

УДК657.47

К. М. Хачко,  
магістр Національного університету харчових технологій, м. Київ

# ВИТРАТИ: ЇХ СУТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ В ФІНАНСОВОМУ І УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКАХ

К. Hachko,  
master National University of Food Technologies, Kyiv

COSTS: THEIR NATURE AND CLASSIFICATION IN FINANCIAL AND MANAGEMENT  
ACCOUNTING

*У статті розглянуто та проаналізовано існуючі на даний час науково-методичні підходи щодо визначення сутності категорії витрати. З'ясовано суть витрат з точки зору економічної теорії (управлінський підхід) та відповідно до потреб бухгалтерського фінансового обліку (бухгалтерський підхід). Розглянуто різницю трактування досліджуваної категорії відповідно наведених вище підходів. Досліджено точки зору різних зарубіжних та вітчизняних авторів в межах кожного підходу, а також з'ясовано спільні та відмінні риси у трактуванні ними поняття "витрати". Наведено законодавчо закріплене визначення досліджуваної категорії у бухгалтерському підході, яке діє на території України. Досліджено мету класифікації витрат у фінансовому та управлінському обліках. Розглянуто поглиблення класифікації витрат відповідно до цілей і завдань управлінського обліку.*

*In this article considered and analyzed existing at the time scientific and methodological approaches to determine the nature categories of costs. It was found the essence of costs in terms of economic theory (management approach) and according to the needs of financial accounting (accounting approach). It was considered the difference of interpretation accordance with the above approaches. It was researched in terms of various foreign and domestic authors within each approach and found common and distinctive features in the interpretation of their concept of "costs." It was given legislative fixed definition of studied category in the accounting approach, which operates in Ukraine. It was investigated the purpose of classification of costs in financial and management accounting. It was consider deepening classification of costs in accordance with the purposes and objectives of management accounting.*

*Ключові слова: витрати, економічний підхід, бухгалтерський підхід, класифікація витрат, явні витрати, альтернативні витрати.*

*Key words: costs, the economic approach, accounting approach, classification of costs, explicit costs, opportunity costs.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах господарювання ефективність діяльності будь-якого підприємства оцінюється шляхом зіставлення доходу, отриманого в результаті діяльності такого підприємства та витрат, які були понесені для його отримання.

Але на сьогодні, не дивлячись на значущість даної категорії, думки вчених щодо трактування сутності витрат розходяться, через що виникають суперечності у визначенні досліджуваної категорії. Складність дефініції "витрати" виникає через два підходи тлумачення її сутності: з точки зору фінансового і управлінського обліку. Управлінський облік ставить перед собою ширше коло завдань і тому зростає кількість ознак за якими здійснюється класифікація витрат. Оскільки саме класифікація витрат дає можливість правильно їх відоб-

разити в фінансовому обліку та вирішити найрізноманітніші завдання управлінського обліку, то виникає необхідність виокремити найбільш важливі напрями та ознаки класифікації.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Тема "витрати" була і залишається досить популярною серед вітчизняних і зарубіжних вчених, підтвердженням цього є величезна кількість наукових праць, присвячених цій тематиці. Окремо варто відзначити вчених, які зробили значний внесок у вивченні даної теми, це: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, І.Д. Фаріон, Г.В. Ростовська, В.Б. Івашкевич, Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча, А.М. Турило, М.Ф. Огічук, Л.В. Нападівська, Є.В. Мних, В.П. Савчук, С.А. Котляров, Т.М. Писарен-

**Таблиця 1. Методичні підходи до трактування дефініції "витрати"**

Автори	Визначення поняття «витрати»	
Бухгалтерський підхід	П(С)БО 16 «Витрати» [1, п.6]	Зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
	МСФЗ [2, п. 4.25]	Зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам
	ПКУ [3, п. 14.1.27]	Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)
	В.Б. Івашкевич [4, с. 16]	Відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта
	А.М. Стельмашук, П.С. Смоленюк [5, с. 269]	Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття (використання) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу (за винятком розподілу між власниками)
	С. В. Мних [6, с. 392]	Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).
Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній [7, с. 272]	Сукупність витрат живої та уречевленої праці для здійснення поточної господарської діяльності підприємства, а за натурально-речовим складом – спожита частина матеріальних, трудових та фінансових ресурсів	
Управлінський підхід	Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков [8, с. 39]	Пожертва грошми або грошовими еквівалентами за товари та послуги, від яких очікується, що вони принесуть поточну чи майбутню вигоду для організації
	С.А.Котлярів [9, с. 15]	Вартість ресурсів (матеріальних та трудових), які використовуються для виробництва продукції, отримання прибутку чи досягнення іншої мети організації
	М.Г. Грещак, О.С. Коцюба [10, с. 16]	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети
	А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А.Турило [11,с. 9]	Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети
	І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко [12]	Обсяг реально спожитих ресурсів чи коштів у процесі виробничої, фінансової, інвестиційної діяльності
	Л.Г. Цимбалюк, Н.П. Скригун [13, с. 7]	Грошовий вираз використання ресурсів (факторів виробництва)
	І.А. Бланк [14, с. 85]	Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції

Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в загальноекономічному тлумаченні. Тому варто виокремити два підходи трактування поняття "витрати":

1) управлінський підхід (з точки зору економічної теорії);

2) бухгалтерський підхід (з точки зору потреб бухгалтерського обліку), які мають суттєві відмінності. Спробуємо систематизувати джерела за двома підходами в таблиці 1.

Бутинець Ф.Ф. вважає, що під економічними витратами розуміють "затрати втрачених можливостей", тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати — це тільки конкретні витрати ресурсів [15, с. 622].

Ростовська Г.В. ж гово-

ри, що відповідно до бухгалтерського підходу до витрат відноситься фактично сплачена певна сума грошових коштів, яка була витрачена задля залучення економічних ресурсів з ціллю здійснення підприємницької діяльності. В свою чергу з точки зору управлінського підходу окрім явних витрат, що враховуються у бухгалтерській звітності, потрібно враховувати ще і неявні (альтернативні) витрати, що допомагає керівництву підприємства приймати ефективні управлінські рішення [16, с. 270].

### ЦІЛІ СТАТТІ

Основними цілями статті є дослідження сутності поняття "витрати" з точки зору існуючих підходів, а також систематизація ознак і напрямів класифікації витрат щодо цілей фінансового та управлінського обліку.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Роль витрат в діяльності підприємства і в економіці загалом важко переоцінити. На міжнародному рівні витрати визначають галузеву специфікацію країн, є показником співставлення і порівняння. На рівні підприємства витрати служать нижньою межею ціноутворення і здійснюють вирішальний вплив на фінансовий результат діяльності підприємства.

Існування явних і неявних витрат, про які йдеться вище К.Р. Макконел пояснює наявністю різних способів використання ресурсів. Застосування деякої кількості ресурсів для виробництва будь-якого товару означає відмову від інших виробничих можливостей. І саме тому альтернативні витрати будь-якого ресурсу, що використовується для виробництва товару, дорівнюють його вартості, або цінності, за найкращого з усіх можливих варіантів застосування [17, с. 477].

Підсумовуючи, варто зазначити, що бухгалтерський фінансовий облік в Україні законодавчо регла-

ментований і тому варто керуватися визначенням даним П(С)БО 16. Фінансовий облік описує минулі події, тобто ті, які вже сталися і на підтвердження яких складені первинні документи. За даного підходу, моментом відображення витрат є зменшення активів або збільшення зобов'язань. Як зазначають Л.М. Чернелевський та Г.Г. Осадча, основним завданням фінансового обліку є відображення минулих витрат та формування фактичної собівартості продукції [18, с. 29]. Тобто вчені акцентують увагу саме на виробничому характері витрат.

Такої ж думки дотримується В.Б. Івашкевич, підкреслюючи, що зменшення активів або збільшення зобов'язань відбувається у зв'язку з виробництвом і поставанням товарів або наданням послуг, тобто в процесі основної діяльності підприємства.

Управлінський облік не є обов'язковим для господарюючих суб'єктів нашої держави і трактування витрат за даного підходу ставить собі за мету розкриття загальноекономічного змісту категорії. Вчені звертають увагу на грошовий характер витрат, при чому деякі з них (Турило А.М., Бланк І.А.) цілком здійснення витрат вважають виробничо-господарської діяльності задля отримання прибутку, що є логічним. Котляров С.А. цілком витрат вважає отримання прибутку чи досягнення іншої мети організації. А от інші автори (Грещак М.Г., Коцюба О.С.) є ще лаконічнішими і стверджують необхідність витрат як способу досягнення певних цілей чи мети. Часом виникнення витрат за даного підходу прийнято вважати момент реального споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг.

Для прийняття управлінських рішень використовується історична інформація, але його основним завданням є прогнозування наслідків майбутніх операцій. Система управлінського обліку акумулює та систематизує інформацію минулих і майбутніх подій про витрати за видами діяльності і центрами відповідальності. Управлінські рішення приймаються на рівні одного виробу, партій виробів, окремого виробничого процесу тощо. Інформація управлінського обліку є більш деталізованою. Отже, необхідна додаткова інформація про витрати, а відповідно і поглиблена класифікація витрат [18, с. 29].

Класифікація витрат — це поділ витрат на економічно однорідні групи з метою планування, обліку і аналізу. В основу класифікації витрат покладено принцип: різні витрати для різних цілей [19, с. 881], тобто мета з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат [20, с. 35]. І чим більше виділено ознак класифікації витрат, тим вищий ступінь їх пізнання. Що стосується напрямів класифікації витрат в фінансовому обліку, то найважливіші з них прописані в П(С)БО 16. Це поділ витрат:

1) за видами (за економічними елементами), сюди входять матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати;

2) за способом перенесення вартості на продукцію: прямі та непрямі витрати. Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості економічно доцільним шляхом, то-

то на підставі первинних документів без додаткового розподілу, називаються прямими. Непрямі витрати — це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом, а тому потребують розподілу.

3) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: постійні та змінні. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва. Постійні витрати поділяються на розподілені (ті, що можна розподілити між виробами і які входять до виробничої собівартості) та нерозподілені (відносяться на витрати періоду). Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва. Звідси розмір цих витрат на кожну одиницю продукції залишається незмінним. Розрізняють такі залежності між змінними витратами та обсягом виробництва: прямолінійну, прогресивну та депресивну. Коли обсяги виробництва зростають тими ж темпами, що й змінні витрати, то така залежність називається пропорційною (прямолінійною). Якщо обсяги виробництва зростають швидшими темпами від змінних витрат, то така залежність є прогресивною, а якщо навпаки — депресивною;

4) за видами діяльності: витрати звичайної діяльності, яка в свою чергу поділяється на витрати операційної (витрати основної та іншої операційної діяльності), фінансової та інвестиційної діяльності та надзвичайної.

Також в економічній літературі розглядаються інші класифікаційні ознаки, які вважаються традиційними, розглянемо їх:

— Стосовно виробничого процесу: основні, накладні.

— За єдністю складу: одноелементні, комплексні.

— За доцільністю витрачання: продуктивні, непродуктивні.

— За календарним періодом: поточні, довгострокові, одноразові.

— За видами витрат: за економічними елементами, за статтями калькуляції.

— За відношенням до собівартості: витрати на продукцію, витрати періоду.

— За місцем виникнення: витрати виробництва, цеху, дільниці, служби тощо.

— За видами продукції (робіт, послуг): витрати на виробу, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію.

В управлінському обліку більшість вітчизняних і зарубіжних вчених (Огічук М.Ф., Корецький М.Х., Вахрушина М.А., Голов С.Ф., Друрі К.) виділяють три напрями класифікації, що наведені в таблиці 2.

Вичерпані (спожиті) витрати — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. Невичерпані (неспожиті) витрати передбачають отримання доходу або іншої вигоди в майбутньому періоді. Невичерпані витрати знаходять своє відображення в активі Балансу, а вичерпані — в Звіті про фінансові результати.

**Таблиця 2. Напрями класифікації витрат в управлінському обліку**

Напрями класифікації	Види витрат, що до них відносяться
Оцінка запасів та визначення фінансових результатів	Вичерпані та невичерпані (спожиті та неспожиті або вхідні і спожиті), витрати на продукцію та витрати періоду; основні та накладні; прямі та непрямі; одноелементні та комплексні та ін.
Прийняття рішень	Постійні та змінні; продуктивні та непродуктивні; релевантні та нерелевантні; маржинальні та середні, дійсні та можливі та ін.
Контроль виконання і регулювання	Контрольовані та неконтрольовані

Витрати на продукцію — це витрати пов'язані з виробництвом, які утворюють виробничу собівартість продукції. До них відповідно П(С)БО 16 відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати. Витрати на обліковий період — це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. До них відносять адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Основні витрати — це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Накладні витрати доцільно розділяти на виробничі, що разом з основними включаються до виробничої собівартості та невиробничі — витрати на управління підприємством та на збут, які в управлінському обліку розподіляються між видами продукції для визначення повної собівартості, ціни, а також рентабельності реалізованої продукції [18, с. 31].

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, які включають практично всі економічні елементи [15, с. 624].

Продуктивні витрати — це витрати, що передбачені технологією та організацією виробництва. Непродуктивні витрати є не обов'язкові і виникають в результаті недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Релевантні витрати — це ті витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінського рішення. Нерелевантні витрати не залежать від прийняття управлінського рішення.

Маржинальні витрати — це витрати на виробництво (чи реалізацію) додаткової одиниці продукції. Середні витрати — це загальні витрати на виробництво, поділені на загальну кількість одиниць продукції.

Дійсні витрати — це витрати, які вимагають сплати грошей чи зменшення ін. активів або збільшення зобов'язань. Можливі витрати (втрати) — це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення [18, с. 33].

Контрольовані витрати — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них вплив, неконтрольовані — ті на які менеджер не може жодним чином вплинути.

В бухгалтерському обліку, відповідно до його цілей, на нашу думку, найбільш важливе значення має поділ витрат за видами діяльності та за видами витрат (еле-

ментами, статтями калькуляції), що дає потрібну і достатню інформацію як для облікових потреб (правильне відображення на рахунках), так і для формування звітності.

Управлінський облік, покликаний якомога ефективніше планувати майбутню діяльність, надзвичайно різнобічний і важко виокремити з уже відібраних і наведених вище класифікацій найважливіші.

## ВИСНОВКИ

Як бачимо, для визначення сутності витрат в економічній літературі розглядають два підходи: трактування з точки зору загальної економічної теорії (управлінський підхід), та відповідно потреб бухгалтерського обліку. Бухгалтерське трактування терміну розкриває економічні наслідки здійснення витрат: зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу. Бухгалтерські витрати визнаються лише коли є їх документальне підтвердження і прив'язані до певної дати. Визнання витрат з точки зору економічної теорії супроводжується вибуттям коштів або витрачанням ресурсів підприємства, що не залежить від дати виникнення зобов'язань. У межах обох підходів, існують різні трактування поняття, які мають деякі вагомні відмінності. На сьогодні є законодавчо закріплене визначення, відповідно бухгалтерського підходу, яке дає нам П(С)БО 16 "Витрати", згідно з яким, витрати — це зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Саме це визначення має юридичну силу на території України, є адаптованим до вимог нашого законодавства і є основним для застосування.

## Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> — Назва з екрану.
2. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009/page?text=%E2%E8%F2%F0%E0%F2%E8](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page?text=%E2%E8%F2%F0%E0%F2%E8) — Назва з екрану.
3. Податковий кодекс України [текст] чинне законодавство України зі змінами та доповненнями станом на 20 вересня 2013 р. — К.: "Центр учбової літератури", 2013. — 572 с.
4. Івашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Івашкевич // Бухгалтерский учет. — 2000. — № 5. — С. 15—18.
5. Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий [Текст]: прикладные вопросы санализом деловых ситуаций / В.П. Савчук. — К.: Изд. дом "Максимум", 2004 — 600 с.

6. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник / Є.В. Мних. — К.: Центр навчальної літератури, 2003 — 412 с.
7. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: Підручник / За ред. проф. А.Г. Загороднього. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2008. — 487 с.
8. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков. Пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін. Наук. ред. пер. Н.П. Краснік. — К.: Міленіум, 2002. — 974 с.
9. Котлярів, С.А. Управление затратами: учебное пособие [Текст] / С.А. Котлярів — СПб.: Питер, 2001. — 160 с.
10. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навч.-метод. посібник для самоств. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2002. — 131 с.
11. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 120 с.
12. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік [текст]: підруч. / [І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко]. — К.: Центр учбової літератури, 2012. — 792 с.
13. Цимбалюк Л.Г., Скригун Н.П. Управління витратами на підприємствах харчової промисловості. — К.: Видавничий дім "КОРПОРАЦІЯ" 2006. — 156 с.
14. Бланк І.А. Словарь-справочник финансового менеджера. — К.: Ника — Центр, 1998. — 480 с.
15. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] проф. Ф.Ф. Бутинця. — 8-е видання, доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2009. — 912 с.
16. Ростовська Г.В. Витрати: економічна сутність та напрямки дослідження [Текст] / Г.В. Ростовська // Вісник Донецького Національного університету. — 2009. — № 2. — С. 268—272.
17. Макконел К.Р. Економікс: принципи, проблеми, політика [Текст] / К.Р. Макконел, С.Л. Брю. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 972 с.
18. Чернелєвський Л.М., Осадча Г.Г. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості, навчальний посібник. — К., 2005 — 364 с.
19. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М.Ф. Огігчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Белєнкова та ін. / За ред. проф. М.Ф. Огігчука. — 6-те вид., перероб і допов. — К.: Алерта, 2011. — 1042 с.
20. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник. — Д. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 440 с.
3. Verkhovna Rada of Ukraine (2013), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 22 Nov 2013).
4. Ivashkevich, V. B. (2000), "Organization of management accounting on the responsibility centers and places of formation expenses", *Buhgalterskij uchet*, vol. 5, pp. 15—18.
5. Savchuk, V. P. (2004), *Finansovij menedzhment predpriatij: prikladnye voprosy sanalizom delovyh situacij* [Financial management of enterprises: applied issues with the analysis of business situations] *Izd. dom "Maksimum"*, Kyiv, Ukraine.
6. Mnykh, Ye. V. (2003), *Ekonomichnyj analiz: Pidruchnyk* [Economic analysis: Tutorial], *Tsentr navchal'noi literatury*, Kyiv, Ukraine.
7. Kindrats'ka, H.I. Bilyk, M.S. and Zahorodnij, A.H. (2008), *Ekonomichnyj analiz: Pidruchnyk* [Economic analysis: Tutorial], 3rd ed, *Znannia*, Kyiv, Ukraine.
8. Don, R. Khensen Merien, M. Mouven Nebil, S. Elias and Devid, U. Sienkov (2002), *Upravlins'kyj oblik* [Management Accounting], *Milenium*, Kyiv, Ukraine.
9. Kotljarov, S.A. (2001), *Upravlenie zatratami: uchebnoe posobie* [Management expenses: Textbook], *Piter, StPetersburg*, Russia.
10. Hreschak, M. H. and Kotsiuba, O.S. (2002) *Upravlinnia vytratamy* [Cost Management], *KNEU*, Kyiv, Ukraine.
11. Turylo, A. M. Kravchuk, Yu. B. and Turylo, A.A. (2006), *Upravlinnia vytratamy pidpriemstva* [Cost management of enterprise], *Tsentr navchal'noi literatury*, Kyiv, Ukraine.
12. Farion, I.D. and Pysarenko, T.M. (2012), *Upravlins'kyj oblik* [Management Accounting], *Tsentr uchbovoi literatury*, Kyiv, Ukraine.
13. Tsymbaliuk, L.H. and Skryhun, N.P. (2006), *Upravlinnia vytratamy na pidpriemstvakh kharchovoi promyslovosti* [Cost management on food industry enterprises], *KORPORATsIYa*, Kyiv, Ukraine.
14. Blank, I. A. (1998), *Slovar'-spravochnik finansovogo menedzhera* [Glossary of Financial Manager], *Nika — Centr*, Kyiv, Ukraine.
15. Butynets', F.F. (2009), *Bukhhalters'kyj finansovij oblik* [Financial Accounting], *PP "Ruta"*, Zhytomyr, Ukraine.
16. Rostovs'ka, H.V. (2009), "Consumption economic nature and direction of research", *Visnyk Donets'koho Natsional'noho universytetu*, vol. 2, pp.268—272.
17. Makkonel, K.R. and Brju, S.L. (2003), *Jekonomiks: principy, problemy, politika* [Economics: Principles, Problems and Policy], *INFRA-M*, Moscow, Russia.
18. Chernelєvs'kyj, L.M. and Osadcha, H.H. (2005), *Upravlins'kyj oblik na pidpriemstvakh kharchovoi promyslovosti* [Management Accounting on food industry enterprises], *Kyiv*, Ukraine.
19. Ohijchuk, M.F. Plaksiienko, V.Ya. and Belenkova, M.I. (2011), *Finansovij ta upravlins'kyj oblik za natsional'nyimi standartamy* [Financial and management accounting by national standards], *Alerta*, Kyiv, Ukraine.
20. Atamas, P.J. (2006), *Upravlins'kyj oblik* [Management Accounting], *Tsentr navchal'noi literatury*, Kyiv, Ukraine.

References:

1. Ministry of Finance Ukraine (1999), "On approval of Regulation (standard) of accounting", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 22 Nov 2013).
2. IASB (1999), "Conceptual Framework of financial statements", available at: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009) (Accessed 22 Nov 2013).

Стаття надійшла до редакції 16.12.2013 р.