

Сас І.С.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бізнес-економіки та підприємництва
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана
e-mail: iruna.sas@kneu.ua
ORCID: 0000-0003-1386-6674

Демченко М.В.

студентка 4 курсу
факультету економіки та управління
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана
e-mail: marine5335dem@gmail.com

Сич В.П.

студентка 4 курсу факультету економіки та управління
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана
e-mail: valiasych0607@gmail.com

КОНТРОЛІНГ НА АГРАРНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Sas Iryna

Associate Professor,
Candidate of Science (Economics),
Department of Business Economics and entrepreneurship
of Kyiv National University of Economics
named after Vadym Hetman
e-mail: iruna.sas@kneu.ua
ORCID: 0000-0003-1386-6674

Demchenko Maria

student of the 4th year of the Faculty of Economics
and Management of the State Higher Secondary School
«KNEU named after Vadym Hetman»
e-mail: marine5335dem@gmail.com

Sich Valentina

student of the 4th year of the Faculty of Economics
and Management of the State Higher Secondary School
«KNEU named after Vadym Hetman»
e-mail: valiasych0607@gmail.com

CONTROLLING AT AN AGRICULTURAL ENTERPRISE

Анотація. Досліджено розуміння науковцями методу контролінгу та інструментів контролінгу. Пропонується класифікувати інструменти (методи) контролінгу, що

можуть ним активно використовуватися на підтримку контролінгу витрат, на методи, що забезпечують розрахунок собівартості та впливають на її величину (методи обліку), методи, що визначаються характером поставлених завдань контролінгу витрат (методи аналізу, методи планування), методи, що забезпечують достовірність даних про витрати та об'єкти витрат (методи контролю), методи, що визначаються характером даних (дані планування витрат, дані управлінського обліку витрат, дані аналізу витрат, дані контролю витрат). Перспективою наступних досліджень було прийнято потребу розгляду таких інструментів контролінгу витрат АПК, як аналіз співвідношення «витрати — обсяг — прибуток» (CVP-аналіз), ресурсний аналіз, облік та аналіз витрат за центрами відповідальності, метод «кайзен-костинг», метод «таргет-костинг». Запропоновано поділяти методи, які використовуються в контролінгу витрат на ті, що забезпечують розрахунок собівартості та впливають на її величину — методи обліку; визначаються характером поставлених завдань контролінгу витрат — методи аналізу, методи планування; забезпечують достовірність даних про витрати та об'єкти витрат — методи контролю; визначаються характером даних (дані планування витрат, дані управлінського обліку витрат, дані аналізу витрат, дані контролю витрат).

Ключові слова: контролінг, контролінг витрат, метод, інструментарій, класифікація.

Abstract. The article deals with scientific interpretation of controlling methods and controlling instruments. It is proposed to classify the controlling tools (methods) that can be actively used by him in support of cost controlling into: methods that ensure the calculation of the cost price and affect its value (accounting methods), methods determined by the nature of the tasks of cost controlling (analysis methods, methods planning), methods that ensure the reliability of data on costs and cost objects (control methods), methods determined by the nature of the data (cost planning data, cost management accounting data, cost analysis data, cost control data). The perspective of further research was the need to consider such tools for controlling costs of the agricultural industry, such as: analysis of the ratio «costs — volume — profit» (CVP analysis), resource analysis, accounting and analysis of costs by responsibility centers, the «kaizen costing» method, the «target costing». It is proposed to divide methods (instruments) used in expenditure controlling into: methods which guarantee cost accounting and influence their value (accounting methods), methods which are identified by the kind of tasks of expenditure controlling (methods of analysis, methods of planning), methods which guarantee reliability of expenditure data and expenditure objects (methods of control), methods which are identified by the kind of data (data of expenditure planning, data of expenditure managerial accounting, data of expenditure analysis, data of expenditure controlling).

Keywords: controlling, expenditure controlling, methods, instruments, classification.

Постановка проблеми. Серед головних завдань, що стоять сьогодні серед численних вітчизняних підприємств, є бажання організувати таку систему управління витратами, яка уможливила б здійснення планування, обліку, аналізу та контролю витрат діяльності підприємства. Серед таких систем — контролінг витрат, головна концепція якої полягає у поєднанні планування, управлінського обліку, аналітичних процедур і контролю [1], тобто створення необхідних умов для реалізації цих функцій управління. Підприємства аграрної сфери перебувають у постійному пошуку ефективних методів контролінгу, щоб охопити всі структурні ланки управління підприємством. Тому саме створення такої ефективної системи допомагає досягти довгострокові (стратегічні) та короткострокові цілі діяльності підприємства.

Аналіз досліджень і публікацій. Істотний внесок у проведення досліджень у сфері контролінгу здійснили ряд вітчизняних вчених, зокрема: Г. Л. Матвієнко, О. П. Півнюк, В. В. Карцева, І. О. Григораш, М. С. Рябцева, В. В. Червякова, О. Ю. Храпова та інші. Разом з тим, зважаючи на доробок згаданих учених, у публікаціях відсутнє трактування методу контролінгу витрат та узагальнення інструментарію контролінгу витрат, який суттєво різниться за складом залежно від сфери його застосування (планування, облік, аналіз, контроль).

Методика дослідження. У науковому дослідженні були використані такі методи дослідження: *системного підходу* — для формування визначення поняття «контролінг» на основі різних підходів до його трактування; *монографічний* — для вивчення окремих процесів, елементів та виявлення причинно-наслідкових зв'язків використання контролінгу на підприємствах аграрного сектору; *метод порівняння* — для визначення схожих і відмінних рис у діяльності сільськогосподарських підприємств з урахуванням використання «контролінгу» та витрат.

Метою статті є дослідження і формування авторського трактування даного поняття «контролінг витрат на аграрному підприємстві» та систематизація і класифікації методів (інструментів) контролінгу витрат залежно від функціональної сфери їх застосування.

Виклад основного матеріалу. Ефективність діяльності підприємств залежить від правильного підбору конкурентних методів контролінгу. Методи контролінгу відображаються у сукупності конкретних інструментів, що дозволяють практично реалізувати мету контролінгу. Подібне трактування знаходимо, визначаючи метод як спосіб досягнення мети контролінгу, що складається з сукупності прийомів теоретичного і практичного пізнання об'єкту контролінгу. На думку окремих науковців, методи контролінгу знаходять вираження в сукупності конкретних інструментів, що дозволяють практично реалізувати мету контролінгу.

Методи контролінгу — це сукупність дій, організованих для досягнення певної мети. Інструменти контролінгу — це сукупність дій, організованих для досягнення конкретного завдання. Іншими словами, методи — це «що» робити, а інструменти — це «як» робити [2].

У науковій літературі зустрічаються досить численні думки про склад методів контролінгу. Насамперед слід зазначити, що склад методів контролінгу різниться за його видами (за періодом дії) — стратегічний контролінг та оперативний контролінг, кожен з яких має свої інструменти. Зазначений поділ методів контролінгу є найбільш поширеним [3].

Деякі автори вважають, що набір інструментів може мінятися залежно від конкретної фірми (виробнича, кредитна, страхова) та розмірів і структури управління [4]. Інші — здійснюють їх поділ на загальнометодологічні, загальноекономічні (спостереження, порівняння, групування, аналіз, тенденційний аналіз, синтез, систематизація, прогнозування) та специфічні [5]. Також інструменти контролінгу різняться залежно від функціональної сфери їх вживання (зовнішнє середовище, маркетинг та збут, забезпечення ресурсами, виробництво, логістика, персонал, інвестиції, інноваційна діяльність, інші сфери діяльності підприємства).

В. В. Карцева пропонує класифікувати інструменти контролінгу за фазами циклу (облік і аудит, планування, моніторинг, контроль) та ієрархією користу-

вачів інформації при формуванні (з урахуванням тривірневої системи управління — макро-, мезо- і мікрорівні) [11].

Вважаємо, що перелік інструментів контролінгу не є вичерпним, тому постійно доповнюється та розширюється в наукових публікаціях вчених-економістів шляхом розгляду класичних чи виключно сучасних, або лише найефективніших інструментів контролінгу, або розгляду контролінгу як інструменту управління підприємством чи окремих його об'єктів.

Враховуючи той факт, що контролінг — це сукупність методів оперативного і стратегічного менеджменту, обліку, планування, аналізу і контролю, єдина система, направлена на досягнення стратегічних цілей підприємства. Пропонуємо під методом контролінгу витрат розуміти сукупність способів та прийомів оперативного та стратегічного управління витратами, тобто обліку витрат, планування витрат, аналізу і контролю витрат. Дане судження підтверджує також те, що необхідною умовою функціонування контролінгу витрат на підприємствах є впровадження (організація) в практичну їх діяльність таких інформаційних систем: системи планування, системи управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, системи аналізу (аналітичної системи) та системи контролю (більшою мірою внутрішнього).

Отже, розглянемо механізм реалізації основної ідеї системи контролінгу витрат за допомогою ряду основних методів, які напрацьовані в практиці планування господарської діяльності підприємств, а також у практиці обліку, аналізу та контролю.

Традиційно методи планування включають: метод «знизу вгору» (bottom-up), метод «зверху вниз» (topdown), метод зворотних потоків (циркулярний метод узгодження), метод ковзного планування, змішані методи, метод таргеткостингу (targetcost) — метод визначення цільових витрат, інші метод визначення цільових витрат (ринковий, конкурентоорієнтований, внутрішньовиробничий, нормативний і координуючий), балансовий метод, нормативний метод, граничний аналіз, програмно-цільовий метод (ПЦМ), методи економікоматематичного моделювання (кореляційно-регресійний, експоненційне згладжування, метод оптимізації), кошторисний метод (метод бюджетування), факторний метод, матриця BCG (BostonConsultingGroup) та ін. [8, 9, 10, 11].

Застосування кожного з інструментів (методів) планування дозволяє отримати різні планові показники щодо витрат (собівартості) та проводити порівняння планових (нормативних) чи цільових витрат з фактичними (досягнутими) витратами господарської діяльності підприємства, зокрема й аграрного. Під час вибору інструментів (методів) планування витрат головним має бути відповідність умовам господарювання підприємства, здатність визначення потреби у виникненні витрат (особливо в умовах обмеженості ресурсів), спроможність у встановленні їх факторів або чинників економії ресурсів та здатність враховувати довгострокові та поточні наміри підприємства економічного характеру. Завдання використання інструментів (методів) — забезпечення якості контролінгових процедур щодо витрат. У системі контролінгу витрат планування витрат є комплексним, зосередженим на конкретних цілях та передбачливим.

Аналітичні дії контролінгу витрат передбачають за допомогою сукупності інструментів здійснення всебічної характеристики витрат виробництва, витрат

реалізації, витрат періоду (діяльності), собівартості продуктів діяльності, факторів їх формування, а також вивчення їх зміни та подальшу трансформацію даних про витрати в результативні показники.

Серед основних інструментів (методів) аналізу, що можуть ним активно використовуватися в підтримку контролінгу витрат: метод факторного аналізу; метод аналізу точки беззбитковості (CVP-аналіз, аналіз «витрати — обсяг — прибуток»); функціонально-вартісний аналіз; ABC (XYZ)-аналіз; SWOT-аналіз; НББ — нуль-базис-бюджетування (ZBB — Zero-BaseBudgeting); аналіз витрат по центрах обліку та звітності; аналіз п'яти сил конкуренції Портера; PEST-аналіз; матриця «якість/витрати»; ресурсний аналіз; інший інструментарій.

Зазначені інструменти контролінгу витрат за напрямом «Аналіз» можна класифікувати відповідно до виконуваних ними завдань:

- визначення та оцінка причин відхилення фактично досягнутих витрат від нормативних (планових) — факторний аналіз відхилень;
- з'ясування сильних і слабких сторін діяльності підприємства (скорочення витрат, зміна структури витрат, збільшення витрат та ін.);
- SWOT-аналіз;
- встановлення резервів зниження витрат, визначення шляхів підвищення обсягів реалізації — функціонально-вартісний аналіз, ABC (XYZ)-аналіз;
- обумовлення оптимального рівня витрат підприємства, визначення пріоритетних напрямів використання обмежених ресурсів — ZBB метод;
- визначення продукції виробництва (реалізації) та її обсягів, необхідних для одержання бажаного прибутку, — метод аналізу точки беззбитковості (CVP-аналіз, аналіз «витрати — обсяг — прибуток»);
- аналіз витрат у процесі повного операційного циклу діяльності підприємства (від відпуску продукції до її реалізації) — аналіз витрат по центрах обліку та звітності;
- розробка стратегії, що забезпечить перевагу над конкурентами (за рахунок низьких витрат) — аналіз п'яти сил конкуренції Портера;
- відстеження змін зовнішнього середовища за найбільш значимими чинниками (політико-правовими, економічними, соціокультурними, технологічними) з метою виявлення тенденцій, які впливають на результати стратегічних рішень щодо витрат — PEST-аналіз — встановлення залежності якості продукції від витрат — матриця «якість/витрати»;
- визначення ресурсних обмежень і формування норм витрат ресурсів — ресурсний аналіз та ін.

Контролінг витрат може відбуватись із використанням одного із методів:

- інвентаризація фактичних витрат (а саме: незакінченого капітального ремонту, витрат майбутніх періодів, незавершеного виробництва);
- аудит фактичних витрат (внутрішній, зовнішній);
- інші методи контролю.

Попри те що склад інструментів кожної складової контролінгу витрат розрізняється, потрібно, щоб вони задовольняли основні його вимоги. Отже, враховуючи проведені дослідження, ми пропонуємо поділяти методи, які використовуються в контролінгу витрат, на такі, які наведемо в рис. 1.

методи обліку	• методи, що забезпечують розрахунок собівартості та впливають на її величину
методи аналізу і планування	• методи, що визначаються характером поставлених завдань контролінгу витрат
методи контролю	• методи, що забезпечують достовірність даних про витрати та об'єкти витрат
методи, що визначаються характером даних	• дані планування витрат, дані управлінського обліку витрат, дані аналізу витрат, дані контролю витрат

Рис. 1. Класифікація методів контролінгу витрат

Джерело: сформовано авторами.

Традиційно контрольні дії відбуваються шляхом опитування, анкетування, тестування (опитування), здійснення запиту, спостереження, підрахунку, зважування, перемірювання, перерахунку, моделювання, аналітичних процедур і та ін. Загалом застосування будь-якого з методів контролю передбачає перевірку обліку, господарської діяльності, розроблених планів та управлінських рішень щодо витрат. Методи (інструменти) контролю виступають інструментами достовірності даних про витрати та об'єкти витрат.

Висновки. Отже, представлений у статті цілісний взаємодоповнюючий комплекс інструментів (методів) контролінгу витрат сприятиме підвищенню ефективності управління витратами підприємства. Результати запропонованої класифікації інструментів (методів) контролінгу витрат мають безпосередній вплив на реалізацію завдань контролінгу як напряду діяльності. Перспективою подальших досліджень вважаємо потребу розгляду таких інструментів контролінгу витрат АПК, як аналіз співвідношення «витрати — обсяг — прибуток» (CVP-аналіз), ресурсний аналіз, облік та аналіз витрат за центрами відповідальності, метод «кайзен-костинг», метод «таргет-костинг». Використання зазначених методів контролінгу у практичній діяльності вітчизняних підприємств АПК має сприяти скороченню витрат виробництва, покращенню виробничого процесу та забезпеченню прибутковості виробництва.

Список літератури

1. Смоквіна Г.А. Контролінг як складова частина управління підприємством / Г.А. Смоквіна // Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. пр. / голов. ред. М.І. Зверяков; Одеський держ. екон. ун-т. — Одеса, 2011. — Вип. 42 (2). — С. 329—335.
2. Русановська О.А. Інструменти та методи стратегічного контролінгу на підприємстві / О. А. Русановська // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. — 2013. — № 769. — С. 96—107.
3. Матвієнко Г.Л. Основний інструментарій контролінгу на українських підприємствах / Г.Л. Матвієнко // Научно-технический сборник «Коммунальное хозяйство городов». — Вып. 61. Серия: Экономические науки. — С. 175 — 180.

4. Ільїна С.Б. Контролінг процесів господарської діяльності в харчовій промисловості: [навч. посіб.] / С.Б. Ільїна, Т.С. Журба. — К.: Професіонал, 2008. — 592 с
5. Прокопишак В. Контролінг у системі формування фінансового потенціалу підприємств // В. Прокопишак, С. Ярмольський // Формування інформаційного: потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали міжнар.наук-практ. Інтернет-конф., 18-19 квітн. 2013 р., ДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. — Тернопіль: Крок, 2013. — С. 332 — 334.
6. Карцева В.В. Систематизація інструментарію контролінгу на підприємстві: теоретичний аспект / В.В. Карцева // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. — 2010. — № 1. — С. 118 — 127.
7. Григораш І.О. Класифікація інструментів контролінгу / І.О. Григораш // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс]: зб. наук. праць. — Спец. вип.: у 2 ч. Економіка підприємства: теорія і практика / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана»; відп. ред. А.Ф. Павленко. — К.: КНЕУ, 2010. — Ч. 1. — С. 244 — 252.
8. Попова О.Ю. Використання методів контролінгу при плануванні процесів розвитку господарської діяльності на підприємстві / О.Ю. Попова, Г.В.Секеріна // Механізм регулювання економіки. — 2009. — № 4, Т.2. — С. 196 — 200.
9. Давидович І.М. Планування собівартості продукції в системі стратегічного контролінгу машинобудівного підприємства. / І.М. Давидович // Логістика [Текст]: [зб. наук. пр.] / відп. ред. Є.В. Крикавський. — Л.: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2009. — 348 с.: іл. — (Вісник / Національний університет «Львівська політехніка»; № 649). — С. 175 — 183
10. Княжеченко В.В. Планування діяльності підприємства: Конспект лекцій[для студ. спец.6.050100 «Економіка підприємства», спеціалізації «Економіка підприємств міського господарства») / В. В. Княжеченко. — Харків: ХНАМГ, 2007. — 150 с.
11. Іванова В. В. Планування в підприємствах і організаціях споживчої кооперації: стан і перспективи розвитку: [монографія] / В.В. Іванова, Г.М. Сидоренко-Мельник, А.А. Фастовець, І.В. Юрко / За ред. доц. А.А. Фастовець. — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2008. — 157 с.
12. Проданчук М.А. Теоретико-методологічні засади управлінського обліку в системі управління підприємством / М.А. Проданчук // Фінанси і облік АПК. — 2011. — № 3. — С.51 — 57.
13. Пісьмаченко Л.М. Контролінг в органах державної влади й органах місцевого самоврядування: [навч. посіб.] — К.: Вид-во НАДУ, 2008. — 81 с.

References

1. Smokvina G.A. Controlling as a component of enterprise management / G.A. Smokvina // Herald of social and economic research: coll. of science pr. / head ed. E. Zveryakov; Odesa state economy Univ. — Odesa, 2011. — Vol. 42 (2). — P. 329 — 335 [in Ukrainian].
2. Rusanovska O.A. Tools and methods of strategic controlling at the enterprise / O. A. Rusanovska // Bulletin of the National University «Lviv Polytechnic». Management and entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and problems of development. — 2013. — No. 769. — P. 96 — 107 [in Ukrainian].
3. Matvienko G.L. The main toolkit of controlling at Ukrainian enterprises / H.L. Matvienko // Scientific and technical collection «Kommunalnoehozyaystvohorodov». — Issue 61. Series: Economic sciences. — P. 175- 180 [in Ukrainian].
4. Ilyina S.B. Controlling the processes of economic activity in the food industry: [study. manual] / S.B. Ilyina, T.S. Sorrow. — K.: Professional, 2008. — 592 p. [in Ukrainian].
5. Prokopyshak V. Controlling in the system of formation of the financial potential of enterprises // V. Prokopyshak, S. Yarmolsky // Formation of information: the potential of

accounting, control, analysis and audit in conditions of global economic changes: materials of international science and practice. Internet conference, April 18-19. 2013, DATU, KamyanetsPodilskyi. — Ternopil: Krok, 2013. — P. 332 — 334. [in Ukrainian].

6. Kartseva V.V. Systematization of controlling tools at the enterprise: theoretical aspect / V.V. Kartseva // Collection of scientific works of the National University of the State Tax Service of Ukraine. — 2010. — No. 1. — P. 118 — 127 [in Ukrainian].

7. Hryhorash I.O. Classification of controlling instruments / I.O. Hryhorash // Formation of the market economy [Electronic resource]: coll. of science works — Spec. issue: in 2 h. Business economics: theory and practice / Ministry of Education and Science of Ukraine, State Higher Secondary School «Kyiv National economy University named after V. Hetman»; resp. ed. A.F. Pavlenko. — K.: KNEU, 2010. — Part 1. — P. 244 — 252 [in Ukrainian].

8. Popova O.Yu. The use of controlling methods in the planning of business development processes at the enterprise / O.Yu. Popova, G.V. Sekerina // Mechanism of economic regulation. — 2009. — No. 4, Volume 2. — P. 196 — 200.

9. Davydovich I.M. Production cost planning in the system of strategic controlling of the machine-building enterprise. / I.M. Davydovych // Logistics [Text]: [Coll. of science pr.] / resp. ed. E.V. Krykavskiy. — L.: Publishing House of the National University «Lviv Polytechnic», 2009. -348 p.: fig. — (Bulletin / Lviv Polytechnic National University; No. 649). — P. 175 — 183 [in Ukrainian].

10. Knyazhechenko V.V. Planning of enterprise activity: Synopsis of lectures[for students. spec.6.050100 «Economics of enterprises», specializations «Economics of enterprises of the city economy») / V. V. Knyazhechenko. — Kharkiv: KhNAMG, 2007. — 150 p [in Ukrainian].

11. Ivanova V.V. Planning in enterprises and organizations of consumer cooperation: state and prospects of development: [monograph] / V.V. Ivanova, H.M. Sydorenko-Melnyk, A.A. Fastovets, I.V. Yurko / Edited by Assoc. A.A. Fastovets — Poltava: RVC PUSKU, 2008. — 157 p [in Ukrainian].

12. Prodanchuk M.A. Theoretical and methodological principles of management accounting in the enterprise management system / M.A. Prodanchuk // Finance and accounting of agriculture. — 2011. — No. 3. — P.51–57. [in Ukrainian].

13. Pismachenko L.M. Controlling in state authorities and local self-government bodies: [study. manual] — K.: Publishing House of NADU, 2008. — 81 p. Submitted to the editor [in Ukrainian].