

Л.І. ПОСЛАВСЬКА*

(Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету, м. Вінниця, Україна)

В.В. ЯСИШЕНА**

(Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету, м. Вінниця, Україна)

Особливості розподілу непрямих витрат на підприємствах будівельної галузі

Важливим питанням калькулювання в будівництві є облік і розподіл непрямих витрат, оскільки їх частка в собівартості будівельно-монтажних робіт для більшості будівельних організацій має тенденцію до неухильного зростання. Метою статті є розкриття теоретичних і практичних аспектів обліку непрямих витрат та розробка рекомендацій щодо удосконалення розподілу непрямих витрат з урахуванням галузевої специфіки. Розглянуто методи розподілу непрямих витрат (метод прямого розподілу, метод послідовного розподілу, розподіл взаємних послуг). Обґрунтовано доцільність використання на будівельних підприємствах методу розподілу взаємних послуг. Запропоновано бази розподілу загальновиробничих витрат у розрізі виробничих структурних підрозділів будівельної організації, що найбільшою мірою розкривають специфіку будівельного виробництва. Виявлено, що незалежно від методики розподілення непрямих витрат, яку використовує підприємство, в обліковій практиці завжди наявний певний елемент неточності. Відтак найкращим результатом вибору методики розподілу непрямих витрат може бути отримання прийняттого результату, який би мінімізував таку неточність.

Ключові слова: будівельні підприємства, непрямі витрати, загальновиробничі витрати, база розподілу, методи розподілу непрямих витрат.

Л.И. ПОСЛАВСКАЯ

(Вінницький учебно-научный институт экономики
Тернопольского национального экономического университета, г. Винница, Украина)

В.В. ЯСИШЕНА

(Вінницький учебно-научный институт экономики
Тернопольского национального экономического университета, г. Винница, Украина)

Особенности распределения косвенных расходов на предприятиях строительной отрасли

Важным вопросом калькулирования в строительстве является учет и распределение косвенных расходов, поскольку их доля в себестоимости строительно-монтажных работ для большинства строительных организаций имеет тенденцию к неуклонному росту. Целью статьи является раскрытие теоретических и практических аспектов учета косвенных расходов и разработка рекомендаций по совершенствованию распределения косвенных расходов с учетом отраслевой специфики. Рассмотрены методы распределения косвенных затрат (метод прямого распределения, метод последовательного распределения, распределение взаимных услуг). Обоснована целесообразность использования на строительных предприятиях метода распределения взаимных услуг. Предложено базы распределения общепроизводственных расходов в разрезе производственных структурных подразделений строительной организации, которые в наибольшей степени раскрывают специфику строительного производства. Выведено, что независимо от методики распределения косвенных расходов, которую использует предприятие, в учетной практике всегда

* **Пославська Людмила Іванівна**, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вінницького навчально-наукового інституту економіки ТНЕУ (м. Вінниця), кандидат економічних наук.

** **Ясишена Валентина Валеріївна**, в. о. завідувача кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вінницького навчально-наукового інституту економіки ТНЕУ (м. Вінниця), кандидат економічних наук, доцент.

присутствует определенный элемент неточности. Поэтому лучшим результатом выбора методики распределения косвенных расходов может быть получение приемлемого результата, который бы минимизировал такую неточность.

Ключевые слова: строительные предприятия, косвенные расходы, общепроизводственные расходы, база распределения, методы распределения косвенных расходов.

L.I. POSLAVSKA

(Vinnitsa Institute of Economics of Ternopil National Economic University, Vinnitsa, Ukraine)

V.V. YASYSHENA

(Vinnitsa Institute of Economics of Ternopil National Economic University, Vinnitsa, Ukraine)

Specifics of Allocation of Indirect Expenses by Construction Enterprises

Accounting and allocating indirect expenses are an important issue of calculation in construction because their cost price share in construction and installation tends to be increasing steadily for the majority of construction companies. The article explains theoretical and practical aspects of accounting indirect expenses and elaborates recommendations as to improved distribution of indirect expenses with due account for the industry specific features. The methods of allocation of indirect expenses (method of direct allocation, method of consecutive allocation, method of reciprocal services) are under consideration. Applying the reciprocal services allocation method by construction enterprises has been proved as expedient. Appropriate bases have been proposed for the allocation of general expenses of production by structural manufacturing divisions of a construction company, which clarifies the specific features of construction in the best way. It is found that regardless of the method of allocation of indirect expenses as applied within an enterprise the accounting practice always has certain inaccuracy. Thus, the best result of selecting the method of allocation of indirect expenses may consist in obtaining an acceptable result that would reduce such inaccuracy as down as possible.

Keywords: construction enterprises, indirect expenses, general production expenses, base of allocation, methods of allocation of indirect expenses.

Постановка проблеми. Для ефективного управління підприємством необхідне дотримання основного принципу організації економічної роботи – обґрунтоване калькулювання собівартості продукції. У п. 12 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» виділено тільки два види контрактних витрат – прямі та загальновиробничі. Найчастіше проблеми виникають з визначенням складу загальновиробничих витрат. Крім загальновиробничих витрат до складу непрямих виробничих витрат відносять і витрати допоміжних та другорядних підрозділів, які неможливо віднести до конкретного об'єкта обліку і які безпосередньо стосуються виробництва (виконання робіт, надання послуг). Тому, при визначенні собівартості будівельно-монтажних робіт найважливішою проблемою є розподіл непрямих витрат між окремими будівельно-монтажними роботами (об'єктами), оскільки це вимагає більш складної методики, ніж застосовуваної для прямих витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розподілу загальновиробничих витрат досліджували П.Й. Атамас, К. Друрі, З.В. Задорожний, Т.П. Карпова, В.Ф. Палій, М.І. Скрипник, С.О. Стуков, М.Г.Чумаченко, Ч.Т. Хорнгрен та інші. Не зважаючи на наявність отриманих ними фундаментальних результатів, окремі аспекти зазначеної проблеми все ж залишилися невирішеними. Зокрема, недостатньо

уваги приділено обґрунтуванню вибору бази та методів розподілу непрямих витрат.

Метою статті є розкриття теоретичних і практичних аспектів обліку непрямих витрат та розробка рекомендацій щодо удосконалення розподілу непрямих витрат з урахуванням галузевої специфіки.

Виклад основних результатів. Розподіл витрат є прерогативою кожного підприємства і залежить від специфіки робіт, що виконуються.

Для більш точного розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання важливо обрати найбільш відповідні бази розподілу та способи розрахунку коефіцієнтів розподілу, а також забезпечити максимальну локалізацію витрат, яка пов'язана з удосконаленням організації аналітичного обліку за центрами витрат, а також розукрупненням комплексних витрат у пошуках можливості їх прямого віднесення на об'єкти калькулювання або застосування різних баз розподілу для різних складових (елементів) цих витрат.

Пункт 14 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» пропонує будівельникам наступний вибір баз розподілу при нормальній потужності: пропорційно прямим витратам; обсягам доходів; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу [7].

Слід зазначити, що П(С)БО 18 «Будівельні контракти», посилаючись на П(С)БО 16 «Витрати»,

певним чином обмежує методику розподілу всіх загальновиробничих витрат, прив'язавши їх до нормативної потужності. Останньою, згідно з цим же стандартом, є середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

На визначення нормальної потужності значною мірою впливає суб'єктивний фактор. На сучасному етапі в Україні відсутня довгострокова програма будівництва, це ж саме стосується і підприємств галузі. Часто будівельні організації укладають контракти з замовниками на будівництво об'єктів, не враховуючи потужності власної виробничої бази, оскільки у разі недостатності власних потужностей для будівництва об'єктів залучаються субпідрядні організації.

На зарубіжних підприємствах в основному використовується два методи розподілу непрямих витрат: поетапний і з допомогою кошторисних ставок. Суть цих методів описали К. Друрі, Т.П. Карпова, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, С.О. Стуков, М.Г. Чумаченко та інші.

Розподіл непрямих витрат при першому способі проходить так:

- перший етап – розподіл загальнозаводських витрат між усіма цехами, в тому числі допоміжними, пропорційно базам розподілу для невеликих груп статей;

- другий етап – розподіл непрямих витрат допоміжних цехів між основними цехами;

- третій етап – розподіл загальновиробничих витрат основних цехів між видами продукції.

Крім вищезазначених етапів Т.П. Карпова виділяє ще й етап розрахунку ставок розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу [5, с. 129].

Поетапний метод розподілу передбачає калькулювання повної собівартості продукції (робіт, послуг). Поряд з таким позитивним моментом цього методу розподілу, як вибір баз розподілу для кожної групи або статті загальнозаводських і цехових витрат він має, на погляд З-М.В. Задорожного, такий недолік, як списання загальновиробничих витрат допоміжних цехів на витрати основних цехів. Якщо допоміжні цехи випускають продукцію, яка реалізується на сторону, то при використанні цього методу її собівартість буде заниженою на суму вищезазначених витрат, що суттєво вплине на фінансові результати діяльності відповідних центрів відповідальності в управлінському обліку [4, с. 181].

В іншому способі розподілу непрямих витрат використовується кошторисна ставка. Як зазначає С.О. Стуков, процедура її визначення проходить ті ж етапи, що й при першому методі [10, с. 158]. Кошторисна ставка непрямих витрат, які припадають на окремі види продукції, визначається діленням кошторисних непрямих витрат цеху на плановий фонд основної заробітної плати або плановий ефективний фонд людино-годин, пов'язаний з виробництвом цієї продукції. Даний спосіб є

ефективним при використанні нормативного методу обліку витрат, хоча в ньому є той самий недолік, що і в першому (розподіл загальновиробничих витрат допоміжних цехів між загальновиробничими витратами основних цехів).

Як зазначає С.О. Стуков, як би не розподілялись непрямі витрати, все одно абсолютної точності та стовідсоткової обґрунтованості в розподілі досягти неможливо, за винятком тих випадків, коли всі витрати з управління та обслуговування виробництва стосуються одного виду продукції і тому є прямими [10, с. 156].

Принципи розподілу непрямих витрат визначені В.Ф. Палієм [6, с. 181]:

- різні комплексні непрямі витрати потребують застосування різних баз розподілу між відповідними об'єктами калькулювання;

- значні суми непрямих витрат, які розподіляються, вимагають більш точних способів їх розподілу, а невеликі суми можна розподіляти за спрощеними методами;

- розподіл значних комплексів витрат на більш однорідні складові частини, що дозволяє точніше визначати направленість витрат та базу їх розподілу;

- більш точні результати розподілу дає організація прямого обліку прямих витрат у місцях виникнення і центрах витрат, що дає можливість наблизити калькуляційні об'єкти до відповідних групувань витрат;

- максимальне наближення результатів розподілу до фактичних витрат на виріб.

Пропонуємо розподіл загальновиробничих витрат розглядати як послідовність дій, кожна з яких наближає результат до кінцевої мети – калькуляційної одиниці.

Перший етап – розподіл витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки, витрат на управління цехами, загальнодільничних витрат. При цьому витрати, які пов'язані з одним центром витрат, прямо відносять на цей центр витрат. Однак спільні для кількох центрів витрати повинні бути розподілені між відповідними центрами витрат. Виконання цієї процедури неможливе без вибору дієвої бази розподілу.

Другий етап характеризується перерозподілом витрат допоміжного та другорядного виробництва між основними, допоміжними і другорядними підрозділами. На цьому етапі розподіл непрямих витрат ускладнюється тим, що допоміжні та другорядні підрозділи надають послуги не тільки підрозділам основного виробництва, але можуть надавати взаємні послуги один одному.

Для точної калькуляції собівартості і диференційованого відображення результатів діяльності підприємства необхідно здійснювати облік та відповідний розподіл вартості взаємних послуг.

В теорії та практиці виокремлюють такі методи обліку вартості виробництва для власних потреб: метод прямого розподілу; метод послідовного розподілу; розподіл взаємних послуг; одночасного розподілу.

Метод прямого розподілу (табл. 1) – найпростіший, але пов'язаний з найбільшими похибками, оскільки не враховується взаємний обмін продукцією (послугами) між центрами відповідальності. Витрати по кожному допоміжному підрозділу відносять безпосередньо на підрозділи основного виробництва. Коефіцієнти розподілу розраховують шляхом ділення суми витрат даного допоміжного підрозділу на кількість одиниць продукції (одиниць виміру послуг), яка передається основним підрозділам.

Відповідно до методу послідовного розподілу (табл. 1) частково враховується взаємний обмін продукцією (послугами) між допоміжними місцями виникнення витрат. Вартість власного виробництва нараховується на кожне наступне місце виникнення у вибудованому ланцюжку. Тому послідовність місць виникнення витрат встановлюється таким чином, щоб на початку ланцюжка розташовувалася ділянка, яка отримує найменшу кількість продукції від наступної за нею. Наприкінці ланцюжка повинно знаходитися місце виникнення витрат, яке отримує найбільший обсяг продукції від попереднього.

Таблиця 1

Розподіл витрат (прямий та послідовний методи)

<i>Метод прямого розподілу</i>			
	Підрозділи, які надають продукцію (послуги)		
Підрозділи, що отримують роботи (послуги, продукцію)	Відділ головного механіка, год	Енергетичний відділ, кВт	Транспортна служба, т-км
Відділ головного механіка	20	300	12
Енергетичний відділ	22	100	10
Транспортна служба	85	200	25
Будівельна ділянка 1	23	100	2500
Будівельна ділянка 2	30	200	2620
Будівельна ділянка 3	28	600	2450
Всього надано послуг	208	1500	7570
Надано послуги основним місцям виникнення витрат	81	900	7617
Витрати, грн.	76000	60000	110000
Коефіцієнт розподілу	$76000/81 = 938,27$	$60000/900=66,67$	$110000/7617=14,44$
Розподілені витрати			
Будівельна ділянка 1	21580,25	6667	36103,45
Будівельна ділянка 2	28148,15	13334	37836,42
Будівельна ділянка 3	26271,60	39999	36060,13
<i>Метод послідовного розподілу</i>			
	Підрозділи, які надають продукцію (послуги)		
Підрозділи, що отримують продукцію (послуги)	Відділ головного механіка, год	Енергетичний відділ, кВт-год.	Транспортна служба, т-км
Відділ головного механіка	20	300	12
Енергетичний відділ	22	100	10
Транспортна служба	85	200	25
Будівельна ділянка 1	23	100	2500
Будівельна ділянка 2	30	200	2620
Будівельна ділянка 3	28	600	2450
Всього надано послуг	208	1500	7617
Передано наступному відділу	188	1100	7570
Витрати підрозділу, грн.	76000	60000	110000
Витрати із врахуванням наданих послуг, грн.	-	$22*404,26 = 8893,72$	$85*404,26 + 200*62,63 = 46888,1$
Разом	76000	68893,72	156888,1
Коефіцієнт розподілу	$76000/188 = 404,26$	$68893,72/1100 = 62,63$	$156888,1/7570=20,72$
Відділ головного механіка			
Енергетичний відділ	8893,72		
Транспортна служба	34362,10	12526,13	
Будівельна ділянка 1	9297,98	6263,07	51812,45
Будівельна ділянка 2	12127,80	12526,13	54286,40
Будівельна ділянка 3	11318,40	37578,39	50789,25

Джерело: побудовано авторами з використанням умовних даних.

Бухгалтерський облік

Отже, перші два методи, хоча і є простішими, але не повною мірою враховують взаємні послуги при розподілі витрат.

Метод розподілу взаємних послуг дозволяє найбільш точно врахувати взаємний обмін продукцією (послугами) для внутрішніх потреб. При такому обміні коефіцієнти розподілу вартості власного виробництва взаємно впливають один на одного. Власне кажучи, знайти коефіцієнт розподілу вартості переданої однією ділянкою продукції без попереднього розрахунку коефіцієнтів розподілу вартості продукції, одержуваної нею від інших ділянок, не є можливим. Тому всі коефіцієнти визначають, розв'язуючи систему лінійних рівнянь:

$$g * k = v_1 + v_2, \quad (1)$$

де g – обсяг наданих послуг (виконаних робіт);

k – коефіцієнт розподілу вартості наданих послуг (виконаних робіт);

v_1 – первинні накладні витрати підрозділу, що надає послугу (виконує роботи);

v_2 – вторинні накладні витрати підрозділу, що передає послуги (виконує роботи);

$$v_2 = g_2 * k, \quad (2)$$

де g_2 – обсяг отриманих від других підрозділів послуг (наданих робіт);

k – коефіцієнт розподілу вартості послуг (робіт), переданих іншим підрозділам.

Розглянемо на прикладі розподіл витрат методом взаємних послуг.

Відділ головного механіка $208 * k_1 = 76000 + 20 * k_1 + 300 * k_2 + 12 * k_3$

Енергетичний відділ $1500 * k_2 = 60000 + 22 * k_1 + 100 * k_2 + 10 * k_3$

Транспортна служба $7617 * k_3 = 110000 + 85 * k_1 + 200 * k_2 + 25 * k_3$

Вирішивши систему рівнянь отримаємо значення коефіцієнтів:

k_1 – вартість послуг енергетичного відділу для власних потреб;

k_2 – вартість послуг з перевезення для власних потреб;

k_3 – вартість ремонтних робіт для власних потреб.

Метод розподілу взаємних послуг (табл. 2) забезпечує найбільшу точність результатів і дозволяє автоматизувати процес розподілу витрат. Відтак доцільно на будівельних підприємствах застосовувати саме цей метод.

В подальшому витрати бригад відносять до витрат за окремими об'єктами за прямою ознакою, а якщо це неможливо – розподіляють згідно з обраною базою розподілу.

Таблиця 2

Розподіл непрямих витрат методом взаємних послуг

	Допоміжне виробництво			Основне виробництво			Сума витрат основного виробництва
	Відділ головного механіка	Енергетичний відділ	Транспортна служба	Будівельна дільниця 1	Будівельна дільниця 2	Будівельна дільниця 3	
Витрати відділу	76000	60000	110000	220000	185000	200000	605000
Відділ головного механіка							
Нараховано	9728	10701	41345	11188	14592	13620	39400
Списано	101174						
Енергетичний відділ							
Нараховано	15192	5064	10128	5064	10128	30384	45576
Списано		75960					
Транспортна служба							
Нараховано	254	195	511	53182	55716	52126	161024
Списано			161984				
Розподілені витрати	(76000)	(60000)	(110000)	69434	80436	96130	246000
Загальні витрати				289434	265436	296130	851000

Джерело: побудовано авторами з використанням умовних даних.

Для спрощення і прискорення процедур обліку вартості виробництва для власних потреб можна застосовувати фіксовані коефіцієнти розподілу, дійсні протягом кількох звітних періодів. Їх встановлюють на базі планових показників або

середніх даних за минулі періоди. Поточний розрахунок коефіцієнтів розподілу вартості продукції (послуг) для внутрішнього споживання між ділянками підприємства не проводиться. У результаті використання фіксованих коефіцієнтів виникають

відхилення фактичних показників від розрахункових. Різниця між сумарними фактичними витратами за даним місцем виникнення і величиною списаної з нього вартості продукції для власних потреб (= вартість продукції × фіксований коефіцієнт розподілу) може бути позитивною (фактична величина більше розрахункової) або негативною (фактична величина менше розрахункової). Для того щоб повністю врахувати обмін продукцією для власних потреб між місяцями виникнення витрат на підприємстві, щомісячні відхилення фактичних величин від розрахункових (позитивні або негативні) можна відносити на основні місця виникнення витрат відповідно до отримуваних ними обсягів продукції для власних потреб. Більш зручно, акумулювати ці відхилення на спеціальних рахунках протягом року. Наприкінці року сальдо за цими рахунками відносити на основні місця виникнення витрат, які отримують продукцію для власних потреб.

Вибір доцільного методу розподілу непрямих витрат ще не є запорукою точності одержаних результатів. Не менш важливим є також питання вибору відповідної бази розподілу, на основі якої обчислюється коефіцієнт або ставка розподілу витрат між об'єктами обліку. На вибір бази впливають численні фактори, а саме: структура та величина витрат, наявність чи відсутність функціонального зв'язку витрат з факторами виробництва тощо. Найбільш точно охарактеризовано критерії для вибору бази розподілу витрат у праці Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Фостера [11, с. 275]:

- причинно-наслідкова залежність (коли відомий зв'язок об'єкта витрат та здійснених витрат). Встановлення причинно-наслідкового зв'язку дає можливість порівняти об'єкт витрат з понесеними витратами;
- досягнутий результат (більшу суму витрат відносять на підрозділ з найкращим результатом);

– справедливість (розподіл витрат на основі принципів справедливості і рівності для встановлення взаємовигідних цін);

– прибутковість (розподіл з урахуванням здатності об'єктів обліку витрат нести певне навантаження при покритті витрат).

В.Ф. Палій, С.А. Стуков, М.Г. Чумаченко наголошували на тому, що необхідно розукрупнювати комплексні статті та використовувати різні бази розподілу для різних складових частин цих витрат.

База для розподілу витрат, зазвичай, зберігається незмінною протягом тривалого періоду часу, оскільки вона є невід'ємною частиною облікової політики підприємства. Обрана база розподілу повинна точно відповідати характеру витрат, тобто мати характер прямої дії.

Проаналізувавши існуючу практику розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах будівельної галузі, дійшли висновку, що застосування єдиної бази розподілу накладних витрат призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів послуг.

Тому доцільно використовувати не єдину, а різні бази розподілу. У таблиці 3, на підставі узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду, наведені основні бази розподілу загальновиробничих витрат, що, найбільшою мірою розкривають специфіку будівельного виробництва в цілому та окремих його виробничих структурних підрозділів.

Бази розподілу загальновиробничих витрат для виробничих структурних підрозділів визначалися з урахуванням специфіки діяльності кожного з них, що забезпечує прямий зв'язок обраних базових показників із загальновиробничими витратами, що розподіляються на їх підставі.

Таблиця 3

Бази розподілу загальновиробничих витрат у розрізі виробничих структурних підрозділів будівельної організації

Виробничий структурний підрозділ	База розподілу	Обґрунтування
Будівельні дільниці	Сукупність прямих витрат на оплату праці та прямих матеріальних витрат	Використання комплексної бази розподілу обумовлено значними витратами ручної праці та матеріальних ресурсів
Ремонтний цех	Прямі витрати на оплату праці	Діяльність підрозділу в достатній мірі пов'язана з використанням ручної праці
Транспортна служба	Машино-година роботи обладнання	Робота підрозділу пов'язана з використанням машин та механізмів, витрати на експлуатацію яких складають переважну частину сукупних витрат транспортної служби

Джерело: побудовано авторами на основі [1-6, 10, 11].

Висновки. Правильний вибір бази розподілу загальновиробничих витрат надзвичайно важливий, оскільки по-перше, вибрана база повинна вказувати на взаємозв'язок між непрямыми витратами і причинами, що на них впливають, по-друге, необхідно вибрати таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину непрямих витрат. Слід також підкреслити, що, незалежно від методики, розподілення непрямих витрат завжди наявний певний елемент неточності.

Найкраще, на що можна розраховувати, – це отримати прийнятний результат, мінімізуючи таку неточність. Таким чином, впровадження запропонованої методики обліку і розподілу непрямих витрат дозволить більш точно обчислювати собівартість послуг і продукції, визначати рівень їх рентабельності, надасть можливість системно та аргументовано управляти цими витратами.

4 Список використаних джерел

1. Атамас, П. Й. Управлінський облік [Текст]: навчальний посібник / П. Й. Атамас. – 2-ге вид. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебник для вузов / М. А. Вахрушина. – 2-е изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
3. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: Вводный курс [Текст]: учебн. пособие для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.
4. Задорожний, З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві [Текст]: монографія / З. В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006 – 336 с.
5. Карпова, Т. П. Управленческий учет [Текст]: учебник для вузов / Т. П. Карпова – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
6. Палий, В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] / В. Ф. Палий – М.: Инфра-М, 2006. – 279 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>
8. Пославська, Л. І. Облік доходів і витрат за центрами відповідальності у будівництві [Текст]: дис. ... канд. екон. наук.: 08.00.09 / Пославська Людмила Іванівна; Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2015. – 250 с.
9. Скрипник, М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності [Текст] / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 46-49.
10. Стуков, С. А. Система производственного учета и контроля [Текст] / С. А. Стуков – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
11. Хорнгрен, Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект [Текст] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

4 References

1. Atamas, P. J. (2009). *Upravlinsjkyj oblik [Managerial Accounting]* (2nd edition). Kyiv: Centr uchbovoji literatury.
2. Vahrushina, M. A. (2002). *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet [Accounting management accounting]* (2nd edition). Moskva: IKF Omega-L; Vyssh. shk.
3. Druri, K. (2012). *Vvedenie v upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet [Introduction to management and production accounting]* (6th edition). Moskva: YuNITI-DANA.
4. Zadorozhnyj, Z. V. (2006). *Vnutrishnjogospodarskiy oblik u budivnyctvi [Internal managerial accounting in construction]*. Ternopil: Ekonomichna dumka.
5. Karpova, T. P. (2004). *Upravlencheskiy uchet [Managerial Accounting]* (2nd edition). Moskva: YuNITI-DANA.
6. Paliy, V. F. (2006). *Upravlencheskiy uchet izderzhek i dohodov (s elementami finansovogo ucheta) [Management accounting of costs and revenues (with elements of financial accounting)]*. Moskva: Infra-M.
7. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2001). Polozhennja (standart) bukhgaltersjkojho obliku 18 «Budiveljni kontrakty» [National Accounting Standard 18 «Construction contracts»]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>
8. Poslavska, L. I. (2015). *Oblik dokhodiv i vytrat za centramy vidpovidalnosti u budivnyctvi [Accounting of incomes and expenses by responsibility centers in construction]*. (Candidate dissertation). Ternopil: Ternopilskiyi natsionalnyi ekonomichniy universytet.
9. Skrypnyk, M. I. (2011). Orhanizatsiia obliku vytrat u rozrizi tsentriv vytrat ta tsentriv vidpovidalnosti [Organization of cost accounting in terms of cost centers and liability centers]. *Oblik i finansy APK*, (1), 46-49.
10. Stukov, S. A. (1988). *Sistema proizvodstvennogo ucheta i kontrolya [Production accounting and control system]*. Moskva: Finansy i statistika.
11. Horngren, Ch. T. & Foster, Dzh. (2000). *Buhgalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt [Accounting: Management Aspect]* (ed. by Ya. V. Sokolov). Moskva: Finansy i statistika.