

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Організація і методика контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання»

Студентки 2 курсу, 6м групи

спеціальності 071«Облік і оподаткування»

спеціалізації «Фінансовий контроль»

Карпенко Юлії

Віталіївни

Науковий керівник

д. е. н., доцент

Назарова Каріна

Олександрівна

Гарант освітньої програми

д. е. н., професор

Симоненко

Валентин

Константинович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	10
1.1.Зміст, значення та особливості формування витрат виробництва суб'єкта господарювання	10
1.2.Місце аналізу та контролю витрат виробництва в системі ефективного управління суб'єктом господарювання.....	26
1.3.Оцінка чинного законодавства та наукових розробок з питань контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.....	30
Висновки до розділу 1.....	38
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	40
2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Інвента»	40
2.2. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази аналізу й контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.....	47
2.3. Оцінка системи внутрішнього контролю на ТОВ «Інвента»	55
2.4. Організаційно-інформаційна модель контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.....	60
Висновки до розділу 2.....	66
РОЗДІЛ 3. СТАН ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	68
3.1. Стан та напрями удосконалення організації аналізу та контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.....	68
3.2. Стан та напрями удосконалення методики контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.....	77
3.3. Застосування сучасних інформаційних технологій в процесі контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.....	84

3.4. Узагальнення та реалізація результатів контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.....	88
Висновки до розділу 3.....	90
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	95
ДОДАТКИ.....	104

ВСТУП

В даних умовах розвитку ринкової економіки та вдосконалення управління, розробки нових стратегій розвитку підприємств, значна увага приділяється саме витратам виробництва суб'єкта господарювання, як основного об'єкту обмеження прибутку та успішного функціонування підприємства. Отримання оптимального ефекту з найменшими витратами залежать від того, як саме підприємство вирішить питання контролю та оптимізації витрат виробництва. Прийняття управлінських рішень керівництвом організації неможливо без оцінки, контролю та аналізу наявних витрат виробництва, що й обумовлює актуальність даної теми дослідження.

Науковцями розроблені безліч підходів до вирішення питань щодо контролю та зниженню витрат суб'єкта господарювання, проте в сьогоденних умовах господарювання ефективне застосування багатьох з них гальмується потребою великих обсягів інвестицій. Тому пошук методів контролю в системі управління витратами суб'єкта господарювання стає першочерговим завданням та актуальним питанням сьогодення.

Вирішенням даної проблеми займалися багато вітчизняних та закордонних науковців, таких як: Н.С.Андрущенко, І.О.Бланк, Ф.Ф.Бутинець, Г.В. Власюк, І.А.Гончаренко, І.Є. Давидович, П.В. Іванюта, М.І. Іщенко, В. О. Мец, Ю.О. Ночовна, А.А. Пилипенко, Г.О. Партин, Л.Г. Присяжнюк, В.В.Сопко, Л.В. Піддубна, С.А. Котляров, Г.А. Рудомін, Р.Вандер Віл, А.І.Яковлев та інші. Значні об'єми інформації про витрати виробництва, а також різноманітність підходів щодо їх оцінки та аналізу потребують деякої адаптації для їх ефективного застосування сучасними підприємствами в нинішніх ринкових умовах.

Метою дипломної роботи є удосконалення організаційного та методичного забезпечення контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.

Цільова спрямованість дослідження обумовила постановку та вирішення наступних завдань:

- розглянути зміст, значення та особливості формування витрат виробництва суб'єкта господарювання;
- дослідити місце аналізу та контролю витрат виробництва в системі ефективного управління суб'єктом господарювання;
- провести оцінку чинного законодавства та наукових розробок з питань контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання;
- надати організаційно-економічну характеристику діяльності ТОВ «Інвента»;
- здійснити оцінку системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази аналізу й контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання;
- оцінити систему внутрішнього контролю на ТОВ «Інвента»;
- проаналізувати організаційно-інформаційну модель контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання;
- дослідити стан та напрями удосконалення організації аналізу та контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання;
- вивчити стан та напрями удосконалення методики контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання;
- запропонувати застосування сучасних інформаційних технологій в процесі контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання;
- здійснити узагальнення та реалізацію результатів контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.

Об'єктом дослідження є процес контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання на ТОВ «Інвента», м.Харків.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та практичні підходи до контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.

В роботі застосовано методи обробки наукової інформації та літературних джерел, наукового аналізу і синтезу, горизонтальний та вертикальний аналізи, факторний аналіз.

При написанні роботи було використано законодавчі акти, підручники, навчальні посібники, статті з періодичних видань провідних сучасних

спеціалістів.

Для проведення дослідження використовувалася фінансова звітність підприємства, дані законодавчо-нормативних актів, наукових досліджень.

При обробці наукової інформації та проведенні економіко-статистичного аналізу, з метою раціонального використання часу та якісного викладення й оформлення досліджень, використане програмне забезпечення ПЕОМ, а саме засоби Microsoft Word та Microsoft Excel.

Витрати являються головним показником, котрий зменшує суму прибутку і одночасно ключовим чинником, котрий впливає на обсяг пропозиції. Таким чином, ефективність контролю за витратами має неабияку роль для суб'єкта господарювання, саме тому дослідженню поняття «витрати» слід приділити найбільшу увагу.

Наукова новизна дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та наданні практичних пропозицій щодо удосконалення аналітичного та методологічного забезпечення контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Зміст, значення та особливості формування витрат виробництва суб'єкта господарювання

В умовах ринкової економіки в Україні часто змінюються економічні методи менеджменту, в тому числі контроль та аналіз. Вся діяльність суб'єкта господарювання зв'язана з витратами матеріальних, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначено на ринку. В процесі управління компанією основним об'єктом є методика аналізу та контролю витрат виробництва основної діяльності в цілому та окремо за видами, цілями та термінами виконання [16, с.98].

Витрати є ключовим показником, який знижує прибуток і в той же час здійснює вплив на обсяг пропозиції на ринку. Тобто, ефективність управління витратами виробництва відіграє неабияку роль для суб'єктів господарювання, тому вивченню категорії «витрати» необхідно звернути найбільшу увагу.

Потрібно наголосити, що термін «витрати», котрий регулярно використовується в науковій літературі, наприклад у російській літературі, має три аналоги: «витрати», «расходы» та «издержки». Розглянемо зміст всіх трьох понять.

Так, обґрунтованою є думка А. Бланка, котрий розрізняє дані поняття таким чином: «затраты – это выраженные в денежной форме расходы, которые предприятие несет в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности» [11]. Він класифікує їх на поточні та інвестиційні. Є підстави погодитись з думкою І. А. Бланка, де поточні витрати компанії представлені, здебільшого, «издержками», які в різних галузях набувають різної форми: «издержки производства - выраженные в денежной форме операционные затраты трудовых, материальных, нематериальных и финансовых ресурсов на производство

продукции; издержки размещения - затраты, связанные с размещением эмитируемых предприятием ценных бумаг (акций, облигаций) на первичном фондовом рынке». І Бланк І. А., і Котляров С. А. вказують на те, що під «расходами» слід розуміти витрати певного періоду, які відносять на реалізовану за цей період продукцію [11].

Не менш обґрунтованою є думка С. А. Котлярова, який наголошує, що існують певні відмінності між поняттями «издержки» та «витрати». Наприклад, термін «издержки» необхідно застосовувати для визначення суми витрат на здійснення будь-якої функції компанії під час виробництва. Друга відмінність в тому, що термін «издержки» більш широке поняття, так як воно включає в себе як матеріальні втрати, так і затрати на соціальні потреби [37, с.67].

У П(С)БО 16 «Витрати» втрати і витрати на соціальні потреби не розглядаються як окремі види, а включаються загалом до загальновиробничих витрат підприємства [5].

Можна також погодитись з висловом П.В. Іванюти у роботі «Собівартість продукції», котрий наголошує, що терміни «витрати» і «расходы» являються синонімами, і розглядає їх як споживання ресурсів організації та вартість певних робіт чи послуг, виконаних для організації [32, с.104].

Отже, аналіз багатьох напрацювань в даному питанні, виданих російськими вченими, показує, що не існує конкретно чіткого визначення різниці між такими термінами, як «витрати», «расходы» та «издержки». У виданнях українських науковців та нормативно-правовій літературі дані поняття розглядаються під одним терміном «витрати» [40].

Деякі українські науковці стверджують, що слід розмежовувати два поняття - «витрати» і «втрати» - залежно від їх змісту та періоду часу, до якого вони належать [5, 8, 34].

У вітчизняній науковій літературі здебільшого зустрічається термін «витрати», проте іноді трапляються й такі терміни, як «втрати» чи «видатки». Поняття «видатки» застосовують тільки у бюджетній сфері діяльності держави. Видатки бюджету - це грошові кошти, котрі використовуються для здійснення

програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум.

Здебільшого вітчизняні науковці розглядають термін «витрати виробництва», в основному, як поточні витрати суб'єкта господарювання, котрі представлені показником собівартості продукції [18, 44, 45]. Деякі автори розглядають «витрати» як вартість придбання необоротних активів організації [13].

Спеціалісти Міжнародної фінансової корпорації визнають «витрати» як вартісне вираження витрачених ресурсів з ціллю виконання робіт по задоволенню потреб клієнтів.

За своєю економічною суттю поточні витрати виробництва включають в себе вартість витрат трудової та уречевленої праці задля проведення власної поточної діяльності суб'єкта господарювання; а по натурально-речовому наповненню – витрачену частку сировинних (матеріальних), трудових та грошових ресурсів. Затрати являють собою грошову форму витрачених в певний період часу задіяних складових закупівлі, котрі потрібні для здійснення суб'єктами господарювання власної господарської діяльності.

З організаційно-правової точки зору вся діяльність організації вважається звичайною. А вже звичайна діяльність розмежовується на операційну, інвестиційну, та іншу діяльність [26, с.25].

Звичайна діяльність компанії включає в себе будь-яку діяльність суб'єкта господарювання, а також операції, котрі її забезпечують або виникають під час здійснення такої діяльності. В якості прикладу звичайної діяльності можна назвати виробництво та реалізацію продукції, розрахунки з постачальниками та підрядниками, тобто операції, котрі супроводжують звичайну діяльність суб'єкта господарювання.

Операційною діяльністю організації можна назвати основну діяльність, котра тим чи іншим чином пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції, котра являється визначальною ціллю створення компанії та забезпечує переважну більшість її доходу.

Інвестиційна діяльність компанії пов'язана з купівлею та реалізацією необоротних активів чи фінансових інвестицій, котрі не входять до складу еквівалентів грошових коштів.

Фінансовою діяльністю вважається діяльність, котра безпосередньо має вплив на величину та склад власного та позикового капіталу організації [26].

Таким чином, всі витрати можна розподілити на операційні, інвестиційні, фінансові та інші витрати звичайної діяльності (рис. 1.1).

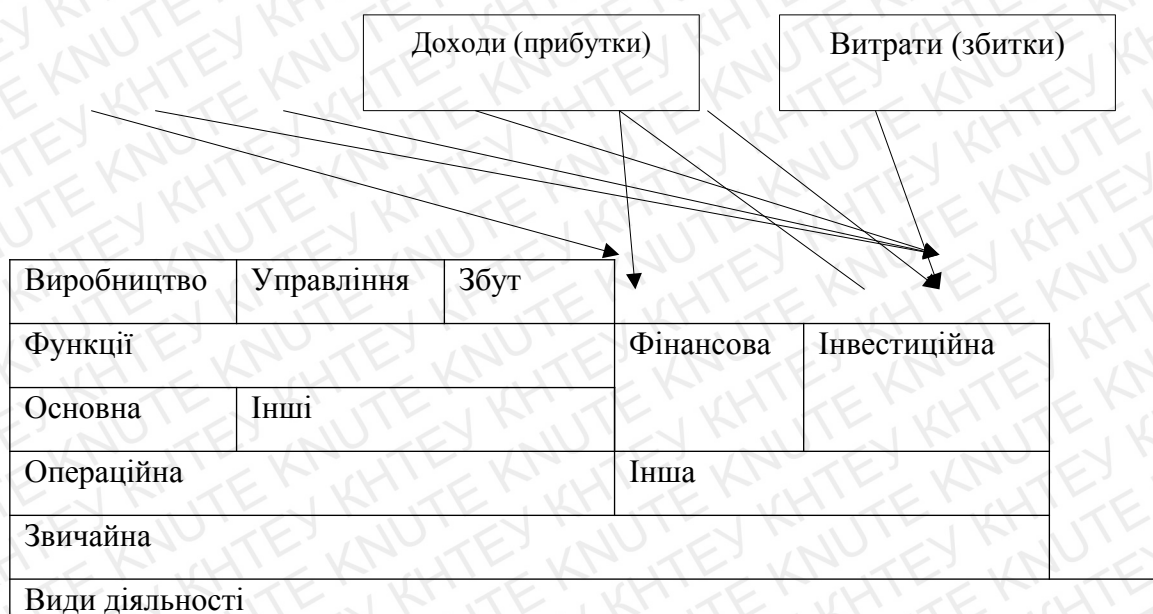


Рис.1.1. Види доходів та витрат суб'єктів господарювання

Джерело: сформовано автором за [12]

Зазвичай найбільшу частку витрат компанії складають операційні витрати. Тому керівництво більшості організацій під час керування витратами звертають більшу увагу саме на таких витратах. Найпоширенішою є групування витрат за певними ознаками, котрі детально наведені на рис.1.2.

До складу прямих витрат відносяться витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат (сировина й матеріали, вироби та напівфабрикати, основна заробітна плата робітників, паливо на виробничі цілі та витрати електроенергії) будь яким економічно можливим способом[30].

Непрямими витратами називаються витрати, котрі не можуть бути віднесені

до певного об'єкта витрат і розподіляються спеціальними методами (амортизація, витрати на опалення й освітлення, тощо).

Ознака	Розмежування витрат
1. По методу перенесення суми на вироблену продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
2. В залежності від видів товарів	На продукцію На партію продукції На замовлення
3. За певними елементами затрат	Матеріальні Витрати на оплату праці Відрахування на соц. заходи Амортизація Інші витрати
4. За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (без врахування відходів) Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати Підготовка і освоєння виробництва Інші виробничі витрати
5. За рівнем впливу об'ємів виробництва на величину затрат	Умовно-змінні Умовно-постійні Інші (змішані, незворотні)
6. За місцем походження витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці Витрати функціональних служб
7. За звітними періодами	Поточні Одноразові
8. За функціями менеджменту	Виробничі Невиробничі
9. За доцільністю їх понесення	Продуктивні Непродуктивні
10. За методом розрахунку (складом)	Фактичні Планові (бюджетні) або прогнозовані витрати Нормативні

Рис. 1.2. Групування витрат за певними класифікаційними ознаками[15, с.13]

Витрати на яку не будь продукцію - це затрати, котрі були понесені при виробництві або під час купівлі товарів для перепродажу.

У виробничій сфері до цих витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції. У торговельному підприємстві витратами на продукцію є чиста вартість придбання товарів для реалізації.

Групування витрат саме за економічними елементами (за елементами) та статтями калькуляції являються найбільш вживаними на сьогоднішній день. Наприклад, операційні витрати діяльності включають до свого складу елементами [32]:

- матеріальні затрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів).
- оплата праці (заробітна плата штатного і позаштатного виробничого персоналу компанії);
- відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; величина відрахувань встановлюється у відсотках від витрат на оплату праці).
- амортизація основних фондів і нематеріальних активів (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів).
- інші операційні витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, сума фінансових санкцій тощо).

Однак слід звернути увагу, що групування витрат за економічними елементами не дає змоги розраховувати собівартість окремих видів товарів (продуктів, послуг), визначати суму витрат конкретних підрозділів організації. Саме для цього й використовують розподіл витрат за статтями калькуляції, котрі безпосередньо залежать від призначення та місця виникнення. Складові елементи статей калькуляції собівартості виробництва продукції (послуг) визначається суб'єктами господарювання самостійно і залежить як від частки їх видів або груп, так і від ступеня економічної однорідності витрат, котрі віднесені до статей, специфіки підгалузі, характеру виробленої продукції, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість продуктів.

На рис. 1.2 наведені найбільш популярні статті калькуляції для суб'єктів

господарювання. Змінними вважаються витрати, величина яких змінюється зі зміною обсягу продукції.

Постійними витратами є витрати, величина яких майже не змінюється, не зважаючи на зміну обсягів випуску продукції. До таких витрат належать постійні загально виробничі витрати, котрі віднесені на управління й обслуговування виробництва [34, с.144]. Поточними витратами вважаються витрати, термін обігу яких менше одного місяця.

Довгостроковими є витрати, котрі безпосередньо пов'язані з виконанням довгострокових договорів, котрі не закінчуються раніше, ніж 10 місяців з часу здійснення перших витрат або одержання передоплати.

Одноразовими вважається витрати, котрі здійснюють лише одного разу з періодичністю більше 1 місяця і використовуються для забезпечення процесу виробництва протягом тривалого проміжку часу.

Продуктивними витратами є витрати, котрі заздалегідь передбачені технологією та організацією виробництва. Непродуктивними є необов'язкові витрати, котрі можуть виникати через певні недоліки організації виробництва чи порушення технології.

В залежності від управлінського рішення по формуванню додаткового замовлення існують додаткові та маржинальні витрати. Маржинальні - витрати, котрі понесені під час закупівлі додаткової одиниці продукції. Додаткові (прирістні) витрати - витрати, котрі були здійснені під час випуску кількох додатково виготовлених одиниць продукції. Досить істотне значення дана класифікація має для прийняття рішення щодо збільшення обсягу діяльності в умовах недозавантаження потужностей.

За ступенем урегульованості витрати поділяють на повністю частково та слабо регульовані. Таке групування тісно пов'язане з фактором часу (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристика витрат за ступенем урегульованості [14]

Класифікаційна група	Характеристика	Приклад	Строки
Повністю регульовані	Відображають взаємозв'язок між вхідними і вихідними параметрами	Матеріальні прямі витрати	Короткостроковий період
Частково регульовані	Взаємозв'язок між вхідними і вихідними параметрами проявляється періодично	Рекламна діяльність	Середньостроковий період
Слабо регульовані	Відсутній тісний зв'язок між вхідними і вихідними параметрами	Інвестиційна діяльність	Довгостроковий період

В залежності від спрямування обліку витрати групуються на дійсні (розрахункові) та альтернативні. Дійсними витратами вважають витрати, котрі здійснені в грошовому еквіваленті, котрі мали місце під час виробництва та реалізації продукції. Дані витрати формуються в процесі фінансового обліку та націлені на минуле, іншими словами характеризують склад та розмір витрат, котрі вже були понесені в минулому звітному періоді.

Альтернативні витрати дають змогу побачити втрачені вигоди, котрі компанія могло б мати, якби обрала альтернативний варіант. Саме тому розмір альтернативних витрат обчислюється як різниця витрат за різних альтернативних варіантів.

В класичній науковій літературі іноді зустрічається групування витрат на вичерпані (спожиті) та невичерпані. Спожитими витратами називається відтік грошових коштів або зменшення активів, чи зростання зобов'язань для отримання доходу в певному звітному періоді. Невичерпаними називають відтік грошових коштів чи зростання величини зобов'язань в звітному періоді задля отримання вигоди в майбутніх звітних періодах. Такий розподіл витрат має істотне значення для виявлення впливу чинників на суму фінансових результатів.

Класифікація витрат має важливе значення для впливу на фінансові результати. Крім вище наведених способів класифікації витрат підприємства існує ще декілька, але вони є менш розповсюдженими, мають менш практичне значення для підприємства.

З ціллю дослідження складу витрат слід дослідити початковий етап їх формування. Слід притримуватись тієї позиції, що термін «витрати» в деякій мірі взаємопов'язаний з терміном «ресурси». Формування складу ресурсів суб'єктів господарювання здійснюється на ринку капіталу, більш детально це показано на рис.1.3.

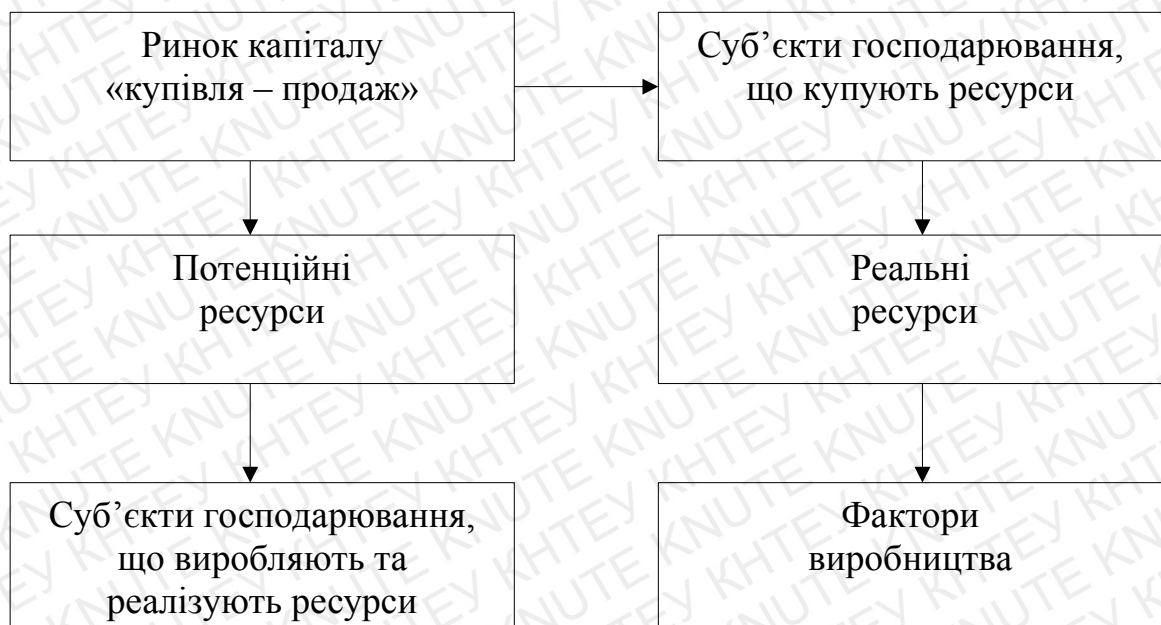


Рис. 1.3. Алгоритм формування ресурсів та витрат організації

Джерело: сформовано автором за [16, с.99]

В той час, коли потрібні компанії ресурси (активи) перебувають на ринку капіталу, як це показано на рис. 1.3, вони являються потенційними для організації. Якщо компанія вирішує придбати їх для досягнення зазначеної цілі розвитку, вони являються реальними ресурсами або основними чинниками виробництва для цієї компанії. Отже, потенційні ресурси можуть стати реальними активами компанії лише з моменту їх купівлі, а чинниками виробництва – лише від миті їх використання за призначенням.

Одна складова сформованих ресурсів компанії забезпечує процес виробництва протягом довгострокового терміну, не змінюючи при цьому свою натуральну форму, а друга складова частка знаходиться у сфері виробництва та сфері обігу і повертається в компанію виключно впродовж лише одного виробничого циклу. Тому перший вид активів ще називається застосованими ресурсами, а інший - споживаними. Потрібно звернути увагу на те, що в діяльності компанії спершу мають місце лише застосовані ресурси, і тільки потім споживані. Застосовані ресурси повільно використовуються під час виробництва, тобто вони стають частково споживаними.

Використані в процесі господарської діяльності організації ресурси, які задіяні в грошовій формі, формують певні затрати, як це зображено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. *Особливості формування витрат виробництва [7, с.5]*

Отже, під терміном «витрати» розуміють, здебільшого, грошове вираження абсолютної величини спожитих ресурсів, котрі необхідні для проведення виробничо-господарської діяльності компанії та досягнення нею намічених цілей.

В даний час використовують 2 варіанти побудови плану бухгалтерських рахунків[45]:

- а) автономний, тобто коли в системі плану рахунків виділяють 2 автономні підсистеми рахунків, а саме для цілей фінансового та управлінського обліку;
- б) інтегрований, коли всі рахунки бухгалтерського обліку взаємодіють з рахунками фінансового обліку в рамках однієї системи рахунків.

Основним моментом при формуванні методу калькуляції є:

- а) розмежування витрат за замовленнями, тобто затрати групуються за певними замовленнями (на окремий виріб, на виконання зазначених об'ємів робіт);
- б) розмежування витрат за процесами, тобто затрати розподіляються за окремими процесами або стадіями виробництва. Так, як окремі виробничі процеси проходять в окремих підрозділах, слід дане розмежування вважати групуванням витрат за певними відділами (підрозділами).

За повнотою здійснення витрат розрізняють:

- а) групування за повними витратами, тобто коли до складу собівартості продукції входять всі види витрат, котрі мають відношення до виробництва та збуту;
- б) групування за неповними витратами, тобто коли до складу собівартості продукції входять тільки певна частина від загальної суми затрат на виробництво і реалізацію.

В практичній діяльності використовують різні методи неповної калькуляції. Доволі поширеним є спосіб, при якому до складу собівартості продукції відносять

всі виробничі затрати (калькуляція за виробничими витратами) та не відносять затрати невиробничого характеру, такі як збутові витрати чи адміністративні.

При розрахунку фінансового результату дані витрати вираховують з виручки за той проміжок часу, коли дані витрати були здійснені.

Класичним способом часткової калькуляції являється метод «директ-костінг», тобто метод віднесення витрат на собівартість продукції за змінними (прямими) витратами.

Під час використання даного методу обліку та калькуляції витрати розмежовуються на змінні, тобто ті, які знаходяться в прямій залежності від обсягу виробництва та постійні, котрі ніяк не залежать від об'ємів виробництва. В цьому випадку постійні витрати слід вважати витратами звітного періоду, тобто не входять до складу собівартості, не розподіляються між виробами, а прямо відносяться на фінансовий результат діяльності.

Облік витрат та розрахунок собівартості продукції відбувається лише за змінними витратами.

Під час застосування методу «директ-костінг» з'являється новий показник результату господарської діяльності компанії, котрий називають маржею зі змінної собівартості, котра обчислюється як різниця між сумою реалізованої продукції та змінними витратами [55, с.24].

Коли з вартості маржі віднімають постійні витрати, то остаточний фінансовий результат являється прибутком чи збитком.

Коли компанія виготовляє велику кількість виробів, то спосіб калькуляції «директ-костінг» дозволяє побачити «вклад» кожного з виробів в відшкодування постійних витрат на формування загального рівня рентабельності.

«Стандарт-кост» являється способом формування понесених витрат на основі їх нормативних значень та відхилень від них, керування затратами проходить через зрівняння фактичних сум з нормативними.

Нормативи в системі «стандарт-кост» являються напередодні розрахованими величинами споживання ресурсів господарських процесів в грошовому чи натуральному вимірі. Коли встановлення нормативів здійснюється

в грошовому виразі, то їх називають нормативними витратами. Аналогічним методом «стандарт-кост» в науковій вітчизняній практиці являється система нормативного обліку.

Загалом налічують 3 способи розподілу витрат: методи прямого розподілу, повторного, метод системи рівнянь.

Спосіб прямого розподілу передбачає, що витрати допоміжних відділів розподіляють та списують на витрати виключно основних дільниць, а взаємодію з допоміжним виробництвом до уваги не беруться і не враховуються.

Метод послідовного віднесення передбачає, що затрати кожного з допоміжних цехів (відділів) діляться послідовно на всі відділи, будь то основні чи допоміжні, окрім тих витрат, котрі були розподілені раніше. За цього методу спочатку розподіляють затрати допоміжного цеху (підрозділу), котрий виконує більшу частину послуг іншим допоміжним цехам, проте сам отримує набагато менший обсяг таких послуг. Дільниці, витрати яких розподілені першими, не приймає участі в розподілі затрат всіх інших цехів (підрозділів). Так само чинять з рештою допоміжних дільниць.

Спосіб врахування взаємних послуг зазначає, що затрати допоміжних підрозділів спершу мають бути розподілені між цими допоміжними підрозділами пропорційно об'ємів наданих послуг, виходячи з початкових витрат до розподілу, а лише після цього сукупні затрати кожного з допоміжних виробництв відносять на головні підрозділи способом прямого розподілу.

Спосіб одночасного розподілу в деякій мірі схожий з методом врахування взаємних послуг, проте при цьому для розподілення затрат між допоміжними цехами застосовують систему рівнянь.

Спосіб повторного розподілу передбачає врахування зустрічних послуг, котрі були надані одними допоміжними цехами організації іншим. Але даний метод також має недоліки, а саме трудомісткість під час обрання обслуговуючого підрозділу з якого ефективніше буде починати процес розподілу витрат.

Методика системи лінійних рівнянь, тобто спосіб розподілу зустрічних послуг з врахуванням рішення системи лінійних рівнянь. Даний метод являється найбільш зручним при використанні.

В вітчизняній практиці багато компаній застосовують метод списання витрат допоміжних підрозділів протягом поточного періоду планової собівартості одиниці продукції, а на кінець періоду розподіляють і списують лише калькуляційні різниці, застосовуючи для цього метод прямого розподілу.

В результаті розвитку методології щодо розподілу витрат підприємства з'явився метод калькулювання за видами діяльності (ABC-метод), котрий розподіляє суму непрямих витрат організації, а саме загальновиробничі, витрати на збут чи адміністративні, за певними видами діяльності, котрі викликали їх появу, з послідуочим групуванням даних витрат за об'єктами калькулювання через застосування певних факторів витрат [12, с.68].

В основу ABC-методу, на відміну від традиційних методів формування та розподілу витрат, за якими «продукція споживає ресурси, покладено принцип «продукція споживає види діяльності, які, в свою чергу, витрачають ресурси компанії». Потреба такого підходу зумовлена нерівномірністю «споживання» непрямих витрат продукцією, що не дає змоги досягти точності розподілу. Ця проблема розв'язується завдяки втілення з'єднувальної ланки між певними продуктами та витратами — видів діяльності та чинників витрат (рис. 1.5).

В рамках даного методу видом діяльності вважають сукупність пов'язаних робіт чи завдань, котрі виконуються з ціллю оптимального забезпечення всіх процесів виробництва чи збуту продукції, витрачаючи при цьому необхідні певні ресурси організації.

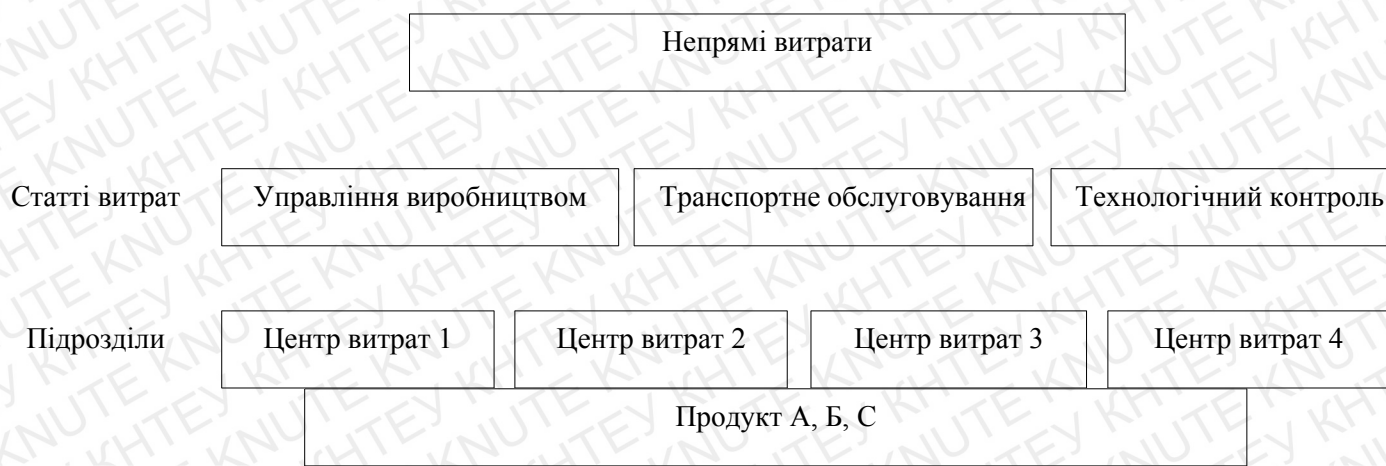


Рис. 1.5. *Методологія розподілу витрат на основі ABC-методу [26]*

В якості прикладу виду діяльності можна назвати внутрішньозаводське переміщення матеріалів, контролювання якості товарів (робіт/послуг), обробка запитів споживачів.

Витрати на ресурси підприємства простежують до кожного з виділених видів діяльності та накопичують у пулах витрат. Пули можуть об'єднувати витрати кількох видів діяльності.

У межах ABC- методу фактором витрат є кількісний вимірник обсягів виду діяльності та ідентифікатор зв'язку між видом діяльності та об'єктом калькулювання (наприклад, видом готової продукції, робіт, послуг).

Виступаючи вимірником обсягів виду діяльності, фактор витрат повинен мати щільний причинно-наслідковий зв'язок з динамікою витрат на відповідну діяльність. Одночасно фактор витрат визначає зв'язок витрат з кількістю кожного виду продукції, що виступає об'єктом калькулювання.

Ключовим об'єктом калькулювання при цьому методі являється кінцева продукція організації, для якої розраховується собівартість. Окрім продукції, при застосуванні ABC методу об'єктом калькулювання можуть виступати послуги, окремі замовлення, територіальні одиниці тощо. Саме даний вид калькулювання слід використовувати сучасним суб'єктам господарювання.

За даним методом, на початковому етапі затрати відстежуються за видами діяльності суб'єкта господарювання. На другому – дані витрати розмежовуються виходячи з розрахованої ставки на одиницю чинника витрат між видами продукції.

Під час формування за допомогою традиційного способу, в залежності від факторів виробництва, застосовується або один для всіх підрозділів чинник непрямих витрат, або ж декілька — різний для окремих підрозділів. Спосіб калькулювання за видами діяльності має на меті застосування набагато більшого числа чинників витрат. Окрім цього, способом ABC застосовуються як чинники

затрат, котрі взаємопов'язані зі зміною обсягів виробництва, так і незалежні від зміни обсягів виробництва.

Алгоритм здійснення ABC-методу включає в себе 4 етапи [18]:

- 1) аналіз бізнес-процесу виробництва продукції;
- 2) формування операційних центрів;
- 3) аналіз витрат за операційними центрами;
- 4) обрання носіїв витрат.

Перший етап передбачає постійний моніторинг операцій, котрі задіяні в виробничому чи збутовому процесі. На даному етапі формують виробничі операції. З точки зору менеджменту витрати необхідно розділити на 2 групи: операції, що додають цінність продукції (безпосередньо пов'язані з виробництвом) і операції, що не додають цінності продукції (інші операції, включаючи переміщення продукту від однієї до іншої ділянки тощо) [14].

Процедура цього етапу здійснюється в такій послідовності: будується діаграма процесу з деталізацією кожного кроку за операціями від моменту одержання сировинно-матеріальних ресурсів до виготовлення готової продукції. Для кожної операції повинен бути задокументований час обробки, очікування, кількість перероблюваних сировини і матеріалів тощо. Час операції вказується в діаграмі як індикатор споживання ресурсів продуктом; кожна операція аналізується на приналежність до першої чи другої групи; визначаються шляхи виключення операцій, що не додають цінності продукції.

На другому етапі визначаються операційні центри. Операційний центр – частина виробничого процесу, для котрого розробляється звітність за витратами при виконанні окремих операцій. Операції доцільно розподіляти на 4 групи:

1. Операції на рівні одиниці продукції (наприклад, споживання енергії).
2. Партійні операції – операції, здійснювані щоразу при переміщенні чи виготовленні партії продукції.
3. Операції для окремих видів продукції – операції, які здійснюються при необхідності і охоплюють бізнес-процеси, направлені на випуск широкого асортименту продукції.

4. Загальновиробничі операції (наприклад, управління підприємством, страхова діяльність тощо) – операції, виконувані на рівні усього випуску продукції.

Потреба розподілу операцій на операційні центри обумовлена зростанням розбіжностей між номенклатурою продукції та бажанням отримати більш вірогідну інформацію про витрати в процесі виготовлення продукції.

На третьому етапі проходить відстеження витрат за операційними центрами. З ціллю уникнення одержання неточних даних компанія віддає перевагу прямому відстеженню витрат за кожним операційним центром.

На останньому, четвертому етапі проходить вибір провідників витрат. Як вже наголошувалось, витрати розділяються за номенклатурою продукції. Це здійснюється через обрання провідників витрат, котрі мають бути описані з допомогою певного показника [55, с. 138].

Отже, було розглянуто значення та сутність витрат. Класифікація витрат, яка наведена з точки зору фінансового та управлінського обліку, дає можливість формувати собівартість та управляти витратами. Конкретне формування витрат відбувається через добір і втілення можливих варіантів для розглянутих її аспектів. В рамках калькулювання продукції за замовленнями або процесами на її собівартість можуть відноситися повні або часткові витрати, причому обчислення витрат може вестись або лише за фактичними даними, або із застосуванням нормативів (а отже, системи обчислення витрат «директ-костінг» і «стандарт-кост» можуть співіснувати в рамках однієї системи управління витратами).

1.2. Місце аналізу та контролю витрат виробництва в системі ефективного управління суб'єктом господарювання

Аналіз витрат є ланкою, що поєднує всі інші функції управління: результати аналізу слугують базою для планування витрат та контролю за

виконанням плану. Використання в процесі управління підприємством інформації про витрати, одержаної в результаті проведення їх аналізу, сприяє:

- посиленню обґрунтованості нормативних показників витрачання ресурсів та нормативного кошторису витрат;
- отриманню достовірної інформації про ефективність використання виробничих ресурсів;
- виявленню внутрішніх резервів економії та раціональною здійснення витрат;
- обґрунтуванню оптимальних управлінських рішень.

Інформаційним забезпеченням аналізу витрат підприємства виступають:

- кошториси витрат на виробництво продукції;
- норми і нормативи споживання ресурсів підприємства;
- дані оперативного, бухгалтерського та управлінського обліку;
- матеріали ревізій та обстежень;
- результати аналізу витрат за попередні періоди.

Основною ціллю аналізу витрат являється виявлення можливих варіантів розвитку компанії в короткостроковій перспективі та на далеку перспективу. Характер завдань аналізу витрат обумовлюється відповідно до зазначеної мети (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Цілі та результат проведення аналізу витрат суб'єкта господарювання

Подальший розвиток компанії	Великих змін не передбачається за характером, структурою чи масштабами діяльності	Заплановані великі зміни в характері, структурі та масштабах діяльності, що призводить до додаткових одноразових затрат
Основна ціль аналізу витрат	Зрівняння фактичного рівня витрат з нормативними та плановими показниками	Знаходження оптимального рівня здійснення додаткових витрат

Завдання аналізу витрат	1. Загальний аналіз величини витрат 2. Аналіз виконання кошторису витрат 3. Аналіз собівартості за економічними елементами та статтями калькуляції 4. Факторний аналіз собівартості 5. Аналіз витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності 6. Аналіз показників ефективності поточних	1. Порівняльний аналіз витрат 2. Аналіз витрат з метою управління безбитковістю 3. Оцінка величини і рівня поточних витрат за різними альтернативними управлінськими рішеннями 4. Оцінка показників ефективності одноразових витрат
Результат виконання завдань	Виявлення внутрішніх резервів економії та раціонального здійснення витрат	Вибір найбільш оптимального варіанта управлінського рішення стосовно економічності та ефективності

Таким чином, отримана під час аналізу витрат інформація є напрочуд цінною для процесів управління компанією. Аналіз дає змогу відшукати всі негативні моменти в діяльності організації та забезпечує ефективне планування роботи компанії в майбутній перспективі з урахуванням способів усунення виявлених недоліків.

Планування витрат організації є складним та трудомістким процесом, але в той же час він являється базисом під час управління діяльністю організації.

Під час планування формулюється основна ціль та завдання діяльності, а також розробляються ключові методи реалізації планів для виконання поставлених завдань та досягнення зазначеної мети [17].

На рівні компанії розрізняють перспективне та поточне планування витрат. Перспективне планування проходить на стадії довгострокового планування діяльності компанії, поточне – при короткостроковому плануванні.

Вірогідність даних довгострокового планування невисока, так як вона підлягає впливу зовнішніх чинників, таких як: інфляції, економічного курсу держави, науково-технічного прогресу тощо. Короткострокові плани витрат дають змогу розрахувати потреби недалекого майбутнього та є більш вірогідними (точними).

На ефективність планування витрат мають вплив також і внутрішні чинники: точність та правдивість інформації, котра використовується в процесі планування, а також участь в процесі складання планів менеджерів тих підрозділів, для яких плануються витрати. Загальні чинники витрат суб'єкта

господарювання наведені на рисунку 1.6.

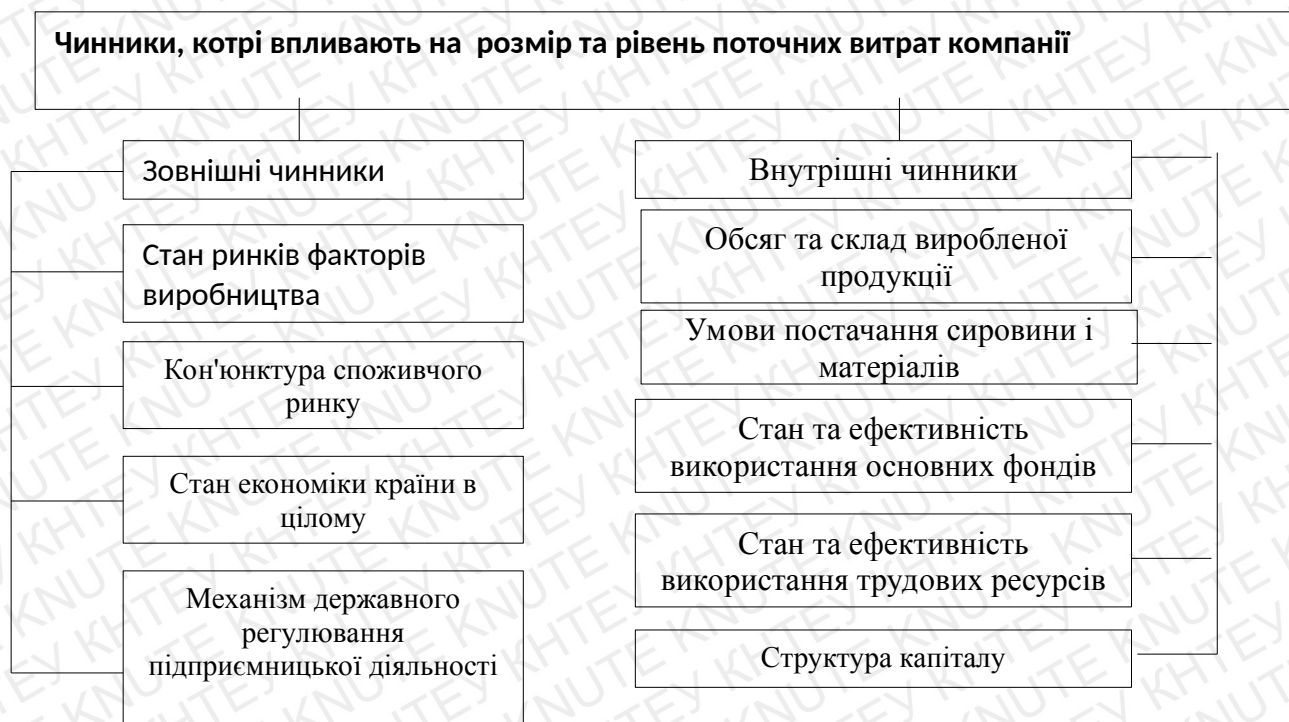


Рис. 1.6. Загальні чинники, котрі впливають на величину поточних витрат суб'єкта господарювання[29]

На внутрішні чинники в деякій мірі може мати вплив керівництво організації своїми управлінськими рішеннями. При умовах стабільної економіки в Україні саме внутрішні чинники можна вважати визначальними для розміру

витрат компанії.

Тому знання чинників, що впливають на розмір витрат компанії, дає змогу визначити резерви зниження витрат, що є складовим елементом системи управління витратами промислового підприємства. Процес керування витратами є доволі складним, він може включати в себе кілька елементів (табл. 1.3) [78, с.92].

Таблиця 1.3

Основні складові механізму керування витратами суб'єкта господарювання

№ пор.	Елемент	Характеристика елементу
1	Облік витрат	Даний елемент включає: спостереження; ідентифікацію; вимірювання; реєстрацію фактів витрачання ресурсів. Суб'єкт господарювання організовує облік за місцями виникнення витрат, економічними елементами витрат, центрами відповідальності та за статтями калькуляції. Мета організації обліку витрат – створення інформаційної бази для здійснення аналізу витрат і ухвалення відповідних управлінських рішень.
2	Аналіз витрат	Проводиться з ціллю визначення ступеня раціональності витрат та оцінки впливу факторів на їхній обсяг. Результати аналізу дають змогу виявити причини перевитрат і встановити основні резерви економії, а також є основою при плануванні витрат
3	Ухвалення рішень щодо витрат	Обґрунтування доцільності виробництва окремих видів продукції чи послуг, вибір техніки та технології, формування товарного асортименту підприємства
4	Планування витрат	Проводиться з ціллю визначення необхідного рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня та структури витрат
5	Організація витрат	Полягає у визначенні місць формування витрат і центрів відповідальності з метою відслідковування причин перевитрат або економії витрат і відповідальних за це осіб
6	Мотивація	Полягає у спонуканні працівників підприємства до дотримання ними встановлених планових витрат і пошуку способів їх зниження. Цей процес відбувається через долучення заробітної плати, премій, перспектив службового просування
7	Контроль	Контроль устанавлюється щодо рівня дозволених витрат, відхилення фактичних витрат від планових значень із виявленням причин відхилень, виконання встановлених норм витрачання ресурсів, зміни норм

Отже, ефективне управління витратами суб'єкта господарювання нерозривно пов'язано з процесами аналізу та контролю. Необхідність роботи над

вирішенням завдань контролю витрат призвело до досить великої кількості різноманітних методів керування витратами.

1.3.Оцінка чинного законодавства та наукових розробок з питань контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання

Система аналізу, обліку та контролю за витратами суб'єктів господарювання не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалося протягом останніх десятиліть і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються різними іншими чинниками. Засади нормативно-правового регулювання являє собою багатоступінчасту систему. На кожному з рівнів знаходиться перелік нормативних актів, котрі регулюють управлінську, бухгалтерську та інші види діяльності в Україні (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Нормативні документи з організації обліку витрат

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
---	---	---	---

4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [5]	Трактує методологічні засади формування в обліку інформації про витрати п-ства і розкриття її у фінансовій звітності. У п. 21–26 наведено склад витрат за економічними елементами.	Організація обліку, та аналізу витрат
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»[8]	Трактується визначення собівартості матеріальних ресурсів та регламентується порядок списання на виробництво придбаних матеріалів	Організація обліку, аналіз, аудиту
6	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»	Визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності	Організація обліку, аналіз, аудиту
7	Податковий Кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [1]	Стаття 138 описує склад витрат та порядок їх визнання. Стаття 143 Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи (до складу витрат платника податку відносяться суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у розмірах і порядку, встановлених законом).	Діяльність в сфері оподаткування підприємства
8	Земельний кодекс України №2768- III від 25.10.2001 р.	розкриває положення щодо використання земельних ділянок, які використовуються для забудови	Діяльність підприємства
9	ЗУ «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням, недостатчею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» від 6.06.1995р. №217/95-ВР (із змінами і доповненнями)	Формує особливості відображення і обліку витрат пов'язаних із втратою майна чи валютних цінностей способом їх знищення, розкрадання або псування	Організація визначення втрат підприємством
10	Наказ «Про затвердження спеціалізованих форм регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування» від 4.06.2009 № 390	Встановлено, що регістрами синтетичного обліку витрат на виробництво є журнали-ордери за журнально-ордерної форми обліку	Забезпечення первинного обліку витрат сільськогосподарських підприємств

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
11	Постанова Кабінету Міністрів України «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон»: від 23.04.1999р. №663 (із змінами і доповненнями).	Встановлює норми та порядок відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордоном.	Державне регулювання витрат на відрядження
12	Постанова Кабміну «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» від 28.02.00 р. №418 зі змінами і доповненнями	Термін та порядок подання фінансової звітності підприємств у відповідні органи та відповідальність за порушення цих норм.	Для організації подання фінансової звітності
13	План рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій № 291 від 30.11.1999	є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку і є обов'язковим для всіх підприємств.	Бухгалтерський облік
14	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств №132 від 18.05.2001	Даними нормативним документом регулюється порядок визначення розміру витрат (собівартості) на одиницю молочної продукції, який полягає в елементарному діленні всього обсягу виробництва на обсяг виготовленої маси	Відображення витрат в обліку
15	Щодо порядку нарахування амортизаційних відрахувань новоствореними підприємствами Лист ДПАУ від 04.07.08 №13412/7/15-0217.	Новостворені підприємства мають право відображати амортизацію, відповідно розрахункового капіталу, починаючи з першого звітного періоду	Забезпечення діяльності новоствореного підприємства при нарахуванні амортизації
16	Наказ про облікову політику	Встановлюється перелік і склад статей калькуляцій виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Визначає засади бухгалтерського обліку

Головним в нормативній базі є ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями). Він трактує правові норми регулювання, проведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємствах. Даний нормативний акт розповсюджується на всіх без винятку юридичних осіб, не залежачи від їх організаційно-правових форм власності [2].

НП (С) БО - правовий документ, котрий затверджений МФУ, який формує принципи та способи здійснення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності. Основними документами, котрі визначають роботу організації з обліку витрат є:

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», котрий формує ключову ціль, перелік і принципи створення фінансової звітності та основні вимоги до визнання та оприлюднення її елементів. Нормативи даного стандарту варто приміняти до фінансової звітності компаній, підприємств та інших юридичних осіб всіх форм власності (окрім бюджетних сфер).

НП (С) БО 16 «Витрати» наводить методологічні засади організації в бухгалтерському обліку інформації про витрати компанії та порядок її розкриття у бухгалтерській звітності.

У п. 21–26 надано перелік витрат за економічними елементами. Відповідно до цих пунктів витрати операційної діяльності групуються за певними елементами, серед яких: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація.

Неабияк впливають на матеріальні затрати продукції норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси», в котрому трактується визначення собівартості матеріальних ресурсів та зазначено механізм списання на виробництво куплених матеріалів

Більша кількість відомств та центральних органів управління створили та затвердили рекомендації для певних галузей економіки.

Під час здійснення виробництва виникають витрати на виробництво продукції, котрі називаються виробничою собівартістю, а затрати на виробництво та збут – повною собівартістю продукції. Статті включених до собівартості поточних витрат наведено в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України.

Методичні рекомендації з формування складу витрат на порядку їх

планування у торговельній діяльності, затверджені Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України; більш детальна класифікація витрат наведена в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості.

Також діючими на сьогодні є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які містять загальні положення щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції без врахування специфіки діяльності підприємств галузі.

Наказ про облікову політику компанії являється внутрішнім регламентом організації здійснення бухгалтерського обліку в компанії.

Ведучи облік витрат підприємства бухгалтерія спирається на «Інструкцію про використання плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій».

Так, як планом рахунків регламентовано застосовувати в усіх галузях господарства, то в кожній компанії досить правомірно застосовується тільки певна частка синтетичних рахунків, котрі передбачені цим планом [4]. Всі компанії розробляють для своєї діяльності робочий план рахунків, включаючи до його складу тільки ті, котрі мають практичне застосування в цій компанії. Робочий план рахунків візується директором компанії. Проте механізм застосування кожного рахунка є незмінним, встановленим інструкцією по застосуванню плану рахунків. Незмінність плану рахунків являється головною передумовою зростання якості облікової роботи.

Вказівки про склад та порядок заповнення облікових регістрів призначені для малих підприємств незалежно від форм власності та умов господарювання. Відповідно до вказівок мале підприємство самостійно вибирає форму бухгалтерського обліку із затверджених відповідними органами, виходячи з потреб свого виробництва і управління, їх складності і чисельності працівників.

Таким чином, проаналізувавши нормативно-правову базу видно динамічність нормативних документів, їх зміни та доповнення. Але з прийняттям

незалежності України та до сьогоднішнього дня ще не була створена стала законодавча нормативна база, як б задовольняла всі групи користувачів.

Розкриваючи тему дипломної роботи було проаналізовано великий обсяг літератури.

У більшій мірі робота ґрунтувалася на нормативних документах, але також були використані підручники та посібники, монографії та періодичні видання з обраної теми.

У підручнику «Управління витратами» 2008 року видання автор І.Є. Давидович досліджені теоретичні засади керування витратами як об'єкту загальної системи управління компаній та суб'єктів господарювання в умовах розвитку ринкової економіки. В цьому підручнику охарактеризовані затрати згідно з сьогоднішніми умовами ведення бізнесу та їх різновиди. Досліджено суть і методику планування, бюджетування, прогнозування затрат та калькулювання собівартості як ключової складової елементів системи менеджменту витрат[26].

Автор Л. Голубовський у статті «Аналіз сучасних методів управління витратами» проаналізував сучасні методи керування витратами та довів доцільність індивідуального підходу до обрання існуючих систем менеджменту витрат, а ще створення власних систем керування з урахуванням певних галузевих особливостей, організаційної структури і об'ємів компанії [22, с.188].

Питання контролю та управління витратами ґрунтовно досліджуються у статтях відомих вітчизняних вчених М.Т. Білухи, Л.І. Шваб, А.М. Герасимовича, В.П. Завгороднього, В.В. Сопка, В.О. Шевчука та інших.

Особливості контролю за витратами знайшли відображення у працях відомих у світі вчених І.А. Бланка, К. Друри, Мюллендорф Р., Д. В Костроміна та багатьох інших, котрі розглядають сучасні способи та методики керування витратами базуючись на засадах розвитку ринкової економіки. Саме через орієнтованість закордонних теоретичних досліджень на розвинутий ринок перед вітчизняними науковцями постають питання оцінки ефективності втілення та визначення ступеня адаптації цих рекомендацій до економічного середовища України.

У статті Адвокатової Н.О. за 2015 рік «Управління витратами та оптимізація їх структури – напрямок щодо удосконалення господарської діяльності підприємства» наведено головні засади керування витратами та запропоновано шляхи удосконалення та оптимізації структури витрат компаній, що дасть змогу ефективніше застосовувати економічні ресурси компанії, зменшити собівартість продукції та збільшити прибутки [6].

В статті Хорнгрен Ч.Т. «Удосконалення внутрішнього контролю за витратами на надання послуг на засадах комп'ютеризація» запропоновані пропозиції щодо загального механізму процесу контролю, застосування в ньому аналітичних способів контролю, складових додатків, а саме класифікаторів (витрат, структурних підрозділів, відповідальних осіб тощо), довідників (у тому числі тих, що належать до інформаційного забезпечення контролю). Визначено ефективність класифікації витрат для цілей контролю залежно від рівня ризиків виникнення зловживань (високий, середній, низький) та наведено алгоритм розподілу.

Светлова Н.М. розглядає специфіку аналізу й економічного контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання.

В наступній табл.1.5 розглянемо погляди вчених на дану проблему.

Таблиця 1.5

Погляди практиків і теоретиків на проблему аналізу та контролю витрат виробництва

№ пор.	Назва джерела	Коротка характеристика	Мета використання
1	2	3	4
1	Андрющенко Н.С. Формування інформації про адміністративні витрати в управлінському обліку // Облік і фінанси АПК. – 2015. – № 1. – С. 42 – 46.	Управління підприємством і організація його роботи здійснюється заради основної діяльності, тобто сільськогосподарського виробництва і включає управління такими процесами як: постачання-виробництво-реалізація.	Діяльність господарства

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4
2	Бондур Т. О. Система обліку і контролю витрат сільськогосподарського виробництва за центрами відповідальності // Економіка АПК. – 2015 . – № 4. – С. 106 – 109.	Ефективна організація виробництва на підприємстві великою мірою залежить від управління витратами.	Діяльність господарства
3	Власюк Г.В. Оцінювання управління витратами виробництва // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2015. – № 4. – С.68 – 71.	Запропоновано методику оцінювання управління витратами виробництва, за допомогою якої можна буде здійснити оцінку ефективності управління виробничими ресурсами на підприємствах	Оцінка витрат на підприємстві
4	Дишко І.Ю. Теоретичні аспекти сутності і класифікації витрат // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 5. – С. 222 – 227.	Облік витрат у сучасних умовах вимагає нових підходів до вибору ознак їх класифікації, які дозволяють організувати систему управління витратами.	Діяльність господарства
5	Дубей Ю.В. Оперативне і стратегічне управління витратами на промисловому підприємстві//Економіка підприємства. – 2017.-№1 (57).– с.125-132	Проаналізовано теоретичні та методологічні підходи до дослідження оперативного та стратегічного управління витратами. Розглянуто принципи формування системи комплексних показників, що характеризують склад витрат промислових підприємств, розкрито сутність стратегічного і поточного управління витратами, визначено місце стратегічного аналізу витратоутворення в промисловості.	Методика керування витратами
6	Костякова А.А. Управлінський облік в інформаційній системі управління витратами // Економіка АПК. – 2014 р.- № 7. – С. 107 –110.	Система управління витратами має визначити бази даних, які дадуть змогу оцінити фактичні показники функціонування компанії і рівень відповідальності.	Управлінський облік витрат
7	Лахтінова Л. А. Поняття категорії «витрати» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності // Фінанси України. – 2013. – № 8.	Розглянуто суть витрат за національними і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.	Бухгалтерський облік

Продовження табл. 1.5

8	Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник. – Київ. Вид-во Центр навчальної літератури”, – 2004. – 528 с.	Розглянуто порядок облікового відображення витрат.	Бухгалтерський облік на підприємстві
9	Лойко В. В. Система управління витратами промислового підприємства / В. В. Лойко, Б. О. Журавський // International scientific journal. - 2016. - № 1(2). - С. 59-62.	Розглянуто ряд питань формування та адаптації системи керування затратами компанії до змінних умов нестабільного економічного середовища господарювання	Господарська діяльність
10	Максімова В. Визначення об'єктів формування витрат // Підприємництво, господарство і право. – 2015 . – № 1. – С.155 –159.	Проведено аналіз про доцільність забезпечення економіки підприємств результатами прогресивних наукових досліджень з економічних досліджень.	Господарська діяльність
11	Прокопович Л.Б. Організація внутрішнього контролю адміністративних витрат підприємства. – 2017 - №10 (50). – с.1022-1024	Визначено основні напрямки вдосконалення організації внутрішнього контролю витрат на підприємствах	Менеджмент витрат
12	Шевців Л.Ю. Концептуальні основи формування ефективної системи управління витратами машинобудівних підприємств / Л.Ю. Шевців // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 1 (23). – С. 72-81.	Вивчено поняття управління витратами у трактуванні різних авторів. Досліджено концептуальні підходи щодо формування ефективної системи управління витратами підприємства..	Оцінка витрат на підприємстві

Отже, переглянувши зазначені літературні джерела можна зробити висновок про те, що досить велика увага як вітчизняних так і зарубіжних авторів приділяється питанням аналізу, контролю та управлінню витратами. Саме тому, в табл. 1.4 наведені існуючі підходи до управління витратами, котрі є найбільш вживаними в сьогоденних умовах ведення бізнесу.

Висновки до розділу 1

Виробнича діяльність підприємства завжди пов'язана з витратами. Витрати – важлива та складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних чинників впливу на фінансові результати суб'єктів господарювання.

Витрати - це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети. Класифікація витрат є основою їх обліку, аналізу та планування на підприємстві. Витрати підприємства на виробництво продукції характеризують ефективність використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів.

Обґрунтована класифікація витрат посідає визначне місце в управлінні підприємством. Для планування, контролювання, регулювання витрат їх класифікація має велике значення та відіграє важливу роль, оскільки дає можливість визначити особливості формування й розподілу витрат за певними об'єктами управління.

Система управління витратами відіграє надзвичайно важливу роль у розробці стратегії поведінки промислового підприємства в ринкових умовах, тобто обґрунтуванні управлінських рішень під впливом зовнішнього економічного середовища.

Слід зазначити, що для вирішення проблеми контролю за витратами та ефективності господарювання підприємству необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих систем управління витратами, а в низці випадків до формування власної системи управління з урахуванням галузевих особливостей, організаційної структури і масштабності підприємства.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Інвента»

ТОВ «Інвента» займається реєстрацією прав на торгові марки, патентуванням винаходів і корисних моделей, патентуванням промислових зразків.

Юридична адреса підприємства - 61145, м. Харків, вул. Новгородська, 16, к. 64

ТОВ «Інвента» здійснює свою діяльність у відповідності із законодавством України, нормативними інструкціями, нормативними документами, статутом підприємства.

Засновниками підприємства являються 1 фізична особа.

Підприємство здійснює облік усієї своєї діяльності, контроль за ходом закупівлі та збуту продукції, веде оперативний бухгалтерський облік і статистичну звітність у порядку, встановленому законодавством.

З 1992 року працює на ринку надання комерційних послуг.

Основна мета діяльності підприємства – отримання прибутку, а також досягнення економічних і соціальних результатів, шляхом систематичного здійснення комерційної діяльності для задоволення суспільних і особистих потреб.

Майно підприємства ТОВ «Інвента» складають виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Джерела формування майна підприємства ТОВ «Інвента»:

- грошові та матеріальні внески засновників підприємства;

- доходи, отримані від реалізації продукції, а також від інших видів господарської діяльності;
- кредити банків;
- майно, придбане у інших суб'єктів господарювання, організацій і фізичних осіб.

На підприємстві оптово-роздрібні, трудові та економічні стосунки працівників з адміністрацією, питання охорони праці та соціального розвитку прописані в колективних договорах.

Підприємство ТОВ «Інвента» має самостійний баланс, розрахунковий, валютний та інші рахунки в банках, які затверджені правлінням товариства, печатку зі своєю назвою.

Дане підприємство є самостійним господарським суб'єктом з правами та зобов'язаннями юридичної особи, має право займатися господарською діяльністю, виходячи з мети та завдань, укладати договори, нести відповідальність згідно своїх зобов'язань.

ТОВ «Інвента» здійснює свою діяльність на основі принципів повного господарського розрахунку, самофінансування та самоокупки, забезпечує соціальний розвиток і стимулювання працівників за рахунок накопичених резервів, несе повну відповідальність за результати своєї господарської діяльності і виконання покладених на себе зобов'язань перед постачальниками і споживачами, бюджетом, банками, а також перед працівниками згідно чинному законодавству.

Організаційна структура ТОВ «Інвента» (рис. 2.1) має вид лінійно-функціональної структури.

Як видно з рис.2.1, найвищою ланкою управління є директор. Безпосередньо директору підприємства підпорядковуються головний бухгалтер, торговий агент та завідувачий складом.

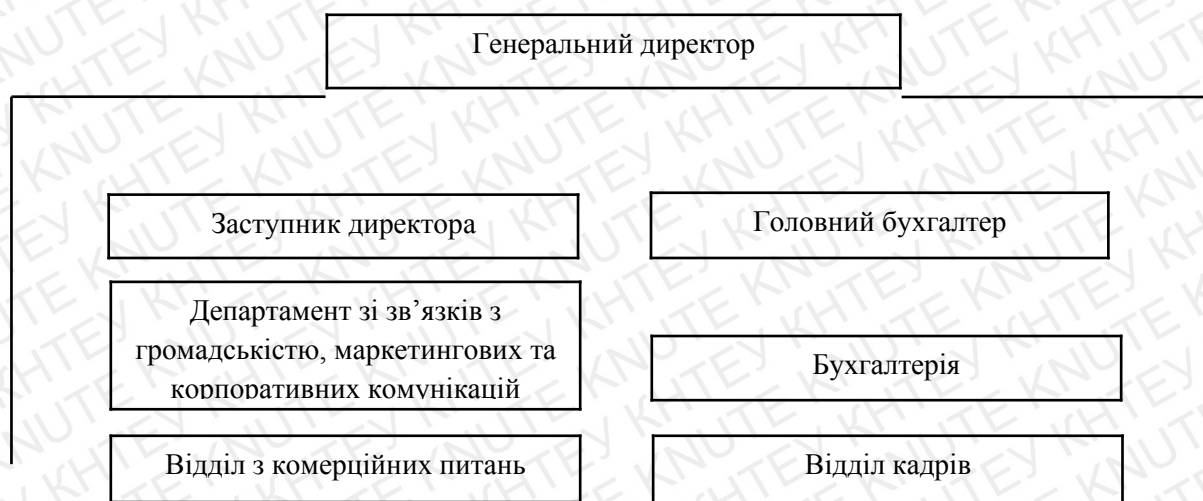


Рис. 2.1. Організаційна структура ТОВ «Інвента»

Головний бухгалтер організації здійснює всі свої функції, а також виконує питання, котрі стосуються заробітної плати та аналізу основних показників діяльності компанії. Також дана особа виконує функцію відділу кадрів в організації.

Виходячи з організаційної структури підприємства прийняття рішень на ТОВ «Інвента» є централізованим, але з низькою мірою централізації, так як на нижчих рівнях управління приймаються необхідні для їх функціонування рішення. Для невеликого підприємства це є позитивним.

Загальні фінансово-господарські показники зведено в табл. 2.1. Дані розраховані за додатками А та Б.

Отже, результати таблиці показують, що у 2017 р. підприємство мало найкращі показники за аналізуючий період, а саме чистий дохід у 2017 році зріс на 66,2% по відношенні до аналогічного показника 2016 року, чистий прибуток по відношенню до минулого 2016 р. зріс на 45,6%, фондівіддача на 68,2%. Проте є і негативні моменти, а саме чистий дохід зріс на 66%, в той час як собівартість на 68%, що говорить про випереджаючі темпи росту витрат над прибутками.

Таблиці 2.1

Динаміка основних показників фінансово-господарської діяльності базового підприємства за 2013 – 2017 роки

Показники	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	Відхилення 2017 р (+-) від							
						2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.	
						сума	%	сума	%	сума	%	сума	%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції та послуг	27602	25143	30441	31257	51960	24358	88,2	26817	106	21519	70,7	20703	66,2
Собівартість реалізованої продукції та послуг)	23587	21521	26318	26752	44890	21303	90,3	23369	108	18572	70,6	18138	67,8
Валовий прибуток (збиток)	4015	3622	4123	4505	7070	3055	76,1	3448	95,2	2947	71,5	2565	56,9
Інші операційні доходи	0	1101	1495	3010	1471	1471	100	370	33,6	-24	-1,6	-1539	-51
Адміністративні витрати	2393	2775	3162	3717	4053	1660	69,4	1278	46,1	891	28,2	336	9,04
Витрати на збут	402	435	504	745	518	116	28,9	83	19,1	14	2,8	-227	-30,5
Інші операційні витрати	349	437	519	567	628	279	79,9	191	43,7	109	21	61	10,8
Фін.результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	871	1076	1433	2486	3342	2471	283	2266	210	1909	133	856	34,4
Фінансові витрати	320	204	420	496	510	190	59,4	306	150	90	21,4	14	2,8
Інші витрати	125	115	131	174	186	61	48,8	71	61,7	55	41,9	12	6,9
Фін. результат до оподаткування: прибуток (збиток)	456	757	882	1816	2646	2190	480	1889	249	1764	200	830	45,7
Чистий прибуток (збиток)	388	643	750	1544	2249	1861	479	1606	249	1499	199	705	45,6
Рентабельність підприємства (збитковість), %	1,4	2,6	2,5	4,9	4,3	2,9	207	1,7	65,3	1,8	72	-0,6	-12
Середньорічна вартість основних засобів п-ства	13219	13804	14800	14493	13873	654	4,95	69	0,5	-927	-6,3	-620	-4,2
Фондовіддача	2,1	1,8	2,1	2,2	3,7	1,6	76,2	1,9	105	1,6	76,2	1,5	68,2
Середньоспискова чисельність підприємства, осіб	27	27	27	27	27	-	-	-	-	-	-	-	-

Рентабельність підприємства у 2017 році зменшилась на 0,6 пункти по

відношенню до 2016 року через зростаючі темпи витрат підприємства.

Динаміка собівартості продукції підприємства за період з 2013 по 2017рр. графічно представлена на рис. 2.2.

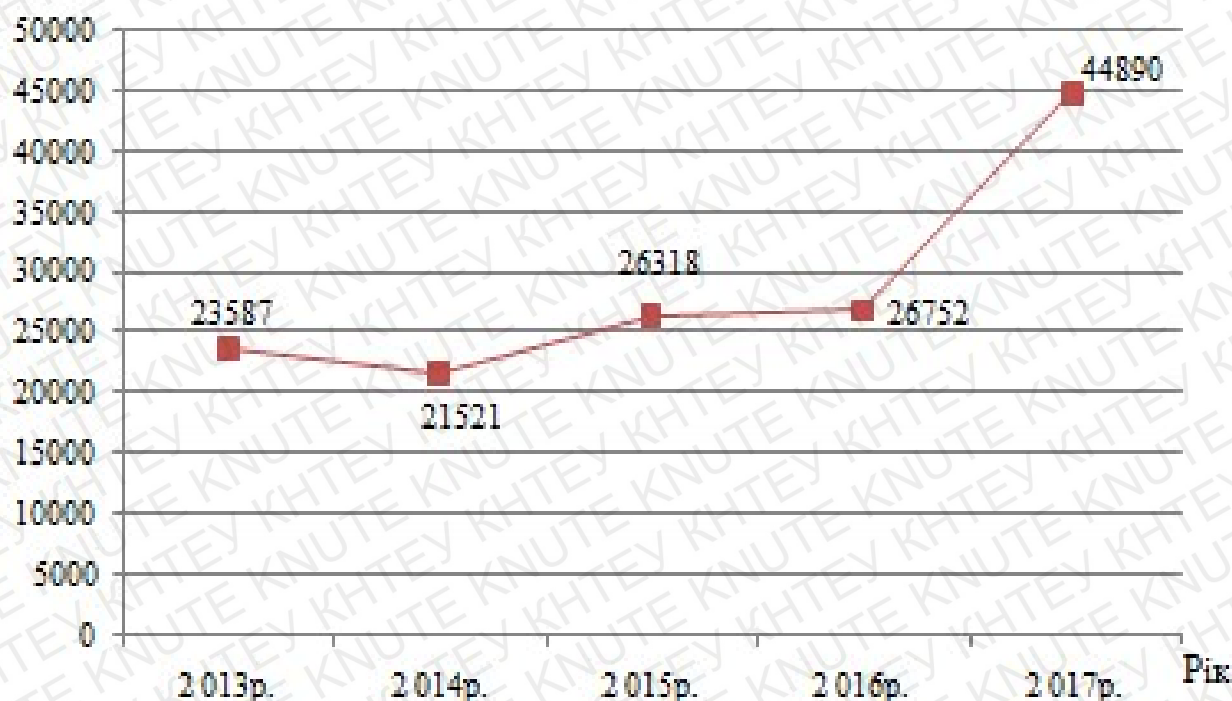


Рис.2.2. Динаміка собівартості продукції ТОВ «Інвента»

Дані рис. 2.2. свідчать про те, що у 2017 році порівняно із 2016 роком собівартість реалізованої продукції зросла на 68%. Загалом на протязі всього аналізованого періоду собівартість продукції постійно зростала у зв'язку зі зростанням питомих витрат окремих видів товарів, зростанням адміністративних витрат та витрат на збут, а також із-за зростання амортизаційних нарахувань. Виключенням став лише 2014 рік, де витрати зменшились з 23587 тис. грн. у 2013 р. до 21521 тис. грн. у 2014, проте це сталося не через ефективну політику керування витратами, а із-за зменшення обсягів реалізації.

Для того, щоб виявити фактори, що призвели до зростання собівартості продукції ТОВ «Інвента» необхідно здійснити по елементний аналіз основних складових витрат на закупівлю та реалізацію продукції (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

По елементний аналіз операційних витрат продукції ТОВ «Інвента»

Елементи витрат на виробництво	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Темпи зростання	
						2016/2015	2017/2016
Матеріальні затрати	33240	25778	26445	49080	48431	85,59	-1,32
Витрати на оплату праці	4293	6499	6944	7050	7916	1,526	12,28
Відрахування на соціальні заходи	1597	2417	3264	2622	3166	-19,7	20,75
Амортизація	451	615	349	417	1215	19,48	191,4
Інші операційні витрати	723	642	746	986	988	32,17	0,203
Повна собівартість	40304	35951	37748	60155	61716	59,36	2,595

Як видно з табл. 2.2, у 2017 році порівняно із 2016 роком відбувається зростання усіх складових, що формують витрати на реалізацію продукції підприємства, крім матеріальних, котрі зменшились на 1,32%. Найбільше зростали витрати на амортизацію (на 191,4%) та заробітну плату та відрахування на соціальні заходи (на 12,8 та 20,75% відповідно). Загалом операційні витрати зросли на 2,6%. Найбільше зростання спостерігалось у 2016 році на 59,4%.

У зв'язку із подальшим збільшенням цін на матеріально-технічні ресурси зросли витрати на заробітну плату (на 12,8%). Зростання інших витрат відбулося завдяки збільшенню витрат на послуги збутового характеру, що здійснюються сторонніми організаціями.

Незважаючи на незмінність чисельності персоналу, відбулося збільшення витрат на оплату праці та соціальні заходи. Це є свідченням тому, що керівництво підприємства піклується про свій персонал, і не зважаючи на кризові явища, активно вкладає кошти для його розвитку, мотивації і стимулювання.

Отже, у 2017 році порівняно із 2016 роком відбувається подальше збільшення витрат. Але їх зростання відбувається вже не так стрімко, як у 2016 році порівняно із 2015р.

Серед елементів витрат, що формують собівартість найбільше зросли енергетичні витрати (на 17,41%) та витрати на паливо (на 10,28%). Це також пов'язано зі зростанням цін на ці види ресурсів. Так, наприклад, витрати на

електроенергію склали (збільшення ціни на 16,5%); дизпаливо 23,1 тис.грн. (збільшення ціни на 6,9%).

Позитивним є те, що вдалося зменшити витрати на сировину та основні матеріали на 1,32%. Зниження матеріальних витрат вдалося досягнути завдяки проведенню комплексних організаційно-технічних заходів. Завдяки цьому зниження питомих витрат окремих матеріальних ресурсів зменшило собівартість на 649 тис.грн.

Для пошуку резервів зниження собівартості продукції по елементного аналізу основних складових витрат недостатньо, оскільки він дозволяє встановити лише динаміку кількісні зміни. Тому поряд з ним доцільно провести аналіз структури (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка структури операційних витрат ТОВ «Інвента»

Елементи витрат на виробництво	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення, +/-	
						2016/2015	2017/2016
Матеріальні затрати	82,47	71,7	70,1	81,59	78,47	11,53	-3,12
Витрати на оплату праці	10,65	18,1	18,4	11,72	12,83	-6,68	1,107
Відрахування на соціальні заходи	3,962	6,72	8,65	4,359	5,13	-4,29	0,771
Амортизація	1,119	1,71	0,92	0,693	1,969	-0,23	1,275
Інші операційні витрати	1,794	1,79	1,98	1,639	1,601	-0,34	-0,04
РАЗОМ	100	100	100	100	100	0	0

Дані табл. 2.3 дозволяють зробити висновок, що на підприємстві спостерігається тенденція до зниження питомої ваги матеріальних витрат. Так у 2015 році порівняно із 2014р. питома вага витрат на сировину і основні матеріали зменшились на 1,6%, а у 2017р. порівняно із 2016р. – на 3,12%. Питома вага витрат на амортизацію зросла у 2017р. порівняно із 2016р. на 1,3%. Питома вага витрат на оплату праці у 2016р. порівняно із 2015р. зменшилась на 4,3%, а у 2017р. порівняно із 2016р. зросла на 0,77%.

Таким чином, в структурі собівартості ТОВ «Інвента» знизилась питома

вага витрат на паливно-енергетичні ресурси, і так, як ця складова є найсуттєвішою, то саме на цю складову і потрібно звернути першочергову увагу керівництву підприємства для пошуку шляхів її зниження.

Таким чином, на основі по елементного аналізу витрат на закупівлю та реалізацію продукції ТОВ «Інвента» та їх структури можна зробити висновок про те, що на підприємстві спостерігається тенденція до зростання витрат, хоча за останній рік темпи їх зростання уповільнилися. В структурі собівартості найбільшу питому вагу і абсолютне значення мають витрати на матеріальні ресурси. Значну питому вагу складають також витрати на заробітну плату та витрати на послуги сторонніх організацій.

2.2. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази аналізу й контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання

Організація системи обліку витрат не можлива без організованої системи всього бухгалтерського обліку, яка діє на підприємстві.

Облік в бухгалтерії на досліджуваному підприємстві здійснюється безперервно, починаючи з дня реєстрації організації та до його ліквідації. Саме тому організація бухгалтерського обліку являється одним з найвідповідальніших етапів створення підприємства та підготовки його до ефективної діяльності.

Ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «Інвента» здійснюється згідно з принципами та методами, котрі передбачені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV зі змінами та доповненнями. Також іншими документами, що регламентують методологію бухгалтерського обліку. Забезпечення безперервності відображення господарських операцій здійснюється за допомогою комп'ютерної обробки первинних документів та інших облікових регістрів у комплексній інформаційній системі «М.Е.Doc».

Питання щодо формування бухгалтерського обліку на ТОВ «Інвента» входить в обов'язки його власника або уповноваженого органу (посадової особи) згідно з законодавством України та установчих документів. Тому й відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну (не менше трьох років) – несе власник або уповноважений ним орган (посадова особа).

Для оптимального та ефективного проведення бухгалтерського обліку підприємство обирає самостійно форми його організації, зазначаючи при цьому облікову політику, встановлює правила документообігу та етапи обробки облікової інформації, формує систему та форми управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій, формує права персоналу на візування бухгалтерських документів тощо.

Директор ТОВ «Інвента» формує потрібні умови для ефективного проведення бухгалтерського обліку, забезпечує неодмінне виконання всіма структурними відділами та працівниками, котрі мають відношення до бухгалтерського обліку, затверджених вимог головного бухгалтера щодо дотримання алгоритму оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер організації:

- забезпечує виконання в компанії встановлених єдиних теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, формування та подання у відповідні терміни фінансової звітності;
- здійснює контроль за відображенням на рахунках обліку всіх господарських операцій;
- приймає участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів компанії.

Складовою частиною організації обліку на ТОВ «Інвента» являється склад певних документів, котрі приміняються для первинного відображення господарських операцій, а також перелік облікових реєстрів, котрі потрібні для формування та систематизації інформації. Склад цих документів перелічений в

наказі керівника ТОВ «Інвента» про облікову політику.

До основних завдань, щодо організації обліку витрат ТОВ «Інвента» є:

- правильне використання синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків;
- обрання відповідних облікових регістрів та достовірне відображення їх даних у фінансовій звітності.

Нормативними документами, котрі здійснюють регулювання та здійснення роботи головного бухгалтера, проведення облікового та аналітичного процесів являються організаційні регламенти. До таких актів відносять положення про бухгалтерську службу компанії, посадову інструкцію, графіки, операційні інструкції, програми управління, регламенти робочого дня тощо.

Нормативним документом, в котрому перелічені завдання, права, обов'язки і відповідальність посадової особи являється посадова інструкція. Її розробляють щодо відповідної штатної посади. В даному випадку це головний бухгалтер.

У посадовій інструкції розкривають функціональну структуру діяльності посадової особи як комплексну елементів: цілей, завдання і програм; функцій, форми, методи управління; інформації; технічних засобів управління.

ТОВ «Інвента» для ведення бухгалтерського та податкового обліку використовує програму «М.Е.Doc».

«М.Е.DOC» – ЦЕ: максимальна автоматизація звітності та інших процесів документообігу в рамках однієї програми; захищеність інформації завдяки шифруванню електронним цифровим підписом; контроль процесів документообігу на всіх етапах; зручність і простота у використанні завдяки сучасному зрозумілому інтерфейсу; економія особистого часу і скорочення витрат підприємства; впевненість у відповідності бланків всім вимогам чинного законодавства України та контролюючих органів за рахунок своєчасних оновлень програми; надійність роботи, що забезпечується командою професійних розробників і технічної підтримки.

Всі документи, створені у програмі «М.Е.Doc» і підписані електронним цифровим підписом, є оригіналами документів (Закони України «Про

електронний цифровий підпис» № 852-IV від 22.05.2003р. та «Про електронні документи та електронний документообіг» № 851-IV від 22.05.2003р.).

«М.Е.Дос» є надійним засобом ЕЦП, що підтверджується експертним висновком Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України.

Аналітичний облік ведеться по об'єктах аналітичного обліку (субконто) у натуральному і вартісному вираженнях. Всі бухгалтерські записи заносяться в журнал операцій. При перегляді проводок у журналі операцій їх можна обмежити довільним тимчасовим інтервалом, групувати і шукати по різних параметрах проводок.

Крім журналу операцій програма підтримує декілька списків довідкової інформації (довідників):

- план рахунків;
- список видів об'єктів аналітичного обліку;
- констант і т.ін.

На підставі введених проводок може бути виконаний розрахунок підсумків. Підсумки можуть виводитися за квартал, рік, місяць і за будь-який період, обмежені двома датами. Розрахунок підсумків може виконуватися по запиту й одночасно з введенням проводок (в останньому випадку не потрібно перерахування).

У програмі існує режим формування довільних звітів, що дозволяє на деякій бухгалтерській мові описати форму і зміст звіту, включаючи в нього залишки й обороти по рахунках і по об'єктах аналітичного обліку. За допомогою даного режиму можуть бути реалізовані звіти, надані в податкові органи, крім того даний режим використовується для створення внутрішніх звітів для аналізу фінансової діяльності організації в довільній формі.

Фінансовий облік у системі управління витратами ТОВ «Інвента» проводиться по двом групам: за видами діяльності та за елементами. Облік витрат проводиться за допомогою рахунків класу 9 «Витрати діяльності». Дані оброблюються з використанням комп'ютерної форми ведення обліку на ТОВ «Інвента», яка відбувається в три етапи табл. 2.4.

Таблица 2.4

Методика обробки даних за допомогою комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «Інвента»

Етап	Характеристика етапу	Вид робіт
1	Збір, реєстрація і обробка на комп'ютері облікових даних	Початкові дані з документів заносяться до пам'яті комп'ютера. За допомогою комп'ютерних програм здійснюється їх групування і узагальнення
2	Формування даних обліку на електронних носіях	Відбувається формування бухгалтерських проводок у журналі реєстрації господарських операцій, структурі синтетичних і аналітичних рахунків, довідниках аналітичних об'єктів. Одночасно здійснюється контроль процесу та обробки даних, занесених до облікових даних
3	Виведення на запит користувача результатів за звітний період	Отримуються результати у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок за даними рахунків бухгалтерського обліку або відображенням на екрані монітору необхідної інформації

Фінансова звітність на ТОВ «Інвента» формується на основі даних з бухгалтерського обліку, які зведені до Головної книги, журналах-ордерах і даних аналітичного обліку. Більшу частину статей заповнюють у відповідності з даними Головної книги про залишки синтетичних рахунків на певну дату (рис.2.3).

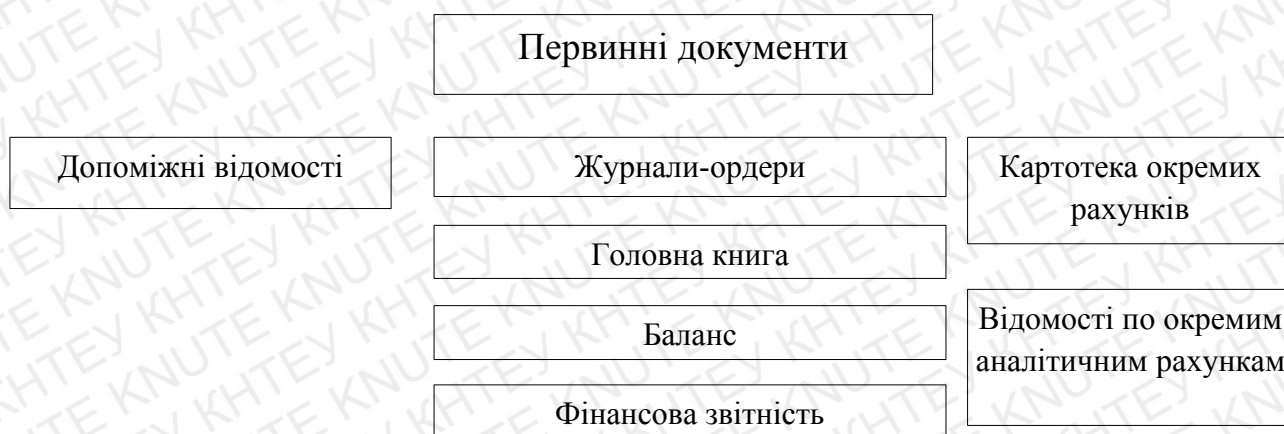


Рис.2.3. *Схема документообороту на ТОВ «Інвента»*

Алгоритм здійснення облікових записів за допомогою комп'ютерної форми

ведення бухгалтерського обліку показано на рис. 2.4.

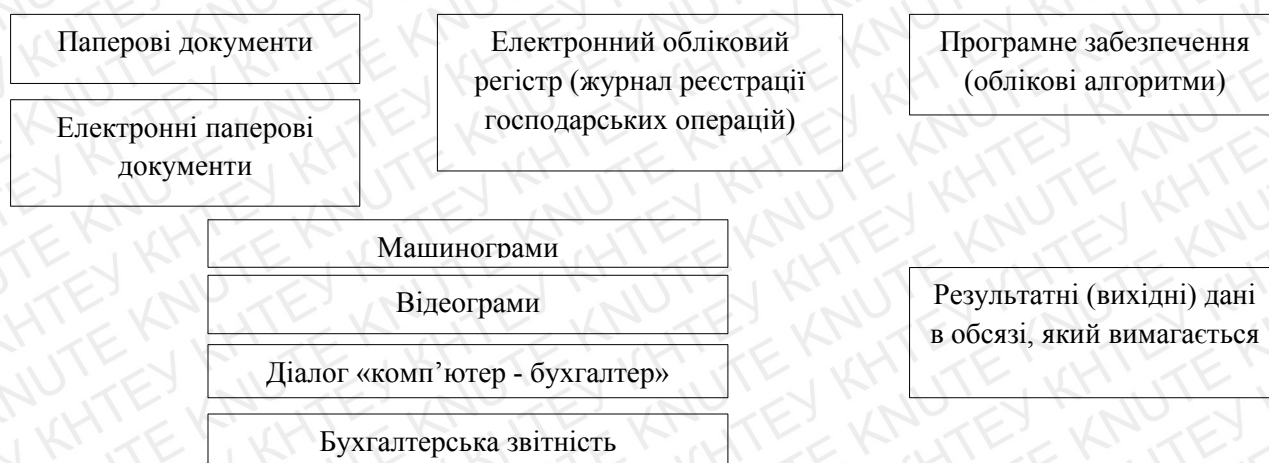


Рис. 2.4. *Схема ведення комп'ютерної форми бухгалтерського обліку ТОВ «Інвента»*

Особливістю облікових реєстрів в комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку є їх накопичення безпосередньо в оперативній пам'яті певної оперативної системи.

Керування витратами є чи не найважливішим напрямом діяльності бухгалтера ТОВ «Інвента» і містить в собі:

- аналіз собівартості;
- аналіз витрат на збут продукції;
- прогнозування витрат.

Іншими словами, фінансовий облік в системі управління витратами ТОВ «Інвента» містить у собі: аналіз собівартості, аналіз витрат на збут, планування(прогнозування) витрат та інше.

Одним з головних показників, який характеризує роботу підприємств, є собівартість продукції чи послуг. Від її суми напряму залежать фінансові результати діяльності організації, темпи розширеного відтворення, фінансове положення організації.

Аналіз собівартості продукції, робіт і послуг має надзвичайно істотне

значення. Він дає змогу виявити тенденції зміни цього показника, виконання плану за його рівнем, проаналізувати вплив певних чинників на його приріст, встановити резерви та провести оцінку роботи компанії по використанню можливостей щодо зменшення сум собівартості продукції.

Планування й облік витрат обігу на ТОВ «Інвента» ведуть по елементах витрат і калькуляційним статтям витрат. Елементи витрат сформовані з матеріальних витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації основних фондів та інших витрат. Угрупування витрат по елементах необхідне для того, щоб вивчити матеріалоємність, енергоємність, трудомісткість, встановити вплив технічного прогресу на структуру витрат.

Основні бухгалтерські проводки обліку витрат наведені в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Основні бухгалтерські проводки з обліку витрат ТОВ «Інвента»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
	дебет	кредит	
Списання собівартості реалізованих товарів	902	282	1000,00
Списання суми торговельної націнки	902	285	200,00
Віднесення собівартості реалізованих товарів на результати діяльності	791	902	1000,00

Відображення статей витрат в фінансовій звітності про фінансові результати ф.2 за НП(С)БО 1 згідно з новим Планом рахунків наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Відображення статей витрат у фінансовій звітності

Рядок звітності	Найменування показника витрат	Застосовувані субрахунки другого порядку	
		При використанні класу 9	При використанні класу 8
2050	Собівартість реалізованої продукції	90 "Собівартість реалізації", субрахунки 901-903	80 "Матеріальні витрати", субрахунки 801- 809
2130	Адміністративні витрати	92 "Адміністративні витрати"	81 "Витрати на оплату праці", субрахунки 811 - 816
2150	Витрати на збут	93 "Витрати на збут"	82 "Відрахування на соціальні заходи", субрахунки 821- 824
2180	Інші операційні витрати	94 "Інші операційні витрати"	83 "Амортизація", субрахунки 831- 833
			84 "Інші операційні витрати", субрахунки за видами витрат

2250	Фінансові витрати	95 "Фінансові витрати"	85 "Інші витрати", субрахунки за видами витрат
2255	Втрати від участі у капіталі	96 "Втрати від участі у капіталі"	
2270	Інші витрати	97 "Інші витрати"	

У III розділі «Елементи операційних витрат» наводяться дані про витрати, котрі здійснювала компанія під час своєї діяльності протягом певного звітного періоду за такими статтями:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- витрати на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Наводяться дані про затрати ТОВ «Інвента» при використанні журнально-ордерної форми обліку у Відомостях 2-М, 3-М (розділ I), 5-М (розділ II).

Внутрішньогосподарський облік в системі керування витратами ТОВ «Інвента» дає змогу підготувати та провести аналіз бухгалтерської інформації, щоб допомогти керівництву в управлінні, плануванні та контролі діяльності компанії, так як показує інформацію про формування собівартості, надає дані про відхилення фактичних значень від прогнозних показників в оперативному порядку.

Специфічною особливістю компанії ТОВ «Інвента» є залежність технічних показників і кінцевих результатів діяльності від закупівельних цін, відповідно до чого складається імовірнісний характер чинників, які визначають формування збуту тощо.

На ТОВ «Інвента» аналіз та контроль витрат виконується по всім видам діяльності з дослідженням відхилень фактичних показників від планових та нормативних. Таким чином, можна сказати, що керівництво під час управління витратами притримується методу формування й аналізу витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, які межують з ділянками та відділами.

Отже, бухгалтерський облік являється основним та єдиним видом обліку, за

допомогою якого фіксація роботи підприємства здійснюється в цілому, як сукупності. Облікову політику підприємства ТОВ «Інвента» визначає його керівник та головний бухгалтер відповідним наказом за обов'язковим розкриттям в окремих розділах методичних принципів побудови бухгалтерського обліку, техніки його ведення та організації роботи головного бухгалтера.

2.3. Оцінка системи внутрішнього контролю на ТОВ «Інвента»

Внутрішній контроль — це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети [33, с.40].

Внутрішньогосподарський облік у системі управління витратами забезпечує підготовку і аналіз бухгалтерської інформації, щоб допомогти керівництву в управлінні, плануванні та контролі діяльності підприємства, оскільки надає інформацію про формування собівартості, забезпечує даними про відхилення фактичних показників від прогнозних значень в оперативному порядку.

Об'єктами внутрішнього контролю витрат є доцільність їх здійснення, безпосередньо документування та облік самих витрат.

Суб'єктами внутрішнього контролю витрат є управлінський персонал (керівник, головний бухгалтер, аналітик, фінансист) або особи, яким доручено здійснювати контроль від імені управлінського персоналу.

Метою внутрішнього контролю є досягнення управлінських цілей щодо забезпечення максимально-позитивної результативності ведення бізнесу та мінімізації суб'єктом господарювання різного роду ризиків в їх діяльності через протидію появі помилок та недоліків, перевірку достовірності даних обліку й звітності

Так, як витрати виникають безпосередньо в місцях виникнення і там же виробляються нормативи та визначаються відхилень від них в процесі виробництва, то можна сказати, що на підприємстві використовується така

система управління витратами, як «стандарт - кост» - метод нормативного обліку і контролювання витрат.

Розглянемо систему нормативного обліку та контролю витрат на ТОВ «Інвента». Схематично вона представлена на рис. 2.5.

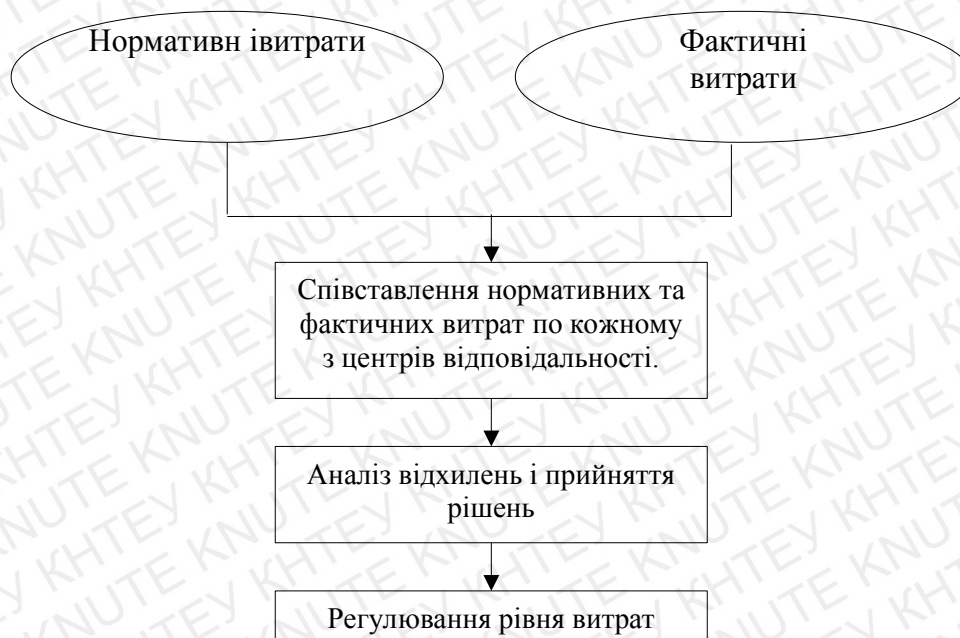


Рис. 2.5. Загальна схема нормативного обліку та контролю витрат на ТОВ «Інвента»

Проаналізуємо метод обліку та аналізу змінення нормативних значень та їх відхилень.

Основною ціллю даного обліку, розподілу та аналізу зміни норм і відхилень від них є зазначення того, як саме впливатиме на суму кожної статті витрат зміна норми в ході здійснення комерційної діяльності і відхилення від витрат фактичних даних. Всі різновиди класифікують за причинами та центрами відповідальності з наданням частоти виникнення і суми зміни чи відхилення по абсолютній величині.

При здійсненні аналізу інформації про зміну і відхилення потрібно проаналізувати всі фактори і причини, які мають безпосередній вплив на відхилення суми витрат. Формуються оперативні дії, з ціллю запобігання чи зниження відхилень або перерахунок нормативів.

Висновки цього аналізу служать деяким вихідним базисом для вдосконалення конструкції, рівня організації виробництва нормативів, планування, стимулювання, обліку та прогнозу виконання плану за всіма видами витрат та собівартості продукції.

База, яка є нормативом підприємства постійно оновлюється в міру технологічного розвитку, удосконалення організації виробництва і управління. Задля своєчасного внесення зміни до нормативів розробляються порядок їх реєстрації первинними документами, які проводять деякі підрозділи, а також облік зміни нормативів по всіх різновидам продукції, причинам та виконавцям.

Данні обліку постійно узагальнюються для контролю та прийняття управлінських рішень.

Також на даному підприємстві ведуть облік відхилянь від нормативів витрат. Своєчасне виявлення і постійний облік відхилянь від нормативів витрат ведеться по всіх видах продукції виробництва, а також подібним групам.

Відхиленням є перевитрати чи економія, що виявлені після зрівняння факту з нормативом, всіляких доплат, що викликані організаційно - технічними недоліками, а також відступу від кошторисів витрат на обслуговування виробництво і управління.

Також проводиться облік витрат на виробництво. Місією даного обліку є виявлення дійсних прямих витрат на виробництво встановленого об'єму продукції у розрізі місць витрат та продуктів, як суми норми та відхилень від них з врахуванням премій, що були надані за виготовлені вироби, затрат від зміни розмірів незавершеного виробництва.

Дане підприємство проводить облік головних видів витрат і відхилень від нормативів на обслуговування виробництва і управління. Система нормативного обліку витрат на склад і експлуатацію обладнання, транспортно - заготівельних, позавиробничих та інших витрат не суттєво різниться від методу обліку інших витрат. Даний облік повинен знайти не тільки фактичні затрати, але і відхилення від встановлених кошторисів в цілому та за групами витрат. За допомогою цього обліку виявляється можливим обліковувати затрати на обслуговування

виробництва і управління у складі статей витрат і своєчасно знаходити відхилення від встановлених кошторисів.

Для контролю за рівнем витрат розроблена система мір по управлінню витратами в процесі вирощування у розрізі чинників відхилень, центрів витрат, місць витрат, центрів відповідальності і підприємства в цілому для рішення всіх задач, що аналізувалися вище.

В рамках системи контролю за витратами інформація акумулюється і аналізується не по всьому підприємству, а по центрам відповідальності. Центр відповідальності - це сегмент усередині підприємства, на чолі якого стоїть відповідальна особа, яка приймає рішення щодо видів витрат.

На підприємстві ТОВ «Інвента» центри відповідальності можна зобразити у вигляді схеми (рис. 2.6).

Центри витрат на ТОВ «Інвента» можна розділити в свою чергу на центри регульованих та довільних (частково регульованих) витрат.

Для центру регульованих витрат встановлюється оптимальне співвідношення між витратами і обсягом випуску продукції. Управління такими центрами здійснюється за допомогою попередньо складених ефективних бюджетів.

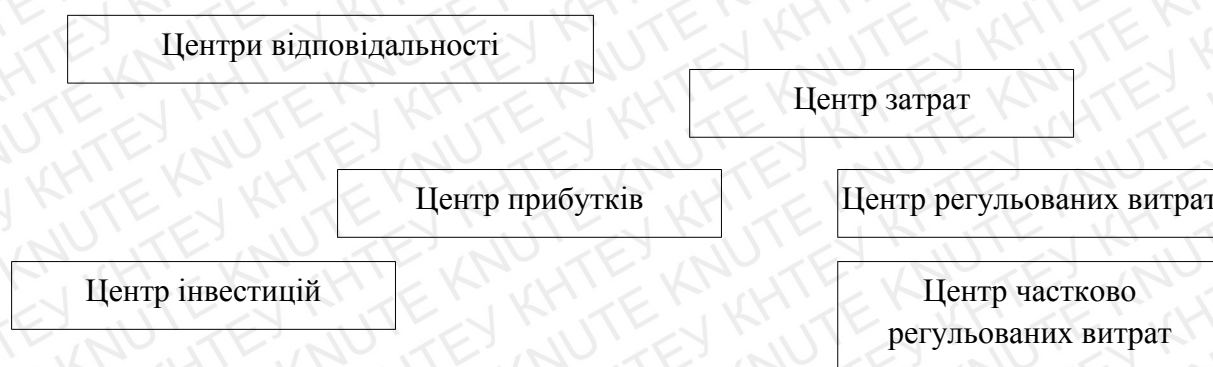


Рис. 2.6. *Різновиди центрів відповідальності на ТОВ «Інвента»*

Для центру довільних витрат оптимального співвідношення між витратами не існує. Керівництво підприємства практично не може впливати на суму витрат таких центрів і приймає їх як задану величину.

Центр прибутку - це підрозділ, керівник якого відповідає як за витрати, так і за прибутки.

Центр інвестицій - це підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи і витрати.

При виборі способу розмежування всіх ресурсів і витрат ТОВ «Інвента» за центрами відповідальності слід керуватися наступними вимогами:

- кожен центр відповідальності має бути обмежений обсягами діяльності і базою для розподілу витрат;
- **ІНБН** на чолі кожного центру відповідальності повинна знаходитися відповідальна особа;
- **ІНБН** необхідно чітко визначити сферу зобов'язань та відповідальності відповідальної особи;
- **ІНБН** ступінь деталізації повноважень і відповідальності повинен бути достатнім для аналізу, але не надмірним, щоб не допускати високої трудомісткості обліку й забезпечити оперативність прийняття управлінських рішень.

Головним елементом управлінського обліку за центрами відповідальності є змога виконувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою його управління та контролю. Саме тому виникає неабияка увага до об'єктів даного обліку, а саме місць виникнення витрат. Згідно з законодавством України, керівництво саме вирішує, як групувати витрати, як саме деталізувати місце їх виникнення та як їх поєднати з центрами відповідальності, що робить можливим виникненню кількох місць витрат в одному центрі відповідальності.

Діяльність центрів відповідальності в ТОВ «Інвента» регулюється положеннями та посадовими інструкціями котрі затверджені директором підприємства. В них вказано: майно центру, управління центром, трудові відносини та оплата праці, облік та звітність у тому чи іншому центрі, контроль за діяльністю та припинення роботи центру. Відносини між центрами відповідальності та іншими структурами регулюються на базі внутрішньогосподарських угод про партнерство.

Таким чином, на ТОВ «Інвента» облік витрат ведеться окремо за різними видами діяльності, немає єдиної методики обліку та аналізу витрат. Практично на здійснюється планування і прогнозування витрат, відсутня комплексна система управління витратами.

2.4. Організаційно-інформаційна модель контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання

Важливе значення в боротьбі за зниження собівартості продукції має збереження суворого режиму економії на всіх ділянках закупівельно-збутової діяльності підприємства. Поступове впровадження ТОВ «Інвента» режиму економії проявляється перш за все в зменшенні затрат на закупівлю продукції, зниженні витрат по обслуговуванню збуту і управління, в ліквідації втрат від браку та інших невиробничих витрат.

ТОВ «Інвента» має можливість впливати на величину затрат невиробничого характеру, починаючи з їх закупівлі. Сировина і матеріали входять до собівартості по їхній покупній ціні з врахуванням витрат на транспортування, тому правильний вибір постачальників впливає на собівартість продукції. Важливо забезпечити поставку товарів від таких постачальників, які знаходяться на невеликій відстані від підприємства, а також перевозити вантажі найбільш дешевим видом транспорту.

Зменшення витрат на збут і управління також знижує собівартість продукції. Розмір цих затрат на одиницю продукції залежить не тільки від об'єму випуску продукції, але й від їх абсолютної суми. Чим менша сума загальногосподарських витрат в цілому по підприємству, тим при інших рівних умовах нижча собівартість кожної одиниці продукції.

Резерви зниження загальногосподарських витрат заключається в спрощенні та здешевленні апарату управління, зниженні витрат на збут, в економії на управлінських витратах.

Значні резерви зниження собівартості заключаються і в зниженні втрат від

браку. Тому підприємству необхідно зводити ці втрати до мінімального рівня.

В певній мірі резерви зменшення витрат на закупівлю (собівартість) закладені в знешкоджені або скороченні витрат, котрі не є необхідними при організації збутового процесу.

Зміна обсягу і структури продукції, які можуть призвести до відносного зменшення умовно-постійних витрат (крім амортизації), відносному зменшенню амортизаційних відрахувань, зміні номенклатури та асортименту продукції, підвищенню її якості. Умовно-постійні витрати не залежать безпосередньо від кількості випущеної продукції. Зі збільшенням об'єму закупівлі їх кількість на одиницю продукції зменшується, що призводить до зниження її собівартості.

Джерелами зниження собівартості продукції являються ті витрати, за рахунок економії яких знижується закупівельна вартість продукції, а саме:

- затрати уречевленої праці, які можуть бути знижені за рахунок поліпшення використання засобів і предметів праці;
- затрати живої праці, які можуть бути скорочені за рахунок росту продуктивності праці;
- адміністративно-управлінські витрати.

Основними шляхами зниження собівартості продукції є скорочення тих витрат, які мають найбільшу питому вагу у її структурі.

Чинниками зниження собівартості є підвищення технічного рівня виробництва, вдосконалення організації виробництва і праці, зміна структури та обсягу продукції, галузеві та інші фактори.

Далі необхідно визначити які саме витрати повинні буди у центрі уваги керівництва ТОВ «Інвента». Для цього виконують ABC-аналіз.

ABC-аналіз полягає у знаходженні та аналізі кількісних значень небагатьох величин, питома вага яких у загальній сукупності вартісних показників найбільша, здійснюється з метою селективного добору найцінніших для підприємства постачальників і клієнтів, найважливіших видів сировини та матеріалів, найбільш вагомих елементів витрат, найрентабельнішої продукції, найефективніших напрямків капіталовкладень. Кінечна ціль – зосередження уваги

на відповідних напрямках зниження собівартості продукції, а також визначення реальних шляхів підвищення обсягів реалізації.

При ABC-витрат здійснюється класифікація окремих її видів:

- 1) А-витрати — види витрат, на котрі припадає понад 20% витрат у загальній структурі закупок;
- 2) В-витрати — види витрат, відповідна частка яких перевищує 5-20%;
- 3) С-витрати - інші, незначні за внеском у собівартість види витрат.

Найбільші резерви зниження витрат за елементом «сировина» виявляються під час аналізу А-витрат.

Заходами для розкриття таких резервів можуть бути: обчислення норм витрат за методом нуль-базис бюджетування; переговори з постачальниками щодо зниження закупівельних цін; пошук альтернативних постачальників; посилений контроль за збереженням сировини, тощо.

З метою зниження та оптимізації витрат на практиці зазвичай ABC-аналіз з'єднують з іншим методом контролінгу — XYZ-аналізом, який використовується з ціллю нормування оборотних коштів, для зниження рівня витрат. Під час XYZ - аналізу проводиться групування витрат залежно від рівномірності їх виникнення:

- 1) Х-витрати — рівномірно виникли у процесі закупівлі без істотних коливань;
- 2) У-витрати — виникають з відчутними коливаннями, залежними, наприклад, від збуту продукції;
- 3) Z-витрати — виникають нерегулярно.

Потреба в Х-витратах вимагає найвищої, в У- витратах середньої точності прогнозування й нормування, потребу в Z-витратах спрогнозувати дуже важко. Робиться висновок щодо оптимізації розміру: Х-витрати повинні бути мінімальними; У — високими в певні періоди; Z — постійні витрати створювати недоцільно. Основною метою ABC (XYZ) - аналізу є знаходження резервів зменшення витрат за всіма центрами витрат, оптимізація портфеля продукції, що її виробляє та реалізує підприємство, максимізація обсягів реалізації продукції.

Виконаємо ABC аналіз витрат ТОВ «Інвента» (табл.2.7).

Таблиця 2.7

АВС-аналіз витрат ТОВ «Інвента» за 2017 рік

№ п/п	Статті витрат	2017 р.		АВС-аналіз Група
		Сума, тис.грн.	Пит..вага у витратах, %	
1	Собівартість реалізованої продукції	44890	87,71	А
2	Адміністративні витрати	4053	7,919	В
3	Витрати на збут	518	1,012	С
4	Інші операційні витрати	628	1,227	С
5	Фінансові витрати	510	0,996	С
6	Інші витрати	186	0,363	С
7	Витрати з податку на прибуток	397	0,776	С
8	Всього	51182	100	-

В основі методу АВС лежить припущення, що продукцію підприємство закуповує в результаті виконання певної сукупності бізнес-процесів, кожен з яких потребує певних витрат. В таблиці 2.8 проведемо структурування витрат за АВС-аналізом.

Таблиця 2.8

Структура витрат ТОВ «Інвента» АВС-аналізом

АВС-аналіз	Доля витрат	Кількість статей витрат			Сума витрат		
		Всього	Пит. вага, %	Накоп. підсумок	Всього	Пит..вага, %	Накоп. підсумо к
А	>20%	1	16,7	16,7	44890	87,71	87,71
В	5-20%	1	16,7	33,4	4053	7,92	95,6
С	<5%	5	66,6	100	2239	4,4	100
Разом		7	100		51182	100	

За результатами проведення АВС-аналізу витрат ТОВ «Інвента» за 2017 рік, видно, що до групи А входить 1 стаття витрат на загальну суму 44890 тис. грн., а саме собівартість продукції. Контроль за витратами групи А повинен виконуватись кожного дня задля ефективного управління ними. До групи В увійшла також 1

стаття витрат на суму в 4053 тис. грн., це адміністративні витрати. Контроль за витратами даної групи потрібно здійснювати щонеділі для відстеження їх поведінки в процесі управління ними. До групи С входить 5 статей витрат на суму в 2239 тис. грн.. Контроль за витратами групи С можна виконувати раз у місяць, або в квартал чи півріччя.

Головним недоліком АВС-аналізу є те, що він не дозволяє оцінити сезонні коливання витрат, що обумовлює необхідність суміщення його з XYZ-аналізом. В свою чергу, XYZ-аналіз дозволяє провести класифікацію тих же витрат ТОВ «Інвента» на основі заздалегідь проведеного АВС-аналізу, в залежності від характеру споживання і точності прогнозування, на основі використання коефіцієнту кореляції, значення якого до 10% свідчить про високий ступень прогнозування – присвоєння категорії Х; від 10% до 25% – про середній ступень, і як наслідок, категорію Y; та більш ніж 25% – низький рівень прогнозу та категорію Z. XYZ-аналіз витрат ТОВ «Інвента» проведено у таблиці 2.9.

Проведений XYZ-аналіз витрат ТОВ «Інвента» свідчить, що до статей витрат з високою точністю прогнозу – коефіцієнт варіації $\leq 10\%$, – група Х, належать: адміністративні витрати та інші операційні витрати. До категорії Y відносять витрати, тенденції зміни яких відомі, а можливість прогнозування середня ($10\% < \text{коефіцієнт варіації} Y \leq 25\%$): собівартість, витрати на збут, інші витрати, витрати з податку на прибуток. До групи Z, яка включає витрати з низьким рівнем прогнозування увійшли такі статі витрат: фінансові витрати. Коефіцієнт варіації даної групи складає $> 25\%$.

Таблиця 2.9

XYZ-аналіз витрат ТОВ «Інвента» за 2017 рік

№ п/п	Статті витрат	АВС-аналіз	2017 р.				Коеф. варіації	Група
			1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.		
1	Собівартість реалізованої продукції	А	11222,5	12569,2	10773,6	10324,7	15	Y
2	Адміністративні витрати	В	1053,78	1134,84	972,72	891,66	7	X
3	Витрати на збут	С	139,86	129,5	119,14	129,5	24	Y

4	Інші операційні витрати	C	163,28	153,86	160,14	150,72	9	X
5	Фінансові витрати	C	127,5	137,7	117,3	127,5	39	Z
6	Інші витрати	C	49,29	43,71	47,43	45,57	15	Y
7	Витрати з податку на прибуток	C	101,235	95,28	107,19	93,295	18	Y

Таким чином, ABC- та XYZ-аналіз дозволяють виділити найбільш суттєві напрями діяльності підприємства, підвищити ефективність організаційних, господарських і управлінських рішень завдяки їх цільовій орієнтації, виділити найбільш важливі, доцільні витрати та пріоритетність їх управління (рис. 2.7), що підтверджує універсальний характер даних видів аналізу та доцільність використання для оптимізації витрат ТОВ «Інвента».

A		Собівартість		Пріоритетність управління
	Адміністративні витрати			
B				
C	Інші операційні витрати	Інші витрати, витрати з податку на прибуток, витрати на збут	Фінансові витрати	
	X	Y	Z	

Рис. 2.7. Об'єднаний ABC- та XYZ-аналіз для управління витратами ТОВ «Інвента»

Оскільки, саме витрати квадратів AZ, CZ є пріоритетними при стратегічному управлінні витратами підприємства та вимагають високої якості дій від керівництва підприємства, то прийняття відповідних господарських рішень по управлінню

витратами можна здійснювати на основі таких стратегій:

- для квадрату AZ: стратегію розміщення підприємства, в зв'язку з тим, що велику роль в діяльності підприємства відіграють його наближення до дешевих джерел сировини, витрати на транспортування, наявність кваліфікованої робочої сили та ринків збуту;

- для квадрату CZ: ресурсні стратегії, а саме стратегію залучення ресурсів і стратегію заощадження ресурсів. Стратегія залучення ресурсів безпосередньо пов'язана з витратами підприємства, тому що зосереджується на виборі постачальників, обсягів матеріальних цінностей, термінів їх поставки і величиною виробничих запасів. В свою чергу стратегія ресурсозбереження являє собою комплекс програм і заходів, що забезпечують зниження витрат за рахунок зниження втрат при транспортуванні, зберіганні та переробці сировини, застосування норм витрат, вторинного використання ресурсів, впровадження нових технологій.

- для квадрату BY: стратегії якості, що припускають створення умов для постійного вдосконалення технологічних процесів, тісна взаємодія з постачальниками і споживачами, контроль за витратами, персоналізацію відповідальності виробників і постачальників.

- для квадрату CY: стратегію контролю, обґрунтовуючи це тим, що підприємству постійно необхідно досліджувати поведінку витрат за для передбачення їх неконтрольованого росту;

- для квадратів CX пропонується використовувати стратегії спостереження, обґрунтовуючи це тим, що даними статтями витрат, керівництво навряд чи спроможне маніпулювати/управляти, тому повинне детально спостерігати на їх поводженням.

Отже, витрати підприємства безпосередньо впливають на результати діяльності ТОВ «Інвента», а тому контроль необхідно розглядати в комплексі. Адже управління підприємством передбачає досягнення позитивного ефекту, а це - прибуток.

Висновки до розділу 2

Основними завданнями обліку витрат в ТОВ «Інвента» є:

- економічно обґрунтоване розмежування витрат за видами виробництв і обліковими групами;
- повне розмежування всіх витрат по економічно однорідним елементам і статтям, з яких складається собівартість виробленої продукції;
- своєчасний, точний і повний облік виходу продукції;
- економічно обґрунтоване визначення собівартості основної та побічної продукції;
- надання управлінським структурам підприємства інформації, необхідної для управління виробничим процесом і прийняття рішень;
- контроль за економним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

На ТОВ «Інвента» облік та аналіз витрат виконується безпосередньо по видам діяльності з виявом відхилень фактичних показників від планових та нормативних. Отже, можна сказати, що підприємство при управлінні витратами використовує метод формування і аналізу витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, які співпадають із ділянками та відділами.

При організації управління витратами ТОВ «Інвента» потрібно дотримуватися наступних принципів: сфери повноважень і відповідальності між керівниками центрів мають бути чітко розмежовані і кожна відповідальна особа повинна відповідати лише за ті показники, які знаходяться у веденні її контролю; документи внутрішньої звітності (у межах центра відповідальності) повинні відбивати специфіку конкретних ресурсів; керівники центрів відповідальності повинні брати участь як у підготовці звітів за минулий період, так і в розробці планів на майбутній період; для оцінки діяльності центрів відповідальності мають бути розроблені показники результативності.

РОЗДІЛ 3

СТАН ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Стан та напрями удосконалення організації аналізу та контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання

З ціллю більш ефективного контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання доцільним є застосування модифікованого ABC-XYZ-VEN-FMR-аналізу. З'єднавши дані види аналізу, зможемо отримати інформацію про ті витрати, які є найбільш значимими, а також ті, на які можна трохи менше звертати уваги. Також модифікований аналіз дасть можливість отримати пріоритети оптимізації витрат і виявити ключові аспекти ефективного управління ним [3].

В інтегрованому ABC-XYZ-VEN-FMR-аналізі слід виділити три великі групи витрат, в межах яких потрібно запропонувати напрями покращення управління витратами підприємства.

Отже, у другому розділі дипломної роботи був проведений ABC та XYZ аналіз, не вистачає лише VEN та FMR-аналізів.

Для оцінки частоти виникнення витрат використаємо так званий FMR-аналіз: категорія F – найбільші статті витрат, категорія, R – малі витрати, витрати категорії M займають деяке проміжне значення.

У «класичному» варіанті дотримуються цифр 80% - 15% - 5%, тобто до

групи F відносяться витрати, сума яких становить 80% від всіх витрат і т.д.

В таблиці 3.1 узагальнено результати FMR-аналізу.

Таблиця 3.1

FMR - аналіз витрат в ТОВ «Інвента» в 2017 р.

Найменування товару	Витрати, тис. грн.	Питома вага, %	Група витрат
Собівартість реалізованої продукції	44890	87,71	F
Адміністративні витрати	4053	7,919	R
Витрати на збут	518	1,012	R
Інші операційні витрати	628	1,227	R
Фінансові витрати	510	0,996	R
Інші витрати	186	0,363	R
Витрати з податку на прибуток	397	0,776	R
Всього	51182	100	-

Отже, до групи M не увійшли жодні витрати, до групи F – увійшло 1 груп стаття, а до групи R – 6 видів витрат.

Ще одним прикладним методом є аналіз, заснований на VEN-класифікації.

Від англійського VitalEssential Non-essential–життєво-важливі, необхідні та другорядні) – проводиться сегментація витрат. Тобто йде аналіз не за кількісними, а за якісними характеристиками.

Даний вид аналізу узагальнено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

VEN – аналіз витрат в ТОВ «Інвента» в 2017 р.

Найменування товару	Витрати, тис. грн.	Питома вага, %	Група витрат
Собівартість реалізованої продукції	44890	87,71	V
Адміністративні витрати	4053	7,919	E
Витрати на збут	518	1,012	N
Інші операційні витрати	628	1,227	N
Фінансові витрати	510	0,996	N
Інші витрати	186	0,363	N
Витрати з податку на прибуток	397	0,776	N

По витратах групи AXVF можна запропонувати:

- відстежувати постійно здійснення даних витрат;
- проводити моніторинг закупівельних цін у постачальників для того, щоб виявити мінімально пропоновану ціну;
- визначити доцільність проведення тендерів по цих товарах для забезпечення мінімальної закупівельної ціни і зниження витрат;
- відстежувати динаміку даних витрат;
- працювати з постачальниками по зниженню витрат;
- усувати причини зростання витрат;

По витратах групи BYEM необхідно:

- правильно розраховувати потребу в даних витратах;
- правильно встановлювати мінімальні закупівельні ціни;
- аналізувати витрати, пов'язані з постачанням, прийманням, зберіганням, продажам товарів для мінімізації ризиків, пов'язаних з затоварюванням роздрібних магазинів неліквідними товарами.

По товарах групи CZNR доцільно:

- аналізувати витрати, пов'язані з постачанням, прийманням, зберіганням, продажам цих товарів для мінімізації ризиків, пов'язаних з затоварюванням роздрібних магазинів неліквідними товарами, а також для забезпечення максимально ефективної прибутковості по товарах даної групи. Мних Є.В. наголошує на тому, що аналіз витрат слід проводити на основі принципів системного, комплексного і кібернетичного підходів до аналізу економіки.

Основою системного підходу є дослідження об'єктів витрат як системи, розкриття їх цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему. Системний підхід до аналізу витрат передбачає[47, с.108]:

- виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;
- розробку принципової схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат;
- визначення методів вимірювання факторів і резервів раціоналізації витрат;

- встановлення основних напрямів мобілізації виявлених резервів раціонального використання виробничих ресурсів у поточному і перспективному плануванні собівартості.

З огляду на вище сказане Мних Є.В. наводить загальну блок-схему аналізу витрат діяльності підприємства (рис. 3.2)[47, с.109].

Враховуючи управлінський аспект аналізу витрат, їх оцінку, діагностику та пошук резервів раціоналізації слід проводити у певній послідовності. На першому етапі необхідно провести загальну оцінку виконання кошторису (стандартів) витрат у цілому, за окремими об'єктами управління та у розрізі економічних елементів, що дасть можливість не лише встановити позитивні або негативні відхилення, а і виявити змінну структури витрат.

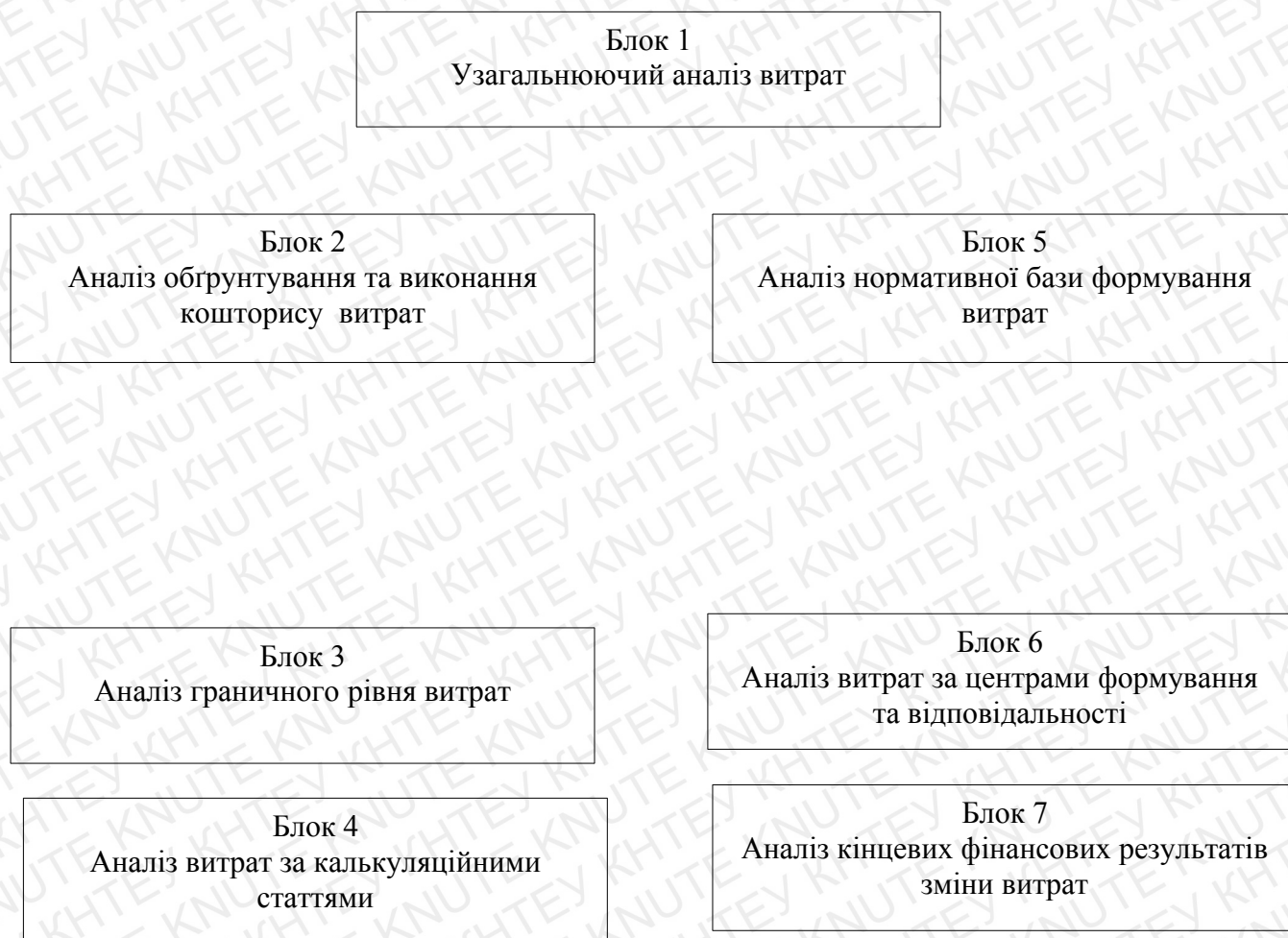


Рис. 3.2. Загальна модель аналізу витрат підприємства за рекомендаціями Мних Є.В.

На другому етапі необхідно провести факторний аналіз відхилень прямих витрат, враховуючи зміну обсягу і структури операційної діяльності. На третьому етапі слід здійснити аналіз виконання бюджету (кошторису) накладних витрат. На четвертому етапі необхідно провести аналіз собівартості (калькуляцій) окремих видів продукції (робіт, послуг). На п'ятому етапі потрібно дати оцінку впливу зміни витрат операційної діяльності на кінцеві виробничо-фінансові результати роботи підприємства.

Грабовецький Є.Б. визначає такі напрямки щодо аналізу витрат виробництва та собівартості: узагальнюючий аналіз собівартості; аналіз собівартості окремих видів продукції; аналіз витрат на одну гривню продукції; аналіз прямих матеріальних та трудових витрат; аналіз комплексних витрат; аналіз накладних витрат [22].

В табл. 3.3 згрупуємо методики аналізу витрат з точок зору різних науковців.

Таблиця 3.3

Методики аналізу витрат підприємства залежно від позиції автора

Методика	Автори						
	Савчук Л.М.	Мних Є.В.	Грабовецький Є.Б.	Савицька Г.В.	Прокопенко І.Ф.	Артеменко В.Г.	Болух М.А.
Маржинальний аналіз	+						
На основі принципів		+			+		
Узагальнюючий аналіз			+	+		+	+
Аналіз за центрами відповідальності та формування		+		+			
Аналіз прямих та не прямих витрат			+	+			+
Факторний аналіз				+			
Аналіз за елементами						+	+
Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягів продажу та прибутків						+	+

Савицька Г.В. пропонує аналіз витрат здійснювати за такими напрямками:

- аналіз загальної суми витрат на виробництво продукції;
- аналіз витратомісткості продукції;
- аналіз собівартості окремих видів продукції;
- аналіз прямих матеріальних та трудових затрат;
- аналіз непрямих витрат;
- аналіз витрат за центрами відповідальності;
- визначення резервів зниження витрат[66].

Наведені напрямки аналізу автор розглядає у розрізі факторного аналізу, тим самим за допомогою побудови факторних моделей можна визначити причини відхилень та виявити більш оптимальні напрямки зниження витрат.

Отже, єдиної методики аналізу витрат компанії не існує, оскільки автори пропонують різні підходи до аналізу витрат підприємства, що залежить від різноманітних факторів. Аналіз витрат кожен з науковців пропонує проводити в певній послідовності, та використовувати певні показники.

Прийоми внутрішнього контролю поділяються на документальні та фактичні. Фактичні прийоми внутрішнього контролю застосовуються тільки тоді, коли об'єктом дослідження виступають активи підприємства або перевіріці підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень. До них можна віднести інвентаризацію, службове розслідування, обстеження, експертну оцінку тощо. Оскільки об'єктом дослідження є результати операційної діяльності підприємства, то внутрішній контролер під час їх перевірки може використати лише прийоми документального контролю (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Особливості застосування методичних прийомів документального контролю при перевірці результатів операційної діяльності

№ п/п	Прийом контролю	Призначення
1	2	3
1	Арифметична	Використовується для визначення правильності нарахування

	Перевірка	та списання доходів та витрат операційної діяльності на фінансові результати підприємства.
2	Формальна перевірка	Передбачає перевірку правильності оформлення первинних документів (заповнення всіх реквізитів), на основі яких робилися облікові записи за рахунками доходів та витрат операційної діяльності.

Продовження табл. 3.4

1	2	3
3	Нормативно –правова перевірка	Дає змогу встановити законність здійснення господарської операції. Цей прийом документального контролю проводиться в таких випадках: - при відображенні доходів і витрат операційної діяльності в бухгалтерському обліку(перевірка правильності застосування рахунків бухгалтерського обліку); - під час виявлення порушень в обліку результатів операційної діяльності (перевірка дотримання правильності записів у робочій документації внутрішнього контролера щодо отриманих доходів та понесених витрат).
4	Взаємна перевірка	Дозволяє перевірити різні за характером документи, у яких знаходить своє відображення одна й та сама операція, на предмет їх достовірності й відповідності показників доходів та витрат операційної діяльності. Взаємна перевірка використовується внутрішнім контролером для виявлення неправильних бухгалтерських проведення, або проведення, які не підтверджені первинними документами.
5	Експертна перевірка	Спрямована на виявлення фактів підробок та дописування в первинних документах, які підтверджують отримання доходів та понесення витрат операційної діяльності.
6	Зустрічна перевірка	Полягає у співставленні одного і того ж самого документа на різних підприємствах.
7	Логічна перевірка	Застосовується під час контролю за нестачею і втратами від псування цінностей, коли необхідно виявити можливі розкрадання та зловживання матеріально відповідальних осіб.

З метою досягнення ефективного результату необхідно внутрішній контроль за результатами операційної діяльності здійснювати в певній послідовності (рис. 3.3).

На початковому етапі внутрішнього контролю операційної діяльності внутрішній контролер: вивчає законодавчу та нормативно-правову базу, яка регламентує порядок ведення їх обліку; перевіряє установчі документи, накази, фінансову звітність, матеріали попередніх перевірок та іншу документацію підприємства, що відображає порядок нарахування і списання доходів та витрат операційної діяльності; складає

робочий план та програму внутрішньої перевірки результатів операційної діяльності, а саме: визначає методику їх внутрішнього контролю, прописує дії контролера, послідовність перевірки, терміни виконання, тощо. Програма внутрішньої перевірки результатів операційної діяльності повинна містити перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких контролер отримує достатні та надійні докази відповідно до поставленої мети перевірки.

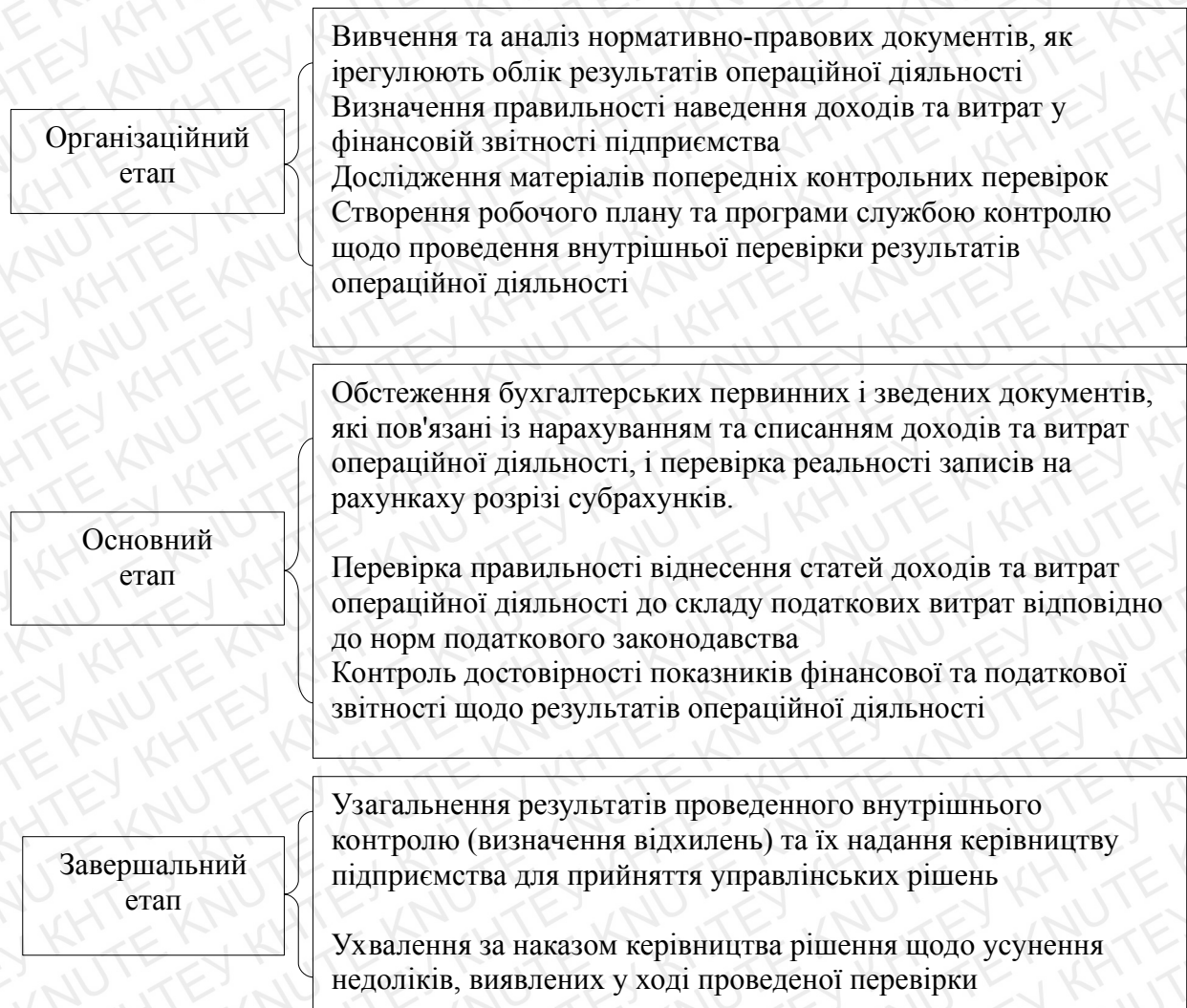


Рис. 3.3. *Етапи здійснення внутрішнього контролю результатів операційної діяльності*

Другий, головний етап перевірки пов'язаний з: проведенням аналізу первинних та зведених бухгалтерських звітів щодо нарахування та списання доходів та витрат операційної діяльності; здійсненням повної перевірки по зазначеним рахунками;

контролем за правдивістю віднесення статей доходів та витрат операційної діяльності до складу доходів і витрат, котрі впливають на оподатковуваний дохід платника податку на прибуток; перевіркою достовірності показників фінансової звітності щодо результатів операційної діяльності.

Перевіряючи доходи та витрати операційної діяльності, потрібно оцінити їх структуру, звернути увагу на статті, котрі займають найбільшу частку в загальній сумі результатів операційної діяльності.

Через різноманітності структури, вести бухгалтерський облік в одній автоматизованій системі не є раціональним, тому можна впровадити на основі наявної бази бухгалтерського обліку запропоновану своєрідну модель інтегрованого управлінського обліку витрат на виробництво, не порушуючи методології бухгалтерського фінансового обліку.

За основу інформаційної бази можна прийняти програму 1С.Бухгалтерія.

Система «стандарт-кост» в умовах України це метод нормативного обліку і контролювання витрат. Даний метод більше за все підходить ТОВ «Інвента». Така система дає можливість детально і своєчасно враховувати (виявляти) відхилення для кожного центру відповідальності за елементами витрат або за статтями калькуляції, вказує менеджерам на виниклі відхилення з метою прийняття необхідних управлінських впливів, що регулюють рівень витрат.

3.2. Стан та напрями удосконалення методики контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання

Ключовою умовою оптимізації витрат та ефективності діяльності організації загалом являється зниження його затрат. Зниження витрат компанії має напрочуд велике значення, так як:

- являється найважливішим джерелом зростання прибутку компанії, що дає змогу збільшення суми коштів, котрі можуть бути направлені на розширення та

технічне переозброєння організації, розробку та затвердження нового асортименту продукції, соціальне забезпечення працівників тощо;

- дає змогу знижувати роздрібні ціни на продукцію, що приведе до підвищення попиту на товар та дозволить збільшити обсяги реалізації продукції, тим самим й розмір прибутку компанії;

- дає змогу зменшити необхідність в оборотних коштах, що підвищує можливості задоволення збутових та соціальних потреб компанії.

Залежно від виду витрат (одноразові чи поточні) застосовуються різні підходи щодо оцінки ефективності їх здійснення та формування методів підвищення ефективності витрат.

Оцінка ефективності одноразових витрат базується на зіставленні розміру цих витрат із чистим прибутком підприємства. Одноразові витрати здійснюють відповідно до розроблених інвестиційних проектів, тому головним напрямом підвищення ефективності одноразових витрат є пошук найоптимальнішого для підприємства інвестиційного проекту.

Алгоритм обрання оптимального інвестиційного проекту передбачає такі етапи:

- розрахунок показників економічної ефективності за кожним проектом;
- зрівняння розрахункових показників з нормативними значеннями і обрання тих проектів, котрі задовольняють критерії ефективності;
- обрання найбільш прибуткового з усіх ефективних проектів методом зрівняння їх між собою.

Підвищення ефективності поточних витрат компанії базується на зниженні собівартості продукції. Останнє, у свою чергу, передбачає пошук та реалізацію резервів зниження витрат, головними з яких є:

- резерви за видами ресурсів (резерви економії матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів);
- резерви за місцями виникнення (виявлення резервів у розрізі робочих місць, скорочення загально-цехових витрат, витрат на управління підприємством тощо);
- резерви за статтями калькуляції (скорочення витрат на паливо і енергію,

заробітну плату тощо).

Рівень ефективності одноразових витрат обумовлений впливом різноманітних чинників, котрі наведено на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Основні чинники підвищення ефективності одноразових витрат ТОВ «Інвента»

Загальна сума резерву зниження собівартості продукції завжди являється вартістю резерву операційного прибутку компанії.

На величину ефективності поточних затрат компанії здійснюють вплив багато чинників, основні з яких розглянуто на рис. 3.5.



Рис. 3.5. Основні чинники підвищення ефективності поточних витрат ТОВ «Інвента»

Отже, процес пошуку способів підвищення ефективності витрат компанії включає в себе їх облік, аналіз та контроль, іншими словами всі головні функції менеджменту. Таким чином, зростання ефективності витрат суб'єкта господарювання є основною складовою і ключовим завданням управління витратами в компанії.

Процес оптимізації діяльності компанії пов'язаний з пошуком такої організації діяльності, за якої підприємство отримувало б максимальний ефект з мінімальними витратами.

Загальна методика оптимізації операційної діяльності компанії за критерієм затрат (на базі аналізу безбитковості) має такий вигляд (рис.3.6).

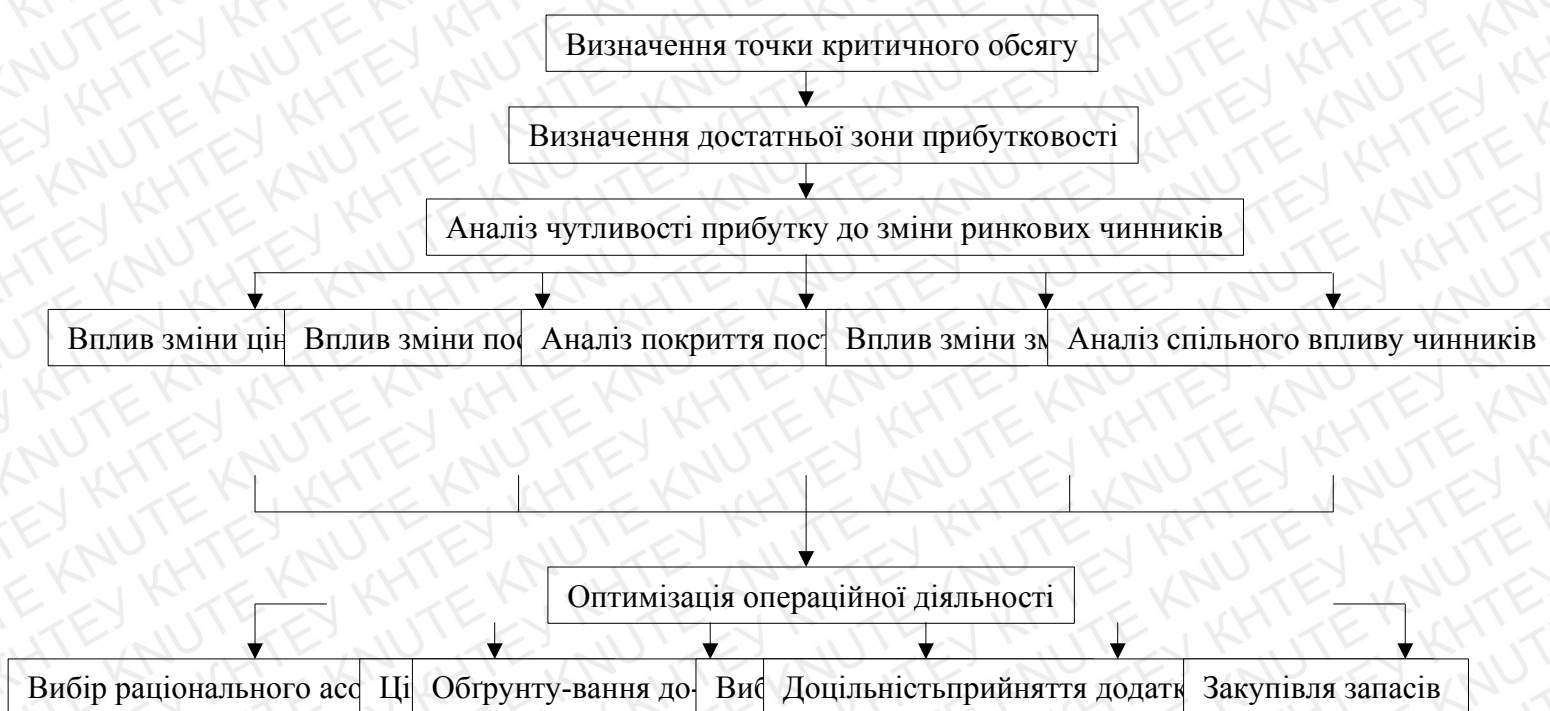


Рис.3.6. *Запропонована методика оптимізації витрат ТОВ «Інвента»*

У процесі проведення прогностичного аналізу потрібно вивчити можливості скорочення постійних витрат або необхідність їх зростання.

Отже, систематичне зниження собівартості забезпечує не тільки зростання прибутку підприємства, але і дає ТОВ «Інвента» додаткові джерела як для подальшого розвитку суспільного виробництва, так і для підвищення матеріального становища працівників. Вплив підприємств на елементи витрат є обмеженим. Однак і він можливий через незалежне управління показниками, до яких застосовуються встановлені нормативи відрахувань: витрати на оплату праці, структура і джерела її виплати; вартість основних виробничих фондів, що належать підприємству, їх структура і джерела формування.

Напрямами зменшення вихідних грошових потоків можуть бути:

- 1) зниження поточних затрат в межах операційної діяльності (зменшення розміру собівартості);
- 2) реструктуризація дебіторської заборгованості (можливе використання АВС- контролю);
- 3) перегляд дивідендної політики компанії (реінвестування нерозподіленого прибутку на модернізацію устаткування);
- 4) замороження інвестицій з подальшою їх реалізацією.

Компанії слід досягти фінансової рівноваги, що означає рівність або перевищення грошових надходжень над потребою в капіталі.

Для підприємства ТОВ «Інвента» окрім скорочення витрат на закупівлю потрібно ще переглянути рівень витрат, що здійснюються за рахунок прибутку, до числа яких належать:

- штрафи за порушення контрактів з постачальниками;
- штрафи за невчасне здійснення розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами;
- проценти за протерміновані позики;
- збитки у вигляді безнадійної заборгованості, якщо кредитор звернувся до господарського суду, щодо стягнення такої заборгованості;

Збільшити вхідні грошові потоки можна шляхом таких заходів:

- 1) рефінансування заборгованості дебіторів;
- 2) стимулювання збуту продукції (рекламні заходи, пошук нових ринків збуту);
- 3) одержання нових позичок банків або пролонгація вже існуючих кредитів.

Застосування механізму фінансової стабілізації дає основу для втілення заходів щодо оптимізації витрат ТОВ «Інвента». Для вирішення зазначених напрямів стабілізації діяльності компанії являється політика аутсорсингу.

Поняття «аутсорсинг» (походить від англ. слів «outsideresourceusing») – застосування зовнішніх ресурсів. В європейській практиці дане поняття формує послідовність ухвалення управлінських рішень, мета котрих полягає в передачі певних, раніше самостійно реалізованих компанією функцій або видів діяльності зовнішній компанії, іншими словами, «третій стороні».

Ключовим джерелом зменшення розмірів витрат при використанні процедури аутсорсингу являється поява можливості віднайти певні організаційні, грошові чи інші ресурси, для того щоб розвивати нові напрямки, або сконцентруватися на вже існуючих, котрі потребують пильнішої уваги.

Економічна доцільність застосування процедури аутсорсингу, є тільки в тому разі, коли повні затрати ТОВ «Інвента» на використання процедури аутсорсингу не перевищують затрат на втілення даного бізнес-процесу власними методами. В тому випадку, коли дана умова не виконується, то даний процес

ліпше виконати власними силами. Недоліком такого методу є те, що він не звертає уваги на якісну складову аутсорсингової діяльності, котра певним чином здійснює вплив на зростання якості продукції, збільшення об'ємів реалізації та прибутків компанії в цілому, саме тому при проведенні аналізу доцільності та ефективності процедури аутсорсингу слід приймати до уваги не лише кількісні зміни параметрів виробництва в діяльності компанії.

Використання процедури аутсорсингу відіграє неабияку роль у покращенні ефективності управління компанією, так як надає компанії певні переваги, а саме:

- економічні (зменшення затрат, зменшення чисельності персоналу, групування ризиків та відповідальності);
- управлінські (концентрування уваги на основній діяльності);
- техніко-технологічні (підвищення якості обслуговування, доступ до техніки та технології більш високого рівня).

Для ТОВ «Інвента» в якості обраної політики управління затратами можна запропонувати передачу в аутсорсинг послуги доставки продукції. Склад затрат ТОВ «Інвента» на утримання вантажних автомобілів та витрат на послуги підрядної компанії наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Склад витрат ТОВ «Інвента» на утримання автомобілів

Статті витрат	Сума, грн
Змінні витрати	10809
Допоміжні матеріали	6087
Витрати на електроенергію	3003
Паливо	36217
Заробітна плата	33840
Відрахування на соціальне страхування	13380
Ремонти та утримання основних засобів	2303
Обслуговування автомобілів	1303
Інші витрати	550

Витрати з техніки безпеки	588
Спецодяг	262
Амортизація	41463
Всього	149805
Всього без урахування амортизації	108342
Вартість послуг підрядної організації	130143
Повернення 4,5 % (оплата послуг, що включено у склад загальних витрат)	5856
Всього вартість послуг підрядної організації	135999
Сплата підрядною організацією орендної плати за використання тракторів	7200

Сутність процедури аутсорсингу полягає в передачі частки, а подекуди, й повного виробничого циклу на проведення сторонній компанії. При цьому в аутсорсинг може бути передане як основне виробництво, так і допоміжне, котре пов'язане з виготовленням комплектуючих і допоміжних матеріалів.

Як видно з табл. 3.4, витрати ТОВ «Інвента» щорічні затрати на утримання автомобілів складають 149805 грн. А затрати на виконання таких же послуг зовнішньою компанією вартуватиме компанії 130143 грн на рік. Окрім цього, прибуткова частка фінансових результатів ТОВ «Інвента» зросте на суму орендної плати за використання вантажних автомобілів, котру кожного року платитиме підрядна компанія (7200 грн).

3.3. Застосування сучасних інформаційних технологій в процесі контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання

Для удосконалення планування сумами витрат ТОВ «Інвента» доцільно запровадити новий програмний продукт «1С: Фінансове планування витрат» системи програм «1С: Підприємство».

Програма готова до використання і не вимагає додаткових компонентів системи програм «1С: Підприємство». Входить до складу програми типова

конфігурація «Фінансове планування витрат» може також використовуватися з компонентою «Оперативний облік», що входить до складу програмного продукту «1С: Торгівля і Склад» і в Комплексну поставку системи «1С: Підприємство». У такому режимі конфігурація «Фінансове планування» може бути налаштована в повній відповідності з індивідуальними особливостями управління фінансами на конкретному підприємстві.

Це програмне забезпечення замінює в лінійці продуктів «1С: Підприємство» продукт 4601546011237 «1С: Підприємство 7.7 Конфігурація» «Фінансове планування витрат», що випускався у вигляді окремої конфігурації для компоненти «Оперативний облік» і для використання якого необхідно було придбати програмний продукт системи «1С : Підприємство», що включає компоненту «Оперативний облік», версії ПРОФ і вище.

Типове рішення «Фінансове планування витрат» – це єдиний додаток для: стратегічного і оперативного планування витрат; збору даних про фактичне виконання плану витрат; план-фактного аналізу виконання витрачання; моделювання, аналізу та прогнозування фінансового стану організації.

Серед основних можливостей конфігурації варто відзначити наступні.

1. Конфігурація дозволяє зберігати необмежену кількість версій даних, що описують один і той же період діяльності підприємства. Це можуть бути, наприклад, різні варіанти планів витрат (оптимістичний, песимістичний, середньозважений і т.д.), дані про фактичну діяльність фірми, дані по декільком незалежним підприємствам. Додавання нової версії не вимагає змін в програмі або структурі бази даних. Порівняння різних версій даних дозволяє вибрати з декількох варіантів розвитку ситуації найбільш підходящий для поточних цілей фірми, провести аналіз відхилення фактичних даних від запланованих, порівняти результати, досягнуті різними фірмами. Версії також можуть відрізнятися деталізацією інформації, що зберігається за обліковими періодами від дня до року.

2. Бюджетування і аналіз інформації можливі в розрізі центрів фінансової відповідальності і напрямів діяльності фірми. При цьому підтримується

консолідація даних до рівня всієї фірми в цілому, групи підрозділів або проектів, окремого ЦФО або напрямки діяльності.

3. Конфігурація дозволяє проводити мультивалютну консолідацію даних. Інформація про різні фінансові потоки зберігається в тій валюті, в якій це зручно для кожної області діяльності фірми. При формуванні зведених звітів дані можуть бути приведені до будь-якої обраної валюти. Це дозволяє, наприклад, знизити вплив інфляції при плануванні і аналізі фінансової інформації.

4. У конфігурації підтримується можливість розрахованої на багато користувачів роботи. Всі дані зберігаються в єдиній базі, тому зміни, зроблені одним користувачем, відразу ж доступні для інших. При багато користувачів роботі всі учасники планово-облікового процесу оперують однією системою ЦФО, напрямків діяльності, фінансових показників і бюджетних статей: таким чином, вирішується проблема стикування даних, підготовлених різними відділами.

5. Засоби розділення доступу до даних конфігурації «Фінансове планування витрат» дозволяють для кожного користувача індивідуально встановити перелік об'єктів аналітичного обліку і інтервали часу, в рамках яких він може переглядати і змінювати дані.

6. Засоби конфігурації дозволяють імпортувати дані з інших облікових систем, підготовлені і згруповані по аналітичних розрізах управлінського обліку. У комплект поставки входять механізми, що дозволяють налаштувати відбір і вивантаження даних з будь-яких (не обов'язково типових) конфігурацій, що використовують компоненти «Бухгалтерський облік» або «Оперативний облік» сімейства програм «1С: Підприємство». Засоби обміну даними підтримують як стандартний текстовий формат, так і сучасний формат XML. Таким чином, ці кошти можна використовувати як конвертер даних з бухгалтерської (торгової) системи в управлінську, для отримання звітності в будь-яких нестандартних угрупованнях і аналітичних розрізах, використовуваних в управлінському обліку. Завантажені в базу «Фінансового планування витрат» з інших облікових систем, дані можна використовувати наступними способами:

- консолідувати дані по декількох підприємствах в один бюджет;
- розглянути обороти в перерахунку по курсам різних валют, щоб усунути ефект інфляції;
- провести багатовимірний план - фактний аналіз виконання бюджетів;
- аналізувати прибутковість, ліквідність і платоспроможність за фактичними даними;
- провести статистичний аналіз даних;
- використовувати фактичні дані для автоматичного створення бюджетів на майбутні періоди з можливістю відбору і індексації даних;
- використовувати для реалізації ковзаючого планування, замінюючи, у міру надходження фактичної інформації, частина планових даних на реальні, що дозволяє більш точно оцінити ймовірність досягнення запланованих результатів і, при необхідності, скорегувати плани на періоди, що залишилися.

Для користувачів, що мають доступ в Інтернет, в конфігурацію вбудований комплекс рішень під загальною назвою «Інтернет-підтримка користувачів програм сімейства 1С: Підприємство». З його допомогою можна відправити запит на лінію консультацій фірми «1С», звернутися до найцікавіших розділів сайту www.1c.ru, завантажити курси валют з сервера агентства «РосБізнесКонсалтинг».

Сервісні можливості контроль посилованої цілісності (видалення використовуваних елементів довідників, документів і т.ін.); автоматичний контроль послідовності проведення документів; створення резервних копій і відновлення даних з резервних копій; можливість вести на одному комп'ютері бюджетування декількох організацій.

Додаткові конфігурації, що включаються в поставку товару «1С: Фінансове планування витрат». Для того щоб користувачі типових конфігурацій «Бухгалтерський облік» та «Торгівля + Склад» системи «1С: Підприємство» могли вивантажувати накопичені облікові дані в конфігурацію «Фінансове планування витрат» і використовувати їх для вирішення задач аналізу вихідних грошових потоків, в поставку даного продукту включені демонстраційні конфігурації «Бухгалтерський облік» та «Торгівля + Склад» (для Росії і України),

що містять вбудовані механізми вивантаження даних в конфігурацію «Фінансове планування». Для роботи демонстраційних конфігурацій необхідні програмні продукти системи «1С: Підприємство» версій вище базової і містять компоненти «Бухгалтерський облік» або «Оперативний облік» відповідно.

Включення в поставку демонстраційних конфігурацій «Бухгалтерський облік» та «Торгівля + Склад» не означає, що для роботи з програмним продуктом «1С: Фінансове планування» обов'язково потрібно купувати будь-які інші програмні продукти системи «1С: Підприємство». Для здійснення функцій безпосередньо планування коштів підприємства та аналізу фінансових потоків досить програмного продукту «1С: Фінансове планування». Однак спільне використання конфігурації «Фінансове планування витрат» з «обліковими» конфігураціями системи «1С: Підприємство» може істотно підвищити ефективність автоматизації управління витратами підприємства.

Програмний продукт «1С: Фінансове планування витрат» забезпечується підтримкою по лінії інформаційно-технологічного супроводу (ІТС). Для підтримки користувачів «1С: Підприємства» фірма «1С» щомісяця випускає компакт-диск ІТС.

На ІТС публікуються: оновлення програм і конфігурацій; рекомендації та методичні матеріали по ефективному використанню рішення; «1С: Гарант. Правова підтримка»; поради лінії консультацій.

Підписавшись на ІТС, користувачі програмного продукту «1С: Фінансове планування» також можуть отримувати обслуговування по лінії. Диск ІТС розповсюджується за передплатою і не входить до складу продукту «1С: Фінансове планування витрат». Оформити передплату на ІТС можна у сервіс-партнерів фірми «1С».

3.4. Узагальнення та реалізація результатів контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання

Для досягнення ключової цілі – покращення ефективності політики контролю витрат виробництва суб'єкта господарювання – слід озвучити її зміст кожному рівню політики управління та виконавця в організації, оцінити вклад кожного з робітників в стратегічний успіх компанії загалом. Цього можна досягти за допомогою визначення основних цілей та задач, або ж через побуду «дерева цілей», котре наведено на рис. 3.7, де сформовані конкретні, кількісно розраховані задачі, для покращення ефективності управління витратами підприємства ТОВ «Інвента».



Рис. 3.7. Граф-дерево цілей покращення процесу контролю витратами ТОВ «Інвента».

З рис. 3.7 видно, що на першому місці знаходиться головна ціль – покращення керування затратами, котру можна досягти сформулювавши ціль під номером 2 – оптимізація складу витрат підприємства. Для узагальнення сформульованих цілей скористуємося загальновідомим підходом, коли всі рішення можна відобразити у вигляді дерева рішень, де показуються альтернативи досягнення намічених цілей (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Дерево рішень ТОВ «Інвента» для покращення процесів управління витратами

З даних рис. 3.7 та 3.8 видно, що для досягнення головної цілі слід виконати низку другорядних, таких як: підвищення продуктивності праці, підвищення використання ОФ, удосконалення системи керування витратами та удосконалення торгівельно-технологічного процесу.

Щоб досягти оптимізації розміру витрат слід як альтернативні рішення краще використовувати обладнання (в нашому випадку автомобілі), завантажуючи його по максимуму, скорочувати відстані перевезень, що в підсумку знизить витрати на збут. Слід оптимізувати роботу персоналу ТОВ «Інвента» шляхом підвищення продуктивності праці. Для цього пропонуємо кілька підходів для підвищення продуктивності праці: зниження трудомісткості внаслідок автоматизації торговельних процесів; покращення використання робочого часу внаслідок ліквідації можливих його втрат.

Отже, ми можемо зробити висновок, що запропоновані шляхи удосконалення діючої політики управління витратами на ТОВ «Інвента» в частині управління процесом збуту дозволять не лише скоротити витрати на збут, а й зміцнити позиції підприємства в галузі в довготривалій перспективі, знизивши рівень його залежності від кон'юнктури ринку сировини.

Реалізація запропонованих заходів в розрізі удосконалення політики управління витратами допоможе не лише в забезпеченні економічного розвитку підприємства у конкурентному ринковому середовищі, але і в досягненні його стратегічної мети. Тому, її побудова є основою для створення на підприємстві ефективної системи управлінського обліку, організації поточного та оперативного планування, аналізу й контролю за діяльністю підприємства в цілому.

Висновки до розділу 3

Через концентрацію більшості виробництв у малих суб'єктів господарювання спостерігається погіршення стану контролю за затратами, тому що при цьому вже не потрібні економічні відділи, знижується результативність політики нормування та бюджетування затрат, тобто загальна система контролю. Саме тому директорів чи бухгалтеру компанії потрібна професійна допомога при специфічних ситуаціях, поява яких стала можливою при змінах як у зовнішньому середовищі, так і через вплив чинників внутрішнього середовища (специфіки роботи компанії, освіта кадрів). Цілком очевидно, що в сьогоденних умовах допоможе формування окремого відділу внутрішнього аудиту. У відмінності з внутрішньогосподарським контролем функції внутрішнього аудиту не обмежуються тільки оперативним обліком, а взаємопов'язують контрольні та аналітичні функції, що дозволяє забезпечити комплексний підхід до контролюючих об'єктів.

З ціллю створення оптимальної системи бюджетування та контролю за здійсненням витрат запропоновано організаційну модель побудови бюджетів та організації контролю затрат. Ця модель має базуватися на концептуальних чинниках специфіки формування методології управлінського обліку та визначає специфіку побудови обліку (облік специфічних витрат, наявність альтернатив виду і форми організації обліку витрат, значна частка статей прямих витрат, аналітичність обліку витрат) і контролю затрат (перевірка класифікації витрат, перегляд застосовуваних прийомів обліку, контроль за дотриманням норм витрат, аналіз витрат у звітності).

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В дипломній роботі здійснено теоретичні, науково-практичні узагальнення, запропоновано методологічні підходи та практичний інструментарій щодо управління витратами суб'єктом господарювання. Результати мають теоретичний

та прикладний характер, що надає можливість їх використання в системі управління підприємством. На основі проведеного дослідження сформульовано такі висновки:

1. Будь-яка діяльність суб'єкта господарювання зв'язана з витратами матеріальних, трудових та інших ресурсів, цінність котрих визначено на ринку. В процесі управління компанією основним об'єктом являється процес аналізу та контролю витрат основної діяльності в цілому та окремо за видами, цілями та строками виконання. З даної схеми видно те дуже особливе місце витрат у життєдіяльності всіх без винятку суб'єктів господарювання. Витрати є грошовим вираженням сум чинників, котрі потрібні для здійснення організацією своєї закупівельної та збутової діяльності.
2. Можна виокремити такі етапи розвитку вчень про витрати:
 - I етап – фінансова звітність про затрати, відстеження, облік та контроль витрат на внутрішньому та державному рівнях;
 - II – втілення спроб трактування сутності терміну «затрати», поява деяких теорій затрат;
 - III – застосування економіко-математичних моделей і теорії, оцінки динаміки витрат, вивчення затрат як об'єкту оптимізації та менеджменту;
 - останній - поява доволі нового напрямку дослідження – ефективне керування затратами.
3. В свою чергу, система керування витратами - це певна, багатоступінчата система, де об'єктом керування виступають затрати, а суб'єктом - керуюча система (керівники і менеджери компаній та виробничих цехів). Вона грає неабияку роль в формуванні та втіленні стратегії поведінки компаній в ринкових умовах, тобто обґрунтуванні ефективних управлінських рішень під впливом факторів зовнішнього середовища.
4. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення запланованих цілей виникає необхідність постійного зрівняння здійснених витрат та отриманих результатів. Зазначена проблема зростає в умовах інфляційних процесів, коли дані про

понесені затрати слід постійно зрівнювати з майбутніми затратами, котрі в деякій мірі залежить від зовнішнього середовища. Можливість нейтралізації або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх та зовнішніх чинників з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво.

5. ТОВ «Інвента» займається наданням послуг патентування. Підприємство ТОВ «Інвента» здійснює свою діяльність у відповідності із законодавством України, нормативними інструкціями, нормативними документами, статутом підприємства. Підприємство здійснює облік усієї своєї діяльності, контроль за ходом закупівлі та збуту продукції, веде оперативний бухгалтерський облік і статистичну звітність у порядку, встановленому законодавством.

6. На ТОВ «Інвента» аналіз витрат виконується безпосередньо за видами продукції з виявом відхилень фактичних показників від планових та нормативних. Отже, можна сказати, що підприємство при управлінні витратами використовує метод формування і аналізу витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, які співпадають із ділянками та відділами. Комплексно аналіз діяльності підприємства за 2015 – 2017 рр. показав, що за аналізований період відбулося зростання обсягів реалізації продукції і відповідно відмічається зростання чистого доходу від реалізації продукції в 2017 році на 66%. Також відбулося зростання собівартості продукції підприємства на 68%. Чистий прибуток зріс на 46%.

7. На підприємстві облік витрат ведеться окремо різними видам продукції, немає єдиної методики обліку та аналізу витрат. Практично не здійснюється планування і прогнозування витрат, відсутня комплексна система управління витратами.

8. Проведений ABC- та XYZ-аналіз дозволив виділити найбільш суттєві напрями діяльності підприємства, підвищити ефективність організаційних, господарських та управлінських рішень завдяки їх цільовій направленості, виділити найбільш важливі, обґрунтовані витрати та пріоритетність їх управління, що підтверджує універсальний характер даних видів аналізу та доцільність використання для оптимізації витрат оптово-роздрібного підприємств. Аналіз

підтверджує можливість використання матриці ABC- та XYZ-аналізу при прийнятті рішень щодо управління витратами компанії та вказує на необхідність прийняття певного господарського рішення на основі представлених стратегій для кожного окремого випадку, виходячи із галузі функціонування підприємства, сегменту ринку та видів витрат.

9. Виходячи з обсягу повноважень та відповідальності центри відповідальності групуються за витратами, доходами, прибутками та закупівлею. Організація обліку витрат за цими центрами дає змогу здійснювати контроль за формуванням витрат, підвищувати відповідальність за їх доцільністю і обґрунтовано розподіляти непрямі витрати за носіями витрат. В системі управління витратами ефективним є використання інформаційно-аналітичних можливостей бюджетування, як елементу управлінського обліку та контролю.

10. Рекомендовано проводити ретельний аналіз усіх показників діяльності ТОВ «Інвента» для того, щоб знайти ефективні резерви скорочення поточних витрат підприємства. Контроль на постійній основі над поточними витратами ТОВ «Інвента» дасть змогу за результатами кількох операційних періодів розробити найбільш ефективну методику управління витратами для ТОВ «Інвента»; існуючі тенденції до погіршення економічної роботи на вітчизняних підприємствах пов'язані з тим, що бюджетні показники не доводяться до підрозділів, а відтак відсутній і оперативний облік та контроль за результатами їхньої діяльності, що ускладнює процес прийняття управлінських рішень. В системі керування витратами ефективним є використання інформаційно-аналітичних можливостей бюджетування, як елементу управлінського обліку та контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від. 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: сайт Верховної ради України. – Режим

доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. Наказом Держкомітету промислової політики України від 02.02.2001р. - № 47

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132//Баланс-Агро.-2001.-№ 6(30)

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]: – Режим доступу: URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

6. Адвокатова Н. О. Управління витратами та оптимізація їх структури - напрямки щодо удосконалення господарської діяльності підприємства / Н. О. Адвокатова // Економічні інновації. - 2015. - Вип. 60(1). - С. 7-12.

7. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект/ Н.С. Андрущенко// Актуальні проблеми економіки. – 2007. - № 5(71). – с.3-7.

8. Андрущенко Н.С. Формування інформації про адміністративні витрати в управлінському обліку // Облік і фінанси АПК. – 2015. – № 1. – С. 42 – 46.

9. Безпала, Ю. В. Удосконалення обліку загальновиробничих витрат рослинництва Ю. В. Безпала //Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегій інноваційного розвитку: матеріали міжвузівської науково-практичної конференції. - Полтава: ПолтНТУ, 2012. - С.212 - 213.

10. Білоусова І.П. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва / І.П. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 44 – 47

11. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: Ника-Центр; Эльга, 2008. – 462 с

12. Бойко Є.І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / Бойко Є.І. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – С. 139.
13. Бондарчук О. М. Моделювання показників ефективності діяльності підприємства в системі управління витратами / О. М. Бондарчук, Б. Ю. Голобородько // Економічний вісник Національного гірничого університету. - 2015. - № 1. - С. 150-156.
14. Бондур Т. О. Система обліку і контролю витрат сільськогосподарського виробництва за центрами відповідальності // Економіка АПК. – 2015 . – № 4. – С. 106 – 109.
15. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2012. — Вип. 1(22). — С. 11 — 18.
16. Варчук О. Проблеми визначення поняття “витрати” / О. Варчук // Галиц. екон. вісн. — 2012. — № 6(39). — С. 98 — 103
17. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства: монографія / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна. – Харків: «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
18. Власюк Г.В. Оцінювання управління витратами виробництва / Г.В. Власюк// Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2015. – № 4. – С.68 – 71.
19. Вудвуд В. В. Резерви зниження собівартості як один з напрямів підвищення ефективності функціонування підприємства / В. В. Вудвуд, І. Ф. Козакова // Науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка», № 8 (46) – 2013. – С. 100– 103.
20. Гаркуша, Н. Класифікація витрат як інформаційна база для прийняття управлінських рішень / Н. Гаркуша // Екон. аналіз. — 2012. — Вип. 10, Ч.3. — С. 132 — 135.
21. Головацька С.І. Економіко-математичне моделювання у системі контролінгу витрат підприємства / С.І. Головацька // Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної

конференції (м. Ужгород, 18-19 квітня 2018 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. – С.184-186.

22. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами / Л.Голубовський // Галицький економічний вісник. — 2010. — № 1(26). — С. 187-192.

23. Гончаренко, І.А. Сутність та класифікація витрат підприємства / І.А. Гончаренко, В.Л. Пластун // Молодіжний наук. вісн. УАБС НБУ. Серія: Економічні науки. — 2013. — № 4. — С. 458 — 469.

24. Грабова, І.М. Класифікація витрат підприємства / І.М. Грабова // Матеріали III Всеукраїнської заочної наукової конференції “Актуальні питання сучасної економіки” / Уман. нац. ун-т садівництва, Ф-т економіки і підприємництва; [редкол.: А. Ф. Головчук (відп. ред.) та ін.]. — Умань: Сочінський, 2011. — Ч. 3. — С. 134 — 135.

25. Давидюк Т. В. Класифікація витрат в управлінському обліку як ефективний напрям управління витратами / Т. В. Давидюк, О. В. Поліщук // Східна Європа: економіка, бізнес та управління: електрон. наук. фахове вид. — 2017. — Вип. 2 (07). — С. 275-279.

26. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 320 с.

27. Дишко І.Ю. Теоретичні аспекти сутності і класифікації витрат / І.Ю. Дишко // Актуальні проблеми економіки. — 2014. — № 5. — С. 222 – 227.

28. Дороженко Л.І. Сутність оптимізації витрат із застосуванням економіко-математичних методів / Л.І. Дороженко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: «Економічні науки». — Вип. 6. Ч.5. — 2014. — С. 228-231.

29. Дроб'язко С.І. Методичні основи управління витратами підприємства / С.І.Дроб'язко / Науковий вісник України. - 2010. - № 1 (32). — С. 35-39.

30. Дроб'язко С. І. Основні характерні риси сучасних методів управління витратами / С. І. Дроб'язко // Бюлетень міжнародного Нобелівського економічного форуму. — 2012. — № 1 (5). — Т. 2. — С. 107–115.

31. Євтушевська О.О. Теоретичні аспекти впровадження методу бюджетування витрат на виробництво / О.О.Євтушевська // Економіка харчової промисловості. – 2016. – Т.8, Вип. 2. – С. 64-69
32. Жадан М. І. Оптимізація структури витрат підприємства в собівартості послуг / М. І. Жадан, О. О. Скидан // Сталий розвиток економіки. - 2015. - № 3. - С. 221-227.
33. Зянько В.В. Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством / В.В. Заянько, А.О. Тесьолкіна // Вісник Вінницького політехнічного інституту. – 2016. – № 1. – С. 39–43
34. Іванюта П. В. Управління витратами: навчальний посібник / П. В. Іванюта, О. П. Лугвінська. –К.: Центр учбової літератури, 2009. – 320 с.
35. Іщенко М. І. Моделювання та прогнозування рівня поточних витрат на гірничо-збагачувальних комбінатах України / М. І. Іщенко // Європейський вектор економічного розвитку. – № 2 (15), 2013. – С. 114–123.
36. Іщенко М. І. Розробка економіко-математичних моделей оптимізації витрат в умовах гірничо-збагачувальних комбінатів / М. І. Іщенко // Бізнес Інформ. - 2014. - № 1. - С. 98-102.
37. Колісник Г.М. Складові системи управління витратами підприємницьких структур / Г.М. Колісник // Економічний вісник університету. ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний ун-т ім. Г. Сковороди». – 2011. – Вип. 17/2. – С. 66–69.
38. Костякова А.А. Управлінський облік в інформаційній системі управління витратами/ А.А. Костякова // Економіка АПК. – 2014 р.- № 7. – С. 107–110.
39. Котенко Т. Ю. Аналіз витрат як складова управління на підприємствах будівельної галузі / Т. Ю. Котенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 6. – С. 118-121.
40. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах /О. В. Крушельницька // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1(51). – С. 125-129.

41. Кузьмін О.Є. Управління витратами на підприємствах: навч.посібник / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник, У. І. Когут. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – 244 с.
42. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загально-економічними витратами підприємства: монографія / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів: Видавництво «Растр-7», 2014. – 288 с.
43. Лахтінова Л. А. Поняття категорії «витрати» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності // Фінанси України. – 2013. – № 8. – С. 68–74.
44. Лойко В. В. Система управління витратами промислового підприємства / В. В. Лойко, Б. О. Журавський // International scientific journal. - 2016. - № 1(2). - С. 59-62.
45. Максимова В. Визначення об'єктів формування витрат // Підприємництво, господарство і право. – 2015. – № 1. – С.155–159.
46. Матюшіна Ю.І. Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством / Ю.І. Матюшіна // Економіка і регіон: наук. вісн. - Полтава: ПолтНТУ, 2013. - № 2(39). - С. 98 - 103.
47. Мачулна О. Облік та аналіз витрат: управлінський аспект// Бухгалтерський облік і аудит: Науково-практичний журнал/Видавець: ТОВ «Екаунтинг». – 2008. - №10 – С.30-34.
48. Медведев М. Г. Два підходи до розв'язання економічних задач оптимізації з допомогою Microsoft Excel / М. Г. Медведев, В.В. Листопад, В.П. Шоха // Інтелект ХХІ. – 2014. – № 2. – С. 111–118.
49. Мілаш І. В. Управління витратами підприємств роздрібної торгівлі за центрами відповідальності [Електронний ресурс] / І. В. Мілаш, Н. М. Гаркуша – Режим доступу : http://www.problecon.com/pdf/2011/4_0/113_117.pdf
50. Ночовна, Ю.О. Класифікація витрат за елементами та статтями: сучасний стан і проблеми / Ю.О. Ночовна // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. — 2011. — № 35. — С. 228 — 231.

51. Ночовна Ю. О. Організація обліку витрат за центрами відповідальності: проблеми теорії та практики [Електронний ресурс] / Ю. О. Ночовна – Режим доступу : www.lac.lviv.ua/fileadmin/.../Visnyk_Ekonomika_Vypusk35.pdf
52. Обнявко О.В. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат у торговельних підприємствах / О.В. Обнявко // Стан та шляхи удосконалення в галузях економіки. – 2015. – №2. – С. 113-115.
53. Олех Н. Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності / Н. Л. Олех // Актуальні проблеми економіки.– 2011. – № 4 (118). – С. 143–150.
54. Організація стратегічного обліку витрат діяльності промислового підприємства: монографія / М. В. Болдуєв, О. В. Болдуєва, Т. П. Макаренко [та ін.] – Запоріжжя: Вид-во КПУ, 2010. – 164 с.
55. Отенко В. І. Теорія економічного аналізу: [навч. посіб.] / Отенко В. І., Іванієнко В. В.– Х: ВД «ШЖЕК», 2015. – 344 с.
56. Партин, Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія / Г.О. Партин; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. — К.: УБС НБУ, 2008. — 219 с.
57. Партин Г.О. Фінансовий контролінг : навч. посібник / Г. О. Партин, Р.І. Задерецька. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 232 с
58. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента А. А. Пилипенка. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
59. Піддубна Л. В. Концептуальні аспекти економіко-математичного моделювання господарської діяльності підприємства / Л.В. Піддубна // Міжнародна економіка та менеджмент. – 2014. - №2 (73). – с. 147.
60. Піскунова Н. В. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства / Н.В. Піскунова, М.Г. Федорець, К.С. Піскунова // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін.

– Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2013. – Том 13. – С. 357- 364.

61. Піскунов Р. О. Класифікація витрат підприємства: проблеми та недоліки / Р. О. Піскунов, К. І. Іщенко // Європейська наука XXI століття : матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції (Польща, 07–15 травня 2014 р.). – Przemysl : Nauka i studia, 2014. – V. 5 : Ekonomiczne nauki. – S. 22–24.

62. Піскунов Р. О. Морфологічний аналіз дескриптивних чинників дефініції «витрати» / Р. О. Піскунов, К. І. Іщенко // Новини наукової думки – 2014 : матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції (Болгарія, 15–22 травня 2014 р.). – София : «Бял ГРАД-БГ» ООД, 2014. – Т. 4 : Икономики. – С. 66–68

63. Попович Г.В. Оптимізація витрат підприємства, як важливий фактор підвищення конкурентоспроможності [Електронний ресурс] / Г.В. Попович // матеріали конференції «Актуальные проблемы современных наук». — 2011. — Режим доступу до ресурсу: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/14_87797.doc.htm

64. Пославська Л. І. Економічна сутність та роль витрат в управлінні підприємством / Л. І. Пославська // Регіональна бізнес-економіка. – 2013. – № 1 (37). – С. 134–139.

65. Присяжнюк Л.Г. Оптимізація витрат підприємств машинобудівної галузі / Л.Г. Присяжнюк // Економічний вісник НТУУ «КПІ». – 2017. – № 14. – С. 23 – 34.

66. Проскурня, М.Г. Гармонізація системи управління витратами підприємства відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності / М.Г. Проскурня // Формування ринкової економіки. — 2011. — Вип. 26, Ч. 2. — С. 340 — 350.

67. Ростовська Г. В. Огляд методів управління витратами / Г. В. Ростовська // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2011. – № 3(24). – С. 222-228

68. Рудомін Г. А. Методи побудови економіко-математичної моделі управління витратами на підприємстві. [Електронний ресурс] / Г. А. Рудомін, Т. А. Рекурн // – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com/>
69. Сльозко Т. М. Методи обліку витрат «Стандарт-кост» і нормативний: історія та сучасність / Т.М. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009.- №7. – С.3-8
70. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект [Електронний ресурс]/ С. Сорока//Економічний аналіз. – 2010. - № 6. - Режим доступу: http://econa.at.ua/Vypusk_6/soroka.pdf
71. Стешенко О. Д. Оптимізація витрат готельного підприємства / О. Д. Стешенко, В. В. Юр'єв // Науково-технічний збірник «Комунальне господарство міст». – 2013. – № 108. – С. 563-570.
72. Сухораб В.П. Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікація витрат / Сухораб В.П., Ксьондз С.М. // Вісник Технологічного університету Поділля. [Ч. 2, Т. 1]. – Хмельницький, 2013. – С. 169-173.
73. Тарасова Т.Ф. Управление затратами на предприятии: учебник для вузов / Т.Ф. Тарасова, Э.А. Гомонко. – М.: Проспект, 2009 – 458 с. 11. <http://ozybooks.com/book/422-lekciyi/11-Page11.html>.
74. Ткаченко С. О. Вдосконалення системи оптимізації витрат обігу / С. О. Ткаченко // Проблеми економіки. – 2012. – № 1. – С. 91-95.
75. Тридід О. М. Бюджетування як метод управління не операційними доходами і видатками підприємств / О. М. Тридід // Проблеми економіки. – 2011 – № 4. – С. 117–120
76. Труфіна Ж.С. Внутрішній контроль як один з механізмів формування управління витратами виробництва / Ж.С. Труфіна // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2013. Вип. 2. С. 327–331.
77. Шевців Л.Ю. Концептуальні основи формування ефективної системи управління витратами машинобудівних підприємств / Л.Ю. Шевців // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 1 (23). – С. 72-81.

78. Шубіна С. В. Теоретико-методичні підходи до сутності витрат / С. В. Шубіна, К. І. Іщенко // Вісник Університету банківської справи. - 2015. - № 3. - С. 91–96.

79. Шутько Т.І. Економічна сутність управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / Т.І. Шутько // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. – 2014. – №12. – Режим доступу: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3681

Додаток А

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємництва

КОДИ

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство ТОВ «Інвента»

за ЄДРПОУ

Територія м.Харків, вул.Новгородська 16/4

за КОАТУУ

Організаційно-правова
форма господарювання Товариство з обмеженою
відповідальністю

за КОПФГ

2017	12	31
32950106		
8038000000		
240		

Вид економічної діяльності

Надання комерційних послуг

за КВЕД

Середня кількість працівників, осіб

14

Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком

Адреса, телефон: 61145, м.Харків, т.057-761-04-12

1. Баланс

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

на 31 грудня 2017 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	14872	14872
первісна вартість	1001	14872	14872
Накопичена амортизація	1002		
Основні засоби:	1010	14493	13873
первісна вартість	1011	37611	38206
знос	1012	23118	34333
Довгострокові біологічні активи	1020	4088	4368
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	33453	33113
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	4823	9359
Виробничі запаси	1001	676	1062
Незавершене виробництво	1002	3327	6920
Готова продукція	1003	820	1357
Поточні біологічні активи	1110	11868	9870
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	1386	1946
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	118	99

Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	604	52
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	18799	21326
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	52252	54439
Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	11117	11117
Додатковий капітал	1410	17500	17500
Резервний капітал	1415	14468	16717
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Вилучений капітал	1425	(2)	(2)
Усього за розділом I	1495	43953	45332
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
Довгострокові забезпечення	1520	907	915
Усього за розділом II	1595	907	915
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	2500	5000
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	4987	2148
розрахунками з бюджетом	1620	180	301
у тому числі з податку на прибуток	1621	121	206
розрахунками зі страхування	1625	251	329
розрахунками з оплати праці	1630	342	412
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	2	2

Усього за розділом III	1695	8262	8192
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	52252	54439

Додаток Б

2. Звіт про фінансові результати

за 017 р.

Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	51960	31257
Інші операційні доходи	2120	1472	3010
Інші доходи	2240		
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	53432	34267
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(44890)	(26752)
Адміністративні витрати	2130	(4053)	(3717)

Витрати на збут	2150	(518)	(745)
Інші операційні витрати	2180	(628)	(567)
Фінансові витрати	2250	(510)	(496)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(50785)	(32451)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	2646	1816
Податок на прибуток	2300	(397)	(272)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	2249	1544

Керівник

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали, прізвище)

