УДК 657.471.1

Н. М. Ткаченко,
д. е. н. професор, академік АЕНУ, професор кафедри обліку та аудиту
Національного університету харчових технологій, м. Київ
Н. В. Гуріна,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку
Національного університету Державної податкової служби України, м. Ірпінь

ІСТОРИЧНИЙ ГЕНЕЗИС ПОНЯТЬ «ВИТРАТИ» І «ЗАТРАТИ»: ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ АСПЕКТ

Nadia Tkachenko,
d-r economic science, professor of chair calculation and audit of
National university food technology, Kiev
Nataliya Gurina,
candidate of economic sciences, assoc. prof. Department of accounting
National university State fiscal service of Ukraine, Irpin.

Historical genesis of concepts «charges» and «expense»: account-economic aspect

У статті розкрито економічний та бухгалтерський підхід до економічної сутності витрат і затрат. Подано характеристику основних етапів розвитку знань про витрати: від історії до сьогодення. Розглянуто різні трактування категорій «витрати» і «затрати», розкрито відмінності між ними як економічними та обліковими категоріями, визначено їх місце в системі обліку та в управлінні підприємством.

In the article the economic and book-keeping going is exposed near economic essence of charges and expenses. Description of the basic stages of development of know ledges is given about charges: from history to today. Different interpretations of categories, differences are exposed between them, certainly their place in the system of account and in a management an enterprise.

Ключові слова: *витрати, затрати, витрати виробництва, економічна вигода, собівартість.*

Keywords: *charges, expenses, charges of production, economic value, prime price.*

Постановка проблеми. Формування інформаційної бази щодо витрат підприємства є одним із актуальних питань теоретичного та практичного характеру. Однак, в сучасній науковій літературі існують різні думки щодо трактування сутності витрат і затрат, що зумовлює виникнення суперечностей та неоднозначності у висвітленні даних економічних категорій. Це спонукає до дослідження економічної сутності понять «витрати» і «затрати», як основних показників діяльності для прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у формування системи ведення обліку витрат підприємств зробили відомі вітчизняні та зарубіжні науковці: Бородкін О.С., Брадул О.М., Бутинець Ф.Ф., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Грабова Н.М., Гура Н.О., Дерій В.А., Зінченко О.В., Івашкевич В.Б., Каменська Т.О., Коханова Т.А., Маренич Т.Г., Нападовська Л.В., Палій В.Ф., Пушкар М.С., Реслер М.В., Сопко В.В., Скрипник М.І., Ткаченко Н.М., Трусов А.Д., Цаль-Цалко Ю.С., Шевчук В.О.

Метою дослідження є узагальнення сутності економічних категорій «витрати» і «затрати», визначення їх місця в системі обліку та в управлінні підприємством.

Викладення основного матеріалу. Кожне підприємство – це система взаємопов'язаних підрозділів, в процесі діяльності яких важливою є інформація про собівартість одиниці продукції, обсяг витрат на виробництво і реалізацію та суми отриманих доходів. І на якій стадії розвитку не знаходилось би підприємство для керівників усіх рівнів буде актуальною інформація щодо понесених витрат і отриманих доходів для співставлення даних величин з метою визначення результатів діяльності.

Як правило, вчені-економісти розглядають витрати з позиції витрачання засобів на виготовлення продукції. У результаті дослідження виділено два підходи у поглядах на виробничий процес. Перший передбачає взаємодію в процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці). Типове значення витрат виробництва при даному підході – це витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий – розглядає витрати як складову ціни, яка формується під впливом попиту і пропозиції та включає в себе вартість витрачених ресурсів та ймовірну суму прибутку.

Фома Аквінський (Аквінат), Анн Робер Жак Тюрго, Адам Сміт, Томас Мальтус, Давид Рікардо, Уільям Петті – економісти, які «витрати виробництва» трактували як фізичні, тобто витрати засобів виробництва (предметів і засобів праці) і самої праці. Меркантилісти вбачали багатство країни в накопиченні грошового капіталу. Представник фізіократів Франсуа Кене зазначав, що «капітал – не гроші, а ті засоби виробництва, які можна придбати за гроші». Тобто, можна припустити, що під поняттям «витрати» автори розуміли «витрачання даного капіталу» [7]. Подібний погляд має й К. Друрі, який вважає витрати засобами, які витрачені для отримання доходів [6, с.23]. На думку Т. Мальтуса, кількість праці, що міститься у товарі, вимірюється витратами виробництва, які складаються з витрат праці (живої, уречевленої) та прибутку на авансований капітал. Схожої думки дотримувався Нассау Вільям Сеніор (1790–1864), який вважав, що витрати виробництва включають два елементи – працю та капітал. Він зазначав, що витрати виробництва є лише «регулятором» цін, а остаточне їх визначення залежить від попиту та пропозиції [7, с.108]. Аналогічно зазначає і Джон Стюарт Міль: «Витрати виробництва не мали б жодного впливу на конкурентну ціну, якщо би вони не впливали на пропозицію». Д. Рікардо [7, с.224] під терміном «витрати» розумів вартість окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або середні витрати на всіх підприємствах, що належать до галузі. На думку Д. Рікардо, на цінність товарів впливає не лише вартість праці, витраченої на їх виробництво, а й капітал, тобто праця, витрачена на знаряддя, інструменти, будівлі, що беруть участь у виробництві. К. Маркс [7, с.224] стверджував, що витрати виробництва складаються лише з частини витрат, оплачених капіталістом. Тому капіталістичні витрати виробництва він розглядав, як затрати постійного і змінного капіталу, які пов’язані з категорією вартості та, відповідно, становлять частину вартості товару, яку доцільно знову авансувати у виробництво.

Климко Г.Н. та Нестеренко В.П. розрізняють витрати підприємства й витрати суспільства. Під витратами підприємства вони розглядають витрати виробництва у вигляді вартості спожитих засобів виробництва й необхідної праці. А витрати суспільства, на їхню думку, складаються з витрат підприємства та додатково витраченої праці. Але тільки за умови, що засоби виробництва і робоча сила відтворюються, можливе повторення виробництва. З цією метою частина коштів, отриманих від реалізації, виділяється на заміщення вартості засобів виробництва і робочої сили, які були спожиті в процесі виробництва [7, с.224].

Проведене дослідження показало, що різниця у поглядах щодо трактування поняття «витрати» полягала у визначенні джерела за рахунок якого формується вартість виготовленої продукції.

Трактування поняття «витрати» в економічному тлумаченні дещо відрізняються від їх бухгалтерського розуміння. Так, Бутинець Ф.Ф. [2, с.529] визначає витрати, як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Тобто, на думку вчених-економістів, витрати – це грошові кошти, які можна одержати в результаті використання ресурсів, а з точки зору бухгалтерського обліку витрати ототожнюються з безпосереднім використанням ресурсів.

З позиції собівартості Бутинець Ф.Ф. розглядає витрати, як вираження в грошовій формі поточних витрат трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції» [2, с.529]. Подібним є трактування витрат Завгороднім В.П., який зазначає: «В процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби виробництва та предмети праці. Усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції». Аналогічно трактують витрати і такі науковці, як Пушкар М.С., Голов С.Ф, Соколов Я.В., Палій В.Ф. На думку Ткаченко Н.М., витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, що втілюють в собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому) з відповідними на неї нарахуваннями та ін. [14, с. 520]. Узагальнені результати дослідження трактування терміну «витрати» різними науковцями подано в табл. 1.

Таблиця 1.

Узагальнення результатів дослідження економічної суті поняття «витрати»

Автори	Характерні особливості

	використання ресурсів	сума витрат є складовою собівартості	виражені в грошовій формі	вибуття активів або збільшення зобов'язань, зменшення власного капіталу	метою є отримання доходу / прибутку	упущена вигода, «затрати втрачених можливостей»
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**
Андрющенко Н.С. [1, с.5]	+					
Бутинець Ф.Ф. [2, с.43]	+	+	+			
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор	+		+		+	
Гура Н.О. [3, с.15]		+	+			
Давидович І.Є. [4, с.29]	+					
Крушельницька О.В.	+	+	+			
Мельник Л.Г., Корінцева О. І.			+			+
Нападовська Л.В. [13, с.241]			+	+		
Нашкерська Г.В.	+				+	
Реслер М.В. [10]	+		+		+	
Скрипник М.І. [12]	+				+	
Ткаченко Н.М. [14]	+					
Цаль-Цалко Ю.С.				+		

Джерело: систематизовано автором за даними [1, 2, 3, 4, 10, 12, 13, 14].

Як видно з табл. 1, поняття «витрати» у різних науковців має різні тлумачення, тому можна зробити висновок, що це складна економічна категорія, яку можна розглядати з двох позицій: у контексті собівартості та у широкому розумінні, як вартість ресурсів, використаних підприємством для здійснення фінансово-господарської діяльності. Подібний погляд зумовлює необхідність стандартизації ключових понять. У бухгалтерському обліку України це питання урегульовано Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8], відповідно до якого витратами вважається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником). Визнання витрат регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Згідно з п. 14.1.27 Податкового кодексу України витрати – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснених для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [9]. Відразу необхідно визначитися із поняттям «економічна вигода». У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначається, що економічна вигода – це потенційна можливість отримання грошових коштів від використання активів.

Вважаємо, що економічну вигоду не доцільно ототожнювати лише з грошовими коштами, тому пропонуємо викладення даного терміну у такій редакції: економічна вигода – це потенційна можливість отримання грошових коштів або їх еквівалентів чи інших матеріальних або нематеріальних ресурсів у результаті використання активів.

У ст. 138 Податкового Кодексу України [9] зазначено, що витрати, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат і наведено структуру загальновиробничих, адміністративних витрат і витрат на збут. Але, з метою уникнення протиріч доцільно було б у Податковому Кодексі прописати номенклатуру вказаних витрат аналогічно з номенклатурою П(С)БО 16 «Витрати». Ніскільки не принижуючи сутність поданих визначень пропонуємо уточнене визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод за рахунок вибуття і/або зменшення вартості активів (грошових коштів, їх еквівалентів чи будь-якого іншого майна у матеріальній або нематеріальній формі) та збільшення зобов'язань (навіть якщо в результаті їх виникнення не відбулося створення активу), що в свою чергу призвело до зменшення величини власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

У процесі реформування національної системи обліку в Україні виникли деякі питання, пов'язані з визнанням та відображенням в обліку таких категорій, як «витрати» і «затрати». Необхідно відзначити, що в нормативних та законодавчих актах дані поняття використовуються як синоніми, в англомовній літературі

використовується два терміни «costs» та «expenditure», проте їх зміст не відповідає різниці між цими поняттями (табл. 2).

Таблиця 2.
Узгодження перекладу понять «витрати» і «затрати» за Бутинцем Ф.Ф.

Український варіант	Російський варіант	Англійський еквівалент
Витрати	Расходы	Expenses
Затрати	Затраты	Costs
Виробничі затрати	Издержки производства	Production costs
Витрати обігу	Издержки обращения	Distribution expenses

Джерело: [2]

Ф.К. Беа, Е. Дихтл, М. Швайтцер зазначали, що витрати являють собою розподілені по періодах і такі, що впливають на результати господарської діяльності підприємства, грошова оцінка яких відповідає основним розпорядженням про складання звітності. А затрати – це споживання виробничих чинників, їх зв'язок з виробництвом продукції, оцінка споживання виробничих чинників. Подібної точки зору щодо поняття затрат дотримувався і Р.Н. Ентоні. Коханова Т.А зазначає, що витрати – це реальні або можливі затрати фінансових ресурсів підприємства. Витрати являють собою сукупність переміщень фінансових засобів і належать або до активів, якщо вони спроможні принести дохід у майбутньому, або до пасивів, якщо цього не виникне і зменшиться нерозподілений прибуток підприємства за звітний період. Затрати характеризують у грошовому виразі обсяг ресурсів, використаних з певною метою, і трансформуються в собівартість продукції робіт, послуг. Сопко В. В. трактує затрати, як «… використання речовин та сил природи у процесі конкретної операційної (або не операційної) діяльності, пов'язаних із виготовленням конкретного виду виробу». Аврова І.А. зазначає, що до затрат відносять засоби, що використані на придбання ресурсів, які є в наявності та відображаються в балансі як активи підприємства і які здатні в майбутньому принести дохід. Подібне трактування «затрат» дає Волкова О.Н. «… це вартість оцінки ресурсів, використаних організацією в процесі своєї діяльності». Свірко С.В. схиляється до думки, що затрати – це грошовий вираз використаних фактично чи умовно зменшених продуктивних сил для виробництва або створення певного продукту [11, с.463–473].

Зонова А.В. зазначає, що затрати – це сума авансованих засобів, використовуваних в процесі кругообігу від початку до кінця без зміни первинної величини. Вони перетворюються у витрати в кінці кругообігу при продажу виготовленої продукції. Золотарьова Н.Г. поділяє затрати на бухгалтерські та економічні. Бухгалтерські – це фактичні затрати чинників виробництва, що придбані за ринковими цінами. Економічні – це втрачені можливості, тобто сума грошей яку можна було б отримати за умови настання найбільш прийнятного варіанту розвитку подій. Дікань Л.В. та Калініченко О.О. зазначають, що затрати пов'язані з чинниками, що впливають на результати виробничої діяльності підприємства, а витрати пов'язані з фінансовими аспектами даного виду діяльності [5, с.34].

Козаченко Г.В., Погорєлов Ю.С., Хлапьонов Л.Ю. та Макухін Г.В. вбачають затрати у вартісному виразі обміну й трансформації ресурсів підприємства, а також їх невідшкодованого виходу за межі підприємства [15, с.8–14].

Нападовська Л.В., М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін. ототожнюють затрати з вартісним показником спожитих у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, фінансових, трудових та інших видів ресурсів [13, с.326].

З метою знаходження відмінностей між витратами певного періоду та виникаючими у зв'язку з ними затратами Чигасов С.Г. пропонує визначати наступне:

– затрати поточного року є також витратами підприємства за цей рік;

– затрати, які були здійснені до початку поточного року, стають витратами цього року і виникають як активи на початок поточного року;

– затрати поточного року можуть бути витратами майбутніх років і будуть відображені як активи на кінець поточного року [15].

Одінцова Т.М., зазначає, що … «Затрати – это вложение средств в ресурсы с целью их дальнейшего потребления (в текущем или последующих периодах), уменьшающее другие активы». «Расходы – это потребление ресурсов в виде выбытия активов, возникновение которых было связано с затратами в прошлых периодах». Порівняльна характеристика понять «затрати» й «витрати» подана у табл. 3.

Таблиця 3.
Порівняльна характеристика понять «затрати» й «витрати»

Критерій порівняння	Характеристика	
	затрати	витрати
Вплив на капітал підприємства	Не впливають на величину капіталу.	Призводять до зменшення капіталу.
Відображення у звітності	Відображаються у формі 1 «Баланс» («Звіт про фінансовий стан»).	Відображаються у формі 2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупні

		доходи»).
Рух ресурсів	Ресурси використовуються всередині підприємства.	Відбувається передача (вибуття) ресурсів, що зменшує їх вартість або виникає зобов'язання перед іншою стороною з приводу передачі ресурсу.
Порядок визнання	В момент використання ресурсу (активу).	В момент списання активу або зобов'язань, навіть якщо їх виникнення не призвело до створення активу.
Вплив на прибуток	Не впливають на величину прибутку.	Впливають на величину прибутку.

Джерело: узагальнено за даними [5, 13, 15].

Отже, виходячи з наведених понять, можна зробити висновок, що уявлення про затрати підприємства ґрунтується на трьох важливих положеннях:

1. Затрати визначаються використанням ресурсів, відображаючи, скільки і яких ресурсів використано на виробництво та реалізацію продукції.

2. Обсяг використаних ресурсів може бути поданий у грошових і натуральних одиницях.

3. Визначення затрат завжди співвідноситься з конкретною метою, тобто обсяг використаних ресурсів у грошовому виразі розраховують для визначення певної функції (виробництва продукції, її реалізації) або виробничого підрозділу підприємства [15].

Висновки. У результаті дослідження поглядів видатних науковців, необхідно відзначити, що затрати – це натурально-речовий показник, який не впливає на зменшення власного капіталу, а витрати – це вартісний показник, який призводить до зменшення власного капіталу та використовується при обрахунку фінансового результату. З метою уникнення плутанини у термінології доречним є застосування терміну «витрати» у фінансовому, а «затрати» – в управлінському обліку.

Література.

1. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андрющенко // Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал. – Київ. – 2007. – № 5 (71). – С.3–7.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Вид-во "Рута", 2006. – 832 с.
3. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності : [підручник] / Н. О. Гура. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392с.
4. Давидович І.Є. Управління витратами. / І.Є. Давидович. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320с.
5. Дікань Л.В. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки: Монографія / Л.В. Дікань, О.О. Калініченко. — Харків : Гриф, 2000. — 80 с.
6. Друри К. Введение в производственный и управленческий учет / Колин Друри. Пер. с англ. - М.:Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
7. Климко Г.Н. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / Климко Г.Н., Нестеренко В.П., Каніщенко Л.О. та ін.; За ред. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Вища шк. – Знання, 1997. – 743 с.
8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm
9. Податковий кодекс України – [Електронний ресурс] : Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/
10. Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності: [монографія] / Реслер М.В. – Мукачево: Карпатська вежа, 2009. – 208 с.
11. Свірко С.В. Деякі питання сучасної української економічної термінології / С.В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – К.: КНЕУ, 2001. – № 9. – С. 463–473
12. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М.І. Скрипник // Міжнар. Зб. наук. пр. «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – 2009. – Вип.1 (13) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/1810/1/26.pdf
13. Теорія бухгалтерського обліку: [Монографія] / Л.В.Нападовська, М.Добія, Ш.Сандер, Р.Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В.Нападовської. – К.: Київ. Нац. торг.- екон. ун – т, 2008. – 735 с.
14. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3-тє вид. доповнене і перероблене / Надія Марківна Ткаченко. – К.: Алерта, 2008 – 926 с.
15. Управління затратами підприємства: [Монографія] / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорєлов, Л.Ю. Хлапьонов, Г.В. Макухін. — К. : Лібра, 2007. — 320 с.

References.

1. Andriuschenko, N.S. (2007), "Essence and value of charges: historical aspect", *Aktual'ni problemy ekonomiky*, vol. 5 (71), pp. 3–7.

2. Butynets', F.F. (2006), *Bukhhalters'kyj finansovyj oblik* [Financial record-keeping], PP "Ruta", Zhitomir, Ukraine.

3. Hura, N.O.(2010), *Oblik vydiv ekonomichnoi diial'nosti* [Account of types of economic activity], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

4. Davydovych, I.Ye. (2008), Upravlinnia vytratamy.[Management charges], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

5. Dikan', L.V. and Kalinichenko, O.O. (2000), *Minimizatsiia vytrat vyrobnytstva v umovakh perekhidnoi ekonomiky* [Minimization of charges of production is in the conditions of transitional economy], Hryf, Kharkiv, Ukraine.

6. Drury, K. (1997), *Vvedenye v proyzvodstvennyj y upravlencheskyj uchet* [Introduction to the production and administrative account], Audyt, YuNYTY, Moskva, Rosiia.

7. Klymko, H.N., Nesterenko, V.P. and Kanischenko, L.O. (1997), *Osnovy ekonomichnoi teorii: politekonomichnyj aspekt* [Bases of economic theory: political economy aspect], 2rd ed, Vyscha shk. – Znannia, Kyiv, Ukraine.

8. The Ministerstvo finansiv (2013), The national position of record-keeping 1 “General requirements are to the financial reporting”, available at: http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm (Accessed 18 Sept. 2015)

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2011), The Internal revenue code, available at: http://zakon.rada.gov.ua/ (Accessed 18 Sept. 2015)

10. Resler, M.V. (2009), *Oblik vytrat ta dokhodiv operatsijnoi diial'nosti* [Account of charges and profits of operating activity], Karpats'ka vezha, Mukachevo, Ukraine.

11. Svirko, S.V. (2001), “Question of modern Ukrainian economic terminology”, *Problemy formuvannia rynkovoi ekonomiky*, vol. 9, pp. 463–473.

12. Skrypnyk, M.I. (2009), “Expenses and charges: problem of interpretation of concepts”, *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu*, [Online], vol . 1 (13), available at: http://eztuir.ztu.edu.ua/1810/1/26.pdf (Accessed 18 Sept. 2015)

13. Napadovs'ka, L.V., Dobiia, M., Sander, Sh., Matezich, R. ta in.; za zah. red. Napadovs'koi, L.V. Teoriia bukhhalters'koho obliku [Theory of record-keeping], Nats. torh.- ekon. un – t, Kyiv, Ukraine.

14. Tkachenko, N.M. (2008), *Bukhhalters'kyj finansovyj oblik, opodatkuvannia i zvitnist'*[Financial record-keeping, taxation and accounting], 3rd ed, Alerta, Kyiv, Ukraine.

15. Kozachenko, H.V., Pohorielov, Yu.S., Khlap'onov, L.Yu. and Makukhin, H.V. (2007), *Upravlinnia zatratamy pidpryiemstva* [Management of enterprise expenses], Libra, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 18.09.2015р.