

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ПОСЛУГ

Визначено основні недоліки обліку загальновиробничих витрат та запропоновано удосконалені напрями їх класифікації на підприємствах сфери послуг. Розглянуто методику обліку непрямих витрат на підприємствах з надання платних послуг та запропоновано механізм їх розподілу, що базується на розукрупненні комплексних витрат та диференціації способів розподілу

Постановка проблеми. Сучасна система бухгалтерського обліку повинна активно сприяти успішному забезпеченню реального використання ринкових інструментів і ґрунтуватися на ефективній системі управління витратами; єдиному підході до вирішення обліково-економічних завдань незалежно від рівня управління; можливості здійснення управління непрямими витратами на різних стадіях виробничого циклу, застосування ефективних методів розподілу.

На підприємствах сфери послуг поряд з витратами технологічного характеру, значну частину становлять витрати, пов'язані з виконанням загальновиробничих загальногосподарських функцій – організацією, обслуговуванням виробництва і управління. Питома вага непрямих витрат у собівартості побутових послуг коливається в залежності від видів наданих послуг від 6 до 17 %. Тому економічно обґрунтована методика обліку і розподілу цих витрат набуває великого значення в обліку витрат виробництва.

Стан вивчення проблеми. Питанням обліку та розподілу загально виробничих витрат традиційно приділяється значна увага. Досліджуються проблеми класифікації загальновиробничих витрат, розробляються нові підходи до їх розподілу, обґрунтовуються бази розподілу. Достатньо глибоко опрацьовуються недоліки групування зазначених витрат у законодавчо-нормативній базі, недосконалість методики обліку та включення їх до собівартості. Активність спостерігається і у напрямі удосконалення управління загальновиробничими витратами у загальній системі менеджменту підприємства. Разом з тим, на сьогодні багато уваги приділено розкриттю методики обліку та калькулювання собівартості продукції на підприємствах різних галузей, визначенню моделей організації калькулювання собівартості.

Проте, зазначені питання розглядаються більш загально, не концентруючи уваги на особливостях обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах сфери побутового обслуговування. Відсутність предметних методологічних рекомендацій з цієї проблеми призводить до: проблематичності накопичення витрат у процесі виконання послуг, нечіткого розмежування різного роду витрат, недоцільного вибору бази розподілу, необґрунтованої методики розподілу, і як результат – недостовірного визначення собівартості окремих видів послуг, обмеженості облікової інформації, необхідної для управління підприємства.

Недостатнє висвітлення проблем організації і методики обліку загально виробничих витрат, дискусійний характер та потреба в удосконаленні методики обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах сфери послуг визначили актуальність цієї статті.

Метою даного дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з організації і методики обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах з надання платних послуг.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Суттєвий вклад у вирішення означених проблем внесли вітчизняні та зарубіжні вчені, а саме Білоусова І. [1],

Бородкін О. [2], Верига Ю.А. [3], Голов С.Ф. [4], Дзурі К., Хорнгрен Ч.Т., Нападовська Л.В. [6], Ткач В.І., Гончаренко О.Н. [7] та багато інших.

Проте вивчення розподілу непрямих витрат на підприємствах сфери послуг у сучасних умовах вимагає додаткових досліджень, зокрема з'ясування низки теоретичних та практичних аспектів визначення бази розподілу, методики нагромадження та розподілу загальновиробничих витрат за напрямками діяльності та видами послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відмінною особливістю витрат з обслуговування і управління виробництвом є те, що, по-перше, вони відносяться не до будь-якої конкретної послуги чи групи послуг, а до всієї маси послуг, які надаються окремими підприємствами; по-друге, вони формуються у вигляді економічних комплексів, які включають до свого складу економічно неоднорідні елементи витрат; по-третє, як результат вказаних обставин ці витрати доводяться до кожного конкретного виду платних послуг шляхом розподілу. Отже, при розгляді питань обліку витрат з обслуговування виробництва та управління першочергового значення набуває уточнення їх складу та вибору методики розподілу.

При ознайомленні зі складом та змістом загальновиробничих витрат на підприємствах сфери послуг, вважаємо що найбільш доцільно їх облік вести у розрізі окремих груп, а саме:

– витрати на утримання і експлуатацію виробничого обладнання. У дану групу пропонуємо включати витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією виробничого обладнання та амортизаційні відрахування від вартості обладнання загально виробничого призначення;

– витрати на утримання та експлуатацію виробничих приміщень. До складу цієї групи входять витрати на утримання виробничих підрозділів, амортизаційні відрахування та вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів загальновиробничого призначення;

– транспортні витрати. До складу даної групи пропонуємо включати витрати, пов'язані з транспортуванням виробів з приймальних пунктів до місць обробки та витрати на виїзне обслуговування клієнтів;

– витрати на утримання приймальних пунктів, які включають витрати на оренду, освітлення, опалення та інше утриманням приймальних пунктів, а також витрати на оплату праці касирів-приймальників;

– витрати пов'язані з управлінням виробництвом. У дану групу пропонуємо включати витрати на оплату праці та службові відрядження загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати на культуру обслуговування населення, витрати на вдосконалення технології надання послуг та інші загальновиробничі витрати.

Таким чином, запропонована нами номенклатура статей витрат з обслуговування та управління виробництвом на підприємствах сфери послуг створює сприятливі передумови для більш достовірного обчислення собівартості. Варто зазначити, що на підприємствах сфери послуг частина загальновиробничих витрат по відношенню до окремих виробничих підрозділів виступають в якості прямих витрат, і

тому пропонуємо обліковувати їх за кожним виробничим підрозділом окремо. Для цього на досліджуваних підприємствах існують певні умови: спеціалізація структурних ланок на виконання окремих видів послуг, предметно-замкнутий і недовготривалий по часу цикл обслуговування клієнтів тощо. Іншу частину загальновиробничих витрат практично не можливо віднести до того чи іншого виробничого підрозділу, в результаті чого їх необхідно обліковувати по підприємству в цілому, після чого розподіляти між окремими видами послуг.

Для підвищення інформативності та створення умов для автоматизації та локалізації загальновиробничих витрат за видами послуг та видами діяльності пропонуємо ввести додаткові субрахунки до рахунку 91 "Загальновиробничі витрати":

911 "Загальновиробничі витрати підприємства"

912 "Загальновиробничі витрати підрозділу".

На субрахунок 911 "Загальновиробничі витрати підприємства" слід обліковувати витрати, які охоплюють витрати декількох структурних підрозділів, а саме:

- транспортні витрати;
- витрати на утримання приймальних пунктів;
- витрати, пов'язані з управлінням виробництвом.

Субрахунок 912 "Загальновиробничі витрати підрозділу" призначений для обліку витрат, які локалізуються за окремими виробничими підрозділами, а саме:

- витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання;
- витрати на утримання та експлуатацію виробничих приміщень.

З метою розмежування інформації про розподілені суми загальновиробничих витрат на підприємствах сфери послуг нами пропонується схема кодування рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" (рис. 1).

Таким чином, деталізація загальновиробничих витрат та запропонована схема кодування рахунку, передбаченого для їх обліку сприятиме успішному управлінню процесом формування витрат за напрямками виробничої діяльності на різних стадіях виробничого циклу, а також забезпечить єдиний підхід до вирішення обліково – управлінських завдань на підприємствах сфери послуг.

Класифікація загальновиробничих витрат за запропонованими рахунками і центрами відповідальності створить сприятливі умови для оптимального вибору методів та баз розподілу.

В організації обліку витрат з обслуговування виробництва на підприємствах сфери послуг, особливе місце займає методика їх розподілу між окремими видами послуг, від якої у значній мірі залежить забезпечення найбільш точного визначення їх собівартості.

Як показують дослідження, у практиці підприємств сфери послуг застосовуються різні методи розподілу загальновиробничих витрат, перш за все пропорційно витратам на основну заробітну плату, пропорційно виручці від реалізації послуг, пропорційно масі виробів, що обробляються тощо. Різноманітність методів розподілу – об'єктивна необхідність, оскільки немає і не може бути єдиного, універсального способу, який дозволив би врахувати у процесі розподілу всі особливості і специфіку підприємств сфери послуг.

За таких умов одним із першочергових завдань постає вибір оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат у кожному окремому випадку, щоб в максимальній мірі врахувати особливості даних підприємств, і тим самим забезпечити економічно обґрунтоване калькулювання конкретних видів послуг. Аналіз організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств з надання послуг дає можливість стверджувати, що значна частина витрат з обслуговування і управління виробництва даної підгалузі може обліковуватися за центром відповідальності (структурним підрозділом, місцем використання обладнання, робочим місцем), що сприяє їх розподілу між

окремими групами і видами послуг, що виконані у даному цеху. За умов спільної обробки виробів, що надійшли від населення, підприємств, установ та організацій, ця частина витрат може розподілятися також між окремими видами виробничої діяльності. Інша частина витрат обліковується за підприємством в цілому, оскільки охоплює витрати декількох структурних підрозділів, що надають різні види послуг. Вважаємо, що такі витрати повинні розподілятися між окремими видами наданих послуг пропорційно умовній базі без подальшого їх розподілу між видами виробничої діяльності, оскільки витрати, що входять до цієї групи (витрати на утримання територіально-відокремлених приймальних пунктів транспортні витрати) мають місце лише при наданні індивідуальних послуг населенню і абсолютно не відносяться до послуг, що виконуються для підприємств, установ, організацій чи виробництва продукції масового споживання.

На малих підприємствах сфери послуг, що мають один виробничий підрозділ, незначна і приблизно однакова ступінь автоматизації процесу надання платних послуг дозволяє надати перевагу найбільш розповсюдженому методу розподілу вказаних витрат – пропорційно основній заробітній платі працівників. Проте, на ряді підприємств, наприклад при наданні послуг пралень, хімчисток в порядку самообслуговування, не використовується праця виробничих працівників, відповідно, ця база розподілу в даному випадку недоцільна. У цьому випадку, для невеликих підприємств, на нашу думку, найбільш доцільним буде метод розподілу загальновиробничих витрат пропорційно масі виробів, що обробляються або пропорційно часу роботи обладнання з врахуванням його ремонтної складності.

Для вузькоспеціалізованих малих підприємств, які надають послуги з ремонту годинників, виготовлення фотографій, перукарські та інші особисті послуг, де заробітна плата нараховується у відсотках від виручки, вважаємо, що найбільш оптимальною базою розподілу повинна бути виручка від реалізації платних послуг за врахуванням вартості матеріалів. Це дасть можливість усунути вплив на розподіл загальновиробничих витрат такого фактору як вартість матеріалів, використаних при наданні послуг.

Узагальнення практичного досвіду розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах з надання платних послуг, що характеризуються наявністю декількох структурних виробничих підрозділів свідчить, що найбільш поширеною базою розподілу на цих підприємствах є заробітна плата основних виробничих працівників. Проте, застосування даної бази розподілу призводить до того, що при високому рівні автоматизації та технічній оснащеності цеху, витрати пов'язані з роботою обладнання на ці цехи відносяться у меншому обсязі в порівнянні з реальними витратами, і більше відносяться на ті цехи, де переважає ручна праця, і де реальні витрати на експлуатацію обладнання набагато нижчі. Крім того, для складного обладнання витрати на амортизацію, ремонт, обслуговування завжди будуть більші. Все це призводить до неправильного обчислення собівартості послуг і продукції, необґрунтованого визначення рентабельності.

Проаналізувавши, існуючу практику розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах з надання послуг, ми прийшли до висновку, що застосування єдиної бази розподілу накладних витрат призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів послуг. Оскільки до складу загальновиробничих витрат підприємств сфери послуг, входять різні за економічним змістом статті, вважаємо, що на досліджуваних підприємствах слід використовувати не єдину, а різні бази розподілу окремо для виділених груп накладних витрат.

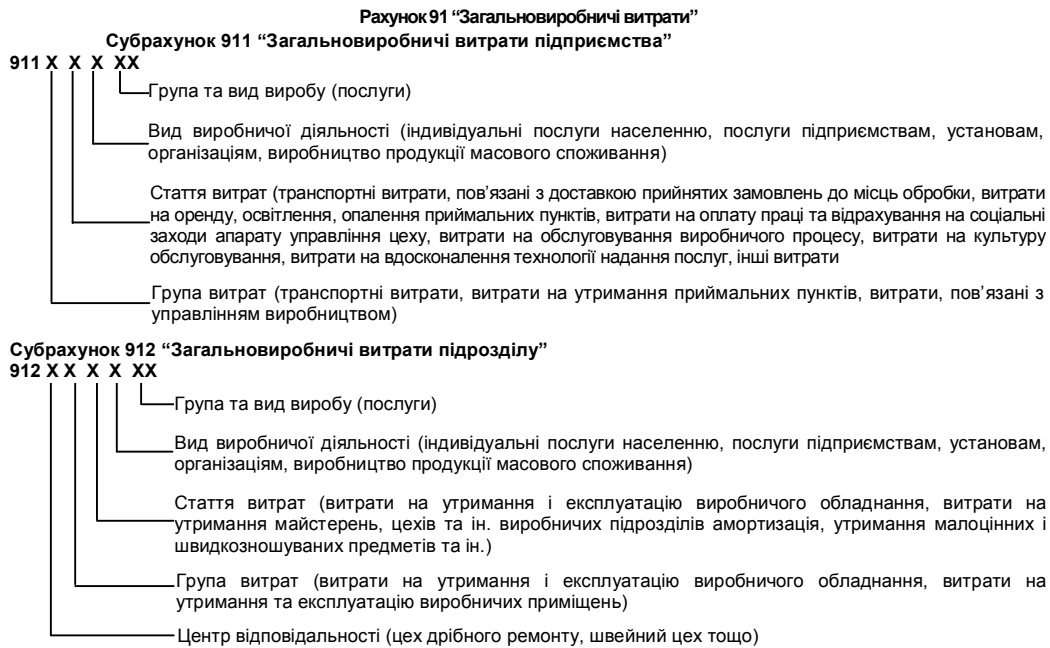


Рис. 1. Схема кодування рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" на підприємствах з надання послуг

При цьому вважаємо, що розподіл накладних витрат слід розпочинати з розподілу витрат на утримання та експлуатацію обладнання, оскільки його результати враховуються при розподілі інших витрат, пов'язаних з обслуговуванням процесу виробництва. Існує декілька способів розподілу витрат на утримання та експлуатацію обладнання між окремими видами послуг та продукції, серед яких найбільш поширеними є пропорційно витратам на основну заробітну плату виробничих працівників, пропорційно виручці від реалізації, масі виробів, що обробляються, часу роботи обладнання тощо. Проте, оскільки витрати на утримання та експлуатацію обладнання залежать від часу роботи обладнання, тому і базою їх розподілу, на нашу думку, повинні служити машино-години. Однак, витрати на утримання та експлуатацію різних груп та видів обладнання далеко не однакові. Спроби звести всі ці витрати за різними групами обладнання до спільного знаменника за допомогою умовних коефіцієнтів, обчислених відносно нормативної величини витрат на одну машино-годину їх роботи, виявилися дуже складними, і практично не доцільними.

Тому, ми вважаємо, що найбільш оптимальним способом розподілу витрат на утримання та експлуатацію обладнання на підприємствах сфери послуг, являється їх розподіл пропорційно часу роботи обладнання з врахуванням його ремонтної складності. У зв'язку з цим у якості вихідних даних повинні бути визначені загальна сума цих витрат, що підлягає розподілу між окремими видами послуг та час роботи обладнання з врахуванням його ремонтної складності, витрачене на виробництво окремих видів послуг. При цьому час роботи обладнання слід визначати наступним чином:

- за основним обладнанням (швейні машини, машини для встановлення гачків, кнопок, обметувальні машини, машини для вишивання, пральні машини, обезжирюючі машини, сушильні барабани, катки для прасування тощо) – за кількістю виготовлених (оброблених) виробів, помноженому на нормативний час обробки або кількістю завантажень помноженому на нормативний час обробки;
- за обробляючими агрегатами (парові преси, манекени та ін. допоміжне обладнання) – за нормативним часом використання або виходячи з середньої кількості (ваги) оброблених виробів.

Одиниця ремонтної складності являє собою своєрідний коефіцієнт, який виражає відношення витрат на ремонт і експлуатацію обладнання. У залежності від цієї величини кожній одиниці обладнання слід присвоїти код певної групи ремонтної складності. У зв'язку з цим з'являється можливість застосовувати більш простий загальнодоступний і оптимальний метод розподілу витрат на обслуговування та експлуатацію обладнання між окремими видами послуг і

продукції пропорційно часу роботи обладнання з врахуванням його ремонтної складності, тобто пропорційно год/один. ремонтної складності роботи обладнання.

Час роботи обладнання з врахуванням його ремонтної складності необхідно встановлювати у год/один. ремонтної складності і обчислювати як добуток встановленого часу роботи обладнання і коефіцієнта його ремонтної складності.

На другому етапі слід здійснювати розподіл витрат на утримання та експлуатацію майстерень, цехів та інших виробничих приміщень, які також пропонуємо обліковувати за окремими центрами відповідальності. У відповідності з Інструкцією з обліку та калькулювання собівартості продукції і послуг у різних галузях промисловості ці витрати включаються до собівартості окремих видів послуг і продукції пропорційно витратам на основну заробітну плату працівників, зайнятих виконанням відповідних видів послуг. Проте, недоліки цього методу відомі. Тому, ми вважаємо, що найбільш доцільно на виробничих підприємствах сфери послуг розподіляти ці витрати між окремими видами послуг пропорційно всій сумі основних витрат на виробництво з врахуванням раніше розподілених витрат на утримання та експлуатацію обладнання. На підприємствах, де відсутня спільна обробка виробів, що надійшли від населення та підприємств, з'являється можливість відразу обліковувати ці витрати за видами виробничої діяльності, внаслідок чого відпадає потреба у подальшому їх розподілі між окремими видами виробничої діяльності. При спільній обробці виробів за різними видами виробничої діяльності, розподілені витрати на утримання та експлуатацію виробничих приміщень між видами послуг, на наш погляд, також необхідно розподілити між видами діяльності вищенаведеним способом.

Задля точності розподілу накладних витрат на підприємствах сфери послуг, на нашу думку, на наступному етапі, розподілу повинні підлягати витрати, пов'язані з транспортуванням прийнятих в обробку цінностей з приймальних пунктів до місць обробки, і назад. Транспортні витрати, що виникають внаслідок транспортування прийнятих до обробки речей безпосередньо до місця їх обробки, і назад до приймального цеху, не пов'язані з використанням виробничого обладнання, не носять внутрішньовиробничого характеру і є витратами не окремих цехів, а підприємства в цілому. Виходячи з того, що облік транспортних витрат необхідно здійснювати по підприємству в цілому, вважаємо, що при включенні цих витрат до собівартості окремих видів послуг і продукції їх слід розподіляти пропорційно реалізованим послугам (парі взуття, одиниці одягу тощо). Для простоти розрахунку за кількість реалізованих послуг доцільно брати кількість відповідних первинних документів (квитанцій, талонів, замовлень тощо),

за якими замовлення виконані, і видані замовникам. При цьому, вважаємо, що транспортні витрати не повинні розподілятися на послуги, які виконані в присутності замовника чи в порядку самообслуговування, а також на послуги і продукцію тих майстерень та цехів, які самі виконують ремонт і не здійснюють транспортування виробів. Вважаємо, що дані витрати також не повинні включатися у собівартість послуг, виконаних для підприємств та організацій, які транспортують вироби самостійно.

Організаційно-технологічні особливості функціонування підприємств з надання послуг передбачають наявність мережі приймальних пунктів. Витрати на утримання приймальних пунктів становлять значну частину у складі загальновиробничих витрат окремих підприємств з надання послуг, і також повинні підлягати розподілу. Відмінною особливістю витрат на утримання приймальних пунктів є те, що вони також виникають поза цехами і не мають відношення до витрат цеху. Проте, на відміну від транспортних витрат, що обліковуються по підприємству в цілому, вони повинні обліковуватися за кожним приймальним пунктом окремо. Дані витрати пов'язані з обслуговуванням населення, а тому вони, як і транспортні витрати, не можуть включатися до собівартості послуг, виконаних для підприємств і організацій, чи продукції масового споживання, а включаються лише до собівартості послуг виконаних для населення за вираховуванням робіт, виконаних в присутності замовника та в порядку самообслуговування. Вважаємо, що найбільш оптимальною базою розподілу вищевказаних витрат повинна стати вартість прийнятих замовлень без націнок за терміновість їх виконання, оскільки вони не мають жодного впливу на обсяг виконаних робіт та величину витрат приймальних пунктів. Провівши дослідження, нами було встановлено, що приймальні пункти досить часто функціонують в якості територіально відділених самостійних структурних підрозділів, і як наслідок витрати на утримання приймальних пунктів, повинні розподілятися між окремими видами послуг за кожним приймальним пунктом окремо. Проте, ми вважаємо, що розподіл витрат між окремими видами послуг за кожним приймальним пунктом є економічно невиправданим, оскільки він вимагає не лише додаткового обліку прийнятих та реалізованих замовлень за кожним приймальним пунктом, але й значних додаткових витрат праці, пов'язаних з розподілом витрат за кожним пунктом окремо. Тому, на нашу думку, витрати на утримання приймальних пунктів слід обліковувати за кожним окремим пунктом, а їх розподіл між окремими видами послуг необхідно проводити не за кожним приймальним пунктом, а по підприємству в цілому.

На заключному етапі після розподілу витрат приймальних пунктів, повинні розподілятися витрати, пов'язані з управлінням виробничою діяльністю підприємства. На наш погляд, вони повинні розподілятися пропорційно всій сумі витрат на виробництво, тобто пропорційно виробничій собівартості виконаних послуг з врахуванням усіх раніше розподілених витрат.

Отже, можна стверджувати, що розподіл загальновиробничих витрат підприємств, що надають платні послуги, доцільно здійснювати за окремими етапами. На першому етапі здійснюється локалізація загальновиробничих витрат за центрами відповідальності методом прямого відслідковування, за результатами якої визначають склад витрат, що обліковуються по підприємству загалом та витрат, що обліковуються за окремим підрозділом. На другому етапі необхідно провести розмежування загальновиробничих витрат центру відповідальності за групами однорідних витрат, в результаті чого усі загальновиробничі витрати диференціюються за окремими групами та відображаються за відповідними субрахунками. На наступному етапі відбувається розподіл диференційованих груп загальновиробничих витрат між видами послуг на основі економічно обґрунтованих баз розподілу.

Запропоновані бази розподілу ґрунтуються на функціональній залежності між окремими групами загальновиробничих витрат та методами їх розподілу.

На заключному етапі, розподілені між окремими видами послуг загальновиробничі витрати, підлягають розподілу між видами виробничої діяльності з метою створення ефективного механізму управління ними.

Таким чином, впровадження запропонованої методики обліку і розподілу витрат на обслуговування виробництва та

управління ними дозволить більш точно обчислювати собівартість послуг і продукції, визначати рівень їх рентабельності, надасть можливість більш системно та аргументовано управляти вказаними витратами.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На підставі проведених досліджень можна стверджувати, що діюча система організації обліку загальновиробничих витрат на підприємствах сфери послуг далеко не досконала, оскільки не враховує багатьох аспектів, що мають суттєвий вплив на формування собівартості продукції та послуг. Тому, запропонована нами уточнена класифікація складу загальновиробничих витрат створить передумови для більш правильного їх розподілу. Проаналізувавши, існуючу практику розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах з надання послуг, ми дійшли до висновку, що застосування єдиної загальновиробничої бази розподілу накладних витрат призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів послуг. На нашу думку, на підприємствах сфери послуг доцільно використовувати не єдину, а різні диференційовані бази розподілу окремо для виділених груп накладних витрат, а запропоновані методи їх розподілу сприятимуть об'єктивному обчисленню собівартості. Методичні рекомендації щодо обліку непрямих витрат на підприємствах сфери платних послуг сприятимуть формуванню інтегрованої інформаційної системи, яка застосовується не лише для керування процесами підприємства на всіх рівнях, але й здатна генерувати необхідну нову інформацію залежно від потреб системи управління та принципу її достатності. Наявність достатньої оперативної інформації за різними видами, способами та характером робіт кожного підрозділу та витратами на різних етапах дозволяє якісно та системно акумулювати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень в управлінні господарською діяльністю підприємств з надання платних послуг.

Перспектива подальших наукових досліджень полягатиме в удосконаленні організації зведеного обліку витрат на підприємствах сфери послуг з метою оптимального та ефективного управління витратами підприємства, а також достовірного відображення усієї сукупності витрат в системі узагальнення облікової інформації.

Список використаної літератури:

1. Білоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку / Білоусова І. Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. с. 18 – 23.
2. Бородкин О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / Бородкин О. Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. с. 25-28.
3. Верига Ю.А. Управлінський облік як центр інформаційного забезпечення виробничої діяльності суб'єктів господарювання / Ю. Верига // ВІСТІ, Діловий випуск. – 2009. – 17 квітня. – с. 4-5.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов: [підручник]. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
5. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости услуг и продукции на предприятиях бытового обслуживания населения / утв. Госпланом СССР, указом М-ва финансов СССР, указом Гос. комитета цен Совета Министров СССР і ЦСУ СРСР від 18.04.1975 р. – М.: Госпромиздат, 1975. – 65 с.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Моногр. / Л.В. Нападовська. Д.: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
7. Ткач В.И. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг: учеб. пособие / В.И. Ткач, О.Н. Гончаренко. – М. – Ростов на Дону: МарТ, 2004. – 130 с.

БАБИН Ірина Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії

Наукові інтереси:

– дослідження організації, методики та методології обліку та контролю на підприємствах, що надають платні побутові послуги

БАЧИНСЬКИЙ Василь Іванович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії

Наукові інтереси:

– дослідження організації, методики та методології обліку та контролю на підприємствах споживачів кооперації України