

## ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ З ВИКОРИСТАННЯМ “ДИРЕКТ-КОСТИНГУ”

*Досліджено сутність та особливості “директ-костингу”, проаналізовано основні переваги та недоліки застосування даного методу*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах господарювання ефективність діяльності підприємства залежить від повноти, достовірності та своєчасності економічної інформації. Вітчизняна система бухгалтерського обліку в основному зорієнтована на виконання функцій розрахунку бази оподаткування. Проте облік витрат на виробництво, перш за все, повинен бути так організований, щоб виявити вплив усіх чинників на рівень собівартості готової продукції, та постійно контролювати відхилення цього рівня в цілому та в розрізі витрат, які складають собівартість. Для керівництва конкретною поточною виробничою діяльністю потрібен самостійний вибір управлінським персоналом відповідної методики. А це є одним із основних принципів управлінського обліку. Його впровадження забезпечує формування достовірної інформації з метою визначення реальних господарських причин росту витрат виробництва, враховуючи вплив інфляційних процесів. Як свідчить світовий досвід, ефективним вирішенням проблеми є використання методу “директ-костинг”.

**Метою дослідження** є вивчення сутності методу калькулювання директ-костинг, виявлення основних переваг та недоліків його застосування.

**Аналіз останніх досліджень.** Особливості застосування методу калькулювання “директ-костинг” були досліджені в працях таких вчених як М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевський, К. Друрі, Р. Ентоні, В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, В.Е. Керимов, М.Ю. Медведєв, Д. Міддлтон, С.А. Николаєва, Дж. Рис, Дж. Фостер, Ч.Т. Хонгрэн. Широке розповсюдження управлінського обліку у світовій економіці пов’язують з розробкою та впровадженням з 60-х років на практиці методу, заснованого на обчисленні змінної (пропорційної, неповної, усіченої) собівартості, що отримала назву “директ-костинг” (direct costing). Саме ця концепція переважала в управлінні витратами американських підприємств середини ХХ ст. [43]; [4, с. 70].

Маржинальний підхід до калькулювання витрат отримав розповсюдження в управлінському обліку практично всіх економічно розвинутих країн [36], [11], [12], [16, с. 217], [18], [19], [20], [22], [23], [32], [28], [29], [37], [38], [39], [40], [44], [45], [1], [3]; [9].

**Викладення основного матеріалу.** На першому етапі дослідження визначимо основні передумови виникнення даного методу. Існують різні думки серед вчених з приводу того, хто ж першим заклав основи методу “директ-костинг”. Отже, в ході дослідження виявлено такі передумови виникнення методу та основні дати і події, що викладені в табл. 1.

**Таблиця 1.** Передумови виникнення методу калькулювання “директ-костинг”

Дата	Події, передумови
1	2
1781 р.	Кліпштейн Т.Е. у праці “Вчення про альтернативи в обліку” показав на прикладі металургійного виробництва, яким чином прямі витрати слід відносити на його окремі фази [13]
1869 р.	Курсель-Сенель Ж. у книзі “Теорія та практика підприємництва в землеробстві, ремеслі й торгівлі” запропонував розділити витрати на “особливі” та “загальні”, де “загальні” змінювались в тому ж співвідношенні, що і обсяг поставки товарів, а “загальні” витрати виступали постійними в певних межах [13]

Продовження табл. 1

1	2
1899 р. Німеччина	відомий німецький вчений О. Шмаленбах в статті “Бухгалтерія і калькуляція у фабричній справі” висловився на користь обліку граничних витрат. Він розрізняв поняття “прямі витрати покупця” та “непрямі витрати”, обумовлені існуванням підприємства в цілому. Теоретично правильним Шмаленбах вважав відносити на конкретних покупців тільки первинні накладні витрати, а вторинні покривати за рахунок валового прибутку [13]
На початку XX ст.	Гесс Г. здійснив чітке розмежування постійних та змінних витрат. До постійних він пропонував відносити всі статті, що передбачають підготовку підприємства, до загальних змінних – всі інші елементи [13]
1923 р.	Кларк Дж.Б. обґрунтував необхідність поділу валових витрат виробництва на постійні та змінні. До постійних витрат відносяться: – амортизація основного капіталу; – витрати на утримання адміністративного і технічного персоналу; – підтримання основних засобів у належному стані; – утримання збутової частини підприємства; – сума звичайного прибутку на використаний капітал [13]; [41, с. 62]. До змінних витрат відносяться: – вартість сировини і матеріалів; – витрати електроенергії; – витрати робочої сили; – експлуатація основних засобів; – інші витрати, які можуть змінюватися у процесі виробництва [13]; [41, с. 62]; Він відмічав, що для управлінського обліку кожна стаття має різну цільову установку, розподіл затрат для управлінських рішень – не має [41, с. 62]
1936 р. США	Американський економіст Джонатан Харріс (Jonatan Harris), розвиваючи ідеї Дж.Б.Кларка створив вчення “директ-костинг”, відповідно якому до складу собівартості необхідно включати лише прямі витрати. Основні ідеї цієї системи були вперше опубліковані у січні 1936 р. в бюлетені Національної асоціації промислового обліку [25]; [42]; [34]
1953 р. США	Відбулося фактичне впровадження методу (національна асоціація бухгалтерів США опублікувала опис директ-костингу) [13]; [4, с. 70]; [17]
Франція	Основну ідею “директ-костингу” приписують В. Нейкірку і приблизно так формулюють правило Нейкірка: “...тільки змінні затрати формують реальну собівартість собівартості реалізованої продукції” [34, с. 417]
30-і роки XX ст. Німеччина	Метод директ-костинг (собівартість за прямими витратами) виник в Німеччині [6, с. 28]. Науковцями В. Раутенштраухом, Дж.Х. Уільямсом та Ч.М. Кнопелем продовжуються дослідження в галузі удосконалення директ-костингу, результатом яких стало розроблення графіків проміжного бюджету та критичного обсягу виробництва, які чітко відображають зв'язок між показниками обсягу виробництва, собівартості та прибутку [12]. У Німеччині публікувались роботи Г.Г. Плаута, присвячені “обліку граничних витрат”, що стали основою інтегрованої системи “стандартний директ-кост”, яка об'єднала в собі ідею планових витрат з ідеєю обліку граничних витрат [12]
	Значний вклад в розвиток “директ-костингу” здійснив К. Ате, розділивши блок постійних витрат на “витрати на виріб”; “витрати на групу виробів”; “витрати за місцями виникнення”; “витрати виробничих підрозділів”; “витрати підприємства”. Це поклало початок системі багатоступінчатого обліку сум покриття або граничних витрат [12]

Метод калькулювання “директ-костинг” виник в США в період Великої депресії і набув широкого поширення в 50-х рр. XX ст. До початку Великої депресії (1928 р.) для розрахунку собівартості використовувалася система обліку повних витрат, що, на думку аналітиків того часу, призвело до штучного викривлення показників прибутку. Для вирішення даної проблеми була розроблена нова система, що

отримала назву “директ-костинг”. Вона була запроваджена в 1936 р. американцем Д. Харрісом. Дана назва виникла не випадково. На перших етапах практичного застосування цієї системи в собівартість, що обчислюється за змінними витратами, включалися тільки прямі витрати, а всі види непрямих витрат списувалися безпосередньо на фінансові результати. Внаслідок цього загальна сума змінних затрат збігалася з сумою прямих затрат, що і знайшло відображення в назві. Адже “директ-костинг” означає буквально “облік прямих затрат”. На сучасному етапі “директ-костинг” передбачає включення в собівартість не тільки прямих змінних, але й частини змінних непрямих витрат. Тому тут в наявності деяка умовність назви і цю систему доцільніше називати “variable-costing”, що означає облік змінних затрат і більш відповідає принципу, використовуваному в даному методі. Так, сам термін мав точну відповідність між назвою та функціональним наповненням в 50-х роках ХХ ст., коли тільки почав застосовуватись. Крім того, в різних країнах ця система іменується по-різному [8, с. 166]; [27, с. 49]; [2, р. 44]; [33]; [30]. Тому розглянемо в табл. 2, яку назву цей термін носить в зарубіжних країнах:

**Таблиця 2. Назва методу в різних країнах світу**

Країна	Назва
Великобританія	Облік маржинальних затрат – “маржинал-кост” (marginal-costing), маржинальна бухгалтерія, маржинальний облік (La Comptabilite) [13]; [4, с. 70]; [8, с. 167]
Франція	“маржинальна бухгалтерія” [13]; [4, с. 70]
Німеччина та Австрія	Облік часткових або граничних затрат (Teilkostenrechnung, Grenzkostenrechnung), облік суми покриття (Deckungsbeitragsrechnung) [8, с. 167]

Проте не дивлячись на все це різноманітність термінів, що визначають систему обліку змінних витрат, “директ-костинг” є найбільш використовуваною і популярною, можливо тому, що вона була першою назвою, дану цьому методу обліку собівартості [8, с. 167].

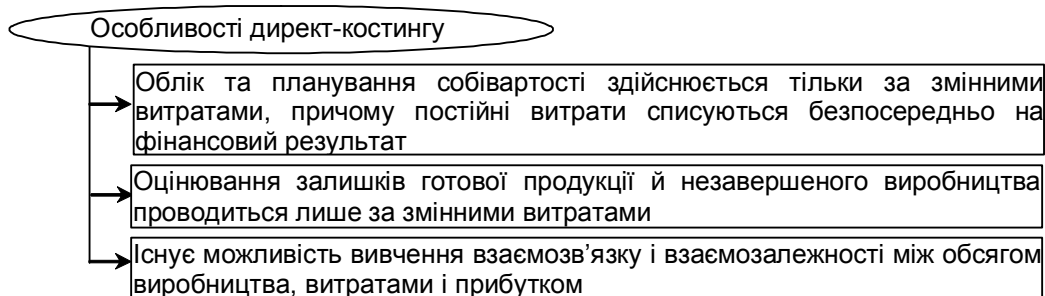
Сутність методу полягає в принципово новому підході до включення затрат в собівартість. Вони поділяються на постійні, тобто не залежні від обсягу випуску продукції, і змінні, тобто змінні в прямому зв'язку зі змінами обсягу випуску [12]; [27, с. 49]; [4, с. 70]; [46, с. 60-62]. Тільки змінні затрати включають в собівартість. Для її визначення суму змінних затрат ділять на кількість виготовленої продукції [8, с. 165].

Постійні ж затрати взагалі не включають в розрахунок собівартості виробів, а як витрати даного періоду списують на отриманий прибуток протягом того періоду, в якому вони були понесені. Існує безліч думок про правомірність такого неповного включення затрат в собівартість. Основним аргументом проти цього висувають думку про те, що постійні затрати також беруть участь в процесі створення продукції. Простіше кажучи, без заводу і верстатів нічого б взагалі не створили, а значить, вони також створюють собівартість нарівні з робочою силою і іншими змінними витратами. Але, з іншого боку, виходить, що постійні витрати по-різному беруть участь в створенні собівартості різного обсягу однієї і тієї ж продукції. Тобто, якщо ми виготовляємо 20 одиниць продукції на одному верстаті, то вартість даного верстата ділиться на 20 одиниць і в собівартість однієї одиниці включається 1:20 вартості верстата. Якщо ж ми виготовляємо 25 одиниць, то у вартість кожної включатиметься вже 1:25 верстата. Але це абсурдно, адже верстат однаково виготовляє як 20, так і 25 деталей. А значить, буде несправедливо по-різному включати вартість верстата в різну кількість деталей. Розрахувати дійсну участь

постійних затрат в створенні собівартості практично неможливо, тому їх вартість просто списують на отриманий підприємством прибуток [8, с. 165-166]; [14, с. 211-214]; [12]; [7, с. 7]; [5, с. 9].

Змінні витрати складають собівартість виробленої продукції. Вони є базою для оцінки незавершеного виробництва та залишків продукції на початок і кінець періоду [6, с. 26]; [15, с. 58].

Отже, можна зобразити на рис. 1 такі особливості методу директ-костинг.



**Рис. 1. Особливості методу директ-костинг\***

\*Джерело: систематизовано на основі [21, с. 247]

Варто також відзначити, що ряд авторів виділяють два основних варіанти директ-костингу:

– простий директ-костинг, коли у собівартість продукції включаються лише прямі змінні витрати [30]; [9];

– розвинений директ-костинг, коли у собівартість продукції включаються крім прямих змінних ще й прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції [30]; [9].

В залежності від обраного варіанту розрахунок суми покриття має різний ступінь деталізації.

Основними складовими елементами методу є:

- облік за видами затрат;
- облік за місцями виникнення затрат;
- облік за носіями затрат (калькуляція собівартості одиниці виробу);
- облік результатів за носіями затрат;
- облік результатів за період [8, с. 167].

Всі ці елементи присутні при будь-яких формах організації обліку затрат і результатів, тобто як при обліку повних, так і змінних витрат. Деякі з елементів відрізняються залежно від ступеня повноти включення затрат в собівартість, але є і такі, які залишаються незмінними [8, с. 167].

Завданням обліку за видами затрат є систематичний облік затрат за видами за певний період. Він відображає структуру затрат підприємства. На Заході найважливішими видами затрат, що підлягають обліку, є:

- затрати на заробітну плату;
- матеріальні затрати;
- затрати на енергію;
- затрати на ремонти;
- податки, внески, страхування;
- затрати на амортизацію;
- відсотки і ризики;
- інші затрати [8, с. 167-168].

Звичайно, цей перелік може змінюватися залежно від національних особливостей обліку і міри його деталізації. Проте з погляду застосування методу "директ-костинг", тут відсутні які-небудь принципові особливості в порівнянні з системою обліку повної собівартості. Необхідний для підприємства поділ затрат на постійні і змінні не може бути чітко проведений в обліку за видами затрат. Оскільки часто один і той же вид затрат поводитьсь по-різному залежно від місця його виникнення. Тому даний поділ можна провести лише в ракурсі обліку місць виникнення тих або інших затрат. Організація обліку за місцями виникнення затрат дає можливість:

- контролювати формування затрат;
- обґрунтовано розподіляти непрямі затрати за носіями затрат [8, с. 168].

Для вирішення першого завдання місця виникнення затрат повинні збігатися з центрами відповідальності за затратами. Міра деталізації даних місць не регламентується і визначається економічною доцільністю і потребами управління на даному конкретному підприємстві [8, с. 168].

Друге завдання обумовлює необхідність поділу затрат на постійні і змінні. Це можливо тільки на рівні місць виникнення затрат, оскільки лише так можна визначити, як поведуться затрати різних видів залежно від зміни обсягу виробництва [8, с. 168].

Таким чином, при організації обліку в розрізі місць виникнення затрат за системою "директ-костинг" зникає саме поняття непрямих витрат, оскільки накладні витрати місць виникнення затрат стають прямими по відношенню до конкретного місця виникнення затрат. Таким чином, при системі "директ-костинг" затрати в місцях виникнення затрат поділяються тільки на постійні і змінні. Тому цей елемент системи обліку затрат і результатів дає інформацію для калькуляції собівартості носіїв затрат тільки за змінними витратами [8, с. 168-169].

Облік за носіями затрат (калькуляція собівартості одиниці виробу) показує віднесення затрат на їх носії. Під носіями затрат в даному випадку мається на увазі продукція, роботи або послуги підприємства, призначені для реалізації на ринку. Облік за носіями затрат може бути організований як облік повних або часткових затрат [8, с. 169].

При обліку повних затрат всі затрати підприємства, що виникають за звітний період, відносяться на носії затрат. Ця система іноді називається "витратною статистикою", оскільки в ній усереднюються затрати за носіями. Саме вона поставляє інформацію державним органам для ціноутворення. Проте на заході широко поширена думка, що для управління підприємством така калькуляція неприйнятна, оскільки воно не надає інформацію про те, в що дійсно обходиться виробництво окремих продуктів, їх видів або груп [8, с. 169].

При калькуляції собівартості за методом "директ-костинг" постійні затрати не розподіляються між носіями. При цьому варіанті калькуляції виходять з того, що тільки змінні затрати залежать від завантаження потужностей або від обсягу продукції, а тому тільки вони можуть бути віднесені на носії затрат. Такий варіант калькуляції без спеціальних розрахунків надає необхідну інформацію про тенденції поведінки затрат в умовах зміни завантаження або обсягу випуску продукції [8, с. 169].

Облік результатів за носіями затрат полягає в тому, що інформацію про результати неможливо отримати без калькуляції собівартості носіїв затрат, оскільки визначення результатів відбувається шляхом порівняння продажної ціни виробу і його собівартості. Облік результатів може бути заснований як на обліку повної собівартості, так і на обліку змінних витрат [8, с. 169-170].

Якщо облік базується на обчисленні повної собівартості виробів, то виявляється так званий нетто-прибуток або відповідно нетто-збиток. Якщо ж результат заснований на обліку часткових затрат, то визначається бруutto-прибуток (сума покриття або маржинальний дохід на виріб) [8, с. 170].

При організації обліку результатів за системою “директ-костинг” змінні затрати на одиницю віднімаються від ціни виробу, і на основі цієї різниці обчислюється бруutto-прибуток (сума покриття або маржинальний дохід) на виріб. Величина суми покриття показує “внесок” виробу в покриття постійних затрат, а значить і в прибуток підприємства в тому ж обсязі. В цьому випадку при будь-якому завантаженні виробничих потужностей має місце лінійна залежність між величиною суми покриття на одиницю виробу і загальним результатом, оскільки при лінійній поведінці виручки і змінних затрат сума покриття на одиницю виробу постійна [8, с. 170].

Метою організації обліку результатів за період є виявлення загального результату підприємства за звітний період. У разі обліку результатів за період на основі повних затрат загальну виручку за період співставляють з величиною повних затрат. У результаті отримують виробничий результат за період, який складає нетто-прибуток. При системі “директ-костинг” загальну виручку за період порівнюють з величиною змінних затрат, тобто визначають величину бруutto-прибутку за звітний період. Для обчислення нетто-прибутку підприємства з цієї величини віднімають суму постійних затрат, які не розподіляються між носіями як змінні затрати, а потрапляють з підсистеми обліку за місцями виникнення затрат, минувши підсистему калькуляції виробничого обліку в підсистему обліку результатів за період. При методі “директ-костинг” загальну суму постійних затрат за період відносять на результати того звітного періоду, в якому вона виникла. Класичною формою системи “директ-костинг” є облік постійних витрат, що є єдиним неподіленим блоком, коли вони переходять єдиною сумою з підсистеми обліку за місцями затрат в підсистему обліку результатів за період, а суми покриття при цьому розраховуються за окремими виробами або їх групами [8, с. 170].

У діючій міжнародній практиці поділ витрат на постійні та змінні здійснюється двома основними методами: аналітичним та статистичним. При аналітичному методі всі витрати підприємства, виходячи з досвіду минулих років, спочатку постатейно підрозділяють на постійні, повністю змінні (пропорційні) та частково змінні (напівзмінні). Потім на основі аналізу співвідношення витрат та результатів попередніх звітних періодів по кожній статті частково змінних витрат обчислюється питома вага змінної частини (варіатор витрат). Постійна та змінна частини напівзмінних витрат додаються до початково нарахованої суми постійних та змінних витрат [13].

В результаті загальна сума витрат основної діяльності на підприємстві поділяється на дві сукупності: постійні та змінні витрати, залежно від їх поведінки відносно обсягу виробництва або продажу за минулі звітні періоди [13].

Аналітичний метод групування та систематизації витрат залежно від обсягу виробництва дозволяє визначити лише загальну тенденцію поведінки витрат та допускає можливі погрішності. Більш точні результати варто очікувати від застосування методів математичної статистики, які є порівняно працемісткими. До основних статистичних методів диференціації загальної суми витрат на постійні та змінні відносять:

- метод мінімальної і максимальної точки (метод міні-максі);
- графічний (візуальний) метод;
- метод найменших квадратів [13].

Подальшим кроком є обрахування різниці між виручкою та змінною собівартістю, що носить назву маржі (зі змінних витрат). Коли маржа дозволяє відшкодувати суму постійних витрат, підприємство досягає критичної точки, або порогу рентабельності, відповідного мінімальному обсягу реалізації, що забезпечує беззбиткове виробництво. Якщо підприємство виготовляє декілька виробів, маржа визначається за кожним виробом і характеризує вклад виробу у покриття постійних витрат підприємства та формування загального рівня рентабельності [10].

Практичне використання "директ-костингу" показало, що є деяка частина постійних витрат, яка безпосередньо пов'язана з виробництвом конкретного продукту (або центром відповідальності) і може бути віднесена на нього прямим розрахунком без попереднього розподілу. Такі постійні прямі витрати закордоном отримали назву специфічних, а метод управлінського обліку на основі змінних і частини прямих постійних називається розвиненим "директ-костингом". Різниця між маржею і прямими постійними витратами називається напівмаржею, яка в іноземній практиці визначається в центрах відповідальності не лише на підприємстві, але й за його межами за сегментами діяльності [35].

Директ-костинг може застосовуватися як при фактичних, так і при нормалізованих та нормованих затратах [4, с. 70].

Таким чином, узагальнивши проаналізовану інформацію визначимо основні переваги та недоліки даного методу в табл. 3.

**Таблиця 3. Основні переваги і недоліки методу директ-костинг**

<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
1	2
1. Застосовується в управлінському обліку для оперативного прогнозування, здійснення контролю, економічного аналізу і прийняття управлінських рішень щодо подальшого планування діяльності [17, с. 336]; [31, с. 340]; [6, с. 28]; [4, с. 86]; [30]	1. Не рекомендується для складання фінансової звітності і оподаткування [17, с. 336]; [31]; [6, с. 28]; [4, с. 86]; [30]
2. Метод є досить ефективним при внутрішнього господарчому розрахунку з застосуванням внутрішньогосподарських трансфертних цін [4, с. 86]	2. При використанні демпінгу виникає небезпека, де маса постійних витрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості; на практиці виникають труднощі при розподілі витрат на постійні й змінні [46, с. 60-62]
3. Спрощення і точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат [46, с. 60-62]; [30]	3. Ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості [46, с. 60-62]
4. можливість визначення порога рентабельності, запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни послуг (продукції, робіт) або замовлення [46, с. 60-62]; [4, с. 86];	4. Директ-костинг створює тенденцію для того, щоб ігнорувати необхідність відтворення постійних витрат через ціну виробу [26, с. 124-128]
5. Можливість визначення оптимальної програми випуску та реалізації послуг (продукції, робіт); можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів послуг (продукції, робіт) [46, с. 60-62]; [4, с. 86]	
6. Можливість керувати обсягом виробництва товарів при їх масовому випуску на ринок [26, с. 124-128]; [4, с. 86]	

Отже, завдяки директ-костингу розширюються аналітичні можливості обліку. При чому спостерігається процес тісної інтеграції обліку та аналізу. Інформація, отримана в цій системі, дозволяє знаходити більш вигідні комбінації ціни і обсягу, проводити ефективну політику цін, добиватися підвищення ефективності управління. Не випадково на Заході директ-костинг називають “управлінням собівартістю” чи “управлінням підприємством”, підкреслюючи єдність обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень в цій системі.

Серед вчених-економістів країн з ринковими умовами господарювання немає єдиної думки щодо доцільності використання методу директ-костингу в Україні або в інших країнах СНД: позиції коливаються від повної відмови до беззастережного схвалення цього методу. Економісти перераховують як його недоліки, так і незаперечні переваги.

Зокрема питання впровадження на українських підприємствах методу “директ-костинг” є досить актуальним з точки зору чинного законодавства. Адже розрахунок неповної (виробничої) собівартості визначено положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Окрім того при використанні даної підсистеми можлива інтеграція управлінського та фінансового обліку, тобто досягається можливість регулярного контролю за собівартістю і розміром отриманого прибутку.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Gray J., Ricketts D. Cost and Management Accounting / J. Gray, Ricketts D. – New York: McGraw-Hill, 1996
2. James M. Fremgen, “The директ-костинг controversy – An Indification of Issues”, Accounting Review, XXXIX (January, 1964), p. 44
3. Terminology of Business and Company Law / S/B/ Marsh and J.V. Bailey. – CIMA, 1993
4. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Ролан Архипович Алборов. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2005. – 224 с. – С. 70
5. Баканов М.И. Управленческий учет: торговая калькуляция: учеб.пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.И. Баканов, В.А. Чернов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 255 с. – с. 9
6. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання. – [підручник]. / За редакцією доцента, кандидата економічних наук О.Ф. Вербило. – Частина третя. Управлінський облік. – К.: НАУ, 2006. – 328 с. – с. 28
7. Виорел Цуркану. Калькулирование себестоимости: (учебное пособие) / Кишинэу, 2002 – 127 с., с. 7
8. Гинзбург А.И. Економічний аналіз для керівників малих підприємств. – Спб.: Пітер, 2007. – 224 с., с. 166
9. Грибков Е. Методы учёта затрат и учёта себестоимости: [Електронний ресурс] / Е.Грибков // Экономика и жизнь. – 2008. – Режим доступу: <http://www.razdolie.ru/complex/uncos/publication/detail.php?ID=34>
10. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
11. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
12. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
13. Жарикова Л.А. Управленческий учет: Учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос.техн.ун-та, 2004. – 136 с.



14. Жидка Н.М. Переваги нового методу обліку витрат Activity Based Costing (облік витрат по роботах) / Н.М. Жидка // Технічний прогрес та ефективність виробництва: Вісник Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут". Збірка наукових праць. – Випуск 24. – Харків: НТУ "ХПІ". – 2001. – С. 211-214
15. Иванов В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / Валерий Викторович Иванов, Олег Константинович Хан. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 207 с. – с. 58
16. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб.для вузов. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с. (С. 217)
17. Кондратов Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – М.: ТК. Вебли, Изд-во Проспект, 2006. – С. 336
18. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: [пер. с нем.]. / Э. Мейер. – М.: Финансы и статистика, 1992
19. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. М.: ЗАО "Аскери-АССА", 1999.
20. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений / пер. с англ, под ред. И.И. Елисейевой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
21. Нападівська Л.В. Управлінський облік: [монографія] / Любов Василівна Нападівська. – Дніпропетровськ, 2000. – 450 с. – С. 247
22. Николаева С.А. Управленческий учет: учеб. пособие. М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство "ИПБ-БИНФА", 2002.
23. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз., Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – 2 – е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 496 с.
24. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами / К.С. Олініченко // Вісник міжнародного Слов'янського університету. – 2007. – № 1. – с. 29-37.
25. Ольховская О.А. Затраты производства: их роль при принятии решений [Электронный ресурс] / О.А. Ольховская // Региональный вестник молодых ученых. – 2004. – № 1. – Режим доступа: [http://regvest.narod.ru/st\\_e-oih.htm](http://regvest.narod.ru/st_e-oih.htm)
26. Пічугіна Т.С. Оцінка систем обліку витрат / Т.С. Пічугіна, Н.І. Гордієнко // Научно-технический сборник. – 2003. – № 52. – С. 124-128
27. Портна О.В. Контролінг: навчальний посібник. – Львів: "Магнолія 2006", 2008. – 240 с. – с. 49
28. Практическое управление финансами. Материалы открытого обучения. – М.: ЗАО "Аскери-АССА", 1997
29. Применение международных стандартов финансовой отчетности: учеб. пособие / под ред. А.М. Гершуна. М.: ООО "Издательство ПАН", 2000. – ? с.
30. Прохоренко О.О., Манакина В.А. Особливості калькулювання собівартості продукції за методом "директ-костинг": [Електронний ресурс] / О.О. Прохоренко, В.А. Манакина // Учет и аудит. – Режим доступа: [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vlca/Ekon/2009\\_30/03.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca/Ekon/2009_30/03.pdf)
31. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / Михайло Семенович Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с. – С. 340
32. Рахман З. Бухгалтерский учет в рыночной экономике / З. Рахман, А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 1996

33. Савчук В. Direct Costing или полная себестоимость? [Электронный ресурс] / В. Савчук. – Режим доступа: <http://gaar.ru/biblio/mngacc/foreign/014.asp>
34. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб.пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996, с. 206-207
35. Сопко В., Тринька Л. Таргет-костинг як метод контролю витрат і прибутку // Наукові записки ТНЕУ. – 2006. – № 15. – с. 207-211.
36. Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Пер. с англ. О.Е. Николаевой, Т.В. Шишковой. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 200 с.
37. Хан Д.П. Планирование и контроль: Концепция контроллинга: [пер.с нем.] / Д.П. Хан. – М.: Финансы и статистика, 1997
38. Хелферт Э. Техника финансового анализа: [пер.с англ.] / Э. Хелферт. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996
39. Холт Р. Основы финансового менеджмента: [пер.с англ.] / Р. Холт. – М.: Дело, 1993
40. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: [пер.с англ.] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – [под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1995
41. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с. – с. 62
42. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання.: монографія / А.В. Череп. – Х.: ВД "ІНЖЕК". – [2-е вид. стереотип.] – Ч. 1. – 2007. – 368 с.
43. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 237 с.
44. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / А.М.Петрачков (ред.); Е.М. Ткач и др. (пер. с англ.).– 2 изд., стер.– М.: Финансы и статистика, 1998.– 558 с.
45. Яругова А. Управленческий учет / Management accounting / : Опыт экономически развитых стран: пер. с польск. С.Н. Роговиной, Г.И. Лебедевой: под ред. Я.В. Соколова.– М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
46. Яцкевич І.В. Методи управління витратами в галузі зв'язку / І.В. Яцкевич // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 1. – С. 60-62