

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ВІДПОВІДНО ДО ФУНКЦІЙ ТА ЗАВДАНЬ КОНТРОЛІНГУ

ПАСКАЛОВА А. Г.

УДК 658.15

Паскалова А. Г. Класифікація витрат підприємства відповідно до функцій та завдань контролінгу

У статті обґрунтовано необхідність класифікації витрат за різними критеріями з метою створення інформаційної бази прийняття рішень. Здійснено порівняння різних підходів щодо класифікації витрат. На основі аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду запропоновано авторський підхід до класифікації витрат відповідно до функцій та завдань контролінгу на підприємстві, що дозволить прискорити процес вибору класифікаційних ознак для прийняття конкретного управлінського рішення та оптимізувати процес управління витратами.

Ключові слова: витрати, класифікація витрат, функції та завдання контролінгу, прийняття рішень

Табл.: 2. **Бібл.:** 18.

Паскалова Анна Георгіївна – аспірантка, кафедра фінансів підприємств, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: pascalovaanna@rambler.ru

УДК 658.15

Паскалова А. Г. Классификация затрат предприятия в соответствии с функциями и заданиями контроллинга

В статье обоснована необходимость классификации затрат по различным критериям с целью создания информационной базы принятия решений. Осуществлено сравнение различных подходов к классификации расходов. На основе анализа отечественного и зарубежного опыта предложен авторский подход к классификации затрат согласно функциям и задачам контроллинга на предприятии, что позволит ускорить процесс выбора классификационных признаков для принятия конкретного управленческого решения и оптимизировать процесс управления затратами.

Ключевые слова: затраты, классификация затрат, функции и задания контроллинга, принятие решений.

Табл.: 2. **Библ.:** 18.

Паскалова Анна Георгиевна – аспирант, кафедра финансов предприятий, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

E-mail: pascalovaanna@rambler.ru

UDC 658.15

Paskalova A. G. Classification of Expenditures of a Company in Accordance with Functions and Tasks of Controlling

The article substantiates a necessity of classification of expenditures by various criteria with the aim to create an information base for decision making. It conducts comparison of various approaches to classification of expenditures. It analyses domestic and foreign experience and offers a tailor-made approach to classification of expenditures in accordance with functions and tasks of controlling in a company, which would allow acceleration of the process of selection of classification properties for making a specific managerial solution and to optimise the process of expenditure control.

Key words: expenditures, classification of expenditures, functions and tasks of controlling, decision making.

Tabl.: 2. **Bibl.:** 18.

Paskalova Anna G. – Postgraduate Student, Department of Finances of Enterprises, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

E-mail: pascalovaanna@rambler.ru

Багатогранність витрат, що виникають у процесі підприємницької діяльності, а також необхідність створення інформаційної бази прийняття рішень, обумовлюють виникнення класифікації витрат за різними критеріями. Незважаючи на велику кількість класифікацій витрат підприємства, ще не сформульовано єдиної класифікації, яка б виключала всі недоліки і необґрунтованість наявних.

Дослідженням питання класифікації витрат займалися багато вітчизняних і зарубіжних економістів: Ананькіна Є. А., Атамас П. Й., Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Данілочкіна Н. Г., Друрі К., Каверіна О. Д., Муратова Л. Н., Прохорова В. В., Цал-Цалко Ю. С. та інші. Проте аналіз поглядів різних учених дає змогу стверджувати про неоднозначність і деякі розбіжності у судженнях науковців, пов'язаних з класифікацією витрат для оптимального управління ними. Саме тому виникає необхідність додаткового вивчення цієї проблеми.

Мета роботи – запропонувати авторський підхід до класифікації витрат відповідно до функцій і завдань контролінгу, узагальнюючи існуючі підходи щодо виокремлення класифікаційних ознак.

Метою класифікації витрат у системі контролінгу є надання допомоги керівництву в прийнятті правильних та обґрунтованих рішень щодо оптимізації складу витрат та мінімізації їхнього рівня. Тобто процес класифікації витрат полягає в тому, щоб виділити ту частину витрат, на яку може вплинути керівник. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації.

Класифікація витрат – це поділ і одночасне об'єднання різних витрат, однорідних за визначеними ознаками [15].

Дослідивши різноманітні підходи до класифікації витрат та узагальнивши досвід провідних науковців, наведемо класифікаційні ознаки витрат, що найчастіше використовуються на практиці (табл. 1).

Як видно з табл. 1, значна кількість науковців (Атамас П. Й., Сопко В. В., Мних Є. В., Бутинець Ф. Ф., Цал-Цалко Ю. С., Голов С. Ф., Лебедев П. В., Муратова Л. Н., Прохорова В. В., Долинська Р. Г. та ін.) вважають, що основними ознаками класифікації витрат є: спосіб зарахування до собівартості; відношення до господарського процесу; відношення до обсягу виробництва; елемен-

Класифікаційні ознаки витрат підприємства

№ з/п	Класифікаційні ознаки витрат	Науковці
1	2	3
1	Спосіб зарахування до собівартості (прямі та непрямі)	Атамас П. Й [1], Сопко В. В. [16], Мних Є. В. [12], Бутинець Ф. Ф. [2], Голов С. Ф. [4], Домбровський В. М. [5], Цал-Цалко Ю. С. [18], Нападівська Л. В. [14], Лебедев П. В. [11], Муратова Л. Н. [13], Прохорова В. В. [3], Долинська Р. Г. [6], Каверіна О. Д. [8], Карпова Т. П. [9], Ананькіна Є. А. [10], Данілочкіна Н. Г. [10]
2	Відношення до обсягу виробництва (постійні та змінні)	Атамас П. Й. [1], Сопко В. В. [16], Мних Є. В. [12], Бутинець Ф. Ф. [2], Цал-Цалко Ю. С. [18], Друрі К. [7], Голов С. Ф. [4], Домбровський В. М. [5], Лебедев П. В. [11], Долинська Р. Г. [6], Карпова Т. П. [9], Нападівська Л. В. [14], Ананькіна Є. А. [10], Данілочкіна Н. Г. [10]
3	Відношення до господарського процесу (основні, накладні)	Бутинець Ф. Ф. [2], Долинська Р. Г. [6], Муратова Л. Н. [13], Прохорова В. В. [3], Карпова Т. П. [9], Лебедев П. В. [11], Друрі К. [7], Сопко В. В. [16], Голов С. Ф. [4]
4	Порядок віднесення на період генерування прибутку (на продукт, на період)	Прохорова В. В. [3], Долинська Р. Г. [6], Бутинець Ф. Ф. [2], Голов С. Ф. [4], Цал-Цалко Ю. С. [18]
5	За видами (елементи витрат, статті калькуляції)	Сопко В. В. [16], Мних Є. В. [12], Лебедев П. В. [11], Муратова Л. Н. [13], Домбровський В. М. [5], Каверіна О. Д. [8], Карпова Т. П. [9], Ананькіна Є. А. [10], Данілочкіна Н. Г. [10]
6	За можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані)	Атамас П. Й [1], Сопко В. В. [16], Мних Є. В. [12], Бутинець Ф. Ф. [2], Голов С. Ф. [4], Прохорова В. В. [3], Долинська Р. Г. [6], Каверіна О. Д. [8], Карпова Т. П. [9], Нападівська Л. В. [14]
7	За економічним змістом (затрати (засоби праці, предметів праці, живої праці)	Сопко В. В. [16], Лебедев П. В. [11]
8	За центрами витрат і центрами відповідальності (за окремими видами продукції, послугами, структурними підрозділами, відповідальними особами)	Каверіна О. Д. [8], Муратова Л. Н. [13], Долинська Р. Г. [6], Цал-Цалко Ю. С. [18], Нападівська Л. В. [14], Мних Є. В. [12], Ананькіна Є. А. [10], Данілочкіна Н. Г. [10]
10	За функціями управління (виробничі, комерційні, адміністративні)	Сопко В. В. [16], Мних Є. В. [12], Бутинець Ф. Ф. [2]
11	За роллю в господарському процесі (чисті; додаткові)	Сопко В. В. [16]
12	За доцільністю (продуктивні, непродуктивні)	Сопко В. В. [16], Мних Є. В. [12], Бутинець Ф. Ф. [2], Цал-Цалко Ю. С. [18], Лебедев П. В. [11], Муратова Л. Н. [13]
13	За календарними періодами (поточні, попередніх та майбутніх періодів)	Сопко В. В. [16], Мних Є. В. [12], Лебедев П. В. [11], Прохорова В. В. [3]
14	За стадіями виробничого процесу (на закупівлю, на зберігання, на реалізацію)	Ананькіна Є. А. [10], Данілочкіна Н. Г. [10], Сопко В. В. [16]
15	За залежністю (залежні, незалежні)	Сопко В. В. [16]
16	За охопленими бізнес-планами (заплановані, незаплановані)	Сопко В. В. [16], Домбровський В. М. [5], Лебедев П. В. [11], Нападівська Л. В. [14]
17	За охопленим нормуванням (нормовані, ненормовані)	Сопко В. В. [16], Лебедев П. В. [11]
18	За відношенням до собівартості (що відносяться на собівартість реалізації; що відносяться на фінансові результати або відшкодовуються за рахунок інших джерел покриття)	Сопко В. В. [16], Бутинець Ф. Ф. [2], Цал-Цалко Ю. С. [18], Голов С. Ф. [4]
19	За строком планування (коротко-, середньо- і довгострокові)	Сопко В. В. [16]
20	Залежно від управлінських рішень (релевантні та нерелевантні).	Атамас П. Й. [1], Мних Є. В. [12], Бутинець Ф. Ф. [2], Домбровський В. М. [5], Каверіна О. Д. [8], Нападівська Л. В. [14]
21	Залежно від періоду здійснення (вичерпані, невичерпані).	Бутинець Ф. Ф. [2], Долинська Р. Г. [6], Голов С. Ф. [4]
22	Залежно від прийнятого рішення щодо завантаження потужностей (маржинальні, середні)	Бутинець Ф. Ф. [2], Голов С. Ф. [4], Грещак М. [17], Коцюба О. [17]

1	2	3
23	Залежно від реальності здійснення (дійсні та можливі)	Бутинець Ф. Ф. [2], Прохорова В. В. [3], Долинська Р. Г. [6], Каверіна О. Д. [8], Голов С. Ф. [4]
24	За можливістю регулювання (регульовані, нерегульовані)	Каверіна О. Д. [8], Домбровський В. М. [5], Ананькіна Є. А. [10], Данілочкіна Н. Г. [10], Атамас П. Й. [1], Карпова Т. П. [9]
25	За календарними періодами (поточні, одноразові)	Мних Є. В. [12], Цал-Цалко Ю. С. [18], Лебедев П. В. [11], Муратова Л. Н. [13]
26	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат (умовно-постійні, умовно-змінні)	Лебедев П. В. [11], Прохорова В. В. [3]
27	Залежно від потужності (обов'язкові, дискреційні)	Бутинець Ф. Ф. [2]
28	За структурою (одноелементні, комплексні)	Цал-Цалко Ю. С. [18], Лебедев П. В. [11], Муратова Л. Н. [13], Прохорова В. В. [3]
29	Залежно від ефективності (ефективні, неефективні)	–
30	За складом (фактичні, планові (прогнозні))	Сопко В. В. [16], Мних Є. В. [12]
31	За видами діяльності (витрати звичайної та надзвичайної діяльності)	Бутинець Ф. Ф. [2], Цал-Цалко Ю. С. [18]

Джерело: розроблено автором.

ти витрат; статті калькуляції; доцільність; можливість контролю; центри витрат і центри відповідальності; прийняття управлінського рішення щодо завантаження потужностей тощо.

Ця класифікація витрат, на нашу думку, є базовою та надає узагальнену інформацію щодо витрат підприємства, однак для прийняття рішень на сьогодні таких

класифікаційних ознак недостатньо. За результатами проведеного аналізу ми пропонуємо перегрупувати витрати відповідно до функцій та завдань контролінгу. Запропонована класифікація об'єднує в собі найактуальніші для потреб контролінгу витрат класифікаційні ознаки та види витрат, а тому дозволяє своєчасно прийняти ефективне управлінське рішення (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація витрат підприємства відповідно до функцій та завдань контролінгу

№ з/п	Групи витрат	Цілі класифікації	№ з/п	Види витрат	Сутність витрат
1	2	3	4	5	6
1.	Участь у прийнятті рішень (або сприяння прийняттю рішень)				
1.1.	За формальною визначеністю	З метою вирішення поточних та довгострокових завдань, вибору оптимального рішення із сукупності альтернативних	А.	Явні	Витрати на закупівлю зовнішніх ресурсів, які не є власністю підприємства.
			Б.	Альтернативні (неявні)	Альтернативні витрати підприємства на здійснення підприємницької діяльності, включаючи вартість ресурсів, що є власністю підприємства
1.2.	За впливом на прийняття рішення	З метою врахування впливу управлінського рішення на величину витрат і доходів у майбутньому, скорочення часу на економічні розрахунки	А.	Релевантні	Витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття управлінського рішення
			Б.	Нерелевантні	Витрати, величина яких не залежить від прийняття управлінського рішення
1.3.	За ефективністю здійснення	Виділення неефективних витрат дозволяє не допустити проникнення витрат в планування і нормування	А.	Ефективні	Витрати, пов'язані з отриманням доходів від реалізації продукції, на виробництво якої вони були виділені
			Б.	Неефективні	Витрати, пов'язані з втратами і відсутністю доходів.

1	2	3	4	5	6
1.4.	За розрахунком на одиницю продукції	Для обґрунтування рішення про оптимальний розмір обсягів діяльності, визначення середніх показників	А.	Диференціальні	Величина, на яку відрізняються витрати при розгляді двох альтернативних рішень
			Б.	Маржинальні	Витрати на виробництво додаткової одиниці продукції
2.	Прогнозування				
	Стосовно періоду	Для розробки напрямів діяльності	А.	Короткострокові	Витрати короткострокового періоду, протягом якого фактори виробництва не змінюються
			Б.	Довгострокові	Витрати довгострокового періоду, протягом якого можуть змінитися фактори виробництва
3.	Планування				
	Стосовно плану	Вдосконалення процесу планування, нормування та контролю	А.	Планові	Витрати, обумовлені технологією виробництва та організацією праці та передбачені кошторисом витрат на виробництво
			Б.	Непланові	Витрати, викликані порушеннями в технологічному процесі та організації праці, стихійними лихами тощо
4.	Нормування				
	За відповідністю нормам	З метою контролю за економічним використанням ресурсів, організації системи «стандарт-кост» чи застосування нормативного методу	А.	Нормовані	Витрати, на які розробляються спеціальні норми, а в разі необхідності і зміни норм
			Б.	Ненормовані	Витрати, на які нормативи не встановлюються
5.	Організація				
	За місцем виникнення	З метою здійснення контролю за відповідальними особами та за місцями виникнення витрат	А.	По місцях і сферах виникнення	
			Б.	По функціях діяльності	
			В.	По центрах відповідальності	
6.	Облік				
6.1.	За однорідністю витрат	З метою використання при калькулюванні	А.	Однорідні	Використані ресурси одного економічного змісту (сировина, матеріали, основна заробітна плата виробничих робітників, відрахування на соціальні заходи)
			Б.	Комплексні	Декілька економічно неоднорідних ресурсів (витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загально-виробничі витрати, витрати на підготовку і освоєння виробництва тощо)
6.2.	За елементами витрат	Для здійснення обліку згідно з планом рахунків; визначення потреби в оборотних коштах; показників матеріаломісткості, фондомісткості; порівняння структури різних галузей	А.	Матеріальні витрати	
			Б.	Витрати на оплату праці	
			В.	Відрахування на соціальні заходи	
			Г.	Амортизація основних засобів та нематеріальних активів	
Г.	Інші операційні витрати				
6.3.	За формою залежності від обсягів виробництва	З метою оптимізації процесу операційної діяльності та аналізу її беззбитковості	А.	Постійні	Витрати, величина яких змінюється пропорційно до зміни обсягів виробництва

1	2	3	4	5	6
			Б.	Змінні	Витрати, величина яких не змінюється із зміною обсягів виробництва
6.4.	За економічним змістом	Для організування обліку в системі рахунків	А.	Основні	Витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції та немінучі за будь-яких умов та характеру виробництва
			Б.	Накладні	Витрати не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління, з обслуговування виробництва
6.5.	За способом віднесення на продукцію	Для проведення калькуляційних розрахунків	А.	Прямі	Витрати на виробництво конкретного виду продукції всіх видів витрат, що стосуються виробництва та збуту
			Б.	Непрямі	Включення до собівартості продукції одиниці певної частини таких витрат
6.6.	За календарними періодами	Для розробки напрямків діяльності	А.	Поточні	Витрати трудових, матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів, виражених у грошовій формі, для здійснення поточної господарської діяльності
			Б.	Періодичні	Витрати, які не включаються у виробничу собівартість і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені
7.	Контроль				
	За ознакою контрольованості	Для оцінки діяльності центрів відповідальності	А.	Контрольовані	Витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або на них звичайно впливати
			Б.	Неконтрольовані	Витрати, які не залежать від діяльності суб'єктів управління
8.	Координація та регулювання				
	За можливістю регулювання	З метою оцінки відповідальності та роботи менеджерів в частині контролю за витратами	А.	Регульовані	Витрати, величина яких може залежати від керівника (менеджера) відповідного рівня управління
			Б.	Нерегульовані	Витрати, величина яких мало залежить від керівника (менеджера), а то й взагалі може не залежати від нього
9.	Мотивація (стимулювання)				
	За стимулюванням	Для контролю за витратами	А.	Обов'язкові	Витрати, пов'язані з виконанням основних трудових показників
			Б.	Заохочувальні	Витрати за досягнення високих якісних показників
10.	Аналіз				
	За порядком обчислення (складом)	З метою прогнозування, регулювання витрат і контролю за нормами та рівнем витрат	Фактичні; Прогнозні, Планові; Кошторисні; Стандартні; Загальні і структурні; Повні і часткові		
11.	Калькулювання витрат				
	За статтями калькуляції	Для побудови аналітичного обліку витрат на виробництво одиниці продукції, зіставлення планової і фактичної калькуляції собівартості окремих видів продукції	А.	Сировина та матеріали	
			Б.	Купівельні напівфабрикати та комплектувальні вироби	
			В.	Паливо й енергія на технологічні цілі	
			Г.	Зворотні відходи (відраховуються)	
			Ґ.	Основна заробітна плата	
			Д.	Додаткова заробітна плата	

1	2	3	4	5	6
			Е.	Відрахування на соціальні заходи	
			Є.	Загальновиробничі витрати	
			Ж.	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	
			З.	Втрати від браку	
			И.	Інші виробничі витрати	

Джерело: розроблено автором.

Наведена нами класифікація витрат дозволить прискорити процес вибору класифікаційних ознак для прийняття конкретного управлінського рішення та оптимізувати процес управління витратами. Теоретично існує безліч класифікаційних ознак витрат, проте, на практиці всі вони не використовуються. Кожний менеджер або керівник підприємства використовує тільки ті класифікаційні ознаки, які найбільшим чином задовольняють його потреби у необхідній інформації та достатні для прийняття рішення у конкретний момент часу.

Запропонована класифікація витрат підприємства відповідно до функцій та завдань контролінгу:

- ✦ дозволяє своєчасно приймати ефективні управлінські рішення як на стадії планування, так і на стадіях обліку, контролю та аналізу витрат;
- ✦ повніше узагальнює різні підходи до визначення витрат, що сприяє підвищенню ефективності управління витратами;
- ✦ полегшує вибір оптимального напрямку вкладання коштів, сприяє зниженню непродуктивних витрат, виявленню і розширенню високорентабельних напрямків діяльності підприємства;
- ✦ дає змогу ефективно використовувати та порівнювати різні методи калькулювання собівартості, що забезпечує обґрунтованість ряду управлінських рішень;
- ✦ виділяє ту частину витрат, на яку може вплинути керівник, тим самим підсилює можливості виявлення резервів підвищення результативності діяльності підприємства.

ВИСНОВКИ

Отже, згруповані класифікаційні ознаки витрат відповідно до функцій і завдань контролінгу сприятимуть забезпеченню менеджерів та керівників необхідною, точною та достовірною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень. Перспективою подальших досліджень є розширення і доповнення класифікаційних ознак, теоретичних і прикладних аспектів витрат. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Атамас П. Й.** Управлінський облік: Навч. посіб. – 2-ге вид. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 440 с.
2. **Бутинець Ф. Ф.** Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 1 (22). – 2012. – С. 11 – 18.

3. **Великий Ю. М.** Управління витратами підприємства: монографія / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Х.: ВД «НЖЕК», 2009. – 192 с.

4. **Голов С. Ф.** Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. – 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004. – 703 с.

5. **Домбровський В. М.** Управлінський облік: навч. посіб. / В. М. Домбровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с.

6. **Долинская Р. Г.** Контроллинг в действии: Учебное пособие / Р. Г. Долинская, В. А. Мищенко. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2008. – 472 с.

7. **Друри К.** Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри; [пер. с англ.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.

8. **Каверина О. Д.** Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

9. **Карпова Т. П.** Управленческий учет: учебник для вузов / Т. П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

10. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 279 с.

11. **Лебедев В. Г.** Управление затратами на предприятии: учебник / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев и др.; под общ. ред. Г. А. Краюхина. – СПб.: Бизнес-пресса, 2006. – 275 с.

12. **Мних Є. В.** Економічний аналіз: підручник для студентів вищих навчальних закладів / Є. В. Мних. – К.: Центр навч. літ., 2003. – 412 с.

13. **Муратов Л. Н.** Контроллинг затрат на предприятии / Л. Н. Муратов, А. С. Муратова. – Кемерово: Кузбассвузиздат, 2001. – 124 с.

14. **Нападовська Л. В.** Управлінський облік: підруч. для вузів / Л. В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К.: Київ. нац. торг-екон. ун-т. – 2010. – 648 с.

15. **Скригун Н. П.** Класифікація витрат та її практичне значення в системі управління витратами / Н. П. Скригун, Л. Г. Цимбалюк, Л. В. Черноус [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nuft.edu.ua/bitstream/123456789/1818/1/9.pdf>

16. **Сопко В.** Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

17. Управління витратами: навч. посіб. / М. Г. Грецак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба та ін.; за заг. ред. М. Г. Грецака. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.

18. **Цал-Цалко Ю. С.** Витрати підприємства: навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.

Рецензент – доктор економічних наук, професор, директор Інституту фінансового контролінгу КНЕУ ім. В. Гетьмана, професор кафедри фінансів підприємств **Терещенко О. О.**