

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

Зіновій ЗАДОРЖНИЙ

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ПЕРІОДУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянуто питання вдосконалення структури витрат періоду операційної діяльності. Запропоновано внесення змін та доповнень до діючих стандартів, плану рахунків, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку адміністративних витрат, витрат на збут й інших витрат операційної діяльності.

Поряд із витратами, які включаються в собівартість продукції (робіт, послуг) важливе місце в системі управлінського обліку відводиться витратам операційної діяльності. До таких витрат у будівництві відносяться адміністративні витрати на збут, інші витрати операційної діяльності та витрати на утримання. Всі ці види витрат, окрім останніх, так само, як і "загальновиробничі витрати", з'явилися в обліковій практиці будівельних організацій після набрання чинності нового Плану рахунків бухгалтерського обліку П(С)БО з 1 січня 2000 р. та з поширенням дії 16 "Витрати" на підприємства галузі відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 131 від 14 червня 2000 р. Витрати на утримання будівельних машин і механізмів, інших необоротних активів, які не використовуються під час виконання будівельного контракту, пов'язані із набранням чинності з 1 січня 2002 р. П(С)БО 18 "Будівельні контракти".

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" до адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

Слід зазначити, що в будівництві, на відміну від інших галузей економіки не всі адміністративні витрати є витратами періоду. Так, згідно з п. 15 П(С)БО 18 адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом, тобто включатись у собівартість об'єктів будівництва, якщо:

- а) ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням будівельного контракту;
- б) окреме відшкодування цих витрат за умовами будівельного контракту покладено на замовника [1, 30].

Виняток із правил щодо обліку адміністративних витрат передбачений п. 19 МСБО 11 "Будівельні контракти". В цьому параграфі сказано, що в собівартість

будівництва можуть включатися, крім адміністративних, і витрати на розробку, покриття яких визначене в умовах контракту. Діюча система ціноутворення і розрахунків між замовниками і підрядниками покладає відповідальність за розробку проектно-кошторисної документації переважно на перших. У зв'язку з цим такі витрати не можуть включатися в собівартість об'єктів будівництва. На нашу думку, після зміни цієї системи необхідно буде внести відповідне доповнення і до П(С)БО 18.

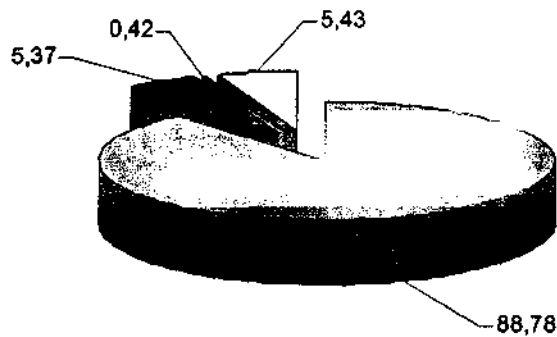
Адміністративні витрати займають значну питому вагу у витратах із операційної діяльності будівельних організацій, що видно з рис. 1.

Великі розміри адміністративних витрат вимагають належної організації їх обліку. Ця проблема знайшла відображення в роботах Ф. Ф. Бутинця [2], М. А. Вахрушиної [3], К. Друрі [4], Т. П. Карпової [5], В. Е. Керімова [6], В. Ф. Палія [7], Р. Ентоні і Дж. Ріса [8], Л. В. Нападовської [9], Ч. Т. Хорнгрена, Дж. Форстера [10], М. С. Пушкаря [11] та інших економістів.

У працях названих авторів облік адміністративних витрат описаний у складі обліку непрямих (накладних) витрат разом із їх розподілом.

Ця методика обліку є прийнятною для підприємств країн, на яких визначається повна собівартість продукції (робіт, послуг). Прикладом таких підприємств можуть бути підприємства Росії.

АТ "Холдингова компанія "Київміськбуд"



ЗАТ "ПБО "Львівміськбуд"

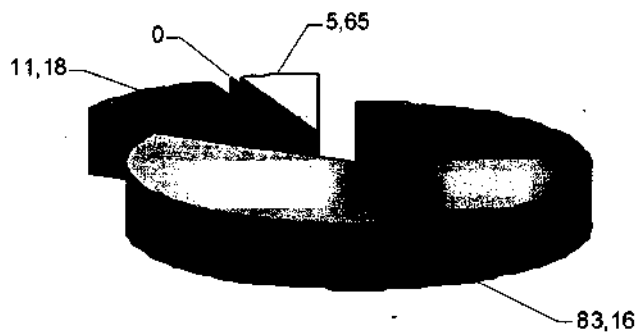




Рис. 1. Структура витрат операційної діяльності базових підприємств у 2002 р.

Облік витрат там регламентується Положенням бухгалтерського обліку (ПБО) 10/99 "Витрати організацій" [12, 25]. Слід зазначити, що підприємства Росії списують загальногосподарські витрати згідно з обліковою політикою, яка передбачає використання одного із двох варіантів:

- 1) в кінці кожного місяця вони включаються у виробничу собівартість продукції;
- 2) загальногосподарські витрати вважаються витратами періоду і щомісячно списуються в дебет рахунка 90 "Продаж" [12, 13].

У разі використання другого варіанта загальногосподарські витрати виділяються окремим рядком у Звіті про прибутки і збитки за статтею "Управлінські витрати", у разі першого – відображаються в складі "собівартості проданих товарів, продукції, послуг" [12, 269].

На вітчизняних підприємствах, де ведеться облік обмеженої собівартості продукції (робіт, послуг) без витрат періоду, така методика може бути використана в ціноутворенні, в ціну закладаються всі витрати, в тому числі і витрати періоду.

Облік адміністративних витрат будівельних підприємств, зважаючи на особливості, вимагає подальших наукових досліджень. Основи цього обліку були закладені в 60-х роках ХХ ст. в нормуванні накладних витрат, складовою частиною яких були адміністративні. Норми накладних витрат встановлювалися за будівельними роботами у відсотках до прямих витрат, а за монтажними – до основної заробітної плати робітників.

Історія обліку накладних витрат у будівництві описана в роботах М. Ф. Дячкова [13], Л. М. Крамаровського [14], Б. М. Литвина [15], О. С. Нарінського [16] та інших економістів.

У 90-х роках минулого століття планування і нормування витрат відійшло на задній план і на рівні будівельних організацій майже не проводилося. Останнім часом у зв'язку зі зміною форм власності учасники і акціонери вимагають отримання своєчасної і необхідної інформації щодо адміністративних витрат не тільки на сьогоднішній день, але й на майбутнє. Якщо мова йде про велике підприємство, то власникам і апарату управління потрібна інформація про результати роботи кожного із відділів (бухгалтерії, виробничо-економічного, фінансового, маркетингу тощо). Отримання такої інформації є можливим за умови відповідної організації управлінського обліку адміністративних витрат.

У завдання управлінського обліку адміністративних витрат входить:

- 1) визначення фактичних адміністративних витрат за окремими статтями, підрозділами, відділами тощо;
- 2) знаходження оптимального їх розміру з метою забезпечення ефективного процесу управління господарською діяльністю будівельних підприємств;
- 3) планування і нормування їх розміру в структурі витрат за контрактами і витрат періоду;
- 4) визначення відхилень фактичних адміністративних витрат від нормативних, планових або стандартних;
- 5) складання внутрішньої звітності з адміністративних витрат.

У П(С)БО 16 наводиться узагальнений перелік адміністративних витрат, який не враховує організаційно-технологічних особливостей будівельної галузі. Значною мірою він конкретизований у Методичних рекомендаціях № 81. В основу цього виду витрат покладені адміністративно-господарські витрати, які виділялися окремим розділом 1 у переліку витрат, що входили до калькуляційної статті "Накладні витрати" Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 9 лютого 1996 р. № 186. Винятком із статей цього розділу є витрати загальнопромислового призначення (заробітна плата виконавців робіт, майстрів і обов'язкові нарахування на неї, транспортне обслуговування названих категорій працюючих тощо). Крім цього, до адміністративних відносять і деякі витрати, які передбачені в інших розділах цього переліку та є такими за своїм економічним змістом (сплата податків та обов'язкових платежів, пов'язаних із загальногосподарськими витратами, витрати на охорону адміністративних приміщень, перебазування будівельних організацій та інші).

Аналіз структур адміністративних витрат, наведеної в Методичних рекомендаціях № 81, дозволяє звернути увагу на деякі невідповідності. Так, зокрема, п. 5.4 "Амортизація основних засобів" включає витрати, які вже передбачені в п. 5.3 "Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних нематеріальних активів". Крім цього, незрозумілим є те, чому автори рекомендацій обчислюють амортизацію тільки з первісної або справедливої вартості, тоді як в основі її нарахування згідно з вимогами П(С)БО 7 "Основні засоби" лежить переважно залишкова вартість таких активів. У назві п. 5.3 слово "нематеріальних" слід, на нашу думку, замінити на "матеріальних", тобто його назва повинна бути "Витрати на утримання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів", а назва

п. 5.4. – “Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення”. В п. 6 сказано, що до адміністративних витрат відноситься оплата аудиторських послуг тільки за проведення обов'язкових перевірок, передбачених законодавством. Вважаємо, що тут не повинно бути обмежень щодо включення до адміністративних витрат вартості послуг, пов'язаних із операційною діяльністю.

До складу адміністративних доцільно було би також включити витрати на підготовку кадрів, витрати з удосконалення технології та організації будівельного виробництва тощо.

Синтетичний облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 “Адміністративні витрати”. Оскільки на цьому рахунку узагальнюються не тільки витрати на утримання апарату управління, але й загальногосподарські витрати, доцільно було б змінити його назву на “Адміністративно-господарські витрати”.

З метою забезпечення одержання менеджерами та засновниками необхідної, більш детальної інформації про структуру витрат, на нашу думку, облік за рахунком 92 необхідно здійснювати за двома субрахунками: 921 “Загальноуправлінські витрати” та 922 “Загальногосподарські витрати”. Ця пропозиція дасть можливість без додаткових виборок забезпечувати відповідними даними проведення перспективного і ретроспективного аналізу структури та окупності адміністративних витрат, своєчасно виявляти резерви їх зниження.

Також у субрахунку 921 “Загальноуправлінські витрати” доцільно виділити аналітичні рахунки: 9211 “Загальноуправлінські витрати валові”, 9212 “Загальноуправлінські витрати невалові”. Вважаємо, що наявність вказаних аналітичних рахунків дасть можливість значно зблизити бухгалтерський і податковий облік цього виду витрат.

Загальний підсумок за рахунком 92 дасть необхідну інформацію для заповнення фінансової звітності, зокрема, форми № 2 “Звіт про фінансові результати”, а дані аналітичного рахунка 9211 та субрахунка 922 – декларації про прибуток підприємства.

На наше переконання, витрати на здійснення факторингових і довірчих операцій, з обліку боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, надання поштово-телеграфних послуг та інші, пов'язані з грошовим обігом, доцільно вилучити із складу адміністративних витрат. За своїм економічним змістом вони є фінансовими витратами.

Необхідності в розподілі адміністративних витрат між об'єктами будівництва на сьогоднішній день немає. Якщо вони включаються в їх собівартість, то за прямою ознакою. Вона може виникнути при калькулюванні повної собівартості будівельної продукції або ж у тому випадку, коли частину адміністративних витрат необхідно буде відносити до витрат інших видів діяльності, крім операційної.

Аналітичний і синтетичний облік адміністративних витрат доцільно здійснювати в журналі-ордері № 10-Б або в машинограмі, яка його замінює. Структуру цього регістру необхідно змінити, оскільки вона сьогодні не передбачає відокремленого обліку адміністративних витрат. Журнали 5 і 5А, на думку автора, теж не повністю відповідають вимогам управлінського обліку адміністративних витрат.

Іншою важливою складовою витрат періоду операційної діяльності будівельних

організацій є витрати на збут. Ці витрати не включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт (БМР), а списуються в кінці місяця на зменшення фінансового результату від основної діяльності. До 2000 р. такі витрати обліковувалися в складі накладних витрат згідно з Типовим положенням і з планування, обліку та калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України № 186 від 9 лютого 1996 р. (далі Положення).

На необхідність виокремлення витрат на збут зі складу накладних витрат вказували такі економісти, як Б. Севиянц, В. М. Соловійова та ін. [16,97]. Проти цієї ідеї виступав О. С. Нарінський. На його думку, ніяких спеціальних витрат, пов'язаних із реалізацією продукції, в будівельних організаціях немає, а витрати з підготовки об'єкта до здачі (прибирання сміття на збудованих об'єктах, миття підлоги, вікон, дверей тощо) є загальновиробничими витратами [16, 97].

Ринкові умови господарювання внесли певні корективи в структуру витрат будівельних організацій. Нині ефективне ведення господарської діяльності неможливе за відсутності належної реклами своєї продукції (робіт, послуг), забезпечення гарантійного її ремонту у разі необхідності. Названі витрати є витратами, пов'язаними з реалізацією продукції, в зв'язку з чим вважаємо, що в обліковій практиці будівельних організацій повинен використовуватися термін "витрати на збут".

Слід зазначити, що організаційно-технологічні особливості будівництва як галузі економіки країни суттєво впливають на структуру витрат на збут. Типовий перелік цих витрат, який передбачений ПСБО 16, в обліку будівельно-монтажних організацій, на нашу думку, необхідно конкретизувати з урахуванням названих особливостей. Деякою мірою це зроблено в Методичних рекомендаціях № 81.

Витрати на рекламу будівельної продукції як основну складову частину витрат на збут більшість підприємств галузі відображає у складі адміністративних витрат, що є методологічною помилкою при складанні фінансової звітності.

Залишається актуальною на сьогоднішній день пропозиція М. С. Пушкаря про доцільність виділення двох субрахунків: "Комерційні витрати" і "Витрати на маркетинг" до рахунка 43 "Позавиробничі витрати" старого Плану рахунків, аналогом якого виступає теперішній рахунок 93 "Витрати на збут" [11, 270]. Як вірно зазначає автор, одним із важливих завдань маркетингу є визначення ефективності тих чи інших рішень, що стосуються зміни у процесах постачання, виробництва та збуту. Для цього потрібно мати інформацію на його проведення [11, 273].

Вважаємо, що облік витрат на збут у будівництві доцільно здійснювати за двома субрахунками: 931 "Витрати на збут валові" і 932 "Витрати на збут невалові".

Ведення обліку витрат на збут на двох названих субрахунках забезпечить, на нашу думку, значне зближення бухгалтерського і податкового обліку.

Загальний підсумок за рахунком 93 дасть необхідну інформацію для заповнення фінансової звітності, зокрема, форми № 2 "Звіт про фінансові результати", а дані субрахунка 931 – декларації про прибуток підприємства.

Ведення окремого обліку витрат на збут у будівництві вимагає внесення докорінних змін у структуру журналу-ордера 10-Б (машинограму), в якому до введення нового Плану рахунків такі витрати не відображалися. На наш погляд,

саме так доцільно здійснювати їх облік. Концентрація обліку всіх витрат операційної діяльності в ньому дасть необхідну інформацію для заповнення фінансової звітності, зокрема, форми № 2 "Звіт про фінансові результати".

Реформування бухгалтерського обліку в Україні, як уже зазначалося раніше, привело до дещо іншого розуміння змісту економічного терміна "витрати". Якщо до 1 січня 2000 р. великий перелік витрат покривався за рахунок залишкового прибутку та фондів економічного стимулювання (утримання об'єктів соціальної сфери, штрафні санкції, виплата матеріальної допомоги, благодійні платежі та інші), тобто витрати не впливали на прибуток до оподаткування, то, відповідно до П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", рахунок 16 "Витрати" більшість з них зменшує його величину. Основна частина таких витрат сьогодні відноситься до інших операційних. Останні є витратами періоду, які в собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються, а списуються щомісячно на зменшення фінансового результату від операційної діяльності.

Схема трансформації обліку інших операційних витрат відображена на рис. 2.

Із наведеної схеми видно, що поняття "інші витрати операційної діяльності" об'єднало частину колишніх виробничої собівартості, собівартості реалізації, збитків, використання прибутку, фондів економічного стимулювання і фондів спеціального призначення. До того ж відбулися суттєві зміни у визначенні бухгалтерського прибутку до оподаткування відповідним податком.

Вітчизняний облік інших операційних витрат в основному відповідає міжнародним стандартам. Приблизно такий же облік інших операційних витрат має місце на підприємствах Молдови, де вони виділяються окремим рядком у складі витрат операційної діяльності згідно з національним стандартом бухгалтерського обліку 3 "Склад затрат і витрат підприємства" [17, 194]. Порівнюючи структуру витрат операційної діяльності вітчизняних підприємств із такою ж структурою підприємств Росії, можна виявити між ними суттєві відмінності. Останні у Звіті про прибутки і збитки в складі інших операційних витрат відображають витрати, пов'язані з оплатою послуг кредитних установ, реалізацією основних засобів, утриманням законсервованих об'єктів у зв'язку з анулюванням укладених договорів внаслідок припинення виробництва тощо. Згідно з ПБО 9 "Витрати організації" на підприємствах Росії інші витрати операційної діяльності відображаються у Звіті про прибутки і збитки (форма № 2) переважно в складі позареалізаційних витрат (штраф, пеня, неустойка заплачена, курсова різниця з валютних операцій, сума уцінки оборотних активів, сума дебіторської заборгованості, з якої минув термін позовної давності, інша, яку неможливо повернути, заборгованість тощо) [12, 571].

Основними завданнями вітчизняних теоретиків і практиків у сфері бухгалтерського обліку нині, на наш погляд, є розробка напрямів максимального зближення цього обліку із податковим із метою зменшення трудозатрат працівників бухгалтерії.

До введення нового Плану рахунків витрати, які в податковому обліку не відносилися до валових, обліковувалися в основному на рахунках 81 "Використання прибутку" і 87 "Фонди економічного стимулювання". В новому Плані рахунків відсутні аналоги цих рахунків. Як показали практичні дослідження на підприємствах міст Тернополя, Львова та Києва, більшість із них для цієї мети використовують рахунок 94

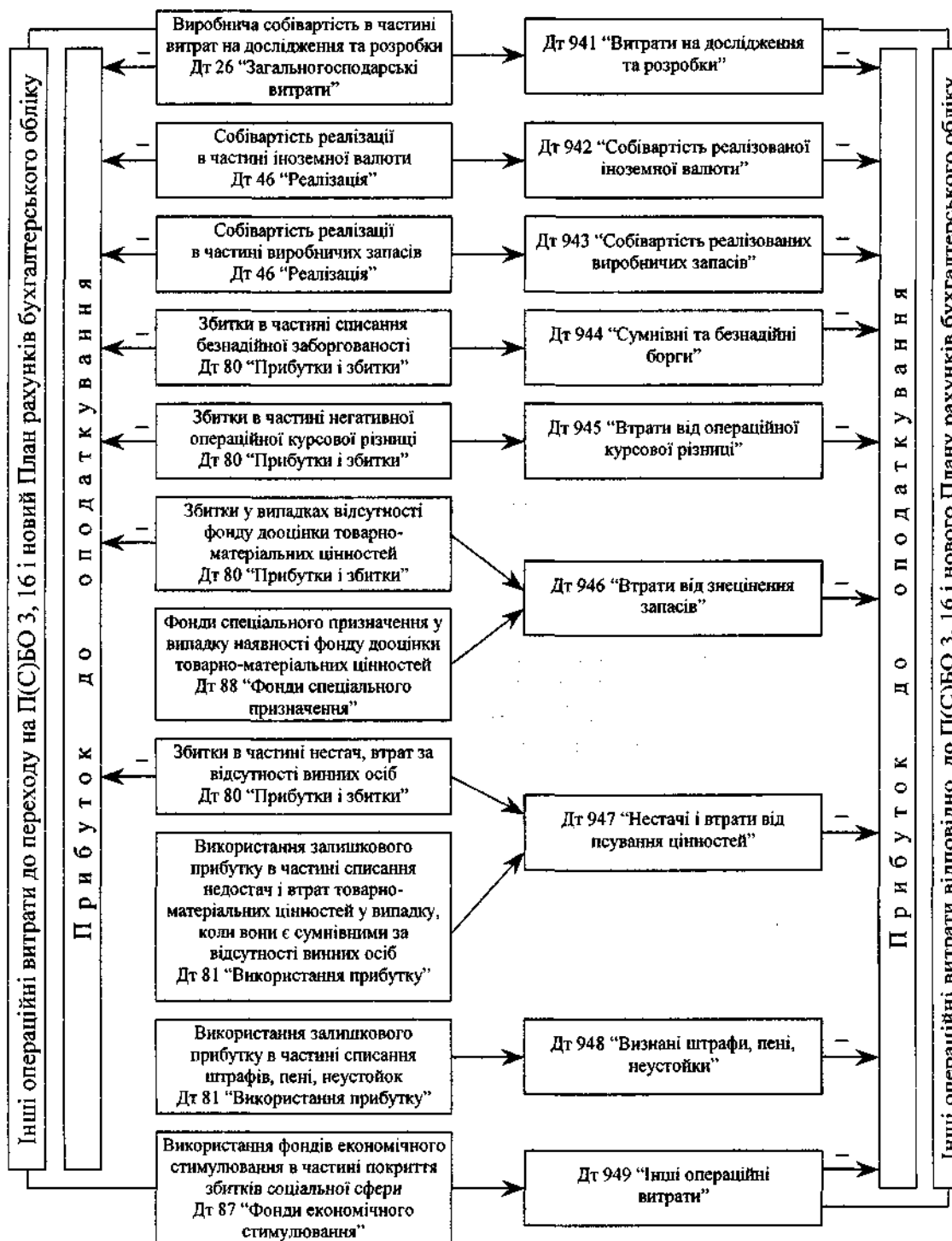


Рис. 2. Схема трансформації обліку інших витрат операційної діяльності.

"Інші операційні витрати". На наш погляд, огульне віднесення так званих "невалових" витрат на цей рахунок приведе до спотворення фінансової звітності, зокрема, форми № 2 "Звіт про фінансові результати". У зв'язку з цим пропонуємо, якщо в бухгалтерському обліку витрати відносяться до адміністративних, загальновиробничих, витрат на збут, а в податковому обліку не включаються до складу валових (50% вартості пального на потреби легкових автомобілів, затрати на їх стоянку і паркування, витрати на підготовку кадрів, якщо вони є пов'язаними сторонами та інші), то узгодження цих двох видів обліку можна досягти, як зазначалося раніше, виділивши окремі субрахунки або аналітичні рахунки в складі названих рахунків, на яких обліковувалися б відповідно валові та невалові витрати. Загальний підсумок за рахунками дасть необхідну інформацію для складання фінансової звітності, зокрема, форми 2 "Звіт про фінансові результати"; а дані субрахунків, на яких пропонується вести облік валових витрат, для складання декларації про прибуток підприємства.

Зміна питомої ваги інших операційних витрат у структурі витрат операційної діяльності АТ "Холдингова компанія "Київміськбуд", ЗАТ "ПБО "Львівміськбуд", ВАТ "Тернопільбуд" відображена на рис. 3.

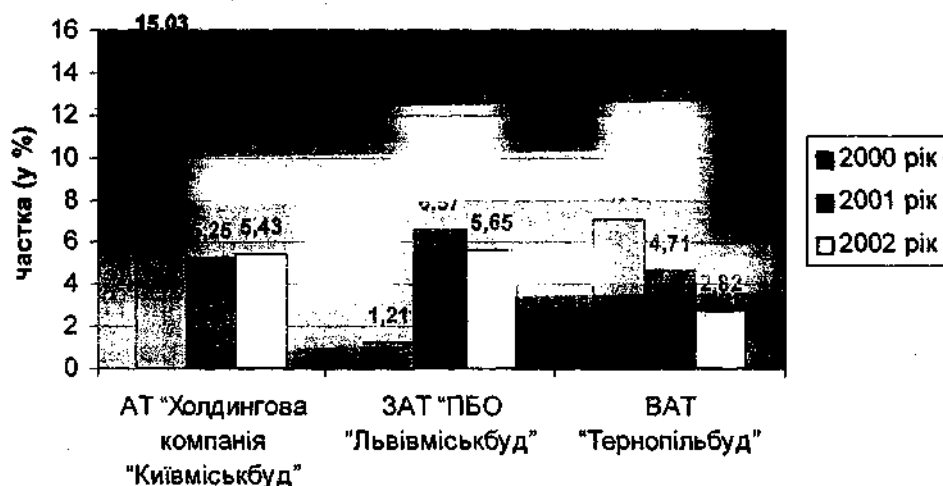


Рис. 3. Динаміка питомої ваги інших операційних витрат у витратах операційної діяльності будівельних організацій у 2000–2002 рр.

З наведеного рисунка видно, що найбільшою питома вага інших операційних витрат у структурі витрат операційної діяльності була в 2000 р. (за винятком ЗАТ "ПБО "Львівміськбуд"). Зменшення частки названих витрат у 2002 р. в основному пов'язане з внесенням Мінфіном України змін до П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", згідно з якими у названий елемент за цей рік не включалась собівартість реалізованих виробничих запасів та іноземної валюти, які є значними для будівельних організацій. На нашу думку, ці зміни є необґрунтованими, оскільки собівартість реалізованих запасів та іноземної валюти призводить до вибуття

активів і зменшення власного капіталу, тобто є витратами підприємства відповідно до їх визначення в П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". А всі витрати операційної діяльності повинні знайти відображення в одному із п'яти елементів.

Помилковими, на нашу думку, є також рекомендації Мінфіну України, висловлені в листі від 27 червня 2003 р. № 04210-88 щодо віднесення до інших витрат операційної діяльності витрат на утримання будівельної техніки, яка не використовується у виробничому процесі. Такі витрати є загальновиробничими, вони в кінці кожного звітного періоду повинні списуватися на зменшення фінансових результатів від операційної діяльності.

На рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" нині обліковуються витрати, які включаються і не включаються до складу валових у податковому обліку. До того ж це стосується не тільки синтетичного рахунка загалом, але й окремих субрахунків. Так, зокрема, на субрахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги" узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги, які не відносяться до валових, та списання поточної дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною, і включається до складу валових витрат податкового обліку.

На субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну України № 29 від 30 листопада 1999 р. (далі Інструкція) узагальнюється інформація про витрати на утримання соціальної інфраструктури підприємств, частина яких відповідно до п. 5.4.9 Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 р. відноситься до валових витрат витрати на опалення, освітлення і інші витрати на утримання й експлуатацію (крім капітальних затрат, які підлягають амортизації).

Зближенню бухгалтерського і податкового обліку витрат, які обліковують на субрахунках 944 і 949, буде сприяти, на наш погляд, виділення в їх складі окремих аналітичних рахунків, на яких відображалися би відокремлено валові і невалові витрати. Іншим шляхом розв'язання цієї проблеми є, на нашу думку, узагальнення всіх "невалових" в податковому обліку інших витрат операційної діяльності на субрахунку 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" зі зміною його назви на "Визнані штрафи, пені і неустойки та інші невалові витрати". Крім цього, до відкриття запропонованого субрахунка в управлінському обліку доцільно відкрити аналітичні рахунки, на яких би узагальнювалась інформація щодо однорідної структури невалових витрат. Ці пропозиції не порушують основних вимог Інструкції відносно запровадження синтетичного та аналітичного обліку на підприємствах.

Слід зазначити, що в діючу інструкцію, на нашу думку, необхідно внести деякі уточнення і доповнення щодо обліку витрат на окремих субрахунках до рахунка 94, зокрема, на субрахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги" доцільно було б передбачити узагальнення інформації про списання дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною без застереження, що її утворення не було пов'язане з

реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг. Підставою для такої пропозиції є те, що більшість підприємств резерву сумнівних боргів не створює, оскільки в податковому обліку такий резерв не відноситься до валових витрат, а після закінчення термінів позовної давності виникне необхідність списати цю заборгованість. Крім цього, якщо наголошувати в Інструкції, що на цьому субрахунку узагальнюється інформація щодо списання безнадійної заборгованості, утворення якої не було пов'язане з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг, то це значить, що такою заборгованістю може бути заборгованість за реалізовані основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи. Реалізація останніх відноситься до інвестиційної діяльності, а не операційної.

У поясненнях, які наведені в Інструкції щодо обліку витрат на субрахунку 947 "Недостачі від псування цінностей", на нашу думку, необхідно зазначити, що до таких витрат можна відносити лише недостачі оборотних активів, які виявляються на підприємстві, а недостачі необоротних активів повинні обліковуватися в складі інших витрат на рахунку 97 "Інші витрати".

Аналітичний і синтетичний облік за рахунком 94 "Інші витрати операційної діяльності" здійснюється в журналах 5, 5А. Проаналізувавши структуру цих нових регістрів, можна зробити висновок: вимагає розширення перелік статей таких витрат. Такими статтями можуть виступати субрахунки до рахунку 94. Більшість субрахунків наводяться в журналах, але серед них відсутні витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, втрати від операційної курсової різниці.

Підсумовуючи все сказане, вважаємо, що наші пропозиції можуть бути використані в практичній діяльності підприємств будівельного комплексу. Вони сприятимуть, на наш погляд, зближенню бухгалтерського та податкового і покращенню управлінського обліку витрат періоду операційної діяльності.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти" // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2001. – № 6.
2. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. *Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця*. – Житомир: ПП "Рута", 2002.
3. Вахрушина М. А. *Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие*. – М.: ЗАО "Финстатинформ", 1999.
4. Друри К. *Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов: Пер. с англ. / Под ред. Н. Д. Эриашвили; – 3-е изд., перераб. и доп.* – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
5. Карпова Т. П. *Управленческий учет: Учебник для вузов*. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
6. Керимов В.Э. *Управленческий учет: Учебник*. – М.: Маркетинг, 2001.
7. Палий В. Ф. *Основы калькулирования*. – М.: Финансы и статистика, 1987.
8. Энтони Р., Рис Дж. *Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова*. – М.: Финансы и статистика, 1993.