

УДК 338.512

**Ростовська Г. В.**

## **ОГЛЯД МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ**

Управління витратами – це динамічний й інтегрований з іншими сферами управління процес, який включає управлінські дії, направлені на найбільш ефективне використання ресурсів підприємства, їхню економію та максимізацію віддачі на всіх етапах виробничого процесу з метою забезпечення ефективного розвитку підприємства [1].

Виходячи з огляду концепцій управління витратами [2], можна дійти висновку, що сучасна економічна думка має у своєму активі досить дієвий механізм управління такою важливою складовою діяльності підприємства, як витрати.

Глибоке розуміння витоків сучасних методів управління витратами та їх доцільне застосування – це найважливіша складова успіху будь-якого підприємства, незалежно від того до якої галузі економіки воно відноситься, який має розмір та ін.

Сучасні методи управління витратами – це не тільки інструмент стратегічного управління, як вважають деякі автори (Дж. Шанк, В. Говіндараджан, О. К. Неженцева, Л. М. Христенко, Т. М. Адаменко), а й важливий елемент механізму поточного розвитку підприємства. Так, висвітленням цього питання у своїх роботах займаються такі фахівці, як М. Г. Чумаченко, І. В. Білоусова, А. В. Череп, Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін, М. Г. Грещак, Н. В. Гришко, В. І. Несвет, В. С. Шишкова, Р. П. Лизогуб, А. В. Синевич, Н. В. Кальєніна, Г. В. Власюк та ін.

Метою статті є дослідження й узагальнення сучасних методів управління витратами на основі глибокого вивчення їх сутності, специфіки застосування, переваг та недоліків.

Кожне підприємство, керуючись у своїй діяльності стратегічними орієнтирами (розробляючи та впроваджуючи стратегію свого довгострокового розвитку), на свій розсуд обирає той метод (методи) управління витратами, що найбільш ефективно дозволить йому досягти своєї стратегічної мети.

Метод традиційно розуміють як прийом, спосіб дії, як спосіб теоретичного дослідження або практичного виконання чого-небудь. В економічній науці метод тлумачать як «систему правил і прийомів до вивчення явищ і закономірностей..., шлях, спосіб досягнення певних результатів у пізнанні і практиці; прийом теоретичного дослідження або тактичного здійснення чого-небудь» [3].

Методи управління для кожного об'єкта управління є спеціальними й навіть специфічними, а іноді, як у разі із витратами, унікальними. Стисла характеристика сучасних методів управління витратами, їх назва українською та англійською мовами (оскільки назви всіх методів походять саме з англійської мови) наведено в табл. 1.

Відомий в економічній літературі метод директ-костинг (Direct Costing) від початку мав назву Variable Costing, що дослівно перекладається як «метод прямих витрат». Цей метод базується на тому, що всі витрати, поділяються на прямі та непрямі. Отже на початку практичного застосування цього методу до собівартості входили тільки прямі витрати, а всі види непрямих витрат списувалися на фінансові результати.

Згодом крім прямих витрат за цим методом до собівартості продукції почали дорховувати ще й змінні непрямі витрати. Деякі автори [4], зважаючи на досвід американських економістів, навіть запропонували вести таку назву як прайм-костинг – змінні витрати.

Сутність методу полягає у підході до включення витрат в собівартість [5]. Витрати поділяються на постійні і змінні. До собівартості включають лише ті витрати, що безпосередньо приймали участь у процесі виробництва продукції. А постійні витрати – це витрати, пов'язані зі здатністю виробляти, сприяти виробництву, – тому їх належить враховувати в конкретному періоді й не перекладати на конкретні види продукції.

Таблиця 1

## Методи управління витратами

Назва методу на українській мові	Назва методу на англійській мові	Сутність методу
Директ-костинг	Direct Costing	Облік у собівартості продукції прямих витрат та змінної частини непрямих витрат. Постійна частина непрямих витрат списується на фінансовий результат діяльності підприємства.
Абсорпшин-костинг	Absorption Costing	Облік усіх витрат без розподілу на постійні і змінні. Розрахунок «повної» собівартість виробу, на основі якої формується остаточна ціна продажу.
Стандарт-кост	Standart-Cost	Визначення нормативної собівартості продукції, виявлення відхилень від існуючих норм за місцями, причинами і винуватцями їх виникнення. Передбачає наявність системи норм і нормативів.
Метод ABC	Activity-Based Costing	Діяльність підприємства зі створення продукції розглядається як сукупність робочих операцій. Накладні витрати групуються за видами діяльності (створюється пул витрат), а потім вони розподіляються між виробами та послугами з використанням різних вимірювачів як бази розподілу.
CVP-аналіз	Cost-Value-Profit Analysis	Дозволяє винайти оптимальні пропорції між змінними та постійними витратами, ціною й обсягом реалізації, планувати обсяг прибутку.
Таргет-костинг	Target Costing	Розраховується цільова собівартість виробу на основі вже заздалегідь відомої ціни і бажаної величини прибутку. Усі підрозділи підприємства працюють у тандемі задля забезпечення заданої цільової собівартості.
Кайзен-костинг	Kaidzen Costing	Полягає у наскрізному пошуку та реалізації шляхів усунення різниці між розрахунковою та цільовою собівартістю продукту. Потребує створення спеціальної мережі управління якістю на всіх рівнях управління підприємством.
Бенчмаркінг витрат	Benchmarking	Постійне порівняння показників підприємства за продукцією і процесами з аналогічними даними інших підприємств. Передбачає вибір підприємства-еталона.
Кост-кілінг	Cost Killing	Максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства й перспектив його розвитку. Не орієнтований на довгострокову перспективу.
LCC-аналіз	Life Cycle Costing	Розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції. Застосовується у стратегічному управлінні витратами. Передбачає врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків.
Метод VCC	Value Cost Chain	Розрахунок витрат за ланцюжком споживчої вартості. Дозволяє подати величину витрат підприємства у світлі створення нової вартості.
Метод EVA	Economic Value Add	Метод економічної доданої вартості. Дає змогу прив'язати створення вартості до певних груп робітників або підрозділів.

Директ-костинг формувався впродовж усього XX століття, хоча основний розвиток здобув у другій половині XX століття в США і післявоєнній Європі. Оформлені ідеї директ-костингу як системи обліку витрат уперше висловив Д. Ч. Гаррісон 1936 року [3].

До переваг директ-костингу слід віднести його гнучкість при формуванні ціни на кожний окремих виріб та можливість вирахувати прибуток на кожну додаткову одиницю виробленої продукції. Основним недоліком можна вважати те, що багато видів витрат мають ознаки як постійних так і змінних. Отже виникають складності при їх віднесенні до окремої категорії.

На відміну від попереднього методу абсорпшин-костинг (Absorption Costing) не передбачає розподіл витрат на постійні і змінні. Таким чином розраховується «повна» собівартість виробу, на основі якої формується остаточна ціна продажу.

Абсорпшин-костинг використовують на підприємствах з індивідуальним типом виробництва, де продукція виготовляється за індивідуальними замовленнями (Job Order Costing), і з безперервним виробництвом, яке базується на стандартизованих стадіях технологічної обробки, у якому вкрай складно вирізнити виробництво окремих виробів (Process Costing) [3].

В якості недоліків цього методу можна виділити те, що ускладнюється процес управління накладними витратами підприємства, а також те, що остаточну собівартість конкретного виробу можна розрахувати лише наприкінці періоду. Але, незважаючи на це, саме даний метод дозволяє найбільш точно визначити фінансовий результат діяльності підприємства.

Директ-костинг і абсорпшин-костинг є радше підходами до відображення структури витрат, оскільки загальна величина витрат незалежно від обраного методу не змінюється, як і недостатньо повно реалізуються процедури управлінського впливу. Оскільки з їхньою допомогою формується інформація для прийняття управлінських рішень, то вони впливають на фінансовий результат діяльності підприємства [3].

Метод стандарт-кост (Standart-Cost) у вітчизняній практиці відомий під такою назвою, як нормативний метод.

Як відмічає М. Г. Чумаченко «...нормативный метод – это основной метод производственного учета, который способствует внедрению прогрессивных норм затрат, действенного контроля за уровнем затрат производства, что дает возможность использовать данные учета для выявления резервов снижения себестоимости продукции и оперативного руководства производством» [6].

Методологическая сущность нормативного метода состоит в том, что заранее определяется нормативная себестоимость отдельных видов продукции, выявляются отклонения от действующих норм по мере и местам их возникновения, причинам и виновникам, и тем самым своевременно предупреждается нерациональное расходование материальных денежных средств [7].

Отже основною передумовою застосування цього методу є наявність системи норм і нормативів. Згідно методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості «...нормативний метод обліку застосовується на підприємствах обробляючих галузей промисловості (машинобудівної, шинної, меблевої, шкіряної, харчової), коли здійснюється масове та серійне виробництво різноманітної та складної продукції з великою кількістю деталей та вузлів» [8].

Основною перевагою методу стандарт-кост є досить висока оперативність виявлення відхилень від норм. Адже вони враховуються саме під час їх виникнення, а не після закінченні звітнього періоду. Крім того, собівартість продукції розраховується заздалегідь, що, в свою чергу, дозволяє обґрунтувати економічну доцільність виробництва кожної окремої одиниці продукції.

Але існують деякі види витрат, встановлення норм для яких є неможливим. Саме це, а також наявність і необхідність постійного оновлення нормативної бази, є основними труднощами застосування даного методу.

Метод ABC (Activity-Based Costing) в деяких літературних джерелах має назву калькулювання за видами діяльності або система обліку витрат за функціями. Сутність методу полягає у тому, що діяльність підприємства зі створення продукції розглядається як сукупність робочих операцій (розробка проектування, виробництво, маркетинг тощо). Таким чином накладні витрати групуються за видами діяльності (створюється пул витрат), а потім вони розподіляються між виробами та послугами з використанням різних вимірювачів як бази розподілу.

Всі операції поділяються на чотири групи [4]: операції на рівні одного виробу; операції на рівні партії виробів; операції на рівні певного виду продукції; операції на рівні підприємства. Накладні витрати групуються за цими групами, а потім розподіляються між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності необхідні для виробництва цього продукту.

Перевагами методу ABC є підвищення обґрунтованості віднесення накладних витрат на конкретний продукт; точніше калькулювання собівартості; забезпечення взаємозв'язку отримуваної інформації з процесом формування витрат.

Недоліками є те, що він потребує суттєвих змін у системі бухгалтерського обліку й удосконалення системи інформаційної підтримки, що зумовлює зростання витрат на управління [9].

Широко описано у сучасній літературі і функціонально-вартісний аналіз, сформований у межах концепції ABC. Метод ABC як метод управління витратами остаточно сформувався в 90-і роки XX століття і відтоді, завдяки своїм перевагам порівняно з традиційними (непроцесними) методами управління, інтенсивно розвивається в теорії управління витратами й широко використовується у практиці [3].

Сутність методу CVP-аналіз (Cost-Value-Profit Analysis) полягає у тому, що він ґрунтується на зіставленні трьох величин – витрат підприємства, доходу від реалізації й отриманого прибутку, залежність яких дає змогу визначити виторг від реалізації (обсяг реалізації), що за відомих величин постійних витрат підприємства і змінних витрат на одиницю продукції забезпечить безбитковість діяльності або запланований фінансовий результат.

У російськомовній та україномовній літературі він відомий під назвою аналіз точки безбитковості. Оскільки CVP-аналіз дозволяє винайти оптимальні пропорції між змінними та постійними витратами, ціною й обсягом реалізації, планувати обсяг прибутку, цей метод є одним з ефективних засобів планування та прогнозування діяльності підприємства в короткостроковому періоді.

Як відмічає А. В. Синевич [5], при використанні даного методу слід пам'ятати, що CVP-аналіз містить у собі усі допущення, передумови та недоліки методу директ-костинг. Використання саме цих двох методів в тандемі дозволить підприємству найбільш ефективно здійснювати процес управління витратами.

Переваги методу: дає змогу визначити обсяг продажу, за якого досягається безбитковість виробництва або заданий фінансовий результат; простота, наочність і оперативність методу [3].

Складності поділу витрат підприємства на змінні та постійні й неможливість графічного вирішення моделі за кількості видів продукції більш як три – є недоліками даного методу.

Ідея методу таргет-костинг (Target Costing) дуже проста і полягає у використанні традиційної формули ціни навпаки. Тобто на основі вже заздалегідь відомої ціни, що її готові платити покупці, і бажаної величини прибутку вираховується цільова собівартість виробу. А надалі усі підрозділи підприємства працюють у тандемі задля забезпечення заданої цільової собівартості.

Деякі автори вважають цю концепцію простою й революційною одночасно [9], інші – інструментом цілеспрямованого впливу [10] або стратегічного управління витратами [3]. Але абсолютно всі згодні, що цей метод є надзвичайно ефективним, але дуже мало застосовуваним у вітчизняній практиці.

Таргет-костинг як метод управління витратами розроблено ще в 60-х роках XX століття в Японії. Відтоді його успішно застосовують на великих японських і американських підприємствах автомобільної промисловості [3].

«...метод таргет-костинг можна визначити як інтегральну модель управління витратами і прибутком, що зорієнтована на безперервне зниження і превентивний контроль витрат виходячи з наявних умов ринку шляхом об'єднання зусиль маркетингових, конструкторських, виробничих та інших підрозділів підприємства» – наголошує М. Г. Грещак [10].

Ідеологія цільової собівартості докорінно змінює схему розроблення і впровадження нового продукту. За традиційного підходу вона є такою: «проектування – собівартість – перепроєктування». Згідно з таргет-костингом, процес продуктового нововведення набуває вигляду: «собівартість – проектування – собівартість» [10].

Застосування цього методу має ряд недоліків – потребує серйозних інвестицій, багато часу і відповідних технічних можливостей. Але переваги таргет-костингу того варті: контроль витрат ще на стадії розробки продукту й маркетингова орієнтація виробництва (тобто виробляємо не те, що можемо, а те, чого потребує ринок).

Ще одним методом управління витратами є кайзен-костинг (Kaidzen Costing), який ідейно схожий з таргет-костингом. Він також застосовується для досягнення цільової собівартості, але, на відміну від таргет-костингу, полягає в постійному вдосконалюванні якості процесів на всьому підприємстві за участю всіх його працівників [9].

Застосування кайзен-костингу потребує створення спеціальної мережі управління якістю на всіх рівнях управління підприємством. Зазвичай ця мережа є сукупністю досить незалежних робочих груп, заснованих за функціональною або міжфункціональною ознакою. Крім робочих груп, працівники підприємства можуть вносити індивідуальні пропозиції щодо зменшення витрат [3].

Сутність методу кайзен-костинг полягає у наскрізному пошуку та реалізації шляхів усунення різниці між розрахунковою та цільовою собівартістю продукту. Слово «кайзен» з японської можна перекласти як «зміна на краще» [10].

Переваги кайзен-костингу очевидні. Використання цього методу створює передумови для найбільш повного використання всіх резервів зменшення витрат шляхом постійного вдосконалення процесів, що ведуть до появи витрат, із залученням усіх співробітників підприємства. Але задля цього необхідна мотивація працівників і відповідна корпоративна культура.

На даний час система кайзен-костинг, що виникла у Японії, отримує все більше поширення у країнах Європи та США.

Відносно новим методом управління витратами є бенчмаркінг витрат (Benchmarking). Він полягає у постійному порівнянні показників підприємства за продукцією і процесами з аналогічними даними інших підприємств.

Термін «бенчмаркінг», що утворений сполученням англійських слів «bench» (рівень, висота) та «mark» (відмітка), з'явився в 1972 році під час проведення досліджень консалтинговою групою PIMS. Метод бенчмаркінг можна охарактеризувати як систематичний пошук і впровадження практики найбільш успішних підприємств, що має підвищити потенціал та результати діяльності даного підприємства. Перше значуще застосування бенчмаркінгу пов'язують з компанією Хегох, коли завдяки послідовній реалізації цього підходу наприкінці 80-х років було відновлено ринкові позиції компанії [10].

Основним обмеженням у використанні бенчмаркінгу, як відмічають деякі автори [3, 9] варто визнати обґрунтованість вибору підприємства-еталона. Якщо еталоном обирається реальне підприємство, то потрібно обов'язково враховувати його особливості, умови його зовнішнього середовища. Якщо ж вибраний еталон є абстрактним ідеальним варіантом протікання процесів, то дуже важливою є оцінка ступеня досяжності ідеалу.

Таким чином неправильний вибір підприємства-еталона знижує ефективність методу. Крім того, бенчмаркінг витрат потребує системності та цілеспрямованості в застосуванні досвіду інших підприємств. Це і є основними недоліками у застосуванні даного методу.

До переваг можна віднести відсутність потреби у винаході власних способів зменшення витрат і вдосконалення процесів у діяльності підприємства, тому що це, по суті, вже

зроблено лідером ринку. А ще майже завжди є чітка мета в зменшенні витрат, досяжність якої вже доведено і представлено разом з методами зменшення витрат, а отже, психологічно і технічно досягати цю ціль буде простіше.

Метод кост-кілінг (Cost Killing) спрямований на максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства й перспектив його розвитку. Це досить новий метод управління витратами. Однак він знаходить найбільш широке застосування в антикризовому менеджменті й управлінні конкурентоспроможністю.

Кост-кілінг є жорстким, хоча й ефективним за правильного застосування методом управління витратами. Результатом його застосування є зменшення витрат на оплату праці і, як наслідок, скорочення штату працівників, вивільнення і продаж невикористовуваних або маловикористовуваних активів, повне або практично повне зменшення витрат на соціальну сферу [9].

Успіх застосування кост-кілінгу багато в чому визначається прагненням керівництва підприємства до зменшення витрат. Персонал підприємства, залучений до процесу зменшення витрат, на місцях, знаючи особливості процесів, може великою мірою допомогти досягненню окресленого завдання. Використання кост-кілінгу час від часу, застосування його до окремих видів витрат або в окремих підрозділах підприємства відчутних результатів не принесе. Цей метод управління витратами не орієнтований на довгострокову перспективу: повна мінімізація всіх витрат може в низці випадків принести радше шкоду, аніж користь [3].

Отже недоліками даного методу є жорсткість, бо він передбачає скорочення персоналу і зменшення витрат на заробітну плату, та необхідність системного застосування. Основною перевагою є те, що кост-кілінг дає змогу швидко зменшити витрати підприємства.

Ще одним досить новим методом управління витратами є LCC-аналіз (Life Cycle Costing) тобто розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції. При цьому планові витрати визначають за кожною стадією життєвого циклу продукту – розробка, виведення на ринок, зростання, зрілість і спад – без поділу на стадії або з поділом за ними.

Оскільки він охоплює період у кілька років, даний метод застосовується у стратегічному управлінні витратами [3, 5, 9, 11, 12, 13, 14].

LCC-аналіз – це єдиний метод управління витратами, який передбачає врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків у прийнятті рішень. Крім того, облік витрат за життєвим циклом виправданий у створенні нового підприємства або впровадженні нового виду діяльності. У цьому разі результати LCC-аналізу можна вважати стратегічним орієнтиром у довгостроковому позиціонуванні підприємства на ринку [3].

Але разом з тим при використанні даного методу виникають певні складності. Зокрема слід відмітити необхідність забезпечення точності інформації та необхідність наявності детального маркетингового опису стану ринку й позиції продукції або послуг підприємства на ньому.

Серед переваг LCC-аналізу в управлінні витратами потрібно передусім виділити можливість оцінки конкурентних переваг, появу вдосконаленого обліку повних витрат, точніший прогноз усіх затрат і співвіднесення отриманого доходу і зазначених витрат щодо виробництва виробу загалом.

Недоліками методу є: відсутність періодизації фінансових результатів; невизначеність в обліку накладних витрат (якщо їх не враховувати, потерпає комплексність використовуваної інформації; якщо враховувати, то використовується інформація має ймовірний характер); може потребувати витрат на отримання великої додаткової інформації [9].

Розвиток стратегічного підходу до управління витратами підприємства призвів до появи методу управління ланцюжком споживчої вартості – методу VCC (Value Cost Chain), що використовується у межах концепції ланцюжка цінностей. Ланцюжок споживчої вартості є центральним елементом у стратегічному управлінні витратами.

Ланцюжок споживчої вартості можна розглядати в розрізі процесів, що відбуваються на підприємстві і за його межами. Це дає змогу з більшою аналітичністю підходити до нагромадження повних витрат підприємства. Якщо більшість методів управління витратами

акцентує увагу передусім на внутрішніх процесах у діяльності підприємства, то метод ВСС орієнтований у тому числі й на зовнішні щодо підприємства процеси, що впливають на формування витрат підприємства [3].

Цей метод дозволяє подати величину витрат підприємства у світлі створення нової вартості, оцінити доцільність процесів, що ведуть до формування витрат, максимально повно прив'язати витрати підприємства до очікуваних доходів. Разом з тим він потребує створення відповідного інформаційного забезпечення, постійної оптимізації витрат у межах оперативного управління діяльністю підприємства й участі кваліфікованих фахівців.

Ще одним методом, який нещодавно почали використовувати в управлінні витратами, є метод EVA (Economic Value Add) – це метод економічної доданої вартості. Цей метод дає змогу прив'язати створення вартості до певних груп робітників або підрозділів і, таким чином, отримувати критерій для диференційованої винагороди за виконану роботу на підприємстві [9].

Основною перевагою EVA підходу є те, що відкривається потенціал, що його закладено у персоналі будь-якого підприємства. До недоліків слід віднести досить складні розрахунки, розрахунок лише фінансових показників та орієнтація на короткострокову перспективу.

### ВИСНОВКИ

Огляд методів управління витратами наочно показав, що досконалих методів управління ними не існує. Найліпше – обрати сукупність декількох методів. Адже використовуючи один або декілька з вищенаведених методів сучасне підприємство будь якої галузі промисловості матиме у своєму арсеналі досить дієвий механізм управління витратами. Це, в свою чергу, дозволить підприємству досягти своєї довгострокової мети – максимізація прибутку шляхом найбільш якісного задоволення потреб споживачів та суспільства в цілому.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Ростовська Г. В. Сутність і місце управління витратами в системі управління машинобудівним підприємством // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – Краматорськ : ДДМА, 2009. – № 3 (17). – С. 209–213.
2. Ростовська Г. В. Концепції управління витратами // Вісник Донецького університету. – Серія В. Економіка і право. – Донецьк, 2010. – № 1. – С. 275–279.
3. Управління затратами підприємства : монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорєлов, Я. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – Київ: Лібра, 2007. – 320 с.
4. Власюк Г. В. Аналіз та оцінка існуючих систем управління витратами / Г. В. Власюк // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – Запоріжжя, 2008. – № 2. – С. 35–39.
5. Синевиц А. В. Особенности формирования системы управленческого учета на предприятии / А. В. Синевиц // Економіка: проблеми теорії та практики : збірник наукових праць. – Том II. – Дніпр. : ДНУ, 2003. – С. 484–494.
6. Белоусова И. Проблемы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в промышленности / И. Белоусова, Н. Чумаченко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 4. – С. 3–10.
7. Несвет В. И. К вопросу формирования концепции управления себестоимостью продукции / В. И. Несвет // Вісник економічної науки України. Науковий журнал. – Донецьк, 2006. – № 1(9). – С. 109–111.
8. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості зі змінами і доповненнями. – К., 2005. – 263 с.
9. Кальєніна Н. В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки / Н. В. Кальєніна // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – Запоріжжя, 2007. – № 5. – С. 32–36.
10. Грецак М. Г. Управління витратами. Навчальний посібник / М. Г. Грецак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба та ін.; за заг. ред. М. Г. Грецака. – К. : КНЕУ, 2008. – 264 с.
11. Шанк Дж. К. Стратегическое управление затратами / Дж. К. Шанк, В. Говиндараджан; пер. с англ. – СПб. : ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
12. Шишкова В. С. Современные методы управления затратами на промышленном предприятии / В. С. Шишкова, Р. П. Лизогуб // Менеджер. – 2007. – № 1 (39). – С. 93–97.
13. Христенко Л. М. Підходи до визначення сутності стратегічного управління затратами підприємства / Л. М. Христенко, Т. М. Адаменко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Emp/2008\\_20/hristenko.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2008_20/hristenko.pdf).
14. Неженцева О. К. Застосування стратегічного підходу управління витратами підприємства / О. К. Неженцева // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – Запоріжжя, 2007. – № 2. – С. 318–320.

Стаття надійшла до редакції 31.10.2011 р.