

АНАЛІЗУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛ УПРАВЛІНСЬКИХ ВИТРАТ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ ЛАНЦЮЖКА ЦІННОСТІ

© Чепіль Б.А., 2013

Проаналізовано світову та вітчизняну практику аналізування та розподілу управлінських витрат у діяльності газовидобувних підприємств. Автором досліджено сучасні методи оптимізування управлінських витрат та наведено їхні переваги та особливості. Розвинено метод оптимізування управлінських витрат шляхом застосування ланцюжка творення цінності, враховуючи ще один етап (утилізаційні витрати) та особливості діяльності газовидобувних підприємств.

Ключові слова: управлінські витрати, аналізування витрат, оптимізування та розподіл витрат, газовидобувні підприємства.

В.А. Chepil

Lviv Polytchnic National University

ANALYSIS AND MANAGEMENT COSTS USING VALUE CHAIN

© Chepil B.A., 2013

The paper analyzes the global and domestic practice analysis and distribution of administrative costs of gas producing companies. The author studied modern methods of optimization and management costs are their benefits and features. It was elaborated a method of optimization of management costs by applying the value creation chain considerate another stage (utilization costs) and characteristics of the gas producing companies.

Keywords: administrative costs, cost analysis, optimization and distribution costs, gas company.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Вітчизняні та іноземні науковці розробили багато концепцій та методик управління витратами підприємств, зокрема і адміністрування управлінськими витратами. Найпоширенішими з них є: аналіз ланцюжка цінностей, визначення доданої вартості, порівняння альтернативних витрат, врахування трансакційних витрат, оцінювання стратегічного позиціонування тощо [1, с. 21–24].

Аналіз останніх досліджень та публікацій, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми. Усі методи оптимізування управлінських витрат можна поділити на внутрішні та зовнішні. До внутрішніх методів оптимізування управлінських витрат належать: ABC-аналіз, XYZ-аналіз, вартісний аналіз, директ-костинг, абсорпшен-костинг, стандарт-костинг, таргет-костинг, кост-кілінг тощо. Зовнішні методи оптимізування витрат передбачають дослідження окремих елементів зовнішнього середовища, а тому до зовнішніх методів належать такі: аутсорсинг, CVP-аналіз, Lean, TPS, кайзен-костинг, ТОС-аналіз, бенчмаркінг, LCC-аналіз (Life Cycle Cost) – аналіз витрат на строк служби [2], які використовують у практичній діяльності вітчизняні та іноземні підприємства.

Одним із найбільш затребуваніших з боку керівників підприємств у сучасних умовах функціонування є ABC-аналіз. Це метод аналізування та прийняття рішень щодо оптимізування витрат з метою максимізації прибутку підприємства. Для цього знаходять або визначають так звані центри витрат на підприємстві, які являють собою певний етап, явище або виокремлений процес (як правило, функціональний), в якому групуються або формуються схожі за певними характеристиками

види витрат підприємства [1, с. 22]. Такі витрати можуть формуватися на рівні усього підприємства, окремих структурних підрозділів, окремих функцій, етапів тощо.

Найчастіше центри витрат поділяють так: 1) постачання комплектуючих та сировини; 2) збут продукції; 3) перетворення сировини та комплектуючих на готову продукцію; 4) науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи; 5) забезпечення основного виробництва; 6) забезпечення допоміжного виробництва; 7) сервісне обслуговування; 8) постачання та продаж запасних деталей та частин тощо.

Вивчення практики застосування методу ABC-аналізу дає змогу виокремити основні його можливості та переваги:

- ідентифікувати домінуючі продукти, напрями діяльності, виробничі етапи тощо;
- сконцентрувати увагу на основних напрямках діяльності, зокрема із можливістю в них оптимізувати переважаючі управлінські витрати;
- підвищити результативність діяльності системи менеджменту та підприємства загалом.

Цікавим з теоретико-практичного погляду є XYZ-аналіз, що передбачає оптимізування витрат через ідентифікацію та оцінювання резервів, способів їх зниження та мобілізації. Для цього згідно із методом слід формувати три групи витрат:

X – найістотніші витрати, сукупна частка яких сягає мінімуму 50 % усіх сукупних витрат підприємства;

Y – друга група витрат, частка яких є не меншою за 25 % від сукупних витрат підприємства;

Z – третя група витрат, частка яких є не більшою за 25 % усіх сукупних витрат підприємства відповідно.

При оптимізуванні витрат основні заходи стосовуватимуться відносно зниження першої групи витрат, що забезпечить істотний ефект.

ТОС є схожою з концепцією Lean Manufacturing (американізований варіант TPS – Toyota Production System, заснований на зниженні витрат). Так, і Lean, і ТОС визначаються як комплекс змін, що охоплює весь ланцюжок від збуту до постачальників і всі сфери – від менталітету людей до технології виробництва з метою оптимізування витрат шляхом усунення бар'єрів та вузьких місць [3, с. 147, 148].

LCC-аналіз (Life Cycle Cost) – передбачає ідентифікування та оцінювання усіх видів витрат, за певним видом продукції протягом усього його життєвого циклу. Відповідно розробляють продукт, враховуючи його гранично допустиму з позиції споживача ціну [4].

На відміну від інших видів оптимізування витрат, які переважно спрямовані на пошук резервів для скорочення витрат, вартісний аналіз передбачає оцінювання ефективності витрат, тобто порівняння витрат та отриманих результатів від їх здійснення. Також у вартісному аналізі беруть до уваги якість виготовленої продукції або наданої послуги, рівень задоволення потреб споживачів тощо. Метою методу є скорочення тих витрат, які не погіршують характеристик продукції чи послуги для зацікавлених груп.

Функціонально-вартісний аналіз передбачає зниження витрат на будь-якому виробничому етапі, за будь-яким виробом чи виробничо-управлінською функцією за умови збереження основних властивостей та характеристик продукції. У практичній діяльності при використанні методу вдається знизити витрати на 20–25 % [5, с. 107].

На основі вартісного аналізу виник і прогресивніший метод оптимізування витрат – CVP-аналіз та метод стратегічного аналізу витрат підприємства (Strategic Cost Analysis) [5]. CVP-аналіз передбачає розрахунок необхідного обсягу виробництва для покриття сукупних витрат та досягнення точки беззбитковості проекту, продукції чи підприємства загалом. Також цей метод дає змогу формувати оптимальну структуру витрат та прибутку підприємства [6]. Strategic Cost Analysis звертає увагу на те, що підприємство є елементом ланцюжка творення споживчої цінності. І якщо воно хоче знизити та оптимізувати власні витрати, то підприємство повинно узгодити свої дії, стратегію, тактику з іншими елементами цього ланцюжка та показати вигоду іншим учасникам від досягнення мінімальної вартості готової, кінцевої продукції, що виготовляється у ланцюжку [5, с. 46].

Метод оптимізування витрат таргет-костінг дає змогу встановити конкурентоспроможну ціни на продукцію, враховують цільову собівартість, платоспроможність споживачів. Відповідна цільова собівартість стає основним стратегічним плановим показником, на основі якого встановлюються індикатори діяльності усіх підрозділів підприємства [7, с. 47]. Метод здебільшого використовують при виході підприємства із продуктом на новий ринок або створення нового ринку або продукту [8, с. 382].

Цікавим є метод кайзер-костинг, який розглядає процес оптимізування витрат як полівекторний, систематичний та динамічний, що вимагає від керівників підприємства залучення усіх працівників до зниження витрат та врахування змін у зовнішньому середовищі. Витрати таким чином скорочуються за усіма видами робіт, зокрема оптимізуються управлінські витрати як вертикально, так і горизонтально. Кост-кілінг використовується за необхідності термінового оптимізування витрат з метою підвищення конкурентного становища підприємства на ринку або настання на ринку негативної динаміки (кризи, економічного спаду, зниження темпів економічного зростання, гірших тенденцій, аніж прогнозувалось тощо). Також кост-кілінг слід використовувати на ринку із значним рівнем чутливості споживачів до ціни, з високою еластичністю попиту до ціни, використанням конкурентами стратегії лідерства за витратами тощо [7, с. 47, 48].

Аутсорсинг є зовнішнім методом оптимізування витрат, оскільки передбачає передавання виконання певних функцій, етапів виробництва, дій, процесів тощо зовнішнім партнерам з метою зниження рівня різних видів витрат [9; 10]. Фокусування та спеціалізація зовнішніх партнерів дає змогу економити на витратах за допомогою досвіду, кращих технологій, зрештою, масштабу виробництва. Однак інколи знижуються поточні витрати, а зростають, відповідно, майбутні витрати, а саме коли виготовлений продукт недовільної якості через помилки партнерів, а витрати на обслуговування та сервіс стануть істотно вищими.

Бенчмаркінг є ще одним методом оптимізування витрат, який можна віднести як до зовнішніх, так і до внутрішніх. Він передбачає вивчення інноваційної або найкращої практики оптимізування витрат на ринку та застосування її у діяльності власного підприємства. Також можна використовувати практику провідних підрозділів власного підприємства та перенесення її у діяльність інших підрозділів – внутрішній бенчмаркінг.

Цілі статті. Загалом усі методи оптимізування спрямовані на пошук або зовнішніх, або внутрішніх резервів зниження витрат. При цьому витрати є пов'язаними між собою і часто зниження одного виду витрат може призвести до зростання іншої групи витрат. Тому слід досліджувати латентні зв'язки між групами витрат при прийнятті остаточного рішення про оптимізування структури витрат підприємства. Також доцільно розвинути один із сучасних методів оптимізування управлінських витрат.

Основний матеріал дослідження. Одним із можливих способів оптимізування витрат є побудова за методом М. Портера схожого ланцюжка цінності для підприємств газовидобувного комплексу. При цьому важливо до ланцюжка додати ще один етап, а саме витрати на утилізацію відходів, зношених фондів та обладнання виробництва.

Необхідність виокремлення такої групи витрат пов'язана із значними витратами на утилізацію та ліквідацію свердловин у діяльності газовидобувних підприємств. При цьому такі витрати в сукупних витратах діяльності газовидобувних підприємств постійно зростають. Крім того, посилюється вітчизняне та міжнародне законодавство у частині захисту навколишнього середовища, що змушує власників та керівників газовидобувних підприємств витрачати додаткові ресурси на процес ліквідації наслідків газовидобувної діяльності.

Виокремлення окремими групами управлінських витрат дасть змогу розробити та запропонувати механізми для їх оптимізування як на окремому етапі діяльності, а також трансакційні витрати, що дасть можливість знизити сукупні витрати підприємства, оптимізувати собівартість виготовленої продукції, знизити окремі види управлінських та інших видів витрат (рис. 1).

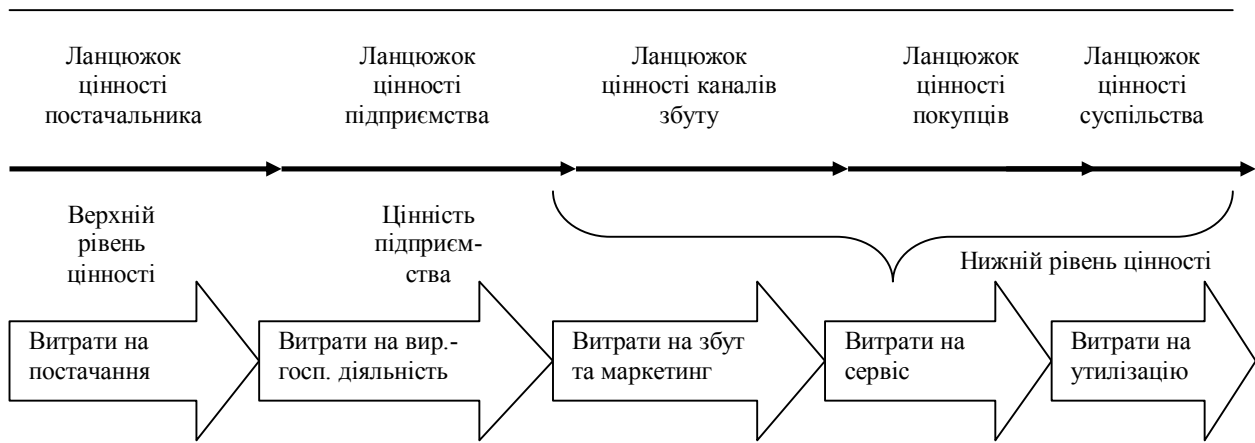


Рис. 1. Модифікований ланцюжок витрат на діяльність газовидобувних підприємств

Для формування заходів оптимізування управлінських витрат слід проаналізувати всі види витрат в окремих групах та спробувати їх зменшити.

Фактично етап постачання складається з двох груп витрат – витрати на дослідження і розроблення та витрати на постачання під час роботи самої свердловини. Найтипівішими витратами на дослідження та розвідку у діяльності газовидобувних підприємств є такі:

- управлінські витрати на сейсмозвідку – польова геофізика, яка визначає структуру земної кори;
- управлінські витрати на структурно-пошукове буріння – визначається ймовірність покладів газу методом аналізу взірців породи;
- управлінські витрати на пошукове буріння – визначаються структура і масштаби покладів і підраховуються теоретичні запаси;
- управлінські витрати на розвідувальні свердловини – підтверджуються чи заперечуються результати пошукового буріння;
- управлінські витрати на експлуатаційне буріння – пробурюється необхідна кількість свердловин безпосередньо для видобування підтверджених покладів газу.
- управлінські витрати на демонтаж бурового обладнання, на гирлі свердловини монтується фонтанна арматура.

Вивчення практичної діяльності газовидобувних підприємств дало змогу дійти висновку, що усі наведені управлінські витрати можна оптимізувати при використанні сучасних методів управління витратами. Так зокрема у разі передавання свердловини від організації, яка здійснювала буріння, будівельній організації, яка здійснюватиме облаштування свердловини, всі працівники, техніка, тимчасові будівлі і споруди, які підлягають демонтажу, перебазовуються з цього об'єкта, а бригади і техніку будівельної організації завозять на об'єкт. Часто об'єкти знаходяться на значних відстанях від місцезнаходження організації, і ці витрати на перебазування є значними. Це заробітна плата працівників за час перебування в дорозі, витрати на відрядження, проживання, витрати на перевезення техніки, вагончиків для проживання, приоб'єктних складів (тобто основні управлінські витрати – це витрати відділу механіка, диспетчера, бухгалтерії). Також витрати виникають при зберіганні основних засобів та інструменту в період простою між отриманими замовленнями на буріння чи облаштування свердловини.

Частини цих витрат можна знизити шляхом укладання договорів оренди на окрему частину техніки, вагончиків, які застосовується під час одних та інших видів робіт.

У організації, яка здійснює розвідувальні роботи та яка виконує будівельні та облаштовує свердловини, можна об'єднати такі відділи, як бухгалтерія, відділ кадрів і зарплати, відділ транспортного забезпечення, відділ постачання, відділ безпеки, інші адміністративні підрозділи, що, з одного боку, знизить обсяг управлінських витрат, а з іншого, забезпечить ефективніше управління процесом видобування газу.

Також на етапі постачання значна частка витрат складається із витрат на управління процесом облаштування свердловин, будівництва установки комплексної підготовки газу (УКПГ), яка здійснює осушку газу, його облік і визначає склад газу, прокладення шлейфу від свердловини до УКПГ, підключення шлейфу до фонтанної арматури.

При цьому, коли пластові тиски низькі (не придатні для подачі газу споживачам), будуються компресорні станції, які компресують газ до потрібного рівня і подають у газопровід. Від УКПГ газ по трубопроводу подається споживачам або в підземні сховища газу, де виникають додаткові витрати на його зберігання.

При передачі об'єктів будівництва (облаштування) від будівельної організації безпосередньо видобувній створюється робоча комісія зі сторони видобувної організації і комісія будівельної організації, які перевіряють об'єкт на відповідність затвердженим проектам, чинним нормам тощо. Також залучаються фахівці органів державного контролю. Чисельність комісій часто сягає 10–12 осіб з кожної сторони, що передбачає значні управлінські витрати на відрядження, перевезення, проживання (якщо об'єкт знаходиться на значних відстанях). До комісій вводять людей, які не є безпосередніми фахівцями і до приймання об'єкта мають опосередковане відношення. Відповідно неефективно використовується робочий час і зростають витрати, які наведені вище.

Наступний етап творення цінності у діяльності газовидобувних підприємств полягає в оптимізуванні витрат на управління безпосереднім перетворенням ресурсів на продукт. У нашому випадку перетворення є особливим, воно полягає у видобуванні газу із надр. Основні управлінські витрати цього етапу такі: матеріальні управлінські витрати (матеріальні закупні, основні та додаткові матеріальні, паливо закупне, бензин та дизпаливо, канцтовари, госптовари тощо); управлінські витрати на заробітну плату (основна заробітна плата, премії, надбавки тощо); витрати на соціальні нарахування; амортизації та інші витрати.

Способів оптимізування витрат у цій групі є безліч, і основні із них стосуються покращання роботи управлінців підприємства, що дасть змогу зекономити на управлінських витратах цього етапу. Зокрема ефективними були б методи таргет-кост, кост-кілінг, АВС-аналіз тощо. Останній метод оптимізування витрат був би ефективним для газовидобувних підприємств, які мають декілька свердловин або видобувають різні енергоресурси – газ, нафту, мінеральну воду. Загалом у структурі сукупних витрат підприємства управлінські витрати на цьому етапі починають збільшуватися порівняно із іншими витратами підприємства.

Видобутий газ після доведення його характеристик до споживчих норм транспортується газопроводами, які належать транспортному підприємству, до споживачів або в підземні сховища газу. Видобувне підприємство може володіти частиною газопроводів, якими, своєю чергою, користується транспортне підприємство. Тобто взаємно надається послуги по транспортування. Кожне з цих підприємств несе певні управлінські витрати із обслуговування газопроводів, а також витрати на оформлення взаємно наданих послуг. Крім того як видобувне, так і транспортне підприємство може продавати газ кінцевим споживачам, що зумовлює виникнення додаткових витрат на отримання відповідних дозволів, юридичний і фінансовий супровід, укладання і забезпечення виконання договорів на постачання газу. Ці витрати можна зменшити, об'єднавши апарати управління транспортного і видобувного підприємства, які в багатьох випадках дублюють функції один одного, або ж чітко поділивши між собою функції цих підприємств, виключивши їх дублювання.

Також слід розглянути можливість зміни способу транспортування газу, особливо у випадку незначного дебету у свердловині та істотного географічного віддалення свердловини від існуючих газопроводів.

У державних газовидобувних підприємств практично витрати на маркетинг та збут відсутні, оскільки усі видобуті природні ресурси йдуть у сховище та збуваються газорозподільчими компаніями. До збутових витрат відповідно належать усі витрати, пов'язані із транспортуванням газу до газорозподільчих компаній, а також витрати на зберігання газу у газових сховищах та підтримання, обслуговування газових трубопроводів.

Значними є витрати на сервіс та обслуговування у газовидобувних підприємствах. Так, в процесі експлуатації свердловин сервіс здійснюється у випадках:

- падіння пластових тисків, внаслідок надходження пластової води. У цьому випадку витрати вимагає продування свердловини. При цьому газовидобувне підприємство, окрім сервісних витрат на налагодження роботи свердловини, має певні збитки, пов'язані із тим, що припиняють видобуток газу і за допомогою пересувного компресора витискають пластову воду, яка надійшла на поверхню;

- гідратуутворення – намерзання вологості з пласта в трубах видобування газу. Основні витрати для сервісного обслуговування пов'язані із тим, що за допомогою метанольниці подають розрахункову кількість метанолу, який розкладає гідратні утворення;

- періодичне планове обслуговування фонтанної арматури (профілактика і дотягування сальникових ущільнень засув, змащення штоків, чистка і фарбування, заміна несправних контрольно-вимірвальних приладів тощо);

Також витрати вимагають ремонти свердловин, які виконують у разі:

- виснаження пласта і відсутності в ньому газу – переводять свердловину на вищий або нижчий залягаючі горизонти;

- дострілу горизонтів;

- вимивання піщаних корків з інтервалу перфорації;

- інтенсифікації свердловин (гідророзрив пласта, соляно-кислотні обробки і т.д.);

- заміни зношеного або несправного обладнання (НКТ, колонна головка, заміна засув або фонтанної арматури загалом).

Для проведення капітального ремонту демонтують фонтанну арматуру і монтують обладнання. Також інтенсифікують діяльність свердловини (вимивання піщаних корків, віддування свердловини) за допомогою колтюбінового устаткування, яке монтується безпосередньо на фонтанній арматурі. Такий ремонт є ефективнішим і швидшим (у 3–4 рази) від демонтажу фонтанної арматури, що, відповідно, дає змогу знизити усі види витрат, зокрема і управлінські.

Пропозиції щодо зниження управлінських витрат на цьому етапі полягають в тому, що сервісні підрозділи, зокрема і підрозділи ремонту свердловин є в кожному газовидобувному і газотранспортному підприємстві. Часто вони знаходяться в географічній близькості в одному регіоні. Ці підрозділи виконують фактично однакові функції, та їх об'єднання або виділення взагалі в окрему структуру істотно зменшують адміністративно-управлінські витрати, оскільки кожен з них має свій управлінський персонал і, відповідно, несе витрати на його утримання. Крім того, правильний географічний розподіл сервісних підрозділів, наприклад, створення кластерів із газовидобувних підприємств і відповідно під ці кластери мобільних сервісних підрозділів, які обслуговуватимуть кластери, дало б змогу зекономити на транспортних витратах, витратах на відрядження та інших управлінських витратах. Це, своєю чергою, може збільшити витрати на передавання об'єкта з експлуатації на ремонт (порівняно з витратами в межах одного підприємства), однак економія буде значною, враховуючи доволі численний управлінський склад ремонтних підрозділів.

Також, використовуючи традиційний ланцюг творення цінностей, запропонований М. Портером, ми пропонуємо ввести у ланцюжок цінностей додатковий етап, а саме етап утилізаційних витрат, які пов'язані із припиненням діяльності свердловини та її ліквідацією. Це витрати, пов'язані із :

- випробуванням всіх горизонтів на наявність газу;

- ізолюванням кожного горизонту цементним мостом;

- демонтажем фонтанної арматури у свердловині, з колонного і міжколонного простору виводять на поверхню імпульсні трубки, на які встановлюють манометри (для контролю міжколонного тиску);

- монтажем бетонної тумби, встановлення реперу, на якому вказані дані про свердловину.

Також до утилізаційних витрат належать витрати, пов'язані із завданням шкоди народному господарству, місцевим громадам, іншим третім особам. Впевнено можна прогнозувати, що обсяг витрат на цьому етапі зростатиме у наступні періоди, оскільки міжнародне законодавство має

жорсткі вимоги щодо забруднення господарською діяльністю газовидобувних підприємств, а також вимоги щодо утилізації їхньої діяльності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Загалом наведені пропозиції зводяться переважно до того, що на кожен із етапів творення додаткової цінності забезпечується окремою структурою, а іноді і декількома структурами. Ці структури часто виконують схожі функції і фактично дублюють дії один одного, що призводить до зростання управлінських та інших видів валових витрат діяльності підприємств. Відповідно така подрібненість структур за функціями та діями передбачає додаткові істотні операційні, виробничі та управлінські витрати. Крім того, витрати зростають при передачі об'єкта від однієї структури іншій. Відповідно більшість із пропозицій для зниження управлінських витрат зводяться до необхідності узгодження роботи різних структур на етапах творення додаткової цінності, спрощення їхніх структур, які містять низку непотрібних підрозділів, об'єднання структур між собою, що дасть можливість уникнути дублювання функцій та знизити витрати, створення певних мобільних підрозділів, які здатні обслуговувати низку схожих об'єктів і зекономити кошти, створення надструктури, яка б узгоджувала роботу, ліквідація окремих підрозділів, функції яких можна передати іншим підрозділам (більшим, ніж ті, які виконують функції на попередньому етапі тощо).

Тому для ефективного оптимізування рівня та структури управлінських витрат слід детально вивчати усі статті витрат, проводити динамічний аналіз із порівнянням тенденцій на ринку, шукати резерви скорочення витрат як зовнішньому, так і у внутрішньому середовищах, а найголовніше співпрацювати із зацікавленими групами зовнішнього середовища з метою зниження рівня витрат на усіх етапах творення ланцюжка цінності, що дасть змогу збільшити оборотні кошти, підвищити рентабельність виробництва, досягти бажаного рівня конкурентоспроможності та покращити інші планові показники шляхом вивільнення необхідних ресурсів.

Подальші дослідження слід спрямувати на розвиток методів управління витратами у діяльності газовидобувних підприємств.

1. Череп А.В. *Управління витратами суб'єктів господарювання* [Ч. I]: монографія / А.В. Череп. – Х.: ВД “ИНЖЕК”, 2006. – 368 с. 2. *Концепція контролінга: управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование* / Horvath & Partners; пер. с нем. – 4-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2009. – 269 с. 3. Подольчак Н.Ю. *Стратегічний менеджмент* / Н.Ю. Подольчак. – Л.: В-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2012. – 400 с. 4. Голов С.Ф. *Управлінський облік*. – К.: Лібра, 2004. – 704 с. 5. Каримов В.Э. *Современные системы и методы учета и анализа затрат* / В.Э. Каримов. – М.: Изд-во Эксмо, 2005 – 144 с. 6. Атамас П.Й. *Управлінський облік* / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с. 7. Козаченко Г.В. *Управління затратами підприємства: монографія* / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320 с. 8. Труш В.Є. *Сучасна парадигма стратегічного обліку* / В.Є. Труш, Т.М. Чабан, В.Ф. Яценко // *Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка” “Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку”*. – 2007. – № 577. – С. 379–384. 9. Загородній А.Г. *Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства* / А. Г. Загородній, Г. О. Партин // *Фінанси України*. – 2009. – №9. – С. 87–97. 10. Гавриленко К. *Аутсорсинг як інструмент зниження витрат у системі стратегічного управління* / К. Гавриленко // *Актуальні проблеми економіки*. – 2009. – 1 (91). – С. 104–109.