

УДК 657.665.6

ББК 65.053

Пилипів Н.І., П'ятничук І.Д.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ НАФТОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ, ЯКІ ВПЛИВАЮТЬ НА ПОБУДОВУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ

Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника,
Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України,
кафедра обліку і аудиту,
76000, м. Івано-Франківськ, вул. Шевченка, 57,
тел.: 0348596003,
e-mail: oblik@pu.if.ua

Анотація. У статті досліджено сутність управлінського обліку. Розглянуто особливості побудови управлінського обліку витрат на нафтопереробних підприємствах з урахуванням організаційно-технологічної специфіки галузі. На основі отриманої інформації запропоновано порядок удосконалення обліку витрат на нафтопереробних підприємствах.

Ключові слова: управлінський облік, витрати, система, організація, технологія, технологічний процес, специфіка, нафтопереробні підприємства.

Annotation. In the article investigational essence and organization of administrative account. The construction of administrative account of charges is considered on oil-processing enterprises on the basis of organizational and technological specific of industry. On the basis of the got information the order of improvement to account of charges is offered on oil-processing enterprises.

Key words: administrative account, charges, system, organization, technology, technological process, specific, oil-processing enterprises.

Вступ. У процесі ведення управлінського обліку впроваджуються нові підходи до формування інформаційної бази, яка є основою для прийняття рішень з метою підвищення конкурентоспроможності підприємств. Значною мірою це пов'язано із збільшенням інформаційних можливостей системи обліку. За таких умов виокремлення управлінського обліку, як окремої підсистеми обліку, у нафтопереробних підприємствах є необхідною обставиною підвищення ефективності їх діяльності.

Значення управлінського обліку полягає в тому, що він, забезпечуючи необхідною інформацією менеджерів, дає можливість зібрати й проаналізувати отримані результати, приймати дієві рішення, які спрямовані на досягнення стратегічних цілей.

У сучасних умовах розвитку ринкових відносин в Україні управлінський облік витрат практично відсутній на нафтопереробних підприємствах, що призводить до зниження ефективності їх діяльності.

Водночас наявність організаційних і технологічних особливостей нафтопереробної галузі потребує відображення їх у системі управлінського обліку витрат, що зумовлює необхідність проведення досліджень в обраному напрямі.

Результати дослідження проблематики впровадження, організації та ведення управлінського обліку на підприємствах викладено в наукових працях І.Білоусової, Ф.Бутинця, С.Голова, З.Гуцайлюка, Е.Добикіної, К.Друрі, В.Завгороднього, С.Левицької, В.Моссаковського, Л.Нападовської, В.Палія, Н.Пилипів, М.Пушкаря, Л.Радецької, В.Сопка, В.Труша, Ч.Хорнгрена, М.Чумаченка, А.Шеремета та ін.

Незважаючи на вагомий внесок вітчизняних та зарубіжних учених, окремі питання, пов'язані з формуванням методики, не є вирішеними, а щодо розуміння економічної сутності – дискусійні.

Наявність невирішених питань стосовно побудови управлінського обліку витрат на нафтопереробних підприємствах із врахуванням організаційних та технологічних особливостей, які зумовлені галузевою специфікою, визначає актуальність теми дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є теоретичне обґрунтування та наукова розробка пропозицій щодо визначення впливу організаційних і технологічних особливостей нафтопереробних підприємств на побудову управлінського обліку витрат.

Результати. Проведений аналіз літературних джерел стосовно визначення економічної сутності управлінського обліку показав, що існують розбіжності в поглядах науковців із цього питання.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, управлінський облік вважають внутрішньогосподарським, який є системою обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1].

Також цим Законом визначено, що підприємства повинні самостійно розробляти системи й форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій. Тому, з одного боку, бухгалтери-аналітики мають повну свободу у вирішенні питання щодо організації та ведення управлінського обліку, а з іншого, – невизначеність стосовно базових принципів.

Аналогічне бачення має вчений В.Труш, який стверджує, що управлінський облік являє собою інформаційну базу системи внутрішнього управління економікою підприємства й може бути визначений як інтегрована система виявлення, виміру, нагромадження, обробки, інтерпретації й використання інформації менеджерами для управління діяльністю підприємства та його структурних підрозділів [2, с.15].

Однак найбільш справедливим вважаємо визначення сутності управлінського обліку, яке дає вчений А.Шеремета, що це підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власного управління та контролю за діяльністю організації [3, с.17].

У ході проведеного дослідження нами вивчено ті зміни в розвитку управлінського обліку, які зумовлюють збагачення та розширення його змісту.

Так, початком становлення управлінського обліку, його основним змістом був облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що дозволило деяким ученим ототожнювати його з виробничим обліком [4, с.11; 5, с.483; 6, с.2]. Це пояснюється такими обставинами: існуючими потребами виробництва, орієнтованими на витратний механізм; складністю обліку та калькулюванням витрат.

У нинішніх умовах учені розкривають зміст управлінського обліку значно ширше, ніж облік витрат і калькулювання собівартості продукції. Він охоплює весь спектр операцій, пов'язаних з управлінням собівартістю продукції: узагальнення нормативів витрат, планування та прогнозування собівартості продукції, облік фактичних витрат і калькулювання собівартості продукції, аналіз витрат та собівартості продукції, підготовку проектів управлінських рішень.

За результатами дослідження встановлено, що розвиток управлінського обліку привів до об'єднання в єдину систему різних функцій управління. Тому є справедливим твердження, що сучасний управлінський облік вийшов за рамки традиційного бухгалтерського обліку, об'єднуючи різноякісну інформацію для обслуговування різних функцій управління; управлінський облік набув принципово нових якостей, які нехарактерні для його складових елементів. Це і є найбільшою перевагою управлінського обліку [2, с.19].

Для інформаційного забезпечення управлінського обліку, як системи, джерелами виступають дані бухгалтерського (фінансового), статистичного, податкового обліків і

позаоблікова інформація (нормативна база, технологічні регламенти й інструкції, проектно-кошторисна документація, маркетингова інформація тощо).

Установлено, що саме на основі цих джерел здійснюється аналіз обліково-аналітичної інформації, відбувається оцінка досягнутих результатів виробничих служб, цехів, бригад шляхом порівняння їхніх планових і фактичних показників, що є актуальними в часі за умови здійснення контролю за визначеними показниками.

Важливим є те, що після етапу обробки інформації менеджери мають можливість адекватно здійснювати такі функції управління, як планування (бюджетування, прогнозування), контроль, аналіз, оцінка, регулювання та мотивація персоналу з метою забезпечення ефективної діяльності підприємства.

На основі аналізу різних підходів до формування інформації про управлінський облік як окрему систему, яка базується на здійсненні різних функцій управління, нами сформована блок-матриця системи управлінського обліку, яка наведена на рис. 1.

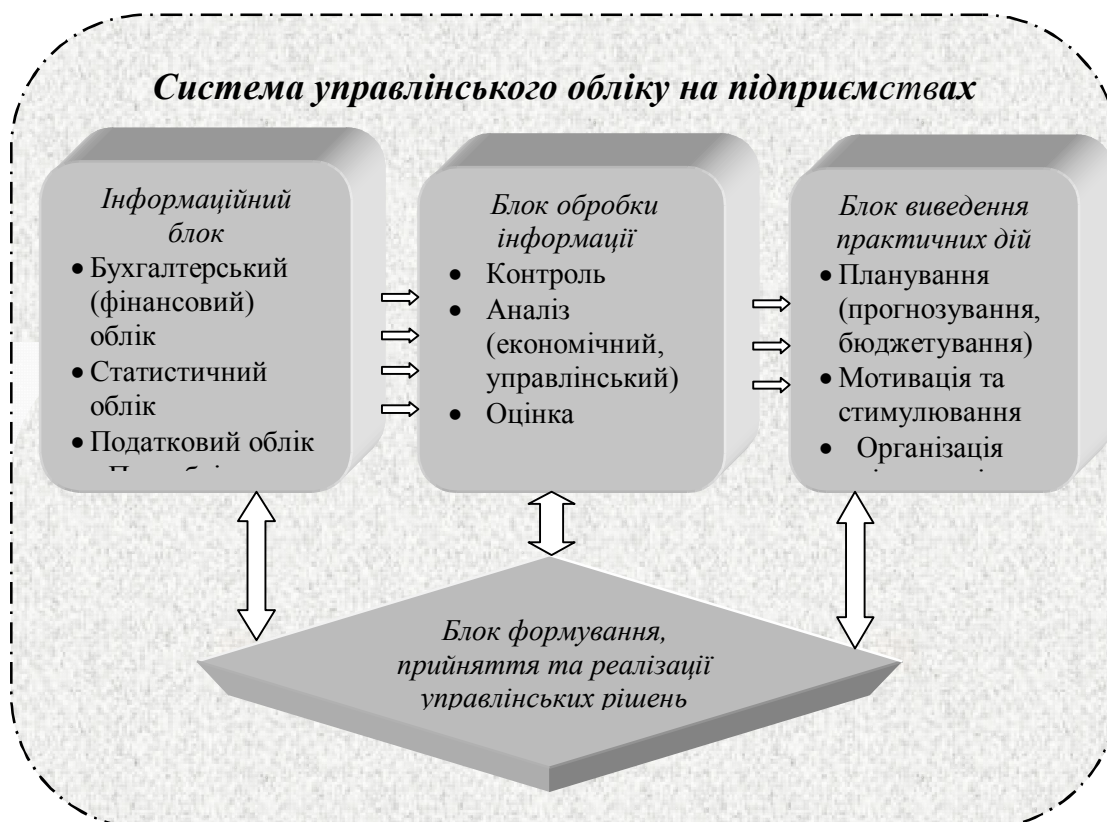


Рис. 1. Блок-матриця системи управлінського обліку на підприємствах
Джерело: власна розробка.

Проблема забезпечення менеджерів необхідною аналітичною інформацією для прийняття ефективних рішень на всіх рівнях управління визначає необхідність ведення управлінського обліку на досліджуваних підприємствах.

З огляду на це, визріває необхідність визначення впливу організаційно-технологічних особливостей функціонування підприємств нафтопереробної галузі на побудову управлінського обліку витрат.

Слід зазначити, що нафтопереробна галузь є стратегічною галуззю України, оскільки вона забезпечує потреби економіки країни в необхідних нафтопродуктах, серед яких бензин, дизельне паливо, мазут, нафтові масла, оливи, каучук, пластмаса тощо.

Проведені дослідження показують, що процес переробки нафтопродуктів складається з таких стадій:

- технологічної – сировина піддається обробці, змінюються її структура, фізико-технічні характеристики;
- транспортної – сировина й напівфабрикати переміщуються від одного процесу до іншого;
- допоміжної – спостереження, регулювання, контроль та інше забезпечення технологічних процесів [7, с.19].

Отже, сукупність наведених стадій переробки сировини в готовий продукт становить виробничий цикл, який являє собою систему взаємопов'язаних процесів.

Розрізняють декілька варіантів переробки нафти [8, с.13], зокрема: паливний, паливно-мастильний, нафтохімічний (комплексний), серед яких домінантним є паливний, при якому технологічний процес переробки складається з двох етапів.

Перший етап включає процедури знесолення та зневоднення сировини від додаткових домішок і солей, які ускладнюють роботу обладнання, спричиняють їх корозію та погіршують властивості нафтопродуктів. Для цього сиру нафту із заводського резервуару направляють на змішування з водою, деемульгатором і лугом.

Отриману сировину нагрівають і транспортують на електрознесолювальну й електрозневоднювальну установки (ЕЛЗУ), де під дією електричного поля та температури води розчинені в ній неорганічні сполуки відокремлюються від нафти. З метою покращення її якісних показників, такі процедури можуть проводитися декілька разів.

Другий етап переробки – це процес відокремлення важких та легких фракцій (бензинової, реактивного палива, дизельного палива, мазуту), залежно від зростання температури, у результаті нагрівання і випаровування сировини, яка відвантажується в атмосферно-вакуумну трубчасту установку (АВТ).

Унаслідок первинної переробки отримують важкі фракції, а для отримання легких сировину піддають вторинній термічній переробці – ректифікації. Сировиною для останньої переробки виступають важка бензинова й дизельна фракції.

Продуктами вторинної переробки зазвичай є бензинові фракції, що є основою для автомобільного й авіаційного пального, а також бензол, толуол, ксилоли, гас та ін.

Після фізичних процесів переробки відбуваються деструктивні, тобто глибокі хімічні перетворення для випуску високооктанових бензинів, скрапленого газу тощо. До таких процесів належать процеси гідроочистки, каталітичного реформування (риформінгу), крекінгу (каталітичного, термічного, гідрокрекінгу), коксування та інші, які відбуваються на відповідних установках [8, с.17–76].

Гідроочистка здійснюється як для покращення якості паливних дистилатів за рахунок вилучення таких компонентів, як сірка, азот, кисень, металоорганічні сполуки, так і для підготовки сировини до каталітичного риформінгу, щоб збільшити глибину ароматизації, октанового числа бензину.

Відбувається така очистка на гідроочисних установках з використанням алюмінієвокобальтомолібденових чи алюмінієвонікілієвомолібденових каталізаторів [9, с.45].

В основі каталітичного риформінгу лежать реакції ароматизації вуглеводнів через каталітичні перетворення, що відбуваються на однойменних установках зазначеного процесу каталітичного риформінгу із застосуванням платинових каталізаторів з метою збільшення виходу цільового продукту з одиниці сировини.

Сировиною для каталітичного риформінгу виступають бензинові фракції прямої переробки. У результаті цих операцій отримуються високооктанові бензини, а також бензол, толуол, скраплений газ [9, с.40; 8, с.58–59].

Процеси крекінгу являють собою розщеплення молекул нафтової сировини під дією високої температури, тобто, що збільшує глибину її переробки [8, с.15, 47]. Відповідно цільовим продуктом такого процесу є високооктановий бензин.

У результаті досліджень виявлено поряд з каталітичним крекінгом для виробництва світлих нафтопродуктів (бензин, газ, легкий і важкий газойль) на установках каталітичного крекінгу в результаті високої температури, тиску, дії каталізаторів, здійс-

нують також процес гідрокрекінгу для виробництва таких продуктів, як дизельне й реактивне паливо під впливом температури, тиску та із застосуванням збагаченого воднем газу, що циркулює по гідрокрекінговій установці.

На установці термічного крекінгу за допомогою температури й тиску отримують газ, бензин, газойль і крекінг-залишок. Газойль використовують як компонент котельного палива, а крекінг-залишок направляють на коксування [8, с.48].

Різновидом процесу термічного крекінгу є коксування нафтових залишків, яке здійснюють при високій температурі й низькому тиску й проводять для отримання коксу та збільшення виходу світлих компонентів бензинового та дизельного пального [8, с.53].

Між окремими процесами нафта переміщується по системі трубопроводів чи транспортними засобами, може зберігатися в заводських резервуарах і стабілізаційних колонах.

Проведене дослідження дало можливість розробити схему технологічного процесу переробки нафти за паливним варіантом, яка наведена на рис. 2.

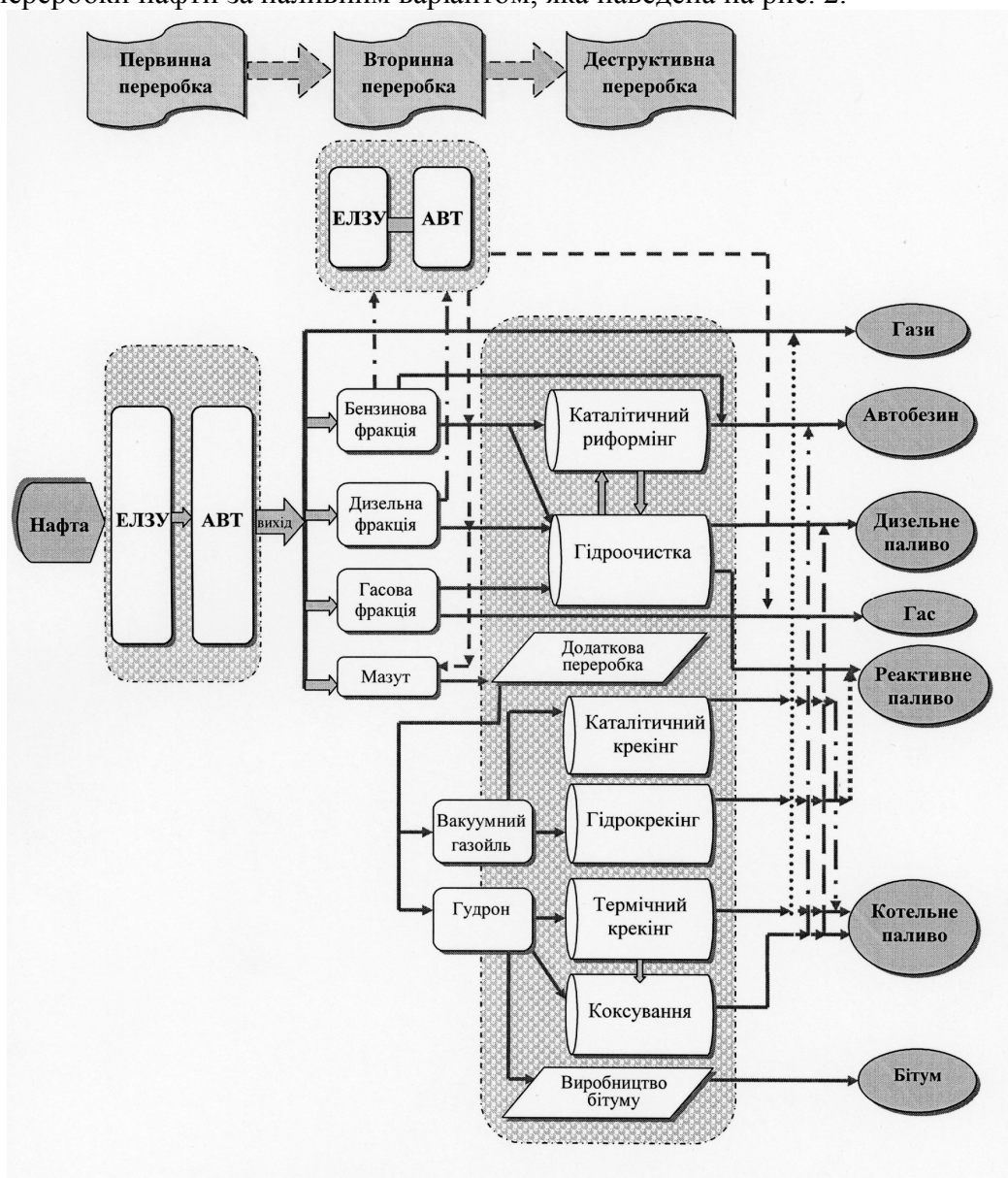


Рис. 2. Принципова схема технологічного процесу виробництва нафтопродуктів за паливним варіантом

Джерело: власна розробка.

Слід зазначити, що в процесі здійснення переробки нафти існують проблеми, пов'язані з відсутністю сировини, поставки якої виконуються на нафтопереробні заводи з різних напрямів, що призводить до виникнення простоїв.

Це пояснюється тим, що сировина, яка надходить на нафтопереробні підприємства країни з Росії, Казахстану, а також із вітчизняних нафтодобувних компаній, має різні якісні характеристики. Так, зокрема, російська нафта має більший вміст домішок сірки, у зв'язку із чим необхідні додаткові витрати на її переробку, пов'язані із сортуванням нафти й наступним її змішуванням у певному процентному співвідношенні з українськими малосірковими нафтами, використовуючи дороге, захищене від корозії обладнання [10, с.148].

За результатами дослідження виявлено, що особливістю нафтопереробних підприємств, які мають складну будову процесу виробництва, є те, що за один виробничий цикл з нафти як головного та фактично єдиного виду сировини отримують, унаслідок нероздільного технологічного процесу, одночасно різноманітні продукти [11, с.11].

Одержані на окремих технологічних установках основні та попутні нафтопродукти підлягають подальшій переробці на підприємстві, реалізуються чи направляються для змішування й отримання товарних нафтопродуктів: газів, автобензину, дизельного палива, гасу, реактивного палива, котельного палива, бітуму. Готову продукцію переважно отримують шляхом змішування напівфабрикатів (компаундування компонентів). До неї відносять лише невелику кількість продуктів (бензол, ксилол, бітум, кокс, керосин та ін.).

Типовим є також наявність короткого циклу виробництва нафтопродуктів, що призводить до швидкого обороту запасів та необхідності їх безперебійного постачання.

Оскільки в структурі собівартості виробництва нафтопродуктів головну питому вагу становить вартість нафти, тому нафтопереробні підприємства є матеріаломісткими й виділяються високим рівнем автоматизації виробничого процесу, складною технологією і, відповідно, незначною потребою в робочій силі.

Крім цього, слід констатувати, що устаткування, обладнання, споруди, транспорт тощо, які беруть участь у виготовленні продукції, мають кількісний, масштабний і вартісний характер, тобто нафтопереробні підприємства відзначаються також капіталомісткістю [12, с.56].

Для забезпечення функціонування технологічних установок, діяльності адміністративних будівель та роботи великої кількості цехів досліджуваних підприємств потрібні значні поставки електричної та теплової енергії, які здійснюються в основному за рахунок теплоенергоцентралей (ТЕЦ).

Особливістю нафтопереробних підприємств є також використання великої кількості технічної води, яка необхідна для конденсації пари та охолодження нафтопродуктів, розчинення реагентів, охолодження насосів і компресорів.

Оскільки на підприємствах діє система оборотної води, коли гаряча вода, використана на технологічних установках, охолоджується і знову подається на підприємство, це значно зменшує витрати свіжої води. Однак технічна вода містить у собі залишки нафтопродуктів, тому велике значення має використання капітальних інвестицій для придбання новітніх очисних споруд.

Отже, дослідження діяльності нафтопереробних підприємств дозволило виокремити ряд властивих технологічних особливостей, які суттєво впливають на побудову управлінського обліку витрат, а саме: надходження з основного виду сировини, зокрема, сирової нафти, широкого спектра нафтопродуктів як головної, так і попутної продукції; безперервність і складність технологічних процесів та поділ їх на етапи, однотипність технологічних процесів, здійснення постійного контролю за ними; різна якість сировини (сирової нафти); масовий характер виробництва продукції, наявність незаверше-

ного виробництва; високий рівень автоматизації технологічних процесів, які відзначаються коротким циклом і матеріало-, капітало-, енерго- та тепломісткістю.

Слід указати, що, крім технологічних властивостей, які впливають на побудову управлінського обліку, дуже вагомими є й організаційні особливості нафтопереробної галузі.

Важливим є забезпечення належної цехової організації діяльності всіх структурних підрозділів нафтопереробних підприємств (виробничих, транспортних, енергетичних, допоміжних), їх послідовність і взаємозв'язок, оптимальне розміщення на території підприємств.

Така організація повинна забезпечити, по-перше, пропорційність – відповідність пропускній здатності всіх служб виробництва, пов'язаних між собою процесом виготовлення нафтопродуктів; по-друге, безперервність – відсутність переривів у роботі обладнання, використання робочого часу, руху сировини; по-третє, раціональність – забезпечення найкоротшого шляху проходження сировини й напівфабрикатів через усі стадії переробки; по-четверте, ритмічність – рівномірне дотримання графіка виробництва й випуску нафтопродуктів, забезпечення найбільш повного використання всіх видів ресурсів, підвищення ефективності діяльності досліджуваних підприємств.

Одним із важливих завдань організації виробництва є також раціональне розміщення нафтопереробних підприємств, що залежить від природних умов і ресурсів, тому їх треба розташовувати в тих регіонах, де наявні поклади нафти.

При цьому необхідним є врахування таких факторів: кількісних запасів необхідної сировини та її якості, віддаленості магістралей, розміщення підприємств в економічно найбільш важливих регіонах країни, від яких залежать понесені витрати щодо використання ресурсів на переробку нафтопродуктів. Найбільш раціональним вважається той варіант місця розташування підприємства, для якого найменшими будуть витрати на добування, транспортування і переробку нафти та продуктів її переробки.

Слід зазначити, що на розміщення нафтопереробних підприємств має вплив також і вид транспортування сировини та нафтопродуктів: водний, трубопровідний, залізничний чи автомобільний.

Крім цього, важливим питанням є вибір методів організації виробництва на нафтопереробних підприємствах, до яких відносять: поточний, партійний і одиничний.

При поточному методі характерними є безперервний випуск продукції; послідовність переміщення напівфабрикатів з однієї стадії переробки на іншу до отримання готового продукту; ритмічність і синхронність виробництва, пропорційність окремих підрозділів виробничого циклу; масове та серійне виробництво продукції.

Партійний метод передбачає організацію виробництва продукції окремими партіями та застосовується на підприємствах з великою номенклатурою продукції, де на одному й тому ж устаткуванні виготовляється декілька видів продукції. Відмічається перервами в роботі, тривалістю виробничого циклу при переході з однієї серії продукції на іншу, а також простоями, які пов'язані з переналагодженням обладнання.

Одиничний метод означає організацію виробництва одиничних видів продукції таких, як дослідні зразки, із застосуванням унікального обладнання. При цьому можливі чималі перерви між окремими стадіями переробки, у результаті чого ступінь використання обладнання незначний, а витрати на виробництво великі. Тому цей метод є доцільним при випуску унікальної і складної з технологічного боку продукції [7, с.32–34].

Дослідження специфіки діяльності нафтопереробних підприємств дає можливість зробити висновок щодо доцільності застосування на нафтопереробних підприємствах поточного методу організації виробництва.

Отже, основними організаційними особливостями, які впливають на побудову управлінського обліку нафтопереробних підприємств, є такі:

- організація цехової структури управління, до якої входять традиційні підрозділи, а також, такі підрозділи, які мають місце тільки на заводах даної галузі;
- раціональне розміщення підприємств;
- масштабність виробництва, що залежить від використання виробничих потужностей заводу;
- налагоджена логістика між постачальниками сировини, нафтопереробними заводами й автозаправними станціями.

Проведені дослідження показують, що складність технології переробки нафти та виготовлення нафтопродуктів визначає відповідну методика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, завдяки пропозиції формувати витрати за елементами та статтями калькуляції в межах кожного об'єкта калькулювання.

На підприємствах нафтопереробної галузі витрати групуються відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" [13] за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

Залежність формування виробничих витрат від технологічного процесу й особливостей виготовлення різних видів продукції на нафтопереробних підприємствах зображено на рис. 3.

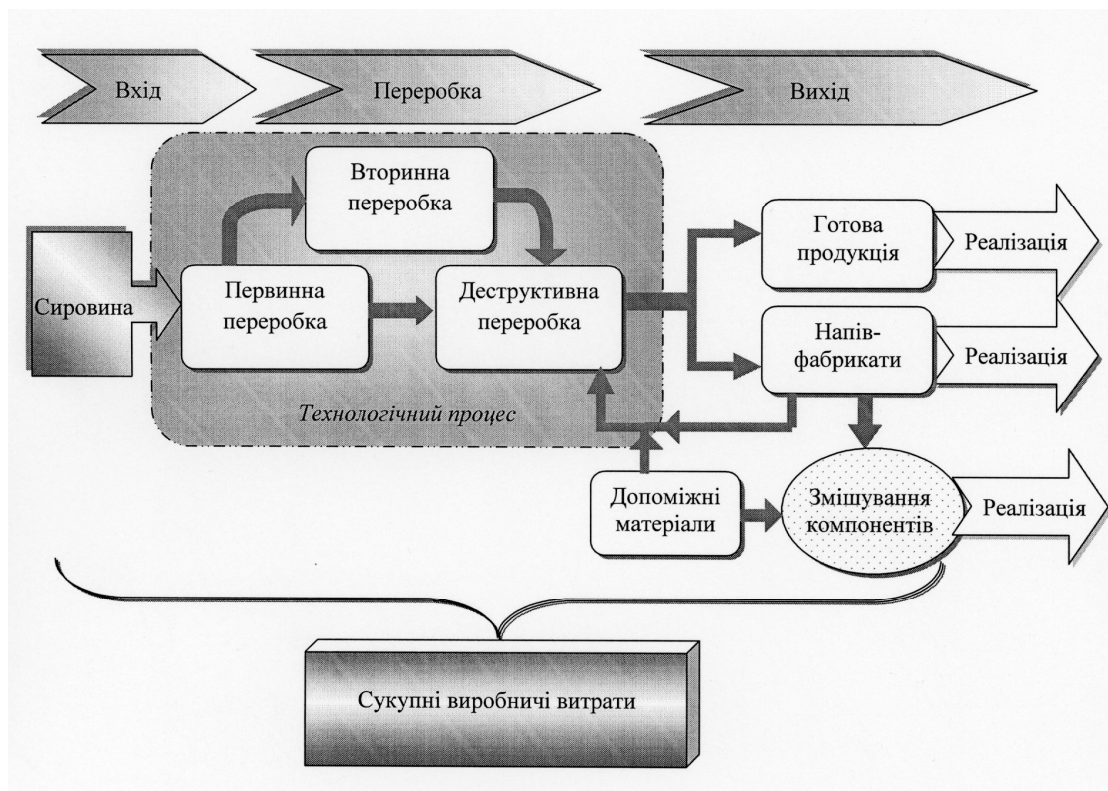


Рис. 3. Схема формування виробничих витрат на етапах технологічного процесу нафтопереробних підприємств

Джерело: власна розробка.

Складність технологічного процесу зумовлює застосування таких статей калькуляції: сировина й матеріали; напівфабрикати власного виробництва; технологічна вода; паливо й енергія; основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання та експлуатацію обладнання; витрати на перекачування і переміщення сировини всередині заводу; інші витрати, загальновиробничі витрати.

Проведене дослідження дає підстави для висновку, що технологічні особливості підприємств нафтопереробної промисловості зумовлюють вибір попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості як готової продукції, так і напівфабрикатів у межах кожного технологічного етапу (переділу), здійснення оперативного контролю безпосередньо в місцях виникнення витрат та формування достовірної управлінської звітності, яка дозволить приймати ефективні рішення щодо підвищення ефективності діяльності досліджуваних підприємств.

Для підвищення аналітичності облікових даних вважаємо за необхідне організувати облік витрат за місцями їх виникнення та за центрами відповідальності – цехами, виробничими службами, лабораторіями, бригадами в межах кожного об'єкта обліку витрат (технологічного етапу виготовлення готової продукції та напівфабрикатів). Це дасть змогу забезпечити формування достовірної інформації для менеджерів про витрати, їх подальший аналіз і контроль, що підвищить як точність при калькулюванні собівартості продукції, так і відповідальність осіб за результати діяльності центрів відповідальності та збільшить обґрунтованість управлінських рішень.

Висновки. Отже, процес побудови управлінського обліку на нафтопереробних підприємствах має здійснюватися з урахуванням наведених вище організаційно-технологічних особливостей, які впливають на вибір об'єкта обліку й калькулювання собівартості продукції, формування ступеня аналітичності інформації, її об'єму та змісту, а також на структуру витрат і здійснення контролю за ними.

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу до док. : www.zakon.rada.gov.ua.
2. Труш В. Є. Управлінський облік : навч.-метод. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / В. Є. Труш, Т. М. Чебан, Н. Я. Стефанович. – К. : Кондор, 2007. – 296 с.
3. Шеремета А. Д. Управленческий учет : учебное пособие / А. Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
4. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навчальний посібник / Е. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. – К. : В. Д. “Слово”, 2005. – 272 с.
5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
6. Чумаченко М. Г. Развитие управленческого учета в Украине : навчальний посібник / М. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 10. – С. 2–8.
7. Бренц А. Д. Организация, планирование и управление предприятиями нефтяной и газовой промышленности : учебник для вузов / под ред. А. Д. Бренца, В. Е. Тищенко. – 2-е изд., перераб. и дополн. – М. : Недра, 1986. – 511 с.
8. Дехтерман А. Ш. Переработка нефти по топливному варианту / А. Ш. Дехтерман. – М. : Химия, 1988. – 93 с.
9. Бондаренко Б. И. Альбом технологических схем процессов переработки нефти и газа / Б. И. Бондаренко. – М. : Химия, 1983. – 128 с.
10. Марущак Л. І. Технологічні і організаційні особливості нафтопереробних комплексів та їх вплив на методику обліку і контролінгу / Леся Марущак // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 144–152. – (Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності).
11. Нажм Б. М. Управленческий учет на нефтеперерабатывающих предприятиях Ирака : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Б. М. Нажм ; ФГОУ ВПО Фин. академ. при Правител. Рос. Федер. – М., 2009. – 22 с.
12. Бройде И. М. Финансы нефтяной и газовой промышленности : учебник для вузов / И. М. Бройде. – 4-е изд., перераб. и дополн. – М. : Недра, 1990. – 319 с.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” від 31 грудня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до док. : www.zakon.rada.gov.ua.