

УДК 657

**Тимрієнко І.Ю.***кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Вінницького фінансово-економічного університету***Шабатура В.І.***студент  
Вінницького фінансово-економічного університету*

## КОНТРОЛІНГ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

У статті розглядаються сутність та особливості формування методики управління витратами на якість продукції в умовах ринкової економіки. Визначено роль та місце контролінгу у цьому процесі. Доведено, що ефективне функціонування контролінгу в управлінні даними витратами можливе лише за умови його послідовного впровадження в практичну діяльність суб'єкта господарювання з урахуванням усіх ключових аспектів цього процесу.

**Ключові слова:** якість, витрати, методи управління якістю, контролінг, бухгалтерський облік, аналіз.

### **Тимриенко И.Ю., Шабатура В.И. КОНТРОЛЛИНГ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА КАЧЕСТВО ПРОДУКЦИИ**

В статье рассматриваются сущность и особенности формирования методики управления затратами на качество продукции в условиях рыночной экономики. Определены роль и место контроллинга в этом процессе. Доказано, что эффективное функционирование контроллинга в управлении данными затратами возможно лишь при условии его последовательного внедрения в практическую деятельность предприятия с учетом всех ключевых аспектов этого процесса.

**Ключевые слова:** качество, затраты, методы управления качеством, контроллинг, бухгалтерский учет, анализ.

### **Tymryenko Y.Yu., Shabatura V.I. CONTROLLING IN THE COST MANAGEMENT SYSTEM ON PRODUCT QUALITY**

The essence and peculiarities of methodology of cost management on product quality in the market economy. The role and place of controlling the process. It is proved that the effective functioning of controlling data management costs is possible only if its consistent implementation in practical activities of the company, taking into account all the key aspects of this process.

**Keywords:** quality, cost, quality management, controlling, accounting, analysis Management system in controlling costs quality products.

**Постановка проблеми.** Організація, що працює в умовах конкуренції – це господарський механізм, який функціонує для того, щоб випустити продукцію, виконати роботи чи надати послуги з такою якістю і за такою ціною, які б задовольняли різні потреби суспільства. Тому якість продукції, робіт і послуг є основною метою чинного господарського механізму організації та основним знаряддям боротьби з конкурентом. Формула конкурентоспроможності організації – більш висока якість і така ж ціна або така ж якість і нижча ціна, ніж у конкурента.

Визнання якості важливим витратоутворюючим фактором сприяло формуванню у ряду дослідників концепції, згідно з якою управління витратами на якість – самостійна система, хоча і тісно пов'язана з системою управління. Однак на більшості вітчизняних підприємств управління витратами на якість відсутнє або зводиться до того, щоб по можливості максимально відхилити рекламації, а втрати від них відносити на рахунок конкретних виконавців. Дана обставина в значній мірі пояснюється відсутністю необхідних методичних рекомендацій і теоретичних розробок, що їх обґрунтовують.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вчені, що працюють у цій галузі, вважають, що в сучасних умовах найбільш відповідає вимогам цивілізованого ринку метод управління якістю під назвою «контролінг», який поєднує в собі функції обліку, аналізу, планування і контролю.

Проблемами теоретичної розробки і практичного впровадження системи контролінгу на підприємствах займалися вітчизняні та зарубіжні вчені: Аксентюк М.М., Мамішев А. [1; 2] (розроблено теорію контролінгу як функції контролю і оптимізації використання ресурсів підприємства), Хан Д., Стефанюк І.Б. [3–5] (обґрунтовано мету та причини впровадження контролінгу на підприємствах),

Аніскін Ю.П., Павлова А.М. [6] (визначено принципи застосування контролінгу), Леонов Я.В. [7] (розроблено методіку аналізу витрат як елемента функції контролінгу), Петренко С.Н., Сухарева Л.А. Карминский А.М. [8; 9] (виокремлено основні етапи впровадження контролінгу в управління суб'єктами підприємництва) та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Більшість наукових досліджень щодо проблем впровадження контролінгу стосуються переважно сфери управління витратами підприємства у цілому, а витрати на якість продукції залишаються поза увагою. Для забезпечення ефективного впровадження контролінгу в управління цими витратами слід визначити структурно-логічну послідовність певної управлінської технології.

**Мета статті** полягає в поєднанні (інтеграції) традиційних методів управління витратами на якість в системі контролінгу, що сприяє дійсному, а не формальному об'єднанню в єдину систему збору, обробки та використання економічної інформації про витрати на якість продукції з метою створення об'єктивної бази для прийняття управлінських рішень.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Підкреслимо, що в даний час існують різні підходи щодо зв'язку поняття «контролінг» з управлінськими функціями. Так, часто зустрічається в публікаціях поєднання понять «контролінг» і «контроль», що дає підстави вважати деяким практичним працівникам, що на їхньому підприємстві це вже є. Багато фахівців ототожнюють контролінг з управлінським обліком, тим самим залишаючи тільки облікову функцію і невиправдано зводячи його до рівня оперативного управління [10, с. 156].

Можна зробити висновок, що контролінг являє собою функцію підтримки управління, реалізовану за допомогою системи інформаційно-аналітичних та

моніторингових процедур, здійснюваних на всіх рівнях та у всіх ланках ланцюжка створення цінності.

Контролінг – це процес, протяжний у часі, що характеризується постійністю. За великим рахунком, це комплексний аналіз і прогнозування, а також прийняття рішень та їх коригування при реалізації.

Головна перевага контролінгу – створення умов для своєчасного прийняття управлінських рішень, що дозволяє забезпечити високу ефективність діяльності підприємства.

Контролінг являє собою більш досконалу форму управління, ніж управлінський облік. При управлінському обліку здійснюються тільки збір і реєстрація численних даних про функціонування підприємства, а при контролінгу, крім того, – аналіз цих даних та підготовка пропозицій щодо управлінських рішень для керівництва середнього та вищого рівнів.

Якщо скористатися цим висновком стосовно до управління витратами на якість, то менеджери підприємства повинні отримувати від служби контролінгу аналітичну інформацію, що дозволяє приймати управлінські рішення стратегічного, тактичного та оперативного характеру, відстежувати процес їх реалізації, здійснювати коригуючі дії по мірі появи тих чи інших відхилень і, нарешті, періодично оцінювати результативність виконання цих дій.

На наш погляд, на початковій стадії впровадження контролінгу витрат на якість прийнятна класифікація, запропонована Джураном Дж. [11], згідно з якою загальні витрати на якість поділяються на чотири категорії:

- витрати на попередження низької якості. Належать витрати, пов'язані з діями, спрямованими на попередження дефектів, наприклад, проектування нового виробничого процесу, удосконалення технології, навчання і підвищення кваліфікації працівників і, безумовно, витрати на усунення проблем з якістю в ланці «постачальник – підприємство»;

- витрати на контроль (моніторинг) якості, що пов'язані з визначенням і підтвердженням досягнутого рівня. Наприклад, перевірка і тестування дослідного зразка, вхідний контроль, контроль в ході виконання робіт і контроль якості готової продукції;

- витрати на виправлення низької якості, виявленої на підприємстві, що виробляє продукцію. Це витрати на внутрішній брак, виправлення бракованої продукції до того, як вона потрапила до замовника;

- витрати на усунення негативних наслідків, викликаних низькою якістю виробів, що потрапили до споживачів. Відносяться витрати на брак, виявлений споживачами, тобто витрати на виконання гарантійних зобов'язань, повернення продукції, судові позови і т. д.

При такому підході до структури витрат співвідношення між ними і якістю наступне:

- рівень якості підвищується в міру збільшення витрат на попередження та контроль, тобто є функцією витрат перших двох категорій;

- витрати на виправлення браку, гарантійний ремонт, повернення продукції і деякі інші, тобто витрати, що відносяться до двох останніх категорій, є функцією рівня якості і знижуються у міру її підвищення.

У зв'язку з цим деякі автори, наприклад [12], стверджують про те, що графік загальних витрат на якість подібний до латинської букви U, в нижній частині якої існує деяка плоска ділянка, що характеризує прийнятний рівень якості та відповідний йому мінімальний рівень загальних витрат.

При становленні системи контролінгу в якості підсистеми управління відповідними витратами слід

виходити з того, що між окремими категоріями витрат існують більш складні взаємини, ніж це моделюється U-подібною кривою. Так, попереджувальні заходи, наприклад, вдосконалення технологічного процесу або навчання працівників методам забезпечення якості, призводять до зниження витрат на контроль. Проте в число цих заходів може входити проектування та організація бездефектного виробництва, тобто додаткові заходи з вхідного контролю матеріалів, контролю ходу виконання робіт і т. д., що спричинить за собою додаткові витрати на контроль. У свою чергу, ефективний (і дорожчий) контроль, швидше за все, призведе до виявлення більшого числа порушень технологічного процесу, необґрунтованої заміни матеріалів і напівфабрикатів і, як наслідок, – до зростання витрат на внутрішній брак. Нарешті, витрати на виправлення браку, виявленого на підприємстві, дозволяють домогтися економії на стадії взаємин із споживачами з приводу недоліків продукції [13, с. 103].

У зв'язку з цим доцільно розглядати достатньо складну динамічну взаємодію зазначених чотирьох складових витрат на якість, і служба контролінгу конкретного підприємства повинна формувати відповідну інформаційно-аналітичну базу, на основі якої і будуть розроблятися управлінські рішення різного рівня, а також відстежуватися можливі зміни в характері взаємовідносин цих складових.

Як показує узагальнення поки що невеликого вітчизняного досвіду здійснення контролінгу витрат на якість продукції, результати його організації, а отже, ефективність реалізації багато в чому залежать від ступеня обґрунтованості кожного його елемента, а саме:

- вдосконалення організації виробництва і праці;
- вдосконалення всієї системи первинного обліку витрат на якість продукції на фірмі і в кожній її бізнес-одиниці;

- вдосконалення системи прогнозування з ув'язкою стратегічного, оперативного та робочого планування за термінами та складом показників і в тісному зв'язку з показниками обліку.

На етапі вдосконалення організації виробництва і праці всередині кожної фірми та її бізнес-одиниці необхідно забезпечити обґрунтований поділ праці і спеціалізацію персоналу на виробництві конкретних видів продукції та послуг, обсяг, якість і собівартість продукції яких повинні зумовлювати рівень заробітної плати.

Як відомо, традиційний бухгалтерський облік не формує інформацію про витрати на якість в розрізі кожної категорії, що не дозволяє проводити відповідний аналіз і розробляти рекомендації для управлінців з метою вибору раціонального співвідношення категорій і, як наслідок, – зниження сукупної суми витрат на забезпечення якості. Менеджери вітчизняних підприємств можуть отримати від бухгалтерії тільки інформацію про втрати від браку. Інші витрати, пов'язані з випробуваннями, дослідями і дослідженнями якості матеріалів і напівфабрикатів, контролем технологічних процесів і т. д., «розчинені» на рахунках накладних (непрямих) витрат.

Зауважимо, що управлінський облік, будучи більш пристосованим для осіб, які приймають рішення, тим не менше, не розглядає витрати на якість в розрізі зазначених категорій як об'єкти обліку.

У зв'язку з цим розробка звітних форм про витрати на якість повинна бути однією з найважливіших завдань у діяльності служб контролінгу. При цьому залежно від рівня управління (відповідальності) ступінь конкретизації інформації повинна зрос-

тати в міру переходу до більш низьких рівнів. Так, звіт вищому керівництву фірми можливий у цілому по фірмі або за її великими підрозділами (виробництвами, філіями і т. д.) в розрізі кожної категорії витрат на якість із зазначенням загальної суми таких витрат, а також їх частки (відсотка) у сумі всіх витрат на виробництво і (або) в обсязі продажів. Звіти про витрати на якість, що готуються для менеджерів більш низьких рівнів управління (відповідальності), повинні складатися в розрізі окремих підрозділів, виробничих ліній, видів продукції і т. д.

У середніх і великих фірмах доцільно сформувати спеціалізовану службу контролінгу, у складі якої виділити відділ контролінгу витрат на якість продукції. У невеликих за розміром підприємствах можна обмежитися створенням відділу контролінгу, один працівник якого повинен виконувати функції контролера витрат на якість продукції. Останній повинен надавати необхідну консультативну допомогу керівнику в питаннях аналізу, планування та складання заключного звіту про виконання запланованих заходів. В обов'язки контролера входить систематичне виявлення розмірів і причин відхилення головних фактичних параметрів від планових (нормативних) та розробка конкретних рекомендацій щодо введення необхідних коригувань.

Досить перспективним нам представляється також фокусування уваги контролерів на формуванні раціональної політики післяпродажного обслуговування, яке в умовах гострої конкуренції набуває великого значення, оскільки покупці все частіше намагаються оцінити витрати, які вони несуть не тільки при придбанні продукції, але і в процесі її експлуатації. Вважаємо, що основним завданням контролінгу післяпродажного обслуговування є оцінка раціональності зусиль менеджменту з організації такого обслуговування з урахуванням того, що сервісна складова в ціні більшості продуктів зростає. При цьому необхідно мати на увазі, що витрати на таке обслуговування можуть значною мірою залежати від заходів і відповідних витрат, здійснених в інших ланках ланцюжка створення цінності. Наприклад, більш дорожчу розробку продукту і більш дорожчу сировину можуть знизити вартість післяпродажного обслуговування. У зв'язку з цим контролінг повинен, зокрема, з'ясувати, яка частка витрат на гарантійний ремонт продукції фірми в її собівартості (у розрізі як планових, так і фактичних даних), і визначити можливість та, підкреслимо, доцільність їх зниження.

Зауважимо, що представляються не завжди виправданими спроби підприємств, в першу чергу, що випускають продукцію для індивідуального споживача, компенсувати недоліки в конструкції виробів і технології їх виготовлення створенням мережі сервісних центрів і гарантійних майстерень, на утримання яких йдуть значні кошти. Підкреслимо, що створення будь-якої додаткової організаційної або виробничої одиниці загрожує формуванням додаткових постійних витрат, пов'язаних з її утриманням. У зв'язку з цим, з одного боку, функціонування добре налагодженої системи післяпродажного обслуговування (ремонт, консультування і т. д.) підвищує престиж підприємства-виробника, а з іншого – може призвести до втрати частини покупців через зростання ціни на продукцію.

У зв'язку з цим контролінг повинен також підготувати обґрунтування можливості використання аутсорсингу, тобто передачі всіх або деяких функцій післяпродажного обслуговування спеціалізованим організаціям, виключивши або зменшивши тим самим такі витрати.

**Висновки.** Так як на якість продукції впливає велика кількість як зовнішніх, так і внутрішніх факторів, то для ефективного управління якістю продукції на підприємстві повинна бути створена система, що виконує функції планування, організації, мотивації і контролю процесів управління якістю, при обов'язковому врахуванні факторів, діючих в ринковому середовищі.

Така система може бути створена за допомогою контролінгу – функції підтримки управління, реалізовану за допомогою системи інформаційно-аналітичних та моніторингових процедур, здійснюваних на всіх рівнях та у всіх ланках ланцюжка створення цінності.

Методика управління якістю за допомогою контролінгу, представлена в даній статті, може служити базою для розробки власної системи на будь-якому підприємстві. Вона дозволить розробити стратегію і тактику дій, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності продукції та підприємства у цілому.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Аксентюк М.М. Роль контролера в управлінській діяльності / М.М. Аксентюк // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 9. – С. 187–191.
2. Мамішев А. Зміст і призначення контролю в механізмі управління / А. Мамішев // Економіка. Фінанси. Право. – 2003. – № 3. – С. 5–10.
3. Хан Д. Планирование и контроль (Пик): концепция контроллинга / Д. Хан ; под ред. А.А. Турчака ; пер. с нем. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
4. Стефанюк І.Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2005. – № 2. – С. 146–153.
5. Стефанюк І.Б. Фінансово-господарський контроль в системі управління фінансами / І.Б. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 3. – С. 16–18.
6. Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контроллинг : [учеб. по спец. «Менеджмент организации»] / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. – М. : Омега-Л, 2003. – 278 с.
7. Леонов Я.В. Система управління витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності / Я.В. Леонов // Бюлетень Міжнародного нобелівського економічного форуму. – 2010. – № 1(3). – Т. 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/bmnef/2010\\_1\\_2/24.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/bmnef/2010_1_2/24.pdf).
8. Петренко С. Н. Контроллинг : [учеб. пособ.] / С.Н. Петренко, Л.А. Сухарева. – Донецк : ДонДУЕТ, 2003. – 365 с.
9. Карминский А.М. Внедрение контроллинга в организации: этапы и типичные ошибки / А.М. Карминский [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.new-management.info/articles/270/>.
10. Концепция контроллинга: управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horváth & Partners ; пер. с нем. ; 2-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
11. Гуру менеджмента качества и их концепции [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://quality.eup.ru/MATERIALY/guru.htm>.
12. Харченко Т. Якість виробів як засіб задоволення потреб споживача і забезпечення конкурентоспроможності продукції / Т. Харченко // Економіка, Фінанси, Право. – 2003. – Вип. 3. – С. 3–5.
13. Агеев Е.Я. Управление качеством : [навч. посіб.] / Е.Я. Агеев. – Львів : Новий світ, 2000, 2009. – 240 с.