

УДК 336.5.02

ВПРОВАДЖЕННЯ СУЧАСНИХ МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЗАДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНКУРЕНТНИХ ПЕРЕВАГ

Н.С. Артамонова, к.е.н., доцент

Н.М. Доба, к.е.н., доцент

Одеський національний політехнічний університет, Одеса, Україна

Артамонова Н.С., Доба Н.М. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг.

В статті розглядаються сучасні підходи щодо управління витратами суб'єктів господарювання задля забезпечення прибуткової діяльності. Пропонується застосування інструментів оптимізації витрат в системі контролю за цінами, товарним асортиментом, рівнем структурних змін. Сформована модель управління витратами на підприємстві.

Ключові слова: система управління витратами, інструменти оптимізації витрат, тестування, прогнозування, контроль

Артамонова Н.С., Доба Н.М. Внедрение современных методов управления затратами для обеспечения конкурентных преимуществ.

В статье рассматриваются современные подходы к управлению затратами субъектов хозяйствования с целью обеспечения прибыли. Предлагается использование инструментов оптимизации затрат в системе контроля за ценами, товарным ассортиментом, уровнем структурных изменений. Сформирована модель управления затратами на предприятии.

Ключевые слова: система управления затратами, инструменты оптимизации затрат, тестирование, прогнозирование, контроль

Artamonova N.S., Doba N.M. The inculcation of contemporary methods in the management of cost for securing compete preference.

To the article of reflection contemporary methods for the system management of cost by enterprises. The propose of optimization instruments for the direct costing, prices and productions assortment. The presents model of management costs on the enterprises.

Keywords: system management of cost, profits of marginal, forecast, control

Ефективність діяльності сучасного підприємства значною мірою залежить від прийняття рішень з оптимізації витрат, що стає важливим фактором збереження конкурентних переваг, та забезпечення сталого розвитку. Витрати є необхідною умовою функціонування підприємства, кількість та якість їх здійснення істотно впливають на формування фінансових результатів.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, проводити гнучку цінову політику, формувати оптимальну виробничу програму, та, за різних умов, досягти високих розмірів прибутку. Однак, зниження рівня витрат є важливим завданням, але не основною метою управління витратами, бо така оптимізація може привести до зниження якості продукції та сервісного обслуговування споживачів, відмовою від реалізації видів продукції, що користуються попитом, але потребують значних витрат, принаймні, на першому етапі їхнього впровадження.

Головною метою управління витратами підприємства є отримання або підвищення конкурентних переваг задля забезпечення ефективної діяльності. Тому, саме ринкова спрямованість повинна стимулювати впровадження новітніх технологій управління витратами, що дозволить успішно інтегруватись у світовий та європейський економічний простір та забезпечити вітчизняний менеджмент інноваційним інструментарієм ефективного функціонування.

Аналіз досліджень та публікацій з розв'язання проблеми

На теперішній час існує ситуація, коли в економічній літературі, як науковій, так і в навчальній, висвітлення поняття «витрати» подається взагалі, без акцентів щодо врахування основних підходів формування системи управління витратами на підприємстві. Ця проблематика знаходить відображення у працях видатних вітчизняних та зарубіжних фахівців, таких як Бланк І.А., Шеремет А.Д., Цал-Цалко Ю.С., Турило А.М., Давидович І.Є. Палій В.Ф., Ніколаєва С.А. та інші. Усі вони внесли значний вклад у

розвиток методології визначення та обліку витрат. Основні принципи управління витратами зводяться до наступного:

- системний підхід до управління витратами;
- єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на усіх стадіях життєвого циклу виробу – від виготовлення до утилізації;
- поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих витрат, впровадження ефективних методів зниження витрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення щодо рівня витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат.

Дотримання усіх принципів управління витратами вважається достатнім для забезпечення конкурентоздатності підприємства та завоювання передових позицій на ринку, але життя не стоїть на місці і з'являються нові випробування, ризики, що потребують необхідності стратегічного погляду до проблеми створення ефективного витратного механізму на підприємстві.

Також, значною мірою, удосконалення процесу управління витратами відображається у джерелах, що розкривають проблеми створення та функціонування системи контролінгу на підприємстві. Це представлено у роботах німецьких економістів Манна Р., Майера Е., а також спеціалістів з контролінгу Кармінського А.М., Данілочкіної Н.Г., Сухаревої Л.О., Петренко С.М. та інших. Значна роль у цьому процесі відводиться управлінському обліку. Дані управлінського обліку використовуються, як правило, усередині фірми й не виходять за її межі. А.Д. Шеремет відзначає, що «вивчення особливостей управлінського обліку дозволяє зробити висновок про те, що він служить для:

- надання необхідної управлінської інформації для планування, контролю, оцінки й безперервного вдосконалення організації;
- обчислення фактичної собівартості продукції (робіт і послуг) і відхилень від установлених норм, стандартів, кошторисів;
- визначення фінансових результатів по реалізованих виробках або їхніх групах, новим технологічним рішенням, центрам відповідальності й інших позицій».

Але, жодним чином, не визначається роль управлінського обліку як інструменту прийняття стратегічних рішень задля забезпечення ефективної діяльності, завдяки впровадженню гнучкого ціноутворення; наскрізного контролю рівня витрат у середині підприємства та зовні; оптимальної за обсягом та асортиментом виробничої програми.

Отже, нові реалії існування в умовах світової фінансової кризи та рецесії, необхідність адаптації вітчизняних виробників до умов євроінтеграційного процесу, потребують від менеджменту суттєвого удосконалення процесу управління витратами, тобто систематизації новітніх підходів

щодо управління витратами, розробки інструментів інтеграції аналізу, обліку, оцінки рівня витрат та пропозицій щодо створення механізму оптимізації витрат з урахуванням специфічних особливостей функціонування підприємств.

Виклад сутності основних досліджень

Останнім часом набули розвитку різноманітні концепції управління витратами на підприємстві задля оптимізації ресурсів в процесі досягнення ефективної діяльності. Менеджерам дедалі нелегко визначитись як окремі підходи, методи, інструменти співіснують одне з одним, в чому є слабкі та сильні сторони тих чи інших нововведень у системі управління витратами. Вченими розглядаються декілька систем: деякі вже позитивно зарекомендували себе у впровадженні в діяльність, а деякі тільки проходять етап випробування, за результатами яких можна буде зробити висновки щодо можливості їх застосування. До таких систем відносять:

- standard costing (СК);
- direct costing (ДК);
- target costing (ТК);
- kaizen costing (КК);
- ABC – costing;
- Theory of constraints (ТОС).

Основа СК – нормативний метод обліку витрат і формування повної собівартості. Головні функції СК – контроль за рівнем витрат, виявлення відхилень, аналіз причин, що виникли.

Основа ДК – маржинальний метод управління витратами і формування неповної собівартості. Головна функція – планування і керування витратами та фінансовим результатом.

Облік за повною собівартістю припускає, що всі накладні і непрямі витрати підприємства розподіляються між виробленою підприємством продукцією.

Переваги СК у наступному:

- 1) Відома повна собівартість продукції.
- 2) Відповідає традиціям та вимогам нормативних актів з фінансового обліку й оподатковуванню.

Недоліки СК:

- 1) Утрудненість проведення аналізу, контролю і планування витрат.
- 2) Включення в собівартість продукції витрат, не пов'язаних безпосередньо з її виробництвом і викривлення рентабельності окремих видів продукції.
- 3) Висока ймовірність помилок, тобто, чим більше видів продукції і центрів витрат, тим менш точним стає розрахунок повної собівартості.

Облік витрат за системою ДК: суть у наступному – прямі витрати узагальнюються за видами виробів, побічно збираються на окремому рахунку списуються на загальні фінансові результати того періоду, у якому вони виникли.

Переваги системи ДК:

- 1) Можливість аналізу і контролю за ефективністю діяльності окремих підрозділів підприємства.

2) Оптимізація обсягів виробництва, структури випуску (формування оптимальної виробничої програми).

3) Можливість гнучкого ціноутворення.

Недоліки *ДК*:

1) Відсутній розрахунок повної собівартості, що є обов'язковим відповідно до законодавства.

2) Необхідність чіткого розподілу постійних витрат на змінні та постійні складові, що важливо для розрахунку маржинальних витрат.

Використання *ДК* важливо для підприємств з різноманітним товарним асортиментом. Корисно в період економічних спадів, коли мають місце простоювання виробничих потужностей, нестабільний попит, інфляційні процеси, тобто рекомендується в умовах нестабільності зовнішнього середовища.

Використання *СК* доречне на підприємствах з невеликим асортиментом продукції й в умовах, коли попит та пропозиції можуть прогнозуватися з досить високим ступенем точності, а конкуренція незначна або відсутня взагалі.

У рамках системи *ДК* такі управлінські задачі як:

- формування оптимального товарного асортименту;
- забезпечення гнучкого ціноутворення, контроль і планування рівня цін;
- управління фінансовим результатом у місцях виникнення витрат та інші вирішуються за допомогою наступних інструментів: маржинальні витрати, маржинальний дохід, багатосходинкова схема формування маржинального доходу, метод «вищої та нижчої крапок».

Застосування деяких інструментів потребує чіткого розподілу умовно-постійних витрат на змінні та постійні складові задля визначення величини маржинальних витрат та маржинального доходу і найбільш доступним є метод «вищої і нижчої» крапок. Суть цього методу полягає в тому, що постійні витрати можна описати рівнянням

$$Y = A_0 + A_1x, \quad (1)$$

де Y – сума постійних або змішаних витрат; A_0 – постійна частина, що непов'язана безпосередньо з завантаженням і обсягом; A_1 – перемінна частина, що пов'язана з обсягом виробництва.

Виділення в структурі змішаних витрат змінної та постійної складової здійснюється за допомогою коефіцієнта регулювання витрат.

$$K_{PB} = \frac{\Delta C}{\Delta Q}, \quad (2)$$

де ΔC – зміна обсягу витрат; ΔQ – зміна обсягу виробництва.

Метод «вищої і нижчої крапок» використовується для розрахунку рівня маржинальних витрат і формування нижньої межі ціни у короткостроковий термін. Встановлюючи діапазон цін на продукцію, що підлягає реалізації, менеджмент підприємства має можливість контролювати

ситуацію на ринку та забезпечити необхідний рівень ліквідності, що важливо в умовах непередбаченого падіння попиту та інших кон'юнктурних змін.

У системі *ДК* також вирішуються задачі формування оптимального товарного асортименту підприємства в умовах нестабільності ринкового середовища що передбачає реалізацію двох етапів:

1) визначення рентабельності реалізованої продукції за системою *СК*, тобто повного включення усіх витрат в собівартість та ціну продукції;

2) застосування інструменту *ДК*, а саме маржинального доходу, задля вирішення питання зміни номенклатури у разі збитковості деяких виробів.

Якщо вся продукція є прибутковою за схемою повного включення витрат *СК*, підприємство не змінює асортимент та продовжує виробництво та реалізацію, тобто можна констатувати, що на цей момент підприємство має оптимальну виробничу програму. Якщо ж на першому етапі визначено, що є збиткова продукція одного та більше найменувань – пропонується впровадження другого етапу. Він передбачає дослідження поведінки витрат щодо саме збиткової продукції за схемою *ДК*, тобто із застосуванням маржинального інструменту. У разі позитивного результату за схемою *ДК*, продукцію необхідно зберегти, надавши їй деякі елементи ринкової новизни для підтримки конкурентоздатності на деякий час. Хоча це не знімає необхідності розробки нових видів продукції (товарів, послуг) та підготовки їх до впровадження.

Якщо менеджмент компанії відмовиться від застосування схеми формування товарного асортименту за вищезазначеною моделлю та буде орієнтуватись на прийняття рішення за схемою *СК* – існує ризик повної втрати усього асортиментного ряду, тому, що у разі зняття з виробництва збиткової, за схемою *СК*, продукції частка витрат піде разом з продукцією, а частка саме постійних витрат перейде на інші види продукції, бо зміниться ставка розподілу накладних витрат, що призведе до збільшення собівартості досі незбиткових товарів та неефективності їх виробництва у найближчій перспективі. Це може негативно вплинути на фінансову спроможність підприємства.

Система *СК* не дає вірну інформацію щодо прийняття управлінських рішень в умовах нестійкості ринку, зменшення попиту, неповного завантаження виробничих потужностей та може звести до нуля усю виробничу програму підприємства.

Розділення витрат в системі *ДК* на постійну та змінну складові, порядок їх віднесення на собівартість, а також облік накладних витрат по виробничим підрозділам, пов'язане з виконанням функції контролю за ефективністю роботи всього підприємства та окремих його підрозділів, як виробничих, так і управлінських.

У зв'язку з цим в системі управління витратами реалізується двосходинкова схема формування маржинального доходу, що схематично виглядає таким чином.

$$\begin{aligned} & \text{Виторг від реалізації (BP)} - \\ & - \text{Змінні виробничі витрати (ЗВ)} = \\ & = \text{Маржинальний дохід 1 (МД1)} - \\ & - \text{Постійні виробничі накладні витрати за} \\ & \quad \text{підрозділами (ПостВ)} = \\ & = \text{Маржинальний дохід 2 (МД2)} - \\ & - \text{Періодичні загальногосподарські витрати} \\ & \quad \text{(ЗГВ)} = \\ & = \text{Прибуток (П)} \text{ (або Збиток(З))} \end{aligned}$$

Для промислових підприємств на базі вищезазначеного методу застосовується багатосходинковий метод МД, а в кінцевому рахунку і прибутку підприємства, що підвищує дієвість внутрішнього контролю за ефективністю роботи підрозділів, місць виникнення витрат, оскільки в цьому випадку чітко уявляється внесок кожного підрозділу підприємства в результати діяльності. На вітчизняних підприємствах традиційно добре налагоджений облік витрат. Доповнення цього обліку класифікацією витрат за місцем їхнього виникнення на постійні і змінні істотно підвищує аналітичність обліку, наскрізний контроль за рівнем витрат без особливих трудовитрат.

Target costing (TK) – система управління витратами, що здійснюється суто у інноваційних галузях виробництва, а саме машинобудуванні, електронних, комп'ютерних, цифрових технологіях, а також рекомендується до впровадження у сфері обслуговування. *TK* – це управління витратами на етапі проектування нових виробів, або модернізації застарілої продукції.

В основу ідеї *TK* закладено поняття цільової собівартості за формулою:

$$\text{Собівартість} = \text{Ціна} - \text{Прибуток}$$

Ціна – саме ринкова ціна товару (послуг), що визначена за допомогою ринкових досліджень.

Прибуток – бажана величина, яку намагається отримати організація від продажу товарів (послуг).

TK розглядає собівартість не як розрахований за нормативами показник, а як величину, на яку повинна орієнтуватися організація, пропонуючи ринку конкурентний продукт. Тобто, собівартість виробів, що розраховується за нормативами повинна дорівнювати саме цільовій собівартості. Це і є задача *TK*. Якщо нова продукція така, що не дає можливості вийти на саме цільову собівартість без зниження якості, менеджмент приймає рішення щодо унеможливлення подальшої розробки та впровадження товару у виробництво. Це вимагає менеджмент до постійного пошуку можливостей, як ринкових, так і наукових, виробничих, організаційних.

Система управління *TK* реалізується за наступними етапами:

— на основі аналізу ринку збуту та планування масштабів виробництва визначається гіпотетична ринкова ціна продукції;

— розраховується величина очікуваного прибутку на одиницю продукції, або на весь обсяг виробництва, на базі якого розраховується цільова собівартість, як максимально допустиме значення собівартості при заданих ринкових умовах;

— етап оптимізації передбачає приведення нормативної собівартості до цільової шляхом вивчення можливості зміни обсягів та видів витрат, що визначені технологією виробництва, альтернативними матеріалами, дизайнерськими, технічними або технологічними рішеннями, які б забезпечили здешевлення продукту без втрати якості;

— розробка та тестування макету продукції/товару, що має цільову собівартість та прийняття управлінського рішення за результатами тестування. Якщо цільова собівартість визначена і різниця складає до 10% від нормативної собівартості продукту, приймається рішення про запуск його у виробництво. У разі недосягнення рівня цільової собівартості – розробка завершується, але можливі подальші пошуки нових конструктивних ідей та технологій.

Таким чином, *TK* визначає саме ринкову складову в системі управління витратами високотехнологічної продукції, враховуючи її конкурентоздатність та інноваційну спрямованість.

Kaizen costing (KK) – «удосконалення маленькими кроками», тобто це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва, у результаті якого може бути досягнуто необхідний рівень собівартості задля забезпечення прибутковості виробництва. *KK* пропонується до впровадження паралельно з *TK*. Обидві системи мають однакову мету – досягнення цільової собівартості, але *TK* це робить на етапі проектування нового продукту (послуги), а *KK* – на етапі виробництва.

Якщо на етапі проектування різниця між нормативною (тобто за кошторисом витрат) і цільовою собівартістю складає до 10 %, то приймається рішення про виробництво товару з розрахунком на те, що 10% будуть ліквідовані в процесі виробництва методами *KK*. Це скорочення витрат називається кайзен-задачею, яка стосується усього персоналу – від інженерів до менеджерів – і виконання якої заохочується через систему управління персоналом.

Кайзен-задача ставиться як на рівні окремого товару, так і на рівні підприємства в цілому за окремими статтями змінних витрат. Постійні витрати рахуються за підрозділами та групуються у спеціальні бюджети задля забезпечення наскрізного контролю, оптимізації витрат та складання загального бюджету підприємства.

ABC – costing (Activity Based Costing) – диференційований метод обліку собівартості, що передбачає облік витрат по роботам (функціям). Підприємство розглядається як набір операцій, за якими здійснюються витрати ресурсного потенціалу.

Сутність методу полягає у встановленні залежності витрат на продукцію із різними виробничими процесами, вивченні можливостей впровадження оптимізаційного процесу задля забезпечення ефективності виробництва. Для цього визначається повний перелік та послідовність операцій / функцій виробничого та організаційно-управлінського процесів з розрахунком потреби у ресурсах для кожної операції.

Виділяють чотири типи операцій за способами їх участі у випуску продукції:

- 1) штучна робота (випуск одиниці продукції);
- 2) пакетна робота /заказ, комплект/;
- 3) продуктова робота (саме виробництво продукції);
- 4) загальногосподарська робота.

Витрати за операціями 1 – 3 можуть бути прямо віднесені на конкретний продукт. Загальногосподарські витрати точно віднести не можливо, тому вони розподіляються згідно алгоритмів обліку, що визначені доцільними до впровадження менеджментом за системами *ДК* або *СК*. Ресурси класифікуються як:

- такі, що поставлені у момент споживання (заробітна платня виробничого персоналу);
- такі, що поставлені раніше (тобто передбачувані, наприклад оклади управлінського персоналу).

Усі ресурси, що витрачені на робочу операцію складають її вартість, але простий підрахунок вартості за окремими операціями не дає можливість об'єктивно визначити собівартість продукції. Тому пропонується розраховувати індекс розподілу витрат, так званий *кост-драйвер*. Прикладом такого інструменту є коефіцієнт (2), який розраховується для кожного виду продукції, що виробляється на підприємстві окремо. Саме через систему *кост-драйверів* визначається кількість витрачених ресурсів у розрахунку на випуск продукції, що дає можливість чіткого уявлення ефективного використання ресурсів.

Поряд з існуючими концепціями виділяється, так звана, теорія обмежень *Theory of constraints (TOC)*, яка орієнтована на оптимізацію використання ресурсного потенціалу компанії. Ці ресурси різноманітні і використовуються у певній пропорції, але, у якійсь момент, одних може не вистачати, а інших – вдосталь. Ефективне використання ресурсів не завжди залежить від компанії, іноді цьому заважають зовнішні фактори.

Основна задача *TOC* – виявити, яких саме ресурсів та можливостей не доставляє компанії для збільшення виробництва та прибутків і розробити заходи щодо їхньої мобілізації. Зважаючи на те, що добитися повної збалансованості ресурсів не можливо, *TOC* є постійно діючим інструментом удосконалення бізнес-процесів, організаційної структури підприємства.

Раніше *TOC* функціонувала тільки для виробничої сфери, однак, з часом, виникла необхідність вийти за межі суто виробничих завдань і поставити питання значно ширше, тобто виділити

фактори, що заважають компанії розвиватися та нарощувати потенціал.

TOC пропонує класифікацію основних типів обмежень:

- організаційно-управлінські;
- виробничі;
- ринкові;
- логістичні;
- психологічні (тобто поведінка робітників, що шкодить досягненню цілей).

Організаційно-управлінські обмеження – це помилкова стратегія і тактика, неефективна організаційна структура управління. Але, найбільш суттєвими є саме ринкові/логістичні обмеження, що пов'язані з дією ринкового механізму. Він відсікає нежиттєздатні компанії, потребує встановлення конкурентних цін і досягнення конкурентної собівартості продукції. Саме коли ринковий попит на продукцію менше ніж виробничі потужності підприємства і виникають ринкові обмеження.

Важливим питанням реалізації системи *TOC* є можливість оцінити вплив тих чи інших обмежень на результати діяльності підприємств за допомогою кількісних показників. Деякі види обмежень можуть бути визначені за допомогою нефінансових показників або експертних оцінок, але кількісна оцінка виробничих обмежень базується саме на фінансових показниках прибутку компанії, а для максимізації прибутку потрібно визначити оптимальну виробничу програму. Інструментом визначення оптимальної виробничої програми є показник «маржинальний дохід», що пов'язан з системою управління витратами *ДК* і був нами достатньо висвітлений раніше. Однак, слід відмітити, що цей показник визначається як різниця між ціною продажу товару та змінними витратами на його виготовлення, або сумою постійних витрат та прибутку від реалізації:

$$S - V = MD = C + P, \quad (3)$$

де *MD* – маржинальний дохід; *S* – ціна продукції; *V* – змінні витрати; *C* – постійні витрати; *P* – прибуток.

Показник *MD* використовується в операційному аналізі та безпосередньо пов'язано з розділенням витрат на постійні та змінні. Це дає можливість більш детально розглядати виробничі та ринкові ситуації та приймати ефективні управлінські рішення щодо:

- встановлення гнучких цін задля збереження конкурентних позицій;
- розробки оптимальної програми випуску продукції за кількістю та асортиментом;
- забезпечення наскрізного контролю за рівнем витрат в межах підрозділів та підприємства в цілому.

Але *TOC* не розглядається як альтернатива традиційному бухгалтерському обліку, це не є система обліку витрат, тому, що калькулювання собівартості, на відміну від розглянутих вище, не передбачається. Це не що інше як інструмент

системи управління витратами для конкретних ситуацій та обґрунтування управлінських рішень.

Слід зазначити також, що для ефективного розподілу ресурсів, вибору оптимальних напрямів діяльності підприємства важливим є застосування методів прогнозування. Найбільш ефективними визначені наступні:

- кореляційно-регресійний аналіз;
- метод ведучих індикаторів, що вивчає показники можливих змін попиту на базі динаміки зростання заробітної платні, безробіття, інфляції тощо. Оскільки рівень продажів та цін на продукцію підприємства залежить від ринкової ситуації та загального рівня життя населення;
- метод дослідження намірів споживачів для оцінки перспектив зростання обсягів продажу;
- маркетингові дослідження конкурентного середовища.

Висновки

Враховуючи безліч схем, методів та інструментів, що може застосовувати менеджер для оцінки, аналізу та прогнозу виробничо-господарського стану та стану ринкового оточення, модель управління витратами на підприємстві повинна передбачати реалізацію деяких важливих та послідовних дій, а саме:

- 1) Класифікація витрат з урахуванням завдань, що передбачаються до виконання у розрізі постійних, змінних, регульованих, нерегульованих;
- 2) Розробка системи норм та нормативів з урахуванням факторів розподілу ресурсів за статтями витрат;
- 3) Розробка чіткої системи обліку, аналізу, контролю за витратами, а також виявлення відхилень фактичних та планових показників;

Список літератури:

1. Турило А.М. Управління витратами підприємства [Текст] : навч. посібник / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К. : Центр навч. літ-ри, 2006. – 120 с.
2. Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии [Текст] : учеб. пособие: рек. Мин. обр. РФ / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев ; под общ. ред. Г.А. Краюхина. – 3-е изд., перераб. и доп. – СПб. : Бизнес-пресс, 2006. – 341 с.
3. Попченко Е.Л. Бизнес-контролинг : производственно-практическое издание / Е.Л. Попченко, Н.Б. Ермасова. – Москва : Альфа-Пресс, 2006. – 285 с.
4. Давидович І.Є. Управління витратами [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І.Є. Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

Надано до редакції 12.09.2013

Артамонова Наталія Савівна / Nataly S. Artamonova
menedzhmentonpu@mail.ru

Доба Наталія Михайлівна / Nataly M. Doba

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг [Електронний ресурс] / Н.С. Артамонова, Н.М. Доба // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 3 (8). – С. 16-21. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n3.html>

