

УДК 658.64:001.8

ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНЕ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

Ю.В. Карпенко, к.е.н., доцент

Одеський національний економічний університет, Одеса, Україна

Карпенко Ю.В. Процесно-орієнтоване управління витратами виробничого підприємства.

У статті розглянуто сутність та обґрунтованість впровадження процесного підходу до управління витратами промислового підприємством шляхом застосування АВС-методу. Визначено, для яких підприємств застосування цього методу принесе найбільшу вигоду. Обґрунтовані переваги і недоліки його впровадження на підприємствах.

Ключові слова: витрати, процесно-орієнтоване управління витратами, промислове підприємство, АВС-метод

Карпенко Ю.В. Процессно-ориентированное управление затратами промышленного предприятия.

В статье рассмотрена сущность и обоснованность внедрения процессного подхода управления затратами промышленного предприятия путем использования АВС-метода. Определено, для каких предприятий применение данного метода принесет наибольшую выгоду. Обоснованы достоинства и недостатки его внедрения на предприятиях.

Ключевые слова: затраты, процессно-ориентированное управление затратами, промышленное предприятие, АВС-метод

Karpenko Yu.V. Process-oriented production enterprise cost management.

The article examines the nature and validity of the implementation process approach to cost management of industrial enterprises by applying the ABC method. Determined which companies use this method will bring the greatest benefit. The advantages and disadvantages of its implementation in the workplace.

Keywords: costs, process-oriented cost management, industrial enterprise, ABC method

В умовах жорсткої конкуренції і економічної турбулентності для кожного підприємства є важливим розмір і поведінка його витрат, тому що при високих або неконтрольованих витратах вижити практично не представляється можливим. При всій різноманітності наукових підходів до управління витратами промислового підприємства, тільки процесно-орієнтований підхід враховує бізнес-процеси підприємства, удосконалення яких сприяє його конкурентоспроможності. Але важливим стає питання перевірки принципу розумної достатності для підприємства: щоби витрати і зусилля на впровадження даного підходу відповідали очікуваній користі від його застосування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питання процесно-орієнтованого підходу і бюджетування беруть початок з 70-х років минулого століття (праця Г. Штаубуса "Activity Accounting and Input Output Accounting"), набувають подальшого активного розвитку у 1980-1990 роках у роботах Р. Каплана, Р. Купера, та інших вчених [1]. У теперішній час дану проблематику вивчають Д. Хан, Х. Хунген-берг [2], Елифєров В.Г. [3], Пономаренко В.С. [4] та інші зарубіжні і вітчизняні вчені-економісти. Процесно-орієнтоване управління витратами підприємства є предметом детального дослідження таких вчених, як Х. Біннера [5], М. Данилюка [1], Б. Юровського [11], В. Савчука [8].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми

Вибір найбільш раціонального методу управління витратами є одним з основних завдань на кожному підприємстві, тому що управління ними є однією з найважливіших складових діяльності будь-якого промислового підприємства.

При всьому різноманітті наукових праць з проблематики процесно-орієнтованого управління витратами промислового підприємства впровадження даного методу ще не набуло широкої популярності на підприємствах з причини його складності і трудомісткості.

Метою статті є розкриття суті системи процесно-орієнтованого управління витратами промислових підприємств, окреслення можливостей та визначення доцільності її застосування для підвищення ефективності їх діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження

Багато вчених-економістів визначають значимість і ефективність застосування процесно-орієнтованого підходу в діяльності підприємств реального сектору економіки. У зарубіжній науково-фінансовій літературі він пройшов еволюційний розвиток и в теперішній час є достатньо структурованим і детально прописаним. Такі західні вчені, як Cokins G., Cooper R., Garrison у своїх працях детально описали послідовність впровадження, специфіку, нюанси ABC-методу [17-19]. У нашій країні цей метод викликає велику увагу вчених-економістів і поступово набуває практичної значності як для промислових підприємств, так і для підприємств, які оказують послуги різноманітного характеру, хоч і не є досить популярним.

Як зазначає Джеймс А. Брімсон (James A. Brimson), засновник і керівник Інституту процесно-орієнтованого менеджменту (Activity Based-Management Institute АВМ-І), основною ідеєю процесно-орієнтованого підходу є вивчення видів діяльності підприємства і їх зв'язку з досягненням його стратегічних цілей. При цьому метод калькулювання витрат, що використовується виходячи з специфіки продукції і послуг, заснований на виявленні варіацій процесів, викликаних особливостями окремих продуктів і послуг. Розуміння таких особливостей допомагає підприємству мінімізувати ці варіації, що призводить до того, що витрати стають більш передбачуваними і піддаються керуванню [6].

На думку Радіонової Н.І. процесно-орієнтований підхід до управління підприємством підвищує ефективність через формування структури, застосування якої, з одного боку, призводить до постійного поліпшення якості кінцевого продукту і задоволення клієнта, а з іншого – до зниження витрат [7].

Даний підхід породжує самостійний напрямок технологій оцінки, планування і управління витратами [8]:

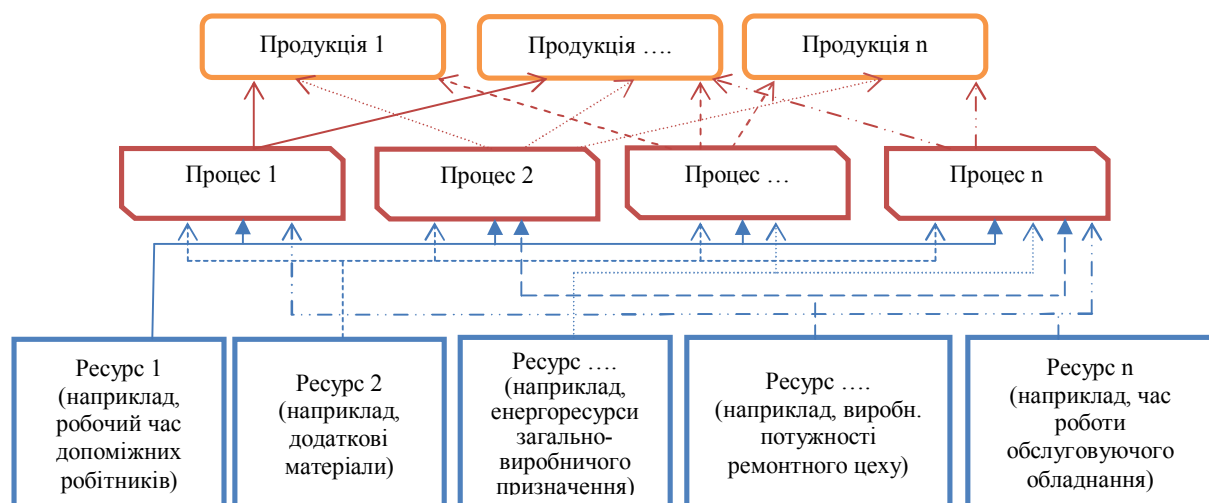


Рис. 1. Принципова схема розподілу витрат ABC-методу
Джерело: Власна розробка автора

- ABC (Activity Based Costing) – розрахунок витрат по бізнес-процесам;
- АВМ (Activity Based Management) – процесно-орієнтоване управління (включаючи витрати);
- АВВ (Activity Based Budgeting) – процесно-орієнтоване бюджетування.

В рамках даної статті увагу буде приділено тільки одному напрямку – ABC (Activity Based Costing), який в науковій літературі значиться як ABC-метод [9-11], ABC-технологія [8], процесно-орієнтований метод калькулювання витрат [12], система ABC [13] або метод обліку витрати за видами діяльності [14].

Суттю ABC-методу є розподіл, розрахунок, контроль і планування накладних витрат по процесам. Для цього запроваджуються система диференційованих баз розподілу, що дозволяє економічно-обгрунтовано розподіляти накладні витрати у різноманітних аспектах. Таким чином, центральною є ідея відстеження природи накладних витрат і їх обгрунтування, коректного розподілу між об'єктами калькулювання. Завдяки застосуванню даного методу стає можливим виділити ті витрати, які безпосередньо зв'язані з випуском (зберіганням, просуванням, продажем) конкретного виду продукції (товарів, робіт або послуг) і виявити, що більшість накладних витрат по суті на самому ділі є прямими умовно-постійними витратами. Метод ґрунтується на тому, що продукція (послуги) споживає діяльність (бізнес-процеси, операції), а діяльність споживає ресурси (рис. 1). Іншими словами можна перефразувати, що розподіл ресурсів здійснюється не напряму на продукцію (як у традиційному розподілі накладних витрат), а проходить так кажучи своєрідну «сепарацію» – уточнення через етап розподілу витрат спершу на бізнес-процеси і лише потім на продукцію виходячи з зв'язку бізнес-процесів, що генерують накладні витрати, з бізнес-процесами, що створюють продукцію.

Перед впровадженням ABC-методу слід розглянути ряд ключових питань, таких як:

- рівень деталізації бізнес-процесів;
- об'єктивність розподілу накладних витрат;
- можливість подальшої підтримки і обґрунтування облікової системи підприємства, періодичне уточнення баз розподілу, а також подальша деталізація бізнес-процесів і перегляд компонентів ABC;
- призначення відповідних за процеси, в обов'язки котрих входить пошук резервів і шляхів для оптимізації витрат, тощо.

Впровадження цього методу передбачає наявність у підприємства вже налаштованого прозорого управлінського обліку витрат, прописаних існуючих бізнес-процесів і широкої автоматизації процесів обліку та контролю.

Як один з оптимальних підходів до впровадження процесно-орієнтованого управління витратами промислового (і інших видів діяльності) підприємства може виступити послідовне, поетапне впровадження даного процесу. Слід переходити поступово від простої системи обліку до більш складної. Якщо на момент впровадження були виділені тільки самі важливі процеси, то у подальшому слід проводити послідовно деталізацію бізнес-процесів.

Слід зазначити, що ABC-метод підходить ні кожному підприємству. Наприклад, якщо при виробництві продукції питома вага матеріальних витрат є значною (такі галузі, як металургія, тяжке машинобудування, виробництво будівельних матеріалів), для розрахунку собівартості більш підходить метод прямих витрат (Direct Costing) або розрахунок собівартості на основі теорії обмеження систем Голдратта.

ABC-метод приносить найбільшу користь для підприємств, у яких питома вага непрямих витрат перевищує питому вагу прямих витрат, наприклад, для підприємств IT-сфери, інтелектуальних послуг (юридичних, консалтингових, тощо), телекомунікаційних послуг [15], авіатранспортних послуг [9], а також може застосовуватися у будівництві [16]. Таким чином, важливішим фактором є специфіка діяльності самого підприємства.

Наступними критеріями доцільності впровадження даної системи виступають:

- різноманітність продукції і послуг, а також обсягів продажу окремих видів продукції;
- потреба керівництва, менеджерів підприємства глибше розуміти структуру витрат підприємства.

Виходячи з вищевказаного можна зробити висновок, що ABC-метод максимально вирішує покладені на нього обов'язки для підприємств, для яких актуальна проблема розподілення непрямих витрат внаслідок їх громіздкості. Застосування ж традиційного розподілу накладних витрат на основі базових показників сприяє формуванню собівартості з великими допущеннями та відхиленнями від реального положення діл, що

може стати причиною неправильного управлінського рішення і може привести до погіршення фінансового стану підприємства.

Застосування ABC-методу дозволяє вирішити наступні завдання:

- отримати розрахунок собівартості кожного бізнес-процесу підприємства с заданою глибиною деталізації;
- визначити структуру витрат у розрізі кожного бізнес-процесу;
- максимально достовірно розрахувати собівартість за допомогою розподілення витрат по процесам;
- покращити аналіз, планування і прийняття управлінських рішень у різноманітних аспектах;
- керувати виробничими операціями і оцінювати їх ефективність;
- визначити реальні центри прибутку, що дозволить коректувати інвестиційну політику підприємства;
- оцінити ефективність кожного бізнес-процесу, причину виникнення витрат, проаналізувати вузькі місця і найменш ефективні процеси;
- виявити види витрат, які необхідно оптимізувати;
- визначити мінімальну ціну продукції, нижче якої підприємство отримує збиток;
- оптимізувати товарно-асортиментну політику.

Однак, слід констатувати, що ABC-метод застосовується в практиці підприємств для калькулювання собівартості і управління витратами досить рідко. Для обґрунтування цього феномену слід звернути увагу на складності, з якими може стикатися підприємство при впровадженні даного методу. Серед недоліків ABC-методу відмічають його трудомісткість, дорожнечу, великі витрати часу персоналу на його впровадження і підтримання, залучення кваліфікованих консультантів. Він потребує суттєвого методологічного опрацювання і перекваліфікації кадрів, приводить до організаційної зміни структури підприємства. Плюс розподіл накладних витрат носить досить суб'єктивний характер.

В науковій літературі недолікам ABC-методу призначається недостатня увага, більш окреслені його переваги. Українські вчені С. Бурлан і Л. Прокопович [13] провели детальне дослідження теми окреслення в публікаціях вітчизняних спеціалістів і авторів з країн близького зарубіжжя недоліків методу і складностей його впровадження на підприємствах реального сектору економіки України з урахуванням вітчизняних облікових традицій і специфіки підприємств. Автори систематизували недоліки методу, що обмежують сферу його вживання на вітчизняних підприємствах, а також негативні наслідки і потенціальні проблеми, що виникають в зв'язку з застосуванням процесно-орієнтованого обліку витрат. Такими негативними наслідками можуть бути:

- ріст обсягу аналітичної інформації про витрати і бази їх розподілення, складностей калькуляційних розрахунків;
- необхідність купівлі додаткових програмних і технічних засобів зв'язку;
- зростання витрат на проведення додаткових обліково-калькуляційних операцій;
- необхідність в розробці низки заходів з ціллю зростання точності інформації;
- додаткові витрати на фінансування зовнішніх спеціалістів;

— необхідність внесення змін в систему управління підприємством, а також зростання інформаційної взаємодії менеджерів з співробітниками функціональних підрозділів.

В. Савчук також зазначає, що процесно-орієнтоване управління витратами підприємства активно підтримується принципово, але ж на практиці не знаходить широкого застосування (в тому числі і закордоном). Причина кроїться в складності переходу від існуючої на підприємстві системи до ABC [8]. Він приводить принципову схему прийняття рішень по вибору системи розподілення накладних витрат (рис. 2).

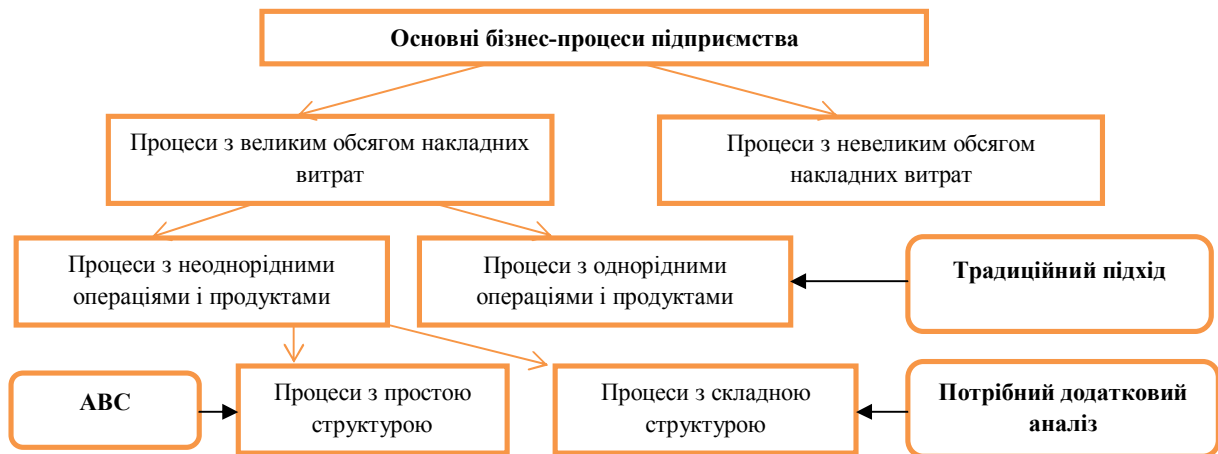


Рис. 2. Прийняття рішень по вибору способу розподілення накладних витрат

Джерело: [8]

Виходячи з вищенаведеного можна зробити висновок, що кожному підприємству необхідно визначити:

- реальне становище рівня управлінського обліку витрат на підприємстві;
- яка система розрахунку собівартості найбільш доцільна для конкретно його видів діяльності в теперішній час і які зміни (удосконалення) плануються у майбутньому;
- які фінансові, трудові, IT-ресурси є у розпорядженні підприємства для впровадження вибраного методу обліку витрат і подальшого калькулювання.

На нашу думку, застосування ABC-методу може стати корисним інструментом, що дозволить керувати витратами підприємства, збільшити його прибутковість і конкурентоспроможність. Але фінансово-економічні підрозділи підприємств потребують допомоги з боку вітчизняних вчених-економістів. Ця допомога полягає в дослідженні діяльності підприємств різноманітних галузей промисловості і розробки рекомендацій по впровадженню і подальшому підтримуванню в робочому стані того чи іншого методу управління витратами і калькулювання собівартості, у тому числі і ABC-методу. Наприклад, якщо основний вид діяльності підприємства полягає в наданні послуг, відповідно питома вага накладних витрат складає значний процент (специфіка діяльності

IT-послуг) і розподіл цих витрат дозволяє підприємству глибше розуміти собівартість кожного проекту, для цього підприємства найбільш підходить ABC-метод. Якщо підприємство випускає, наприклад, будівельні матеріали, то більш привабливим для нього буде метод директ-костінг з можливим переходом на ABC-метод в майбутньому, при умові, що керівництву підприємства знадобиться більш детальна інформація про поведінку витрат по тому чи іншому напрямленню з ціллю приймання управлінських рішень в різноманітних ракурсах.

Як зазначалось вище, наукова робота в цьому напрямку вже існує [9, 15, 16], але потребує подальшого розвитку, поглиблення і розширення, охопту різноманітних галузей промисловості.

Висновки

Результати проведеного дослідження свідчать про те, що в наукових кругах вітчизняних вчених-економістів ABC-метод викликає великий інтерес і його потенціал дійсно може принести відчутний внесок в економічне становище промислових підприємств завдяки глибокому розумінню поведінки витрат і управлінню ними. Але ж його впровадження потребує від підприємств дотримання ряду необхідних критеріїв, що зумовлюють успіх його застосування. На практиці далеко не кожне підприємство має у себе добре поставлений управлінський облік витрат,

концепцію подальшого розвитку і вдосконалення фінансового менеджменту, кваліфіковані кадри для реалізації вищенаведених завдань, фінансові можливості для забезпечення процесу впровадження методу і його подальшого підтримання на належному рівні.

Також було виявлено, що в економічній літературі не приділяється достатньої уваги розробці доцільного і послідовного алгоритму впровадження ABC-методу (або іншого оптимально відповідного до специфіки підприємства методу управління собівартістю продукції і її калькулю-

вання) для підприємств різноманітних сфер діяльності, що ускладнює можливість здійснити правильний вибір необхідного інструментарію фінансово-економічним службам підприємств реального сектору економіки.

Перспективи подальших розвідок полягають в дослідженні особливостей видів діяльності підприємств різноманітних галузей промисловості і розробці рекомендацій по вибору і впровадженню одного з методів управління витратами.

Abstract

The article examines the nature and validity of the implementation process approach to cost management of industrial enterprises by applying the ABC method.

Choosing the most efficient method of cost management is a fundamental task for every company because management is one of the most important components of any industrial enterprise.

With all the variety of scientific papers on issues of process-oriented industrial enterprise cost management implementation of this method has not gained wide popularity in enterprises because of its difficulty and complexity.

The criteria of appropriateness implementing this method proved the advantages and disadvantages of its implementation in the workplace.

JEL Classification: L20.

Список літератури:

1. Данилюк М.О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами: монографія / М.О. Данилюк, В.Р. Лещій. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. – 242 с.
2. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан, Х. Хунгенберг; пер. с нем., под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича – М.: Финансы и статистика, 1997.– 928 с.
3. Елиферов В.Г. Бизнес-процессы: Регламентация и управление / В.Г. Елиферов, В.В. Репин. – М.: ИНФРА, 2004. – 319 с.
4. Пономаренко В.С. Теорія та практика моделювання бізнес-процесів: монографія / В.С. Пономаренко, С.В. Мінухін, С.В. Знахур. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2013. – 244 с.
5. Биннер Х.Ф. Управление организациями и производством. От функционального менеджмента к процессному / Х.Ф. Биннер. – М.: АльпинаБизнесБукс, 2009. – 282 с.
6. Бримсон Д. Процессно-ориентированное бюджетирование: новые подходы к финансовому планированию / Дж.А. Бримсон // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.elitarium.ru/processno-orientirovannoe-bjudzhetrovanie-podhody-finansovoe-planirovanie/>.
7. Радіонова Н.Й. Застосування процесно-орієнтованого підходу для підвищення ефективності діяльності підприємства / Н.Й. Радіонова // Маркетинг в Україні. – 2011. – № 3. – С. 24-30. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mvu_2011_3_7.
8. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. – К.: Издательский дом «Максимум», 2005. – 884с.
9. Мельничук М.Г. Процессно-ориентированный облік та контроль витрат авіатранспортного підприємства [Електронний ресурс] // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжнар. зб. наук. пр. – Житомир : Житомирський державний технологічний університет, 2009. – Вип. 1 (13). – Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat23.pdf.
10. Васильева Т.А. Використання ABC-методу в системі управління витратами промислового підприємства / Т.А. Васильева, О.В. Рябенков // Сталий розвиток економіки. – 2011. – №1. – С. 181-184.
11. Юровский Б.С. Как правильно определять цены. Часть III. Практические рекомендации по калькулированию себестоимости продукции / Б.С. Юровский // Энциклопедия бухгалтера и экономиста. – 2010. – № 11-12 (251-252). – 223 с.

12. Коваленко В.М. Вдосконалення планування накладних витрат через впровадження процесно-орієнтованого управління витратами / В.М. Коваленко, Д.М. Коркуна // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – № 605: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 15-19.
13. Бурлан С.А. Учет затрат по видам деятельности на предприятиях промышленности / С.А. Бурлан, Л.Б. Прокопович // Проблемы экономики. – 2014. – № 1. – С. 211-216. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2014_1_31.
14. Дж.Л. Дейли «Эффективное ценообразование основа конкурентного преимущества». М.: изд. Дом «Вильямс», 2004. – 304 с.
15. Отливанська Г.А. Модель процесно-орієнтованого управління витратами підприємств сфери телекомунікацій / Г.А. Отливанська, К.О. Охрущак // Ефективна економіка. – 2015. – №5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4071>.
16. Костюкова С.Н. Методы управления затратами и прибылью строительных организаций, применяемые в международной практике / С.Н. Костюкова, М.А. Авилкина // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2015. – Вип. 1(1). – С. 188-191. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_1\(1\)_47](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_1(1)_47).
17. Cokins G. Activity Based Cost Management: An executive's guide. – John Willey & Sons, 2001.
18. Cooper R., Kaplan R. Implementing Activity-Based Cost Management. – Institute of Management Accountants, 2001.
19. Garrison, Ray H. Managerial Accounting: concepts of planning, control, decision making. Sixth Edition. – IRWIN, 1997.

References:

1. Danylyuk, M.O., and Leshchii, V.R. (2002). Teoriya i praktyka protsesno-oriyentovanoho upravlinnya vytratamy [Theory and practice of process-oriented management costs]. Ivano-Frankivsk: Misto NV.
2. Khan D., and Khungenberg, Kh. (1997). Planirovaniye i kontrol: kontsepsiya kontrollinga [Planning and control: the concept of controlling]. (A.A. Turchak, L.G. Golovach, M.L. Lukashevich, Trans). M.: Finansy i statistika.
3. Yeliferov, V.G., and Repin, V.V. (2004). Biznes-protsepsy: Reglamentatsiya i upravleniye [Business processes: Regulation and Management]. M.: INFRA.
4. Ponomarenko, V.S., Minukhin, S.V., and Znakhur, S.V. (2013). Teoriya ta praktyka modelyuvannya biznes-protsepsy [Theory and practice of business process modeling]. Kh.: Vyd. KHNEU.
5. Binner, Kh.F. (2009). Upravleniye organizatsiyami i proizvodstvom. Ot funktsionalnogo menedzhmenta k protsessnomu [Organization and management. From a functional management to the process]. M.: Alpina Biznes Buks.
6. Brimson, Dzh.A. Protsepsy-oriyentirovannoye byudzhetrovaniye: novyye podkhody k finansovomu planirovaniyu [Process-oriented budgeting: new approaches to financial planning]. Retrieved from <http://www.elitarium.ru/processno-orientirovannoe-bjudzhetrovanie-podhody-finansovoe-planirovanie/>.
7. Radionova, N.Y. (2011). Zastosuvannya protsesno-oriyentovanoho pidkhodu dlya pidvyshchennya efektyvnosti diyalnosti pidpryyemstva [The use of process-oriented approach to improve the efficiency of the company]. Marketynh v Ukraini, 3, 24-30. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mvu_2011_3_7.
8. Savchuk, V.P. (2005). Prakticheskaya entsiklopediya. Finansovyy menedzhment [Practical Encyclopedia. Financial management]. K.: Izdatelskiy dom "Maksimum".
9. Melnychuk, M.H. (2009). Protsepsy-oriyentovannyi oblik ta kontrol vytrat avtotransportnoho pidpryyemstva [Process-oriented accounting and cost control motor company]. Problemy teorii ta metodolohiyi bukhhalterskoho obliku, kontrolyu i analizu, 1 (13). Zhytomyr: Zhytomyrskyy derzhavnyy tekhnolohichnyy universytet. Retrieved from http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat23.pdf.
10. Vasylyeva, T.A., and Ryabekov, O.V. (2011). Vykorystannya AVS-metodu v systemi upravlinnya vytratamy promyslovoho pidpryyemstva [Using the ABC method in the management costs of industrial enterprises]. Stalyy rozvytok ekonomiky, 1, 181-184.
11. Yurovskiy, B.S. (2010). Kak pravilno opredelyat' tseny. Chast III. Prakticheskiye rekomendatsii po kal'kulirovaniyu sebestoimosti produktsii [How to determine the price. Part III. Practical recommendations for the calculation of the cost of production]. Entsiklopediya bukhhaltera i ekonomista, 11-12.
12. Kovalenko, V.M., and Korkuna, D.M. (2007). Vdoskonalennya planuvannya nakladnykh vytrat cherez vprovadzhennya protsesno-oriyentovanoho upravlinnya vytratamy [Improvement Planning overhead costs through the implementation of process-oriented management costs]. Visnyk Natsionalnoho

- universytetu "Lvivska politekhnikha". № 605: Menedzhment ta pidpryyemnytstvo v Ukrayini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku, 15-19.
13. Burlak, S.A., and Prokopovich, L.B. (2014). Uchet zatrat po vidam deyatelnosti na predpriyatiyakh promyshlennosti [Costing activities in industrial enterprises]. *Problemy ekonomiky*, 1, 211-216. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2014_1_31.
 14. Deyli, Dzh.L. (2004). Effektivnoye tsenoobrazovaniye osnova konkurentnogo preimushchestva [Effective pricing basis for competitive advantage]. M.: izd. Dom "Vilyams".
 15. Otlyvanska, H.A., and Okhrushchak, K.O. (2015). Model protsesno-oriyentovanoho upravlinnya vytratamy pidpryyemstv sfery telekomunikatsiy [Model of process-oriented cost management enterprises in the telecommunications]. *Efektivna ekonomika*, 5. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4071>.
 16. Kostyukova, S.N., and Avilkina, M.A. (2015). Metody upravleniya zatratami i pribylyu stroitelnykh organizatsiy, primenyayemye v mezhdunarodnoy praktike [Methods of managing costs and profits of construction companies, used in international practice]. *Naukovyy visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Seriya: Ekonomika*. Vol. 1 (1), 188-191. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_1\(1\)_47](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_1(1)_47).
 17. Cokins, G. (2001). *Activity Based Cost Management: An executive's guide*. John Willey & Sons.
 18. Cooper, R., and Kaplan, R. (2001). *Implementing Activity-Based Cost Management*. Institute of Management Accountants.
 19. Garrison, Ray H. (1997). *Managerial Accounting: concepts of planning, control, decision making*. Sixth Edition. IRWIN.

Надано до редакційної колегії 14.04.2016

Карпенко Юлія Валентинівна / Yulia V. Karpenko

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Процесно-орієнтоване управління витратами виробничого підприємства [Електронний ресурс] / Ю. В. Карпенко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 3 (25). – С. 161-167. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2016/n3.html>