

*Юрченко О.А.,  
аспірант  
Національної академії статистики,  
обліку та аудиту*

## **ВИТРАТИ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: СКЛАД І КЛАСИФІКАЦІЯ**

**Постановка проблеми.** В умовах розвитку ринкової економіки вітчизняні промислові підприємства, здійснюючи свою діяльністю сконцентровують значну увагу на тих операціях та процесах, що відносяться до основної діяльності, яка є головною метою його створення та забезпечують найбільшу частку доходу. Але поруч з тим, вплив на результати господарювання тих видів діяльності й операцій, які не є основними, досить суттєвий, а отже потребує детального вивчення їхньої наявності, доцільності та результативності. Історично склалося, що значна увага вітчизняних і зарубіжних науковців приділяється дослідженню складу витрат, які виникають у процесі виробництва продукції, однак, на нашу думку, слід зосередити увагу на дослідженні складових витрат іншої операційної діяльності, величина яких має чималий вплив на зменшення розміру фінансового результату операційної діяльності та прибутку підприємства.

Варто зауважити, що на сьогодні провідні фахівці не дійшли згоди щодо складу та класифікації витрат іншої операційної діяльності. Тому, з метою ефективного ведення бухгалтерського обліку витрат іншої операційної діяльності необхідно детально знати їх склад та класифікацію, що обумовлює доцільність розгляду даного питання.

**Метою дослідження** є визначення складу витрат іншої операційної діяльності, а також розгляд та узагальнення їх класифікації.

**Аналіз дослідження і публікацій.** Дослідженню складу та класифікації витрат іншої операційної діяльності підприємства були присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як: Ю.А. Бабаєв [1], З.В. Задорожний [3], С.М. Ксьондз [5], М.В. Реслер [9], Я.В. Соколов [10], І.Д. Фаріон [11], та інші. Однак,

не зважаючи на значну увагу дослідників, структура та класифікація витрат іншої операційної діяльності потребують подальшого дослідження та удосконалення з метою вивчення та узагальнення існуючих складових елементів витрат іншої операційної діяльності, їх класифікаційних ознак, враховуючи потреби зацікавлених користувачів облікової інформації.

**Виклад основного матеріалу.** Витрати іншої операційної діяльності – це постійні витрати, які не відносяться до витрат виробництва та не пов'язані з обсягом діяльності підприємства, проте виникають в ході операційної діяльності. Розглянемо детальніше погляди науковців, щодо ідентифікації складових елементів витрат іншої операційної діяльності.

З.В. Задорожний розглядає витрат іншої операційної діяльності у розрізі елементів витрат (табл.1).

Таблиця 1

**Склад витрат іншої операційної діяльності підприємства  
за З.В. Задорожнім\***

<i>№ з/п</i>	<i>Елементи витрат</i>	<i>Статті витрат іншої операційної діяльності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	Матеріальні витрати	Собівартість реалізованих виробничих запасів;
2.	Витрати на оплату праці	Витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури; одноразова матеріальна допомога
3.	Відрахування на соціальні заходи	
4.	Амортизація	Витрати на утримання необоротних активів соціальної сфери;
5.	Непродуктивні витрати	Втрати від знецінювання запасів, нестачі та втрати від псування цінностей.
6.	Інші операційні витрати	Сумнівні та безнадійні борги

*\* Джерело: узагальнено та систематизовано автором за джерелом [3]*

Отже, вважаємо, що розглянутий склад витрат іншої операційної діяльності за редакцією З.В. Задорожного, не є детальним та не може бути основою для прийняття керівництвом управлінських рішень в частині зниження витрат іншої операційної діяльності та збільшення розміру операційного прибутку.

І.Д. Фаріон пропонує до складу витрат іншої операційної діяльності включати: витрати на утримання медпунктів та гуртожитків, які значаться на балансі підприємства; витрати на

підготовку та перепідготовку кадрів; витрати на підвищення ділової репутації підприємства [11, с.74].

На думку, М.В. Реслер, до складу витрат іншої операційної діяльності доцільно відносити: витрати на утримання об'єктів соціальної сфери; нестачі і втрати від псування цінностей; втрати від знецінювання запасів; собівартість реалізованих запасів [9, с.21].

С.М. Ксьондз об'єднує всі витрати іншої операційної діяльності підприємства у три блоки:

- 1) витрати, які враховуються в повну собівартість продукції;
- 2) витрати операційної діяльності, які відповідно до облікової політики підприємства мають різне позиціювання, тобто одні й ті ж витрати на одному підприємстві відносяться до адміністративних витрат, а на іншому – до витрат іншої операційної діяльності;
- 3) витрати іншої операційної діяльності, які визначаються на всіх підприємствах за єдиною методикою [5, с.13].

В ході проведеного дослідження нами було проаналізовано наукові напрацювання зарубіжних вчених у частині визначення складових елементів витрат іншої операційної діяльності, що надасть змогу здійснити порівняння та узагальнення складу вищезазначених об'єктів бухгалтерського обліку.

Ю.А. Бабаєв досить ґрунтовно визначив наступний склад витрат іншої операційної діяльності: штрафні санкції за порушення умов договорів (штрафи, пені, неустойки); відшкодування заподіяних підприємством збитків; збитки минулих років, визнані в звітному році; суми дебіторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності та інших боргів, нереальних до стягнення; витрати, пов'язані з благодійною діяльністю; витрати на проведення спортивних заходів, відпочинку, розваг, заходів культурно-просвітницького характеру [1, с.292-293].

Відомий російський вчений проф. Я.В. Соколов до складу витрат іншої операційної діяльності включає: сумнівні та безнадійні борги, які виникли внаслідок здійснення суб'єктом господарювання операційної діяльності; витрати на утримання об'єктів соціальної сфери; втрати від курсової різниці; суми уцінки активів; витрати на утримання невиробничих основних засобів [10, с.44].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» до складу витрат іншої операційної діяльності слід відносити: витрати на дослідження та

розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"; собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства); втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності [8].

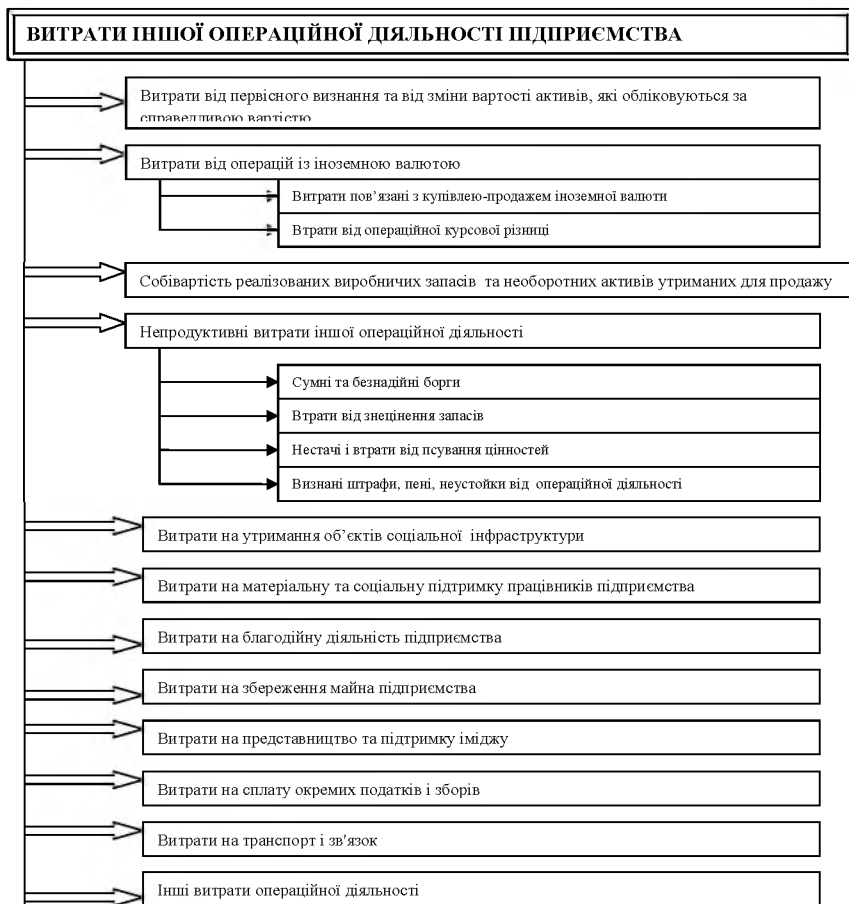
Вважаємо, що склад витрат іншої операційної діяльності, який наведений у п. 20 П(С)БО 16 «Витрати», не чітко відображає специфіку діяльності фармацевтичного підприємства. Окрім того в Плані рахунків бухгалтерського обліку представлено додаткові статті витрат іншої операційної діяльності, зокрема: витрати на купівлю-продаж іноземної валюти; витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю [4].

Згідно з нормами ПКУ до складу витрат іншої операційної діяльності потрапляють: втрати від операцій з іноземною валютою, курсові різниці амортизація наданих в оренду основних засобів, витрати понесені на створення страхових резервів, витрати, пов'язані зі сплатою податків і зборів, витрати на придбання літератури та періодичних видань, витрати на Інтернет послуги, інші операційні витрати платника податку [7].

Проведені дослідження міжнародних стандартів фінансової звітності засвідчили, що до складу витрат іншої операційної діяльності, включаються: збитки від реалізації основних засобів; амортизація придбаного гудвілу; витрати на реструктуризацію підприємства.

Таким чином, проаналізувавши вітчизняну законодавчу базу, слід зазначити, що структура витрат іншої операційної діяльності за П(С)БО та ПКУ обґрунтована недостатньо, що зумовлює неможливість їх ідентифікації та може викликати проблеми під час їх облікового відображення та контролю.

На основі вищенаведених підходів вітчизняних і зарубіжних науковців та аналізу нормативно-правових документів щодо складу витрат іншої операційної діяльності нами вдосконалено структуру витрат іншої операційної діяльності з урахуванням складових елементів, які представлені у П(С)БО, ПКУ та Плані рахунків бухгалтерського обліку (рис. 1).



**Рис.1.Склад витрат іншої операційної діяльності підприємства\***

\* Джерело: власна розробка

Відповідно до складу витрат іншої операційної діяльності підприємства доцільно включати: витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрати від операцій із іноземною валютою; собівартість реалізованих виробничих запасів та необоротних активів утриманих для продажу; непродуктивні витрати іншої операційної діяльності; витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури; витрати на матеріальну та соціальну підтримку працівників підприємства; витрати на благодійну діяльність підприємства; витрати на збереження майна підприємства; витрати на представництво та підтримку іміджу; витрати на сплату окремих податків і зборів; витрати на транспорт і зв'язок; інші витрати операційної діяльності.

До складу витрат від операцій із іноземною валютою пропонуємо відносити: витрати, які виникають внаслідок купівлі-продажу іноземної валюти; витрати від операційної курсової різниці.

Сумнівні та безнадійні борги, втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, визнанні до сплати штрафи, пені, неустойки від операційної діяльності доцільно обліковувати у складі непродуктивних витрат іншої операційної діяльності.

До складу витрат на утримання об'єктів соціальної інфраструктури варто відносити: витрати на утримання медичних пунктів, їдалень, дитячих садків, оздоровчих баз відпочинку (санаторіїв, профілакторії) та інших об'єктів соціальної інфраструктури, які знаходяться на балансі підприємства.

Заслужовують на увагу витрати на матеріальну та соціальну підтримку працівників підприємства, які виділено у складі витрат іншої операційної діяльності підприємства. До них належать: витрати, які пов'язані з нарахуванням разової матеріальної допомоги; компенсація вартості путівок на санаторно-курортне лікування; оплата перших п'ять днів допомоги по тимчасовій непрацездатності; витрати на добровільне медичне страхування працівників підприємства; витрати на облаштування робочих місць для інвалідів; витрати на переїзд працівника та членів його сім'ї до нового місця роботи; витрати на навчання та перепідготовку кадрів; інші витрати, які пов'язані з матеріальною та соціальною підтримкою працівників підприємства.

До складу витрат на збереження майна підприємства пропонуємо відносити такі: витрати на протипожежну безпеку, витрати на техніку безпеки, витрати на силову охорону, тощо.

Виділено в окрему групу витрати на представництво та підтримку іміджу, до складу яких доцільно включати: витрати на іміджеву рекламу на радіо та телебаченні; сплата членських внесків; витрати на масове відкликання готової продукції; витрати на гранти, призи тощо.

Таким чином, запропонований деталізований склад витрат іншої операційної діяльності підприємства надасть змогу здійснювати ефективне ведення їх бухгалтерського обліку та контролю.

В умовах ринкової економіки більшість суб'єктів господарювання не приділяють значної уваги класифікації витрат іншої операційної діяльності. Надзвичайно актуальним залишається питання розробки раціональної класифікації витрат іншої операційної діяльності з метою вдосконалення їх обліку та внутрішнього контролю.

Методологія та методика дослідження ефективності управління витратами повинна базуватись насамперед на обґрунтованій, цілеспрямованій класифікації витрат за певними ознаками, що дасть змогу забезпечити виокремлення різновидів витрат залежно від встановлених цілей обліку на підприємстві та сформувати базу для планування, контролювання і регулювання відповідних пріоритетних груп витрат [2, с. 219]. Тому класифікація витрат іншої операційної діяльності є основою для правильної організації їх обліку, контролю та ефективного управління.

Класифікація виступаючи одним із методів пізнання, використовується під час дослідження різних об'єктів та явищ. Це свого роду, системний розподіл об'єктів, процесів та явищ за визначеними критеріями.

Бухгалтерський облік та контроль витрат іншої операційної діяльності в сучасних ринкових умовах вимагає нових підходів до вибору ознак їх класифікації, які сприяють дієвій організації системи управління ними. Розробка економічно обґрунтованої класифікації витрат іншої операційної діяльності допомагає визначити об'єкти витрат, організувати планування витрат за єдиною методологією, здійснювати їх облікове відображення, аналіз та контроль.

Значний внесок у теоретичне обґрунтування і практичне вирішення проблеми класифікації витрат підприємства зробили вітчизняні та зарубіжні вчені [1, 2, 3, 9, 10, 11]. Розглянемо

наступний підхід до класифікації витрат іншої операційної діяльності за С.М. Ксьондз, які розмежовуються за такими класифікаційними ознаками та види витрат, а саме:

- залежно від ділової активності підприємства (обов'язкові, дискреційні);
- за доцільністю витрачання (непродуктивні та продуктивні);
- залежно від охоплення планом (планові та непланові);
- залежно від прийняття управлінських рішень (релевантні та нерелевантні) [5].

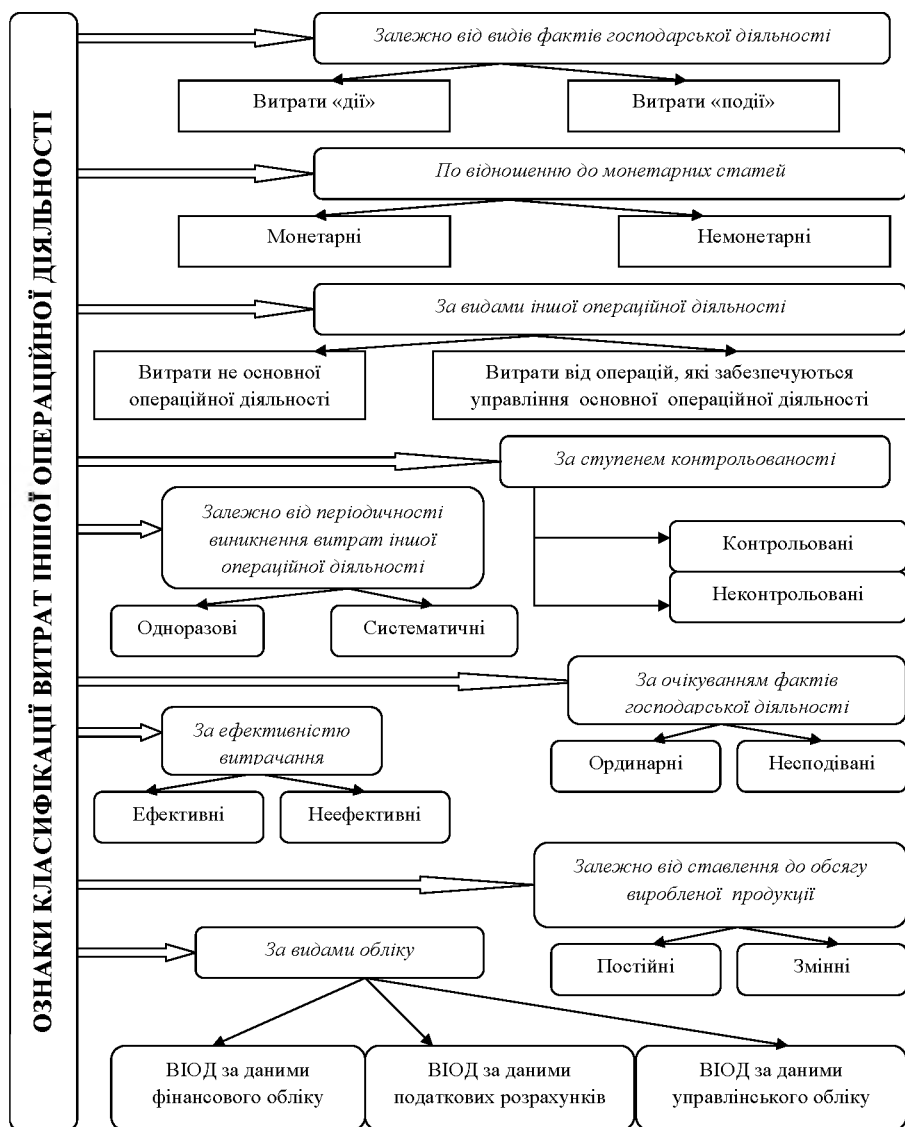
На нашу думку, дана класифікація витрат іншої операційної діяльності є однією з найбільш доцільних та придатних для цілей управління, оскільки забезпечує надання управлінської інформації керівництву підприємства, тоді як для потреб бухгалтерського обліку та контролю в частині витрат іншої операційної діяльності інформація не надається.

Проведені нами дослідження надають змогу стверджувати, що вітчизняними і зарубіжними вченими не приділялася особлива увага стосовно класифікації витрат іншої операційної діяльності підприємства для цілей бухгалтерського обліку та контролю. З метою оптимізації витрат іншої операційної діяльності, ефективності їх понесення, правильності облікового відображення та дієвості здійснення внутрішнього контролю пропонуємо виокремити наступні класифікаційні ознаки та відповідно до них види витрат (рис.2).

Запропонована класифікація витрат іншої операційної діяльності для цілей бухгалтерського обліку та контролю сприятиме більш глибокому вивченню їх складу, характеру поведінки та виступатиме основою для побудови раціональної системи рахунків аналітичного обліку, підвищення точності та об'єктивності інформаційної бази, що формується у системі прийняття управлінських рішень.

Розглянуті класифікаційні ознаки витрат іншої операційної діяльності є основою для надання необхідної облікової інформації управлінським працівникам та забезпечують використання певних контрольних процедур із метою одночасного пошуку резервів зниження витрат іншої операційної діяльності та підвищення ефективності здійснення підприємством іншої операційної діяльності.





**Рис.2. Класифікація витрат іншої операційної діяльності  
для цілей бухгалтерського обліку та контролю \***

\* Джерело: власна розробка

Кожна із представлених класифікаційних ознак та віднесені до неї види витрат ґрунтуються на важливості їх застосування в системах бухгалтерського обліку та контролю за доцільністю використання в практичній діяльності підприємств фармацевтичної галузі.

Розглянемо детальніше класифікаційні ознаки та види витрат іншої операційної діяльності.

Залежно від видів фактів господарської діяльності витрати іншої операційної діяльності доцільно поділяти на витрати «дії» та витрати «події». Такий поділ, перш за все, пов'язано з правової точки зору: де вся сукупність фактів господарської діяльності може бути розподілена на дії (спрямовані на досягнення певної мети) і події (більшою мірою залежні від зовнішніх факторів). Прикладом витрат «дії» може бути продаж виробничих запасів, основних засобів, натомість до витрат «події» доцільно відносити - втрати від операційної курсової різниці; визнані штрафи, пені, неустойки; втрати від нестач, псування та крадіжок цінностей.

По відношенню до монетарних статей, витрати іншої операційної діяльності рекомендуємо поділяти на монетарні і немонетарні. До монетарних відносяться всі нараховані (як кредиторська заборгованість) або прямо сплачені витрати іншої операційної діяльності (наприклад, витрати на матеріальну та соціальну підтримку працівників підприємства; витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури). До немонетарним витрат іншої операційної діяльності будуть належати витрати, які не пов'язані з відтоком грошових коштів (амортизація наданого в оперативну оренду майна, формування резерву сумнівних боргів, втрати від знецінення запасів). Поділ витрат іншої операційної діяльності на монетарні та немонетарні пов'язаний із тим, що збільшення останніх створює грошові «надлишки», оскільки в бухгалтерському обліку були відображення витрат, а фактично гроші на їх погашення не були використанні.

Залежно від видів іншої операційної діяльності, витрати поділяються на витрати неосновної операційної діяльності та витрати від операцій, які забезпечуються управління основної операційної діяльності. Такий поділ доцільно проводити з метою визначення достовірності облікового відображення інформації про витрати іншої операційної діяльності у фінансовій звітності. До

складу витрат неосновної операційної діяльності доцільно відносити: плата за оренду необоротних активів; собівартість реалізованих виробничих запасів; витрати на благодійну діяльність; витрати на матеріальну та соціальну підтримку працівників; інші витрати неосновної операційної діяльності підприємства. Склад витрат від операцій, які забезпечуються управління основної операційної діяльності включає такі складові елементи витрат іншої операційної діяльності: витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрати пов'язані з купівлею-продажем іноземної валюти; сумні та безнадійні борги; втрати від операційної курсової різниці; визнані штрафи, пеня, неустойка за порушення здійснення внаслідок операційної діяльності; втрати від знецінення запасів; нестачі і втрати від псування цінностей тощо.

За ступенем контрольованості витратами іншої операційної діяльності підприємства доцільно поділяти на контрольовані та неконтрольовані. Так, контрольовані витрати іншої операційної діяльності підлягають впливу з боку керівництва підприємства та можуть бути зміннені відповідно до прийнятих ним рішень (орендна плата, витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, витрати на здійснення благодійної діяльності). Відповідно на розмір неконтрольованих витрат іншої операційної діяльності адміністрація підприємства впливати не може (втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів).

Залежно від періодичності виникнення витрати іншої операційної діяльності підприємства поділяються на одноразові та систематичні. До одноразових витрат іншої операційної діяльності відносяться витрати, які виникають в окремих випадках без твердо встановленої періодичності (виплати разової матеріальної допомоги, нестачі і втрати від псування цінностей). Систематичні витрати іншої операційної діяльності включають витрати, які підприємство несе щоденно та можуть плануватися управлінським персоналом (наприклад, витрати на збереження майна підприємства, витрати на сплату окремих податків і зборів, витрати на представництво та підтримку іміджу).

За ефективністю витрачання витрати іншої операційної діяльності поділяються на ефективні та неефективні. До складу

ефективних витрат іншої операційної діяльності доцільно відносити собівартість реалізованих виробничих запасів, залишкова вартість необоротних активів, утриманих для продажу, одноразова матеріальна допомога. Неефективні витрати іншої операційної діяльності пов'язані зі втратами від знецінення запасів, нестачами і втратами від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойки тощо.

За очікуванням фактів господарської діяльності виділяють ординарні та несподівані (неординарні) витрати іншої операційної діяльності. До складу ординарних пропонуємо відносити: витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, витрати на благодійну діяльність тощо. До неординарних слід відносити непродуктивні витрати іншої операційної діяльності (сумнівні і безнадійні борги, втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, визнанні штрафи, пені, неустойки від операційної діяльності).

Залежно від ставлення до обсягу випущеної продукції витрати іншої операційної діяльності пропонуємо поділяти на постійні та змінні. Дана класифікація не тотожна традиційному розуміння постійних і змінних витрат, коли постійні витрати відносяться до витрат звітного періоду, а змінні включаються до собівартості виробленої продукції. У нашому випадку такий поділ є умовним та пов'язаний із намаганням виділити витрати іншої операційної діяльності, які можуть змінюватися в результаті збільшення обсягів виробництва (втрати від операційної курсової різниці, орендна плата) і ті, які не залежать від цього (втрати від знецінення запасів).

Класифікаційна ознака, за видами обліку розглядає умовний поділ витрат іншої операційної діяльності на три групи: витрати за даними фінансового обліку (склад таких витрат визначений п. 20 П(С)БО 16 «Витрати»); витрати за даними податкових розрахунків (структура таких витрат регламентована нормами ПКУ); витрати за даними управлінського обліку (наприклад, виділення витрат іншої операційної діяльності за центрами відповідальності).

Запропонована класифікація витрат іншої операційної діяльності для цілей бухгалтерського обліку та контролю дозволить: визначити основні фактори зміни даних витрат у системі бухгалтерського обліку, що сприятиме ефективності здійснення контролю за їх величиною та структурою; вивчити склад та

поведінку витрат іншої операційної діяльності; побудувати раціональну систему рахунків аналітичного обліку, з метою підвищення точності та об'єктивності інформаційної бази, яка формується у системі прийняття управлінських рішень.

Розроблена класифікація витрат іншої операційної діяльності для цілей бухгалтерського обліку та контролю не зможе абсолютно забезпечити вимоги конкретного суб'єкта господарювання, адже кожне підприємство має свої особливості щодо організації бухгалтерського обліку витрат іншої операційної діяльності, що зумовлено його розміром, специфікою діяльності. Запропонована класифікація витрат іншої операційної діяльності створює основу для більш обґрунтованого їх планування, організації бухгалтерського обліку, здійснення аналізу та забезпечення контролю в системі управління фармацевтичним підприємством.

**Висновки.** Таким чином, на основі проведеного аналізу існуючих підходів нами вдосконалено склад та розроблено класифікацію витрат іншої операційної діяльності для цілей бухгалтерського обліку та контролю, що є основою для створення раціональної системи аналітичного обліку та інформаційного забезпечення, яке формується в системі прийняття управлінських рішень.

### **Список використаних джерел:**

1. Бабаев Ю.А., Комиссарова І.П. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; Под ред. проф. ЮА Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой.— [2-е изд., перераб. и доп.] — М.: «ЮНИТИ-ДАНА», 2005. - 527 с.
2. Дідик А.М. Класифікація витрат для цілей управлінського та бухгалтерського обліків / А.М. Дідик, С.Б. Гнатів // Логістика. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – Львів: Видавництво НУ “ЛП”, 2007. – № 594. – С. 219-228.
3. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: [монографія] / З.В. Задорожний – Т.: Економічна думка, 2006. – 336с.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарсь-

ких операцій підприємств і організацій (Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 N 291) // Електронний ресурс-Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=7&nreg=z0893-99>.

5. Ксьондз С.М. Управління витратами іншої операційної діяльності: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.04 - економіка та управління підприємствами/ С.М. Ксьондз. – Х. 2008. – 21с.

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» №73 від 07.02.2013р., затверджено Міністерством фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=366860&cat\\_id=285157](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=366860&cat_id=285157)

7. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 246 від 20.10.1999 р., затверджено Міністерством фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

9. Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності: [монографія]/ М.В. Реслер – Мукачево: Карпатська вежа. 2009. – 208с.

10. Соколов Я.В. Учет затрат – от теории к практике / Я.В. Соколов // Бухгалтерський учет. – 2005. - №6. – С.44-47.

11. Фаріон І.Д. Бухгалтерський управлінський облік: [навч. посіб.] / І. Д. Фаріон, Т.М. Писаренко – Т.: Економічна думка, 2003. – 566с.