

УДК 658.7.01

Н.Я. Зарудна

Тернопільський національний економічний університет

ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ НА ПОСТАЧАННЯ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ

У статті проведено аналіз підходів до класифікації витрат на постачання вітчизняними та зарубіжними науковцями. Обґрунтовано належність трансакційних витрат до складу витрат на постачання. Розроблено класифікацію витрат на постачання із врахуванням ідей у галузях економічної теорії, стратегічного менеджменту, логістики, фінансового та управлінського обліку. Автором запропоновано шляхи вирішення проблеми невідокремленого обліку витрат у системі управління постачальницькою діяльністю на підприємстві.

Ключові слова: витрати, постачання, класифікація витрат, трансакційні витрати, управління витратами на постачання.

N. Zarudna

DOMESTIC AND FOREIGN EXPERIENCE CLASSIFICATION OF EXPENSES TO PROVIDE AND THEIR DISPLAY IN ACCOUNTING

This article provides an analysis of approaches to the classification of costs on the supply of domestic and foreign scholars. Properly grounded transaction costs to the cost of supply. A classification of the costs of supply in view of the ideas in the fields of economic theory, strategic management, logistics, financial and management accounting. The authors suggest ways to solve problem un-cost accounting in the system of supply management activities in the enterprise.

Key words: cost, delivery, classification of expenses, transaction costs, management costs of supply.

Постановка проблеми у загальному вигляді, її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. У процесі здійснення постачальницької діяльності пивоварні підприємства несуть різноманітні витрати. Недостатнє вивчення витрат на постачання призводить до їх неконтрольованості, а недостатня інформація щодо їх розміру – до неефективного управління ними. Крім того, інформація про витрати процесу постачання, їх склад та динаміку в часі необхідна для пошуку можливостей їх зниження, а їх облік та контроль потребує наявності чіткої та науково-обґрунтованої їх класифікації.

На сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки склалася специфічна фінансово-економічна система, для якої характерний ряд макроекономічних особливостей, що впливають на організацію процесу постачання між підприємствами як внутрішнього ринку, так і на міжнародному рівні, зокрема:

- ✓ наявність паралельних платіжних систем (неофіційна доларова та євро, гривнева, грошових сурогатів, бартерна, дебіторська);
- ✓ нестача оборотного капіталу у підприємств та дороговизна їх отримання у банківській сфері та широке розповсюдження банківських платіжних карток;
- ✓ часте порушення розрахунково-платіжної дисципліни підприємств і можливість виникнення заборгованості держави перед суб'єктами господарювання;
- ✓ використання у контрактах інструментів толінгу, клірингу, бартеру, завищення або заниження цін;
- ✓ недостатня розвиненість ринкових інститутів та інституцій в Україні та недосконалість їх структури;
- ✓ наявність прорахунків в бюджетній та інвестиційній політиці країни.

Усі ці особливості обумовлюють високий рівень витрат вітчизняних суб'єктів господарювання у процесі постачання матеріальних цінностей та, на думку західних дослідників, є основною причиною неефективності економіки в цілому.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Чимало авторів звертали увагу на необхідність чіткого виділення та постійного контролю за витратами на постачання, оскільки вважають, що у цьому напрямку є значний резерв для їх зниження. Серед них: Б.І.Валуєв, К.Друрі, Дж. Хедли, Т.Уайтин, М.М.Мартиненко, І.А.Ігнат'єва, І.В.Любезна, О.М. Кундеус, В.Е.Керімов, А.А.Епіфанов, П.В.Селіванов, М.С.Крятов, А.Г.Богач, М.Окландер, Д.Норт, Т.Еггертсон тощо.

Цілі статті. У сучасній системі обліку зовсім мало приділяється уваги виділенню та відображенню на окремих рахунках сум витрат, що виникають на етапі організації процесу постачання. На нашу думку, нехтувати такими витратами не можна, оскільки такі витрати в залежності від форми організації, виду діяльності та існування різних бар'єрів в діяльності

підприємства можуть бути значними та суттєво впливати на управлінські рішення щодо подальшої діяльності. Для правильного відображення у системі обліку витрат на постачання необхідна чітка та науково-обґрунтована їх класифікація.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Досліджуючи та вивчаючи процеси, які відбуваються на виробничих підприємствах, науковці включають різноманітні витрати на їх забезпечення, при цьому наголошують, що процес постачання на виробничому підприємстві завершується не тоді, коли оприбутковано матеріальні ресурси від постачальників, а лише після визначення собівартості заготовлених цінностей, порівняння планової (кошторисної) вартості придбаних матеріалів з їх фактичною собівартістю і визначення відхилень (економія, перевитрати). Проте сума витрат на постачання в деякій мірі залежить і від обраної системи управління запасами. Наприклад, закордонна практика (японська, американська) цілком покладається на розробку системи управління та планування, побудованої на визначенні потреби в сировині й матеріалах. Застосування в Японії системи «кан-бан» змінило відношення виробників до всіх форм складування. В основі цієї системи лежить точна і своєчасна інформація з усіх напрямів діяльності учасників товароруку. Сучасні комп'ютерні програми дозволяють широко автоматизувати процеси закупівель і контролю за станом запасів. У цьому випадку, основні витрати, пов'язані зі збереженням запасів, включають вартість зі збереження й оренди складських приміщень; вартість складського устаткування, витрати; пов'язані зі збереженням матеріалів на складі; оплату обслуговуючого персоналу й експлуатаційні витрати; витрати зі страхування матеріальних цінностей та ін.; тобто загальні складські витрати досягають значних розмірів і становлять 25-50% вартості збережених матеріалів, що вимагає пильнішої аги до цих витрат.

У процесі постачання Валуєв Б.І. виділяє витрати із забезпечення, як він їх називає, та розподіляє на три види:

- 1) витрати на управління процесами матеріальної підготовки виробництва (заробітна плата апарату управління, відрахування на соціальні заходи, витрати на відрядження тощо);

2) витрати на придбання матеріалів (витрати на відрядження управлінського характеру, транспортні витрати, витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи, на утримання складів у місцях заготівлі матеріалів, на визначення якості матеріалів, що надходять, націнка постачальницько-збутових організацій, фізичні збитки матеріалів при транспортуванні, втрати на псування матеріалів вище норм фізичних збитків, штрафи за простій транспорту);

3) витрати на зберігання та відпуск матеріалів (витрати на утримання складів з деталізацією статей, транспортні витрати на доставку матеріалів в цехи, фізичні збитки при зберіганні та переміщенні та переміщенні, втрати від псування матеріалів понад норми фізичних збитків) [1, с. 153].

Ці ж витрати на думку Друрі К. мають розділятися на дві групи:

- витрати на утримання запасів (альтернативні витрати інвестицій в запаси; додаткові витрати на страхування; додаткові витрати на складування і зберігання; витрати на утримання матеріалів; витрати із-за старіння та погіршення характеристик запасів);
- витрати на розміщення замовлень (канцелярські витрати на оформлення замовлень на закупівлю, отримання цих замовлень і оплата отриманих рахунків). [2]

Витрати, пов'язані із запасами ресурсів, як їх називають Мартиненко М.М., Ігнатєва І.А. мали би включати:

- витрати на закупівлю (як правило, не є релевантними, бо витрати на одиницю запасу не змінюються, за винятком випадків, коли при закупівлі великої кількості матеріалів або товарів покупцеві надаються знижки);
- витрати на замовлення запасів ресурсів (охоплюють витрати на оформлення документів і здійснення розрахунків, пов'язаних із замовленням, є однакові для всіх варіантів створення запасів, не є релевантними, тому при визначенні оптимального розміру замовлення враховуються тільки додаткові витрати на розміщення замовлення);
- витрати на зберігання (додаткові витрати на страхування запасів, додаткові витрати на утримання складських приміщень, додаткові витрати на обробку матеріалів, витрати внаслідок знецінення запасів, можливу втрату прибутковості інвестицій тощо);

- можливі витрати внаслідок нестачі ресурсів (можливі втрати через відсутність достатньої кількості запасів для задоволення виробничих потреб або потреб клієнтів: втрачений дохід від продажу, штрафні санкції за несвоєчасну поставку продукції замовникам, понаднормативні витрати внаслідок заміни матеріалів дорожчими, втрати внаслідок простоїв тощо) [3, с. 222].

Вивчаючи питання управління виробничими запасами, Любезна І.В. зазначає, що рішення щодо величини замовлення впливають на чотири види виробничих витрат:

1. Вартість предметів замовлення.

2. Витрати на оформлення замовлення (конторські витрати з оформлення замовлення на оформлення замовлення на закупку або виробництво, транспортні витрати і витрати на приймання вантажів).

3. Витрати на збереження матеріально-технічних запасів (вартість капіталу інвестованого в запаси, складські витрати (енергозабезпечення, персонал), позики і страхові збори, які залежать від вартості запасів, зниження цінності запасів на старіння, псування, крадіжки).

4. Витрати, викликані відсутністю запасів (витрачений час у зв'язку із відсутністю ресурсів, вартість відкладених замовлень на готову продукцію, зменшення обсягу виробництва або втрачені клієнти) [4, с. 108].

Із таким підходом важко погодитися, оскільки витрати віднесені до п. 2, п. 3, п. 4 не є виробничими витратами і не включаються до собівартості продукції, а є як раз витратами процесу постачання.

Кундеус О.М. усі витрати, передбачені стандартом 9 «Запаси», крім сум, сплачених постачальникам, пропонує розмежувати на транспортні та заготівельно-складські і доповнити іншими витратами, не передбаченими стандартом, але пов'язаними із придбанням або зберіганням виробничих запасів. При цьому, до транспортних пропонує включати наступні: витрати згідно із товарно-транспортними та залізничними накладними; амортизацію, вартість паливно-мастильних матеріалів та поточний ремонт власного транспорту, безпосередньо зайнятого на перевезенні матеріалів; заробітну плату водіїв та витрати на соціальні заходи; витрати на страхування транспортних засобів.

Стосовно заготівельно-складських витрат, то до них слід віднести: суми непрямих податків у зв'язку з придбанням, які не відшкодовуються підприємству; сума ввізного мита; амортизація приміщень матеріальних складів; заробітна плата та нарахування на неї, суми відряджень працівників відділу матеріально-технічного постачання, працівників складу та вантажників; норми недостач у межах норм природних втрат; комісійні витрати; інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням виробничих запасів [5, с. 69].

Інші науковці ([6], [7], [8]) пропонують витрати на постачання класифікувати наступним чином:

- витрати на дослідження ринку закупівель;
- витрати на утримання постачальницького персоналу;
- представницькі витрати та витрати на відрядження працівників;
- витрати на подання та оформлення замовлень, укладання договорів;
- витрати на погодження схеми постачання;
- витрати на утримання складів і зберігання запасів (сюди включають експлуатаційні витрати (електроенергія, тепло і водопостачання, поточний ремонт), витрати на утримання складського персоналу, витрати на кількісне та якісне приймання продукції тощо).

Керимов В.Е., Епифанов А.А., Селиванов П.В., Крятов М.С. [9] витрати на постачальницько-заготівельну діяльність групують за декількома напрямками, зокрема:

1. За функціональним призначенням (витрати на придбання і зберігання запасів, витрати на управління виробничими запасами, витрати, пов'язані із дефіцитом запасів).
2. За сферою виникнення (витрати на підтримку процесу постачання, витрати на контроль, витрати на обробку замовлення, витрати на формування і зберігання матеріальних запасів, витрати на закупівлю, витрати на налагодження обладнання (при переході на новий вид сировини), транспортні витрати, витрати на зберігання виробничих запасів).
3. За відношенням до об'єму закупівлі (постійні та змінні витрати).
4. За ознакою повноти включення у собівартість закупівлі (повні та витрати).

5. За цілеспрямованістю здійснення (продуктивні витрати, збиткові витрати, тимчасові витрати).

З точки зору логістики, чимало науковців у складі логістичних витрат виділяють групу витрат на постачання. Зокрема Богач А.Г. досліджуючи це питання, виділяє у складі групи витрат на постачання наступні витрати: на управління закупівлями, на управління замовленнями, на управління запасами, на організацію транспортування, на організацію складської діяльності та управління складським технологічним процесом [10].

Окландер М. пропонує наступні узагальнені групи витрат на постачання: на оформлення замовлень та вибір постачальника; на підтримання контактів з постачальниками; на доставку; на навантажувально-розвантажувальні та транспортно-складські роботи; на складування [11, с. 212].

Крім того необхідно звернути увагу на те, що у зв'язку з переходом економічних суб'єктів на більш високі рівні розвитку, що обумовлено науково-технічним прогресом та ускладненням контактів і договорів з питань придбання ресурсів, зростає роль т.зв. трансакційних витрат, які виникають у процесі координації діяльності економічних агентів в умовах невизначеності та частих змін ринкового середовища. Так, зростають витрати на пошук постачальників, оплату послуг консультантів, брокерів, юристів, утримання засобів зв'язку тощо. Трансакційні витрати, з точки зору макроекономіки, є показником економічного прогресу, ступеня розвитку економіки і переходу до постіндустріального суспільства та інформаційної цивілізації. З мікроекономічної точки зору – це витрати прийняття рішень, розробки планів і організації майбутньої діяльності підприємства, ведення переговорів щодо її змісту і умов, коли в ділові відносини вступають двоє і більше учасників; це витрати на зміну планів, перегляд умов угоди й врегулювання спірних питань, якщо це диктується обставинами, що змінилися; це витрати забезпечення того, щоб учасники дотримувалися досягнутих домовленостей.

Тобто, поняття трансакційних витрат тісно пов'язане із організацією процесу постачання, які являють собою понесені витрати на пошук необхідної інформації і ресурсів, що потребує часу та зусиль. Для здійснення пошуку інформації від підприємства може вимагатися вчинення безлічі різноманітних операцій. Кожна з

них може обходитися йому дуже недешево і супроводжуватися помилками і втратами. Звідси – різноманіття видів трансакційних витрат та необхідність їх групування. Найпершим Р.Коуз, зазначив, що для здійснення ринкової трансакції необхідно визначити, з ким бажано укласти угоду, про її умови, провести попередні переговори, підготувати контракт, зібрати відомості, щоб упевнитися в тому, що контракт виконується.

Д.Норт та Т.Еггертсон на основі Коузівської інтерпретації дещо розширили перелік та запропонували наступні групи витрат: витрати пошуку інформації; витрати проведення переговорів; витрати укладання контракту; витрати примушення до укладання контрактів; витрати захисту від третіх осіб [12].

З точки зору економічної теорії, вивчаючи поняття трансакційних витрат, С.Мочерний виділяє:

- витрати, пов'язані із проведенням переговорів, ухваленням рішень, укладенням угод, юридичним оформленням тощо.
- витрати на вимірювання (процедури пов'язані із контролем за якістю і кількістю продукції, припущеними помилками).
- витрати, що виникають із потреби захисту прав власності (зокрема, оплата послуг державних і судових органів).
- витрати, що виникають через опортуністичну поведінку контрагента (спроби однієї із договірних сторін здобути перевагу за рахунок іншої).

Доречним є поділ О.Вільямсона за етапами укладання угод на ті, що виникають до моменту укладання угоди (*ex ante*) та ті, що виникають після цієї події (*ex post*). У свою чергу Пушкар М.С. трансакційні витрати поділяє на дві групи: витрати, пов'язані з пошуком постачальників і споживачів (інформаційні, маркетингові, укладання договорів, юридичний супровід угод), а також витрати на створення інформаційної системи підприємства, управлінські витрати (пошта, телефон, електронний зв'язок тощо). [13, с. 203]

Підсумовуючи думки наведених авторів, даний перелік груп трансакційних витрат варто дещо доповнити та подати у наступному вигляді.

1. Витрати пошуку інформації. Наявність інформації про те, де можна знайти потенційних покупців та продавців споживчих благ або виробничих факторів і які склалися на даний момент ціни вимагає певних витрат. Вони складаються з витрат часу і ресурсів,

необхідних для ведення пошуку, а також з витрат, пов'язаних з неповнотою, недосконалістю, неналежною якістю одержуваної інформації тощо. При цьому пошук може вестися на обох сторонах ринку – як продавцями, так і покупцями. Можемо виділити два види витрат пошуку інформації. Наприклад, метою агента може бути ознайомлення з якомога більшою кількістю варіантів, що є у наявності для вибору найкращого, або ж як можна більш поглиблене вивчення лише якогось одного варіанту.

2. Витрати ведення переговорів, їх юридичний супровід та перевірку надійності контрагента. Чим більше учасників угоди і чим складніший її предмет, тим вище і ці витрати. Невдало укладені, погано оформлені і ненадійно захищені угоди є потужним джерелом таких витрат.

3. Витрати вимірювання виникають тоді, коли постає проблема вибору того чи іншого варіанту рішення. Будь-який продукт або послуга – це комплекс характеристик (фізичних та правових), що є корисними, можуть бути виміряні та які частково враховуються при обміні, при чому точність їх оцінки буває надзвичайно приблизною. Оцінка властивостей блага, типи характеристик благ, якостей матеріальних цінностей може здійснюватися на стороні як продавців, так і покупців. Щоб уникнути нераціонального дублювання бажано, щоб вимірювання проводилося одного разу і щоб його брав на себе той, хто здатний робити це з меншими витратами.

4. Витрати відновлення прав власності, формування загального поля взаємодії як умова досягнення зовнішнього ефекту. У цю категорію входять витрати часу і ресурсів, необхідних для відновлення порушених прав, а також втрати від ненадійною захисту своїх прав. Будь-яке порушення потрібно спочатку зафіксувати, потім оцінити його тяжкість, забезпечити пошук або явку порушника, накласти покарання. Все це обходиться далеко не безкоштовно.

5. Витрати опортуністичної (недобросовісної) поведінки – поведінки, що порушує умови угоди або націлена на отримання односторонніх вигод на шкоду своєму діловому партнеру. У цю групу потрапляють витрати у випадки брехні, обману, шахрайства і т.д. Витрати цього типу пов'язані з труднощами точної оцінки післяконтрактної поведінки іншого учасника угоди.

6. Витрати організаційних структур. Цим терміном можна позначити витрати, які супроводжують прийняття рішень всередині організацій. Якщо учасники наділені рівними правами, то рішення приймаються на колективній основі, шляхом голосування. Якщо вони розташовуються на різних щаблях ієрархічної драбини, то вищі в односторонньому порядку приймають рішення, які обов'язкові до виконання для нижчестоящих. Але і при колективному, і при централізованому прийнятті рішень мінімальна гарантія ефективності угоди однозначно відсутня.

Отже, об'єднуючи думки вчених у галузях економічної теорії, стратегічного менеджменту, логістики, фінансового та управлінського обліку, можна побудувати наступну класифікацію витрат на постачання з визначенням рахунків, на який вони знаходять своє відображення (табл. 1).

Таблиця 1

Групування та відображення в обліку витрат на постачання

1. Витрати на підготовку замовлень	
20/ТЗВ «Транспортно-заготівельні витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» та ін.	<ul style="list-style-type: none"> - канцелярські витрати, витрати на інформаційне обслуговування та використання засобів зв'язку, - заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, - представницькі витрати працівників підрозділу постачання, - прогнозування виробничої програми підприємства, - визначення розміру замовлень відповідно до виробничої програми підприємства та деталізація планів поставки, - пошук постачальників (за встановленими критеріями надійності, якості, ціни та часу можливої поставки тощо) і проведення переговорів із ними, - юридичний та інші види консалтингу, - оформлення замовлень та укладання угод, - витрати на здійснення розрахунків із постачальниками.
2. Витрати на виконання замовлень	
на тих же рахунках	<ul style="list-style-type: none"> - визначення термінів подачі замовлень для своєчасного поповнення запасів, - транспортні витрати та експедиційні витрати, - витрати на технологічні цілі та підвищення кваліфікації працівників (у разі змін виробничої програми, технологій),

	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи, - витрати на перевірку якості та кількості отриманого замовлення та визначення технології його приймання.
3. Витрати на утримання запасів	
на тих же рахунках	<ul style="list-style-type: none"> - вибір методів та способів зберігання, розрахунок необхідної кількості стелажів тощо, - витрати на утримання складів (електроенергія, паливо-мастильні матеріали, заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників складу, амортизація і т.д.), - організація ефективного використання засобів механізації та їх поточні ремонти, - витрати на внутрізаводське переміщення та доставку безпосередньо до місця переробки, розкрій та комплектацію матеріалів, - плата за охоронні послуги та додаткові витрати на страхування матеріальних цінностей, - втрати від знецінення, морального старіння, крадіжок, псування, нестач тощо, - витрати внаслідок «омертвіння» та «заморожування» капіталу.
4. Втрати спричинені відсутністю запасів	
на тих же рахунках	<ul style="list-style-type: none"> - зупинка виробничого процесу та відповідна втрата часу (зокрема, оплата простоїв), - вартість відкладених та втрачених замовлень.
5. Витрати моніторингу й попередження опортунізму	
на тих же рахунках	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на контроль за дотриманням умов договорів з постачальниками, - витрати на попередження недобросовісної поведінки партнерів (плата за юридичні консультації та аудиторські перевірки), - судові витрати та витрати ресурсів, необхідних для відновлення порушених під час виконання контракту прав.
6. Витрати на контроль за організацією процесу постачання	
на тих же рахунках	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка правильності визначення розміру замовлення та підготовка узагальнених звітів, - виявлення відхилень від плану та пояснення причин цих відхилень.
7. Витрати, які не можна оцінити в грошовій формі	
в обліку не відображ.	<ul style="list-style-type: none"> - витрати часу, альтернативні витрати, - втрачені економічні вигоди тощо.

Отримати інформацію про витрати на постачання апарат управління може лише за допомогою чітко організованої системи обліку. Така інформація дасть можливість приймати ефективні управлінські рішення, спрямовані на зміну величини цих витрат, що дозволить підприємству успішно конкурувати на ринку.

Але, як бачимо із таблиці, розпорошеність інформації між великою кількістю рахунків, на яких відображаються витрати на постачання, викидає її з поля зору вітчизняної системи управління витратами. Тобто отримання необхідної інформації про такі витрати на жаль не забезпечується вітчизняною системою обліку, що значно обмежує можливість суб'єктів управління здійснювати їх аналіз, контроль чи регулювання.

Для подолання цієї проблеми перш за все необхідно законодавчо визначити та групувати витрати на постачання з метою повного висвітлення у системі обліку. Для цього слід розробити механізм не лише первинного відображення, а й синтетичного та аналітичного обліку, що в свою чергу дасть змогу управлінському апарату проводити аналітичні та контрольні процедури щодо регулювання їх обсягу.

Висновки. Відображення витрат на постачання у складі адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат тощо негативно впливає на процес прийняття управлінських рішень щодо них. На нашу думку, завдання із виокремлення та узагальнення інформації щодо таких витрат повинен виконувати управлінський облік через систему бюджетування, контролю за їх величиною і доцільністю та оперативного управлінського аналізу. Тобто, компромісним рішенням щодо розуміння, класифікації та відображення в обліку витрат, пропонуємо побудову системи управлінського обліку, що з однієї сторони призведе до зростання трудомісткості облікових процедур. Проте, активний розвиток автоматизованих форм бухгалтерського обліку може значно спростити одержання таких даних, а додаткова інформація дозволить приймати правильні управлінські рішення, що позитивно вплине на ефективність діяльності підприємства в цілому.

Список літератури

1. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник для вузов. Пер. с англ. – 6 изд. – М.: Юнити-Данс, 2007. – 1401с.
3. Мартиненко М.М., Ігнатська І.А. Стратегічний менеджмент: Підручник. – К.: Каравела, 2006. – 320с.
4. Любезна І.В. Облік і внутрішньогосподарський контроль матеріальних запасів. Дис. ... к.е.н. спец. 08.06.04 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». / Ірина Василівна Любезна. – Т., 2009. – 196с.
5. Кундеус О.М. Облік та аналіз використання виробничих запасів: сучасний стан і перспективи розвитку Дис. ... к.е.н. спец. 08.06.04 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». / Олександр Михайлович Кундеус. – Т., 2002. – 153с.
6. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві / Т. Войтенко, Н.Вороная. – Харків: «Фактор», 2005. – 266 с.
7. Череп О.Г. Удосконалення оптимізації витрат на складування матеріально-технічних запасів на підприємствах / О.Г.Череп // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – №6. – С. 163-166.
8. Управління затратами підприємства: Монографія / Г.В.Козаченко, Ю.С.Погорелов, Л.Ю.Хлапюнов, Г.А.Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320с.
9. Керимов В.Э., Елифанов А.А., Селиванов П.В., Крятов М.С. Управленческий учет снабженческо-заготовительной деятельности / Под ред. В.Э.Керимова – М.: Изд. «Экзамен», 2002. – 128 с.
10. Богач А.Г. Організація обліку логістичних витрат [Електронний ресурс] / Наукові записки. – Випуск 15. – 2006 – режим доступу http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/VJf8NO.pdf
11. Окландер М.А. Логістика: Підручник для студ. ВНЗ / М.А.Окландер. – Одеський державний економічний ун-т. – К.: ЦУЛ, 2008. – 346с.
12. Eggertsson T. Economic Behavior and Institutions. – Cambridge: Cambridge University Press, 1990. 359p.
13. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія / М.С.Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.