УДК 336.5.02

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Н.М. Гаркуша

Уточнено поняття «управління витратами» з урахуванням специфіки підприємств торгівлі. Розроблено та обґрунтовано концептуальну модель процесу управління витратами підприємств роздрібної торгівлі, що дає можливість за рахунок оптимізації рівня витрат підвищити ефективність господарювання й довести його до рівня, необхідного для досягнення цілей успішного функціонування в перспективі.

Ключові слова: *витрати, управління витратами, процес управління витратами, ефективність, підприємство роздрібної торгівлі.*

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ПРОЦЕССА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Н.Н. Гаркуша

Уточнено определение процесса управления затратами с учетом специфики предприятий торговли. Разработана и обоснована концептуальная модель процесса управления затратами предприятий розничной торговли, что позволяет за счет оптимизации уровня затрат повысить эффективность хозяйствования до уровня, необходимого для достижения целей успешного функционирования в перспективе.

Ключевые слова: *затраты, управление затратами, процесс управления затратами, эффективность, предприятие розничной торговли.*

CONSEPTUAL FRAMEWORK OF MANAGING COSTS OF THE ENTERPRISE

N. Garkusha

Based on the evaluation of the existing approaches to managing costs of the enterprise, the complexity, multidimensionality and dynamism of the process including managerial activities, the aim of which is the achievement of high economic result, are determined. Operating on the premise that every decision grounds on the conditions of the environment, alternative possibilities of the choice and aims of its development, the meaningful concept "managing costs of the enterprise" is specified.

Grounding on some specific peculiarities, the improved model for the process of managing costs in retail enterprise based on principles of managerial

and functional approach is presented. It presupposes specific managerial cycles (defining the problem, development of managerial decision, implementation of managerial decision, compliance control) with laying the emphasis on managerial functions (planning, rating, calculating, accounting, analysis, forecasting, control, regulation, coordination, organization, stimulation) is presented.

Keywords: *expenses, managing costs, the process of managing costs, effectiveness, retail enterprises.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. Високі результати роботи підприємств роздрібної торгівлі в умовах конкуренції та невизначеності ринкового середовища залежать від якісно побудованої й ефективно діючої системи управління економічною діяльністю підприємства. Зважаючи на те, яку роль відіграють витрати у формуванні показника ефективності діяльності підприємства (прибутку) та забезпеченні інтересів його власників, можна стверджувати, що в межах цієї системи найбільш складним і неоднозначним блоком є управління витратами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у становлення та розвиток теоретичних і методичних аспектів управління витратами зробили М.Г. Грещак, О.С. Коцюба, Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорєлов, Л.Ю. Хлапьонов, Г.А. Макухін, Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна, І.Є. Давидович, С.А. Котляров, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, М.І. Трубочкіна, А.А. Томпсон, Шим К. Джей, Сигел Г. Джоэл та багато інших вітчизняних і зарубіжних науковців. Дослідниками були обґрунтовані концептуальні основи управління витратами підприємств у цілому та за окремими їх видами. Значну увагу приділено управлінським підходам до зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції, зокрема собівартості. Разом із тим, управління витратами, як найважливіша складова управління підприємствами торгівлі, недостатньо висвітлена в науковій літературі. Можна виділити лише окремі праці А.А. Мазаракі, Л.О. Лігоненко, І.О. Бланка, О.С. Кравченко, П.В. Іванюти, О.П. Лугівської, Б.В. Гриньова, Т.О. Єгоркіної, Є.В. Малахова, Ю.В. Кузьминої та інших науковців, у яких авторами розглянуто й вирішено загальнотеоретичні й методичні питання, наведено рекомендації щодо розробки та реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів щодо формування й регулювання витрат підприємства роздрібної торгівлі відповідно до його стратегічних і поточних цілей. Проте сьогодні у вітчизняній практиці не простежується єдності думок науковців щодо управління витратами як у частині термінології визначення цього поняття, так і в технології

реалізації управлінського процесу.

Мета статті. Метою статті є узагальнення теоретичних положень та визначення поняття «управління витратами» з урахуванням специфіки підприємств торгівлі, розробка та обґрунтування концептуальної моделі процесу управління витратами підприємств роздрібної торгівлі.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасній економічній літературі автори, як правило, розглядають управління витратами як процес або засіб цілеспрямованого формування оптимального розміру і структури витрат, здатних забезпечити досягнення високого економічного результату.

У Методичних рекомендаціях оцінки впливу економічних чинників на собівартість виробництва продукції (робіт, послуг) у промисловості та ефективність роботи підприємства, розроблених Державним інститутом комплексних техніко-економічних досліджень Міністерства промислової політики України у 2003 році, управління витратами трактується «…як процес цілеспрямованого формування витрат щодо їх видів» [8].

Цей підхід поділяють М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба, Ю.М. Лозовик, які управління витратами визначають як «…процес цілеспрямованого формування витрат за місцями виникнення, ресурсами, роботами, об'єктами та часом здійснення в напрямі досягнення й підтримання їх мінімального рівня, з урахуванням стратегічних установок підприємства, та безперервного пошуку шляхів зниження отримуваних значень» [12].

Дещо не згоден із ними А.П. Градов, який відзначає, що управління витратами не завжди має бути спрямоване безпосередньо на економію витрат. Принциповим є забезпечення ефективності цих витрат, тобто одержання прибутку, що реально виправдовує витрати. Саме тому головним в управлінні витратами є запобігання потенційно неефективним витратам [3]. Майже такої самої думки дотримуються російські та вітчизняні науковці Т.Г. Дроздова, В.Г. Лебедєв, В.П. Кустарьов, А.Н. Асаул, І.Б. Осорьєва, І.Є. Давидович, А.В. Череп, які розглядають управління витратами «як динамічний процес, що включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства» [5; 13; 14].

Цього ж погляду додержується більшість науковців, що займаються проблемами управління витратами на підприємствах торгівлі. Так, Є.М. Смірнов, визначає, що на підприємствах торгівлі: «управління витратами обігу можна трактувати, як процес прийняття та реалізації рішень, які забезпечують ефективне використання

ресурсів підприємства. Суть управління витратами обігу полягає в узгодженні часу й обсягу використання ресурсів з потребами підприємства торгівлі, які виникають у процесі реалізації цілей його розвитку» [10].

Хамідулліна Г. і Бачурина А. визначають управління витратами як процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високих економічних результатів [1].

Мірзабеков А.Г., визначаючи сутність управління витратами, основний акцент робить на функціональному аспекті цього процесу і зазначає, що управління витратами – це систематична взаємодія управлінських дій господарюючого суб'єкта в процесі постановки цілей і їх реалізації, що припускає формування проблеми, пошук і прийняття рішень, розподіл відповідальності за них, здійснення рішень, контроль за їх виконанням і корегування [9].

Бланк І.О. пов’язує управління витратами в торгівлі з управлінням товарооборотом і визначає його як «…формування умов постійного зниження рівня поточних витрат по відношенню до товарообігу» [10]. Безумовно, управління витратами пов’язане з управлінням товарооборотом, але в даному визначенні це більше мета управління, ніж визначення сутності управління витратами.

Гордополов В.Ю. управління витратами розглядає у двох різних аспектах: як процес і як систему. Вважаємо, що саме процес управління витратами забезпечує функціонування системи управління витратами загалом, оскільки він відображає хід реалізації управлінських функцій щодо витрат [4].

Узагальнюючи вищевикладені твердження, пропонуємо управління витратами інтерпретувати як процес підготовки, прийняття та реалізації рішень щодо цілеспрямованого формування (на базі ефективного використання фінансово-господарських ресурсів підприємства) оптимального розміру витрат, який забезпечує досягнення високого економічного результату відповідно до стратегічних і поточних цілей його діяльності.

Процес управління витратами має безперервний динамічний характер і складається з окремих управлінських циклів. Якісна своєрідність цього процесу розкривається під час реалізації системного підходу, що дозволяє комплексно дослідити витрати, виділити основні завдання процесу управління, визначити послідовність їхнього виконання. Центральним моментом усього процесу управління, відповідно до обраної стратегії розвитку підприємства, є об’єктивне формування проблеми у сфері управління витратами й вибір ефективного рішення, здатного забезпечити сталий

розвиток підприємства роздрібної торгівлі.

Реалізація процесу управління витратами потребує комплексу послідовних процедур (збирання, обробка, аналіз, збереженість, контроль інформації; вироблення й прийняття рішень; організація їх виконання), яким притаманний зворотний зв'язок з окремими фазами управлінського процесу. Це випливає з класичної схеми послідовності етапів процесу управління, представленої С.В. Івахненковим, який акцентує увагу на циклічності етапів процесу управління і стверджує, що перед прийняттям рішення потрібно визначити мету, отримати інформацію, оцінити можливі альтернативні варіанти рішень і обрати оптимальний варіант [6].

На думку М.І. Трубочкіної, управління витратами можна визначити як реалізацію функцій планування, контролю і регулювання, організаційної роботи, а також стимулювання. У межах процесу управління витратами вона виокремлює два процеси – планування та контролю і регулювання. По суті, ці етапи відображають процес управління рішенням, який передбачає оцінку й корегування фактичних результатів із метою виконання обраного альтернативного варіанта. Обидва процеси тісно пов’язані між собою [11].

Із погляду М.Г. Грещака, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюби, А.В. Черепа, основними складовими процесу управління витратами (управлінського циклу) із позицій управлінсько-функціонального підходу є такі: розробка рішень (прогнозування, планування); реалізація рішень (регулювання, організація, мотивація); контроль (облік, аналіз). При цьому, як зазначають автори, у контурі циклу управління витратами функцію зворотного зв’язку виконує контроль [12; 14].

Аналогічні складові процесу управління витратами виділяє І.Є. Давидович, але із дещо відмінною деталізацією функцій управлінського впливу на витрати [5].

У свою чергу, А.А. Мазаракі деталізує процес управління витратами за такими етапами:

− організація обліку витрат обігу загалом і за статтями витрат, яка створює інформаційну базу для прийняття управлінських рішень;

− аналіз витрат обігу, що дає змогу оцінити стан витрат обігу, ступінь раціональності здійснених витрат, дати кількісну оцінку чинникам, що впливають на суму й рівень поточних витрат;

− нормування витрат обігу, яке передбачає визначення граничних розмірів з окремих видів витрат (норми спецодягу, природного убутку, запасів);

− планування (прогнозування) витрат обігу, яке дає можливість визначити мінімальні й максимальні межі витрат обігу, можливий розмір витрат обігу при плановому обсязі діяльності й рівні використання ресурсів та дозволяє обрати такий варіант плану витрат обігу, який максимально відповідає досягненню цільового розміру прибутку;

− контроль і оперативне управління витратами [7].

Узагальнення думок науковців виявило єдність поглядів щодо управлінсько-функціонального аспекту побудови процесу управління витратами підприємств роздрібної торгівлі, це дозволяє стверджувати про те, що:

− процес управління витратами характеризується послідовністю дій (етапів) та становить собою певний цикл;

− етапи циклу управління витратами розглядаються в нерозривній єдності управлінських функцій, оскільки неналежна чи неточна їх реалізація призводить до викривлення реальної ситуації та хибних висновків щодо поточного та перспективного стану витрат;

− результат процесу прийняття рішень з управління витратами залежить від наявності інформації й часткових рішень, які приймаються на кожному з етапів управлінського циклу.

Разом із тим, різниться кількість і послідовність реалізації етапів управління витратами, характеристика і комплекс функціональних завдань, які відображають зміст кожного з етапів, тощо. Відтак, розглянуті вище процеси управління витратами підприємства потребують удосконалення та деталізації.

Вважаємо, що умови діяльності підприємств роздрібної торгівлі потребують поглибленого підходу до побудови процесу управління витратами, визначення його етапів і розкриття змісту кожного з них з урахуванням галузевої специфіки, ресурсного потенціалу й чинників середовища функціонування. Структурно-логічну схему сформованої нами послідовності етапів процесу управління витратами підприємств роздрібної торгівлі подано на рисунку. Надамо рекомендації щодо реалізації кожного із етапів процесу управління витратами.

На першому етапі процесу управління витратами актуальність проблеми управління витратами з практичної точки зору зумовлюється усвідомленням більшістю керівників і спеціалістів того факту, що лише грамотне ставлення до витрат забезпечить досягнення бажаної ефективності господарювання. Ця проблема посилюється інфляційними процесами, які не сприяють зниженню рівня витрат.

Рис. Модель процесу управління витратами підприємства роздрібної торгівлі

Для обґрунтування суті проблеми управління витратами необхідно провести аналіз формування витрат та ефективності їх здійснення відповідно до цілей, які визначають напрям і результати розвитку підприємства. При цьому аналізують нормативні, директивні, бухгалтерські та статистичні дані щодо ресурсного потенціалу й ефективності його використання, формування та здійснення витрат, генерування доходів та прибутку підприємства.

Для детального з'ясування суті проблеми, разом із аналізом, проводять експертне опитування керівників і фахівців щодо зміни ситуації, яка склалася та усунення негативних моментів. Найбільш відповідальним моментом на етапі постановки управлінської проблеми є визначення цілей і завдань управління витратами відповідно до стратегії й тактики розвитку підприємства.

На думку Ю.М. Великого, В.В. Прохорової і Н.В. Сабліної, метою управління витратами підприємства є визначення напрямів діяльності підприємства, спрямованих на пошук шляхів зменшення обсягу витрат для управління конкурентними перевагами й адекватним реагуванням на зміни в зовнішньому середовищі [2].

Вважаємо, що зниження витрат – це найдоступніший спосіб управління ними лише в короткостроковому періоді. Він передбачає жорстке нормування й контроль усіх видів ресурсів підприємства, які беруть участь у забезпеченні результативної його діяльності. У той же час, головним мотивом діяльності підприємства роздрібної торгівлі є максимізація прибутку й утримання конкурентних переваг на перспективу. Оскільки витрати є основним обмежувачем прибутку й одночасно залежать від ефективності використання ресурсів, актуальності набуває досягнення підприємством такого рівня витрат, який би забезпечив успішність і стабільність його діяльності на перспективу. За цих обставин доцільною є оптимізація витрат для подальшого розвитку підприємства.

Отже, формування мети управління витратами має базуватися на новій логіці майбутнього розвитку підприємства – «від майбутнього до сьогодення», що забезпечить формування оптимального рівня витрат, здатного створити належні умови для підвищення конкурентоспроможності, і підґрунтя для економічного зростання підприємства в майбутньому.

Дослідження практичного досвіду функціонування підприємств роздрібної торгівлі в сучасних умовах ведення бізнесу дозволило нам з'ясувати, що як цілі управління витратами найчастіше визначаються такі:

– оптимізація структури витрат, що передбачає вибір такої

частки постійних витрат, за якої підприємство може здійснювати беззбиткову діяльність;

– максимізація прибутку за мінімальних витрат, що передбачає підвищення ефективності використання ресурсів, зменшення витрат та збільшення прибутку і підвищення рентабельності;

– мінімізація рівня витрат, що забезпечує економічну ефективність господарювання за рахунок скорочення частки витрат у товарообороті;

– підвищення цінності витрат, що передбачає доцільність їх здійснення для задоволення потреб зацікавлених сторін.

Вважаємо, що кожна з цих цілей орієнтована на досягнення бажаних цільових параметрів витрат і може реалізовуватися як самостійно, так і в межах основної мети управління витратами.

До завдань управління витратами традиційно зараховують забезпечення такої взаємодії підприємства із середовищем, що дає можливість за рахунок оптимізації рівня витрат підвищити рівень власного потенціалу й довести його до рівня, необхідного для досягнення цілей успішного функціонування в перспективі. Завдання управління витратами можна розглядати як динамічну сукупність низки взаємозалежних управлінських рішень, що мають прийматися керівництвом відповідно до ситуації на ринку і в середовищі підприємства [2].

Після вибору мети й формування завдань управління витратами здійснюється пошук альтернативних варіантів їх реалізації. При цьому обираються напрями управлінських дій, згідно з якими здійснюється розробка альтернативних стратегій управління витратами. Виявлені альтернативи «пропускають» через «фільтр» обмежень (ресурсних, юридичних, соціальних). Кінцевим результатом на даному етапі управління витратами є вибір (із точки зору досягнення цілей управління підприємством, витрачання ресурсів, відповідності умовам реалізації альтернатив) найкращих стратегій управління витратами.

Другий етап процесу управління витратами підприємств торгівлі передбачає формування системи інформаційного забезпечення управління витратами, який полягає в кількісній характеристиці витрат підприємства (за сумою та рівнем, структурою, елементами витрат, їх розміром за видами діяльності й підрозділами); вивченні взаємозв’язків витрат із показниками наявності й ефективності використання ресурсів підприємства, чинниками зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства; визначенні змісту, структури й наявних джерел інформації про витрати, ресурси та результати

господарювання підприємства.

Вибір критеріїв ефективного управління витратами та їх аналіз, по суті, є формуванням системи критеріальних показників управління витратами й передбачає вибір критеріїв (оцінних показників), що визначають витрати та їх зміну й перевірку на відповідність наявному інформаційному забезпеченню; розрахунок значень критеріїв за певний період і формування бази даних для порівняльного аналізу; аналіз динаміки витрат на основі відібраних критеріїв.

Прогнозування зміни витрат під впливом чинників зовнішнього і внутрішнього середовища здійснюється на основі отриманих даних оцінки витрат і їх складових у поточному періоді, кількісної оцінки впливу зовнішніх і внутрішніх чинників на зміну витрат підприємства із застосуванням методів детермінованого і стохастичного факторного аналізу, у процесі якого дається кількісна характеристика цих змін, а також виявляються потенційні можливості зменшення витрат. Наприкінці виявляються тенденції розвитку показників витрат і розробляється прогноз на перспективу на підставі методів дослідження рядів динаміки, індексного методу, аналітичного вирівнювання та прогнозування.

Планування є провідною функцією управління, що забезпечує цілеспрямовану, науково обґрунтовану стратегію і тактику господарської поведінки. Планування управління витратами передбачає розподіл ресурсів підприємства за окремими завданнями для досягнення окресленої мети.

Завершальною процедурою етапу розробки управлінського рішення щодо витрат є обґрунтування вибору оптимальних управлінських дій за альтернативними варіантами, тобто підготовка висновків і рекомендацій щодо управління витратами, їх візуалізація, конкретизація та презентація. Для візуалізації результатів управлінських дій щодо розрахунків, факторного чи порівняльного аналізу, доцільно використовувати статистичні таблиці. Результати прогнозування, які подовжують рівні рядів динаміки на майбутнє, доцільно подавати у вигляді графіків та діаграм, що значно спрощує сприйняття інформації про поточні та перспективні тенденції розвитку досліджуваних явищ та процесів. Проте не слід забувати й про аналітичні висновки та коментарі, які подаються в текстовій формі й містять у собі найбільш цінні дані для обґрунтування найкращого варіанта прийняття управлінських рішень з оптимізації витрат.

Третій етап процесу управління витратами – «реалізація управлінського рішення. На цьому етапі організація управління витратами становить розподіл повноважень, завдань і обов'язків у

формуванні витрат. При цьому визначаються місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності за їх дотримання. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і спеціалістів, які беруть участь в управлінні витратами, що має бути сумісною з організаційною структурою управління підприємством.

Координації та регулюванню витрат передує порівняння фактичних витрат із запланованими й виявлення відхилень. Якщо виявлено розбіжності з передбачуваними показниками, то здійснюються коригувальні дії, спрямовані на приведення фактичних результатів у відповідність до запланованих. При цьому можуть уточнюватися плани. Своєчасна координація та регулювання витрат дають змогу підприємству уникнути зриву досягнення запланованих результатів.

Мотивація трудових ресурсів і пошук засобів впливу для дотримання кошторису витрат і можливостей їх оптимізації передбачає виявлення способів взаємодії учасників торгового процесу, які спонукали б дотримуватись установлених планом витрат і знаходити можливості для їх зниження. Вважаємо, що подібні дії можуть пояснюватись матеріальними й моральними чинниками. Не можна стимули дотримання й економії витрат підміняти покараннями за перевитрати. У цьому випадку персонал основні зусилля буде докладати для того, щоб оскаржити рівень планових витрат і завищити його. Тоді досягнення основної мети підприємства – отримання максимально можливого прибутку за рахунок зниження витрат стане завданням, яке складно виконати.

«Контроль за реалізацією управлінського рішення» є завершальним етапом процесу управління витратами. На цьому етапі здійснюється облік витрат, який є визначенням їх складу й розміру за видами діяльності, групами товарів, підрозділами підприємства тощо. Основна мета обліку – створення інформаційної бази для прийняття рішень. Облік витрат забезпечує нагромадження інформації про витрати в аспекті різних критеріїв відповідно до потреб управління. Необхідно зазначити, що облік витрат для потреб підприємства може здійснюватися і в межах бухгалтерського обліку, регламентованого законодавчо, і в межах управлінського обліку, який проводиться винятково для потреб управління підприємством.

Аналіз витрат і виявлення резервів їх зниження передбачає встановлення стохастичних і факторних залежностей між вихідними й результуючими показниками, що стосуються формування витрат і виявлення причин відхилень фактичних витрат від планових або

нормативних. Існуючі методики проведення аналізу дозволяють не лише виявити вплив зміни чинників мікро-, мезо- та макросередовища на відхилення величини витрат, але й виявити резерви скорочення витрат і розробити варіанти управлінських рішень щодо витрат.

Надалі проводиться оцінка якості й ефективності обраного варіанта управлінських дій та його впливу на перспективи розвитку підприємства. Якщо обраний варіант управлінських дій щодо витрат задовольняє потреби розвитку підприємства, то мета і завдання управління витратами вважаються досягнутими. Якщо не задовольняє, то треба переглянути реалізацію управлінських дій.

Висновки. Отже, ефективно організований процес управління витратами сприяє своєчасному зменшенню й усуненню тих витрат, які не є доцільними для торговельного підприємства, тобто не сприяють збільшенню товарообороту, прибутку та не забезпечують досягнення цілей підприємства.

Список джерел інформації / References

1. Бачурина А. Управление затратами предприятия [Электронный ресурс] / А. Бачурина. – Режим доступа: «http://be5.biz/ekonomika1/r2010/01135.htm».

Bachurina, A. "*Managing costs of the enterprise*" [Upravlenie zatratami predprijatija], available at : http://be5.biz/ekonomika1/r2010/01135.htm

2. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабіна. – Х. : ИНЖЕК, 2009. –192 с.

Velykyy, Yu.M., V.V. Prokhorova, N.V. Sabina (2009), *Managing costs of the enterprise: monograph* [Upravlinnya vytratamy pidpryyemstva: monohrafiya], YNZhEK, Kharkiv, 192p.

3. Градов А. П. Управленческий и производственный учет / А. П. Градов. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 346 с.

Gradov A. P. (2003), *Managerial and industrial accounting*, [Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet], JuNITI, Moscow, 346 p.

4. Гордополов В. Ю. Облік і внутрішній контроль в системі управління витратами підприємств торгівлі [Електронний ресурс] / В. Ю. Гордополов. – режим доступу : «http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/33.htm».

Hordopolov, V.Yu. "*Accounting and internal control within the system of managing costs of the trade enterprises*", [Oblik i vnutrishniy kontrol' v systemi upravlinnya vytratamy pidpryyemstv torhivli]. available at : http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/33.htm

5. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посібник / І. Є. Давидович. – К. : Центр учбової літ-ри, 2008. – 320 с.

Davydovych, I.Ye. (2008), *Managing costs: study guide*, [Upravlinnya vytratamy], Tsentr uchbovoyi literatury, Kyiv, 320 p.

6. Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації

бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненков. – К. : Знання, 2004. – 265 с.

Ivakhnenkov, S. V. (2004), *Information technologies for the accounting and audit organization.* [Informatsiyni tekhnolohiyi v orhanizatsiyi bukhhalters'koho obliku ta audytu], Znannya, 265 p.

7. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства : підручник для вузів / А. А. Мазаракі. – К. : Хрещатик, 1999. – 800 с.

Mazaraki, A.A. (1999), *Economics of a trade enterprise: a textbook for high schools.* [Ekonomika torhovel'noho pidpryyemstva: pidruchnyk], Khreshchatyk, Kyiv, 800 p.

8. Методичні рекомендації оцінки впливу економічних факторів на собівартість виробництва продукції (робіт, послуг) у промисловості та ефективність роботи підприємства. – К. : Державний інститут комплексних техніко-економічних досліджень (ДІТЕД) Міністерства промислової політики України, 2003. – 299 с.

Methodic guidelines for the evaluation of economic factors influence on the production cost of goods manufacture (work, services) in industry and effectiveness of the enterprise operation [Metodychni rekomendatsiyi otsinky vplyvu ekonomichnykh faktoriv na sobivartist' vyrobnytstva produktsiyi (robit, posluh) u promyslovosti ta efektyvnist' roboty pidpryyemstva], (2003), Derzhavnyy instytut kompleksnykh tekhniko-ekonomichnykh doslidzhen' (DITED) Ministerstva promyslovoyi polityky Ukrayiny, 2003, 299 p.

9. Мирзабеков А. Г. Особенности управления затратами торговых предприятий на макро- и микроуровнях [Электронный ресурс] / А. Г. Мирзабеков Труды МЭЛИ: электронный журнал. – Режим доступа : http://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=управление+расходами+торговой+организации.

Mirzabekov, A.G. "*The peculiarities of managing costs of trade enterprises on micro- and macro-levels"* [Osobennosti upravlenija zatratami torgovyh predprijatij na makro i mikro urovnjah Trudy MJeLI: jelektronnyj zhurnal], available at : http://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=upravlenie+rashodami+torgovoj+organizacii.

10. Смирнов Є. М. Обґрунтування стратегічного підходу до управління витратами обігу торговельного підприємства / Є. М. Смирнов // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. пр. – Вип. 23, т. 2 . – Донецьк : ДонДУЕТ, 2007. – 425 с.

Smyrnov, Ye.M. (2007), *Substantiation of the strategic approach to managing trade enterprise turnover costs* ["Obgruntuvannya stratehichnoho pidkhodu do upravlinnya vytratamy obihu torhovel'noho pidpryyemstva" Torhivlya i rynok Ukrayiny: temat. zb. nauk. pr.], Vyp. 23, t. 2, Donets'k, Donduet, 425 p.

11. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия : учебное пособие / М. И. Трубочкина. – 2-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 319 с.

Trubochkina, M. I. (2009), *Managing costs of the enterprise* [Upravlenie zatratami predprijatija], 2th izd. INFRA-M,. 319 p.

12. Управління витратами: навч. посібник / [М. Г. Грещак, О. С. Коцюба, В. М. Гордієнко]. – К. : КНЕУ, 2008. – 264 с.

Hreshchak, M.H., Kotsyuba O.S., Hordiyenko V.M. (2008), *Managing costs: study guide /* [Upravlinnya vytratamy: navch. posibnyk] KNEU, Kyiv, 264 p.

13. Управление затратами на предприятии: учебное пособие / [В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев, А. Н. Асаул, И. Б. Осорьева]. – 2-е изд., перераб. и доп. – СПб. : Бизнес-пресса, 2003. – 256 с.

Lebedev, V.G., Drozdova T.G., Kustarev V.P., Asaul A.N., Osor'eva I.B., Krajuhin G.A. (2003), *Managing costs at the enterprise: study guide* [Upravlenie zatratami na predprijatiired 2-e izd., pererab. i dop.], Biznes-pressa,. SPb. 256 p.

14. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія / А. В.Череп. – 2-ге вид. – Х. : ІНЖЕК, 2006. – Ч. І – 368 с.

Cherep, A.V. (2006), *Managing costs of economic entities: monograph* [Upravlinnya vytratamy sub"yektiv hospodaryuvannya: monohrafiya, 2-he vyd.] INZhEK,. Kharkiv, Ch. I,368 p.

Гаркуша Наталія Миколаївна, канд. екон. наук, кафедра економічного аналізу та статистики, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна 61051. Тел.: 67-78-36; e-mail: nat-gka@mail.ru.

Гаркуша Наталия Николаевна, канд. экон. наук, кафедра экономического анализа и статистики, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: 67-78-36; e-mail: nat-gka@mail.ru.

Garkusha Natalia, PhD, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine 61051. Tel.: 67-78-36; e-mail: nat-gka@mail.ru.

Рекомендовано до публікації канд. екон. наук І.В. Руденко, канд. екон. наук Т.В. Польовою.
Отримано 15.03.2014. ХДУХТ, Харків.