

УДК: 657.471:658.264

Михайло ФЕДІРКО, Андрій ЧУМАК, Ігор ГРИЦЮК

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ КОМУНАЛЬНОЇ ТЕПЛОЕНЕРГЕТИКИ УКРАЇНИ

*Розглянуто теоретико-методологічні аспекти управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики України. Обґрунтовано необхідність розбудови системи управління витратами та його обліково-аналітичного забезпечення за процесним підходом, що об'єктивно обумовлює необхідність переорієнтування системи менеджменту на процесно-орієнтоване управління АВМ.*

*Доведено, що управління витратами за ліцензованими видами діяльності є необхідною організаційною та економічною передумовою для розбудови конкурентного середовища на ринку теплової енергії, підвищення енергоефективності галузі та зниження негативного впливу на навколишнє середовище.*

Ключові слова: витрати, система управління витратами, об'єкти управління витратами, суб'єкти управління витратами, процесний підхід, процесно-орієнтоване управління.

L: 32

**Актуальність теми.** Основними причинами незадовільного функціонування підприємств комунальної теплоенергетики міст України є відсутність ринкових відносин, енергетична неефективність житлово-комунального господарства, недосконалість системи державного регулювання на ринках природних монополій, у тому числі і теплопостачання, зокрема тарифної політики у цій сфері, яка не стимулює енергозбереження, відсутність системи економічної мотивації до ефективного управління підприємствами теплопостачання. Відповідно, для реформування ринку теплової енергії житлово-комунального господарства України необхідні глибокі структурні та інституційні реформи, результатом яких має бути підвищення рівня конкуренції, зниження тарифів на споживання теплової енергії, підвищення надійності забезпечення тепловою енергією та зниження рівня негативного впливу галузі на навколишнє середовище.

Однією з умов досягнення успіху у цьому є підвищення рівня менеджменту на підприємствах комунальної теплоенергетики, що вимагає запровадження системи управління витратами як складової загального управління підприємством.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми управління витратами на підприємствах різних галузей економіки розглядаються у працях українських та зарубіжних вчених-економістів, серед яких потрібно назвати: Ф. Ф. Бутинця, М. А. Вахрушину, С. М. Галузину, І. Є. Давидовича, К. Друрі, З. В. Задорожного, А. А. Пилипенка, М. С. Пушкаря, Ч. Хорнгрена, К. Дж. Шанка, Дж. К. Шіма та інших.

Відаючи належне вкладу вищеназваних науковців у розробку теоретико-методологічних основ та організації управління витратами в окремих галузях економіки, слід зазначити, що дослідженню цих проблем у галузі енергетики і комунальної

теплоенергетики зокрема не приділяється належної уваги. Ситуація в галузі комунальної теплоенергетики розвивається таким чином, що внаслідок інституційних змін, пов'язаних з усвідомленням необхідності підвищення соціальних стандартів та екологічної безпеки навколишнього середовища, у процесі формування суспільства сталого розвитку та підвищення якості життя населення, а також внаслідок економічної ситуації, що склалася на ринку первинних енергоресурсів, виникає необхідність проведення раціональної тарифної політики, яка базується на відшкодуванні економічно обґрунтованих витрат. Економічне обґрунтування витрат вимагає належного управління ними за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності.

**Мета дослідження.** У зв'язку з цим, метою цього дослідження є уточнення і доповнення теоретико-методологічних аспектів та удосконалення організації управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики України в контексті сучасних концепцій менеджменту.

**Виклад основного матеріалу.** Трансформація національної економіки у ринкову потребує посиленої уваги до управління витратами як складової управління стратегічним розвитком підприємств, оскільки витрати впливають не тільки на собівартість продукції та її ціну, а й на всю їхню господарську діяльність. Що стосується підприємств енергетичної галузі, то проблема управління витратами актуалізується необхідністю зниження рівня витрат первинних енергетичних ресурсів як фактора зниження рівня забруднення навколишнього середовища.

У сучасній економічній літературі поняття "витрати" як економічна категорія трактується з різних підходів. Деякі з них наведені у дослідженні М. І. Скрипник [1] і зводяться до того, що це певна кількість ресурсів, витрачених для виготовлення продукції. З іншого боку, поняття витрат тлумачиться, як певна сума коштів, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи. Отже, існує відмінність між економічним та бухгалтерським розумінням поняття "витрати". Так, під економічними витратами розуміють витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, що дорівнюють його вартості за найкращого з альтернативних варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів [2, с. 10].

Відповідно до П(С)БО-16 витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [3].

Сучасні умови господарювання характеризуються глобалізацією, інтеграцією та інформатизацією сфер діяльності, що потребує від сучасних керівників оперативного, чіткого та ефективного плану дій щодо стратегічного розвитку підприємства. Функціонування підприємств за цих умов вимагає удосконалення системи управління витратами, побудови адаптивних структур управління, їх гнучкості задля забезпечення достовірною інформацією керівників, що дає змогу приймати правильні рішення та розробляти стратегічні плани.

Питання побудови систем управління витратами висвітлені у працях багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених. Так у працях М. А. Вахрушиної [4] розглядаються питання елементів системи управління витратами, С. М. Галузіної [5] – висвітлюються аспекти підвищення ролі обліково-аналітичної інформації в системі управління організацією, І. Є. Давидович розглядає питання управління витратами, як напрям

підвищення ефективності роботи підприємств і організацій [6], М. С. Пушкар наголошує на запровадженні креативного обліку для створення інформації для менеджерів [7] Л. А. Сахно досліджує еволюцію управлінського обліку: від обліку витрат до стратегічного управління [8] З. Л. Бандура доводить необхідність формування інформаційних облікових потоків управління витратами [9].

В сучасній теорії управління має місце низка визначень управління витратами як поняття, сутність якого зводиться до того, що управління витратами – це процес комплексного впливу на витрати суб'єкта господарювання з метою забезпечення їх оптимальної структури і динаміки [10].

На теперішньому етапі в економічній науці сформувалося декілька підходів до управління витратами, зокрема: функціональний, системний, процесний. Кожний із означених підходів відрізняється сутністю, яка становить його зміст та визначає сукупність методів та інструментів управління.

Згідно з функціональним підходом управління витратами розглядається, як реалізація суб'єктом управління основних функцій управління щодо об'єкта управління, яким виступають витрати. Відповідно до класичної теорії управління, функції управління поділяються на загальні та специфічні. Управління витратами належить до специфічних функцій управління, оскільки є сукупністю дій та операцій, спрямованих на формування обсягу витрат на рівні різних об'єктів управління. На рівні реалізації специфічної функції управління витратами використовуються класичні дії щодо управління будь-якими об'єктами: планування, організація, контроль, мотивація. Відмінність реалізації, специфічних функцій щодо різних об'єктів управління полягає у спеціальних методах, інструментах впливу на об'єкт для досягнення визначеної мети такого управління.

Функція планування витрат полягає у визначенні планової потреби у всіх ресурсах, необхідних для забезпечення запланованого обсягу виробництва продукції. Планування витрат реалізує завдання визначення обсягу і структури витрат на різних рівнях планування: стратегічному та оперативному.

Організація управління витратами – це функція розподілу дій із формування витрат за місцями їх виникнення, визначення відповідальних за витрати та побудови системи лінійних та функціональних зв'язків між відповідальними за управління витратами в ієрархії організаційної структури підприємства. Основне завдання цього етапу полягає у створенні такої системи управління витратами, яка забезпечує об'єктивне відображення витрат та дає змогу контролювати витрати за місцями та об'єктами їх формування.

У рамках функції організації управління витратами значне місце займає облік витрат, що обумовлюється тією функцією, яку він реалізує, а саме: визначення величини витрат, на яку зменшується об'єкт оподаткування.

Надзвичайно важливою в системі управління витратами є функція мотивування, під якою слід розуміти систему заходів та стимулів щодо дотримання норм витрат ресурсів на виробництво запланованого обсягу продукції та раціональне формування інших витрат з метою формування оптимального рівня та структури витрат. На практиці завдання мотивування управління витратами полягає у заохоченні зниження витрат шляхом дотримання встановлених норм витрат ресурсів та зниження обсягів непродуктивних витрат.

Контролювання витрат – це процес контролю за рівнем, динамікою, відхиленням витрат від планових показників, виявлення причин таких відхилень та прийняття коригуючих дій.

Процес управління витратами за функціонального підходу є циклічним з огляду на періодичну повторюваність виконання всіх функцій управління.

Розгляд системного підходу до управління витратами передбачає визначення сутності поняття “система”. Система – це цілісна сукупність елементів. У науковій літературі не існує єдиного переліку елементів системи управління витратами. Різні автори по-різному визначають склад системи управління витратами. Так, Г. В. Савицька до основних елементів системи управління витратами відносить: об’єкти управління витратами (рівень формування і структура витрат), технологію управління витратами (здійснення процедур, необхідних для виявлення відхилень фактичних показників витрат від планових), суб’єкти управління витратами (структурні підрозділи підприємства, що здійснюють процедури управління витратами), предмети управління витратами (витрати сировини, матеріалів, комплектуючих, палива, робочої сили тощо [11, с. 176–206]).

Специфіка управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики України впливає з вимог п. 1. ст. 10 Закону України “Про природні монополії” та наказів Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України “Про затвердження ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії”. Відповідно, запроваджуються єдині методичні підходи до розподілу витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування, постачання теплової енергії та іншими видами господарської діяльності, при визначенні планових та фактичних витрат за цими видами діяльності та ведення окремого обліку доходів за ліцензованими видами діяльності. Кожен із зазначених видів діяльності має відповідати організаційним, кваліфікаційним та техніко-технологічним вимогам. Визначальним у розподілі витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії є безпосереднє віднесення витрат до конкретного об’єкта теплопостачання.

Згідно з вищенаведеним, у Законах України “Про природні монополії”, “Про бухгалтерський облік” не йдеться про цілісну систему управління витратами, а лише про розподіл витрат між ліцензованими видами діяльності та про ведення окремого обліку доходів за ліцензованими видами діяльності.

Аналіз наявної на теперішньому етапі практики управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики показує, що воно формально зводиться до розподілу і обліку витрат за ліцензованими видами діяльності з подальшим розподілом загальноновиробничих витрат між видами діяльності, в тому числі ліцензованими, при цьому підприємства визначають загальноновиробничі витрати, що можуть належати до конкретного виду діяльності, а решту розподіляють між видами діяльності з використанням баз розподілу. Базами розподілу можуть бути як встановлені П(С)БО-16 бази, так і обрані підприємствами самостійно бази для цілей обліку. На думку фахівців, визначенню алгоритму і бази розподілу витрат повинно передувати проведення аналітичної роботи, оскільки у рамках однієї статті, що входить до складу загальноновиробничих витрат, є ті витрати, що можуть належати до конкретних видів діяльності, і ті, які підлягають розподілу.

У контексті необхідності зниження тарифів на послуги підприємств теплопостачання та зменшення негативного впливу на навколишнє середовище необхідно зазначити, що Європейське енергетичне співтовариство, в якому Україна має статус члена,

зобов'язує країни-члени сформувати ринкові відносини в галузях економіки, де є режим природної монополії, відповідно до директив Європейського Союзу, якими регламентуються спільні правила внутрішнього енергетичного ринку.

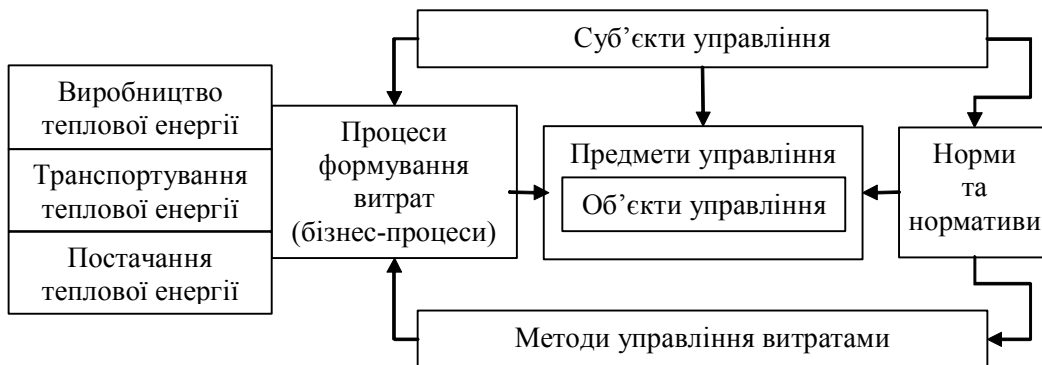
Хоча названі директиви не стосуються прямо внутрішнього ринку комунальної теплоенергетики, проте вони прямо стосуються двох його суміжних ринків, найбільш вагомих його постачальників: ринку газу [12] і ринку електроенергії [13].

Узагальнюючи нормативні положення цих директив, можна виокремити декілька базових вимог, що впливають із них: щодо розбудови ринку комунальної теплоенергетики і щодо формування на ньому конкурентного середовища. В цьому контексті безперечною є вимога до покращення управління витратами з метою їх зниження та удосконалення структури.

Застосування наукових підходів до структуризації елементів системи управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики дає змогу визначити сукупність елементів системи управління витратами:

- об'єкти управління витратами (собівартість реалізованої продукції, прями, непрями, постійні, змінні витрати);
- суб'єкти управління витратами (планово-економічний відділ, відділ бухгалтерського обліку, фінансовий відділ, адміністрація підприємства);
- предмет управління витратами (технологічне паливо, матеріали, комплектуючі, електроенергія, робоча сила, основні засоби тощо);
- методи управління витратами (на теперішньому етапі – це, як правило, нормативний метод);
- норми та нормативи витрат ресурсів;
- процеси управління витратами (методики калькулювання, аналізу, контролю, система обліку).

Сукупність елементів системного підходу, на нашу думку, може бути зреалізована в рамках механізму управління витратами, структурна схема якого пропонується нами і наведена на рис 1.



**Рис. 1. Структурна схема механізму управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики**

Суть процесного підходу полягає у структуризації всіх процесів на підприємстві в основні і допоміжні бізнес-процеси. У загальному розумінні бізнес-процес – це сукупність бізнес-функцій (або видів діяльності), які спільно розкривають зміст господарської діяльності на підприємстві. У процесному підході до управління витратами кожний основний і допоміжний бізнес-процес є носієм витрат.

Що стосується предмета нашого дослідження, то необхідність розбудови конкуренції на ринку теплопостачання житлово-комунального господарства України актуалізує питання побудови ефективної системи управління витратами з метою зниження тарифів і підвищення енергоефективності та зменшення негативного впливу на навколишнє середовище.

У цьому контексті управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики має визначитися з огляду на ефективність виробництва, яка обумовлюється ступенем задоволення споживчих запитів з мінімальними затратами. Водночас основною метою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є прибуток, який визначає можливості його розвитку та значною мірою залежить від розміру виробничих витрат. Отже, потреба вибору найкращого варіанта управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємства має позачергове значення.

Розкриття мети розбудови теоретико-методологічних засад організації управління витратами, орієнтованого на випереджаюче відображення розвитку подій та підтримку позитивних зворотних зв'язків, пропонується реалізувати через розроблення концепції превентивного обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами (ОАЗУВ). Закладену у цій концепції гіпотезу щодо орієнтування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами (ОАЗУВ) підприємств на превентивні запити системи управління (СУВ) та утворення й підтримку інформаційних моделей випереджаючого системного відображення об'єкта можна розкрити через систему концептуальних положень.

З огляду на значну кількість теорій фірми та концепцій стратегічного менеджменту пропонується організувати управління витратами в рамках ресурсно-компетентнісного та ситуативного підходів з відповідною модифікацією розуміння змісту та особливостей створення й використання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами.

У дослідженнях вчених-економістів та в наявній сучасній практиці господарювання виділяється значна кількість концепцій та теорій фірм. Водночас не всі теорії фірми та концепції менеджменту повною мірою відповідають сучасним умовам господарювання.

Так, наприклад, класична (технологічна) концепція фірми, хоча і є найбільш поширеною, базується на уявленні про повне виділення належних ресурсів й факторів виробництва економічними суб'єктами та орієнтується лише на максимізацію прибутку, що у разі застосування цієї концепції до підприємств комунальної теплоенергетики, на наш погляд, є не цілком правильним з огляду на соціально-економічну роль таких підприємств.

Вільна від цих обмежень інституціональна теорія хоча й передбачає опортунізм у поведінці учасників ринку, орієнтування на специфічність активів та обмежену раціональність, проте нівелює можливість оптимізації саме трансформаційних, а не трансакційних витрат.

Більш повний аналіз теорій фірми, проведений А. А. Пилипенком і співавторами, підтверджує тезу, щодо необхідності переважної орієнтації на ресурсну концепцію стратегічного управління, яка разом з теорією динамічних можливостей формулює зміст ресурсно-компетентнісного підходу [2, с. 61].

З іншого боку, потреба проактивного регулювання рівня витрат підприємств комунальної теплоенергетики вимагає застосування і набутків ситуаційного менеджменту.

В цьому аспекті управління витратами, на нашу думку, необхідно орієнтувати на

ситуаційно-ресурсний (передбачається опис кожного ресурсу підприємства в рамках динамічних характеристик поточних ситуацій та ресурсно-функціональний (моделювання розвитку підприємства на основі кількісного й якісного розширення простору ресурсів і подолання супутньої невідповідності інтересів окремих функціональних областей)) підходи. Особливо актуальним це поєднання вказаних підходів бачиться в разі організації СУВ та ОАЗУВ у випадку розмежування виробництва, транспортування та постачання теплової енергії як ліцензованих видів діяльності, коли стає можливим виникнення синергетичних ефектів (не лише в розрізі ресурсів та партнерств підприємства з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії, а й відповідно до синергії облікової інформації).

У рамках ресурсної парадигми функціонування підприємств комунальної теплоенергетики об'єктивно необхідним є представлення їх діяльності у вигляді сукупності взаємопов'язаних та взаємозалежних бізнес-процесів, що гармонійно вписується в концепцію розмежування видів діяльності цих підприємств. Процесний підхід до управління потребує змін в управлінні витратами і зводить його зміст до обліку, аналізу, планування та контролю витрат за ліцензованими видами діяльності).

Прийняття ресурсно-компетентної теорії фірми та процесної орієнтації менеджменту дає змогу визначити систему управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики як систему заходів, що спрямовані на формування найбільш необхідних і водночас доцільних з економічної і технічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою виокремлення видів діяльності та обліку, аналізу, планування і контролю їх результатів. В цьому ж контексті управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв та постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Процесна модель підприємства допомагає бачити, як утворюється кінцевий результат і які є можливості (резерви) його поліпшення.

Необхідність інноваційного розвитку підприємств комунальної теплоенергетики в контексті ресурсної орієнтації їх стратегічної поведінки вимагає врахування при управлінні витратами особливостей інноваційних витрат. Він обумовлює об'єктивну необхідність розподілення ресурсів усіх видів за двома аспектами. Перший – для підтримки безпечного функціонування та забезпечення простого відтворення. Другий аспект передбачає своєчасне та необхідне забезпечення ресурсами діяльності, орієнтованої на перспективу, тобто на реалізацію інновацій.

Комплексна оцінка стану підприємств комунальної теплоенергетики з урахуванням активів всіх видів, особливо таких, що створюють інтелектуальний капітал дає змогу встановити динамічну відповідність і взаємоузгодженість між поточною виробничою діяльністю та впровадженням інновацій з метою створення можливостей подальшого отримання прогресивних досягнень. Відповідно це дає можливість ефективного управління як витратами підприємств загалом, так й інноваційними витратами.

Якість управління інноваційними витратами обумовлює результативність інноваційного розвитку підприємств, що становить необоротний процес переходу з одного стану в інший і характеризується сукупністю змін щодо формування нових властивостей системи, зміни її якісного стану, зростання компетенцій, потенціалу та рівня ефективності діяльності. Відповідно, встановлення рівня якості управління інноваційними витратами пропонується ґрунтувати на оцінюванні всіх видів активів, які визначають діяльність підприємств: стратегічного, репутаційного, людського, матеріально-фінансового, технологічного та організаційного характеру.

Створення системи управління витратами передбачає формування й реалізацію системних розрахунків, методів, що відповідають своєму часу, способів і техніки, включаючи координацію, прогнозування, проектування потокових процесів і структурних об'єднань людей, що ними керують.

Формування СУВ та ОАЗУВ підприємств комунальної теплоенергетики за процесним підходом об'єктивно зумовлює необхідність переорієнтування системи менеджменту на процесно-орієнтоване управління АВМ (Activity Based Management). Принципова відмінність АВМ від традиційного підходу полягає в тому, що в управлінні кардинально змінюється фокус уваги з функцій на процеси діяльності. Ця відмінність процесно-орієнтованих концепцій дає змогу створювати моделі управління і системи обліку підприємства на принципово іншій основі. Головний акцент у сфері управління ресурсами підприємства ставиться на видах діяльності, у процесі яких створюється нова вартість, а не на розподілі ресурсів. Створюються реальні умови управління не тільки витратами, а й всім процесом створення вартості. Як об'єкт управління в концепції АВМ розглядаються процеси діяльності, у підприємствах комунальної теплоенергетики – ліцензовані види діяльності. Мережа процесів діяльності і процесів управління утворюють основу системи АВМ, що включає в себе важливі управлінські інструменти: процесно-орієнтоване бюджетування (ABB – Activity Based Budgeting) і збалансовану систему оціночних індикаторів (BSC – Balanced Scorecard). На основі ABB у контексті АВМ забезпечується оперативне планування і контроль, а за допомогою BSC досягається погодженість з цілями підприємства, тобто реалізується рівень стратегічного управління АВМ. Згідно з цим, дану концепцію можна представити у вигляді сполучної ланки ABB – АВМ – BSC, різних процесно-орієнтованих стратегій. З огляду на особливості АВМ можна констатувати, що ця концепція більшою мірою обґрунтовує необхідність переорієнтації облікової парадигми.

Прийняття методології АВМ як підґрунтя для СУВ підприємств комунальної теплоенергетики передбачає цілеспрямовану системну інтеграцію структур, елементів і потокових процесів з позицій часу, простору, масштабів, інших організаційних, економічних, технологічних умов діяльності підприємств та для створення в них більших, часом принципово нових позитивних властивостей, успішної діяльності й можливостей досягнення переваг.

**Висновки.** Отже, особливості реалізації управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики зумовлюють необхідність використання принципу системного підходу до управління витратами, що дає змогу забезпечити цілісність та структурну єдність всіх операцій з управління витратами.

Реалізація системного підходу до управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики має здійснюватися з урахуванням сучасних концепцій менеджменту. В цьому контексті особливо актуальною проблемою є використання концепції АВМ, у якій як об'єкт управління розглядають ліцензовані види діяльності: виробництво, транспортування та постачання теплової енергії.

Управління витратами за ліцензованими видами діяльності є необхідною організаційною та економічною передумовою для розбудови конкурентного середовища на ринку теплової енергії, підвищення енергоефективності галузі та зниження негативного впливу на навколишнє середовище.

### ***Література***

1. Скрипник М. І. *Затрати і витрати : проблеми трактування понять*



- [Електронний ресурс] / М. І. Скрипник. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_1/stat26.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf).
2. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : моногр. / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с. (Укр. мов.)
  3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
  4. Вахрушина М. А. Стратегический управленческий учет [Текст] / М. А. Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисова. – М. : Рид Групп, 2011. – 192 с.
  5. Галузина С. М. Аспекты повышения роли учетно-аналитической информации в системе управления организацией [Текст] : моногр. / С. М. Галузина. – СПб. : Знание, 2006. – 392 с.
  6. Давидович І. Є. Управління витратами як напрям підвищення ефективності роботи підприємств і організацій [Текст] / І. Є. Давидович // Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні : зб. наук. праць за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф. 1–2 черв. 2001 р. Тернопіл. академ. нар. господарства. – Тернопіль, 2001. – С. 17–20.
  7. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст] : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
  8. Сахно Л. А. Еволюція управлінського обліку: від обліку витрат виробництва до стратегічного управління [Текст] / Л. А. Сахно // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 58–61.
  9. Бандура З. Л. Формування інформаційних облікових потоків управління витратами виробництва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 [Електронний ресурс] / З. Л. Бандура ; Львів. комерц. акад. – Л., 2003. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/\\_scripts/wwwi32.exe/%5Bin=\\_scripts/ep.in%5D](http://www.nbuv.gov.ua/_scripts/wwwi32.exe/%5Bin=_scripts/ep.in%5D).
  10. Шапіро І. А. Характеристика основних підходів до формування системи управління витратами промислових підприємств [Електронний ресурс] / І. А. Шапіро // Європейський вектор економічного розвитку. – 2011. – № 1(10) – С. 263–270. – Режим доступу : – [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ever/2011\\_1/38.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ever/2011_1/38.pdf).
  11. Савицькая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – М. : Инфра-М, 2002. – 468 с.
  12. Directive 2009/73/EC of the European Parliament and of the Council of 13 July 2009 concerning common rules for the internal market in natural gas and repealing Directive 2003/55/EC.
  13. Directive 2009/72/EC of the European Parliament and of the Council of 13 July 2009 concerning common rules for internal market in electricity and repealing Directive 2003/54/EC

#### References

1. Skrypnyk M.I. Zatraty i vytraty: problem traktuvannia poniat [Costs and expenses: problems of interpretation]. (n.d.). Retrieved from [www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_1/stat26.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf) [in Ukrainian].

2. Pylypenko A.A., Dzobko I.P., Pysarchuk O.V. (2011). *Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia pidpriemstv ta ikh obiednan [Formation of the accounting and analytical providing of the enterprises' costs management and their integration]*. A. A. Pylypenko (Ed.). Kharkiv: Vyd. KHNEU [in Ukrainian].
3. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 "Vytraty", zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31 hrudnia 1999 roku №318 [Regulation (Standard) 16 "Costs" approved by the Ministry of Finance of Ukraine dated 31 December 1999 №318]. (n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> [in Ukrainian].
4. Vakhrushina M. A., Sidorov M. I., Borisov L. I. (2011). *Stratehicheskii upravlencheskii uchet [Strategic management accounting]*. Moscow: Rid Hrupp [in Russian].
5. Haluzina S. M. (2006). *Aspekty povysheniia roli uchetno-analiticheskoi informatsii v sisteme upravleniia orhanizatsiei [The aspects of increasing the role of accountable and analytical information in the management organization system]*. Saint Petersburg: Znaniie [in Russian].
6. Davydovych I. Ye. (2001). Upravlinnia vytratamy yak napriam pidvyshchennia efektyvnosti roboty pidpriemstv i orhanizatsii [Cost management as a way to increase the organization and enterprise efficiency]. *Ekonomichni problem rozvytku budivnytstva v Ukraini - Economic problems of construction development in Ukraine: Proceedings of the International Scientific and Practical Conference* (pp. 17-20). Ternopil [in Ukrainian].
7. Pushkar M. S. (2006). *Kreatyvnyi oblik (stvorenna informatsiii dlia menedzheriv) [Creative accounting (creation of the information for managers)]*. Ternopil: Kart-Blansh [in Ukrainian].
8. Sakhno L. A. (2010). Evoliutsiia upravlinskoho obliku: vid obliku vytrat vyrobnytstva do stratehichnogo upravlinnia [Evolution of management accounting: from production cost accounting to strategic management]. *Oblik i finansy APK – Accounting and Finance of AIC*, 2, 58-61 [in Ukrainian].
9. Bandura Z. L. (2003). Formuvannia informatsiinykh oblikovykh potokiv upravlinnia vytratamy vyrobnytstva [Formation of information accounting management flows of production costs]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Lviv. Retrieved from [http://www.nbu.gov.ua/\\_scripts/wwwi32.exe/%5Bin=%5B\\_scripts/ep.in%5D](http://www.nbu.gov.ua/_scripts/wwwi32.exe/%5Bin=%5B_scripts/ep.in%5D) [in Ukrainian].
10. Shapiro I. A. (2011). Kharakterystyka osnovnykh pidkhodiv do formuvannia systemy upravlinnia vytratamy promyslovykh pidpriemstv [Characteristics of the main approaches to the formation of the cost management system at industry enterprises]. *Yevropeyskyi vector ekonomichnogo rozvytku – European vector of economic development*, 1 (10), 263–270. Retrieved from [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ever/2011\\_1/38.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Ever/2011_1/38.pdf) [in Ukrainian].
11. Savitskaia H. V. (2002). *Analiz khoziaistvennoi deiatelnosti predpriatiia [Analysis of economic activities of the enterprise]*. Moscow: Infra-M [in Russian].
12. Directive 2009/73/EC of the European Parliament and of the Council of 13 July 2009 concerning common rules for the internal market in natural gas and repealing Directive 2003/55/EC.
13. Directive 2009/72/EC of the European Parliament and of the Council of 13 July 2009 concerning common rules for internal market in electricity and repealing Directive 2003/54/EC.

Редакція отримала матеріал 23 грудня 2014 р.