

УДК: 658.511

ЕТАПИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ ТА ОСНОВНІ КОНЦЕПЦІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ

Охрущак К.О.

*Одеська національна академія зв'язку імені О.С. Попова,
65029, Україна, м. Одеса, вул. Ковальська, 1.
k.ohruschak@gmail.com*

ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ ТЕОРИИ И ОСНОВНЫЕ КОНЦЕПЦИИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ КОМПАНИЙ

Охрущак Е.А.

*Одесская национальная академия связи им. А.С. Попова,
65029, Украина, г. Одесса, ул. Кузнечная, 1.
k.ohruschak@gmail.com*

STAGES OF DEVELOPMENT THEORY AND BASIC CONCEPTS OF COST MANAGEMENT OF THE COMPANY

Ohruschak K.O.

*O.S. Popov Odessa national academy of telecommunications,
1 Kovalska St., Odessa, 65029, Ukraine.
k.ohruschak@gmail.com*

Анотація. У статті здійснено узагальнення теоретичних засад управління витратами, виділено основні етапи розвитку теорії та охарактеризовано сучасні концепції управління витратами. Представлено теоретичну базу для подальшого застосування обґрунтованих наукових положень з проблем управління витратами сучасних підприємств. Визначено вимоги до методології управління витратами підприємств у сучасних умовах, що характеризуються зміною уявлень про сутність реальних витрат бізнесу та їх місце в економіці сучасного підприємства.

Ключові слова: витрати, управління витратами, теорія управління витратами, концепція управління витратами.

Аннотация. В статье обобщены теоретические основы управления затратами, выделены основные этапы развития теории и охарактеризованы современные концепции управления затратами. Представлена теоретическая база для дальнейшего применения обоснованных научных положений по проблемам управления затратами современных предприятий. Определены требования к методологии управления затратами предприятий в современных условиях, характеризующихся изменением представлений о сущности реальных затрат бизнеса и их месте в экономике современного предприятия.

Ключевые слова: затраты, управление затратами, теория управления затратами, концепция управления затратами.

Abstract. In the article the synthesis of the theoretical foundations of cost management, highlights the main stages of development of the theory and characterized by modern concepts of cost management. Presents a theoretical framework for the further application of sound scientific principles on cost management of modern enterprises. The requirements for the methodology of cost management companies in the current environment characterized by a change in ideas about the essence of the real costs of the business and their place in the economy of the modern enterprise.

Key words: costs, cost management, theory manipulated costs, the concept of cost management.

Сучасні умови господарювання характеризуються динамічністю зовнішнього середовища та високим рівнем конкуренції, тому що саме конкурентоспроможність є способом забезпечення стабільного функціонування та розвитку за сучасних умов, про що переконливо свідчать як теоретичні дослідження, так і практичні результати діяльності провідних підприємств світу [1; 2, с. 38-42]. Це визначає необхідність постійного пошуку

шляхів мобілізації внутрішніх резервів з метою збереження конкурентних позицій підприємств. У цьому сенсі слід звернутись до роботи одного з визнаних дослідників економічного зростання Пенроуза Е., який вважає «... відмінною компетенцією фірми – краще використання нею своїх ресурсів...» [3, с. 24].

Витрати визначають рівень використання ресурсів, відображаючи їх структуру та кількість при виробництві і реалізації продукції в процесі досягнення головних цілей підприємства – функціонування, максимізації довгострокового очікуваного прибутку, реінвестування його частини в розвиток бізнесу. Тому існує необхідність у формуванні ефективної системи управління витратами, яка дозволить досягти економії ресурсів та забезпечити стабільну рентабельність діяльності суб'єкта господарювання, що потребує узагальнення теоретико-методологічних засад управління витратами, характеристики сучасних концепцій управління витратами, виявлення теоретичної бази для подальшого застосування обґрунтованих наукових положень з проблем управління витратами сучасних підприємств, розвитку цих положень та формування нових наукових рішень.

Проблема управління витратами відноситься до найбільш складних і важливих в економіці, якою займається значна кількість економістів [4; 5; 6], але наукові дослідження в цій сфері сконцентровані здебільшого на обліковому аспекті [7; 8; 9]. Треба визнати важливість цього аспекту, оскільки саме він забезпечує інформаційну базу управління і реалізацію функції контролю. Так, гіпотеза з потреби формування самостійної системи отримання та оброблення інформації про витрати і припущення про те, якою вона має бути, були висловлені ще на початку ХХ ст. Г. Емерсоном [10]. Але це не єдина функція управління витратами.

Значну кількість робіт з управління витратами характеризують недостатня предметна і методологічна визначеність, значна описовість, нездатність до перевірки на істину [9; 11; 12]. Особливо важливо те, що при дослідженні системи управління витратами сучасними вченими інколи не скорочується розрив між теорією і практикою, що неприпустимо як для тісно пов'язаного з конкретними завданнями практики наукового напрямку. Часто не враховується роль принципово важливих критеріїв, орієнтирів удосконалення системи управління витрат, які не можна змінити відразу, але трансформація яких має свої закономірності і траєкторію розвитку, зокрема – конкурентоспроможність (як головний орієнтир удосконалення процесів діяльності підприємства), узгодженість зі стратегією розвитку, акцент на інтенсифікації розвитку.

Оскільки витрати є основним обмежувачем прибутку й одночасно головним фактором, що визначає ціну продукції [13; 14], а отже і обсяг пропозиції і формування конкурентної стратегії підприємства [15, с. 82...85], то ухвалення стратегічних і оперативних управлінських рішень неможливе без наукового управління витратами, які характеризують в грошовому виразі обсяг ресурсів, використаних для виробництва і реалізації продукції трансформованих у собівартість продукції [9; 16, с. 45...46]. З огляду на зазначене вище, важливою науковою задачею є виділення основних етапів розвитку теорії та характеристика основних положень концепції створення ефективної системи управління витратами підприємств.

Метою даної статті є виявлення теоретичної бази для подальшого застосування обґрунтованих наукових положень з проблем управління витратами сучасних підприємств.

Підприємство є системою. Його системними властивостями є здатність випускати продукт (товар, роботу або послугу), який окремий його співробітник зробити не в змозі, а також підвищена, порівняно з індивідуальним виробництвом, ефективність. Тобто, системною характеристикою підприємства є поєднання продуктивності й ефективності. Міру прояву цієї якості можна показати не лише звичними показниками ефективності (рентабельність, продуктивність праці тощо), але і поточними процесами діяльності, які можуть і не припускати прибутку на певному етапі розвитку, але бути пов'язаними з понесенням певних витрат, чим слід управляти [17].

Управління витратами – це, в першу чергу, процес, що характеризує знання потреби в ресурсах, прогноз потреби в додаткових ресурсах, забезпечення максимально високого рівня віддачі ресурсів [4; 5]. Управління витратами є невід'ємною частиною процесу управління і включає основні елементи загальної системи управління [18]: планування, організація, прогнозування, регулювання, облік, контроль і аналіз.

У конкурентних умовах затребувані конкретні, апробовані управлінські інструменти. Саме тому механізм управління витратами підприємства є системою основних елементів, що забезпечують процес розробки і реалізації управлінських рішень в області формування витрат та їх дії на прибуток і конкурентоспроможність підприємства [19; 20].

Інтерес до витрат почав виявлятися одночасно з розвитком промисловості і виникненням науки управління виробництвом (початок XIX ст.). Промислова революція, розподіл праці, виникнення і зростання багатопрофільних підприємств стимулювали розробку нових методів організації й управління виробництвом. Основоположником наукового управління витратами вважається Ф. Тейлор. Відзначимо, що витрати в роботах даного автора ще не виділялись в якості елемента управління, але звернення до них Ф. Тейлора мало важливе наукове значення [21].

Слід відзначити, що, хоча теорія управління витратами з'явилася ще у другій половині XIX ст., проте й дотепер немає однозначного трактування терміна «управління витратами». Так, серед основних підходів визначення сутності управління витратами необхідно виділити функціональний, згідно з яким управління витратами повинно здійснюватися на основі застосування функцій менеджменту, та процесно-об'єктний підхід, основою якого є диференціація цільових носіїв витрат й оптимізація операцій та бізнес-процесів. У сучасних науково-практичних розробках управління витратами також розглядається з наступних позицій: бухгалтерського обліку, фінансового менеджменту та економічного аналізу.

Виникнення і подальша еволюція концепцій управління витратами в першу чергу пов'язані зі стрімким збільшенням масштабів діяльності, ускладненням організаційної структури підприємств, диверсифікацією продукції, необхідністю представлення деталізованої інформації про витрати. Поряд з розвитком практики еволюціонує й теорія управління витратами: категорія «витрати» знайшла відображення у фінансово-кредитних словниках, де дається не лише визначення витрат, але з тією або іншою мірою деталізації розкриваються їх економічний зміст, способи і методи управління ними.

В економічній літературі надаються різні варіанти етапів розвитку теорії управління витратами. На думку автора даної статті, вказані етапи можна сконсолідувати наступним чином (табл. 1, складено на основі [4; 21; 22]). В даній таблиці автором статті, на основі синтезу абстрагованих сторін предмета дослідження (теорії управління витратами), здійснено відображення даної теорії як конкретної цілісності.

Це сприяє представленню теорії управління витратами у її цілісності, у єдиному і взаємному зв'язку її частин, що формувались в різні періоди часу, еволюціонували, змінювались, адаптувались до змін суспільно-економічного середовища.

Вказані теоретичні узагальнення дозволяють дослідити генезис теорії управління витратами, її сутність, на основі чого здійснюється розгляд явищ у розвитку, взаємозв'язку та взаємозалежності, у боротьбі протилежностей.

Так, відповідно до наведеної таблиці, становлення та ствердження у практиці управління витратами як практики менеджменту з потребою її теоретичного обґрунтування та розвитку, що відбувалось в кінці XIX – на початку XX ст., було пов'язане з концентрацією виробництва на основі науково-технічного прогресу і появою потокового виробництва, і, як наслідок, ускладненням управління процесом виробництва. Це по суті період акцентування уваги на обліку витрат, формуванні звітності за результатами роботи.

Таблиця 1 – Еволюція розвитку теорії управління витратами

Період	Назва теорій, які найбільш характерні для певного етапу	Час виникнення теорії	Засновники теорії	Основні риси теорії	Характеристика етапу розвитку суспільно-економічного середовища
1	2	3	4	5	6
1. Кінець XIX – початок XX ст.	«Котельний» метод	До другої половини XIX ст.	–	Враховувались усі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їхнього споживання і цільового призначення, потім ці витрати розподілялися пропорційно прийнятій базі	Етап, пов'язаний з концентрацією виробництва на основі науково-технічного прогресу і появою потокового виробництва, конвеєрного збирання виробів і, як наслідок, ускладненням управління процесом виробництва. У цей період виникла необхідність приведення бухгалтерського обліку у відповідність до нових умов діяльності. Це час розвитку школи класичного менеджменту, формулювання основних ідей наукового управління
	Метод Фелса та Гарке	Друга половина XIX ст.	Джон Матер Фелс та Еміль Гарке	Основне нововведення полягало в тому, що всі витрати поділялися на фіксовані (зараз їх прийнято називати постійними) і змінні	
	Метод Джона Маннома	1891 рік	Джон Манном	Введено поняття умовно-постійних або накладних витрат, тобто витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції	
	Метод Олександра Гамільтона Черча	Початок XX ст.	Олександр Гамільтон Черч	Було запропоновано розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машино-годин	
2. 20-60-ті рр. XX ст.	Концепція "Директ-костинг"	Середина XX ст.	Джонатан Гаррісон	Базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управління умовно-змінними витратами	Увага розробників систем управління витратами і користувачів цих систем концентрувалася на визначенні витрат з метою розрахунку прибутку і контролю
	Система "Стандарт-костинг"	1936 рік	Ф. Тейлор, Г. Емерсон	Виникає система порівняння фактичних витрат з нормованими. Основна функція – це контроль і регулювання витрат, а не їхній облік	
	Концепція центрів відповідальності	1952 рік	Джон А. Хігінс	Основна ідея методу – це залежність міри відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи	Період виникнення та широкого застосування системи "стандарт-костинг", системи "директ-костинг", заснована на розподілі витрат на постійні й змінні

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6
					У кінці періоду (в 60-ті роки) увага змістилася на підготовку інформації для управлінських рішень, почали використовуватися такі технології, як ситуаційний аналіз
3. 1965-1985 рр.	Система організації праці «Канбан»	На початку 70-х рр.	Т. Оно	Зміст методу полягає в раціональній організації виробництва та в ефективному управлінні персоналом	Отримують популярність розробки з обліку використання ресурсів у бізнес-процесах і застосування аналізу ефективності бізнес-процесів. У цей період з'являється контролінг як система управління підприємством. Системи управління витратами переносяться в цілому на управління підприємством
	АВ-костинг	Кінець 70-х рр.	Т. Оно	Підприємство розглядається як набір робочих операцій, в процесі здійснення яких необхідно витратити ресурси. Диференційований метод обліку витрат, полягає в обліку витрат за процесами (функціями)	
	Метод "Just-in-time" ("Точно в термін")	Друга половина XX ст.	Р.А. Хауелл і З.Р. Соусі	В основу покладені відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм)	
4. 1985 р. – до цього часу	Стратегічне позиціонування	Кінець XX ст.	Купер і Нортон	Аналіз сильних і слабких сторін підприємства порівняно з конкурентами, переваг і загроз діяльності підприємства на ринку та формування системи управління витратами із урахуванням перспектив підприємства	Подальше удосконалення методів управління витратами, облікових технологій. Відбувається розвиток стратегічного управлінського обліку, виникають: система калькуляції на основі руху продукту, калькуляції за стадіями життєвого циклу, аналіз витрат ланцюжка цінностей, управління вартістю бізнесу
	Управління ефективністю (СРМ, ВРМ, ЕРМ)	Кінець XX ст.	Кокінз	Система управління, побудована на принципах управління вартістю бізнесу. Набір управлінських процесів (планування, організації), які дозволяють бізнесу визначити стратегічні цілі, оцінювати й управляти діяльністю в процесі досягнення поставлених цілей при оптимальному використанні наявних ресурсів	

У першій половині ХХ ст., після подолання основних наслідків "Великої депресії" та, значною мірою, після Другої світової війни, акцент в управлінні витратами зміщується від фіксації результатів, до використання інформації про витрати для прийняття управлінських рішень щодо збільшення прибутку, покращення результатів діяльності. Тобто, витрати перестають бути фактором констатації успіхів та невдач підприємства, натомість стають все більшою мірою саме об'єктом управління. Збільшується усвідомлення того, що, впливаючи на витрати через певні рішення (вводячи стандарти, відповідальність за величину та структуру по конкретних об'єктах тощо), керівництво здатне отримати більшу вигоду (прибуток, розширення ринків тощо) у майбутньому.

У 1965-1985 рр. більше уваги в управлінні приділяється раціональній організації виробництва та ефективному управлінню процесами і персоналом. У цей період особливих успіхів досягали підприємства Японії – лідера економічного розвитку того часу, тому, методи управління витратами цієї країни стали досить популярним об'єктом наукових досліджень та активно пропонувались для реалізації на практиці.

У кінці ХХ ст. погляд на управління витратами як інструмент менеджменту трансформувалася через значне поширення в теорії та практиці ідей стратегічного управління підприємствами. Ефективність управління все більше пов'язувалась зі стабільним розвитком, досягненням довгострокових вигід, стратегічним позиціонуванням, реалізацією стратегічних планів. Управління витратами стає значно взаємообумовленим, взаємопов'язаним з системою стратегічного управління підприємством. Цілі управління витратами вже не формулюються у вигляді простого "зростання прибутку", якщо таке зростання обумовлюється, то виявляються причинно-наслідкові зв'язки для забезпечення його в довгостроковій перспективі і для конкретного бачення ролі компанії в майбутньому на ринку (розміри, вартість, географічна та продуктова присутність, розмір штату тощо).

Серед основних концепцій створення ефективної системи управління витратами на підприємстві, які визначені у наукових працях вітчизняних та іноземних учених, слід зазначити такі (табл. 2, на підставі [5; 12; 16]).

Таблиця 2 – Основні концепції створення ефективної системи управління витратами підприємств

Концепція	Характеристика
1	2
Витратоутворюючих факторів	найперша концепція, суть якої полягала у знаходженні структурних і функціональних факторів впливу на витрати, їх усунення або розвиток
Альтернативних витрат (концепція витрат втрачених можливостей)	фінансове рішення приймається у результаті порівняння альтернативних витрат (втрачених можливостей); управління витратами має здійснюватися на основі мінімізації суми реальних витрат підприємства та втраченої вигоди
Доданої вартості	сучасна традиційна парадигма управління витратами, в рамках якої складові витрат розглядаються на всіх стадіях додавання вартості та основною метою є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями і реалізацією послуги або продукту
Ланцюжка цінностей	запропонована американським економістом М. Портером, який дослідив процес створення цінності для кінцевого споживача послуги, продукту і наголосив на необхідності удосконалення внутрішнього та удосконалення зовнішнього ланцюжків цінностей

1	2
Трансакційних витрат	усі витрати поділяються на два види: виробничі і трансакційні, останні являють собою сукупність витрат зі збирання та оброблення інформації, проведення переговорів і ухвалення рішень, контролю за дотриманням контрактів і примушення до їх виконання; практичне застосування є досить проблематичним з точки зору бухгалтерського обліку
АВ-костинг (ABC – Activity-Based Costing)	формалізує облік і аналіз за видами діяльності за рахунок розподілу накладних витрат на конкретні товари, роботи, послуги; ґрунтується на економічному розрахунку реальної собівартості товарів, робіт, послуг, що не вимагає щомісячного моніторингу, не залежить від бухгалтерських розрахунків і має довгостроковий характер
Управління ефективністю	визначається управлінням виробничими факторами в різній інтерпретації, які формують витрати виробництва; у більшості випадків сучасні підприємства починають боротися за скорочення витрат з метою підвищення ефективності діяльності коли продукт розроблений і вже переданий у виробництво. Саме тоді приходить розуміння, що собівартість продукту виявилася занадто високою, щоб він був прибутковим
Стратегічного позиціонування	розроблена американськими вченими Купером і Нортоном, які запропонували проводити аналіз сильних і слабких сторін підприємства порівняно з конкурентами, переваг і загроз діяльності підприємства на ринку та формувати систему управління витратами із урахуванням чотирьох груп перспектив підприємства: фінансової, розвитку відносин зі споживачами, удосконалення внутрішніх бізнес-процесів, навчання і розвитку персоналу

Останнім часом все більш популярними стають нові концепції управління витратами, що значною мірою відповідають сучасному конкурентному середовищу ведення бізнесу. Однією з таких концепцій є стратегічне управління витратами (Strategic Cost Management) та стратегічне позиціонування як окремий, теоретично обґрунтований його варіант (див. табл. 2), його мета – пов'язати показники управління витратами підприємства з процесом стратегічного управління підприємством. Стратегічне управління витратами спрямоване не на стримування зростання витрат, а на їх скорочення. Суттєвою відмінністю стратегічного управління витратами є те, що воно практично не використовує прийоми обліку. Таке управління витратами має справу з тими видами діяльності, які ведуть до скорочення кінцевих витрат, що повинне вести до зростання міри задоволення споживачів [15; 20; 23].

Слід особливо відзначити, що в основі стратегічного управління витратами лежить не період, а продукт. При цьому передбачається використання таких основних інструментів, як ланцюжок цінностей, стратегічне позиціонування, аналіз витратоутворюючих факторів.

Наявність значної кількості концепцій створення системи управління витратами (а у цій статті перелічені далеко не всі наукові погляди), є ще одним доказом необхідності координування витрат в будь-якому суб'єкті господарювання.

Переїмати і використовувати сучасні концепції управління витратами можна по-різному. В одних випадках досить лише осмислити і перейняти ідеї, покладені в основу цих концепцій, а в інших – впровадити концепцію в цілому. Так, однією з проблем більшості вітчизняних підприємств є застаріла система управління, заснована на традиціях обліку

витрат, що склалися. На думку автора статті, така система управління витратами та система контролю витрат не відповідає вимогам часу, несумісна з ринковими умовами. При оцінці ефективності поточної діяльності підприємств основним підходом є вимір деякого відношення результатів і витрат. При цьому у відомій формулі ефективності: "відношення результатів і витрат" – основна увага приділяється різним способам обліку прибутку (числівника) і витрат (знаменника). При цьому часто враховується неповна собівартість продукції, що може формально завищити реальну ефективність.

У той самий час, в деяких успішно діючих виробництвах відбувається повна відмова від колишніх концепцій управління витратами в контексті визначення собівартості, якості продукції, розробки нових організаційних, управлінських, фінансових і інвестиційних стратегій.

Зміна уявлень про сутність реальних витрат бізнесу і їх місця в економіці сучасного підприємства припускає серйозну переробку методологічного забезпечення, зміни принципів проектування і функціонування систем управління витратами. Досвід впровадження таких систем показує, що у більшості випадків вони можуть бути ефективні за наявності наступних елементів [13; 24; 25; 26]:

- системи інформаційного забезпечення (систем управлінського обліку, адаптованого бухгалтерського обліку);
- конкретно позначеного суб'єкта управління, що організовує та координує зусилля в області управління витратами усіх служб підприємства;
- розробленої системи показників витрат ресурсів усіх типів центрів виробничих і управлінських витрат підприємства;
- системи норм витрат ресурсів (трудових, матеріальних, фінансових);
- розробленого і закріпленого регламенту управління витратами, описаного відповідно до стандартів менеджменту якості;
- опрацювання і ретельного опису технологій обліку, калькуляції, планування і аналізу витрат тощо, які використовуються на підприємстві.

У процесі дослідження теоретичної бази управління витратами підприємств, в цій науковій статті, автором здійснено відображення даної теорії як конкретної цілісності, яка історично змінювалась, еволюціонувала під впливом змін в соціально-економічному середовищі, трансформації пріоритетів управління, змін в усвідомленні сутності, значення, характеру та змісту витрат як об'єкта управління. Автором було відзначено, що теорія управління витратами змінювалась від задіяння методів, звернених до визначення ролі витрат у минулому, тобто від ретроспективного погляду на управління, до – перспективного управління, орієнтованого на значення управлінських рішень щодо витрат для реалізації стратегічних цілей підприємства, його сталого довгострокового розвитку.

Вказані висновки сприяють представленню теорії управління витратами у її цілісності, у єдиному і взаємному зв'язку її частин, що формувались в різні періоди часу, еволюціонували, змінювались, адаптувались до змін суспільно-економічного середовища, та, зрештою, можуть ефективно застосовуватись для вирішення проблем управління витратами сучасних підприємств. Зокрема, сучасна теорія, методологія та практика управління витратами, фактично значною мірою дистанціювали управлінський облік витрат як такий, що орієнтований на аналіз минулих подій для формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, та власне управління витратами як комплекс заходів, орієнтованих на попереднє формування обмежень, стандартів, інструментарію, які б забезпечували в подальшому оптимальний рівень не лише витрат, але й інших залежних показників. Тобто, акцент зміщується до управління витратами з огляду на перспективу, в цьому сенсі актуальними є сучасні концепції витрат, такі, як АВ-костинг, стратегічне позиціонування, управління ефективністю (CPM, BPM, EPM), які, порівняно з традиційними, більш ранніми

концепціями та теоріями, передбачають значну трансформацію усіх складових елементів системи управління витратами, починаючи від розробки механізмів формування вартісної оцінки, закінчуючи розробкою алгоритмів і стандартів процесів управління.

Звертаючись до практичного контексту використання теоретичних положень управління витратами, відзначено, що на багатьох сучасних вітчизняних підприємствах відсутня ефективна система управління витратами, внаслідок чого під тиском зовнішніх і внутрішніх змін вони втрачають керованість і несуть фінансові втрати, і з часом наближаються до кризи. Це відбувається тому, що управління у сучасних умовах господарювання неможливе без стратегічного, довгострокового і поточного планування діяльності підприємства і контролю реалізації планів і витрат на їх реалізацію. В статті визначено вимоги до методології управління витрат підприємств у сучасних умовах, що характеризуються зміною уявлень про сутність реальних витрат бізнесу і їх місця в економіці сучасного підприємства. Ці зміни потребують суттєвої переробки методологічного забезпечення, зміни принципів проектування і функціонування систем управління витратами, що визначає перспективи подальших досліджень з проблематики ефективного управління витратами у сучасних умовах.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Мамот В. Модель розподілу конкурентних переваг підприємств у економічному просторі / В. Мамот // Економіст. – 2002. – № 5. – С. 64-67.
2. Porter M. E. Competition in global industries / Porter M. E.– Boston (Mass.): Harvard Business School press, 1986.
3. Penrose E. The Theory erf Growth of the Firm / Penrose E. – N.Y.: John Wiley and Sons. 1959.
4. Котляров С. А. Управление затратами / Котляров С. А. – СПб. : Питер. 2001. – 380 с.
5. Партин Г. О. Управление витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Партин Г. О. – К. : Вид-во УБС НБУ, 2008. – 219 с.
6. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия : монография / Трубочкина М. И.. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 217 с.
7. Волкова М. В. Використання методу планування та контролю витрат на основі діяльності (ABC) у системі управління витратами підприємства / М.В. Волкова // Коммунальное хозяйство городов: науч.-тех. сб. – (Серия: Экономические науки). – 2008. – N 82. – С. 72- 80.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет; пер. с англ. / Друри К. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
9. Несвет В. И. К вопросу формирования концепции управления себестоимостью продукции / В. И. Несвет // Вісник економічної науки України. – 2006. – N 1(9). – С. 109-113.
10. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности / Эмерсон Г. – М. : БИЗНЕС-ИНФОРМ, 1997. – 150 с.
11. Хотинская Г. И. Концептуальные основы управления затратами / Г. И. Хотинская // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – N 1. – С. 28-33.
12. Череп А. В. Управление витратами суб'єктів господарювання: монографія. – Ч.1: / Череп А. В.– Х. : ВД «ІНЖЕК», 2006. – 368 с.
13. Волкова М. В. Формування системи управління витратами підприємства / М. В. Волкова // Коммунальное хозяйство городов: науч.-тех. сб. – (Серия: Экономические науки). – 2011. – Вып. 136. – С.104-114.
14. Плоха О. Б. Управление витратами / Плоха О. Б. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 152 с.
15. Костецька Н. І. Стратегічне управління витратами як засіб забезпечення конкурентоспроможності підприємства / Н. І. Костецька, М. І. Хопчан // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Інноваційна економіка. – 2012. – № 5. – С. 81-86.
16. Партин Г. О. Оцінка концепцій управління витратами суб'єктів господарювання / Г. О. Партин // Регіональна економіка. – 2008. – N 2. – С. 44-50.
17. Бланк И. А. Управление финансовыми ресурсами / Бланк И. А. – К. : Омега-Л, Эльга, 2001. – 768 с.
18. Жданов С. Л. Основы теории экономического управления предприятием / Жданов С. Л. – М : Финпресс, 2000. – 384 с.

19. Балюк І. С., Механізм управління витратами підприємства / І. С. Балюк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 10. – С. 230
20. Шулга В. М. Механізм стратегічного управління витратами як засіб досягнення конкурентних переваг / В. М. Шулга // Економічні науки: зб. наук. праць – Ч.4. – Вип. 1(3). – Луцьк, 2006. – С. 108-115.
21. Біла О. Г. Управління витратами підприємства: теорія та практика / Біла О. Г., Боднарчук І. Л., Мединська Т. В. – Львів: ЛКА, 2012. – 200 с.
22. Лебедев К. Н. Системный подход и методология менеджмента: монография / К. Н. Лебедев. – М.: Красная звезда, 2008. – 840 с.
23. Адаменко Т. М. Особливості стратегічного управління затратами підприємства / Адаменко Т. М. // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. – 2011. – № 23(II). – С. 100-106.
24. Альгина Т. Б. Анализ современных систем управления затратами и их внедрение на отечественных предприятиях / Т.Б. Альгина, О. Д. Нечаева, М. Л. Ковжин // Право. Менеджмент. Маркетинг, – 2000. – № 3-4. – С.71-78.
25. Власик Г. В. Аналіз та оцінка існуючих систем управління витратами / Власик Г. В. – (Серія: Економіка та підприємництво). – 2006. – № 6. – С.76-79.
26. Дроздов В. В. Управление затратами на предприятии / В. В. Дроздов, И. А. Игнатов. – М.: ОМЕГА-Л, 2007. – 341 с.

REFERENCES:

1. Mamot, V. "Model distribution competitive advantage in the economic area." *Economist* № 5 (2002): 64-67.
2. Porter M. E. *Competition in global industries*. Boston (Mass.): Harvard Business School press, 1986.
3. Penrose E. *The Theory erf Growth of the Firm*. N.Y.: John Wiley and Sons. 1959.
4. Kotliarov, S.A. *Cost Management*. St. Petersburg: Peter. 2001.
5. Partyn, G. *Cost management company: conceptual principles, methods and tools*. K.: UB NBU, 2008.
6. Trubotchkin, M.I. *Cost Management Company*. M.: INFRA-M, 2006.
7. Volkova, M.V. "Using planning and cost control on the basis of (ABC) in the enterprise cost management." *Commumality economy of cities, a collection of Scientific and Technical* № 82 (2008): 72-80.
8. Drury, C. *Management and Cost Accounting*. M: UNITY-DANA, 2002.
9. Nesvet, V.I. "Concerning the formation of the concept of cost management products." *News Economy Science of Ukraine* №1 (2006): 109-113.
10. Emerson, G. *Twelve principles of performance*. M.: BUSINESS INFORM, 1997.
11. Hotinskaya, G.I. "Conceptual Foundations of cost management." *Management in Russia and abroad* №1 (2002): 28-33.
12. Cherep, A. *Cost management entities. - Part 1.-* Harkiv: ID "INZHEK", 2006.
13. Volkova, M.V. "Formation of enterprise cost management." *Commumality economy of cities, a collection of Scientific and Technical* №136 (2011): 104-114.
14. Plokha, O.B. *Cost management*. Kharkiv: Species. KhNUE, 2009.
15. Kostetska, N.I., and Hopchan M.I. "Strategic cost management as a means of ensuring the competitiveness of enterprises." *Innovative Economy* № 5 (2012): 81-86.
16. Partyn, G. "Evaluation of the concepts of cost management entities." *Regional Economics* № 2 (2008): 44-50.
17. Blank, I.A. *Financial Management*. K.: Omega-L, Elga, 2001.
18. Zhdanov, S.L. *Fundamentals of the theory of economic enterprise management*. M: Finpress, 2000.
19. Baluk, J.S. "Mechanism of enterprise cost management." *Sci NLTU Ukraine* 20.10 (2010): 230.
20. Shulha, V.M. "Mechanism of strategic cost management as a means of achieving competitive advantage." *Economics: Collected Works Paragraph 4* №1 (2006): 108-115.
21. Bila, O.G., Bodnaryuk, I.L., and Medynska T. *Cost management enterprise: theory and practice*. Lviv: LKA, 2012.
22. Lebedev K.N *System approach and methodology management*. – М.: Red Star, 2008.
23. Adamenko, T.M. "Features strategic cost management company." *Economy. Management. Entrepreneurship* № 23 (2011): 100-106.
24. Algina, T.B., Nechayev O.D., and Kovzhin M.L. " Analysis of modern cost management systems and their implementation at the domestic enterprises." *Law. Management. Marketing* № 3-4 (2000): 71-78.
25. Vlasyk, G.V. "Analysis and evaluation of existing systems cost management." *Series: Economics and Business* №6 (2006): 76-79.
26. Drozdov, V.V., and Ignatov I.A. *Cost Management at the enterprise*. – М: ОМЕГА-А, 2007.