

УДК 338.5

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/157-7>**Живець А. М.**кандидат економічних наук, доцент,
Одеський національний політехнічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9380-1020>**Наконечна В. І.**викладач
Одеський національний політехнічний університет**Zhyvets Alla, Nakonechna Victoriia**
Odessa National Polytechnic University

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ЗБАЛАНСОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ЕКОНОМІЧНИХ ТА ІНЖЕНЕРНИХ СЛУЖБ ПІДПРИЄМСТВ

Вдосконалення планування діяльності функціональних і забезпечувальних підрозділів підприємства (відділи інженерної підготовки виробництва, економічні відділи, підрозділи заводської інфраструктури) на основі застосування збалансованої системи показників (BSC) і цільового бюджетування їх діяльності приводить до значної економії накладних витрат на підприємстві. Коли на підприємстві починається планування фінансування робіт і заходів з досягнення певних цілей підприємства, а також здійснюється закріплення конкретних робіт за певними підрозділами, то незмінно виникає проблема нерівномірності їх завантаження як за часом, так і за трудомісткістю робіт. Така ситуація є наслідком необхідності адаптації підприємства до ринкових умов, що динамічно змінюються. Отже, на підприємстві виникає управлінська проблема щодо того, як ефективно управляти витратами економічних та інженерних служб підприємства. За результатами дослідження встановлено, що для того, щоб ефективно розподіляти обмежені ресурси підприємств серед безлічі можливих альтернатив, потрібно застосувати збалансовану систему показників. Це дасть змогу підприємствам відбирати до реалізації тільки такі ініціативи, які здійснюють вагомий внесок у досягнення стратегічної мети. В цьому разі підприємства починають спрощувати координацію дій своїх підрозділів на основі визначення основних спільних корпоративних цілей.

Ключові слова: управління витратами, промислове підприємство, збалансована система показників, економічні відділи, відділи інженерної підготовки виробництва.

FEATURES OF USING A BALANCED SCORECARD IN THE COST MANAGEMENT OF ECONOMIC AND ENGINEERING SERVICES OF ENTERPRISES

The article is devoted to the study of problems of effective cost management of economic and engineering services of the enterprise. Improving the planning of the activities of functional and supporting divisions of the enterprise (departments of engineering preparation of production, economic departments, divisions of the plant infrastructure) based on the use of a balanced scorecard (BSC) and targeted budgeting of their activities leads to significant savings in overhead costs at the enterprise. When the enterprise starts planning the financing of work and activities to achieve certain goals of the enterprise, and it also carries out the fixation of specific work for certain divisions, then the problem of imbalanced workload invariably arises, both in time and in labor intensity of work. This situation is a consequence of the need to adapt the enterprise to dynamically changing market conditions. Thus, a management problem arises at the enterprise – how to effectively manage the costs of the economic and engineering services of the enterprise. Based on the results of study, it was found that in order to distribute limited resources of enterprises among the many possible alternatives in effective way, it is necessary to apply a balanced scorecard. The balanced scorecard of the enterprise sets priorities for the entire enterprise, which, based on the cascading of the plant's balanced scorecard, are reaching to each employee with the help of key goals and indicators. Departments, divisions and individual workers create scorecards that demonstrate how they can affect top-level goals and indicate specific monitoring indicators they will be tracking. Scorecards contain both the norms required to achieve significant results and the specific initiatives that ensure that those norms are met. The authors state that each initiative should have an economic evaluation that describes the impact of the initiative on the strategic goal, as well as specified costs, deadlines, resources and dependence. The description of the initiatives should clearly indicate the required resources (operating costs and investments required to implement them). It was proposed to carry out a clear target planning of both tasks for functional and supporting divisions, and the resources necessary for this. The implementation of the BSC system at the enterprise will significantly reduce a length and labor intensity of an entire cycle of strategic and operational work planning of economic and engineering services of the enterprise.

Keywords: cost management, industrial enterprises, balanced scorecard (BSC), of the economic and engineering services of the enterprise.

JEL classification: L25, M11.

Постановка проблеми. Під час планування робіт і заходів щодо досягнення певних стратегічних цілей підприємства та закріплення цих конкретних робіт і

заходів за певними інфраструктурними підрозділами незмінно виникає проблема оптимізації їх бюджетування. Інвестиції у розвиток підприємства, як правило,

мають тенденцію до розпорошення на реалізацію дургорядних цілей, а головні стратегічні цілі залишаються недофінансованими і неповністю реалізованими. Отже, знижується ефективність інвестицій підприємства, а також оцінка ефективності роботи вищого менеджменту підприємства. У зв'язку з цим виникає управлінська проблема щодо того, за яку роботу й скільки потрібно платити всім службам і фахівцям, щоби підприємство керовано досягало поставлених цілей своєї діяльності.

Світовий та вітчизняний досвід провідних підприємств показав, що вдосконалення планування діяльності інфраструктурних підрозділів підприємства (відділи технічної підготовки виробництва, економічні відділи, допоміжні підрозділи заводської інфраструктури) на основі застосування збалансованої системи показників і цільового бюджетування їх діяльності приводить до значної економії накладних витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основним мотивом діяльності промислового підприємства в ринкових умовах є максимізація прибутку. Реальні можливості реалізації цієї стратегічної мети часто обмежені витратами виробництва та попитом на продукцію підприємства. Отримання найбільшого виробничого ефекту з найменшими витратами залежить від того, як підприємство ефективно вирішує питання управління витратами, що передбачає постійний пошук способів їх зниження. Нині опубліковано багато теоретичних та методичних розробок з управління витратами на підприємстві в ринкових умовах такими вченими, як, зокрема С.Ф. Голов [1], К. Друрі [2], А.М. Турило [7], А.М. Череп [8]. Проте з огляду на актуальність для підприємств України питань раціоналізації ресурсоспоживання і теорія, і практика управління витратами потребують подальших досліджень та вдосконалення.

Мета статті полягає у визначенні шляхів та методів удосконалення управління витратами інфраструктурних підрозділів підприємств із застосуванням збалансованої системи показників.

Вклад основного матеріалу. Діяльність підприємств у ринкових умовах вимагає від них таких основних якостей:

- здатність здійснювати стратегічне позиціонування на вітчизняному й глобальному ринках;
- здатність швидко освоювати нові види продукції;
- здатність до оперативної модернізації виробничого апарату задля економії головних ресурсів, таких як час, фінанси, матеріали, енергія й праця;
- здатність оперативно залучати висококваліфікованих фахівців та контрагентів до виконання своїх робіт;
- здатність застосовувати для здійснення власних бізнес-процесів можливостей регіональної і галузевої інфраструктури.

Проте більшість вітчизняних підприємств з 1991 року по сьогодні втратили свій кадровий, науковий, виробничий і технічний потенціал, тому вирішувати на підприємствах нові ринкові завдання стало важко, а інколи просто неможливо. Цій ситуації чималою мірою сприяв також розвал в Україні галузевої інфраструктури (НДІ, ЦКБ, СПКТБ, спеціальні фірми з інженерного обслуговування підприємств галузі тощо).

У таких ринкових умовах вітчизняним підприємствам для свого розвитку вкрай важливо запозичувати такий передовий зарубіжний досвід:

- використання переваг регіональної, галузевої і глобальної кооперації (наприклад, розроблення програм для металообробних верстатів та центрів можна доручити зовнішньому виконавцю – спеціалізованому підприємству, тому що створення одного робочого місця програміста обійдеться підприємству у 100–150 тис. грн (з урахуванням усіх задіяних основних фондів підприємства і відповідного забезпечення));

- максимальне спрощення та скорочення тривалості власних бізнес-процесів із залученням на коопераційній основі зовнішніх виконавців (наприклад, автомобільні заводи – це переважно складальні конвеєри, на які поступають комплектуючі із сотень спеціалізованих підприємств, а вітчизняна фірма «Гетьман» не має жодного свого виробничого підприємства або магазину, проте її бізнес-процеси здійснюються з великим успіхом);

- жорстке цільове управління витратами на утримання власної інженерної і виробничої інфраструктури (це важливо, тому що фінансових коштів на підприємстві завжди не вистачає, а виробничий потенціал і конкурентний статус підприємства в ринкових умовах необхідно підтримувати на високому рівні).

Якщо запозичення передового зарубіжного досвіду, зазначеного у перших двох пунктах, вимагає наявності розвинутої ринкової інфраструктури в зовнішньому середовищі підприємства, то досвід, зазначений у третьому пункті, може бути з успіхом реалізований підприємством самостійно без становлення якісної зовнішньої ринкової інфраструктури.

Наші дослідження шляхів вирішення цієї проблеми в працях зарубіжних [3–6] та вітчизняних учених [7; 8] дали змогу визначити такі основні напрями вдосконалення управління ресурсоспоживанням (витратами) заводських служб:

- введення стратегічного планування роботи заводських служб у взаємозв'язку і в підлеглих до стратегії розвитку підприємства;

- введення нормативного планування ефективності роботи заводських служб;

- організація цільового планування синергії роботи заводських служб на основі збалансованої системи показників (ЗСП);

- введення цільового бюджетування заходів заводських служб з урахуванням їх важливості для досягнення стратегічних цілей підприємства;

- організація бюджетування праці заводських служб залежно від досягнення ними показників системи ЗСП.

Як бачимо з наведеного переліку шляхів забезпечення економії ресурсів на підприємстві, основна ідея досвіду зарубіжних компаній полягає в тому, що ресурси виділяються насамперед на забезпечення заходів щодо стратегічного позиціонування підприємства.

Для того щоб визначити для підприємства його першочергові стратегічні завдання, цілі, показники й заходи щодо їх досягнення, розробляється стратегічна карта. Автори формату такої карти П. Нортон та Д. Каплан запропонували побудову її в розрізі таких важливих в умовах ринку напрямів, як фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання й розвиток

персоналу. У стратегічній карті кожне підприємство може додати або змінити ці напрями, що відзначено в зарубіжних літературних джерелах [3; 6]. Мета побудови стратегічної карти полягає в тому, щоби показати взаємозв'язок цілей за горизонтами планування й визначити індикатори (показники) для контролю досягнення цілей розвитку підприємства в заданому напрямі.

На наступному етапі впровадження системи ЗСП розробляється сама збалансована система показників, фрагмент зразка якої представлений у табл. 1. Тут уже визначено планові чисельні значення індикаторів, відповідальні виконавці, прийняті до виконання ініціативи (вжиті заходи) функціональних підрозділів для реалізації ініціатив заводської системи BSC. Однак ці документи є підсумковими, координуючими роботу на підприємстві. Їх створенню передують велика підготовча робота у всіх підрозділах заводу (рис. 1).

Автори відзначають, що інтеграція ЗСП у систему планування на підприємстві дає змогу органічно поєднати стратегічне та оперативне виробниче планування із системами бюджетування й управлінського обліку.

У подальшому каскадуванні корпоративної системи ЗСП за підрозділами визначаються планові числові значення індикаторів, відповідальні виконавці та прийняті до виконання ініціативи (вжиті заходи) функціональних підрозділів. Створенню корпоративної системи ЗСП передують велика підготовча робота у всіх підрозділах підприємства.

Орієнтуючись на систему показників для вищого рівня управління, господарські одиниці, відділи, групи загальнокорпоративного призначення й навіть самі працівники створюють свої системи ЗСП, а також ініціативи (заходи) щодо досягнення загальних корпоративних цілей. Кожна з розроблених ініціатив з переліком необхідних для її реалізації ресурсів зазначається в бюджетних заявках підрозділів.

За даними наших досліджень, на більшості підприємств існує велика вірогідність того, що, як правило, у підрозділів не вистачає ресурсів для вжиття більшості запланованих ними заходів. Проте зі впровадженням збалансованої системи показників ситуація докорінно змінюється. У системі ЗСП визначаються ранги пріоритетності та черги реалізації ініціатив підрозділів у рамках можливостей їх бюджетування на підприємстві. Тепер господарські одиниці та відділи підприємства повинні розробляти та досягати певних визначених цілей і показників діяльності, які є прямим перекладом систем показників вищих рівнів.

Щоб досягти такої колективної синергії, важливою складовою частиною процесу каскадування має стати участь у цьому процесі всіх зацікавлених осіб. Жодну ефективну систему показників не можна створити з відривом від реалії підприємства. Дієві збалансовані системи показників розробляються тільки завдяки участі всіх тих, хто зацікавлений у результатах роботи підприємства.

Каскадовані збалансовані системи показників відображають кожен грань діяльності підприємства, дають змогу всім працівникам зрозуміти стратегічний напрям руху й взяти участь у забезпеченні успішного результату праці всього трудового колективу. При цьому всі працівники бачать важливість зв'язку між своїми повсякденними діями та впливом, який вони здійснюють на головні цілі діяльності всього підприємства.

Наступним логічним етапом впровадження системи ЗСП є визначення конкретних ініціатив, необхідних для виконання планових норм показників на кожному рівні планування. Саме ініціативи на місцях утворюють міцний зв'язок між бюджетами, системами показників і стратегією підприємства загалом.

Ініціативи – це конкретні програми, етапи, проекти або заходи, які здійснюються задля виконання певних



Рис. 1. Схема цільового планування роботи функціональних і забезпечувальних підрозділів на основі збалансованої системи показників

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 1

Фрагмент збалансованої системи показників стратегії розвитку підприємства до 2022 року

№	Перспектива	Мета	Показники досягнення мети			Підрозділ, відповідальні за досягнення цілей КСЗП	Цільові заходи підрозділів (шифр заходів ВЗСП)	Бюджети підрозділів-виконавців цільових заходів, тис. грн.				
			найменування	цільове значення	план			план	факт	+/-		
1	Фінанси	1.1. Зростання прибутку	Прибуток, тис. грн.	5 000;	01.01.2020;	ВЗ	№ ВЗ-1.1	125				
				6 000;	01.01.2021;			ФВ	№ ФВ-1.1	120		
		1.2. Збільшення кількості клієнтів	Наявна кількість клієнтів, ос.	680;	01.01.2020;	ВЗ	№ ВЗ-1.2	40				
				925;	01.01.2021;			ВМ	№ ВМ-1.2	30		
			1 200	01.01.2022	ВМ	№ ВМ-1.2	30					
		1.3. Зменшення витрат	Кількість залучених клієнтів за рік, ос.	300	щорічно	ВМ	№ ВМ-1.2	20				
				Матеріальні витрати, %	18	до 01.01.2022	ВМТЗ	№ ВМТЗ-1.3	6			
					Витрати на енергоносії, %	7	до 01.01.2022	ВГЕ	№ ВГЕ-1.3	4		
						Витрати на контрагентські роботи, %	10	до 01.01.2022	ПВВ	№ ПВВ-1.3	20	
		Накладні витрати, %	25				до 01.01.2022	ПЕВ	№ ПЕВ-1.3	30		
1.4. Підвищення сортності та ціни продукції	Відсоток продукції вищого гатунку, %	25	до 01.01.2022	ВТК	№ ВТК-1.4	150						
		Відсоток продукції першого гатунку, %	60	до 01.01.2022	ВТК	№ ВТК-1.4	100					

Джерело: розроблено авторами

норм ефективності діяльності. Ініціативи визначаються для того, щоб ліквідувати розрив між поточними результатами діяльності та встановленими необхідними нормами діяльності підрозділів.

Норма – це певне значення показника діяльності, і для того, щоб її досягти, необхідно визначити, які інвестиції необхідно вкласти в ініціативи, щоб гарантувати позитивний результат. Ключовим словом у цій пропозиції є слово «інвестиції», тому, що бюджетування – це дія з визначення потрібних інвестицій у вигляді праці, ресурсів, процесів, технологій тощо. Важливо забезпечити першочергове фінансування саме ініціатив стратегічного характеру, які допомагають досягати цілей, які забезпечують поступальний розвиток підприємства.

Фінансування нестратегічних ініціатив не тільки приводить до значного скорочення цінних фінансових ресурсів, але й поглинає інші важливі ресурси, такі як час та увага менеджерів.

Система збалансованих показників впроваджує нову базу управлінської інформації, яка спрямовує в центр організації бюджетування не засоби фінансового контролю, а цілі підприємства та його стратегію.

Кожна ініціатива в системі збалансованих показників повинна мати посилання на відповідну їй стратегію, яку вона підтримує. Це правило поширюється на

системи для всіх організаційних рівнів. Навіть на рівнях відділу й команди, ініціативи мають бути пов'язані із загальними цілями підприємства. Автори відзначають, що в описі ініціатив слід чітко зазначити необхідні ресурси (операційні витрати та інвестиції, які необхідні для їх здійснення) (табл. 2).

Всі ініціативи незалежно від того, належать вони до «твердих» чи «м'яких» показників, слід подавати разом із супровідною документацією, в якій міститься обґрунтування фінансування (табл. 2). На думку авторів, для того, щоби забезпечити рівні умови доступу до інвестицій, всі підрозділи підприємства повинні застосовувати однаковий метод оцінювання ініціатив. Який би не був вибраний метод (аналіз дисконтованих потоків грошових коштів, внутрішня норма прибутку, період окупності, сумарні витрати або безліч інших критеріїв), головне, щоби на підприємстві застосовувався один і той самий метод.

Як показало наше дослідження, великою проблемою є переконання вищого керівництва підприємства у фінансуванні ініціатив, спрямованих на поліпшення випереджаючих індикаторів діяльності, так званих м'яких показників, таких як збереження кадрів, задоволеність клієнтів.

Висновки. Щоб ефективно розподіляти обмежені ресурси підприємств серед безлічі можливих альтер-

Таблиця 2

Формат опису параметрів проєкту (ініціативи) «Участь у галузевій виставці машинобудування України»

Найменування параметру	Значення параметру
1. Найменування проєкту (ініціативи)	Участь у галузевій виставці машинобудування
2. Мета проєкту	Збільшення кількості клієнтів
3. Дата початку (план)	18 грудня 2021 року
4. Дата завершення (план)	14 січня 2022 року
5. Дата початку (факт)	18 грудня 2021 року
6. Дата завершення (факт)	16 січня 2022 року
7. Ресурсні потреби проєкту	7.1. Необхідність оренди експозиційної площі; 7.2. відрядження 2 ІТП у м. Київ на 26 діб; 7.3. замовлення рекламних буклетів (обсяг тиражу становить 2 тис. од.)
8. Обґрунтування потреб	Кошторис відділу маркетингу від 1 грудня 2021 року № 36
9. Затверджений бюджет проєкту	18,5 тис. грн.
10. Керівник проєкту	Кириченко Сергій Павлович – начальник відділу маркетингу
11. Спрямованість на стратегічні цілі ЗСП підприємства за корпоративною картою	11.1. Зростання прибутку підприємства; 11.2. збільшення кількості клієнтів.
12. Нормативна база обліку витрат	– орендна плата за 1м експозиційної площі в головному павільйоні «Машинобудування»; – вартість витрат на відрядження; – вартість друкарських послуг ЗАО «Южполіграфсервіс».

Джерело: розроблено авторами

натив, на нашу думку, доцільно застосувати збалансовану систему показників. На підприємстві повинні відбиратися до реалізації тільки такі ініціативи, які здійснюють вагомий внесок у досягнення стратегічної мети. В цьому разі підприємства починають спрощувати координацію дій своїх підрозділів на підставі визначення основних спільних корпоративних цілей.

Автори відзначають також інші переваги складання бюджету на основі системи збалансованих показників.

1. Зміцнення ключових стратегій підприємства. Замість того, щоби просто додавати певний відсоток росту бюджету порівняно з попереднім роком, збалансована система показників ставить у центр бюджетного циклу певні заходи щодо реалізації стратегії підприємства. Поєднання реалізації стратегії з бюджетним процесом є відмінним способом примусу менеджерів звернути на неї увагу. За таких умов підприємство виграє двічі. По-перше, для того, щоби підготувати ефективні бюджети, менеджери й працівники повинні глибоко зрозуміти сутність стратегії підприємства, а це приводить до підвищення рівня знань про підприємство та до розуміння вимог щодо компетенцій персоналу. По-друге, що також є важливим, системи ЗСП та їх бюджети демонструють, як окремі групи та підрозділи зможуть забезпечити реалізацію стратегічних планів підприємства.

2. Зменшення вірогідності застосування «дипломатичних ігор» керівників підрозділів під час «вибивання» фінансування для своїх підрозділів. Під час запровадження збалансованої системи показників, яка використовує стратегію як директивний фактор під час формування бюджетів підрозділів, зменшується вірогідність таких «дипломатичних ігор», характерних для звичайного бюджетного процесу. Пропонуючи кожному підрозділу продемонструвати прямий зв'язок між стратегією та заходами й витратами на їх реалізацію, ми примушуємо його давати конкретні обґрунтування своїх потреб у фінансуванні. У таких умовах, коли заявки під-

розділів на фінансування повинні відображати реальну стратегічну цінність для підприємства, не вдасться просити трохи більше, а обіцяти трохи менше.

3. Розширення співпраці. Для забезпечення ефективного впровадження бюджетування реалізації стратегічних цілей підприємства менеджером слід змінити свій образ мислення та перейти від спроб затвердження тільки своєї бюджетної заявки будь-якою ціною до мислення категоріями колективного підходу до реалізації стратегічних цілей підприємства. Система збалансованих показників полегшує цей перехід, сприяє відкритій дискусії між усіма учасниками процесу щодо оптимізації витрат у досягненні загальних корпоративних цілей. Фактично розширення співпраці та обмін інформацією є одними з ключових переваг цього процесу. Збалансована система показників спонукає менеджерів вивчати можливості взаємовигідної співпраці груп та підрозділів і шукати шляхи досягнення особистої мети кожного, а їх виконання в сукупності буде означати успіх усього підприємства.

4. Поглиблення знань. Підприємства повинні уважно аналізувати результати бюджетних рішень. Подальший аудит, або аналітичний розгляд бюджетного процесу, дасть змогу визначити, чи привела реалізація запланованих ініціатив до виконання відповідних норм діяльності підприємства. Прийняті до впровадження ініціативи повинні бути піддані такій же суворій перевірці, як цілі й показники збалансованої системи, для переконання в отриманні бажаних результатів.

Таким чином, під час використання збалансованої системи показників у центрі бюджетного процесу перебувають стратегічні плани підприємства. Витрати ресурсів на реалізацію кожної ініціативи визначається на основі здатності цієї ініціативи впливати на досягнення стратегічної мети підприємства, а не на основі базової цифри за минулий рік.

Ефективність впровадження систем ЗСП на підприємствах України ми продемонструємо такими прикла-

дами. Так, наприклад, удосконалення системи планування роботи функціональних підрозділів на одному з машинобудівних підприємств на основі системи ЗСП дало змогу зменшити на 30% щорічне фінансування утримання функціональних служб підприємства, зокрема фінансування заводських щорічних планів вжиття заходів науково-технічного прогресу. При цьому результативність роботи функціональних служб підприємства значно поліпшилась, їх робота стала цілеспрямовано керованою, а економічні та якісні показники роботи підприємства у плановому періоді стали об'єктивно прогнозованими, що відзначено за результатами анкетування провідних спеціалістів підприємства. Значно підвищилась якість

планів та покращилась координованість дій функціональних підрозділів під час досягнення стратегічних цілей підприємства. Підвищилась ймовірність досягнення планових показників та цілей діяльності підприємства загалом: якщо раніше вживалось тільки до 50% заходів комплексних планів розвитку підприємства, то зі впровадженням системи ЗСП цей показник досяг 72%. З'явилась реальна можливість покращення адресності матеріального стимулювання тих інженерно-технічних працівників, які здійснили вагомий внесок у розвиток підприємства, за рахунок чого підвищилась ініціативність інженерно-технічних працівників функціональних підрозділів підприємства.

Список використаних джерел:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік. Київ: Лібра, 2004. 704 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 1071 с.
3. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты. Москва : Олимп-Бизнес, 2005. 483 с.
4. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Организация, ориентированная на стратегию. Москва : Олимп-Бизнес, 2003. 416 с.
5. Нивен П.Р. Сбалансированная система показателей – шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов. Днепропетровск : Баланс Бизнес Букс, 2004. 328 с.
6. Ольве Н.-Г., Рой Ж., Ветер М. Сбалансированная система показателей. Практическое руководство по использованию. Москва : Вильямс, 2006. 304 с.
7. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
8. Череп А.В. Управління собівартістю : монографія. Харків : ІНЖЕК, 2005. 376 с.

References:

1. Golov S.F. (2004). *Upravlinskiy oblik* [Management Accounting]. Kyiv: Libra, 704 (in Ukrainian).
2. Druri K. (2003). *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet* [Management and production accounting]. Moscow: UNITY DANA, 1071 (in Russian).
3. Kaplan R.S., Norton D.P. (2005). *Strategicheskie karty. Transformacija nematerial'nyh aktivov v material'nye rezul'taty* [Strategy maps. Transformation of intangible assets into tangible results]. Moscow: Olimp-Biznes, 483 (in Russian).
4. Kaplan R.S., Norton D.P. (2003). *Organizacija, orientirovannaja na strategiju* [Organization-oriented strategy]. Moscow: Olimp-Biznes, 416 (in Russian).
5. Niven Pol R. (2004). *Sbalansirovannaya Sistema pokazateley – shag za shagom: Maksimalnoye povysheniye effektivnosti i zakrepleniye poluchennykh rezultatov* [Balanced Scorecard – Step by Step: Maximum efficiency increase and consolidation of the results]. Dnepropetrovsk: Balans-Klub, 328 [in Russian].
6. Nils-Goran Olve, Zhan Roy, Magnus Veter. (2006). *Sbalansirovannaya sistema pokazateley. Prakticheskoye rukovodstvo po ispolzovaniyu* [Balanced scorecard. A practical guide to use]. Moscow: Williams, 304 [in Russian].
7. Turylo A.M., Kravchuk Yu.B., Turylo A.A. (2006). *Upravlinnya vytratamy pidpryyemstva* [Cost management company]. Kyiv: Tsentr navch. literatury, 120 [in Ukrainian].
8. Cherep A.V. (2005). *Upravlinnia sobivartistiu* [Cost management]. Kharkiv: INZHEK, 376 (in Ukrainian).