

Т. М. Остапенко, к.е.н., доцент, Полтавська державна аграрна академія

*У статті розглянуто організаційні аспекти контролінгу витрат з позиції його поетапного впровадження, організаційних форм, регламентації та регулювання державою, нормативно-правового забезпечення, з позиції його обов'язковості (необов'язковості) та принципів здійснення.*

**Ключові слова:** контролінг витрат, організація, принципи, нормативно-правове забезпечення.

**Постановка проблеми.** З метою підвищення ефективності чи результативності виникнення витрат, тобто забезпечення якісного управління витратами, важливе впровадження на підприємстві контролінгу витрат. Здійснення контролінгу витрат в межах будь-якого підприємства, як в формалізованій та неформалізованій формі, багато в чому залежить від організаційних чинників, які спрощують його впровадження та здійснення. Тому, виникає необхідність в узагальненні організаційних аспектів контролінгу витрат в управлінні витратами.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питання теорії та практики контролінгу висвітлюються в роботах вітчизняних науковців таких, як Т. М. Одінцова, С. В. Сорокіна, Е. Швидкий, Т. А. Васильєва, О. В. Рябенков, І. О. Григораш та російських науковців таких, як А. Иванов, Н. Иванова, Л. І. Євдокімова, А.А. Пахомов, Н. Н. Шляго, О. Глінская, І. Скорікова та інших науковців.

**Невирішені раніше частини загальної проблеми.** Більшість науковців зосереджують свої дослідження на вивченні поняття «контролінг», інші – вивчають підходи до його організації на підприємстві чи розглядають контролінг за різними організаційними формами його здійснення. Водночас, дослідженню питань контролінгу, ціллю якого є управління витратами, приділено недостатньо уваги. Тобто, питання узагальнення і систематизації організаційних засад контролінгу витрат не вирішене, що зумовлює актуальність теми дослідження.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження організаційних аспектів контролінгу витрат, як одного із напрямів діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** Пропонуємо розгляд організації контролінгу здійснити з позиції його поетапного впровадження; з позиції регламентації та регулювання державними органами; з позиції його нормативно-правового забезпечення; з позиції його обов'язковості (необов'язковості); з позиції принципів здійснення.

Організація контролінгу витрат на підприємстві, на нашу думку, повинна відбуватися у такий спосіб:

1-й етап – пояснення керівництву (менеджерам) різного рівня управління функціонального призначення контролінгу витрат, його можливостей, здатності задовольнити потреби фінансових та нефінансових підрозділів, обґрунтування доцільності застосування системи контролінгу

витрат;

2-й етап – залучення до створення системи «Контролінг витрат» керівництва (менеджерів) різного рівня управління, як подальших користувачів інформації про витрати та фактори їх виникнення;

3-й етап – організація навчальних заходів щодо роботи в системі «Контролінг витрат» (серед керівництва (менеджерів) різного рівня управління);

4-й етап – впровадження автоматизованого модуля «Контролінг витрат», який забезпечує планування та облік витрат за місцями їх виникнення чи об'єктами витрат, розрахунок собівартості окремих об'єктів витрат, контроль та аналіз діяльності підприємства з метою задоволення потреб внутрішніх користувачів (менеджерів) в інформації при вирішенні питань управління витратами.

Крім того, етапи організації контролінгу витрат пропонуємо доповнити, у першу чергу, ухваленням рішення про розроблення системи контролінгу на підприємстві та формуванням інструментальної бази контролінгу, що О. А. Зоріною [1] визначено як основні фази (етапи). А також, доповни заключним етапом – зміцнення позицій. Свідченням настання якого, науковець О. А. Зоріна, виділяє в тому числі помітне поліпшення результатів діяльності контролерів чи підрозділів, що користуються послугами контролерів, а також появу взаємної довіри, зростання об'ємів спільних робіт та комунікацій.

Етапи організації контролінгу витрат, на нашу думку, цілком очевидно можна розширити етапами, які запропоновані А. Х. Іляшенко [2]:

- опис існуючої інформаційної (бухгалтерської) системи суб'єкта господарювання;

- визначення вимог до необхідної управлінської інформації;

- побудова системи управлінської звітності.

Контролінг витрат може організовуватись за численними організаційними формами, які, на нашу думку, умовно діляться на формалізовані (служба контролінгу чи зовнішні контролінгові утворення) та неформалізовані (будь-які відділи функціонуючого підприємства, в яких ведеться управлінський облік, здійснюються аналітичні процедури, бюджетування (планування) та контроль відхилень, складається звітність для внутрішніх користувачів тощо.

Організація контролінгу витрат зумовлена

численними чинниками (передумовами). Серед чинників контролінгу деякі автори виділяють:

- прагнення наочних простих структур (використовувати лінійну, лінійно-функціональну, але не матричну структуру);
- потребу узгодження мети, управління метою і досягнення мети на рівні управління [3];
- відсутність здатності господарської діяльності задовольняти сучасні вимоги і вимоги ринку [1] тощо.

Як бачимо, організація контролінгу витрат зумовлена потребою та прагненнями, які в межах кожного окремого підприємства можуть бути абсолютно різновекторними. Тож, можемо констатувати, що контролінг витрат не є обов'язковим в діяльності підприємств, створених відповідно до законодавства України за різними організаційно-правовими формами і формами власності. Кон-

тролінг витрат в Україні не є об'єктом регулювання зі сторони держави.

Контролінг витрат об'єднує значну частину функцій управління витратами (планування витрат, облік витрат, аналіз витрат, контроль витрат). Зазначене, в сучасних умовах ринкового господарювання, пояснюється зростанням ролі і значення таких функцій управління, як облік, планування, аналіз та контроль. Так, дані обліку використовуються для проведення аналізу з метою прийняття управлінських рішень. Дані планування використовуються для здійснення контролю діяльності підприємства. Контроль може відбуватися способом ведення не лише обліку, а і через інвентаризаційні процедури та аудиторську перевірку (внутрішню чи сторонню) (рис. 1).

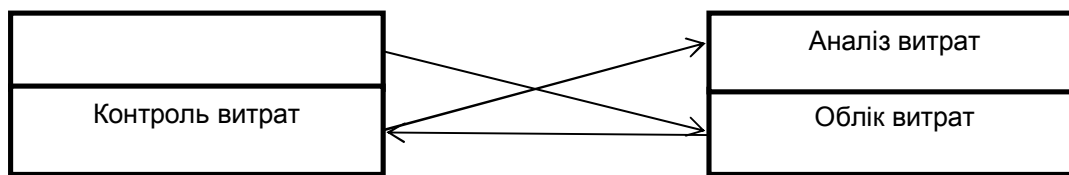


Рис. 1. Схема дії в системі контролінгу витрат

До елементів організації системи контролінгу витрат відносять методи та інструменти управління витратами, інформаційне та програмне забезпечення, нормативно-правове забезпечення. Сьогодні найбільшу проблему, як на нас, становить нормативно-правове забезпечення контролінгу витрат. Тому деякі питання раціональної організації контролінгу витрат залишаються відкритими та потребують подальшого дослідження.

Нормативно-правове забезпечення контролінгу витрат складається з загальнодержавного законодавства (сукупності законодавчо-нормативних актів, галузевих інструкцій, норм та нормативів витрат тощо) та внутрішнь-правового забезпечення підприємства (наказ про облікову політику підприємства, статут підприємства, розпорядження, графіки тощо).

Аналіз вітчизняної практики організації контролінгу показав, що законодавчого регулювання щодо формування служб контролінгу витрат чи інших інституційних та неінституційних формувань не існує, весь механізм контролінгу відбувається виключно за внутрішніми потребами керівництва. Таким чином робимо висновок, що законодавчо на стадії створення (впровадження) контролінг витрат не закріплений, але окремі його питання є врегульованими. Це пояснюємо тим, що для забезпечення цілеспрямованого управління підприємством контролінг як механізм ко-

ордує всі управлінські функції (планування,

облік, контроль, аналіз).

Нормативно-правове забезпечення контролінгу витрат (на стадії його здійснення) регулює засади формування підприємствами інформації про витрати та їх фактори (на стадії обліку, контролю, планування, аналізу). Розглянемо основні нормативно-правові акти, що діють в системі контролінгу витрат (табл. 1).

Базисом організації контролінгу є його принципи, дотримання яких в системі управління витратами забезпечує досягнення мети (цілей) діяльності підприємства. На сьогоднішній день серед науковців відсутній єдиний підхід до принципів контролінгу, якими слід керуватися при реалізації всіх етапів контролінгу. Аналіз численних наукових публікацій [5-9] дав можливість узагальнити загальні принципи контролінгу, що є найбільш використовуваними.

Дослідження підтверджують (табл. 2), що переважна більшість науковців виділяє такі принципи контролінгу: гнучкості, документування, ефективності, руху і гальмування (стійкості), своєчасності, стратегічної свідомості (розвитку, мислення, завдань), цілеспрямованості (цільової спрямованості). Все це пояснюється, на нашу думку, здатністю контролінгу організувати інформаційні потоки та готувати рекомендації задля отримання позитивного результату в процесі підготовки, прийняття і виконання управлінських рішень.

## Нормативно-правове забезпечення контролінгу витрат підприємств\*

Розділи	Тип	Приклад
Планування витрат	Постанови, накази, інші нормативно-правові документи з планування	Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті (затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10.02.1998 р. № 43), нормативи витрат електроенергії на 1 гектар зрошеної площі у 2012 році (затверджені Наказом Мінагрополітики та продовольства України № 458 від 23.07.2012 р.), норми витрат мінеральних добрив, хімічних і біологічних засобів захисту рослин, норми витрат кормів на 1 голову тварин чи одиницю продукції, нормативи страхових запасів кормів, норми витрат на медикаменти і засоби дезінфекції, нормативи потреби в тракторах і сільськогосподарських машинах, витрат на технічне обслуговування, ремонт і зберігання техніки, змінний, денний і річний виробіток; інші норми та нормативи витрат матеріалів, робіт (розроблені та затверджені міністерствами, підприємствами, галузевими науково-дослідними організаціями), методика складання плану (бюджету), тощо
Облік витрат	Закони, кодекси законів, положення (стандарти), рекомендації, інструкції, акти Державного комітету статистики України, Державної податкової служби України, накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств, плани рахунків бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс України, МСБО 11, 23, 41, П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 18 «Будівельні контракти», П(С)БО 30 «Біологічні активи», П(С)БО 31 «Фінансові витрати», П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», галузеві методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості (за видами економічної діяльності), НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 від 28.03.2013 р., План рахунків № 129 та Інструкція про застосування Плану рахунків, План рахунків суб'єктів малого підприємництва № 186 (спрощений План рахунків) та Інструкція про застосування Плану рахунків, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315, Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № 390 від 4.06.2009 р., Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 72 від 15.06.2011 р., Наказ про облікову політику підприємства (в частині визнання витрат, розподілу накладних витрат тощо), графік документообігу, графіки складання звітності тощо
Аналіз витрат	Накази, звіти, інші нормативно-правові документи із забезпечення аналізу	Норми та нормативи витрат, розроблені та затверджені міністерствами, підприємствами, галузевими науково-дослідними організаціями (з метою аналізу чинники, що зумовлюють відхилення від норм), звіти про відхилення, методичні рекомендації з аналізу тощо
Контроль витрат: внутрішній аудит, інвентаризація	Закони, кодекси законів, інструкції, рекомендації, стандарти, графіки, постанови, накази, інші нормативно-правові документи із забезпечення контролю	Закон України «Про аудиторську діяльність», Міжнародні стандарти аудиту, Стандарти внутрішнього аудиту, розроблені підприємством, графік внутрішнього аудиту, план внутрішнього аудиту, технологічні картки внутрішнього аудиту, Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.1994 р., Галузеві методичні рекомендації з інвентаризації (за видами економічної діяльності), наказ про проведення інвентаризації, ПКУ (в частині визнання витрат), технологічні картки виробничих процесів, Наказ про облікову політику підприємства (в частині організації контролю за витратами), норми природного убутку, норми та нормативи витрат матеріалів, робіт (розроблені та затверджені міністерствами, підприємствами) тощо

\*Розроблено автором самостійно з використанням джерел: [4 та ін.].

Контролінг може бути організований не лише на основі єдиних (загальних) принципів, а й з урахуванням спеціальних (специфічних) принципів, що визначаються на кожному підприємстві

самостійно з урахуванням об'єктів контролінгу. В рамках зазначеного можна виділити наступні спеціальні принципи контролінгу витрат:

1. Принцип визнання та класифікації витрат.

2. Принцип методичної підтримки управління витратами.

3. Принцип адаптації реалізації функцій управління витратами.

4. Принцип ідеальності (досягнення прийнятого рівня якості управління витратами).

5. Принцип автоматизації.

6. Принцип деталізації факторів і визначення їх впливу на витрати [10].

**Висновки.** Базисом організації контролінгу витрат є:

- відсутність його регламентації та регулювання державними органами;

- зумовленість потребою – не є обов'язковим напрямом діяльності підприємства;

- наявність методологічної незалежності (ор-

ганізовується керівництвом підприємства на власний розсуд);

- підпорядкованість загальним (єдиним) та специфічним (спеціальним) принципам;

- здатність об'єднувати значну частину функцій управління витратами (планування, облік, аналіз, контроль) з подальшою інтеграцією інформаційних потоків;

- існування за належного нормативно-правового забезпечення;

- наявність автоматизованої системи.

Подальші дослідження доцільно здійснити в напрямку встановлення поточного стану підприємств (досліджуваної групи) як передумови впровадження контролінгу витрат.

### **Список використаної літератури:**

1. Зоріна О. А. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та практики / О. А. Зоріна // *Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка»*. Менедж. та підприємництво в Україні : етапи становлення і пробл. розв. – 2009. – № 647. – С. 350 – 355

2. Іляшенко А. Х. Перехід від контролю до контролінгу в системі управління промисловими підприємствами / А. Х. Іляшенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum./Dtr\\_ep/2011\\_5/files/EC511\\_26.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum./Dtr_ep/2011_5/files/EC511_26.pdf).

3. Шило В.П. Роль контролінгу в системі управління підприємством / В. П. Шило, С. Б. Ільїна, І. Ю. Меньша // *Вісник Хмельницького національного університету*. – 2011. – № 1. – С. 45 – 50.

4. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств [Електронний ресурс] / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 2. – С. 77 – 83.

5. Наугула Н. М. Механізм контролінгу як інструмент сучасного управління підприємством / Н. М. Наугула // *Наукові праці НУХТ*. – К. : НУХТ, 2010. – № 35. – С. 197 – 201.

6. Гудзинський О. Д. Контролінг в системі менеджменту : [Монографія] / О. Д. Гудзинський, М. М. Аксентюк, О. М. Деменіна; за заг. ред.: О. Д. Гудзинський; Ін-т підготов. кадрів держ. служби зайнятості України. – К. : ІПКДОЗУ, 2009. – 225 с.

7. Азізова К. М. Управління капіталом підприємства на засадах контролінгу : автореф. дис. канд. екон. наук. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / К. М. Азізова. – Х., 2011. – 27 с.

8. Рудницький В. С. Теоретичні аспекти контролінгу та його використання в системі управління підприємством / В. С. Рудницький [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vlca\\_Ekon/2011\\_35/70.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/70.pdf).

9. Фуфыгина М. Н. Контроллинг как система управления / М. Н. Фуфыгина // *Научный журнал «Экономические проблемы и решения»*. – Красноярск : Институт экономики управления, 2006. – С. 76 – 86.

10. Остапенко Т. М. Принципи контролінгу витрат / Т. М. Остапенко // *Економічний розвиток: теорія, методологія, управління* [матеріали Міжнародної науково-практичної конференції]. – Будапешт-Валенсія-Київ, 2013. – С. 345 – 347.

*В статье рассмотрены организационные аспекты контроллинга затрат с позиции его поэтапного внедрения, организационных форм, регламентации и регулирования государством, нормативно-правового обеспечения, с позиции его обязательности (необязательности) и принципов осуществления.*

**Ключевые слова:** контроллинг затрат, организация, принципы, нормативно-правовое обеспечение.

*Organizational aspects of expenditure controlling are considered in the article from a perspective of its gradual introduction, organizational forms, regimentation and state regulation, legal security as well as from a perspective of its necessity (optionality) and principles of implementation.*

**Key words:** expenditure controlling, organization, principles, legal security.

Дата надходження до редакції: 16.09.2013 р.

Рецензент: д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.