

**Д.Г. САВЧУК***(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна)*

## Контролінг витрат в антикризовому фінансовому управлінні підприємством

Стаття присвячена визначенню ролі контролінгу витрат у реалізації антикризової стратегії на підприємстві, виявленню можливостей мобілізації резервів зниження витрат на основі застосування новітніх методів контролінгу витрат, зокрема методу планування та контролю витрат за окремими процесами.

Розглянуто комплекс питань щодо застосування методів та інструментів контролінгу витрат у рамках реалізації антикризової стратегії на підприємстві. Визначено, що причиною кризової ситуації на багатьох підприємствах є високий рівень витрат, що є наслідком неефективного управління та розподілу непрямих витрат. Обґрунтовано способи виявлення резервів зниження витрат, у тому числі на основі використання методу планування витрат за окремими процесами (метод ABC). Визначено етапи імплементації попроцесного методу контролінгу витрат та порядок його інтеграції в систему антикризового управління. Формалізовано модель управління витратами на основі методу ABC. Обґрунтовано пропозицію щодо комплексного використання методу ABC та реінжинірингу бізнес-процесів.

**Ключові слова:** контролінг витрат, методи планування та контролю витрат, бізнес-процеси, витрати, реінжиніринг.

**Д.Г. САВЧУК***(Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, г. Киев, Украина)*

## Контроллинг затрат в антикризисном финансовом управлении предприятием

Статья посвящена определению роли контроллинга затрат в реализации антикризисной стратегии на предприятии, выявлению возможностей мобилизации резервов снижения затрат на основе применения новейших методов контроллинга затрат, в частности метода планирования и контроля затрат по отдельным процессами.

Рассмотрены вопросы, касающиеся применения методов и инструментов контроллинга затрат, как важной составной антикризисной стратегии предприятия. Установлено, что причиной кризисной ситуации на многих предприятиях является высокий уровень расходов, что обусловлено неэффективным управлением и распределением косвенных затрат. В работе обоснованы способы выявления резервов снижения расходов, в том числе с использованием метода планирования затрат в разрезе отдельных процессов (ABC). Определены этапы реализации процессного метода контроллинга затрат и порядок его интеграции в систему антикризисного управления. Формализована модель управления затратами на основе метода ABC. Обосновано предложение о комплексном использовании метода ABC и реинжиниринга бизнес-процессов.

**Ключевые слова:** контроллинг затрат, методы планирования и контроля затрат, бизнес-процессы, расходы, реинжиниринг.

**D.H. SAVCHUK***(Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine)*

## Controlling of Expenses in Crisis Financial Management

The article is devoted to defining the role of controlling the costs in implementing of anti-crisis strategy in the enterprise, identifying opportunities to mobilize reserves to reduce costs using innovative methods of controlling the costs, including the method of planning and cost control for individual processes.

We consider a range of issues concerning the application of methods and tools of controlling the costs in the framework of anti-crisis strategy in the enterprise. It is determined that the cause of the crisis in many enterprises are

*high costs resulting from poor management and allocation of indirect costs. Proved the ways of identifying the reserves to reduce costs, including through the use of the method of planning costs for individual processes (ABC method). Defined the stages of implementation of process-by-process method of controlling costs and the order of integration in crisis management. Formalized the model of cost management on the basis of ABC. Grounded the proposal for comprehensive use of ABC method and business process reengineering.*

**Keywords:** *controlling of costs, methods of cost planning and control, business processes, costs, reengineering.*

**Постановка проблеми.** Зазвичай значна частина заходів з мобілізації внутрішніх джерел фінансового оздоровлення спрямована на зменшення потреби у фінансових ресурсах. Цього можна досягти у першу чергу через зменшення витрат на виробництво та реалізацію продукції, а також на основі раціоналізації або згортання окремих інвестиційних проектів. Резерви зниження витрат легше виявити та мобілізувати в короткостроковому періоді, ніж, скажімо, резерви збільшення виручки від реалізації продукції. Заходи щодо зниження вихідних грошових потоків за даним напрямком безпосередньо впливають та рівень ліквідності та платоспроможності підприємства. Саме тому, для кожного підприємства, що реалізує антикризову стратегію, актуальним є питання імплементації методичного інструментарію, який би дозволив знизити витрати та забезпечити їх раціональний розподіл між окремими центрами відповідальності. Для виявлення резервів зниження витрат, в рамках антикризового управління має бути переглянута діюча система обліку, планування та контролю витрат. З цією метою слід запровадити завершену систему контролінгу витрат. Науково-практична проблема полягає в необхідності обґрунтування ключових складових зазначеної системи, які б враховували особливості діяльності підприємств, що знаходяться в кризі.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Не дивлячись на численні публікації з проблематики оптимізації витрат та їх ролі у забезпеченні ефективного антикризового управління, питання контролінгу витрат досліджено досить поверхнево. Суттєвий внесок у дослідження проблематики управління витратами підприємств в Україні зроблено такими економістами як С.Ф. Голов [1], Жук В.М. [2], Кірейцев Г.Г. [3], В.П. Пантелеев [4], Г.О. Партин й А.Г. Загородній [5], А.Г. Пушкар [7], О.О. Терещенко та Н.Д. Бабяк [8], М.Г. Чумаченко [10]. Водночас, більшість пропозицій дослідників зводяться до обґрунтування рекомендацій щодо удосконалення діючої нормативної бази, що регулює облік витрат виробництва та забезпечує контроль на підприємствах за її дотриманням, підвищення рівня забезпечення сучасними матеріально-технічними засобами ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньогосподарського контролю, формування звітної інформації підприємств, загальних питань управління витратами. У зв'язку із зазначеним, **метою** даної статті є визначення ролі контролінгу витрат у реалізації антикризової стратегії на підприємстві, виявлення можливостей мобілізації резервів зниження витрат на основі застосування новітніх методів контролінгу витрат, зокрема методу

планування та контролю витрат за окремими процесами.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Будь-яка антикризова стратегія має передбачати заходи щодо зниження витрат. Для забезпечення управління раціоналізацією витрат підприємства необхідним є запровадження інструментарію контролінгу витрат як складової антикризового контролінгу. За загальним визначенням, управління витратами охоплює сукупність цілеспрямованих заходів впливу на структуру витрат, їх динаміку та поведінку з метою забезпечення зменшення їх рівня. Під контролінгом витрат слід розуміти комплекс заходів з координації планування, розподілу, аналізу та контролю за витратами підприємства [8]. Ключовим завданням контролінгу витрат є імплементація найбільш адекватних для конкретного підприємства методів планування, аналізу та контролю витрат, які б забезпечили максимальний рівень об'єктивності прийняття рішень щодо алокації ресурсів, зниження витрат. Необхідною передумовою ефективного контролінгу витрат є виявлення причинно-наслідкових зв'язків у сфері витрат. У рамках контролінгу витрат необхідно підібрати адекватний інструментарій впливу на поведінку персоналу та менеджменту усіх рівнів з метою забезпечення раціоналізації витрат. До основних способів впливу на поведінку учасників фінансових відносин для забезпечення ощадливого використання ресурсів можна віднести планування та контроль витрат, показники результативності, прив'язані до величини витрат, внутрішні трансфертні ціни.

Необхідною передумовою ефективних управлінських рішень, спрямованих на зниження витрат є чітко налагоджений облік доходів та витрат, що забезпечується у рамках управлінського обліку. Останній дозволяє суттєво зменшити інформаційну асиметрію між керівництвом підприємства та центрами витрат, а отже, підвищує відповідальність за раціональне використання ресурсів. Володіючи інформацією щодо залежності рівня витрат від зміни окремих факторів виробництва можна впливати на їх рівень, змінюючи відповідним чином фактори, що генерують витрати. До ключових інструментів оперативного управління витратами можна віднести метод директ-костинг та аналіз залежності витрат, обсягу реалізації та прибутку (CVP-аналіз). Зазначені методи дозволяють оперативно вплинути на поведінку витрат, оптимізувати виробничу програму, визначити необхідний рівень реалізації продукції для забезпечення беззбиткової діяльності чи певного рівня прибутку, досягти ефекту зниження витрат у короткостроковому періоді.

Суттєвий вплив на величину витрат досягається здебільшого через певний період після імплементації відповідних інструментів контролінгу. Саме тому, більшість методів управління витратами зорієнтовані на стратегічну перспективу. Стратегічне управління витратами охоплює сукупність всіх заходів, які мають довгостроковий вплив на рівень витрат, їх структуру та поведінку. До найбільш поширених інструментів стратегічного управління витратами можна віднести розрахунок життєвого циклу продукції, попроцесний, функціонально-вартісний розрахунок витрат (метод ABC), таргет-костинг, бенчмаркінг, нуль-базис бюджетування, багатоступінчастий директ-костинг. Методи стратегічного управління витратами зорієнтовані на ідентифікацію довгострокових факторів впливу на рівень витрат, їх структуру та поведінку.

Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, об'єкт витрат - це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Облік витрат може здійснюватися також у розрізі місць їх виникнення (центри відповідальності, структурні підрозділи) [6]. Проблема полягає в тому, щоб правильно трансформувати витрати за місцями їх виникнення у витрати на окремі види продукції, оскільки досить часто невиробничими підрозділами виконуються процеси та операції, які мають досить посередній вплив на забезпечення якості і конкурентоспроможності кінцевого продукту. Водночас, зазначені підрозділи поглинають непропорційно велику частку ресурсів. Відтак, значні непрямі витрати на невиробничі підрозділи можуть зумовити збитковість окремих видів продукції та підприємства в цілому.

Ще одна проблема полягає у коректності розподілу непрямих витрат, оскільки досить часто, витрати, які є необхідними для забезпечення одних видів продукції, відносяться на інші. За загальним правилом калькулювання повних витрат, на конкретний об'єкт витрат одразу відносяться прямі витрати, а непрямі - розподіляються між окремими об'єктами. Основні складності калькулювання на базі повних витрат пов'язані із розподілом непрямих витрат. Необхідною передумовою коректного розподілу витрат на окремі види продукції є їх облік та групування за окремими видами та місцями виникнення. Некоректний розподіл витрат на окремі об'єкти, наприклад на окремі види продукції при калькуляції їх собівартості призводить до невірної розподілу ресурсів, помилкового ціноутворення, зменшення обсягів виробництва фактично рентабельної продукції і навпаки. Що вищою є частка непрямих витрат, тим більшою буде залежність рентабельності окремих продуктів від механізму розподілу витрат. У зв'язку з цим, вибір адекватного методу обліку та планування витрат, який би забезпечував їх об'єктивний розподіл, облік та аналіз можна вважати ключовим елементом запровадження контролінгу витрат, зокрема на підприємствах, що знаходяться в кризі.

В теорії та практиці виокремлюють численні методи розподілу непрямих витрат на окремі об'єкти, у тому числі з використанням ставки розподілу непрямих витрат, коефіцієнта еквівалентності, планування витрат у розрізі окремих процесів. Методики та бази розподілу непрямих витрат між об'єктами калькуляції визначаються в обліковій політиці підприємства та в примітках до річної фінансової звітності. У разі розподілу непрямих витрат на підприємствах, які займаються виробництвом та реалізацією багатьох видів продукції найчастіше використовують стандартний (традиційний) метод розрахунку ставки розподілу непрямих витрат. Він передбачає, що для забезпечення розподілу непрямих витрат на конкретні об'єкти витрат необхідно вибрати метод калькулювання, базу розподілу та розрахувати ставку розподілу (коефіцієнт надбавки непрямих витрат), яка здебільшого визначається як відношення величини конкретного виду непрямих витрат, які слід розподілити до обраної бази розподілу. Найважливішим елементом розподілу непрямих витрат на окремі об'єкти є вибір бази розподілу. База розподілу залежить від виду витрат та асортименту продукції. Регламентуючи порядок розподілу непрямих витрат у внутрішніх методиках планування та контролю витрат слід враховувати такі критерії вибору бази розподілу [8]:

- причинно-наслідковий зв'язок між базою розподілу та непрямыми витратами, які підлягають розподілу;
- наявність пропорційної залежності між базою розподілу та непрямыми витратами (зміни величини бази розподілу має відповідати певна пропорційна зміна непрямих витрат);
- база для розподілу має бути максимально широкою: служити для розподілу значної кількості непрямих витрат.

Як бази розподілу найчастіше приймаються показники прямих витрат відповідної категорії або ж загальні витрати на виробництво. Слід підкреслити, що жодна із баз розподілу, яка використовується на практиці, повністю не відповідає зазначеним критеріям. Таким чином, традиційні методи розподілу непрямих витрат не забезпечують коректності при здійсненні фактичної, планової калькуляції витрат, а також аналізу відхилень (контроль витрат). Вирішити окреслену проблему можна завдяки імплементації таких методів стратегічного контролінгу витрат як метод ABC.

Метод розрахунку витрат у розрізі окремих процесів (*Activity Based Costing*) дозволяє з високим рівнем точності спрогнозувати витрати та доходи окремих періодів, які принциповим чином впливають на величину чистих грошових потоків відповідних періодів та вартість підприємства в цілому. У вітчизняній науково-практичній літературі метод ABC є практично не дослідженим. Відсутній навіть уніфікований підхід до його назви. Різні автори позначають його як «калькулювання витрат на основі діяльності» або ж «поопераційний метод

калькулювання» [7]. Оскільки метод передбачає визначення витрат у розрізі окремих процесів, вважаємо, що найбільш коректно його назвою буде саме «попроцесний метод обліку, аналізу та планування витрат». Головна ідея попроцесного підходу до управління витратами полягає у тому, що джерелом витрат підприємства є процеси, які зумовлюють необхідність витрачання ресурсів. Оскільки ресурси (зокрема ті, які формують непрямі витрати) освоюються при виконанні певних процесів, а готова продукція є результатом здійснення певної сукупності процесів, то собівартість продукції (робіт, послуг) пов'язана із вартістю ресурсів та ціною виконання окремих процесів. Метод здебільшого використовується для ідентифікації, аналізу, планування та рознесення на окремі види продукції непрямих витрат, що виникають у сфері логістики, контролінгу, збуту, управління, інших секторах, які безпосередньо не пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг). Таким чином, завдяки застосуванню попроцесного підходу до управління непрямими витратами можна визначити, які витрати на виконання процесів у проектно-конструкторському секторі, управлінні, збуті та інших секторах слід віднести на витрати окремого виду продукції. Зміст методу ABC полягає в ідентифікації усіх процесів на виробництво та реалізацію продукту, розрахунку вартості затрачених ресурсів у розрізі окремих процесів та вартості процесів. Метод забезпечує виконання таких завдань:

- розподіл непрямих витрат, зокрема підрозділів, безпосередньо не пов'язаних із виробництвом продукції, на окремі види продуктів;

- розрахунок витрат на окремі види продукції та їх рентабельності;
- виявлення резервів зниження витрат на основі підвищення ефективності управління ресурсами і бізнес-процесами;
- покращення менеджменту непрямих витрат;
- забезпечення прозорості процесів і витрат ресурсів, зокрема, по підрозділах, які генерують непрямі витрати;
- мотивація менеджменту та персоналу до раціонального використання ресурсів.

Враховуючи ту обставину, що причиною фінансової кризи багатьох підприємств є високий рівень саме непрямих витрат та відсутність контролю за ними, метод ABC, на наш погляд, є дієвим інструментом антикризового контролінгу витрат. Для розуміння сутності методу ABC необхідно з'ясувати зміст основних понять, якими слід оперувати при використанні методу: бізнес-процес; кост-драйвер, витрати на процес, витрати на один кост-драйвер. Так, бізнес-процес - це логічна послідовність дій, протяжна в часі, що призводить до послідовної зміни проміжних станів системи, у якій цей процес протікає і перетворює початкові (вхідні) ресурси у кінцеві (вихідні). Бізнес-процеси класифікуються як основні (виробництво, збут, постачання, фінанси, маркетинг) і допоміжні (залежать від конкретного об'єкта витрат, наприклад, юридичне забезпечення, оцінка якості, замовлення сировини, складування продукції). Модель управління витратами з використанням методу ABC наведена на рис. 1.

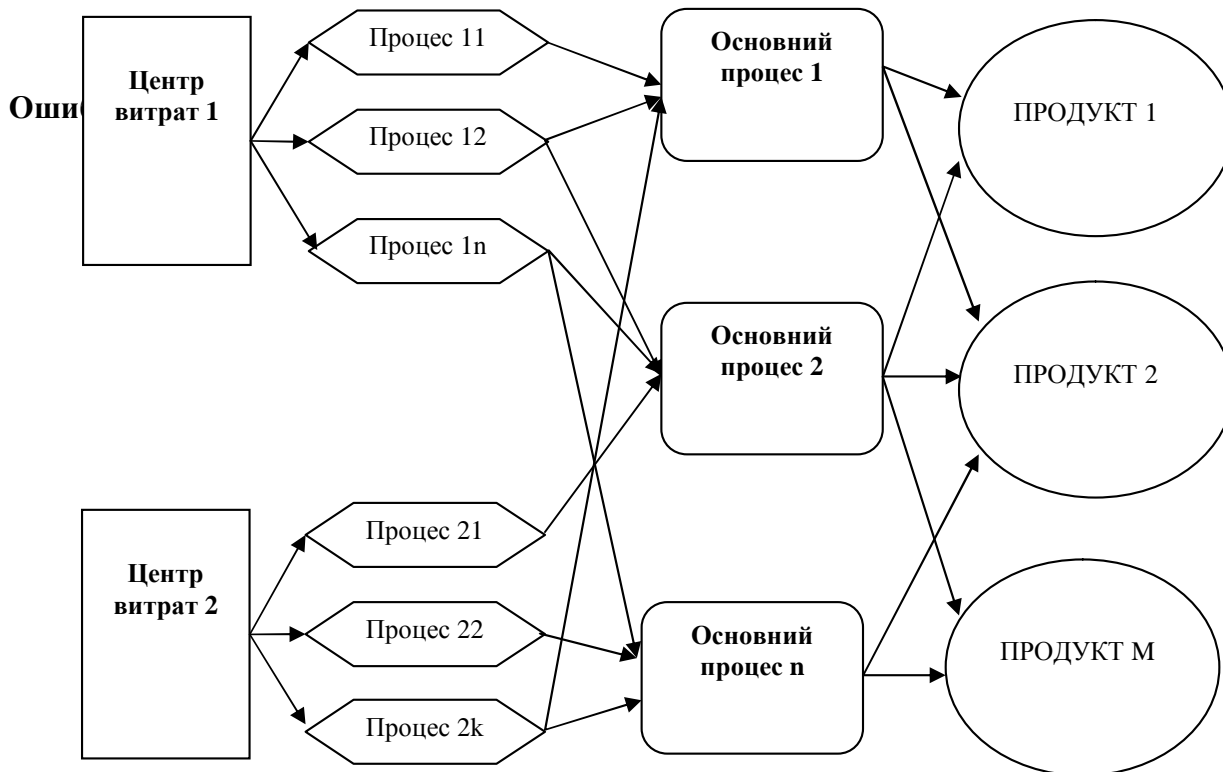


Рис. 1. Модель управління витратами на основі методу ABC

Джерело: розроблено автором.

На основі поєднання певної сукупності операцій формуються часткові або допоміжні процеси. У результаті поєднання певної сукупності часткових (допоміжних) процесів формуються основні бізнес-процеси. На основі поєднання певної сукупності основних бізнес-процесів виробляється продукція (роботи, послуги).

Етапи імплементації попроцесного методу контролінгу витрат на підприємствах, що знаходяться в кризі сформулюємо наступним чином:

1) Ідентифікація структурних підрозділів (центрів відповідальності), які генерують критично-високий рівень витрат, що зумовлює фінансову кризу підприємства.

2) Виокремлення бізнес-процесів по відповідних підрозділах. Окремі процеси формуються на основі певної сукупності операцій. Складність полягає у тому, щоб чітко ідентифікувати, описати бізнес-процес та визначити його роль у забезпечення виробництва та реалізації того чи іншого виду продукції. На наш погляд, для цього слід скористатися такими процедурами, як опитування керівників окремих підрозділів чи центрів відповідальності, інтерв'ювання ключових фахівців, які забезпечують процес, вивчення посадових інструкцій та внутрішніх регламентів, аналіз бухгалтерської та технічної документації, аналіз функцій, які виконує певне місце виникнення витрат. За результатами здійснення зазначених процедур, фінансовий контролер має дати відповідь на питання: які процеси є типові для певного підрозділу та для чого вони необхідні. Слід зазначити, що за інтенсивністю здійснення, процеси можна класифікувати як одноразові та багаторазові (які монотонно повторюються). Причому метод ABC доцільно застосовувати лише до багаторазових процесів.

3) Розподіл витрат по структурному підрозділу на окремі процеси (чи операції). Можна виокремити два основні методи розподілу витрат на окремі процеси: прямий метод розподілу - усі види витрат, які генеруються окремим місцем виникнення витрат аналізуються на предмет віднесення їх до виконання того чи іншого процесу; непрямий метод - на основі використання певної бази розподілу. На великих підприємствах використання першого підходу пов'язано зі значними трудовитратами. Саме тому для таких підприємств рекомендується до використання другий метод. Як база розподілу при цьому може прийматися величина витрат на персонал або кількість людино-років, людино-годин, людино-днів. Що більшою є частка витрат на персонал у структурі витрат структурного підрозділу, тим точнішим буде розподіл.

4) Виявлення кост-драйверів, факторів, що зумовлюють непрямі витрати: кількісних величин, за допомогою яких можна виміряти продуктивність окремого місця виникнення витрат. Зазначені кількісні показники мають співпадати із кількісними факторами впливу на обсяги непрямих витрат. Виявлення кост-драйверів здійснюється через

ідентифікацію факторів, що впливають на величину непрямих витрат.

5) Розрахунок витрат на один кост-драйвер, які генеруються частковими (допоміжними) процесами. Кост-драйвери здебільшого вимірюються в кількісних (натуральних) величинах, а не у вартісних. Метод ABC передбачає розрахунок величини витрат на один кост-драйвер. Витрати на один кост-драйвер (ставка витрат на процес) розраховується як відношення суми витрат на процес до кількості одиниць кост-драйвера, який необхідний для забезпечення планових обсягів виробництва та реалізації продукції. Величина (кількість одиниць) кост-драйвера залежить від обсягів технологічної потреби у відповідному процесі і розраховується як сумарна величина по всіх видах продукції, для яких необхідний відповідний бізнес процес або по підприємству в цілому.

6) Розрахунок витрат на один кост-драйвер, які генеруються основними процесами. За допомогою показника витрат на один кост-драйвер по бізнес-процесу накладні витрати розносяться по окремих об'єктах калькуляції (видах продукції). На кожен об'єкт калькуляції відноситься сума витрат, еквівалентна потребі у відповідному процесі. Калькуляція здійснюється на основі розрахунку величини накладних витрат на окремий процес, що припадають на одиницю певного виду продукції. Кількість одиниць кост-драйвера (по відповідному процесу), що припадає на одиницю об'єкта калькуляції визначається як відношення обсягів випуску продукту до загальної кількості кост-драйвера, яка необхідна для забезпечення випуску. Величина відповідної статті калькуляції визначається як добуток витрат на один кост-драйвер по процесу на відповідну кількість витребуваних кост-драйверів.

7) Визначення планових показників витрат на виробництво та реалізацію продукту та напрямків зменшення непрямих витрат. Процеси та операції, які не сприяють генерування вартості доцільно оптимізувати чи скоротити (без погіршення якості обслуговування клієнтів та якості продукції). Наприклад, на основі зміни дизайну продукції, оптимізації поставок, оптимізації закупок.

Для ефективного використання попроцесного методу його слід інтегрувати у загальну систему антикризового фінансового контролінгу, зокрема в систему вимірювання результативності, планування та контролю. На основі інформації про обсяги виробництва та реалізації метод дає можливість визначити кількість процесів та їх структуру у періодах, що відносяться до ринкового циклу. Окрім цього, на основі інформації щодо кількості процесів можна визначити потребу в потужностях в окремому періоді, а також запланувати грошові потоки, необхідні для забезпечення потужностей. Запроваджуючи контролінг витрат на базі методу ABC слід враховувати три основних ефекти, які характеризують зазначений метод:

– алокаційний ефект, який означає, що розподіл непрямих витрат здійснюється залежно від

використання ресурсів у натуральних показниках, а не на основі вартісних величин, які встановлюються у вигляді надбавок непрямих витрат. Такий підхід своїм наслідком має інший розподіл непрямих витрат, ніж це має місце за традиційної калькуляції;

– дегресивний ефект, який означає, що величина непрямих витрат на окремий процес на одиницю готової продукції зменшується зі зростанням обсягів виробництва та реалізації;

– ефект комплексності – зростання комплексності окремих продуктів чи продуктової програми призводить до збільшення потреби у бізнес-процесах, що своїм наслідком має зростання непрямих витрат на одиницю продукції.

Імплементация методу ABC на вітчизняних підприємствах має здійснюватися у комплексі з активним впровадженням реінжинірингу бізнес-процесів. Розробник теорії реінжинірингу М. Хаммер під цим поняттям розуміє «фундаментальне переосмислення і радикальну зміну рішень щодо ділових процесів з метою досягнення драматичних поліпшень в критично важливих показниках діяльності, таких як витрати, якість, обслуговування і швидкість» [9]. Результатом реінжинірингу бізнес-процесів має бути суттєве зниження витрат на окремі операції та функції. Нагальна необхідність застосування реінжинірингу виникає:

– в умовах, коли підприємство знаходиться в кризовому стані;

– якщо поточний стан компанії оцінюється як задовільний, однак прогнози діяльності є досить несприятливими;

– у разі, коли на ринку загострюється конкуренція, й інші компанії створити унікальні конкурентні переваги.

Отже, контролінг витрат з використанням методу ABC у комплексі з реінжинірингом бізнес-процес можна вважати перспективним модулем, який доцільно включати у антикризові програми фінансово-неспроможних підприємств.

**Висновки.** Успіх контролінгу витрат на підприємствах, що знаходяться в кризі залежить від спроможності забезпечити раціоналізацію (зниження) витрат через ефективне використання інструментарію аналізу, планування та контролю витрат. Метод планування та контролю витрат у розрізі окремих процесів дає можливість виявити можливості раціоналізації витрат на основі аналізу доцільності та ефективності кожної операції на підприємстві.

Попроцесний метод контролінгу витрат дає можливість ідентифікувати процеси, які створюють додану вартість і навпаки. За результатами використання методу ABC мають вживатися раціоналізаторські заходи щодо обмеження процесів, які здійснюють мінімальний внесок у створення вартості, або ж взагалі її поглинають. Базовими величинами про цьому є витрати на процеси та витрати на кост-драйвери. На основі їх аналізу виявляються резерви зниження витрат, а також коригується продуктова стратегія підприємства.

Процеси та операції, які безпосередньо не спрямовані на генерування вартості можна оптимізувати чи скоротити. Вважаємо, що метод дає можливість не лише підвищити якість планування витрат, а й виявити неефективні процеси та підрозділи підприємства. Приймаючи рішення щодо запровадження методу ABC слід дотримуватися принципу економічності: додаткові доходи у результаті запровадження окресленого інструментарію мають перевищувати витрат на постановку відповідної системи. У рамках антикризового фінансового контролінгу може бути успішно реалізована концепція інтегрованого використання інструментарію попроцесного управління витратами та реінжинірингу бізнес-процесів. У цьому контексті мова йде про запровадження кризового реінжинірингу.

#### 4 Список використаних джерел

1. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: підручник / Сергій Федорович Голов. – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
2. *Жук В.М.* Бухгалтерський інжиніринг / В.М. Жук // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей І Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 534 с. – С.51-54.
3. *Кірейцев Г.Г.* Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління / Г.Г. Кірейцев, В.А. Нехай // Облік і фінанси АПК. – 2009. - №3. – С.84-90.
4. *Пантелеев В.П.* Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / Пантелеев В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. – 491 с.
5. *Партин Г.О.* Управлінський облік / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – К.: Знання, 2007. – 303 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
7. *Пушкар М.С.* Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
8. *Терещенко О.О.* Фінансовий контролінг / О.О. Терещенко, Н.Д. Бабяк. – К.: КНЕУ, 2013. – 407 с.
9. *Хаммер М.* Реінжиніринг корпорации: манифест революції в бізнесі / М. Хаммер, Дж. Чампиж. – СПб.: СПГУ, 1997. – 330 с.
10. *Чумаченко М.* Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3-7.