

***Науково-методологічні засади
обліково-аналітичного та фінансово-
інвестиційного забезпечення сталого
розвитку суб'єктів господарювання***

**Колективна монографія присвячена 25-річчю кафедри
обліку і оподаткування Таврійського державного
агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного**

***Scientific and methodological bases of
accounting and analytical and financial
and investment support of sustainable
development of economic entities***

**The collective monograph is dedicated to the 25th anniversary
of the Department of accounting and taxation of Dmytro
Motornyi Tavria state agrotechnological University**

Мелітополь-2020

УДК 631.155:658.511

Н-34

Рецензенти:

Бруханський Руслан Фектистович, д-р. екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу Тернопільського національного економічного університету

Тарасова Тетяна Олексіївна, д-р. екон. наук, професор, професор кафедри фінансів, аналізу та страхування Харківського державного університету харчування та торгівлі

Нестеренко Світлана Анатоліївна, д-р. екон. наук, професор, завідувач кафедри менеджменту Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного

Рекомендовано вченою радою Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (протокол № 10 від 28.05.2020 р.)

Головний редактор: *Сокіл О.Г., доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і оподаткування Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного*

Н-34 Науково-методологічні засади обліково-аналітичного та фінансово-інвестиційного забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання: Колективна монографія присвячена 25-річчю кафедри обліку і оподаткування / за заг. ред. д. е. н., доц. Сокола О.Г. – Мелітополь: ТОВ «Колор Принт», 2020. 268 с. (українською та англійською мовами)

ISBN 978-966-2489-98-9

Колективна монографія виконана в межах комплексної теми дослідження «Науково-методологічні засади обліково-аналітичного та фінансово-інвестиційного забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання» (державний реєстраційний номер 0107U001146) і розрахована на широке коло вітчизняних фахівців, науковців, політиків, державних службовців, причетних до розробки та впровадження регіональної політики, студентів та викладачів та усіх тих, хто цікавиться актуальними проблемами бухгалтерського обліку, фінансів, оподаткування, аудиту та звітності.

УДК 631.155:658.511

ISBN 978-966-2489-98-9

© ТДАТУ імені Дмитра Моторного

Безверхня Ю. В.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ У РОСЛИННИЦТВІ

Від рівня собівартості і якості продукції рослинництва в значній мірі залежить прибутковість усіх сільськогосподарських галузей, у кожному господарстві виникає нагальна потреба посилення відповідальності за необґрунтовані витрати. Тому постійне зниження витрат на виробництво сільськогосподарських культур є важливою умовою росту економічних вигід, розв'язку ключових аспектів проблеми продовольчої безпеки країни.

Актуальність досліджень за обраною тематикою, їх теоретичне та практичне значення пов'язані із зростанням ролі управління витратами, як інструменту, що підвищує конкурентоспроможність сільгоспвиробників.

Вагомий внесок у розробку теорії і практики розподілу витрат здійснили такі вітчизняні вчені, як Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Сопко В.В., Маренич Т.Г., Масаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я. та інші. Але проблема все ще залишається актуальною.

Метою дослідження є аналіз формування та розподілу витрат у рослинництві та визначення практичних аспектів їх використання.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції складається з [1]:

- виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат (вважається, що ними є витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом).

У п. 17 П(С)БО 16 «Витрати» наведено також види витрат, які хоча й пов'язані з операційною діяльністю, проте не включаються до собівартості реалізованої продукції — це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Загальновиробничі витрати як окрема складова можуть входити як до виробничої собівартості продукції (змінні та постійні розподілені), так і до собівартості реалізованої продукції (нерозподілені постійні).

До виробничої собівартості сільськогосподарської продукції входять

наступні витрати (рис. 1).

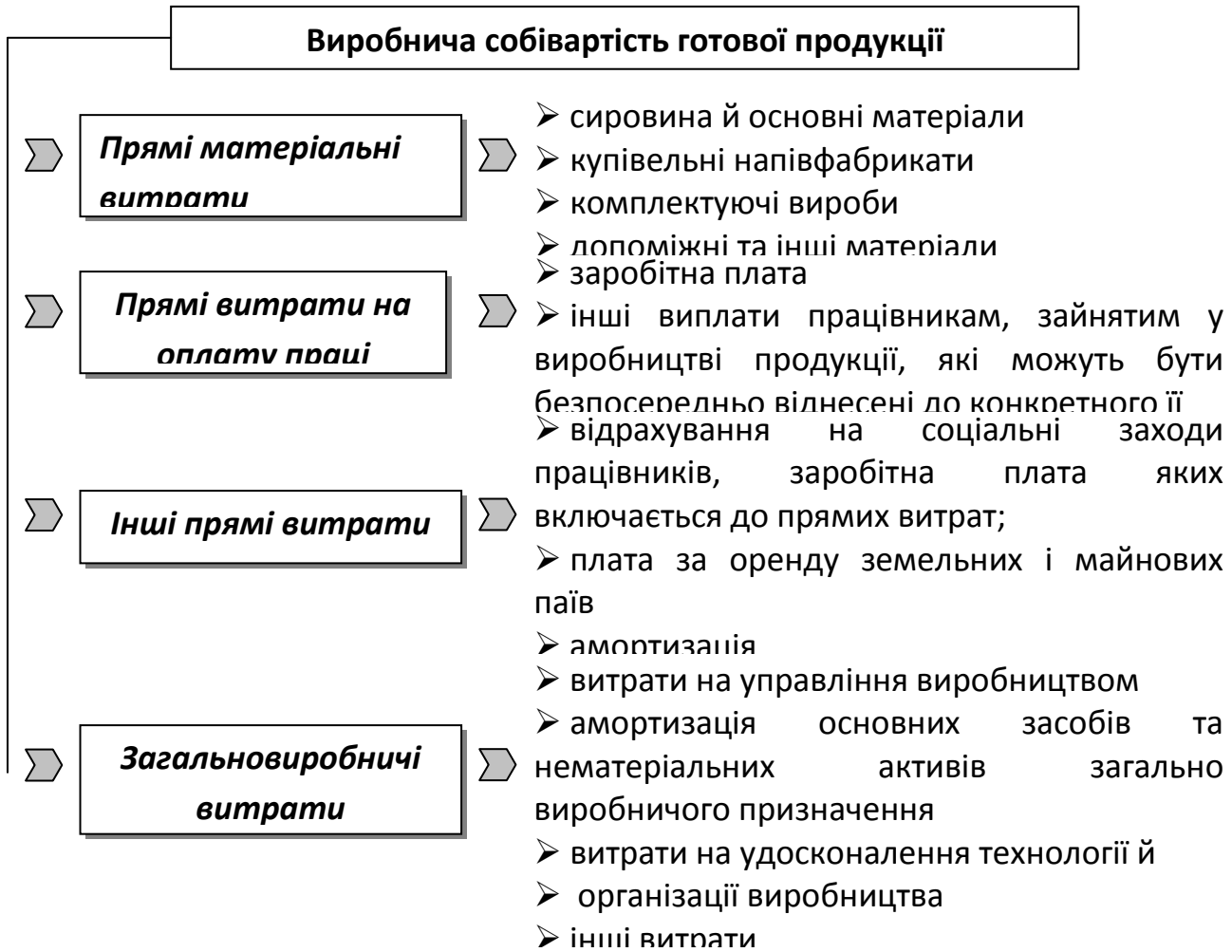


Рис. 1. Склад витрат виробничої собівартості сільськогосподарської продукції

Реалізованою продукцією вважається продажна вартість відвантаженої готової продукції, зазначеної в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями та замовниками документах, або продажна вартість відвантаженої готової продукції, зарахована як платіж на рахунки підприємства в установах банків.

Для цілей планування, калькулювання собівартості та контролю класифікація операційних витрат за елементами є не достатньо повною й інформативною. Всі витрати слід формувати за центрами відповідальності і об'єктами обліку, планування та калькулювання і, відповідно, класифікувати їх не лише за економічними елементами, а й за такими ознаками, як:

- характер участі в процесі виробництва (основні та накладні),
- спосіб включення в собівартість продукції (прямі та непрямі),
- обсяг виробництва і склад витрат (змінні – пропорційні і непропорційні, постійні),

- вид витрат,
- відношення до собівартості продукції (витрати на продукцію і витрати періоду).

Особливістю калькулювання у рослинництві є те, що фактичну собівартість продукції розраховують в цілому за рік, що зумовлено специфікою такої галузіб: технологічний процес у рослинництві носить тривалий характер, тому собівартість може бути встановлена тільки після збирання врожаю.

Враховуючи особливості вирощування продукції садівництва, крім плодів і живців, можливо здійснювати калькулювання видів робіт (догляд за насадженнями, збір урожаю), та проводити його не тільки в кінці року, а й в кожному технологічному періоді. Це дозволяє визначити частку витрат, понесених на кожен етап виробничого циклу, а також контролювати їх розмір та вносити корективи в сторону зменшення нормативів таких витрат.

Інформація про витрати і вихід продукції рослинництва узагальнюється також у звітності підприємства, а саме у Балансі, Звіті про фінансові результати, Примітках до фінансової звітності, а також у статистичному Звіті про економічні показники діяльності сільськогосподарського підприємства (форма № 50–сг.).

У «Методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку біологічних активів» від 29.12.2006 р. № 1315 наводяться чотири умови визнання готової продукції рослинництва, тоді як у П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено лише дві умови її визнання, такі як можливість отримати від використання продукції економічні вигоди та можливість достовірного визначення її вартості, в яких умовою визнання готової продукції є можливість здійснити її достовірну оцінку (рис. 2) [2].

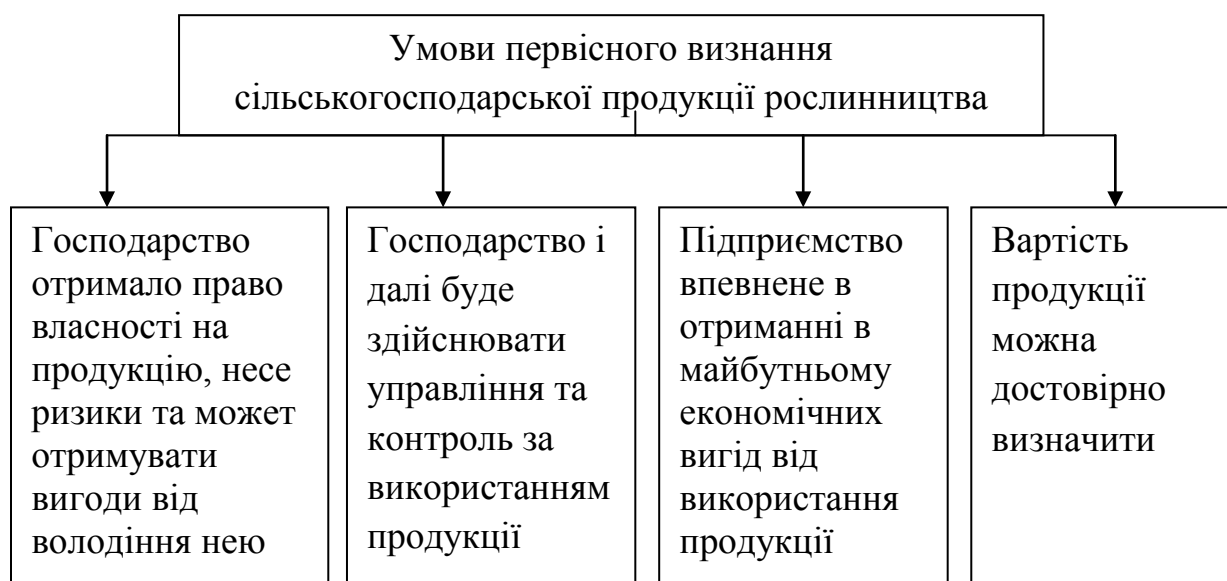


Рис. 2. Умови первісного визнання сільськогосподарської продукції рослинництва

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено пріоритетність оцінки готової продукції, виходячи з її історичної (фактичної) собівартості, тому пріоритетною є оцінка активів підприємства на основі витрат на їх виробництво та придбання, тобто оцінка готової продукції за виробничою собівартістю.

За П(С)БО 9 «Запаси» готову продукцію під час її оприбуткування оцінюють, виходячи із її фактичної собівартості. П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачає здійснювати оцінку сільськогосподарської продукції за її первісного визнання за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [3].

Неузгодженості у законодавчих актах вимагають зазначення способу оцінки готової продукції рослинництва за її оприбуткування у Наказі про облікову політику.

Якщо підприємство вирішило оцінювати продукцію за виробничою собівартістю, то оцінка зернової продукції, що оприбутковується у звітному періоді, здійснюється за плановою собівартістю із доведенням її до фактичної в кінці року шляхом списання калькуляційних різниць.

Витрати на виробництво зернових частіше всього неможливо виділити окремо, тому для обчислення їх собівартості суму витрат на культуру розподіляють на окремі види продукції з урахуванням певного порядку.

Відсутність детального обліку зернової продукції за її видами приводить до труднощів за необхідності вибрати дані про наявність чи реалізацію певного виду продукції (основної, побічної чи супутньої).

Інформація про зібрану бункерну масу зерна в розрізі всіх культур за аналітичними рахунками, що вирощуються у господарстві, кількість зібраного зерна у вазі після доробки, наявність зерновідходів різної придатності та побічної продукції (соломи, початків, стебел тощо) у вигляді інформації потрібна аграрним підприємствам також для складання Звіту за формою ф. № 29–сг (річна), «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду».

Процес реалізації є завершенням процесу виробництва готової продукції в аграрних підприємствах.

Існують певні невизначеності стосовно визнання доходів. Наприклад, щодо реалізації продукції у П(С)БО 15 «Дохід» наведені неоднозначні умови визнання доходу [4]:

- передання покупцю ризиків і винагород від володіння продукцією;
- імовірність надходження до підприємства економічних вигод, пов'язаних з операцією продажу.

Підприємство не завжди може виконати всі умови, зазначені у П(С)БО 15 «Дохід» для визнання в обліку доходів від реалізації у зв'язку з особливостями діяльності та невизначеними обставинами: залежно від особливостей здійснюваних операцій потрібно самостійно вибирати метод відображення доходу й відмічати, коли й у якому обсязі визначати дохід від реалізації продукції у звітному періоді в обліковій політиці підприємства.

Таким чином, для раціональної організації обліку готової продукції та реалізації в сільському господарстві необхідно [5]:

- врахувати інваріантність законодавчо–нормативної бази щодо визнання відповідних доходів та витрат;
- використовувати галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів;
- формувати масив аналітичних даних для складання галузевої статистичної, фінансової та управлінської звітності.

Проблемами в обліку готової продукції сільського господарства, які можуть бути підставою для вільного трактування бухгалтерами та контролюючими органами є [6, С. 20]:

- визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку (при цьому його визначення і види наразі відсутні, і заздалегідь невідомо, де саме підприємство передбачає продавати цю сільськогосподарську продукцію);
- признання контракту обтяжливими для оцінки сільськогосподарської продукції за договірними цінами;
- визначення первісної оцінки за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, які складно практично оцінити.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, які також незрозуміло ким і чим визначаються;
- додатковими показниками, що характеризують рівень цін сільськогосподарську продукцію, перелік яких встановлюється підприємством чи контрольними органами, не регламентовано.

Об'єктом обліку й калькулювання слугують окремі види перевезень (робіт, послуг) – замовлення, а калькуляційними одиницями – відповідні одиниці їхнього вимірювання [7, С. 148].

Собівартість робіт і послуг, що надаються одними допоміжними підрозділами іншим, а також основному виробництву, визначають на підставі фактичної суми витрат. Собівартість робіт і послуг, виконуваних виробничими підрозділами для власних потреб, визначають на підставі прямих витрат.

Калькулювання собівартості – це визначення розміру витрату грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт(послуг) по окремих видах витрат. За допомогою калькулювання визначаються собівартість одиниці робіт (послуг), всього їх обсягу, собівартість виробництва по окремих структурних підрозділах підприємства, по різних виробничих процесах і в цілому по підприємству [8, С. 127].

До виробничої собівартості включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;

- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати [9].

До наведеної типової номенклатури статей калькуляції можна вносити зміни з урахуванням організаційної структури транспортних підприємств, характеру та рівня організації перевезень, питомої ваги витрат у собівартості окремих видів перевезень, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виокремлювати з однієї типової статті кілька статей калькуляції [10, С. 10].

До статті «Прямі матеріальні витрати» включають вартість усіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів (включно із транспортно-заготівельними витратами), використані як безпосередньо на виконання перевезень (робіт, послуг), так і на технологічні операції у процесі підготовки рухомого складу до експлуатації.

Витрати матеріалів, як правило, фіксують на підставі встановлених лімітів. Відпуск матеріалів на виробництво здійснюють згідно із лімітно-забірними картками. За відсутності лімітів, відпуску понад ліміт або в разі заміни матеріалів складають вимогу на відпуск матеріалів.

Вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, витрачених на здійснення певних видів перевезень, включають до їхньої собівартості за прямою ознакою. Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до конкретних видів перевезень, їхню вартість включають до собівартості окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно до вартості витраченого палива. На підставі накопичувальних реєстрів здійснюють записи: Д 23 К 20, 22 [11, С.159].

До статті «Прямі витрати на оплату праці» включають усі витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень (робіт, послуг), обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно із діючими на підприємствах системами оплати праці, включно з будь-якими видами грошових і матеріальних доплат, які належать до елемента «Витрати на оплату праці».

Заробітну плату нараховують за подорожніми листами і табелями, а також нараховують суми премій, резерви на оплату відпусток у встановленому розмірі. Нарахування заробітної плати водіям здійснюють за даними подорожніх листів за відрядними розцінками або тарифними ставками.

Так, система оплати праці водіям, які працюють на вантажних автомобілях, передбачає окреме нарахування заробітку за тони перевезеного вантажу й виконані тонно-кілометри, за простої під час завантаження і розвантаження, за відпрацьований час за погодинної оплати праці, надбавки за класність, за керівництво бригадою, за роз'їзний характер роботи, а також за інші роботи, виконані під час рейсу.

Водіям нараховують премії за економію пального, перепробіг шин, інші показники. Витрати на оплату праці основних робітників, зайнятих на

виконанні окремих видів перевезень, безпосередньо відносять до собівартості відповідних об'єктів калькулювання. Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнене, їх розподіляють з огляду на питому вагу конкретного виду перевезень у структурі доходів підприємства. Фактичну суму загальновиробничих витрат щомісячно розподіляють між: основним виробництвом із подальшим розподілом між видами перевезень; допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також для реалізації; обслуговуючими виробництвами; капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом [12].

В цьому розділі:

- визначено об'єкти та метод обліку виробничих витрат;
- складено калькуляції фактичної собівартості продукції;
- обґрунтовано вибір:
 - а) методів контролю за витрачанням матеріалів;
 - б) без розподілу непрямих витрат, витрат на освоєння та підготовку виробництва, загальновиробничих витрат;
- складено схему калькулювання (визначити основні статті класифікації витрат підрозділів, що відносяться до цих статей);
- визначено перелік калькуляційних об'єктів та калькуляційних одиниць.

Далі наведемо приклад визначення фактичної собівартості продукції рослинництва у калькуляційному листі на прикладі умовного рентабельного сільськогосподарського підприємства.

КАЛЬКУЛЯЦІЙНИЙ ЛИСТ

визначення фактичної собівартості продукції рослинництва
Культура пшениця озима

Таблиця 1

I. Витрати на вирощування

№ п/п	Стаття витрат	Всього сума, тис. грн	на 1 га, грн	% в структурі витрат
1	Прямі матеріальні витрати	1278	0,95	52,90
1.1	в т.ч. насіння та посадковий матеріал	156	0,12	6,46
1.2	мінеральні добрива та засоби захисту	83	0,06	3,44
1.3	паливо-мастильні матеріали	94	0,07	3,89
1.4	оплата послуг і робіт сторонніх організацій	219	0,16	9,07
1.5	інші матеріальні витрати	726	0,54	30,05
2	Витрати на оплату праці	807	0,60	33,42
3	Відрахування на соціальні заходи	178	0,13	7,35
4	Амортизація необоротних активів	56	0,04	2,32
5	Загальновиробничі витрати	32	0,02	1,32
	Виробнича собівартість усього	2351	1,75	97,31
6	Накладні витрати	65	0,05	2,69
	Повна собівартість усього	2416	1,80	100,00

Таблиця 2

II. Розрахунок фактичної собівартості продукції

№ п/п	Показники	Кількість, т	Сума, тис.грн
1	Фактичні витрати на вирощування	х	2875
2	Сума страхового відшкодування за недобір		94
3	Вартість побічної продукції*	х	201,6
4	Фактичні витрати на вирощування за мінусом страхового відшкодування та вартості побічної продукції (гр. 4 п. 1 - п. 2 - п. 3)	х	2579,4
5	Отримано продукції всього в т.ч. відходів (%)**	28,75	х х
6	Одержано продукції в перерахунку на умовну: а) відходів (гр. 3 ряд. 5 х %) : 100	1408,75	х х
7	Фактична собівартість 1т продукції (1т ум. продук.)	х	2956,7

Таблиця 3

III. Розрахунок фінансового результату культури вирощеної в поточному році.

№ п/п	Показники	Од. вим	Формула розрахунку	Показник
1	Зібрана площа	га	гр. 1 (50 с/г.)	1344
2	Вироблено продукції	т.	гр. 2 (50 с/г.)	1437,5
3	Урожайність	т/га	згідно методики	1,07
4	Виробнича собівартість	тис.грн	гр. 3 (50 с/г.)	2956,7
5	Виробнича собівартість 1 т	грн	згідно методики	2,057
6	Витрати на 1 га	грн.		1,80
7	Обсяг проданої продукції в поточному році	т	гр. 4 (50 с/г.)	1356,14
8	Реалізаційна собівартість проданої продукції поточного	тис грн	ряд 7 х ряд 5	2789,30
9	Реалізаційна повна собівартість продукції поточного року	грн.	гр. 6 (50 с/г)	2854,57
10	Середня ціна реалізації 1 т	грн.	гр. 7 (50 с/г.) / гр.5 (50 с/г.)	3862,63
11	Накладні витрати	грн.	гр. 6 (50 с/г) - гр.5 (50 с/г)	65,00
12	Повна собівартість 1 т продукції	грн.	ряд 13 / ряд 7	1,99
13	Валовий прибуток	грн.	згідно методики	270,63
14	Операційний прибуток	грн.	згідно методики	35,70
15	Рентабельність	%	згідно методики	13,19

Отже, рентабельність вирощування та продажу озимої пшениці в поточному році становила 13,19%.

Порядок вирахування собівартості зернової продукції наступний:

– визначається кількість повноцінного зерна. На підставі лабораторного аналізу зернових відходів установлений відсоток повноцінного зерна в зернових відходах множиться на отриману кількість

зернових відходів. Знайдена кількість повноцінного зерна в зернових відходах додають до кількості повноцінного зерна, отриманого при його підробітку;

- калькуюють повноцінне зерно. Зернові відходи прибуткують за ціною повноцінного зерна, що втримується в них;

- отриманий збір повноцінного зерна та соломи множать на встановлені коефіцієнти переведення в умовну продукцію;

- складають результати добутоків і одержують зерно та солому в перерахуванні на умовну продукцію;

- визначають процентне співвідношення основної та побічної продукції (у переведенні на основну);

- виходячи із процентного співвідношення, обчислюють суму витрат, що віднесені окремо на основну та побічну продукцію;

- розділивши загальну суму витрат по виробництві на вихід продукції в центнерах, обчислюють собівартість 1 ц повноцінного зерна, зерновідходів і соломи.

Таким чином, можна виділити наступні завдання регулювання фінансового забезпечення витрат в рослинництві:

- своєчасне й повне відбиття всіх витрат на виробництво окремих видів культур або групи культур, робіт незавершеного виробництва;

- контроль за правильним, раціональним використанням насіння, органічних і мінеральних добрив, засобів на оплату праці, сільськогосподарської техніки, робіт автотранспорту й інших допоміжних виробництв;

- своєчасне й повне оприбуткування продукції з оформленням відповідних документів;

- перевірка виконання планів і завдань по витратах і одержанню продукції;

- виявлення відхилень від установлених норм расходів відповідно до технології виробництва з метою вишукування резервів зниження витрат;

- визначення результатів виробничої діяльності по культурах, групах культур і організації в цілому;

- надання інформації для визначення фактичної собівартості продукції.

Від правильного розв'язку зазначених завдань у значительній ступеня залежить реальність собівартості окремих видів продукції рослинництва й величина прибутку від їхнього продажу (реалізації).

Література

1. Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 05.05.2020).

2. Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18.11.2005 N 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 05.05.2020).

3. Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. №246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 05.05.2020).

4. Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» від 29.11.1999р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 05.05.2020).

5. Костина З.А. Особенности технологического процесса зернового производства и их влияние на формирование объектов учета затрат и калькулирования. *Экономические науки*. 2009. № 12. URL: <http://ecsn.ru/articles/view/3891>. (дата звернення: 05.05.2020).

6. Безверхня Ю.В. Ціноутворення на підприємствах АПК в аспекті управлінського обліку. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2 (4). С.18-24.

7. Костякова А.А. Облік і групування витрат за статтями в галузі рослинництва. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 4. С. 147-150.

8. Безверхня Ю.В. Управлінський облік витрат підприємств аграрної галузі. Соціально-економічні засади формування економічної системи України: колект. моногр. За ред. доктор економічних наук, професора О.О. Непочатенко. Умань: Видавець «Сочінський М.М.», 2019. С. 225-230.

9. Ілляшенко К.В. Методологія обліку доходів і витрат інформаційної діяльності. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник наукових праць Харківського національного автомобільно-дорожнього університету*. Харків: ХНАДУ, 2016. Т.1. №4 (15). С. 9-13

10. Безверхня Ю.В. Управління витратами фінансової й інвестиційної діяльності. *Науковий журнал "Молодий вчений"*. 2017. № 1.1 (41.1). С. 9 - 13

11. Проскурня С.С., Голуб Н.О. Методичні аспекти управління витратами на підприємствах. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. №10 (4). С. 156-160.

12. Голуб Н.О. Фінансовий облік капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol.Nrkauecon/2012_143/files_14_3.

13. Юрьева Л. В. Анализ категорий расходы, затраты и себестоимость в системе стоимостного измерения. *Региональная экономика и управление*. 2007. №1 (09). URL: <http://region.mcsnp.ru/modules.php> (дата звернення: 05.05.2020).