

Гоменюк О.І.

## НЕОБХІДНІСТЬ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ З МЕТОЮ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ

*Анотація.* Досліджено теоретико-методичні підходи до формування витрат виробництва з метою забезпечення конкурентоспроможності продукції підприємств. Встановлено взаємозв'язок собівартості і конкурентоспроможності продукції підприємств. Виділено класифікацію витрат виробництва за різними ознаками. Обґрунтовано необхідність зниження собівартості продукції з метою забезпечення конкурентоспроможності продукції підприємств. Запропоновано шляхи і напрями зниження витрат на виробництво продукції підприємств.

**Ключові слова:** конкурентоспроможність продукції, собівартість, зниження витрат, якість, ціна, покупець, властивості, класифікація, групування.

*Аннотация.* Исследованы теоретико-методические подходы к формированию издержек производства с целью обеспечения конкурентоспособности продукции предприятий. Установлена взаимосвязь себестоимости и конкурентоспособности продукции предприятий. Выделена классификацию издержек производства по различным признакам. Обоснована необходимость снижения себестоимости продукции с целью обеспечения конкурентоспособности продукции предприятий. Предложены пути и направления снижения затрат на производство продукции предприятий.

**Ключевые слова:** конкурентоспособность продукции, себестоимость, снижение затрат, качество, цена, покупатель, свойства, классификация, группировки.

*Summary.* Investigational theoretical - methodical approaches to forming of charges of production with the aim of providing of competitiveness of products of enterprises. Intercommunication of prime price and competitiveness of products of enterprises is set. Classification of charges of production is distinguished on different signs. The necessity of decline of unit cost is reasonable with the aim of providing of competitiveness of products of enterprises. Ways and directions of the cost cutting are offered on the production of goods of enterprises.

**Keywords:** competitiveness of products, prime price, cost cutting, quality, price, customer, properties, classification, grouping.

**Вступ.** В умовах ринкової економіки підприємство здійснює свою виробничо-торговельну діяльність самостійно, але конкуренція підприємств за споживача своєї продукції, примушує продавця враховувати інтереси і попит споживача і робити ту продукцію, яка необхідна покупцю. Підприємство, що прогало в цій боротьбі, звичайно стає банкрутом, і тому не може оплатити вартість товару, робіт і послуг, розрахуватися з бюджетом по обов'язкових платежах і платежах з позабюджетними фондами, якщо зобов'язання по платежах перевищують вартість його майна. Таким чином, щоб не стати банкрутом, підприємство повинне постійно стежити за ситуацією на ринку і забезпечити високу платоспроможність своєї продукції.

Закони ринкової економіки вимагають відповідного способу мислення і поведінки всіх її учасників. Ринкова економіка не терпить, щоб заморожувались мільярди гривень. Ринкова економіка надає руху всім цим ресурсам аби кожна вкладена в підприємство гривня давала самий високий прибуток та забезпечувала конкурентоспроможність продукції.

**Виклад основного матеріалу.** Головними задачами розвитку економіки на сучасному етапі є підвищення ефективності виробництва, а також заняття підприємствами стійких позицій на внутрішньому і міжнародному ринках. Вирішення вищенаведених задач можливе лише у випадку виробництва конкурентоспроможної продукції підприємствами. Щоб витримати гостру конкуренцію і завоювати довіру покупців підприємство повинно вигідно виділятися на фоні підприємств того ж типу з виробництва конкурентоспроможної продукції. Нами встановлено, що покупця цікавить якість продукції та її ціна. Чим вище якість і нижче ціна, тим більш конкурентоспроможною буде продукція підприємства та краще і вигідніше для покупця. Ці показники закладено у собівартості продукції.

Собівартість є основою визначення цін на продукцію. Систематичне зниження собівартості промислової продукції – одна з основних умов підвищення конкурентоспроможності підприємства за рахунок зростання фінансового результату. Вона робить безпосередній вплив на величину прибутку, рівень рентабельності.

Собівартість продукції – синтетичний, узагальнюючий показник, який відображає всі сторони діяльності підприємства в їх єдності і взаємозв'язку. Це кількісний і якісний показник виробничо-господарської діяльності.

Детальне знання сутності і структури собівартості дозволяє виявити шляхи зниження витрат, джерела зростання фінансових результатів, недоліки існуючої практики, труднощі і прорахунки персоналу.

Витрати, які включаються у виробничу собівартість продукції- це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

Витрати, які не включаються у виробничу собівартість продукції- це адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Склад витрат показано на рис. 1.

**НЕОБХІДНІСТЬ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ З МЕТОЮ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ**



**Рис. 1.** Склад витрат

У звіті про фінансові результати операційні витрати показують за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

За способом віднесення на собівартість продукції витрати поділяють на прямі і непрямі. Прямі витрати під час їх виникнення можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку. Непрямі витрати відносять на об'єкти обліку шляхом розподілу за встановленим порядком.

Згідно з П(С)БО 16 до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат [1, 2].

До складу прямих витрат на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включають всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

Загальновиробничі витрати включають:

а) витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо); відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

б) амортизацію основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

в) амортизацію нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

г) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

д) витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;

е) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

є) витрати на обслуговування виробничого процесу;

ж) витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

з) інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

До адміністративних відносяться витрати, які спрямовано на обслуговування та управління підприємством.

Витрати на збут включають такі витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших операційних витрат включаються:

- а) витрати на дослідження та розробки;
- б) собівартість реалізованої іноземної валюти;
- в) собівартість реалізованих виробничих запасів;
- г) сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- д) витрати від операційної курсової різниці;
- е) витрати від знецінення запасів;
- є) нестачі й витрати від псування цінностей;
- ж) визнані штрафи, пеня, неустойка;

з) витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об’єктів соціально-культурного призначення;

и) інші витрати операційної діяльності.

До фінансових витрат належать витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов’язані із залученням позикового капіталу [3].

Втрати від участі в капіталі – є збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

До інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції.

Надзвичайні витрати виникають внаслідок надзвичайних подій, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному наступному періоді.

Для ефективної організації управлінського обліку необхідно використовувати економічно обгрунтовану класифікацію витрат за окремими ознаками. Метою класифікації є упорядкування витрат відповідно до вирішуваних завдань. Різноманітні завдання вимагають використання адекватних ознак класифікації витрат за принципом: “різні ознаки класифікації – для різних цілей”. Витрати можна класифікувати за економічним змістом, способом віднесення на собівартість продукції, складом, за місцями виникнення та центрами відповідальності, відповідно до обсягу діяльності, за доцільністю використання, за ступенем охоплення планом та впливом керівника на величину витрат.

Виділення носіїв витрат як об’єктів обліку пояснюється, по-перше, необхідністю планування, контролю та аналізу витрат для управління виробництвом і, по-друге, необхідністю оцінки самого продукту на основі калькулювання його собівартості. Класифікацію витрат за ознаками та напрямками використання з метою управління конкурентоспроможністю продукції підприємств наведено на рис. 2.



Рис. 2. Класифікація витрат за видами та напрямками використання

**НЕОБХІДНІСТЬ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ З МЕТОЮ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ**

Отже, метою класифікації витрат є формування інформації для прийняття управлінських рішень керівниками підприємства щодо забезпечення конкурентоспроможності продукції. Адже вони на всіх рівнях управління мають заздалегідь передбачати, які витрати і вигоди будуть наслідком прийнятих ними рішень.

За економічним змістом витрати класифікують за елементами і статтями. Відповідно до П(С)БО 16: “елемент – це сукупність економічно однорідних витрат”. Характерно, що номенклатура елементів витрат однакова для всіх галузей економіки. Особливістю цієї номенклатури є те, що групування здійснюється незалежно від цільового спрямування витрат та місця їх виникнення [2].

Класифікація витрат за економічними елементами включає такі основні їх види: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Групування витрат за економічними елементами дозволяє одержати інформацію про те, що саме й на яку суму витрачено в процесі виробництва й реалізації в цілому по підприємству. Однак таке групування не дозволяє здійснити контроль і аналіз за цільовим призначенням (видами виробів). Для цього необхідно використовувати групування витрат за статтями калькуляції, яке залежить від методу планування, технології виробництва та виду продукції.

Саме тому встановлення переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) тепер віднесено до компетенції підприємства й має бути регламентовано його обліковою політикою.

Стаття витрат – це сукупність витрат, для якої характерна однорідність цільового використання.

Згідно з Методичними рекомендаціями, підприємства можуть вносити зміни до типової номенклатури статей калькуляції, враховуючи особливості техніки, технології й організації виробництва відповідної галузі, питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції [4].

Залежно від способу віднесення витрат на собівартість продукції використовується класифікація витрат на прямі та непрямі.

До прямих належать витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного виду продукції на основі економічно обґрунтованих норм і нормативів.

Непрямі витрати – це ті, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного виду продукції економічно можливим шляхом, оскільки вони пов'язані з виготовленням кількох видів продукції або з різноманітними стадіями її обробки. Тому їх включають у собівартість конкретної продукції шляхом розподілу пропорційно базі розподілу.

Класифікація загальновиробничих витрат на прямі та непрямі умовна, оскільки одні й ті ж витрати на одному підприємстві є прямими, а на іншому – непрямими. Використання такої класифікації витрат доцільне для підприємств, які випускають два й більше видів продукції, оскільки при виробництві одного виду продукції всі витрати будуть прямими.

За економічною роллю в процесі виробництва витрати поділяються на основні та накладні. До основних належать витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції. Їх не можна уникнути за будь-яких умов і характеру виробництва, вони не залежать від рівня й форм організації управління. Наприклад, вартість сировини, матеріалів, напівфабрикатів та комплектуючих виробів, вартість робіт і послуг виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій, вартість палива й енергії на технологічні потреби, витрати на оплату праці робітників, зайнятих у виробничому процесі та відрахування на соціальне страхування, витрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання.

До накладних належать витрати, пов'язані з організацією, управлінням та обслуговуванням виробництва, а саме: адміністративні витрати, витрати на збут та інші, не пов'язані безпосередньо з процесом виробництва.

Класифікація витрат на продукт і на період має важливе методологічне значення, зокрема для оптимізації величини прибутку.

Групування витрат на продукт і на період є інформаційною базою при використанні методу директ-костинг і поширене в розвинених країнах Заходу. На основі такого групування облікова інформація об'єктивніше відображає взаємозв'язки між такими категоріями, як обсяги виробництва, ціна та собівартість продукції в умовах ринкових відносин [5].

Важливе значення для управління витратами має групування залежно від терміну їх виникнення та способу віднесення на собівартість продукції на фактичні, планові та прогнозні. Фактичні витрати – це витрати, які існували в минулому звітному періоді, в якому вони забезпечили дохід і втратили здатність принести вигоду в майбутньому. Поточні витрати поділяються на фактичні і планові. До планових належать витрати, які фактично не існували в поточному періоді, але включаються у фактичну собівартість продукції в плановому розмірі (оплата відпусток, винагороди за вислугу років та стаж роботи). Майбутні витрати поділяються на фактичні і прогнозні. Фактичні – ті, що фактично існували в поточному періоді, але підлягають включенню в собівартість продукції в майбутньому (витрати на підготовку й освоєння нових видів продукції, виробництв, діяльності) і мають принести вигоду. Прогнозні витрати використовуються для прогнозування майбутньої діяльності.

За місцем виникнення витрати групуються за окремими виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами.

Місце виникнення витрат – структурні одиниці, виробничі підрозділи (робочі місця, бригади, дільниці, цехи), в яких відбувається первісне споживання виробничих ресурсів. Необхідність виділення місць виникнення витрат пов'язано з проблемою управління витратами та відмінною їх поведінкою залежно від зміни обсягу виробництва.

Центр відповідальності – організаційна одиниця або сфера діяльності (цех), у межах якої керівник несе відповідальність за величину витрат та величину доходу [5].

З класифікацією витрат за місцем виникнення тісно пов'язана класифікація витрат за видами (основне та допоміжне виробництво), сферами (матеріально-технічне постачання, виробництво, реалізація) та функціями (розробка нових технологій, маркетингу, управління) діяльності. Таке групування дозволяє досягти комплексних цілей скорочення витрат, на першому етапі – відносно сфер і функцій діяльності, а на другому – відносно об'єктів калькуляції.

За доцільністю витрачання витрати поділяються на продуктивні (ефективні) та непродуктивні (неефективні). Продуктивними є витрати, які доцільні для даних умов виробництва, тобто передбачені технологією та організацією виробництва. Виникнення непродуктивних витрат пов'язано з недоліками в технології та організації виробництва, нестачами, втратами від браку та іншими відхиленнями, тобто вони необов'язкові. Класифікація витрат на продуктивні та непродуктивні служить базою для здійснення контролю за економним використанням різних видів ресурсів.

Слід зазначити, що не всі витрати мають однакове значення для прийняття управлінських рішень, тому розрізняють релевантні (суттєві для конкретного рішення) і нерелевантні. Релевантні – це витрати, величина яких залежить (змінюється) від прийнятого управлінського рішення.

Залежно від обсягу виробництва (ділової активності підприємства) витрати поділяють на змінні та постійні. Змінні витрати зростають або зменшуються пропорційно обсягу виробництва продукції. Такий характер мають основні виробничі та накладні невиробничі витрати. До змінних витрат належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі витрати. До накладних невиробничих змінних належать витрати, пов'язані з пакуванням готової продукції призначеної для реалізації та транспортні витрати. Перелічені види витрат належать до витрат на збут.

Практика свідчить, що не всі витрати змінюються прямо пропорційно відносно зміни обсягу виробництва. Значну частину становлять витрати, які змінюються не пропорційно зміні обсягу діяльності. До таких належать трудові витрати на виробництво одиниці продукції, яку поступово зменшують зі зростанням кваліфікації робітників.

Слід зазначити, що у вітчизняній практиці планування, обліку та контролю в промисловості поки що відсутнє належне використання змінних і постійних витрат з метою розроблення та прийняття управлінських рішень.

Важливим етапом діяльності підприємства є розробка стратегічних напрямів діяльності. З цією метою доцільне групування витрат на короткострокові та довгострокові. Короткострокові витрати мають безпосереднє відношення до прийняття рішень у процесі поточної діяльності підприємства, а довгострокові – до прогнозування його майбутньої діяльності [4].

Важливою передумовою прийняття найвигідніших управлінських рішень є попереднє планування витрат. Дотримання планових показників діяльності забезпечує підприємству отримання планової величини прибутку та рівня рентабельності. Тому планування витрат, якими зумовлена його майбутня господарська діяльність є невід'ємною частиною ефективного управління діяльністю підприємства.

Важливе місце в управлінні витратами займає ефективна система контролю, тому виникає потреба в групуванні витрат залежно від ступеня підконтрольності на підконтрольні та непідконтрольні. Підконтрольні витрати знаходяться під впливом відповідальної особи (керівника), а непідконтрольні – перебувають поза його впливом.

Отже, важливим аспектом, що впливає на класифікацію витрат у системі управлінського обліку є встановлення причинно-наслідкових зв'язків між величиною витрат і результатами, отриманими внаслідок прийняття управлінських рішень. Для різних груп користувачів, які вирішують різноманітні завдання, мають використовуватися цілком конкретні класифікаційні ознаки і види витрат, адекватні цим завданням. Необхідно враховувати, що окремі класифікаційні ознаки лише частково розкривають загальну істину (окремі сторони досліджуваних процесів), тому необхідно використовувати сукупність ознак. Це правильно ще й тому, що класифікація – важливий метод пізнання досліджуваних об'єктів обліку. Її суть полягає в класифікації об'єктів вивчення (витрат) за групами (класами) на основі заздалегідь визначених загальних властивостей об'єктів та закономірних зв'язків між ними. Тому чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів та можливостей управління ними з метою зниження витрат виробництва і забезпечення конкурентоспроможності продукції.

У даний час, коли посилюється конкурентна боротьба на внутрішньому і зовнішніх ринках збуту, зниження собівартості продукції набуває особливо великого значення. У зв'язку з цим зростає потреба у підвищенні якості внутрішнього фірмового планування, обліку і пошуку резервів зниження собівартості продукції. В економічній літературі згадуються такі поняття, як шляхи, резерви, фактори і джерела зниження собівартості.

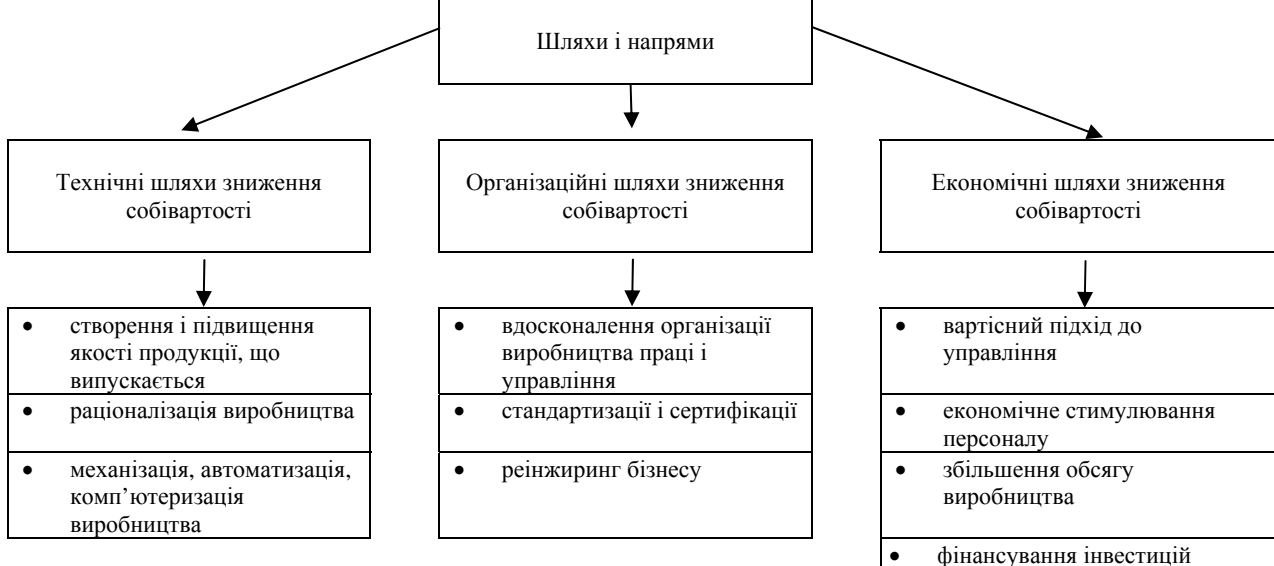
Шляхи і напрями зниження витрат на виробництво продукції розглядаються з точки зору способів досягнення оптимального поєднання якості, що підвищується і витрат, що повинні знижуватися. з нашої точки зору, цього можна досягти трьома шляхами: технічними, організаційними і економічними (рис.3).

**Висновки.** Резервами зниження собівартості продукції підприємств є: скорочення невиправданих витрат і непродуктивних витрат за витратами на утримання і експлуатацію устаткування,

**НЕОБХІДНІСТЬ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ З МЕТОЮ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ**

загальновиробничим витратам, зниження норм витрат палива, електроенергії, збільшення використання зворотних відходів.

Використання резервів об'єму виробництва продукції забезпечує зниження собівартості за рахунок економії за умовно-постійними витратами. Проте слід зазначити, що результати роботи структурних підрозділів безпосередньо пов'язані з результатами діяльності підприємства в цілому.



**Рис. 3** Шляхи і напрями зниження витрат на виробництво продукції підприємств

Таким чином, зростання об'єму виробництва продукції можливе, головним чином при відповідній зміні об'єму виробництва продукції підприємства в цілому, а також при збільшенні об'єму реалізації товарної продукції за договорами, укладеними з різними підприємствами і організаціями.

Для реалізації виявлених резервів зниження собівартості продукції, пов'язаних зі скороченням невикористаних перевитрат і непродуктивних витрат, підприємству необхідно здійснити організаційні і технічні заходи підвищення ефективності виробництва.

Для зниження витрат на сировину і основні матеріали слід знижувати норми витрати на дані види матеріальних витрат, намагатися змінити дефіцитні і дорогі матеріали менш дефіцитними і дешевими (за умови збереження якості продукції), здійснювати пошук дешевих постачальників сировини і матеріалів, а також безперервно удосконалювати технологію і методи виробництва тощо.

Для зниження витрат на сировину і основні матеріали слід знижувати норми витрати на дані види матеріальних витрат, намагатися замінити дефіцитні і дорогі матеріали менш дефіцитними і дешевшими (за умови збереження якості продукції), здійснювати пошук дешевших постачальників сировини і матеріалів, а також безперервно удосконалювати технологію і методи виробництва тощо.

Для зниження витрат електроенергії, води, пару, газу і інших ресурсів на технічні і технологічні потреби необхідно також знижувати норми витрат, розробляти науково-технічні заходи щодо модернізації устаткування.

Витрати на оплату праці працівників можлива при зниженні чисельності працюючих і збільшенні продуктивності праці, а також вдосконаленні організації нормування праці.

Для зниження витрат на поточний ремонт і утримання основних засобів важливо максимально використовувати робочий час, краще використовувати техніку, модернізувати устаткування.

Економія загальновиробничих витрат можлива при режимі економії за кожною статтею цих витрат і при збільшенні об'єму виробництва, що в цілому дозволить знизити витрати виробництва і, тим самим, забезпечити конкурентоспроможність продукції підприємств.

**Джерела та література:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доходи" // "Бухгалтер", грудень (III – IV) 2002 р. № 47 – 48.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" // "Бухгалтер", грудень (III – IV) 2002 р. № 47 – 48.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції(робіт, послуг) в промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. №47 // Комп'ютерна база України.
4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у хлібопекарській промисловості : Затв. Кабінето Міністрів від 20.04.2004; Постанова №1706. – К., 2003. – 110 с.
5. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навчально-методичний посібник/ Н.М. Ткаченко – К. : ВТОВ "АСК", 2000. – 512 с.