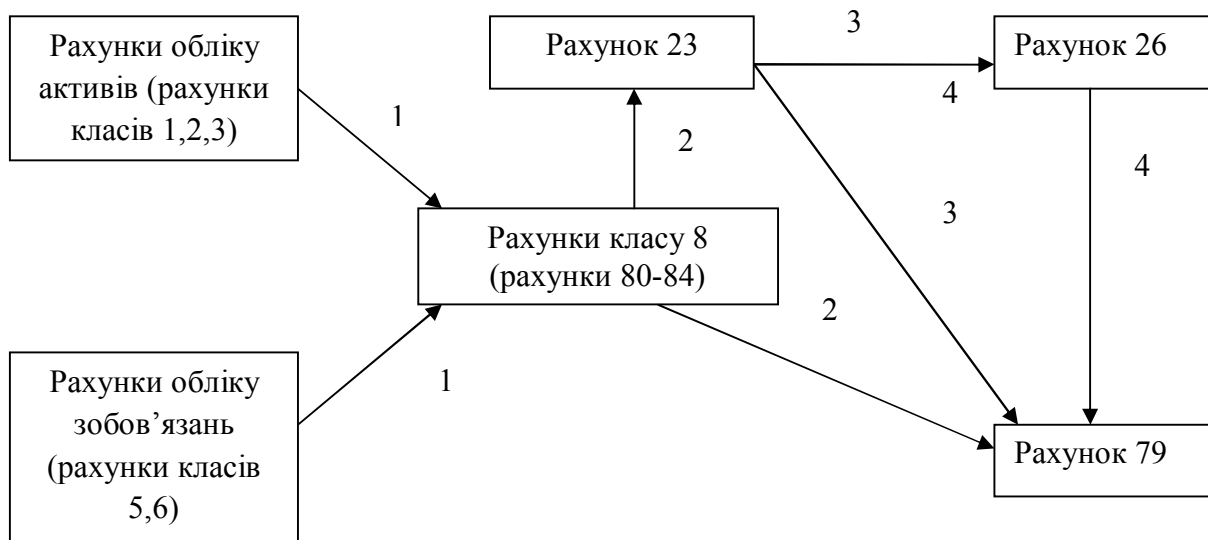


Рис. 6. Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків класу 8 [61, с. 360]

1. Відображення витрат як зменшення активів і збільшення зобов'язань в розрізі економічних елементів на рахунках класу 8 (рахунки 80-85);
2. Списання витрат з рахунків класу 8: витрат основної діяльності з кредиту рахунків 80-84 в дебет рахунку 23, витрат інших видів діяльності з кредиту рахунків 80-85 в дебет рахунку 79;
3. Розрахунок фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції і списання її з кредиту рахунку 23 в дебет рахунку 26, а собівартості робіт і послуг - в дебет рахунку 79;
4. Розрахунок фактичної собівартості реалізованої продукції і списання її в дебет рахунку 79 з кредиту рахунку 26.

На вибір схеми обліку витрат підприємства впливає обсяг і характер його діяльності, спосіб обробки облікової інформації.

Для відображення витрат при журнальній формі обліку призначені журнал № 5 і № 5А (при використанні рахунків класу 8), при журнально-ордерній – журнал-ордер № 10, № 10/1 при автоматизованій - витрати відображаються у відповідних машинограмах.

### 3. Склад витрат, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг)

Вироблена продукція, виконані роботи і послуги, а також інші запаси, які виготовлені власними силами (напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво та ін.) у фінансовому обліку оцінюються за виробничою собівартістю.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються такі витрати (рис. 7):

- ✓ прями матеріальні витрати;
- ✓ прями витрати на оплату праці;
- ✓ інші прями витрати;
- ✓ змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

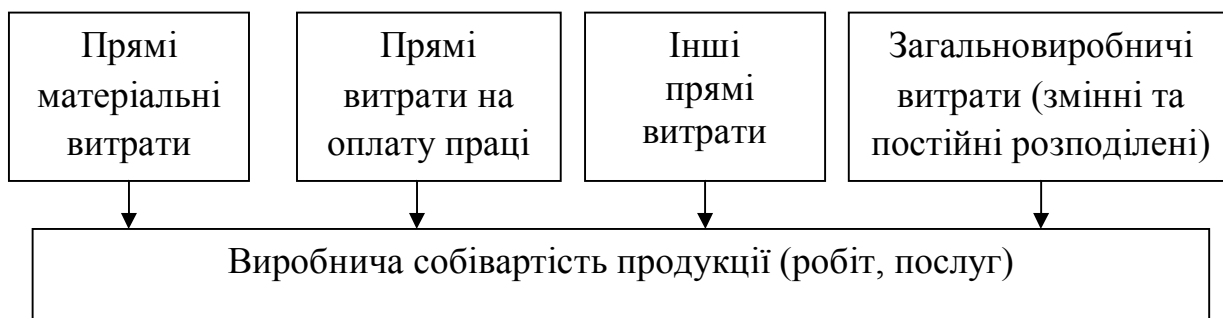


Рис. 7 Склад витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

До прямих матеріальних витрат відноситься вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація необоротних активів, втрати від браку та інші.

До складу загальновиробничих витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) відносяться витрати на обслуговування виробничого процесу, величина яких залежить від обсягу діяльності, а також інші загальновиробничі витрати, які розподіляються між об'єктами витрат.

З метою точного визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) виробничі витрати групують за статтями калькуляції. Основними статтями калькуляції для розрахунку виробничої собівартості продукції у фінансовому обліку є:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальні заходи від заробітної плати виробничих робітників;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується).

Підприємства можуть вносити зміни до типової номенклатури статей калькуляції з урахуванням особливостей технології та організації виробництва, питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, об'єднувати кілька типових статей в одну або виділяти з однієї типової статті декілька.



Для обліку витрат на виробництво призначений рахунок 23 «Виробництво». Рахунок є активним. За дебетом рахунку відображається формування (збільшення) витрат на виробництво, при чому, прямі витрати на виробництво безпосередньо відображаються за дебетом рахунку 23, а непрямі (загальновиробничі) витрати спочатку збираються на збірно-розподільчому рахунку (рахунок 91) і після розподілу списуються на дебет рахунку 23.

За кредитом рахунку 23 відображається собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, послуг), собівартість остаточного браку, вартість одержаних у процесі виробництва зворотних відходів, нестачі незавершеного виробництва та інші списання, на які зменшуються витрати і собівартість випущеної продукції. Залишки (сальдо) на рахунку 23 відображає собівартість незавершеного виробництва на початок та кінець звітного періоду. На рахунку 23 відкриваються субрахунки за видами виробництв. За призначенням виробництва поділяють на основні, допоміжні (підсобні).

До основного виробництва відносяться виробничі підрозділи, цехи, дільниці з виготовлення продукції, виконання робіт і послуг, які є метою організації даного виробництва.

У цехах і підрозділах основного виробництва виготовляють вироби, деталі, вузли, здійснюють їх збирання, комплектацію, перевірку якості та інші технологічні операції залежно від типу й технології виготовлення продукції.

Допоміжні виробництва – це підрозділи підприємства, метою діяльності яких є надання послуг підрозділам основного виробництва. До них, зокрема, відносяться ремонтні, транспортні, інструментальні, електро- і паросилові цехи та ін.

Аналітичний облік витрат на виробництво ведеться за виробничими підрозділами (цехами), видами продукції (робіт, послуг) і статтями витрат.

#### 4. Облік прямих матеріальних витрат

Прямі матеріальні витрати — це вартість матеріальних цінностей, які використані на виробництво певних видів продукції, виконання робіт, послуг (рис. 8.)

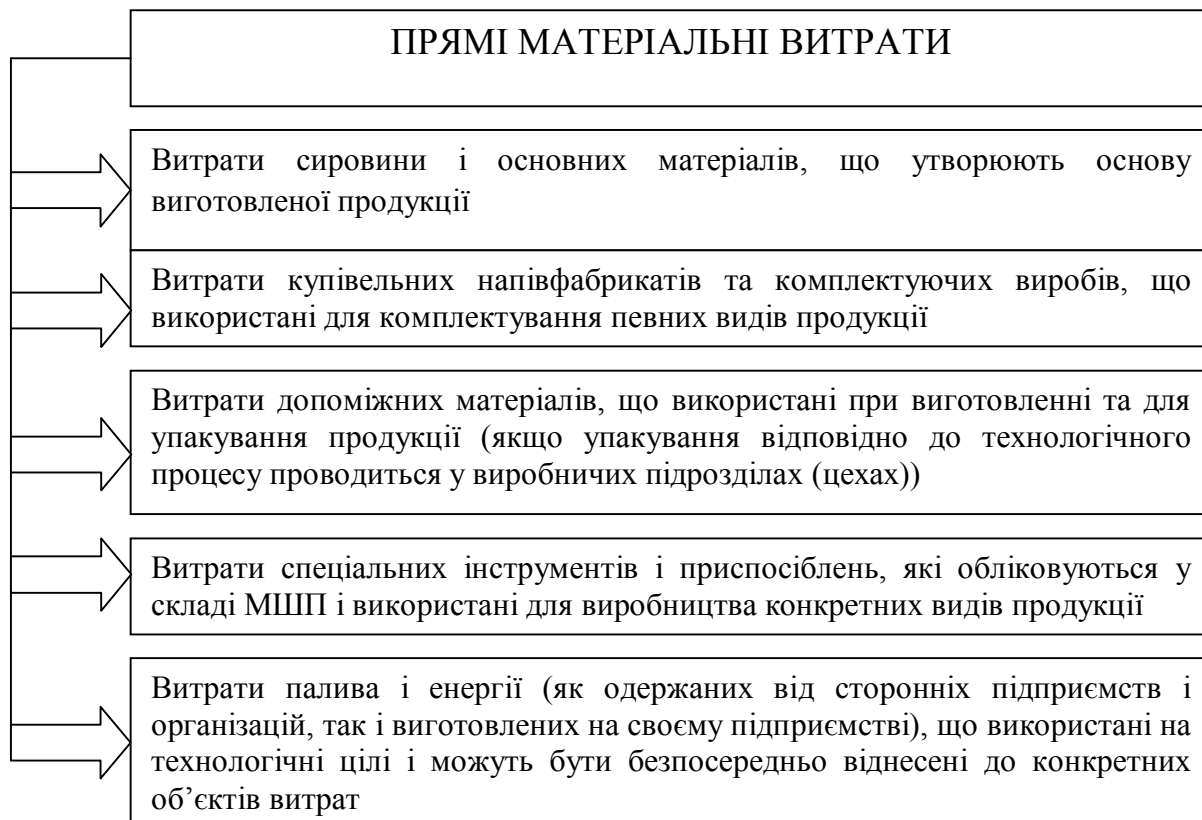


Рис. 8. Склад прямих матеріальних витрат

Підставою для відображення матеріальних витрат є Звіти виробничих підрозділів про використання матеріалів (матеріальні звіти, виробничі звіти), які представляють собою баланс руху сировини і матеріалів у виробництві. (табл. 4.)

Таблиця 4

Основні показники Звіту про використання матеріалів у виробництві

Показники	Джерела даних
1. Залишок матеріалів у виробничому підрозділі на початок звітної місяця	Звіти про використання матеріалів за попередній період (залишок на кінець

	періоду)
2. Одержано зі складу за звітний період	Документи на відпуск матеріальних цінностей зі складу (лімітно-забірні карти, накладні-вимоги, акти-вимоги).
3. Витрачено за звітний період на виробництво, в т. ч.: - за нормами - відхилення від норм	Документи по обліку використання матеріалів (карта розкрою, листок розкрою, цехова лімітна карта, маршрутний лист, комплектувальна відомість).
4. Залишок матеріалів у виробничому підрозділі на кінець звітного періоду	Дані інвентаризації, дані одержані в результаті розрахунків

Витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо та інші матеріальні цінності формуються виходячи із ціни їх придбання і транспортно-заготівельних витрат.

Оцінка використаних у виробництві матеріальних цінностей здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за одним із методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних цінностей;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження матеріальних цінностей (FIFO);
- нормативних затрат.

Витрати матеріальних цінностей, які безпосередньо можуть бути віднесені до конкретного об'єкту обліку витрат, включаються у собівартість продукції (робіт, послуг)

прямим способом на основі первинних документів. При виробництві з одного виду сировини (матеріалів) в одному технологічному процесі двох і більше видів продукції матеріальні витрати відносять на собівартість окремих видів продукції шляхом розподілу.

Розподіл витрат сировини і основних матеріалів між різними видами продукції може здійснюватися пропорційно до:

- ✓ нормативного витрачання на фактичний випуск продукції;

✓ умовного витрачання, визначеного на основі розроблених коефіцієнтів.

Найбільш точним є розподіл матеріальних витрат до нормативного витрачання, визначеного на основі технічно обґрунтованих норм витрат. Цей метод застосовується у машинобудуванні, швейному, взуттєвому, хімічному та інших виробництвах.

Допоміжні матеріали включаються у собівартість окремих видів продукції прямим способом або способом розподілу, який може здійснюватися пропорційно до витрат основних матеріалів або нормативного витрачання.

Відпуск купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів зі складу у виробничі підрозділи здійснюється відповідно до виробничої програми з урахуванням ступеня їх застосування у вузлах і кінцевій продукції. Видача напівфабрикатів на робочі місця оформляється специфікацією або комплектувальною відомістю. Після виконання операцій у цих документах підраховують витрати купівельних напівфабрикатів (комплектуючих виробів) за нормою на фактичну кількість виготовленої продукції і відхилення від норм. Їх вартість безпосередньо включається до собівартості окремих виробів і замовлень або розподіляється пропорційно до нормативних витрат.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі визначають на підставі показників контрольно-вимірювальних приладів або встановлених норм витрат на виробництво продукції.

Матеріальні витрати зменшуються на вартість відходів. Відходи виробництва поділяються на зворотні і безповоротні. Зворотні відходи можна використати для виготовлення продукції на своєму підприємстві або реалізувати покупцям. Облік відходів ведеться на основі накладних, дані з яких переносяться у накопичувальну відомість обліку відходів.

Зворотні відходи можуть оцінювати:

✚ за ціною вихідного матеріалу;

✚ за зниженою ціною вихідного матеріалу;

✚ за ціною можливої реалізації.

В таблиці 5 наведено типову кореспонденцію рахунків з обліку матеріальних витрат

Таблиці 5

Кореспонденція рахунків з обліку матеріальних витрат

№ п/п	Зміст господарських операцій	З використанням класу 8		Без використання класу 8	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	Використані на виробництво продукції сировина і матеріали	801	201		
		23	801	23	201
2	Використані на виробництво продукції купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	802	202		
		23	802	23	202
3	Використані на технологічні потреби паливо і енергія - власного виробництва  - покупні	803	23	23	23
		23	803		
		803	63	23	63
		23	803		
4	Використані тарні матеріали для упакування продукції в цехах	804	204		
		23	804	23	204
5	Оприбутковано відходи виробництва	20	801	20	23
		801	23		

## 5. Облік прямих витрат на оплату праці

До прямих витрат на оплату праці включається основна і додаткова заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг.

Основна заробітна плата робітників-відрядників включається у склад прямих витрат виробництва на підставі первинних документів з обліку виробітку (нарядів, рапортів, маршрутних листів) і безпосередньо відноситься до собівартості відповідних видів продукції або замовлень.

Основна заробітна плата робітників - почасовиків, нарахована за тарифними ставками за відпрацьований час, при неможливості прямого віднесення до собівартості окремих видів продукції розподіляється між видами продукції пропорційно до витрат, які визначаються виходячи із обсягу виробництва і кошторисних ставок цих витрат на одиницю продукції.

Додаткова заробітна плата робітників, зайнятих виробництвом певного виду продукції (робіт, послуг), безпосередньо включається до собівартості даного виду продукції. Додаткова заробітна плата робітників, пряме відношення якої до окремих видів продукції встановити не можливо, включається до собівартості продукції шляхом розподілу. Розподіл може здійснюватися пропорційно до:

- ✓ основної заробітної плати (премії за виконання і перевиконання норм виробітку та ін.);
- ✓ кошторисних ставок цих витрат (доплати за роботи в нічний і надурочний час, за бригадирство та ін.);
- ✓ суми основної і додаткової заробітної плати (резерв на оплату відпусток, забезпечення на матеріальне заохочення).[61, с. 368]

Деякі види додаткової заробітної плати робітників, зайнятих виробництвом продукції, обліковується у складі загальновиробничих витрат (оплата простоїв та ін.).

Розподіл і віднесення витрат на оплату праці на рахунки синтетичного і аналітичного обліку витрат за видами продукції і за статтями витрат здійснюється у Відомості розподілу заробітної плати (розробній таблиці №1).

В таблиці 6 наведено типову кореспонденцію рахунків з обліку витрат на оплату праці

Таблиці 6

Кореспонденція рахунків з обліку прямих витрат на оплату праці

№ п/п	Зміст господарських операцій	З використанням класу 8	Без використанням класу 8
----------	------------------------------	-------------------------------	---------------------------------

		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	Нарахована основна і додаткова заробітна плата робітникам зайнятим виробництвом продукції	23 811	811 66	23	66
2	Створено забезпечення для виплати коштів на матеріальне заохочення	23 812	812 477	23	477
3	Створено резерв для оплати відпусток робітникам зайнятим виробництвом продукції	23 814	814 471	23	471

## 6. Облік інших прямих витрат

До складу інших прямих витрат включаються всі інші витрати на виробництво продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат. До них, в першу чергу, відносяться відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (соціальні заходи) робітників, зайнятих у виробництві.

Сума відрахувань на соціальне страхування визначається за встановленим законодавством єдиним соціальним внеском на основну і додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати виробничих робітників. Між окремими об'єктами витрат сума відрахувань розподіляється пропорційно до нарахованої основної та додаткової заробітної плати робітників.

До інших прямих витрат відноситься амортизація інструментів, пристосувань цільового і спеціального призначення, які обліковуються в складі необоротних активів. В окремих галузях промисловості, де амортизаційні відрахування виробничого обладнання становлять значну питому вагу у загальній сумі витрат на виробництво, виділяється окрема стаття калькуляції «Амортизація» (добувні галузі промисловості, чорна металургія та ін.). Амортизація, нарахована за виробничими ставками, прямо відноситься на конкретні об'єкти витрат, а при неможливості прямого

віднесення - розподіляється між окремими видами продукції на основі кошторисних ставок.

В таблиці 7 наведено типову кореспонденцію рахунків з обліку інших прямих витрат.

Таблиця 7

Кореспонденція рахунків з обліку інших прямих витрат на виробництво

№ п/п	Зміст господарських операцій	Підстава (документ )	З використанням класу 8		Без використання класу 8	
			Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	Проведені відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском від заробітної плати виробничих робітників	Відомість розподілу заробітної плати (розробна таблиця № 1)	82 23	65 82	23	65
2	Нарахована амортизація інструментів, приспособлень цільового і спеціального призначення	Відомість нарахування амортизації (розробна таблиця № 8)	83 23	13 83	23	13
3	Нарахована плата за оренду земельних і майнових паїв	Бухгалтерська довідка, складена на основі Акту приймання виконаних робіт	84 23	685, 371 84	23	685, 371
4	Списані витрати на підготовку і освоєння виробництва	Бухгалтерська довідка	23	39	23	39

До прямих витрат на виробництво продукції відносяться витрати на підготовку і освоєння нових видів продукції, які обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». З моменту масового виробництва продукції зібрані витрати списуються на основне виробництво виходячи із кількості періодів списання, або на основі кошторисних ставок. На рахунку 23 ці витрати відображаються за окремою статтею калькуляції «Витрати на підготовку і освоєння виробництва».



## Висновки

В результаті опрацювання нормативної та методичної літератури стосовно обліку прямих витрат, можна зробити наступні висновки:

В економічній літературі до цього часу немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох понять «витрати» та «затрати», а також їх точного трактування. Пропонується використовувати український термін — «витрати» — це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному між усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати — це тільки конкретні витрати ресурсів.

Враховуючи, що не всі види прямих витрат однаково пов'язані зі зміною обсягу виробництва продукції, облік непрямих витрат пропонується проводити окремо за статтями витрат умовно–постійних і умовно–змінних:

- облік умовно–постійних витрат здійснюється шляхом порівняння суми та рівня цих витрат за звітний період у динаміці або з кошторисом. Детально вивчаються причини, які викликали перевитрачання і економію за кожною статтею;

- облік умовно–змінних витрат проводиться шляхом порівняння їх фактичної величини на 1 грн. продукції (тобто рівня витрат) з кошторисним або базисним рівнем, перерахованим на фактичний обсяг виробництва продукції.

Отже, належно організований облік прямих витрат на підприємстві дасть можливість:

- забезпечити раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів в процесі фінансово–господарської діяльності підприємства;

- запровадити матеріальну зацікавленість працівників у досягненні максимальних результатів з найменшими витратами;
- вишукувати та мобілізувати внутрішні резерви економії ресурсів, спрямовувати їх на підвищення ефективності підприємств.

Таким чином, ефективне здійснення обліку загальновиробничих витрат можливе при виконанні таких умов: наукового обґрунтування номенклатури статей накладних витрат; формування інформаційної бази про майбутні накладні витрати; побудови моделі обліку накладних витрат у відповідності з особливостями організації та технології виробництва; дотримання нормативних вимог у процесі обліку; використання сучасних засобів обчислювальної техніки тощо.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Багатогранний облік: витрати подвійного призначення [Текст]: зб. системат. законодавства / уклад. О.Р. Самарченко; заснов. ЗАТ «ХК». – Харків: «Бліц-Інформ», 2008. – 226 с.
2. Безруких П.С. Учет затрат и калькулирование в промышленности: (Вопросы теории, методологии и организации) [Текст] / П.С.Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комиссарова. – М.:Фин. и стат., 1989. – 223с.
3. Белебега І. До проблем витрат виробництва // Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепція [Текст]: зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 28-29 травня 2004 р.) / І.Белебега. – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – С. 20-23.
4. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - №9. – С. 3-5.
5. Білоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості [Текст] / І.Білоусова, М.Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - №4. – С. 3-10.
6. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції в ринкових умовах [Текст] / О.Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. - №3. – С. 32-41.
7. Бурмистров Г. Затраты: от контроля к управлению / Г.Бурмистров. / [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://www.management.com.ua/finance/fin124.html? print](http://www.management.com.ua/finance/fin124.html?print).
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: підруч. – вид. 6-те, доп. і переробл. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 756с.
9. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. – 3-тє видання, доп. і перероб. – [Текст] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 512 с.
10. Бухгалтерський словник [Текст] / за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. –

Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.

11. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст]: практ. посіб. / С.Ф. Голов, В.М.Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 840 с.

12. Голов С. Ф. Чи перешкоджає П(С)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 5. – С. 3-10.

13. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік [Текст]: навч. посіб. / С.Ф.Голов, В.І. Єфіменко. – К.: ТОВ «Автоінсервіс», 1996. – 554 с.

14. Гончарук Я.А. Аудит: навч. посіб./3-тє вид., перероб. і доп. [Текст] / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Київ: "Знання", 2007. – 443 с.

15. Грещак М.Г. Управління витратами [Текст]: навч. метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131с.

16. Грибков Е. Методы учета и расчета себестоимости Экономика бизнеса. – 2008. - № 50. / [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://eg-online.ru/article/51925/>.

17. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності [Текст]: навч. посіб. / Н.О. Гура. – К.: Знання, 2004. – 541 с.

18. Данилюк І.В. Аудит. [Текст] / І.В. Данилюк, І.Є. Прибега. – Тернопіль: Прінт-офіс, 2003. – 127с.

19. Дерій В.А. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні [Текст] / В.А. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 4. С. 7-11.

20. Друри К. Ведение в управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри; под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560с.

21. Економічна енциклопедія [Текст]: у трьох томах. Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: ВЦ «Академія», 2000. – 864 с.

22. Економіка: навч. посіб. [Текст] / З.Г. Ватаманюк, С.М. Панчишин, П.І. Островерх та ін.; за ред. З.Г. Ватаманюк, С.М. Панчишина. – 2-ге вид., стереотип. – К.: Либідь, 2002. – 384 с.

23. Економіка підприємства: навч. посіб. [Текст] / Бойчук І.М., Харів П.С., Хопчан М.І., Піча Ю.В. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Каравела; Львів: Новий світ, 2000; 2001. – 298 с.
24. Заблоцький Б.Ф. Перехідна економіка [Текст]: посіб. / Б.Ф.Заблоцький. – К.: Академія, 2004. – 512 с.
25. Завгородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики [Текст]: підруч. – 4-те вид., переробл. і доп. / А.Г. Завгородній, Г.О. Партин, Л.М. Пилипенко. – К.: Знання, 2007. – 550 с.
26. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві [Текст]: моногр. / З.В. Задорожний – Тернопіль: Екон. Думка, - 2006. – 336 с.
27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України № 996 – XIV від 16 липня 1999 р. (з наступними змінами і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
28. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст]: моногр. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
29. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст]: уч. Для вузов / Т.П. Карпова. – М.:ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
30. Кимизука Й. Учет затрат и калькулирование себестоимости в Японии [Текст] / Й. Кимизуки // Бухгалтерський учет. – 1997. – № 10. – С. 82-83.
31. Колісник М. Інновації в методах підрахунку витрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.innovations.com.ua/uk/4/19/681/>.
32. Ламыкин И. А. Учет затрат и калькулирование продукции [Текст] / И.А. Ламыкин. – М.: Статистика, 1980. – 168 с.
33. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики [Текст]: монографія. / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.
34. Литвин Ю.Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні) [Текст]: моногр. / Ю.Я. Литвин, В.М. Олійник. – Тернопіль: Збруч, 1995. – 218 с.
35. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності

- промислового підприємства – системний підхід до розвитку [Текст]: моногр. / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
36. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - №12. – С. 19 – 25.
37. Мельник Л.Г. Економіка підприємства [Текст]: навч. посіб. Л.Г. Мельник, О.І. Корінцева. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. – 412с.
38. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов [Текст] / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. - № 9. – С. 29-34.
39. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль у ринковій економіці [Текст]: моногр. / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
40. Нападовська Л.В. Управлінський облік [Текст]: підр. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
41. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посіб. / Г.В.Нашкерська. – К.: Центр навч. л-ри, 2004. – 464 с.
42. Николаева С.А. Система «директ-костинг» и возможности ее применения [Текст] / С.А. Николаева // Бухгалтерський учт. – 1991. - № 9. – С. 12-15.
43. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства [Текст] / О.В.Олійник // Вісник ЖІТІ. – 2001. - №14. – С. 146-152.
44. Організація і методика проведення аудиту: навчально-практичний посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. [Текст] / В.В. Сопко, В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова, С.Б. Ільїна, О.М. Брадул. – К.: ВД "Професіонал", 2006. – 576с.
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» / Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.
46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» / Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 87 від

- 31 березня 1999 р. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.
47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» / Затверджено наказом Міністерства фінансів України №290 від 29 листопада 1999 р. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Звітність за сегментами» / Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 412 від 19 травня 2005 р. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.
50. Пушкар М.С. Фінансовий облік. [Текст]: підруч. / М.С Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
51. Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління. [Текст]: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш. 2006. – 178 с.
52. Ржелюк В.М. Принципи управління витратами на виробництво у ринковому середовищі [Текст] / В.М. Рожелюк, П.Н. Денчук // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2007. Спецвип. 22. – Ч. II. – С. 212-216.
53. Сльозко Т. Методи обліку витрат «стандарт-кост» і нормативний: історія та сучасність [Текст] / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 7. – С. 3-8.
54. Соколов В.Я. Учет затрат – от теории к практике [Текст] / В.Я.Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. - № 6. – С. 44-47.
55. Сопко В.В. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посіб./ В.В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
56. Сук Л.К. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посіб. / Л.С. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2005. – 471 с.
57. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. [Текст]: підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. – 5-тє вид., допов. й переробл. / Н.М. Ткаченко. – К.: А.С.К., 2000. – 784 с.

58. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия [Текст]: уч. пособ. / М.И. Трубочкина. - М.: Информ-М, 2006. -218с.
59. Турило А.М. Управління витратами підприємства [Текст]: навч. посіб. / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навч. л-ри, 2006. – 120с.
60. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат [Текст] / Г. Фандель; пер. з нім. М.Г. Грецака. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.
- 61.Фінансовий облік. Підручник. [Текст] / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк. – К.: «Хай-Тек Прес», 2011. – 544 с.
62. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік та оподаткування [Текст]: навч. посіб. / Р.Л. Хом'як, В.І. Лемішовський та ін. – Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2009. – 1112 с.