

УДК 658.284

**КЛАСИФІКАЦІЯ ІНСТРУМЕНТІВ (МЕТОДІВ) КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ**

Т. М. Остапенко, к. е. н., доцент

*Полтавська державна аграрна академія, Полтава, Україна**Остапенко Т.М. Класифікація інструментів (методів) контролінгу витрат*

Досліджено розуміння науковцями методу контролінгу та інструментів контролінгу. Пропонується класифікувати інструменти (методи) контролінгу, що можуть ним активно використовуватися в 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).

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

*Остапенко Т.Н. Классификация инструментов (методов) учета затрат*

Исследованы понимание учеными метода контроллинга и инструментов контроллинга. Предлагается классифицировать инструменты (методы) контроллинга, могут им активно использоваться в поддержку учета затрат, на: методы, обеспечивающие расчет себестоимости и влияют на ее величину (методы учета), методы, определяются характером поставленных задач контроллинга затрат (методы анализа, методы планирования), методы, обеспечивающие достоверность данных о расходах и объекты затрат (методы контроля), методы, определяемые характером данных (данные планирования расходов, данные управленческого учета затрат, данные анализа затрат, данные контроля расходов).

*Ключевые слова:* затраты, контроллинг затрат, метод, инструментарий, классификация.

*Ostapenko T.M. Classification of expenditure controlling instruments (methods)*

The article deals with scientific interpretation of controlling methods and controlling instruments. 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:* expenditure, expenditure controlling, methods, instruments, classification.

Серед головних завдань, що стоять сьогодні серед численних вітчизняних підприємств, перебуває бажання організувати таку систему управління витратами, яка б уможливила здійснення планування, обліку, аналізу та контролю витрат діяльності підприємства. Серед таких систем – контролінг витрат, головна концепція якої полягає у поєднанні в собі планування, управлінського обліку, аналітичних процедур і контролю [1], тобто створення необхідних умов для реалізації цих функцій управління. Створення даної системи допомагає досягти довгострокові (стратегічні) та короткострокові цілі діяльності підприємства.

**Аналіз досліджень та публікацій з розв'язання проблеми**

Вивчаючи концепцію контролінгу витрат неможливо залишити без уваги методи контролінгу. Аналіз публікацій з розгляду теоретико-методологічних засад контролінгу в системі управління підприємством дозволяє з'ясувати мету, завдання, предмет, об'єкт, принципи та методи контролінгу, сутність його інструментарію, виділити переваги та недоліки будь-якого інструменту, що застосовується у діяльності підприємств України та закордонних підприємств. Істотний внесок у проведення досліджень у сфері контролінгу здійснили такі вітчизняні та зарубіжні (російські) вчені: Г.Л. Матвієнко, О.П. Півнюк, В.В. Карцева, І.О. Григораш, Д.О. Баталов, М.С. Рябцева, В.В. Червякова, О.Ю. Храпова та ін. Разом з тим, зважаючи на доробок згаданих вчених, в публікаціях відсутнє трактування методу контролінгу витрат та узагальнення інструментарію контролінгу витрат, який суттєво різниться за складом в залежності від сфери його застосування (планування, облік, аналіз, контроль).

Метою дослідження є формування авторського трактування поняття «метод контролінгу витрат» та систематизація і класифікації методів (інструментів) контролінгу витрат залежно від функціональної сфери їх застосування.

**Виклад основного матеріалу дослідження**

Ефективність діяльності підприємств залежить від правильного підбору конкурентних методів контролінгу. Методи контролінгу знаходять своє вираження в сукупності конкретних інструментів, що дозволяють практично реалізувати мету контролінгу (думка Т.Г. Шешукової) [2].

Подібне трактування, на нашу думку, наводить В.В. Ковальов [3], визначаючи метод як спосіб до-

сягнення мети контролінгу, що складається з сукупності прийомів теоретичного і практичного пізнання об'єкту контролінгу. На думку В.В. Ковальова, методи контролінгу знаходять своє 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 кажучи, методи – це «що» робити, а інструменти – це «як» робити [4].

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 [5, 6].

Деякі автори [7] вважають, що набір інструментів може мінятися залежно від конкретної фірми (виробнича, кредитна, страхова) та розмірів і структури управління. Інші – здійснюють їх поділ на загально методологічні, загально-економічні (спостереження, порівняння, групування, аналіз, тенденційний аналіз, синтез, систематизація, прогнозування) та специфічні [8]. 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 [9].

Е.В. Сидоренко з метою спрощення вибору інструментарію контролінгу здійснив його структурування по рівню управлінської ієрархії і горизонту планування діяльності підприємства. Ці критерії мають на увазі приналежність впроваджуваної організації системи до одного з видів контролінгу – оперативного або стратегічного [10].

В.В. Карцева [11] пропонує класифікувати інструменти контролінгу за фазами циклу (облік і аудит, планування, моніторинг, контроль) та ієрархією користувачів інформації при формуванні (з урахуванням трьохрівневої системи управління – макро-, мезо- та мікрорівень).

С.Г. Фалько виділяє базові інструменти контролінгу: облік, планування і бюджетування, аналіз відхилень, система показників, звітність, інвестиційні розрахунки [12].

Вдалою вважаємо спробу Д.О. Баталова [5] узагальнити інструменти контролінгу за його видами:

— інструменти стратегічного контролінгу – аналіз сильних і слабких сторін підприємства, виникаючих можливостей і загроз (SWOT (SOFT)-аналіз), бенчмаркінг, аналіз ринку, облік і аналіз витрат по всіх стадіях життєвого циклу продукції, управління за цільовими витратами, функціонально-вартісною аналіз,

аналіз впливу розвитку підприємства на екологічний стан регіону, портфельний аналіз, аналіз стратегічних розривів, розробка сценаріїв, інструментарій логістики, аналіз потенціалу, управління якістю, аналіз і планування цінності капіталу, аналіз конкуренції, система збалансованих показників, аналіз вузьких місць, аналіз завантаження потужностей, аналіз рішень «власне виробництво – постачання зі сторони», аналіз об'ємів замовлень, аналіз витрат по центрах відповідальності, аналіз знижок, аналіз конкурентних сил Портеру, стратегічний аналіз витрат, планування і розрахунок виробничого результату, аналіз ризиків, ціноутворення, визначення показників ефективності по підрозділам, бюджетування;

— інструменти оперативного контролінгу – функціонально-вартісною аналіз, інструментарій логістики, ABC (XYZ)-аналіз, аналіз беззбитковості (CVP-аналіз), розрахунок сум покриття, аналіз завантаження потужностей, аналіз вузьких місць, аналіз об'ємів замовлень, оперативна діагностика фінансово-господарської діяльності підприємства, бюджетування, внутрішньовиробнича раціоналізація, аналіз витрат по центрах відповідальності, аналіз знижок, планування і розрахунок виробничого результату.

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

Так, у роботі [13] виділено класичні та сучасні (новітні) інструменти контролінгу. Серед новітніх інструментів автор розглядає систему збалансованих показників – BSC (Balanced Scorecard), метод управління, що націлений на створення вартості – VBM (Value – Based Management), самоконтролінг та інші інструменти.

І.О. Григораш [14] спробував об'єднати лише найсучасніші та найефективніші методи контролінгу за трьома основними напрямками управління господарською діяльністю підприємства: управління витратами, управління прибутком, бюджетування.

Як бачимо, названі напрями (ознаки) класифікації інструментів контролінгу налічують більше чотирьох десятків методів, що, на нашу думку, взагалі ускладнює можливість їх повного узагальнення. Слід відмітити також, що у вивчених нами наукових публікаціях зустрічається ототожнення методів та інструментів контролінгу. Це, як на нас, пояснюється «повторенням однакових слів», тобто складові методу називають методом. Зазначене не ускладнює використання інструментарію, головне, щоб відбувалось практичне пізнання предмету дослідження, забезпечувалось успішне виконання поставленої задачі управління.

Провівши аналіз класифікації інструментів (методів) контролінгу, застосовуваних в управлінні, вважаємо доцільним здійснити їх класифікацію щодо використання в системі управління витратами.

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 [15]. 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).

Тож розглянемо механізм реалізації основної ідеї системи контролінгу витрат за допомогою ряду основних методів, які напрацьовані в практиці планування господарської діяльності підприємств, а також в 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 [16], метод таргет-костінгу (targetcost) – методи визначення цільових витрат, інші метод визначення цільових витрат (ринковий, конкурентоорієнтований, внутрішньовиробничий, нормативний і координуючий) [17], балансовий метод, нормативний метод, граничний аналіз [18], програмно-цільовий метод (ПЦМ), методи економіко-математичного моделювання (кореляційно-регресійний, експоненційне згладжування, метод оптимізації) [19], кошторисний метод (метод бюджетування), факторний метод, матриця BCG (Boston Consulting Group) та ін.

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. При виборі інструментів (методів) планування витрат головним має бути відповідність умовам господарювання підприємства, здатність визначення потреби у виникненні витрат (особливо в умовах обмеженості ресурсів), здатність у встановленні їх факторів або чинників економічних ресурсів, та здатність враховувати довгострокові та поточні наміри підприємства економічного характеру. Завдання використання інструментів (методів) – забезпечення якості контролінгових процедур щодо витрат. В системі контролінгу витрат планування витрат є комплексним, зосередженим на конкретних цілях та передбачливим.

Зазначені інструменти (методи) контролінгу, що можуть ним активно використовуватися у сфері планування в підтримку контролінгу витрат, можна поділити на такі групи відповідно до виконуваних ними завдань:

- створення плану (метод «знизу-вгору» («bottom-up»), метод «зверху-вниз» («topdown»), метод зворотних потоків (циркулярний метод узгодження), метод ковзного планування, змішані методи);
- зниження витрат (метод таргет-костінгу, інші метод визначення цільових витрат (ринковий, конкурентоорієнтований, внутрішньовиробничий, нормативний і координуючий);
- забезпечення найбільш раціонального використання ресурсів – балансовий метод;
- визначення необхідних ресурсів – нормативний метод;
- досягнення конкретних результатів за рахунок конкретних витрат – програмно-цільовий метод (ПЦМ);
- пошук граничного фінансового результату (беззбитковості) – граничний аналіз;
- моделювання витрат – методи економіко-математичного моделювання (кореляційно-регресійний, експоненційне згладжування, метод оптимізації), матриця BCG (Boston Consulting Group) та ін. матричні методи;
- визначення впливу найважливіших чинників, що обумовлюють зміни планових витрат – факторний метод та ін.
- До найважливіших традиційних інструментів (методів) управлінського обліку, що висвітлені в наукових працях [20] та можуть ним активно використовуватися в підтримку контролінгу витрат, можливо віднести такі:
  - 1-а група – загальнометодологічні методи дослідження витрат (спостереження, порівняння, аналіз, синтез, систематизація, історія розвитку, виявлення закономірностей, прогнозування та ін.);
  - 2-а група – загальнонаукові методи (рахунки обліку витрат і подвійний запис при їх відображенні в інформаційній системі підприємства, документація виникнення витрат, їх розподілу, оцінка (визнання при здійсненні витрат), калькуляція собівартості, інвентаризація витрат, звітність про витрати);
  - 3-я група – специфічні методи (групування витрат за статтями, економічними елементами, видами діяльності, способом включення в собівартість, періодом виникнення тощо).
- Існуючі методи управлінського обліку можна також класифікувати [21]:
  - за об'єктами обліку (облік за видами витрат, облік за центрами відповідальності, облік витрат за місцями виникнення, облік, диференційований за базами розподілу витрат);
  - за повнотою включення витрат у собівартість (облік за повною собівартістю, облік за усиченою собівартістю (маржинальний облік, директ-костинг));
  - в залежності від інтерпретації поняття витрати

(облік за фактичною собівартістю, облік за нормативною собівартістю, облік за плановою собівартістю (стандарт-костинг));

- за характером даних (дані минулого періоду, дані поточного періоду, прогнозні (проектні) дані, дані для контролю, для оперативного управління, для планування).

Відомі методи управлінського обліку витрат також ділять за потребою калькулювання:

- методи калькулювання з неповним розподілом витрат (директ-костинг);
- методи калькулювання з повним розподілом витрат (позамовний метод, попроцесний (попередільний) метод, калькулювання комплексних виробництв, нормативний метод (стандарт-костинг), ABC-метод (калькулювання за видами діяльності), метод «таргет-костинг», метод калькулювання «чітко в строк» (система JIT), метод «кайзен-костинг», функціонально-вартісний метод).

Застосування методів управлінського обліку витрат впливає на величину собівартості продукції (робіт, послуг, товарів та інших об'єктів), що перебуває в прямій залежності від методу калькулювання та застосовуваної класифікації витрат.

Зазначені найбільш поширені інструменти (методи) контролінгу, що використовуються в контролінгу витрат за напрямом «Управлінський облік» можна класифікувати за ознакою «Вплив на величину собівартості об'єктів витрат»:

- методи, залежні від поділу витрат на постійні та змінні (директ-костинг);
- методи, залежні від поділу витрат на прямі та непрямі (стандарт-костинг, позамовний метод, метод ABC, калькулювання комплексних виробництв, функціонально-вартісний метод)
- методи, незалежні від поділу витрат (абзорбшен-костинг, попроцесний (попередільний) метод, система JIT, метод «кайзен-костинг», метод «таргет-костинг»).

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;
- нуль-базис-бюджетування (ZBB – Zero-Base-Budgeting);
- аналіз витрат по центрах обліку та звітності;
- аналіз п'яти сил конкуренції Портера;
- PEST-аналіз;
- матриця «якість/витрати»;

- ресурсний аналіз;
- інший інструментарій.

Зазначені інструменти (методи) 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;
- визначення сильних та слабких сторін діяльності підприємства (скорочення витрат, зміна структури витрат, збільшення витрат та ін.) – SWOT-аналіз;
- визначення резервів зниження витрат, визначення шляхів підвищення обсягів реалізації – функціонально-вартісний аналіз, ABC (XYZ)-аналіз;
- визначення 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 ін.

Контроль, як функціональна складова системи контролінгу витрат, зорієнтований на перевірку витрат, що визнані в обліку, відображені в звітності тощо. Увага зосереджена на перевірці структурних підрозділів чи підприємства в цілому, на перевірці інших контрольних систем підприємства щодо доцільності здійснення витрат, їх законності, обґрунтованості, правильності віднесення на об'єкти та правильності застосування способу розподілу витрат, правильності визначення собівартості продукції (робіт, послуг, товарів), правдивості відображення в інформаційній системі підприємства і т.п. Тобто основною метою контролю витрат в системі контролінгу є перевірка достовірності фактично досягнутих витрат, а також виявлення порушень чи помилок при їх виникненні та простеженні до об'єктів витрат. Кінцева мета контрольних дій в системі контролінгу витрат – попередження недоліків та зловживань, розробка заходів забезпечення ефективності управління витратами.

Контрольні дії контролінгу витрат можуть 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.

Традиційно контрольні дії відбуваються шляхом опитування, анкетування, тестування (опитування), здійснення запиту, спостереження, підрахунку, зважування, перемірювання, перерахунку, моделювання, аналітичних процедур і т.д. 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.

Попри те, що склад інструментів кожної складової контролінгу витрат розрізняється, потрібно, щоб вони задовольняли основні його вимоги. Тож, враховуючи проведені дослідження, нами пропонується поділяти методи, які використовуються в 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).

#### **Висновки**

Таким чином, можна зробити висновок, що представлений автором цілісний взаємопов'язаний 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 напряму діяльності.

Перспективою подальших досліджень вважаємо потребу розгляду таких інструментів контролінгу витрат, як: аналіз співвідношення «витрати – обсяг – прибуток» (CVP-аналіз), ресурсний аналіз, облік та аналіз витрат за центрами відповідальності, метод «кайзен-костинг», метод «таргет-костинг». Використання яких у практичній діяльності вітчизняних підприємств сприяло б 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. Шешукова Т.Г. Теория и практика контроллинга : [учеб. пособ.] / Т.Г. Шешукова, Е.Л. Гуляева. – М. : Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2008. – 176 с.
3. Ковалёв В.В. Финансовый анализ : методы и процедуры / В.В. Ковалёв. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 560 с.
4. 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.
5. Баталов Д.А. Методы и инструменты оперативного и стратегического контроллинга / Д.А. Баталов, М.С. Рыбьянцева // Научный журнал КубГАУ, – 2011. – № 67(03). – С. 1 – 19.
6. Матвієнко Г.Л. Основний інструментарій контролінгу на українських підприємствах / Г.Л. Матвієнко // Научно-технический сборник «Коммунально-экономическое хозяйство городов». – Вып. 61. Серия : Экономические науки. – С. 175 – 180.
7. Ільїна С.Б. Контролінг процесів господарської діяльності в харчовій промисловості : [навч. посіб.] / С.Б. Ільїна, Т.С. Журба. – К. : Професіонал, 2008. – 592 с.
8. 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.
9. Баташева Ю.С. Внедрение инструментов контроллинга в деятельность промышленного предприятия / Ю.С. Баташева // Эффективность бизнеса в условиях трансформационной экономики : материалы IV міжнар. наук.-практ. конф., 3-5 черв. 2011 р., м. Судак. – Сімферополь :

- ВіТроПринт, 2011. – С. 225 – 228.
10. Сидоренко Е.В. Методический инструментарий контроллинга затрат газотранспортных предприятий / Е.В. Сидоренко // Нефть и газ Западной Сибири : материалы Междунар. науч.-техн. Дополнение. – Тюмень : ТюмГНГУ, 2013. – С. 20 – 26.
  11. 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.
  12. Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 272 с.
  13. Horvath&Partners. Концепция контроллинга : Управленческий учет. Система отчетности, Бюджетирование / перев. С нем. – М. : АльпинаБизнес Букс, 2006. – 272 с.
  14. 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.
  15. Хосиев Б.Н. Контроллинг как функция управления предприятием / Б.Н. Хосиев, Б.К. Кайтмазова, К.А. Боцоева // Научное обеспечение инновационного развития АПК: материалы Всероссийской научн.-практ. конф. В 4-х т. Т. 4 / ФГОУВПОИжевскаяГСХА. – Ижевск: ФГОУВПОИжевскаяГСХА, 2010. – С. 311 – 314.
  16. 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.
  17. 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.
  18. 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.
  19. 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.
  20. Проданчук М.А. Теоретико-методологічні засади управлінського обліку в системі управління підприємством / М.А. Проданчук // Фінанси і облік АПК. – 2011. – № 3. – С.51–57.
  21. Письмаченко Л.М. Контролінг в органах державної влади й органах місцевого самоврядування : [навч. посіб.] – К. : Вид-во НАДУ, 2008. – 81 с.

Надано до редакційної колегії 14.11.13 р.

Остапенко Тетяна Миколаївна / Tetiana M. Ostapenko  
*ostapenko13@ukr.net*

**Посилання на статтю / Reference a Journal Article:**

*Класифікація інструментів (методів) контролінгу витрат [Електронний ресурс] / Т.М. Остапенко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 5 (10). – С. 125-130. – Режим доступу до журн.: <http://www.economics.opu.ua/files/archive/2013/n5.html>*