

## ТРЕНДОВІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

© Довгунь О. С., 2016

**Обґрунтовано важливість систематизування витрат у діяльності підприємствами, враховуючи зростання конкурентної боротьби. Досліджено потреби у впровадженні підприємствами сучасних підходів до управління витратами та результатами діяльності. Визначено, що оскільки операції, які творять процеси в організаціях, реалізують різні підрозділи, обліку відповідальності не вистачає для творення вартості для клієнта, а управління процесами стає все більш актуальним. Зроблено висновки щодо можливостей розвитку підприємств з підвищенням ролі контролінгу, цільовим встановленням показників для працівників та центрів відповідальності.**

**Ключові слова:** підприємства, витрати, контролінг, процеси, клієнти, BSC, KPI.

## TREND ASPECTS OF COSTS AND CONTROLLING AT ENTERPRISES

© Dovhun O., 2016

**Substantiated the importance of systematization costs at the enterprise, despite the competition. Researched companies need to introduce modern approaches in management of costs and activity in general. Determined that process management is becoming more important because the operations that create processes in organizations are implemented by different departments, in accordance the accounting of responsibility doesn't create the value for the customer. Summarized the opportunities for businesses development by enhancing the role of controlling, the determination of KPI for employees and responsibility centers.**

**Key words:** enterprises, costs, controlling, processes, clients, BSC, KPI.

**Постановка проблеми.** Значна кількість наукових праць, присвячених обліку витрат, їхньому контролю та встановленню відповідальності окремим центрам, з одного боку, надає можливість проаналізувати основні труднощі, які при цьому виникають, з іншого боку, робити подальші дослідження, адже деталі та зміни середовища, які варто враховувати у розрізі ведення бізнесу у певній галузі, регіоні, країні потребують глибокого аналізування та систематизування.

Керівники прагнуть якнайкраще оцінити результати роботи підприємства, працівники – результати роботи підрозділів, відділів, керівники – роботу підрозділів, відділів і роботу кожного працівника зокрема. Яка ефективність діяльності працівника на підприємстві і чи є діяльність підприємства рентабельною загалом? Самі по собі продажі можуть бути рентабельними, проте численні витрати, що супроводжують бізнес, та некоректний поділ їх на прямі та непрямі можуть спотворити реальну ситуацію. Для підвищення конкурентоздатності підприємствам варто багато уваги приділяти роботі з витратами, процесами, основними показниками та контролінгом. Проаналізуємо тренди у питаннях розподілу витрат, встановлення показників працівникам та підрозділам, контролінгу діяльності підприємства.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Як показали дослідження наукової та практичної літератури щодо питань загальних витрат підприємства та логістичних витрат, важливими аспектами їх оптимізації сьогодні є встановлення цілей працівникам і центрам відповідальності, контролінг, аналізування внутрішніх логістичних витрат, моніторинг рентабельності продажу. Вартими уваги є дослідження авторів Є. В. Крикавського, О. Б. Мних, О. М. Савицької, М. Окландера, С. М. Нікшича, М. О. Кизими, А. А. Пилипенка, В. А. Зінченка та ін. [1, 2].

Оскільки підприємства сьогодні виготовляють широкий асортимент продукцій, то прямих витрат стає менше, і це вимагає більшої уваги до обліку різного роду витрат, які стосуються того чи іншого продукту. Проблеми виникають і під час обліку витрат продуктів, які виготовляються у невеликій кількості порівняно з витратами на такі, які виготовляються великими партіями (у випадку автоматичного виготовлення непрямі витрати на одиницю продукції є надто малими та надто великими у випадку неавтоматичного виготовлення).

Про небезпеку неправильного трактування витрат організації на підставі традиційного обліку для формулювання коротко- та довгострокових планів зазначав Друкер – один з найвідоміших теоретиків і практиків у сфері управління організацією. Одною з основних проблем, на його погляд, може бути некоректне трактування витрат на конкретні проміжні операції в процесі виготовлення продуктів, оскільки ці витрати можуть бути значно більшими і залежати не від розміру продукції, а від величини операцій. Крім цього, впливи зовнішнього середовища стали значно сильнішими, що також вимагає корегування ситуації відповідно до конкурентів, клієнтів. На зміни рівня витрат впливають такі поняття, як диверсифікація та ускладнення. Джерелом різноманітності та ускладненості є не лише складність технології, але також змінні індивідуальні вимоги клієнтів, що впливають на кількість реалізованих операцій. В основу орієнтації на процеси покладено розуміння організації як системи, яка складається з процесів, що мають на меті творення цінності для клієнта та інших зацікавлених сторін. Відомими теоретичними концепціями, які цьому сприяють, є Total quality management, Lean management, Business process Reengineering, Active Based Management. Управління ланцюгами поставок, що призводить до творення вартості, на яку очікує клієнт, є також властивим для управління проектами. Спільним знаменником для цих концепцій є облік витрат операцій ABC [1,3].

Процедура розподілу витрат в системі обліку витрат окремих операцій не є концептуально важка. Вона відрізняється від традиційних систем кількістю та видами розрахунків та обов'язковістю виокремлення процесів і діяльності окремих операцій на підприємстві, що вирішує її впроваджувати. Процесний підхід згідно з [3] до діяльності підприємства, калькуляція та аналіз згідно з обліком витрат операцій вимагають проектування нової системи обліку витрат, в якій найважливішими елементами є:

- ресурси та витрати на ресурси;
- види діяльності або процеси в них;
- носії ресурсів і носії видів діяльності;
- об'єкти витрат.

Використання обліку витрат операцій призводить до прийняття відповідних рішень про асортиментну структуру продажу, про вивчення продуктового процесу чи цінових рішень. Використовуючи потенціал обліку витрат операцій, можна прорахувати витрати продуктів чи послуг, які продавалися за посередництвом різних каналів дистрибуції до різних сегментів ринку чи географічних регіонів. Витрати на вироби і послуги можуть містити витрати усіх видів діяльності, які є на підприємстві. Застосування такої концепції призводить до модифікування поділу прямих витрат на витрати закупівлі, витрати відділів, продажу та управління. Облік витрат операцій стає передовою системою, в якій акцент зроблено на детальній ідентифікації процесів та операцій, а також їхньому аналізі в аспекті ефективності і творення вартості. Зростання вартості, сформованої для клієнта, має збільшувати попит на створювані підприємством продукти, уможливаючи його подальший розвиток і ріст у довгостроковій перспективі. Отже, вибір відповідного обліку витрат повинен бути підкріплений: аналізуванням інформаційних потреб підприємства; аналізуванням чинної системи витрат під кутом задоволення потреб [3].

Поряд з цим внаслідок ускладнення ланцюгів поставок та підвищення потреб щодо якості обслуговування, сервісу у витратах продовжує збільшуватися частка логістичних витрат (особливо на транспортування, обробку замовлень, інформаційно-комп'ютерну підтримку, логістичне адміністрування). У середньому логістичні витрати на підприємстві становлять від 10 % до 17 % загального доходу, а в деяких галузях – до 40–45 % [4]. Серед можливих варіантів зменшення логістичних витрат є такі [5]: витрати на вибірковий контроль є значно нижчими, ніж на постійний; якщо сировина надходить швидше на виробництво, то можна знижувати рівень запасів; передавання функцій вхідного контролю постачальнику може значно зменшити логістичні витрати на закупівлю сировини і утримання запасів; зниження рівня запасу в днях або періодична зміна кількості залежно від потреб; проблему недовантаження можна вирішувати зміщенням робочих змін так, щоб в години пік на складі знаходилася максимальна кількість співробітників.

Відомий американський консультант у галузі логістики Герберт В. Девіс протягом декількох років відстежував логістичні витрати в промисловості США на складування, перевезення, управління замовленнями / обслуговування клієнтів, управління розподілом, а також управління запасами як невід'ємну частину кінцевої ціни продукції і споживчого сервісу. Аналіз логістичних витрат західні компанії зазвичай проводять у процентному відношенні до стандартних, об'ємними або ресурсними показниками, наприклад:

- логістичні витрати щодо обсягу продажів;
- окремі складові логістичних витрат щодо загальних витрат;
- логістичні витрати фірми щодо стандартів або середнього рівня у цій галузі;
- логістичні витрати щодо відповідних статей бюджету фірми;
- логістичні ресурси бюджету на поточний момент відносно прогнозованих витрат.

Використання загальних логістичних витрат як ключового показника при формуванні логістичної стратегії у вітчизняному бізнесі утруднено через такі причини [5]:

- неможливість чинної системи бухгалтерського обліку та статистичної звітності підприємств виділяти багато складових логістичних витрат;
- наявність у вітчизняному бізнесі «подвійної» бухгалтерії, недоступність фінансової інформації для підрозділів та партнерів;
- відсутність методів розрахунків збитків із врахуванням логістичних ризиків тощо.

**Цілі статті.** Окреслити тренди, які стосуються оптимального розподілу витрат та ролі ключових показників діяльності для контролінгу витрат.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Що стосується оптимального розподілу витрат, то з погляду досвідченого консультанта MDDP Business Consulting [6], вартість, що міститься в понятті «вартість ринкових продуктів», можна розуміти по-різному залежно від специфіки діяльності фірми чи внутрішньої конструкції центрів відповідальності. У дослідженні [6] було прийнято, що система обліку уможливило набуття інформації щодо продажу, податків та витрат продажу, приписаних ринком, у поділі на контрагентів та сторони продажу – індивідуальних продавців, торгові точки, регіони чи канали дистрибуції, залежно від моделі бізнесу підприємства. Кожна модель рентабельності вимагає класифікації витрат на прямі та непрямі. Було запропоновано кожен магазин чи регіон продажу вважати незалежним місцем витрат у фінансово-бухгалтерській системі, що уможливило реєстрацію витрат як прямих. Вважаємо доречною позицію авторів [6], які, проектуючи розв'язок, що уможливило одночасну оцінку рентабельності клієнтів і мережі продажів, пропонують застосовувати двовимірний погляд на прямі і непрямі витрати з перспективи клієнтів і мережі продажу (табл. 1).

## Поділ витрат на прямі і непрямі з перспективи клієнта і мережі продажу

Клієнти	Прямі	BP – витрати функціонування мережі продажу (утримання магазинів, винагорода торгових представників)	PP – витрати центрального офісу (реклама на телебаченні, витрати відділу IT, дослідження і розвиток)
	Непрямі	BB – витрати, пов'язані з реалізацією трансакції продажу (наприклад, висилання посилки до клієнта, візит з метою продажу)	PB – витрати, понесені в центральному офісі, пов'язані із обслуговуванням/втриманням клієнтів – не пов'язані безпосередньо з реалізацією трансакції продажу (наприклад, розсилка промоційних каталогів)
		Прямі	Непрямі
Мережа продажу			

Джерело: [6]

Витрати непрямі реєструються на найвищому рівні. Відносити непрямі витрати на об'єкти витрат можна по-різному. Поділ сукупної вартості (непрямих витрат) на складові називається розподілом. Це означає, що точність обліку витрат пов'язана із кількістю інформації, яка нагромаджується за допомогою основних трансакційних систем та взаємних зв'язків між ними (ERP). У табл. 2. наведено приклад поділу витрат на групи, які можна використати при конструкції багаторівневого обліку маржі, що застосовується для аналізу рентабельності контрагентів чи мережі продажу. Витрати в колонці «Тип витрат, що домінує» мають орієнтовний характер. У реальних ситуаціях детальні позиції, які знаходяться в даній групі, можуть належати до різних типів (напр., в рамках маркетингових витрат може також бути всеукраїнська телевізійна кампанія PP, розсилка рекламних каталогів до клієнтів PB, а також подарунки, які розсилає основним клієнтам регіональний директор BB). Доволі рідко позиції, пов'язані з маркетинговими витратами чи витратами центрального офісу, реєструють у системі ERP як прямі витрати контрагентів чи регіонів. Проте їх врахування в аналізі рентабельності вимагає створення моделі розподілу витрат. Витрати загального управління значно пов'язані з ефективністю мережі продажу чи потенціалом контрагентів. Визначити ключовий фактор впливу (інший, ніж обсяги продажу) надзвичайно важко. Управління цими витратами є важливою сферою уваги найвищого керівництва (оскільки в деяких підприємствах вони можуть становити більшу частину загальних витрат).

Таблиця 2

## Поділ витрат на групи

Рівень маржі	Група	Приклади	Тип витрат, що домінує
Ia	податки	Знижки Негрошові сертифікати (товарні бонуси, картки знижок)	BB
Iб	Ринкові витрати	Витрати товарів набутих, витрати продуктів (стандартні витрати відділу) Реальні витрати виробництва продуктів (послуги)	BB
II	Витрати продажу	Націнка продавців Націнка, пов'язана з реалізацією Пакування Витрати пересилання / доставки до клієнта	BB
III	Витрати сил продажу	Утримання магазинів Витрати продавців Витрати на управління регіонами/ каналом дистрибуції	BP
IV	Витрати маркетингу	Рекламна кампанія Дослідження ринку Спонсорство	PP
V	Витрати центрального офісу	Витрати загального апарату управління, адміністрації Дослідження і розвиток Зовнішнє фінансування	PP
VI	Залучення робочого капіталу	Дебіторська заборгованість Довготермінові зобов'язання Запаси, що знаходяться в магазинах і дистрибуційних центрах	BB/PP
VII	Залучення матеріальних ресурсів	Витрати фінансування рухомого майна	BP

Джерело: [6]

Концепція обліку операційних витрат (Activity Based Costing) є чи не єдиною методикою, за якою можна достатньо точно інтепретувати витрати центрального офісу відносно згаданих об'єктів витрат. Проте практична імплементація цього утруднена необхідністю збирання даних, яких інформаційні системи не мають. Тоді можна використовувати Time Driven ABC. Позиції, які представлені в групах VI VII табл. 2, належать до фінансових ресурсів – майно, що використовується в операційній діяльності (товарні зобов'язання, запаси, обладнання магазинів). Використання критеріїв оцінювання показників, що враховують плинність чи повернення із вкладеного капіталу, значно розширює перспективи отримувачів інформації. Довгі терміни оплати в мережі чи нестандартні витрати для мережі продажу можуть значно змінювати фінансові результати підприємства. Крім цього, в історії співпраці з клієнтом може бути залучено більше ніж один центр відповідальності. Нелегко однозначно і надовго приписувати об'єкт мережі продажу конкретному клієнту. Наприклад, клієнт банку може підписати кредитний договір через посередника або подати заявку на кредитну картку не в центральному офісі. Відкритим питанням залишається, кому приписувати дохід з трансакції – відділенню, яке залучило цього клієнта, відділенню, яке відповідає за його поточне обслуговування, чи відділенню, в якому здійснено оплату. Тому актуальними є поради щодо створення процедури поділу доходів (Revenue Split) чи альтернативної бухгалтерії (Shadow accounting) [6].

Сьогодні відомо, що система показників оперативної діяльності повинна бути на кожному підприємстві, що досягло певного рівня розвитку, і таких систем має бути дві – одна з них повинна відображати модель підприємства та давати змогу управляти операційною діяльністю, інша має відображати модель стратегії і слугувати для управління інвестиційною діяльністю, тобто розвитком підприємства (це система з методології Balanced Scorecard).

Ключові показники діяльності (KPI) – це пов'язані з цілями компанії персоналізовані цільові показники, встановлені для конкретних співробітників. Нерідко з KPI ототожнюють показники стратегічного (ССП) та оперативного контролінгу. Однак такі визначення не дають змоги встановити специфіку цього поняття і виявити відмінності від суміжних з ним управлінських підсистем. На практиці концепція KPI тісно пов'язана з мотивацією персоналу, оскільки на її основі зазвичай будується система мотивації і стимулювання співробітників компанії для вирішення таких завдань: визначення цілей для співробітників компанії; оцінювання діяльності співробітників; визначення винагороди співробітників за результатами їх діяльності. Йдеться про цілі і показники співробітників, тоді як у випадку з ЗСП (Balanced Scorecard) ми маємо справу зі стратегічними цілями компанії. У випадку з оперативним контролінгом йдеться про цілі і показники процесів або центрів відповідальності [7]. По суті будь-який з показників оперативного контролінгу або BSC можна зарахувати до KPI, оскільки для кожного такого показника повинен бути визначений менеджер вищої, середньої або нижчої ланки, на якого покладається відповідальність за досягнення встановлених цільових значень показника. При побудові KPI того чи іншого співробітника підприємства повинні визначити, в яких процесах або проектах бере участь працівник і пов'язати показники цих процесів і проектів з конкретним виконавцем. У табл. 3 подано моделі підприємства, на основі яких можна створювати показники контролінгу [7].

Таблиця 3

**Моделі підприємства, на основі яких можуть створюватися показники контролінгу**

Система оперативного контролінгу	Збалансована система показників
Відтворює модель підприємства	Відтворює модель стратегії
Ключові вимоги – повнота управлінської інформації	Ключові вимоги – зрозуміле відображення стратегічних пріоритетів
Містить численні фінансові, ринкові індикатори та показники процесів	Містить обмежену кількість показників, що характеризують ключові фактори успіху
Використовується для управління операційною діяльністю	Використовується для управління розвитком (інвестиційною діяльністю)

Джерело: [7]

У [7] розглянуто приклад, як визначають КРІ працівника відділу технічної підтримки користувачів ІТ-компанії. Цей фахівець консультує клієнтів, які звертаються за підтримкою. Отже, в його КРІ повинні входити показники процесів обробки запитів користувачів, головним з яких є задоволеність клієнтів. Це показники, що входять в систему оперативного контролінгу. Одночасно зі своєю поточною діяльністю співробітник бере участь у двох проектах. В одному з них він тестує новий програмний продукт, який розробляє компанія. В іншому проекті бере участь у впровадженні автоматизованої системи управління запитами користувачів, яка повинна підвищити якість обслуговування клієнтів. Це проекти, що забезпечують досягнення стратегічних цілей компанії і входять до складу збалансованої системи показників. Отже, КРІ цього працівника складаються з показників, які стосуються різноманітних галузей діяльності компанії і різних підсистем контролінгу. Ще описуючи профіль посади, важливо правильно вказати склад компетенцій, необхідних для цієї посади, зокрема, для складання індивідуального плану навчання співробітника. Загалом у Документі «Профіль посади» також є важливими інші структурні підпункти:

- Загальні знання.
- Предметні знання.
- Навички.
- Особисті якості.
- Цінності.
- Функціональні обов'язки.
- Області відповідальності.

Для правильного встановлення цілей, які пізніше впливатимуть на розроблення показників для працівників, керівництву слід розуміти, що вимоги до цінностей співробітників не виводяться з бізнес-процесів. Це категорія знаходиться вище бізнес-процесів і стратегії, оскільки цінності керують вибором цілей і стратегії. Склад цінностей єдиний для всієї компанії, але у великих компаніях великі підрозділи можуть в чомусь відрізнятися за складом цінностей. Компанії, що усвідомляють важливість корпоративної культури, при підборі співробітників віддають пріоритет цінностям, оскільки навчити людину можна, а змінити його систему цінностей – практично неможливо. Враховуючи важливість встановлення на сьогодні меж відповідальності у розділі «Область відповідальності», необхідно вказувати ключові показники, за які повинен відповідати співробітник. Наприклад, для фахівця з розвитку мережі СТО такими показниками є: кількість станцій в регіоні, які він обслуговує; обсяг закупівель запчастин цими станціями; відповідність станцій стандартам сервісу; лояльність автовласників.

Власне, останній показник з бізнес-процесів не впливає – він з'явився зі стратегії, з розуміння того, яка місія компанії. Необхідною умовою успіху тут є лояльність автовласників, які отримують сервіс високої якості і регулярно звертаються на станції за послугами і запчастинами. Цей приклад показує, що не можна правильно визначити цілі процесів, не розуміючи стратегії, за якою ці процеси відбуваються [2]. Збалансована система показників для окремого підрозділу може виглядати як карта результатів для відділу закупівель (табл. 4) [10].

При відповідних завданнях для працівників можуть бути встановлені такі показники: вартість нереалізованих товарів, ротація запасів, вартість знижок, кількість постійних угод, кількість поставок, які запізнювалися, та ненадійних поставок, результат продажу нової групи. В групі факторів, які є важливими сьогодні для клієнта, виділяють, окрім якості усіх процесів, також швидкість реакції.

Цікавим прикладом є впровадження системи мотивації та оплати праці у компанії «Укртелеком», яка за 9 міс. після впровадження демонструє свою ефективність. Як зазначила Тетяна Петрук, HR-директор «Укртелекому»: «Стратегічна мета компанії – стати технологічним лідером телекомунікаційної та ІТ-індустрії та найкращим роботодавцем для співробітників». Для донесення корпоративних цінностей та інформації про систему оплати та мотивації персоналу до співробітників використовують широкий спектр каналів комунікацій: корпоративні ролики, скріншоти, інтернет-портал, мотиваційні постери, друкований дайджест та ін. Для розвитку

компетенцій співробітників було впроваджено “В школу керівника” і систему дистанційного навчання “Фабрика розвитку Укртелекому” [8]. На компанії встановлено 3 рівні цілей: стратегічні, функціональні, групові або індивідуальні залежно від підрозділу. Цілі встановлюють для кожного працівника, тобто цінується внесок кожного у розвиток компанії. Результати оцінюють за підсумками року для керівників, щоквартально – для менеджерів середньої ланки та щомісячно для робітників. Працівник може досягти мінімально допустимого показника, цільового або максимально допустимого, крім цього, показники мають свою вагу (коефіцієнт важливості) у загальній системі показників [8].

Таблиця 4

**Встановлення цілей для підрозділу**

Перспектива	Цілі стратегічні	Цілі операційні	Показники
Фінанси	Зростання продажу	Надійне планування запасів	Кількість товарів, яких не вистачило для продажу
	Зростання рентабельності	Переговори щодо торгових умов і знижок від сталих постачальників	Динаміка середньої маржі товарних груп, показник ROS
	Зростання маржі		
	Дотримання фінансової ліквідності	Переговори щодо відтермінування платежів	Динаміка середніх термінів оплати накладних на закупівлю
Клієнти	Зростання задоволення клієнта	Надійне планування запасів	Кількість товарів, яких не вистачило для продажу
	Втримання постійних клієнтів	Закупівля акційних товарів	Динаміка кількості постійних клієнтів
Внутрішні процеси	Раціоналізація логістичних процесів	Встановлення сталих графіків постачання, стандартизація палет, застосування умовних санкцій	Динаміка рівня нетермінових поставок та рівня їх реалізації
	Збільшення успішності продажів	Вимога товарної пропозиції	Динаміка приросту нових товарів
	Побудова відносин з постачальниками	Укладення довготермінових контрактів, переговори щодо знижок, контроль якості та терміновості поставок.	Кількість довготермінових контрактів, вартість знижок, динаміка оплати середнього чеку, вартість умовних санкцій
	Розвиток продукту	Побудова власної марки, переговори щодо умов продукції	Кількість нових продуктів, вартість нових продуктів
Розвиток	Зростання компетенції працівників	Внутрішні навчання, преміювання за навчання	Кількість тренінгів, кількість дипломів у працівників
	Зростання продуктивності працівників	Зростання кількості товарів, які обслуговує працівник	Кількість товарів на працівника, динаміка вартості помилок на працівника
	Зростання задоволеності працівників	Виховання позитивних відносин, мотиваційна система винагород	Документ оцінки діяльності працівника
	Отримання стабільності кадрів		

Джерело: [10]

При постановці загальнокорпоративних цілей та цілей для кожного працівника важливо враховувати такі моменти [8]: цілі підрозділу/працівника повинні впливати на виконання цілей вищого рівня управління; набір цілей повинен бути збалансованим; працівники мають розуміти методику розрахунку кількісних показників; періодичність встановлення цілей повинна бути оптимальною; потрібно проводити зустрічі для обговорення цілей та результатів виконання цілей, не залишати поза увагою успіхи у розвитку кожного та підприємства загалом; встановлення цілей повинно допомагати скеровувати зусилля працівників на досягнення потрібних результатів. Крім

цього, експерти радять розрізняти поняття лояльності та залученості працівників. Залучені – це ті, які готові зробити для бізнесу більше. Для мотивування працівників сьогодні актуальною є постановка короткострокових планів і відповідно встановлення фокусних задач. Поряд з цим важливо, щоб у кожного працівника було кілька задач, які є одночасно в процесі виконання, бо завелика кількість задач часто може знижувати ефективність.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Окреслено варіанти необхідних систем для розподілу витрат на підприємстві, обґрунтовано важливість визначення центрів відповідальності та встановлення ключових показників результативності як для таких центрів, так і для окремих працівників підприємства. Оскільки зміни, що стосуються обліку витрат та впровадження нових підходів і систем, є доволі трудомісткими, то їх необхідно добре обдумувати та залучати до цього усі підрозділи підприємства. Якщо підприємству вдасться використати бухгалтерські інструменти для цілей побудови нової системи, воно збільшить ймовірність успіху в довгостроковій перспективі, оскільки будуть зрозумілими джерела витрат. Що більше залучено працівників, які продають та які виробляють, на етапі впровадження нової системи, то більшою є користь для менеджера, який управляє процесом її впровадження. За результатами аналізування наукової літератури та порад практиків підсумуємо, що враховуючи підвищення вимог клієнтів до сервісу, оптимізація витрат повинна відбуватися не внаслідок зниження якості обслуговування чи скорочення кількості працівників, а завдяки:

- чіткому формулюванню стратегічних та оперативних цілей підприємств;
- створенню системи обліку витрат, зокрема, логістичних витрат;
- встановленню показників результативності центрам відповідальності та усім працівникам, впровадженню відповідної до цього системи мотивації;
- підвищенню важливості контролінгу та логістичного контролінгу;
- створенню інформаційної системи, яка відповідає можливостям опрацювання інтерфейсів фінансово-бухгалтерської системи та дистрибуційної системи обслуговування.

Перспективами подальших досліджень є структурування показників у логістичному контролінгу.

1. Крикавський Є. В., Нікишич С. М. *Логістичні витрати як джерело формування тривалих конкурентних переваг. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/29008/1/075\\_125\\_125.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/29008/1/075_125_125.pdf)* 2. Кизим М. О., Пилипенко А. А., Зінченко В. А. *Збалансована система показників: монографія.* – Х.: ВД "ИНЖЕК", 2007. – 192 с. укр. мов. 3. Izabela Jakubiec. *Od czego zacząć weryfikację kosztów? / Controlling i rachunkowość zarządcza, Nr. 6/2012. – Dostęp elektroniczny: [www.controlling.infor.pl](http://www.controlling.infor.pl)* 4. *Сокращение затрат в логистике: схемы и варианты / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [iteam.ru](http://iteam.ru)* 5. *Эффективность логистики: анализ издержек и контроль за ними. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/management/manufact/cost.shtml>* 6. Mariusz Sumiński. *Monitoring rentowności spedycji / Controlling i rachunkowość zarządcza, Nr. 3/2013. – Dostęp elektroniczny: [www.controlling.infor.pl](http://www.controlling.infor.pl)* 7. Кочнев А. Ф. *BSC, KPI и другие показатели. – Режим доступу: [http://iteam.ru/publications/strategy/section\\_27/article\\_4114](http://iteam.ru/publications/strategy/section_27/article_4114)* 8. *Компанія Укртелеком. Укртелеком продовжує змінювати корпоративну культуру. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ukrtelecom.ua/presscenter/news/pressrelease?id=137968](http://www.ukrtelecom.ua/presscenter/news/pressrelease?id=137968)* 10. Marta Celej. *Planowanie realizacji celow z zastosowaniem Strategicznej Karty Wynikow. / Controlling i rachunkowość zarządcza, Nr. 4/2013. Dostęp elektroniczny: [www.controlling.infor.pl](http://www.controlling.infor.pl)*