

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Організація та методика контролю витрат діяльності
суб'єкта господарювання»

Студента 2 курсу, 6 м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий контроль»

Федорчук
Вікторія
Сергіївна

Науковий керівник
к. е. н., доцент

Гордополов
Володимир
Юрійович

Гарант освітньої програми
д. е. н., професор

Симоненко
Валентин
Костянтинович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	11
1.1. Економічна сутність та класифікація витрат промислових підприємств	11
1.2. Контроль та аналіз витрат в системі управління промисловим підприємством	19
1.3. Сучасний стан та основні тенденції розвитку харчової промисловості в Україні	24
Висновки до розділу 1	33
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	35
2.1. Економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з питань контролю та аналізу витрат промислових підприємств	35
2.2. Оцінка системи обліку витрат підприємств харчової промисловості	39
2.3. Внутрішній контроль витрат промислових підприємств	45
2.4. Організаційно-інформаційна модель контролю та аналізу витрат підприємств промисловості.....	52
Висновки до розділу 2	59
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	61
3.1. Організація контролю витрат промислових підприємств	61
3.2. Методика контролю витрат підприємств харчової промисловості ...	66
3.3. Аналітичні процедури контролю витрат підприємств харчової промисловості	72
3.4. Напрями удосконалення контролю витрат підприємств харчової промисловості в умовах використання сучасних інформаційних технологій	78
Висновки до розділу 3	85
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	87
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	91
ДОДАТКИ.....	

ВСТУП

В умовах ринкових відносин для підприємств промисловості, які функціонують під впливом, як складної політичної ситуації в країні, так і при жорсткій конкуренції, головною метою діяльності є підвищення прибутковості та оптимізація витрат. При цьому важлива роль в управлінні підприємством приділяється всебічна оцінка витратам діяльності підприємства, оскільки вони є узагальнюючими показниками його господарської діяльності й безпосередньо впливають на фінансові результати та рентабельність.

Ефективне управління витратами забезпечується насамперед за допомогою надійної інформаційної системи основним елементом якої є контроль. Контроль витрат - одна з головних функцій управління витратами, сутність якої полягає в наданні достовірної інформації різним групам користувачів, як зовнішніх, так і внутрішніх, всебічній оцінці витрат, виявленні причинно-наслідкових змін витрат в діяльності підприємства та наданні рекомендацій з раціоналізації та подальшої оптимізації рівня витрат.

Проблемами контролю витрат підприємств займалися вітчизняні вчені Барабаш Н. С., Бутко А.Д., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Головацька С. І. Гордополов В. Ю. Давидович І.Є. Данилко В. К., Мних Є.В., Мошенський С. З. Нападовська Л.В., Попович П. Я., Сопко В.В., Чорна М. В., Черниш С. С. та ін. Незважаючи на велику кількість досліджень і публікацій щодо контролю витрат підприємств, окремі їх аспекти залишаються дискусійними. Бракує конкретних методичних розробок для аналізу і контролю витрат промислових підприємств з врахуванням специфіки їх діяльності, що обумовлює **актуальність** обраної теми випускної кваліфікаційної роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методологічних аспектів контролю витрат та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення методики контролю витрат промислових підприємств.

Для досягнення поставленої мети у процесі дослідження передбачається вирішення наступних завдань:

- дослідити економічну сутність та класифікація витрат промислових підприємств;
- розглянути контроль та аналіз витрат в системі управління промисловим підприємством;
- провести оцінку сучасного стану та основні тенденції розвитку харчової промисловості в Україні;
- здійснити економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з питань контролю та аналізу витрат промислових підприємств;
- провести оцінку системи обліку витрат підприємств харчової промисловості;
- дослідити внутрішній контроль витрат промислових підприємств;
- розробити організаційно-інформаційна модель контролю та аналізу витрат підприємств промисловості;
- розглянути організацію контролю витрат промислових підприємств;
- розкрити особливості методики контролю витрат підприємств харчової промисловості;
- дослідити аналітичні процедури контролю витрат підприємств харчової промисловості;
- визначити напрями удосконалення контролю витрат підприємств харчової промисловості в умовах використання сучасних інформаційних технологій.

Об'єктом дослідження є витрати діяльності суб'єкта господарювання.

Предметом дослідження є організація та методика контролю витрат діяльності промислових підприємств.

Методи дослідження, які застосовувалися в випускній кваліфікаційній роботі, ґрунтуються на діалектичному методі наукового пізнання який охоплює загальні і спеціальні прийоми дослідження економічних процесів, а також

системний підхід у аналізі та проектуванні методичного забезпечення контролю витрат промислового підприємства. В процесі дослідження застосовувалися такі методичні прийоми, як порівняння, групування та системний аналіз (для визначення економічної сутності витрат, механізмів їх утворення та поведінки); аналіз і синтез (для виявлення основних напрямків розвитку галузі промисловості); документалістики (для встановлення достовірності досліджуваної інформації); розрахунково-аналітичні прийоми (при проведенні розрахунків та побудови таблиць, графіків); моделювання (для розробки загальної та прикладної моделі контролю витрат), узагальнення і реалізації результатів (при формуванні висновків і пропозицій) та інші методичні прийоми.

Інформаційною базою дослідження є наукові розробки вітчизняних і закордонних вчених з питань контролю витрат промислового підприємства, законодавчі і нормативні акти України, які регламентують методологію контролю витрат, офіційні дані Держкомстату України, фактографічна інформація ПП «Валента», матеріали періодичних видань.

Гіпотеза випускної кваліфікаційної роботи полягає у припущенні, що використання комплексу відповідних методів та системного підходу контролю витрат промислового підприємства дозволить удосконалити інформаційну систему управління та підвищити ефективність прийняття управлінських рішень.

Наукові результати проведеного дослідження полягають у визначенні, та теоретичному обґрунтуванні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням організації та методики контролю витрат для забезпечення потреб підприємств промисловості.

Практичне значення полягає у спрямованості на вирішення актуальних проблем ефективного контролю витрат підприємств промисловості в умовах ринкової економіки. Висновки та пропозиції, здобуті в процесі дослідження, спрямовані на вдосконалення методики аналізу та контролю витрат суб'єкта господарювання. Впровадження методичних розробок і рекомендацій у

практичну діяльність підприємств дозволить забезпечити управління своєчасною та достовірною інформацією, необхідною для прийняття ефективних управлінських рішень.

Публікації. За темою випускної кваліфікаційної роботи опубліковано наукову працю «Аналіз виробничих витрат підприємств харчової промисловості» в збірнику наукових праць студентів.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат промислових підприємств

Діяльність будь-якого підприємства, для досягнення кінцевого результату неможлива без витрат. Витрати формуються в результаті використання певних видів ресурсів: матеріальних, грошових, інформаційних, трудових та інших, для мети якої воно здійснює свою господарську діяльність.

Важлива роль витрат в діяльності підприємств, зумовлює необхідність визначення їхньої сутності як економічної категорії. В економічній літературі зарубіжних і вітчизняних науковців зустрічається значна увага визначенню сутності «витрат» у своїх працях таких науковців як Мних Є. В., Бутинець Ф.Ф., Гордополов В. Ю., Барабаш Н. С., Бланк І. О., Труш В. Є., Нападовська Л. В., Маркс К., Р. Ентоні, Дж. Ріс, Хонгрэн Ч. Т. та Дж. Фостер тощо.

Витрати – категорія економічна. Проте їх виникнення і розвиток розглядають в історичному аспекті. Витрати виникли із появою товарного виробництва і товарного обігу. Тому розкриття сутності витрат у різні часи пов'язують із типом економіки, економічним устроєм, формою власності на засоби виробництва, функціями торгівлі як галузі економіки, а також становленням і розвитком економічної думки [15, с. 53].

Витрати є складною економічною категорією, що витікає з їх місця, ролі та етапу виникнення у діяльності підприємства. До того часу, коли необхідні ресурси перебувають на ринку капіталу, вони є потенційними для підприємства. Якщо підприємство купує їх для забезпечення досягнення поставленої мети розвитку, вони стають реальними ресурсами або факторами виробництва для цього підприємства. Тобто, потенційні ресурси

перетворюються на реальні ресурси (активи) підприємства тільки з моменту їх придбання, а факторами виробництва стають з моменту їх цільового використання.

За економічним змістом витрати розглядають як витрати живої та витрати уречевленої праці. Витрати живої праці – це витрати на оплату праці, а витрати уречевленої праці – це вартість сировини, матеріалів тощо [33, с. 134].

Витрати мають натуральну та грошову форми. Для організації діяльності підприємства велике значення мають планування й облік витрат факторів виробництва в натуральній формі (кількість, маса, об'єм, довжина тощо). Однак для оцінювання результатів такої діяльності вирішальною є грошова оцінка витрат, оскільки вона відображає вартість продукції [86, с. 80].

В економічній літературі наведено велике різноманіття сутності категорії «витрати». Так, трактування економічної сутності «витрати» можна розглядати з точки зору економічної теорії та з точки зору бухгалтерського обліку, які різняться між собою (дод. А). Трактування з економічної точки зору повніше розкривають власне економічний зміст категорії, а з бухгалтерської – економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу [33, с. 134].

Проаналізувавши визначення терміну «витрати» з економічної точки зору, ми погоджуємося з думкою Мниха Є. В., що за конкретно економічним значенням витрати діяльності підприємства - це вартість спожитих ресурсів діяльності у процесі продукування суспільних благ та їх визнання [58, с. 393]. Також досить вдало розкрили економічну сутність категорії «витрати» Данилко В. К, Кушніренко О. М, Марченко К. С., які вважають, що витрати як економічна категорія є одним із критеріїв ефективності господарської діяльності підприємства, який включає вартість використаних у виробництві ресурсів [36, с. 10].

Сучасні американські вчені Хонгрэн Ч., Фостер Дж. Та Датар Ш. під поняттям витрат розуміють використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товари чи послугу [82].

Науковець Бутинець Ф. Ф. розкриває сутність поняття «витрати» у двох значеннях: 1) грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 2) економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат понесених в процесі господарської діяльності [22, с. 556].

Дослідження сутності визначення категорії «витрати» з бухгалтерської точки зору, спостерігається у роботах науковців, які досліджують аналітичні та облікові аспекти витрат. Кожен автор зміг сформулювати і висловити своє бачення поняття «витрати» спираючись на Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [7] та Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6], відповідно до яких витрати - це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

На нашу думку, з бухгалтерської точки зору досить вдало розкрив поняття «витрати» Гордополов В. Ю., який у своїй праці зазначає « витрати - це зменшення активів, яке відбулося в процесі господарської діяльності підприємства, здійснене для отримання підприємством доходу, може бути оцінене в грошовому вимірнику, а його розмір може контролюватися підприємством [31, с. 10].

На думку Захарченка Л. А., Жданова Ю. О., Яцкевича І. В., витрати в буквальному значенні цього слова являють собою сукупність переміщень фінансових засобів і відносяться до активів, якщо здатні принести доход у майбутньому, або до пасивів, якщо цього не відбудеться і зменшиться нерозподілений прибуток підприємства за звітний період [42, с. 9].

Отже, поняттю «витрати» нині існують різні трактування. На нашу думку найбільш влучним визначенням економічної сутності поняття «витрати» може бути дане визначення: витрати - це величина що виражає сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів, виражених в грошовій формі, що використовуються у процесі господарській діяльності підприємства, для

одержання бажаного результату і досягнення певної мети.

Важливе питання значення у дослідженні економічної суті витрат має їх класифікація за певними ознаками. Економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу виробничих витрат, калькулювання собівартості продукції та ефективного управління витратами [23, с. 15].

В економічній літературі завдяки багатогранності витрат, що використовуються у процесі господарської діяльності підприємства а також галузевим особливостям, їх класифікація здійснюється за різними ознаками (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Групування витрат за кваліфікаційними ознаками *

Ознако кваліфікації	Групування витрат
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	Прямі витрати Непрямі витрати
За календарними періодами	Поточні витрати Одноразові витрати
За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
Залежно від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати
За видами діяльності	Витрати звичайної діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) Витрати надзвичайних подій
За видами витрат	Витрати за економічними елементами Витрати за статтями калькуляції
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
За цільовим призначенням (статтями калькуляції)	Витрати на утримання та експлуатацію машин Загальновиробничі витрати Адміністративні витрати Витрати на збут
За зв'язком з обсягом виробництва	Постійні Змінні

* Систематизоване автором на основі [23, 29, 36, 58, 81, 87]

У своїй роботі Шашенко О. О. висловлює думку, що велика кількість класифікаційних ознак витрат призвела до необхідності їх ієрархічного упорядкування. Автор виділяє три рівні ідентифікації витрат. Початковий рівень включає ті класифікаційні ознаки витрат, які визначають їх за походженням. Середній – маніпулятивний – рівень містить ознаки для спостереження, обліку, калькулювання, групування, формування витрат за правилами зовнішньої звітності (за видом діяльності, за складом, за видом витрат, за відношенням до виробничого процесу, за періодичністю виникнення, за зв'язком з обсягом виробництва та ін.). І, нарешті, вищий рівень витрат відповідає за аналіз, синтез, прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень (за реальністю, за ефективністю, за контрольованістю та ін) [87, с. 297].

В залежності перенесення вартості на продукцію витрати поділяють на: 1) прямі - це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат (вид продукції) економічно можливим способом; 2) непрямі – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт [36, с. 21]. Дане групування є важливим при визначенні собівартості продукції.

Практичний інтерес для підприємств має розподіл витрат за критерієм доцільності їх здійснення на:

- продуктивні витрати – котрі передбачені технологією та організацією виробництва;
- непродуктивні витрати – які виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології, тощо [81, с. 34].

Мних Є. В. У своїх працях зазначає, що визначальним у системі комплексного економічного аналізу та в аналітичному забезпеченні групування витрат за схемою «діяльність – витрати – фінансовий результат» є їх групування за економічними елементами та статтями калькуляції [58, с. 399].

Класифікація витрат за економічними елементами дозволяє встановити ефективність використання матеріальних, фінансових, трудових ресурсів та визначити шляхи їх раціоналізації (рис 1.1).

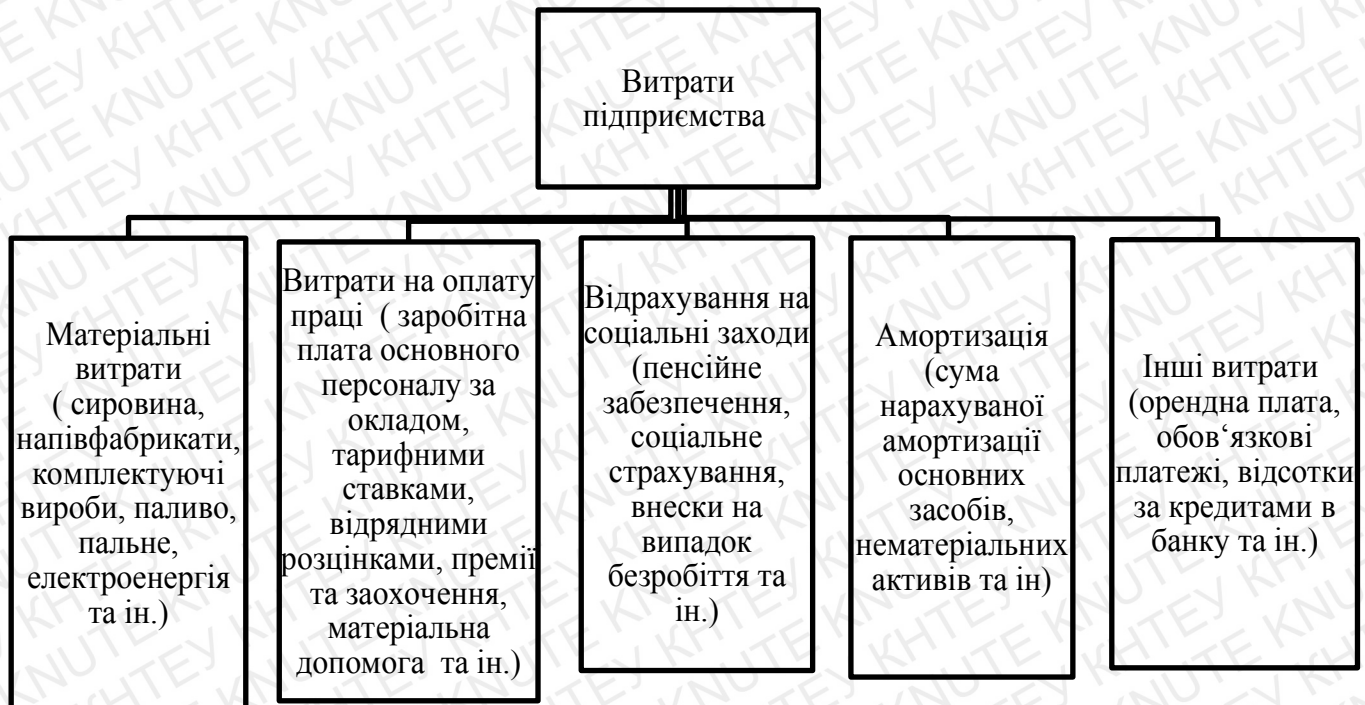


Рис. 1.1 Класифікація витрат за економічними елементами [55, с. 399]

Класифікація витрат за статтями калькуляції дозволяє оцінити цільове призначення витрат за місцем їх здійснення з визначенням напрямків їх зниження, а також узагальнити за калькуляційними підрозділами (виробничими, адміністративними, збутовими та ін). Відповідно витрати поділяються на: 1) витрати на утримання та експлуатацію машин; 2) загальновиробничі витрати; 3) адміністративні витрати; 4) витрати на збут. Групування витрат за статтями калькуляції дозволяє визначити вплив кожної статті витрат на собівартість продукції, що в свою чергу дозволяє менеджерам підприємства контролювати виконання планових показників щодо собівартості продукції як загалом по підприємству, так і за підрозділами.

На нашу думку для підприємств промисловості, для яких основний вид господарської діяльності є виробництво продукції, найбільш вдалим групуванням витрат при їх раціональному управлінні, є класифікація

представлена Мнихом Є. В. (дод. Б). Науковець класифікує витрати підприємства на виробничі витрати і витрати періоду.

До виробничих витрат належать:

- прямі матеріальні витрати (сировина та основні матеріали, куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби, допоміжні та інші матеріали), які безпосередньо належить до конкретного об'єкта витрат;
- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітниками, що зайняті на виробництві), які можуть бути безпосередня віднесені до конкретного об'єкта витрат;
- інші прямі витрати всі інші виробничі витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;
- загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання й експлуатацію устаткування; витрати на опалення, освітлення, водопостачання виробничих приміщень; витрати на охорону праці, техніку безпеки та захист навколишнього середовища; інші витрати) [55, с. 402].

Витрати періоду – витрати, що не пов'язані з виробничою діяльністю і розглядаються як витрати періоду, в котрому вони були здійснені (маркетингові, дослідницькі та ін.), і поділяються на:

- витрати періоду операційної діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати)
- фінансові витрати (витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу, витрати від участі в капіталі та інші витрати)
- інвестиційні витрати (втрати від участі у капіталі, витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій, витрати на ліквідацію необоротних активів та ін.) [58, с. 403].

Оскільки класифікація витрат є важливою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та контролю за їх рівнем формування, витрати поділяють

відповідно до цілей управління. Таким чином виділяють такі напрямки класифікації витрат, що представлені на рис. 1.2:



Рис. 1.2 Класифікація витрат для цілей управління [14, с. 109]

Класифікація витрат досить детально наведена і в нормативному документі П(С)БО №16, згідно з яким класифікація витрат здійснюється в залежності від видів діяльності, за статтями витрат і за економічними елементами.

Залежно від видів діяльності витрати групують на витрати операційної діяльності (витрати основної діяльності, до якої входять виробнича собівартість продукції, адміністративні витрати та витрати на збут а також витрати іншої діяльності), витрати фінансової діяльності, а також витрати інвестиційної діяльності.

Таким чином, беручи до уваги велику кількість кваліфікаційних ознак при групуванні витрат підприємства, що наведені в науковій літературі та в нормативних документах, при виборі класифікації витрат необхідно враховувати галузеві особливості діяльності підприємства, вона повинна відповідати цілям управління, мати комплексний характер, мати практичне застосування. Вважаємо, що для підприємств промисловості, для яких

основний вид господарської діяльності є виробництво продукції, найбільш вдалим групуванням витрат при їх раціональному управлінні є групування витрат на виробничі витрати і витрати періоду.

1.2. Контроль та аналіз витрат в системі управління промисловим підприємством

В умовах ринкових відносин для підприємств промисловості, які функціонують під впливом, як складної політичної ситуації в країні, так і при жорсткій конкуренції, головною метою діяльності є підвищення прибутковості та оптимізація витрат. Зважаючи на це, для раціонального управління промисловим підприємством, його подальшим розвитком, важливою складовою є система управління витратами, яка створює ефективний механізм планування, контролю й аналізу витрат.

Беручи до уваги різноманітні визначення витрат впливає, що при здійсненні господарської діяльності підприємства повинні враховувати, які ресурси використовувати і у яких пропорціях, а також яку оптимальну суму коштів витратити при залученні необхідних ресурсів, іншими словами раціонально і ефективно управляти витратами, що у свою чергу впливає на фінансовий результат. Для цього підприємства застосовують систему управління витратами.

При фінансово-господарській діяльності у промислових підприємствах виникає проблема не стільки у визначенні суми витрат, їх розподілі за об'єктами та забезпеченні мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції та визнання доцільності і досягнення необхідної їх прибутковості. Причому завдання полягає не в їх мінімізації, а в досягненні такого рівня, за яким їх визнають споживачі та які приносять відповідний прибуток виробникам[58, с. 393]. Етапи управління витратами підприємства подано на рис. 1.3.

Управління витратами — це частина єдиного процесу управління

підприємством. Одні автори трактують його як уміння економити ресурси і максимізувати віддачу від них, інші — як один із засобів досягнення підприємством високого економічного результату, треті — як план заходів, здійснення якого дозволить підприємствам знизити свої витрати і, відповідно, підвищити ефективність роботи [72, с. 11].

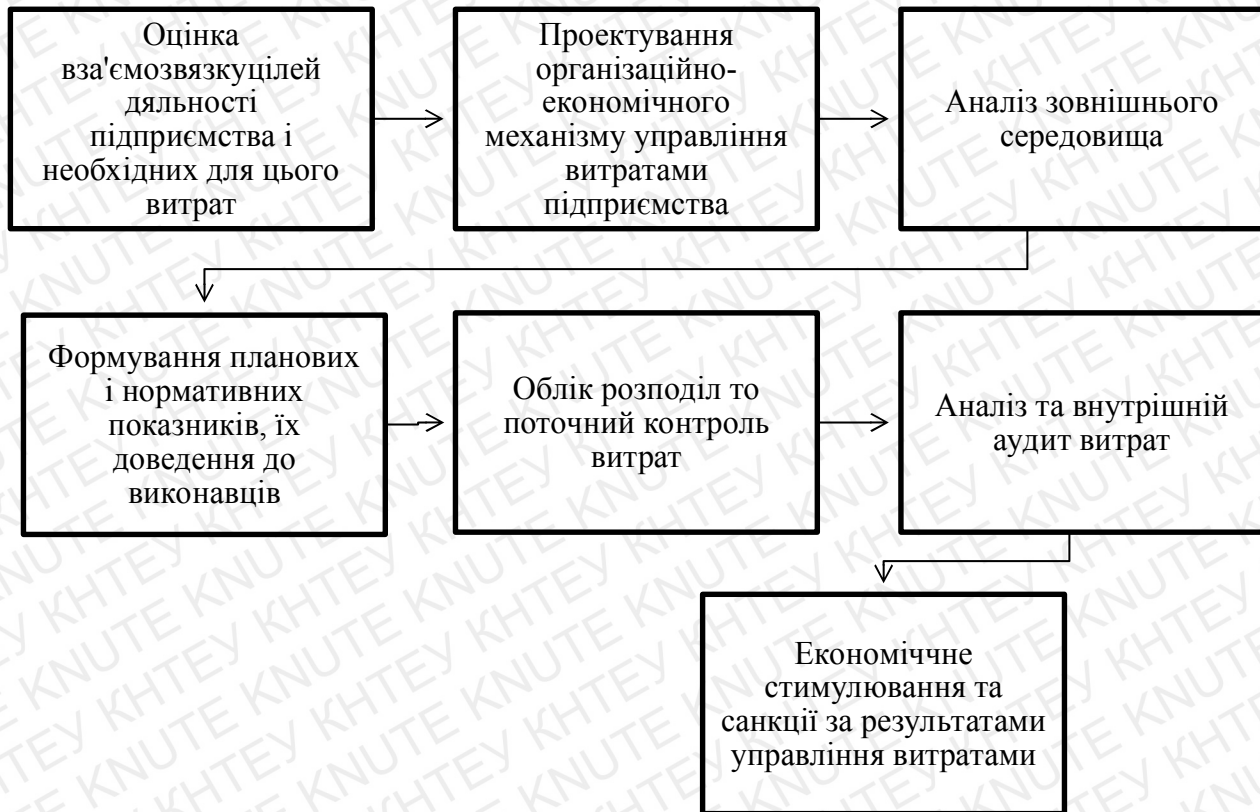


Рис. 1.3 *Етапи процесу управління витратами підприємства*

Управління витратами – це процес цілеспрямованого їх формування щодо видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання зниження, що є важливою функцією економічного механізму управління підприємством [36, с. 44].

Системи управління витратами підприємства реалізується завдяки узгодженню взаємопов'язаних комплексних елементів, а саме:

- 1) планування діяльності з управління витратами підприємства;
- 2) організація та реалізація завдань щодо управління витратами підприємства;
- 3) мотивація працівників підприємства задіяних в управлінні витратами підприємства;

4) контроль діяльності з управління витратами підприємства.

У системі управління витратами важливу роль займає такий функціональний елемент, як контроль витрат, без якого неможлива реалізація інших функцій системи.

В управлінні витратами контроль виконує подвійну роль. З одного боку, він є функцією управління, з іншого – інформаційним забезпеченням, на підставі якого приймаються управлінські рішення[86, с. 81].

Контроль діяльності з управління витратами підприємства передбачає вирішення таких завдань:

а) планування: моніторингу і аналізу витрат підприємства; перевірок обґрунтованості витрат підприємства;

б) реалізації завдань контролю діяльності з управління витратами підприємства (моніторинг, аналіз та перевірки обґрунтованості витрат підприємства);

в) звітування про результати моніторингу і аналізу витрат підприємства; розробки та впровадження коригуючих та попереджуючих заходів в процесі контролю діяльності з управління витратами підприємства.

В основу їх реалізації покладаються інструменти концепції узгодженого контролювання діяльності і розвитку підприємства [16, с. 57].

Функція контролю (моніторингу) в систему управління витратами забезпечує зворотний зв'язок, порівняння запланованих та фактичних витрат. Ефективність контролю зумовлюються коригуючими управлінськими діями, які направлені на приведенні фактичних витрат у відповідність до запланованих або на уточнення планів, якщо вони не можуть бути виконані внаслідок об'єктивної зміни виробничих умов.

Складовими контролю витрат на підприємстві є підсистеми обліку та аналізу. Облік витрат формує інформаційну базу для подальшого їх аналізу. Облік витрат полягає у спостереженні, ідентифікації, вимірюванні та реєстрації фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства. На підприємствах облік організовується за економічними елементами витрат, за

статтями калькуляції, за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності [74, с. 24].

У звітності для потреби виконання у системі контролю витрат функції аналізу, подається узагальнення даних обліку витрат, а також вказують планові, фактичні показники за звітний період, підсумкові дані від початку реалізації плану.

Контроль витрат відповідно до концепції управління витратами проводиться за місцями і центрами їх формування в порядку, який повторює підпорядкованість структурних одиниць підприємства в його організаційній структурі: робочі місця, підрозділи певного ієрархічного рівня, підприємство в цілому. Відповідальність підрозділів за рівень витрат устанавлюється за тими їх елементами, які залежать від роботи цих підрозділів, тобто є для даних підрозділів регульованими. При цьому важливим є встановлення показників витрат вже на рівні діляниць, бригад. Аналітичний облік за окремими роботами, операціями, функціями всередині підрозділів, що формують центри витрат, дає можливість отримати більше точок контролю [86, с. 83].

Елементом функції кінцевого контролю в системі управління витратами є аналіз витрат, що дає змогу оцінити ефективність використання всіх видів ресурсів підприємством, виявити резерви оптимізації витрат на виробництво продукції, призначений для забезпечення необхідною інформацією управлінський персонал промислового підприємства, який відповідає за планування, організацію, контроль за фінансово-господарськими операціями, що пов'язані з витратами діяльності та приймає в межах своєї компетенції різноманітні управлінські рішення.

Важлива роль у забезпеченні оптимального рівня витрат належить аналізу витрат, головна мета якого – виявлення можливості раціональнішого використання різних видів ресурсів, зменшення витрат на виробництво, реалізацію і забезпечення зростання прибутку. Також важливість аналізу витрат в системі управління витратами та загалом підприємством полягає у інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів і в

оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень стосовно їх подальшої раціоналізації.

На основі даних обліку витрат на підприємстві здійснюється проміжний і підсумковий аналіз. Проміжний аналіз спрямований на поточне регулювання процесу виконання плану витрат. Досягнуті результати порівнюються з планом, фіксуються відхилення, на які слід звернути увагу, робляться певні висновки для забезпечення відповідних заходів. Підсумковий аналіз пов'язаний з оцінюванням реалізації планових завдань у цілому. За його результатами розробляються стратегічні заходи з удосконалення системи управління витратами на підприємстві [37, с. 49].

Аналіз витрат на підприємстві здійснюється на основі принципів системного, комплексного і кібернетичного підходів до аналізу економіки.

Основною системою підходу є дослідження об'єктів витрат як системи, розкриття їх цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему.

Комплексний підхід означає вивчення об'єктів витрат як системи з погляду формування інформації для прийняття управлінських рішень. Комплексний підхід збігається із системним підходом лише стосовно вивчення окремих аспектів, окремих показників витрат. Їх динаміка і прогноз на перспективу не тотожні, коли йдеться про об'єкт аналізу загалом.

У даному випадку комплексність економічного аналізу задовольняється за такими напрямками: у першу чергу в процесі здійснення аналізу враховуються не лише економічні показники, але і технічні, соціальні та технологічні фактори; по-друге, тісний зв'язок цілей і завдань економічного аналізу і цілями прийняття ефектних управлінських рішень; по-третє, багаторівневий аспект економічного аналізу

Кібернетичний підхід передбачає розгляд об'єктів витрат як системи, що складається з елементарних перетворювачів інформації. За цим підходом аналіз підпорядкований цілям синтезу економічної системи та її вдосконалення,

економіко-математичні методи аналізу витрат збігаються із системним дослідження економіки й управління об'єктом. [58, с. 402]

Таким чином, контроль та аналіз в системі управління промисловим підприємством є важливою і необхідною ланкою для інформаційного забезпечення управління підприємством. Контроль витрат можна вважати тільки в тому випадку ефективним, коли його результати дозволяють попередити виникнення незапрограмованих і небажаних ситуацій в діяльності підприємства, а також виявити відхилення до того часу, як вони могли б спровокувати виникнення чи підвищення фінансових ризиків.

1.3. Сучасний стан та основні тенденції розвитку харчової промисловості в Україні

Харчова промисловість є важливою галуззю національної економіки. Вона бере участь у забезпеченні продовольчої безпеки держави, формуванні експортного потенціалу країни і здатна позитивно впливати на динаміку економічного зростання України.

Встановлено, що ефективна, високопродуктивна, динамічно зростаюча харчова промисловість є пріоритетом у забезпеченні економічної безпеки держави і досягненні високої національної конкурентоздатності [88, с.71].

Важливим і основним сировинним ресурсом для підприємств харчової промисловості є продукція сільського господарства, від екологічності, доступності, забезпеченості, якості якої залежить собівартість продовольчих товарів та споживчі властивості товарів.

Тобто конкурентоспроможність харчової промисловості є похідною від результатів діяльності сировинних сфер (сільське, лісове, рибне господарство). Специфікою національного виробництва продовольства є також висока частка домогосподарств у забезпеченні сировиною, що погіршує якість сировини, ускладнює процеси її транспортування та обробки, можливості планування

діяльності [18, с. 9].

Харчова галузь України характеризується наявністю потужної сировинної бази сільськогосподарської продукції. Так, у 2016 р. рівень самозабезпеченості України молоком і молочними продуктами склав 103,6 %, м'ясом – 105,4 зерном — 290%, яйцями — 114%, овочами та фруктами — 105%, картоплею — 101,6%, що створює сприятливі умови для експорту товарів і розвитку харчопереробної галузі[63].

Важливість харчової галузі для економіки нашої країни обумовлена її питомою вагою в загальних обсягах виробництва і реалізації промислової продукції. Так у 2017 році харчова промисловість займає перше місце за обсягами реалізованої промислової продукції. Її частка становить 20,9 %, включаючи напої і тютюнові вироби (рис 1.4).

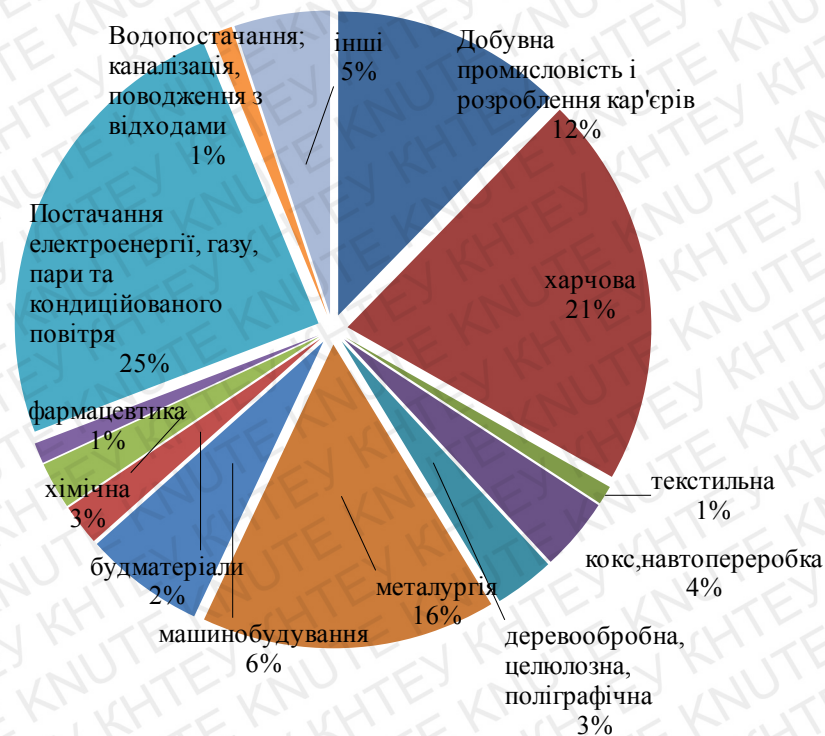


Рис. 1.4 Структура обсягу реалізованої промислової продукції за видами економічної діяльності [63]

Динаміка обсягів виробництва продукції підприємствами харчової промисловості протягом останніх 5 років була нестабільною, що представлено

на рис. 4. У 2014, 2016, 2017 роках спостерігається зростання виробництва продукції на 2,5 %, 4,4 %, 2,9 %, а спади діяльності припадають у 2013 році на 5% та у 2015 році на 10,7 % (рис. 1.5).

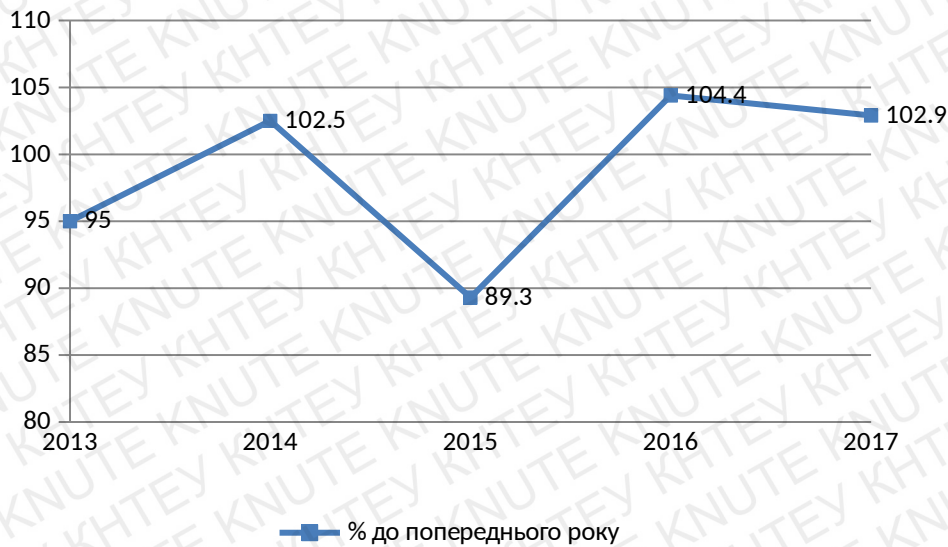


Рис. 1.5 Динаміка індексів виробництва продукції харчової промисловості з 2013 року по 2017 рік [63]

Основними перешкодами для розвитку галузі в аспекті збільшення обсягів виробництва є недостатня ефективність ринків сільськогосподарської продукції, монополія великих торговельних компаній, низька якість сировини та кінцевої продукції, невідповідність системи державного регулювання безпечності харчових продуктів європейській та міжнародній практиці, неефективна система надання кредитних ресурсів (в т. ч. державних дотацій), високий ступінь зношеності матеріально-технічної бази і низький рівень інноваційних впроваджень.

Вітчизняна харчова промисловість об'єднує 22 спеціалізовані галузі, до яких входить понад 40 основних виробництв. Провідні галузі: м'ясна, олійно-жирова, кондитерська, молочна, спиртова, борошномельна, цукрова. У загальній структурі обсяг реалізованої продукції харчової промисловості у 2017 році найбільша частка 27,7 % припадає на продукцію олійно-жирової промисловості, 13,9 % – м'ясо та м'ясної продукції, 11,4% – молочні продукти, 10,4% – напої (рис. 1.6).



Рис. 1.6 Структура обсягу реалізованої продукції у виробництві харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів у 2017 році [63]

Харчова промисловість України володіє непоганим експортним потенціалом своєї продукції. Сукупний обсяг експорту харчової промисловості у 2016 році склав 36362,8 млн. дол. (22% загального обсягу експорту переробної промисловості). У 2013 році обсяги експорту продукції галузі закордон були на рівні 27,1 % загального обсягу експорту.

До основних груп товарів, що експортувалися протягом 2013-2017 рр., відноситься молоко та молочні продукти, жири та олії тваринного або рослинного походження, цукор і кондитерські вироби із цукру, продукти переробки овочів, залишки та відходи харчової промисловості.

Експортний потенціал харчової промисловості робить її привабливою для інвесторів. У цілому українська продукція стала більш вразливою до змін попиту на ринках країн Далекого Сходу. За таких умов українській харчовій промисловості необхідно змінювати пріоритети своєї діяльності та модернізувати виробництво [73].

Харчова промисловість – один із найбільших реципієнтів іноземних

інвестицій в економіку України. З 2011 по 2016 роки обсяг прямих іноземних інвестицій у галузь зросла з 1976,9 млн. дол. до 2679,33 млн. дол. Найбільші обсяги інвестування із-за кордону приходилися на 2013-2014 роки - 3040,6-3228 млн.дол. на рік відповідно. У 2015 році порівняно з 2014 роком обсяг інвестицій знизився на 16,1%, а у 2016 році порівняно з 2015 роком це число скоротилося на 27 млн. дол. (1%) [44].

Характерним для підприємств харчової промисловості є низька інноваційна активність, що негативно впливає на низьку економічну ефективність діяльності підприємств.

Найбільш перспективні напрями інноваційного розвитку підприємств харчової промисловості України мають визначатися з урахуванням світових тенденцій розвитку галузі, внутрішнього та зовнішнього попиту на окремі види інноваційної продукції. Аналіз світового ринку інновацій у харчовій промисловості свідчить про те, що ключовими напрямками інноваційного розвитку є виробництво продукції високої якості та безпечності, розвиток виробництва органічної продукції поглибленої переробки з екологічно чистої сільськогосподарської сировини, а також виробництво біопалива з продуктів та відходів харчової промисловості [75, с. 42].

Аналіз діяльності підприємств харчової промисловості В Україні ми проводили на матеріалах приватного підприємства « Валента» (далі – ПП «Валента»), створене 2002 року. Підприємство розташоване в Київській області, Білоцерківському районі, смт Терезине, вул. Першотравнева, 2.

ПП «Валента» має відокремлене майно, самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в установах банків, у тому числі валютний, печатку зі своїм найменуванням, а також товарний знак для товарів і послуг, виступає позивачем у судових органах.

Підприємство створене з метою насичення ринку продукцією і товарами, послугами розвитку торгово-економічного співробітництва з юридичними та фізичними особами, використання прогресивного обладнання, технологій та кращого досвіду управління, залучення додаткових матеріальних та фінансових

ресурсів, а також отримання прибутку й задоволення економічних і соціальних інтересів учасників та працівників товариства.

Основними видами діяльності є:

- виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах;
- вирощування, зберігання, транспортування закупка, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції (зерна);
- здійснення зовнішньоекономічної діяльності, здійснення експортних-імпортних операцій.

Товариство поділяється на цехи, які разом складають його виробничу структуру. Вони бувають витратними та прибутковими. До витратних цехів відносяться: адміністрація та інженерно-технічна служба. А до прибуткових: виробнича ділянка, транспортний цех.

Організаційна структура підприємства ПП «Валента» представлена на рис. 1.7.



Рис. 1.7 Організаційна структура ПП «Валента»

Нами було проведено дослідження економічного потенціалу ПП «Валента», показники фінансово господарської діяльності та показники платоспроможності та фінансової стійкості підприємства за 2013-2017 роки, на основі даних Балансу (Звіт про фінансовий стан, форма № 1-м) та Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід, форма № 2-м) (дод В).

За результатами аналізу економічного потенціалу підприємства можна дійти висновку, що спостерігається позитивна тенденція зростання майнового стану ПП «Валента» (дод Г). Так сума активів з 2013 року по 2017 рік зросла на 13549,7 тис. грн. або на 115,4 %, а от у порівнянні з 2016 роком активи

збільшилася на 6729,7 тис. грн., або на 36,3 %. Динаміка фондівдачі має також тенденцію до збільшення, у 2017 цей показник становив 26,6 і це більше в порівнянні з 2013 роком на 16,0 або на 150,3 %, а з 2016 роком на 0,8 або на 3,3 %.

При аналізі діяльності фінансово-господарської діяльності ПП «Валента», ми дослідили рентабельність підприємства і рентабельність виручки від реалізованої продукції, товарів та послуг (дод. Д)

Таким чином рентабельність підприємства показує скільки гривень чистого прибутку припадає на 1 гривню чистого доходу, так у 2017 році на одну гривню чистого доходу припадає 4,0 коп. прибутку. Протягом досліджуваного періоду спостерігається тенденція до зростання даного показника, так протягом 2013 року по 2017 рік рентабельність збільшилася на 2,13 або на 112,5 %, а в порівнянні з 2016 роком – на 1,02 або на 33,9 % (рис 1.8).

Рентабельність діяльності

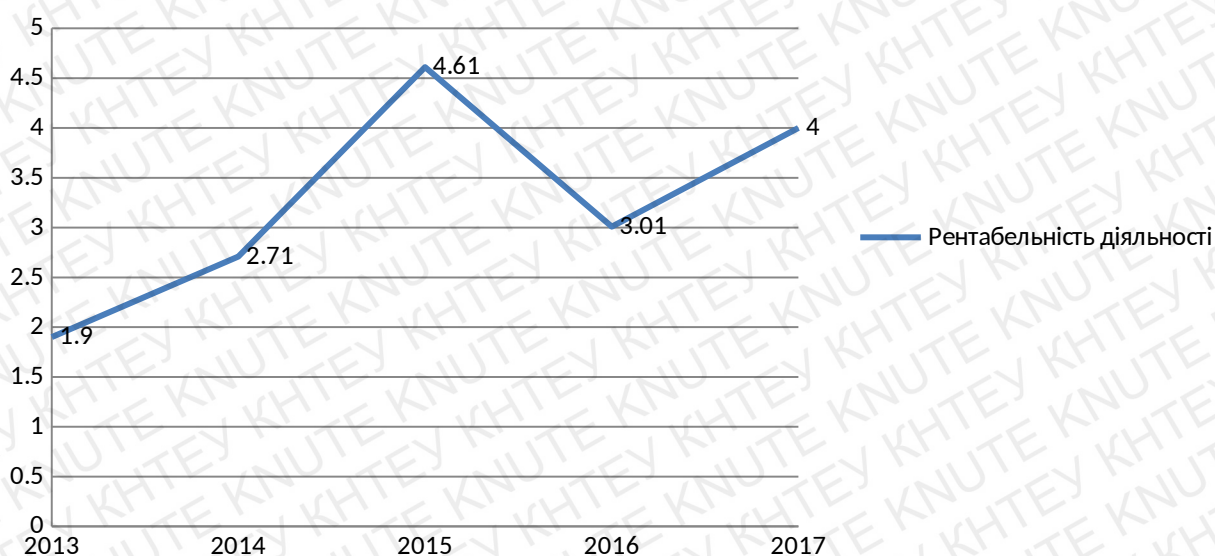


Рис.1.8 Динаміка рентабельності підприємства ПП «Валента» за 2013-2017 рр.

Рентабельність виручки від реалізованої продукції, товарів та послуг показує скільки прибутку має підприємство з кожної гривні, витраченої на виробництво і реалізацію продукції. Даний показник на підприємстві ПП

«Валента» у 2017 році становив 108,75 і у порівнянні з 2013 роком зріс на 4,61 або на 4,4 %. Динаміка рентабельності виручки від реалізованої продукції, товарів та послуг протягом 2013-2017 років має позитивну тенденцію до зростання.

При оцінці діяльності підприємства важливими показниками являються показники платоспроможності і фінансової стійкості. Нами було здійснено аналіз показників платоспроможності і фінансової стійкості ПП «Валента за 2013-2017рр. (табл. 1.2).

Так на підприємстві ПП «Валента» загальний коефіцієнт покриття (платоспроможності) в 2015-2017 роках тримався в межах норми (>1) і у 2017 році дорівнював 1,16, що в порівнянні з 2013 роком збільшився на 0,35. Це свідчить про спроможність підприємства погасити свої поточні зобов'язання за рахунок оборотних активів. Коефіцієнт швидкої платоспроможності протягом 2013-2015 роках був нижчий від норми ($>0,5$), у 2017 році його значення в межах нормативного значення і становило 0,88, що більше ніж у 2015 році на 0,41, але менше ніж у 2016 році на 0,08. Коефіцієнти абсолютної платоспроможності на ПП «Валента» у 2017 році становив 0,00004, що на 0,19996 менше від норми ($>0,2$) і спостерігається негативна тенденція до його скорочення протягом досліджуваного періоду. Це свідчить про неспроможність погашення поточної ліквідності негайно.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу становить 0,44, що є меншим від нормативного значення на 0,059. Це означає що лише 44 % власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності. На підприємстві коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталів протягом досліджуваного періоду був значно більший за норму ($<0,5$) і в 2017 році становив 2,87. Це свідчить про залежність підприємства від залучених коштів. Коефіцієнт фінансової стабільності у 2017 році був менший від нормативного значення (>1) на 0,65 і це свідчить про фінансову нестійкість підприємства.

Таблиця 1.2

Динаміка показників платоспроможності і фінансової стійкості ПП «Валента за 2013-2017рр.

Показники	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	Відхилення, (+,-)				Норматив не значення показника	Відхилення від норми в 2017 році
						2017/ 2013	2017/ 2014	2017/ 2015	2017/ 2016		
Загальний коефіцієнт покриття (платоспроможності)	0,80923	0,84899	1,04776	1,15923	1,15859	0,34936	0,30960	0,11083	-0,00064	>1	
Коефіцієнт швидкої платоспроможності	0,23108	0,39533	0,46723	0,96037	0,88428	0,65320	0,48895	0,41705	-0,07609	>0,5	
Коефіцієнт абсолютної платоспроможності	-	0,01752	0,03559	0,01127	0,00004	0,00004	-0,01747	-0,03555	-0,01123	>0,2	0,19996
Коефіцієнт автономії (концентрації власного капіталу)	0,06330	0,11674	0,23112	0,27677	0,25726	0,19397	0,14053	0,02614	-0,01950	>0,5	0,24274
Коефіцієнт фінансової залежності	14,79788	7,56631	3,32668	2,61315	2,88704	-11,91083	-4,67926	-0,43964	0,27389	<2,0	0,88704
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-2,82302	-1,14259	0,15887	0,48596	0,44089	3,26392	1,58348	0,28202	-0,04506	>0,5	0,05911
Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталів	14,79788	7,56631	3,32668	2,61315	2,87241	-11,92546	-4,69389	-0,45427	0,25926	<0,5	2,37241
Коефіцієнт забезпечення власними коштами	-0,23575	-0,17787	0,04558	0,16042	0,13248	0,36823	0,31035	0,08690	-0,02794	>0,1	
Коефіцієнт фінансової стабільності	0,06758	0,13216	0,30060	0,38268	0,34637	0,27880	0,21421	0,04577	-0,03630	>1	0,65363

Підсумовуючи вище зазначене, харчова промисловість України займає важливу роль в економічному розвитку країни. Вона займає велику питому вагу в загальних обсягах виробництва і реалізації промислової продукції. Харчова промисловість України має непоганим експортним потенціалом своєї продукції. Це робить її привабливою для інвесторів і таким чином галузь являється однією з найбільших реципієнтів іноземних інвестицій в економіку України. Негативним явищем для підприємств харчової промисловості являється низька інноваційна активність, що в свою чергу впливає на економічну ефективність діяльності, а також конкурентоздатність національної продукції. Важливим кроком для розвитку галузі в Україні є запровадження інноваційних технологій у виробництво продукції, що підвищить її якість, екологічність та сприятиме зростанню рентабельності виробництва.

Результати аналізу економічного потенціалу досліджуваного підприємства промисловості, характеризується позитивною тенденцією зростання динаміки майнового стану та показника фондівдачі протягом 2013-2017 рр. При аналізі фінансово-господарської діяльності ПП «Валента», ми дослідили рентабельність підприємства і рентабельність виручки від реалізованої продукції, товарів та послуг. Як висновок можна стверджувати, що підприємство є рентабельним і протягом досліджуваного періоду динаміка даних показників мала тенденцію до збільшення.

Висновки до розділу 1

Поняттю «витрати» нині існують різні трактування. На нашу думку найбільш влучним визначенням економічної сутності поняття «витрати» може бути дане визначення: витрати - це величина що виражає сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів, виражених в грошовій формі, що використовуються у процесі господарській діяльності підприємства, для одержання бажаного результату і досягнення певної мети.

Беручи до уваги велику кількість кваліфікаційних ознак при групуванні витрат підприємства, що наведені в науковій літературі та в нормативних документах, при виборі класифікації витрат необхідно враховувати галузеві особливості діяльності підприємства, вона повинна відповідати цілям управління, мати комплексний характер, мати практичне застосування. Вважаємо, що для підприємств промисловості, для яких основний вид господарської діяльності є виробництво продукції, найбільш вдалим групуванням витрат при їх раціональному управлінні є групування витрат на виробничі витрати і витрати періоду.

Контроль та аналіз в системі управління промисловим підприємством є важливою і необхідною ланкою для інформаційного забезпечення раціонального управління підприємством. Контроль витрат можна вважати тільки в тому випадку ефективним, коли його результати дозволяють попередити виникнення незапрограмованих і небажаних ситуацій в діяльності підприємства, а також виявити відхилення до того часу, як вони могли б спровокувати виникнення чи підвищення фінансових ризиків.

Харчова промисловість України займає важливу роль в економічному розвитку країни. Вона займає велику питому вагу в загальних обсягах виробництва і реалізації промислової продукції. Важливим кроком для розвитку галузі в Україні є запровадження інноваційних технологій у виробництво продукції, що підвищить її якість, екологічність та сприятиме зростанню рентабельності виробництва.

Результати аналізу економічного потенціалу досліджуваного підприємства промисловості, характеризується позитивною тенденцією зростання динаміки майнового стану та показника фондівддачі протягом 2013-2017 рр. При аналізі фінансово-господарської діяльності ПП «Валента», ми дослідили рентабельність підприємства і рентабельність виручки від реалізованої продукції, товарів та послуг. Як висновок можна стверджувати, що підприємство є рентабельним і протягом досліджуваного періоду динаміка даних показників мала тенденцію до збільшення.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з питань контролю та аналізу витрат промислових підприємств

Аналіз та контроль витрат діяльності промислових підприємств засновується на нормативно-правовій базі, інструктивних документах, методичних рекомендаціях та ін.

Розглянемо нормативно-правову базу, на яку слід опиратися при аналізі та контролі витрат промислових підприємств України (дод. Ж). Основним нормативно-правовим документом, який регулює облік в Україні, а зокрема й облік витрат, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[3]. Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами.

Одним із основних нормативних документів при аналізі та контролі витрат підприємства являється Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», який містить загальні положення, визнання, склад, обрахунки, їх ведення в бухгалтерській звітності. П(С)БО 16 є повним відображенням сутності витрат, дає їм повну характеристику, також надає методологічні засади формування інформації про витрати підприємства визначає. Тому, хоч підприємствам й надано право самостійно обирати систему управлінського обліку, проте в такій його частині, як облік витрат, воно повинно орієнтуватися на вимоги даного положення. В ньому наводяться визначення основних термінів, пов'язаних з обліком витрат на підприємстві, основні принципи визнання витрат, їх склад, а також порядок розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності.

В П(С)БО 16 також наведено розрахунок розподілу загальновиробничих витрат, що одним з найважливіших моментів в обліку витрат. Проте, слід відзначити, що для забезпечення потреб внутрішніх користувачів підприємства можуть застосовувати інші методологічні підходи.

Важливим нормативним документом є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у якому відображається інформація правильності визнання витрат, контроль порядку їх відображення у звіті про фінансові результати, а також міститься економічна характеристика сутності витрат.

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом МФУ від 24.05.1995 № 88 встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку витрат підприємства.

При перевірці правильності визнання витрат підприємства в грошовій, матеріальній та нематеріальній формі слід опиратися на Податковий кодекс України, оскільки витрати підприємства формують базу оподаткування податком на прибуток. Цим кодексом у пункті 177.4 статті 177 визначено перелік витрат безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів [2].

Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених пунктом 41.1 статті 41 цього Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Податковий кодекс України законодавчо регламентовано поняття податкового контролю (Глава 5) як системи заходів, що вживаються контролюючими органами для контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку витрат підприємства протягом звітного періоду встановлює Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 № 291 [11].

Проводячи аналіз та контроль витрат на промислових підприємствах важливим документом є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 [10].

Огляд спеціальної літератури з питань контролю та аналізу витрат промислових підприємств показав, що даному питанню приділялася досить велика увага серед вітчизняних науковців(дод З).

Відомий економіст Бутинець Ф. Ф у своєму навчальному посібникові «Економічний аналіз» розглянуто економічний аналіз витрат на виробництво(собівартості продукції). Автор стверджує, що економічний аналіз витрат на виробництво (собівартості продукції) є важливим інструментом управління витратами, що дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження ціни одиниці продукції [23].

Економіст Мних Є. В. у своєму підручнику «Економічний аналіз» вчений в повній мірі описав зміст і завдання аналізу витрат виробничих діяльності підприємства, здійснив групування витрат. Мних Є. В. здійснив аналіз витрат діяльності підприємства на основі принципів системного, комплексного і кібернетичних підходів. Економіст описав аналіз обґрунтованість та виконання кошторису (бюджету) витрат виробничої діяльності підприємства [58].

Аналіз витрат діяльності суб'єктів господарювання у своїх працях розкривають такі науковці як Барабаш Н. С.[18], Бутко А. Д.[25], Черниш С. С. [85] Мошенський С. З.[60], Попович П. Я. [67].

При аналізі періодичних видань присвячених аналізу витрат

промислових підприємств, то даному питанню приділяла увагу Піскунова Н. В. у статті «Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства», у якій автор розкрила основні етапи аналізу витрат і дослідила систему оціночних показників, які пропонуються для оцінки ефективності витрат [65]

Такі науковці як Данилко В. К. Кушніренко О. М. Марченко К. С. у навчальному посібнику «Управління витратами» піднімають питання стосовно контролю витрат, як важливої складової системи управління та розкривають методи контролю витрат [36]. Питання методів контролю витрат, а також класифікація видів контролю витрат у своїй роботі розкривають Чорна М.В., Смірнова П.В., Бугріменко Р.М. [86].

Давидович І. Є. у своїй роботі «Управління витратами» розкриває контроль в управлінні виробничими витратами. Автор обґрунтовує роль і значення контролю в управлінні виробничими витратами, також надає інформацію про контроль динаміки витрат в управлінні формуванням собівартості продукції [37].

При дослідженні періодичних видань присвячених контролю витрат, то слід згадати статтю Головацької С.І., та Сашко О.П. «Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти», в якій розкрито саме організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю витрат [34].

Місце і роль обліку і внутрішнього контролю в системі управління витратами підприємств розглядає Гордополов В. Ю. у статті «Облік і внутрішній контроль в системі управління витратами підприємств торгівлі» [30].

Таким чином, дослідивши нормативно правову базу з питань контролю та аналізу витрат промислових підприємств, можна дійти висновку, що при аналізі та контролі витрат господарської діяльності промислових підприємств одним з основних нормативних документів являється Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Огляд спеціальної літератури з питань аналізу та контролю витрат досліджували багато вітчизняних науковців, які в

своїх працях розглядали зміст, завдання, методика аналізу витрат, а також питання контролю витрат, як складової системи управління витратами та методи контролю витрат.

2.2. Оцінка системи обліку витрат підприємств харчової промисловості

Облік витрат підприємств харчової промисловості залежить від галузевих особливостей, технології й організації виробництва, складу і структури окремих калькуляційних статей витрат, можливості її аналітичного роз'єднання тощо. Важливим є також значення окремих структурних підрозділів управління та технологічного процесу, способи переробки сировини в готову продукцію. Залежно від цих передумов встановлюються об'єкти обліку витрат, місця їх виникнення, центри обліку руху сировини, готової продукції, способи контролю та управління витратами і система узагальнення облікових даних.

Головним нормативним документом, що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Умови визнання витрат в бухгалтерському обліку визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»:

- витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;
- витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;

- якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами [7].

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати: 1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг. 3) погашення одержаних позик; 4) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 ПСБО 16; 5) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку[12, с. 262]

Ведення бухгалтерського обліку на ПП «Валента» здійснюється на основі прийнятої ним облікової політики, а також згідно з принципами та методами, котрі передбачені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV зі змінами та доповненнями. Облікова політика включає в себе сукупність способів ведення обліку, обраних даним підприємством та методика обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку, а також умови зміни цієї облікової політики та інші аспекти бухгалтерського обліку.

Основними завданнями на підприємстві «Валента», щодо організації обліку витрат є:

- забезпечення правильного визначення та достовірної оцінки витрат діяльності;
- правильність та повнота документального оформлення в облікових регістрах витрат діяльності;
- правильне використання синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків;

Бухгалтерський облік витрат на підприємствах харчової промисловості здійснюється за видами діяльності та за елементами. Для обліку витрат підприємства можуть використовувати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності», причому ведення рахунків класу 9 є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Рішення щодо застосування рахунків класу 8 приймається підприємством самостійно і вони призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду.

Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства. Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в П(С)БО 16.

Відповідно до облікової політики ПП «Валента», то бухгалтерський облік витрат ведеться з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності». Також в обліковій політиці прийнято як базу розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат прямі витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). На підприємстві використовується позамовний метод обліку витрат в розрізі виробничих цехів (дільниць) за елементами витрат. За цим методом витрати збираються в кожному замовленні, одержаному від клієнта. Прямі витрати: за первинними документами, накладні – пропорційно до прямих. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включати: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Облік витрат за елементами на підприємстві ПП «Валента» ведеться для того, щоб вивчити матеріалоемність, енергоємність, трудомісткість, встановити вплив технічного прогресу на структуру витрат. При цьому використовують рахунки класу 8, що призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду.

На рахунках цього класу, крім рахунку 85 "Інші затрати", ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати (рахунок 80), витрати на оплату праці (рахунок 81), відрахування на соціальні заходи (рахунок 82), амортизація (рахунок 83) та інші операційні витрати (рахунок 84). Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про інші витрати діяльності [11].

Облік витрат за видами діяльності на досліджуваному підприємстві ведеться для інформаційного забезпечення аналізу про витрати підприємства в розрізі видів діяльності: операційної, інвестиційної, фінансової. При цьому використовують рахунки класу 9.

На нашу думку є важливим ведення обліку за елементами та видами діяльності на підприємствах харчової промисловості, оскільки вони забезпечують обліковою інформацією про витрати для ефективного і всебічного аналізу та контролю діяльності підприємства.

Нами було розглянуто типові бухгалтерські проводки обліку витрат підприємства з застосуванням рахунків класу 8 та 9 наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.2

Реєстрація господарських операцій обліку витрат ПП «Валента»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		
	1	2	3
		Дебет	Кредит
Запасні частини використанні для ремонту виробничого обладнання	806	«Витрати запасних частин»	207 «Запасні частини»
	23	«Виробництво»	806 «Витрати запасних частин»
Нарахована заробітна плата адміністративному	811	«Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки по оплаті праці»

персоналу	92 «Адміністративні витрати»	811 «Витрати на оплату праці»
-----------	---------------------------------	-------------------------------

Продовження таблиці

1	2	3
Нарахована амортизація основних засобів відділу збуту	83 «Амортизація»	131 «Знос основних засобів»
	93 «Витрати на збут»	83 «Амортизація»
Нестача готової продукції виявлена при інвентаризації	84 «Інші операційні витрати»	26 «Готова продукція»
	947 «Нестачі та витрати від псування цінностей»	84 «Інші операційні витрати»

Будь-яка господарська операція з обліку витрат підприємства не можлива без її реєстрації в первинних документах. Залежно від виду витрат можна виділити такі документи:

- Прямі матеріальні витрати: лімітно-забірна картка типової форми № М-8 та М-9, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів типової форми № М-10, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11 (затверджені наказом Мінстату від 21.06.96 р. № 193) та ін;
- Прямі витрати з оплати праці: розрахунково-платіжна відомість працівника типової форми № П-6, розрахунково-платіжна відомість (зведена) типової форми № П-7, таблиць обліку використання робочого часу типової форми № П-5 (затверджено наказом Держкомстату від 05.12.08 р. № 489) та ін;
- Амортизація виробничих основних засобів і нематеріальних активів: відомість нарахування амортизації (як правило, розробляється на підприємстві самостійно);
- Загальновиробничі витрати: відомість розподілу загальновиробничих витрат);

- Інші прямі витрати: акти виконаних робіт (придбаних послуг), рахунки і розрахунків спожитих послуг, авансові звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, страхові поліси, бухгалтерські довідки про списання та нарахування інших витрат.

Для узагальнення інформації про облік витрат на підприємстві використовують журнал ордер №5.

Підприємства харчової промисловості використовують різні бухгалтерські програми, що полегшують ведення обліку господарської діяльності. Найпоширенішим програмним продуктом у вітчизняних промислових підприємств при автоматизованому обліку являється корпоративна інформаційна система бухгалтерського обліку 1С «Бухгалтерія».

На приватному підприємстві «Валента» ведеться змішана форма ведення бухгалтерського обліку: журнально-ордерна з використанням програми «1С: Підприємство 8».

Провівши аналіз обліку витрат на ПП «Валента», ми пропонуємо у системі управлінського обліку здійснювати формування витрат за допомогою попроцесного методу, а не позамовного методу обліку витрат. Об'єктом обліку витрат за цим методом є технологічний процес, його частини, види виготовленої продукції. Прямі витрати належать до продукції за первинними документами, накладні – за вибраними базами розподілу. Цей метод формування витрат створює доцільність обліку витрат за центрами витрат і центрами відповідальності.

Провівши дослідження особливості обліку витрат на підприємстві ПП «Валента», на наш погляд недоліком являється не застосування обліку витрат в розрізі кожного виду продукції, що виробляє підприємство. Ми вважаємо, що даному підприємству необхідно удосконалити свою систему обліку витрат по кожному виду продукції, що забезпечить можливість визначити витратомісткість окремих видів продукції, і дозволить виявити найбільш прибуткову і збиткову продукцію.

Таким чином, система обліку витрат на підприємствах харчової

промисловості здійснюється на основі прийнятою обліковою політикою, а також згідно з принципами та методами, котрі передбачені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Бухгалтерський облік витрат ведеться з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності». Провівши аналіз системи обліку витрат на ПП «Валента», нами запропоновано використання попроцесного методу обліку витрат, що зумовить створення центрів витрат і центрів відповідальності; застосування обліку витрат в розрізі кожного виду продукції, що виробляє підприємство.

2.3. Внутрішній контроль витрат промислових підприємств

Особливе місце в системі контролю на підприємстві належить внутрішньому контролю. Внутрішній контроль на підприємствах – це система, що є складовою частиною системи управління, що повинна створюватися для підвищення ефективності управління за допомогою своєчасного виявлення відхилень від запланованих результатів на всіх стадіях і рівнях процесу управління і негайного інформування всіх підсистем управління про необхідність прийняття відповідних коригувальних дій (заходів) з усунення і запобігання подібним порушенням у майбутньому [47, с. 27].

Сучасні вимоги господарювання промислових підприємств вимагають присутність внутрішнього контролю витрат при раціональному управлінні діяльністю. Внутрішній контроль витрат передбачає перевірку складу, структури та обсягів витрат, порівняння фактичних значень зі сформованими критеріями та стандартами, аналізування відхилень та рівня їх істотності.

Внутрішній контроль витрат є невід'ємною частиною в системі управління, що пов'язане з тим, що неможливо здійснювати діяльність без систематичного, безперервного контролю за понесеними витратами в ході господарської діяльності.

Внутрішній контроль витрат на підприємстві ПП «Валента» покладено

на керівника та головного бухгалтера. Обов'язковим завданням для керівника підприємства являється створення належних умов для правильного ведення обліку витрат. Для головного бухгалтера завданням є забезпечення дотримання на підприємстві встановлення методологічних засад бухгалтерського обліку витрат, організації контролю за відображенням на відповідних рахунках всіх господарських операцій, що пов'язані з витратами діяльності.

При здійсненні внутрішнього контролю за витратами підприємства головному бухгалтеру рекомендується застосовувати:

- 1) нормативні перевірки (вивчення вмісту відображеної в документі операції з точки зору її відповідності чинним нормам, правилам та інструкціям);
- 2) арифметичну перевірку (полягає в контролі за правильністю підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа) [40, с. 182].

Основною метою внутрішнього контролю витрат на досліджуваному підприємстві є надання інформації про відхилення від норм і нормативів, виявленні «вузьких» місць на виробництві, визначення невикористаних резервів на підприємстві та збільшення рівня рентабельності діяльності шляхом зниження рівня витрат.

Як зазначає Гордополов В. Ю., «основними завданнями внутрішнього контролю витрат є:

- систематичне та планомірне спостереження за поведінкою витрат, а також за факторами, що призвели до зміни їх рівня;
- виявлення відхилень фактичних результатів від планових показників витрат;
- прогнозування результатів діяльності підприємства з врахуванням зміни рівня витрат;
- обґрунтування необхідності коригувальних впливів на витрати і вибір методу такого впливу;

- визначення обґрунтованості формування витрат за окремими елементами витрат і калькуляційними статтями;
- вивчення стану аналітичного і синтетичного обліку;
- обґрунтування правильності розподілу витрат;
- виявлення внутрішньогосподарських резервів зниження витрат» [30].

На основі проведеного дослідження нами було встановлено, що контроль витрат підприємств харчової промисловості необхідно здійснювати в три етапи (рис.2.1).



Рис. 2.1 *Етапи здійснення внутрішнього контролю витрат*

Організаційно-підготовчий етап внутрішнього контролю включає постановку цілей та завдань, формування інформаційного забезпечення, обираються методи та методичні прийоми контролю, вибір суб'єктів внутрішнього контролю витрат.

На другому етапі контролю витрат безпосередньо здійснюються контрольні процедури щодо достовірності та правильного відображення господарських операцій із формування витрат та оцінюється їх відповідність заданим параметрам (бюджетним показникам).

На результативно-узагальнюючому етапі внутрішнього контролю витрат діяльності складається висновок щодо виявлених відхилень та встановлених порушень, здійснюється їх моніторинг та розробляються пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат та підвищення рівня внутрішнього контролю за ними.

Внутрішній контроль витрат промислового підприємства повинен здійснюватися на всіх стадіях життєвого циклу, від придбання сировини і матеріалів для виготовлення продукції, аж до її реалізації. Тому внутрішній контроль можна поділити на попередній, поточний і наступний. Завданнями попереднього контролю витрат є перевірка обсягів, складу та структури витрат на етапі їхнього планування та встановлення нормативних значень.

Поточний контроль витрат здійснюють під час фінансово-господарської діяльності підприємства. Він дозволяє виявити відхилення витрат від заданих планів і нормативів та вжити відповідних заходів щодо усунення відхилення під час здійснення господарської операції.

Наступний контроль витрат здійснюється після здійснення господарської діяльності. Характерним для цього виду контролю є перевірка усіх фактичних витрат та їх зіставлення із нормативними або плановими. Результати наступного контролю витрат є важливими при управлінні витратами вже в наступних періодах.

На досліджуваному підприємстві ПП «Валента» використовують бюджетування як метод внутрішнього контролю витрат, який передбачає складання бюджетів за різними напрямками діяльності підприємства. Фактичні витрати порівнюють із запланованими витратами в бюджетах і на основі виявлених відхилень приймають рішення.

В процесі бюджетного контролю зіставляються фактичні дані з бюджетними, проводиться аналіз відхилень та вносяться необхідні корективи. Головним завданням бюджетного контролю витрат є встановлення причин виявлених розбіжностей та обґрунтування методів усунення [36, с.199].

На нашу думку, застосування цього методу контролю на ПП «Валента» є недостатнім при ефективному управлінні витратами. Тому для ефективної системи контролю, яка дозволить впливати на формування витрат підприємства протягом усього циклу виробничої діяльності, є застосування та створення центрів витрат та центрів відповідальності.

Центр відповідальності – це сегмент діяльності в межах якої встановлено персональну відповідальність керівника зазначеної ділянки за показники діяльності його підрозділу.

Створення і функціонування системи обліку та контролю за центром відповідальності передбачає: визначення та організаційне оформлення центрів відповідальності; складання бюджетів за центрами відповідальності та звітів про їх фактичне виконання; розрахунок відхилень фактичної та бюджетних показників діяльності; оцінка діяльності центру відповідальності та стимулювання досягнутих результатів; аналіз причин відхилень [48, с. 167]. Центри відповідальності які можна виділити на підприємстві представлені на рис. 2.2.



Рис. 2.2 *Різновиди центрів відповідальності*

У свою чергу ми погоджуємося з думкою вчених, які класифікують центри витрат на центри технологічних витрат (технологічні центри витрат) та центри дискреційних витрат (дискреційні центри витрат).

У результаті дослідження з урахуванням організаційної структури підприємства ПП «Валента» запропоновано загальну систему центрів витрат, що представлена на рис. 2.3.



Рис. 2.3 Система центрів витрат на підприємстві ПП «Валента»

Оцінка діяльності технологічних центрів витрат ґрунтується на попередньому нормуванні їх витрат. При цьому контроль відбувається шляхом порівняння нормативних витрат із фактичними витратами центру і їх різниця визначає відхилення, які підлягають детальному аналізу.

Для дискреційних центрів витрат характерним є те, що управління виступає у вигляді забезпеченні того, щоб фактичні витрати по кожній категорії витрат відповідали кошторисним і завдання, покладені на відповідний центр виконувалися.

Виходячи з вище сказаного на підприємстві доцільно буде використовувати спосіб формування та контролю витрат, який називається обліком за центрами витрат і центрами відповідальності, відповідно до якого об'єктом контролю витрат може бути не лише виготовлення продукції, а й окремі його процеси, у межах яких контролюються витрати в ході виробничого процесу.

За такої системи об'єктами контролю витрат на підприємстві виступають місця виникнення витрат та центри витрат, а суб'єктами контролю є центри відповідальності. Місця виникнення витрат відрізняються від центрів витрат чітким місцем у структурі підприємства, економічною характеристикою та соціальним змістом. Центри виникнення витрат та місця виникнення витрат, в свою чергу, утворюють центри відповідальності. Номенклатуру центрів

відповідальності має затверджувати керівництво підприємства. Центр відповідальності має очолювати відповідальна особа, яка має право та можливість приймати відповідні рішення [39].

Для того, щоб грамотно і послідовно сформувати систему контролю за центрами витрат та центрами відповідальності і прийти до результативного функціонування цієї схеми на підприємстві, необхідно дотримуватись таких умов:

- 1) визначити основний напрямок господарської діяльності підприємства, тип його організаційної структури;
- 2) провести аналіз виробничої діяльності підприємства і виділити центри, що відповідають за технологію виробничого процесу;
- 3) провести аналіз витрат, виручки від реалізації і прибутку підприємства;
- 5) для кожного центру відповідальності створити перелік звітності і визначити показник для оцінки ефективності роботи центру відповідальності;
- 6) визначити права й обов'язки центру відповідальності [46, с. 101].

Провівши аналіз системи внутрішнього контролю витрат на досліджуваному підприємстві, на нашу думку для ефективного функціонування контролю на ПП «Валента» необхідно ввести до штатного розпису підприємства одиницю спеціаліста з питань внутрішнього контролю. До основних обов'язків такого працівника буде входити не лише проведення регулярного внутрішнього контролю, а й розробка низки рекомендацій щодо: організації належного обліку окремих елементів витрат; шляхів зниження собівартості готової продукції; ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів; удосконалення технології виробництва; альтернативних методів придбання сировини та матеріалів та ін.

Розроблена на ПП «Валента» система внутрішнього контролю за витратами повинна сприяти виникненню у виробничих підрозділах такої ситуації, коли економічна служба, керівники моментально реагують на відхилення витрат від встановлених норм, на випадок браку, зниження якості продукції та інше.

Отже, система управління промисловим підприємством в умовах ринкової економіки потребує належної організації системи внутрішнього контролю, яка, в свою чергу, допоможе відобразити фактичний стан підприємства, визначити причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та виявити невикористані резерви. За результатами внутрішнього контролю витрат здійснюється коригування діяльності підприємства, модифікація його стратегії, цілей діяльності, перегляд планів, удосконалення технології виробництва продукції та збільшення рівня ефективності управління витратами і загалом підприємства. Для досягнення такого ефекту від внутрішнього контролю на ПП «Валента» буде доцільно ввести до штатного розпису підприємства одиницю спеціаліста з питань внутрішнього контролю.

2.4. Організаційно-інформаційна модель контролю та аналізу витрат підприємств промисловості

При ефективному здійсненні контролю та аналізу витрат підприємств промисловості, яка б поєднувала організаційну та інформаційну складову є важливим розроблення організаційно-інформаційної моделі. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки моделі контролю та аналізу підприємства, стосуються характеристики суб'єктів, об'єктів, мети і завдань та методичного забезпечення. Інформаційні питання охоплюють побудови інформаційної бази контролю та аналізу: визначення джерел інформації, характеристику інформаційного забезпечення та розробку системи показників, за допомогою яких передбачається досліджувати об'єкти контролю та аналізу.

Організаційно-інформаційна модель фінансового аналізу та контролю витрат підприємства є стислою характеристикою його суб'єктів та об'єктів, мети і завдань, системи показників, що визначають параметри об'єктів, інформаційної бази, методів і прийомів обробки економічної інформації, узагальнення результатів аналізу (рис. 2.4) [59, с. 133].

Розглянемо перший блок організаційно-інформаційної моделі контролю та аналізу витрат. Він включає в себе мету та завдання.

Мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів і в оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень стосовно їх подальшої раціоналізації [55, с.394]. Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного, комплексного і кібернетичного підходу до аналізу економіки.

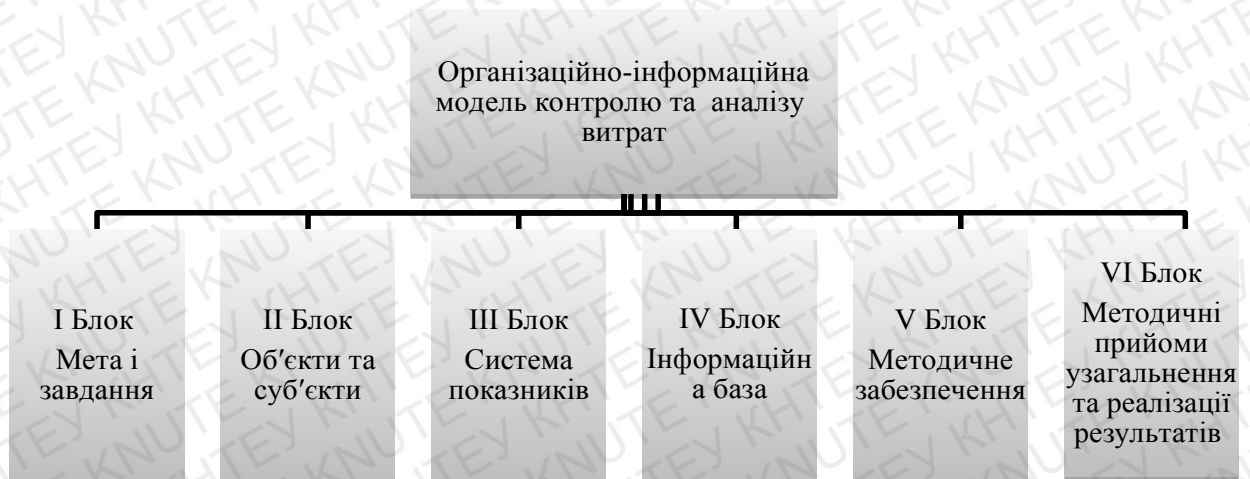


Рис. 2.4 *Організаційно-інформаційна модель контролю та аналізу витрат*

Завдання аналізу витрат:

- об'єктивна оцінка дотримання кошторису витрат підприємства за загальним обсягом, складом і структурою (в цілому і в розрізі видів діяльності, періодів часу і структурних підрозділів);
- оцінка динаміки розвитку витрат підприємства за загальним обсягом, складом і структурою (в цілому і в розрізі видів діяльності, періодів часу і структурних підрозділів);
- аналіз витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) (в цілому і в розрізі періодів часу і структурних підрозділів)
- виявлення і кількісна оцінка причин зміни витрат (в цілому і в розрізі видів діяльності, періодів часу і окремих структурних підрозділів) підприємства;

- аналіз окремих видів витрат господарської діяльності та виявлення резервів економії (в розрізі номенклатури статей витрат);
- виявлення непродуктивних витрат і втрат у процесі звичайної діяльності підприємства і розробка заходів, спрямованих на їх ліквідацію;
- підрахунок резервів відносної економії витрат і розробка заходів із їх практичної реалізації [32, с. 73].

Метою контролю витрат промислового підприємства є систематичне здійснення дослідження обґрунтованості витрат, їх динаміки, виявлення рівня та причин відхилення фактичних витрат від запланованих та розроблення методів їх усунення.

До основних завдань контролю витрат відносять:

- моніторинг – систематичне дослідження динаміки витрат і факторів, які на неї впливають;
- виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень;
- аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення коригуючих заходів під час виконання планових завдань, участь у їх розробці [86, с. 80].

Другий блок – «Об'єкти та суб'єкти» - характеризує об'єкти аналітичної діяльності та основні параметри, за якими дані об'єкти підлягають дослідженню, а також суб'єкти стосовно конкретних завдань, які належить виконати для досягнення мети контролю та аналізу [59, с. 134].

До об'єктів аналізу витрат належать:

- обсяг витрат в цілому, за елементами, видами діяльності та структурою;
- обсяг собівартості виробленої продукції;
- фактори, що впливають на рівень витрат підприємства;
- функції управління витратами, а саме організація, контроль, планування, регулювання.

Об'єктами контролю витрат промисловості можна віднести доцільність здійснення витрат підприємства, безпосередньо документування та облік самих витрат [34, с. 38].

До суб'єктів аналізу та контролю витрат відносять:

- бухгалтерська служба підприємства;
- фінансова служба підприємства;
- вищі посадові особи підприємства;
- керівники виробничих підрозділів;
- керівники збутових та адміністративних підрозділів;
- зовнішні користувачі.

Третій блок – «система показників», складається з переліку показників, за якими передбачено дослідити об'єкти аналізу та контролю.

Важливим напрямом контролю та аналізу в системі управління витратами є обґрунтування системи показників для оцінки ефективності управління витратами. Здійснення контролю витрат відбувається з використанням абсолютних і відносних показників витрат.

Система відносних показників, що використовується при контролі та аналізі витрат підприємства представлена в табл. 2.3. Перевага відносних показників витрат полягає в тому, що їх фактичні й планові величини порівнюються без коригувань. Абсолютний показник витрат у формі кошторису є універсальним і найбільш поширеним для контролю витрат. Він дозволяє порівняти фактичні витрати з плановими, виявити відхилення за видами витрат і з'ясувати їх причини [86, с. 85].

Таблиця 2.3

Система відносних показників аналізу та контролю витрат

Показник	Розрахунок
Рівень витрат операційної діяльності	$\zeta \frac{BO}{ЧДР} * 100$
Собівартість реалізованої продукції на 1 грн чистого доходу	$\zeta \frac{C}{ЧДР} * 100$
Рівень адміністративних витрат	$\zeta \frac{AB}{ЧДР} * 100$
Рівень витрат на збут	$\zeta \frac{BЗ}{ЧДР} * 100$
Рівень рентабельності витрат і-го виду діяльності (Р _{ві})	$P_{vi} = \frac{\Pi_i}{B_i} * 100$
Чиста рентабельність (Р _ч)	$P_{ч} = \frac{ЧП}{B} * 100$

Питома вага витрат і-го виду діяльності (Dvi)	$Dvi = \frac{Vi}{B} * 100$
<p>Умовні позначення: ВО, С, АВ, ВЗ – відповідно витрати операційної діяльності, собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати та витрати на збут; ЧДР – чиста виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн; ЧП – чистий прибуток; Пі – прибуток і-го виду діяльності, грн; Ві – витрати і-го виду діяльності, грн; В – витрати підприємства, грн</p>	

Четвертий блок – « Інформаційна база» - визначає джерела утворення та види економічної інформації, за допомогою якої мають досліджуватися об'єкти аналізу та контролю.

Інформаційну основу проведення контролю та аналізу витрат становить нормативно-довідкова (норми й нормативи витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції (робіт, послуг), кошторис витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг), кошторис витрат підприємства, фінансовий план підприємства), облікова й звітна (звіти матеріально-відповідальних осіб, таблиця обліку робочого часу й розрахунку заробітної платні, посвідчення про відрядження, авансові звіти, товарно-транспортні накладні; дані рахунків бухгалтерського обліку – 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»; облікові регістри – Журнал 5, 5А; фінансова звітність – форма № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)", форма № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)", форма № 3 "Звіт про рух грошових коштів", форма № 5 "Примітки до річної фінансової звітності"; статистична звітність – форма № 1–підприємство "Звіт про основні показники діяльності підприємства, форма № 1–ПВ "Звіт з праці", тощо), а також позаоблікова інформація (дані проведених інвентаризацій, матеріали різних перевірок, спостережень, рішення й розпорядження по підприємству, дані попередніх аудиторських перевірок, дані попередніх аналітичних досліджень, і т.п.).

П'ятий блок – «Методичне забезпечення» - передбачає характеристику методів та прийомів обробки економічної інформації про витрати діяльності підприємства.

При аналізі витрат промислового підприємства використовують ряд методичних прийомів і способів аналізу, які представлені на рис. 2.5. Тобто використовують економіко-логічні та економіко-математичні методи аналізу

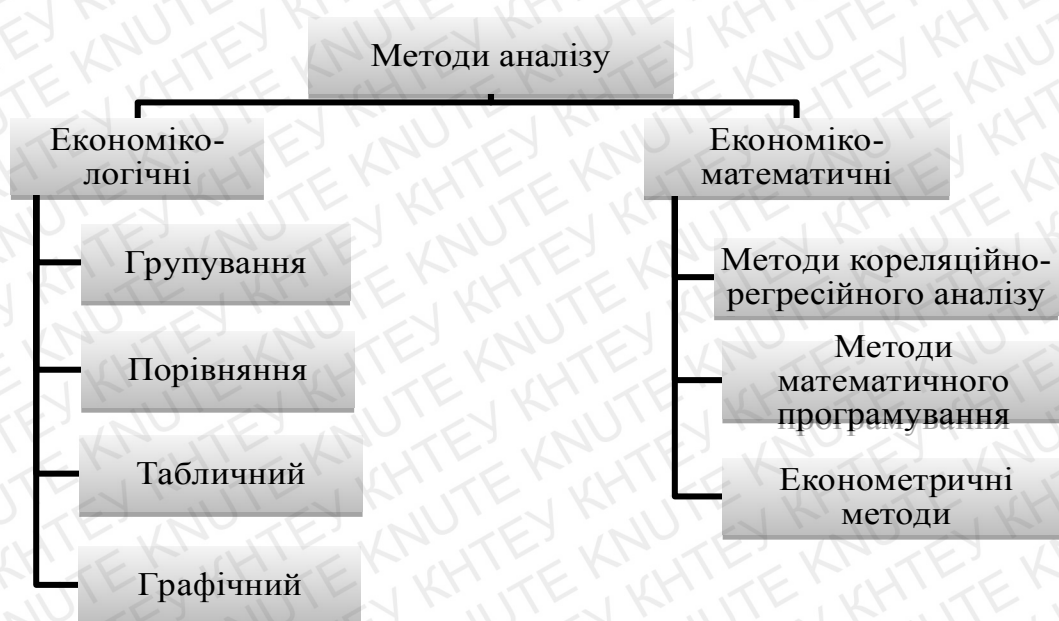


Рис. 2.5 Методичні прийоми і способи аналітичного дослідження витрат[92]

Методичні прийоми які використовуються при контролі витрат наведені на рис.2.6. До них відносять органолептичні, розрахунково-аналітичні та документальні.



Рис. 2.6 Методичні прийоми контролю витрат промислового підприємства [19, с. 833]

Шостий блок – «Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів» - характеризує заключну стадію аналізу та контролю витрат, яка завершується прийняттям управлінських рішень щодо подальшого розвитку управління витратами.

До таких прийомів аналізу витрат належать:

- систематизація інформації про витрати підприємства;
- кількісна оцінка виявлених резервів оптимізації витрат;
- розробка багатоваріантних заходів щодо поліпшення досліджуваної ситуації витрат;
- вибір оптимального варіанта заходів щодо поліпшення досліджуваної ситуації;
- доведення прийнятого рішення до виконавців;
- забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень [59, с. 134].

До методичних прийомів узагальнення та реалізації результатів контролю витрат належать:

- групування проміжних результатів контролю у внутрішніх робочих документах;
- аналітичне групування результатів контролю;

- систематизоване групування недоліків;
- розробка пропозицій щодо профілактики і усунення недоліків;
- реалізація пропозицій за виявленими недоліками
- прийняття рішень за результатами контролю
- контроль виконання рішень [19, 833].

Отже, послідовна реалізація елементів організаційно-інформаційної моделі контролю та аналізу витрат забезпечує досягнення поставленої мети, а саме інформаційне забезпечення і всебічна оцінка досягнутих результатів аналізу витрат, їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації, а також систематичне здійснення дослідження обґрунтованості витрат, їх динаміки, виявлення рівня та причин відхилення фактичних витрат від запланованих та розроблення методів їх усунення.

Висновки до розділу 2

При аналізі та контролі витрат господарської діяльності промислових підприємств одним з основних нормативних документів являється Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Також потрібно застосовувати НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Податковий кодекс України, Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Огляд спеціальної літератури з питань аналізу та контролю витрат досліджували багато вітчизняних науковців, які в своїх працях розглядали зміст, завдання, методика аналізу витрат, а також питання контролю витрат, як складової системи управління витратами та методи контролю витрат.

Система обліку витрат на підприємствах харчової промисловості здійснюється на основі прийнятою обліковою політикою, а також згідно з

принципами та методами, котрі передбачені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Бухгалтерський облік витрат ведеться з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності». Провівши аналіз системи обліку витрат на ПП «Валента», нами запропоновано використання попроцесного методу обліку витрат, що зумовить створення центрів витрат і центрів відповідальності; застосування обліку витрат в розрізі кожного виду продукції, що виробляє підприємство.

Система управління промисловим підприємством в умовах ринкової економіки потребує належної організації системи внутрішнього контролю, яка, в свою чергу, допоможе відобразити фактичний стан підприємства, визначити причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та виявити невикористані резерви. За результатами внутрішнього контролю витрат здійснюється коригування діяльності підприємства, модифікація його стратегії, цілей діяльності, перегляд планів, удосконалення технології виробництва продукції та збільшення рівня ефективності управління витратами і загалом підприємства. Для досягнення такого ефекту від внутрішнього контролю на ПП «Валента» буде доцільно ввести до штатного розпису підприємства одиницю спеціаліста з питань внутрішнього контролю.

Послідовна реалізація елементів організаційно-інформаційної моделі контролю та аналізу витрат забезпечує досягнення поставленої мети, а саме інформаційне забезпечення і всебічна оцінка досягнутих результатів аналізу витрат, їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації, а також систематичне здійснення дослідження обґрунтованості витрат, їх динаміки, виявлення рівня та причин відхилення фактичних витрат від запланованих та розроблення методів їх усунення.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Організація контролю витрат промислових підприємств

Контроль за витратами промислових підприємств при здійсненні фінансово-господарської діяльності промислового підприємства є важливим для ефективного управління підприємством, що у свою чергу впливає на прибуток та економічний потенціал розвитку галузі в національній економіці.

Зовнішній контроль витрат промислового підприємства здійснюють такі установи: 1) Державна фіскальна служба України; 2) органи статистики 3) аудитори та аудиторські фірми (зовнішній фінансовий контроль за ініціативи власника підприємства).

Державна фіскальна служба України (ДФС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом

Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - єдиний внесок), державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [5].

Даний орган виконавчої влади здійснює фіскальний контроль за діяльністю платників податків. Контроль здійснюється шляхом планових та поточних камеральних перевірок. При здійсненні планових перевірок контролюється правильність віднесення витрат підприємства до складу валових витрат для визначення в податковому обліку оподаткованого прибутку за період, що перевіряється. Перевіряється також і наявність первинних документів, що підтверджують такі витрати, та здійснюється перевірка показників податкових декларацій з даними бухгалтерського обліку. Камеральна перевірка проводиться за поточний податковий період при отриманні податковим органом квартальної (проміжкової) та річної звітності від платника податку, а саме Декларація про прибуток підприємства. В процесі камеральної перевірки контролюється відповідність даних додатків декларації до рядків самої декларації [36, с. 192].

Організація перевірок ДФСУ наведено у Методичних рекомендаціях щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, затвержені наказом Державної фіскальної служби України від 31.07.2014 № 22.

При організації документальної планової перевірки підставою для видання наказу про її проведення є включення платника податків до плану-графіка документальних планових перевірок, який оприлюднено на офіційному веб-порталі ДФС. Для проведення документальної планової чи фактичної перевірки платника податків формується направлення на перевірку в одному примірнику окремо на кожну посадову (службову) особу, що буде проводити перевірку.

Підрозділ органу ДФС, який здійснює (очолює) документальну планову перевірку, з метою дотримання статті 77 Податкового кодексу України надсилає (або вручає під розписку) платнику податків (посадовій особі платника податків або його законному (уповноваженому) представнику) у порядку, встановленому податковим кодексом України, не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку документальної планової перевірки [2]:

- письмове повідомлення про проведення документальної планової перевірки згідно із затвердженим Державною фіскальною службою України планом-графіком (із залишенням копії в органі ДФС);
- копію наказу про проведення документальної планової перевірки.

В процесі перевірки органами статистики витрат суб'єктів господарювання контролюється стан організації бухгалтерського обліку витрат на витратних рахунках (згідно з планом рахунків) та правильність кореспонденції витратних рахунків з іншими рахунками. Органи статистики здійснюють контроль аналогічно податковій інспекції шляхом організації планових та камеральних перевірок, використовуючи при цьому дані бухгалтерського обліку та дані фінансової звітності.

Рациональна організація контролю повинна забезпечувати:

- чітку структуру контрольного процесу його технологій; логічну послідовність операцій та усунення дублювання при їх виконанні;
- взаємне узгодження дій контролерів і працівників інших служб, які виконують контрольні функції у межах своїх повноважень;
- чіткий вибір та оптимізація виконання контрольних процедур;
- розробка контрольних номенклатур для кожного етапу контрольного процесу, а також побудова форм відображення і матеріальних носіїв контрольної інформації такого змісту, який найбільшою мірою задовольнив би вимоги ефективного управління;
- деталізація місць та контролю відповідальності;
- високий рівень обґрунтованості, повноти та якості висновків контролюючих органів;

- впровадження комп'ютерних технологій в контрольний процес;
 - планування всіх фаз, етапів і стадій контрольного процесу;
- можливість розвитку форм і методів контролю [50, с. 207].

Під час здійснення контролю на підприємстві потрібно визначити його мету, безпосередні завдання і функції та враховувати фактори, що впливають на організацію контролю та принципи здійснення контрольних дій.

Розглянемо принципи, дотримання яких є умовою ефективної системи контролю витрат:

- своєчасність – можливість вчасного виявлення відхилень, які можуть мати значний вплив на прийняття управлінських рішень;
- результативність – розробка і запровадження заходів, щодо усунення виявлених відхилень;
- гнучкість – вибір найкращого варіанту контролю в певних умовах, а також своєчасне включення в процес контролю нових факторів і пристосування до змін, що відбуваються;
- простота - забезпечення найкращого розуміння цілей та інструментів контролю;
- взаємодія з іншими функціями управління витратами;
- автоматизація - контроль має здійснюватися автоматично при мінімальному втручанні керівника.

Для організації контролю витрат на ПП «Валента» запропонуємо типовий проект організації контролю витрат (рис.3.1).

Проект організації контролю витрат

Загальні положення:

1. Мета контрольного органу. 2. Задачі контрольного органу.
3. Основні функції контрольного органу

Структура контрольного органу:

(Положення про орган контролю та його підрозділ)

Порядок регламентації роботи контрольного органу

Вимоги до кадрового складу контрольного органу:

1. Посадові інструкції. 2. Рекомендації по підбору кадрів

Порядок організації праці працівників контрольного органу

Рис. 3.1 Проект організації контролю витрат на ПП «Валента»

Контролюючі органи, що здійснюють контроль витрат діяльності суб'єкта господарювання для ефективного функціонування організації контрольного процесу розробляють програму перевірки витрат (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Орієнтована програма проведення контролю витрат на промислових підприємствах *

Дії контролюючого органу	Джерела інформації
Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку	Головна книга по рахунках 10, 20, 644, 70, 90, 91, 92 підрозділів, первинні документи
Перевірка дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності віднесення витрат на об'єкт обліку	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забірні картки, відомості з обліку матеріалів
Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції	Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково-платіжна відомість
Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції	Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів
Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково-платіжна відомість
Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат	Договори, рахунки-фактури, платіжні доручення

Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва	Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга
--	--

*Складено автором на основі [56]

Особливе місце в системі контролю витрат відіграє саме внутрішній контроль витрат. Відповідальним за створення системи внутрішнього контролю є управлінський персонал, який у відповідності з національними стандартами самостійно вибирає методи і прийоми контролю [57].

Організація контрольного процесу за витратами ПП «Валента» при внутрішньому контролі витрат покладена на керівника підприємства, головного бухгалтера.

Система внутрішнього контролю на ПП «Валента» має бути побудована так, щоб своєчасно інформувати керівників підприємства про необхідність проведення коригуючих та попереджувальних заходів на основі прийняття ефективних управлінських рішень. Досліджуваному підприємству, як вже зазначалося в роботі є необхідним внести до штатного розпису спеціаліста з внутрішнього контролю. Організація роботи даного спеціаліста повинна регулюватися положеннями посадових інструкцій, стандартами, графіками, регламенти робочого дня.

Для організації системи внутрішнього контролю витрат ПП «Валента» необхідно запровадити внутрішні стандарти контролю витрат, що являє собою документ, в якому деталізуються і встановлюються регламенти для здійснення та узагальнення результатів контролю витрат, прийняті і затвержені керівництвом.

Отже, якісно організована система контролю витрат дає можливість ефективно проводити й отримувати достовірну, об'єктивну та неупереджену інформацію щодо діючого стану витрат підприємства. Організація зовнішнього контролю витрат промислового підприємства покладається на спеціальні органи виконавчої влади, передусім Державна фіскальна служба України, що здійснюють фіскальну політику держави в межах своїх повноважень. Організацію внутрішнього контролю витрат, на прикладі ПП «Валента»

здійснюють керівник і головний бухгалтер, при цьому для ефективного функціонування контролю витрат на підприємстві необхідно запровадити внутрішні стандарти контролю витрат.

3.2. Методика контролю витрат підприємств харчової промисловості

Дієвість контролю витрат на підприємствах харчової промисловості може бути посилена, якщо для його проведення використовуються оптимальні методи й інструменти. Методика контролю витрат – це порядок і послідовність застосування методів та прийомів контролю з метою підтвердження ступеня раціональності використання ресурсів підприємства, оптимізації господарських процесів в господарській діяльності.

Нами було досліджено методи, які використовуються при контролі витрат, які наведені на рис. 3.2.



Рис. 3.2 Методи контролю витрат промислового підприємства [49]

Метод документування відхилень застосовується для виявлення відхилень, що виникли у зв'язку із заміною одного виду виробничих запасів іншим, а також у результаті економії або наднормативного відпуску запасів. Суть цього методу полягає в тому, що у разі відхилення від норм відпуск оформляється спеціальними документами:

- на заміну і наднормативний відпуск виписується акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10);
- на економію – накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) [28, с. 87].

Інвентарний метод - реалізується на підставі даних інвентаризації. Відхилення від норм виявляють щодо кожного виду виробничих запасів, зіставляючи фактичні витрати з нормативними на фактичний випуск.

Для виявлення фактичних витрат на початок аналізованого періоду проводиться інвентаризація невикористаних виробничих запасів, що знаходяться у виробництві; на підставі даних інвентаризації і даних надходження виробничих запасів у виробництво визначаються фактичні витрати, що порівнюються з нормативними для визначення відхилень від норм [28, с. 88].

Метод контролю процесів - охоплює поведінкові обмеження, попередні аналізи і звітність щодо дій. Поведінкові обмеження повинні розподіляти суб'єктів контролю за процесами. Попередні аналізи ґрунтуються на технологічних особливостях та нормативах витрат на певному процесі для формування попередніх рекомендацій. Відповідно, звітність щодо дій дозволяє вести оперативний і стратегічний аналіз та моніторинг динаміки витратних показників на певному процесі.

Метод контрольних точок витрат - оснований на розподілі витрат життєвого циклу продукту за процесами і здійсненні точкового контролю на кожному з них.

Зовнішній контроль витрат на ПП «Валента» необхідно розпочинати з фактичного контролю витрат, застосовувавши дані інвентаризації незавершеного виробництва, що дозволяє виявити недостачі або лишки та правопорушення, якщо такі мають місце.

Після здійснення фактичного контролю обліку витрат діяльності, перевіряючий розпочинає документальну перевірку. Контролер перед документальною перевіркою, ознайомлюється з наказом про облікову політику,

а саме ті питання які стосуються обліку витрат. При цьому використовують ряд методичних прийомів документального контролю, що наведені на табл. 3.2.

При контролі витрат перевіряючий використовує ряд документів:

- результати попередньої перевірки, що викладені в акті;
- нормативно-правову базу з обліку і контролю витрат;
- облікову політику підприємства, формалізована у положенні про облікову політику підприємства;
- первинні документи формування витрат, що підтверджують факт здійснення господарських операцій та здійснюють їх облікову оцінку;
- облікові реєстри обліку витрат;
- фінансову звітність підприємницької діяльності підприємства.

Таблиця 3.2

Методичні прийоми документального контролю витрат*

Приєм контролю	Призначення
Арифметична перевірка	Використовується для визначення правильності нарахування та списання витрат різних видів діяльності на фінансовий результат підприємства
Формальна перевірка	Передбачає перевірку правильності оформлення первинних документів з обліку витрат підприємства
Нормативно-правова перевірка	Дозволяє встановити законність здійснення господарської операції з обліку витрат відповідно до чинного законодавства
Взаємна перевірка	Дає змогу перевірити різні за характером документи, у яких знаходить своє відображення одна й та сама операція, на предмет їх достовірності та відповідності показників витрат діяльності.
Зустрічна перевірка	Полягає у співставленні одного і того ж документа на різних підприємствах, що підтверджують здійснення господарської операції стосовно витрат підприємства

*Складено автором на основі [91]

Контроль витрат на підприємстві ПП «Валента» необхідно здійснювати в наступній послідовності:

- відбір і ознайомлення з об'єктом контролю;
- складання плану та програми виконання процесу контролю витрат;

- відбір джерел інформації, на основі яких відбувається контроль витрати;
- відбір носіїв контрольної інформації;
- виконання контрольних процедур;
- оформлення результатів контролю;
- групування і систематизація виявлених відхилень;
- розробка пропозицій стосовно усунення виявлених відхилень;
- реалізація результатів контролю витрат.

Контроль господарських операцій з обліку витрат діяльності підприємства «Валента» доцільно проводити наступним чином:

1. Перевірка дотримання умов визнання витрат підприємства відповідно до П(С)БО 16;
2. Перевірка правильності формування собівартості продукції. При цьому важливо дослідити правильність включення витрат до собівартості продукції, що складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Важливим є перевірити включення витрат до собівартості тільки того періоду, до якого вони належать, незалежно від часу їх оплати.

При перевірці виробничої собівартості, перевіряється ті витрати, які до неї включаються, а саме: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перевірка собівартості продукції допомагає встановити обґрунтованість списання витрат на її виробництво. Тому контролер звертає увагу на виявлення фактів списання і включення в собівартість продукції витрат і витрат, які не пов'язані з її виробництвом.

Ефективним методом перевірки правильності і документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних

документів (лімітних карт, карт розкрою, вимог, забірних відомостей – з сировини і матеріалів) з даними аналітичного і синтетичного обліку (машинограмами, відомостями розподілу затрат сировини і матеріалів, заробітної плати, журналами 5 і 5-А, відомостями журнальної форми обліку, відомостями оцінки остаточного браку і розрахунку втрат від браку, даними оцінки залишків та недостач незавершеного виробництва) і звітними матеріалами (виробничими звітами цехів, періодичними звітами із собівартості).

3. Перевірити правильності віднесення витрат на виробництво при розрахунку податку на прибуток.

4. Перевірка правильності накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Вивчаючи операції з обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат необхідно пам'ятати, що вичерпний перелік таких витрат наведено в п. п. 18, 19, 20 П (С) БО 16 „Витрати”. Тобто, контролер повинен перевірити правомірність віднесення витрат до адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат.

5. Перевірка правильності накопичення та списання фінансових витрат.

Результати контролю витрат викладаються у акті перевірки, який підписується, реєструється та вручається (надсилається) посадовим особам (уповноваженим представникам) підприємства, яке перевірялося, з дотриманням вимог щодо порядку оформлення і реалізації матеріалів перевірок, та відповідними нормативно-правовими актами центрального органу виконавчої влади, що формує державну фінансову політику, та/або методичними рекомендаціями та розпорядчими документами центрального органу ДФС, виданими у межах компетенції.

Типовими помилками, які знаходить перевіряючий під час контролю витрат відносять:

– невідповідність застосовуваного методу врахування витрат зафіксованим в обліковій політиці;

- неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва;
- неправильне розмежування витрат за звітними періодами;
- необґрунтоване (без документального оформлення) включення до собівартості окремих видів витрат;
- порушення, допущені під час оформлення первинних документів;
- порушення методології обліку (не так складені кореспонденції рахунків) [76, с. 81].

Таким чином, методика контролю витрат полягає у порядку і послідовності застосування методів та прийомів контролю з метою підтвердження рівня раціональності використання різних видів ресурсів підприємства, оптимізації господарських процесів в підприємницькій діяльності, яка повинна приносити максимальний прибуток в межах законодавства і прийнятої облікової політики підприємства.

3.3. Аналітичні процедури контролю витрат підприємств харчової промисловості

Багаторівнева методика аналізу витрат діяльності промислового підприємства дозволяє здійснювати пошук максимальної кількості факторів мінімізації витрат, забезпечує всебічний контроль за ними, сприяє аналізу конкурентоспроможності продукції та адекватному позиціонуванню підприємства на вітчизняному ринку.

Метою аналізу витрат діяльності підприємств промисловості є всебічна оцінка рівня, динаміки та структури витрат, їх впливу на фінансові результати, обґрунтування управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат основної діяльності. Для досягнення цієї мети аналіз необхідно проводити на основі комплексного й системного підходів [65, с 360].

Системний підхід до аналізу виробничих витрат передбачає:

- виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;

- розробку принципової схеми аналізу на класифікації факторів і резерві раціоналізації виробничих витрат;
- визначення методів вимірювання факторів і резервів раціоналізації витрат;
- встановлення основних напрямів мобілізації виявлених резервів раціонального використання виробничих ресурсів у поточному та перспективному плануванні собівартості [58, с. 395].

Комплексність економічного аналізу задовольняється за такими напрямками: у першу чергу в процесі здійснення аналізу враховуються не лише економічні показники, але і технічні, соціальні та технологічні фактори; по-друге, тісний зв'язок цілей і завдань економічного аналізу і цілями прийняття ефектних управлінських рішень; по-третє, багаторівневий аспект економічного аналізу [69, с. 178].

Основними завданнями аналізу витрат основної діяльності підприємств є:

- 1) оцінка витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями;
- 2) дослідження витрат основної діяльності за їх видами;
- 3) встановлення обґрунтованості планової величини витрат основної діяльності;
- 4) аналіз зміни витрат основної діяльності в динаміці загалом та за окремими статтями витрат;
- 5) оцінка впливу відповідних факторів на рівень зазначених витрат;
- 6) виявлення резервів зниження таких витрат;
- 7) встановлення впливу витрат основної діяльності на рентабельність підприємства;
- 8) оцінка виконання завдань з оптимізації витрат основної діяльності.

Основними методами проведення аналізу витрат підприємства є: загальний аналіз, факторний аналіз, ретроспективний аналіз, перспективний аналіз, метод АВС, метод деталізації, горизонтальний аналіз, вертикальний аналіз - визначення структури підсумкових показників з виявленням зміни

кожної позиції порівняно з попереднім періодом, нормативні моделі, порівняльний аналіз.

Сумарний обсяг витрат виробничої діяльності визначаються їх кошторисом(бюджетом) 2016 , який складається на обумовлений період, тому розпочнемо аналіз витра ПП «Валента» з оцінки виконання кошторису виробничих витрат діяльності на прикладі приватного підприємства «Валента», необхідно оцінити дотримання обсягу витрат за економічними елементами виробничих витрат та структурні зміни у кошторисі (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Характеристика виконання кошторису виробничих витрат діяльності ПП «Валента» за 2016 рік

тис. грн.

Елементи витрат	Очікуваний результат		Фактичний результат		Відхилення(+, -)	
	Сума тис. грн	Частка, %	Сума тис. грн	Частка, %	Сума тис. грн	Частка, %
Прямі матеріальні витрати	58715,2	86,6	59267,2	87,8	552	1,2
Прямі витрати на оплату праці	3525,6	5,2	3442,6	5,1	-83	-0,1
Інші прямі витрати	1423,8	2,1	1215,0	1,8	-208,8	-0,3
Загальновиробничі витрати	4135,8	6,1	3577,6	5,3	-558,2	-0,8
РАЗОМ	67800,5	100	67502,5	100	-298	--

За даними таблиці, можна зробити висновки, що за загального зниження виробничих витрат проти очікуваного результату на 298 тис. грн відбулися зміни у структурі елементів виробничих витрат.

Проведемо аналіз структури та динаміки витрат звичайної діяльності ПП «Валента» на основі звітів про фінансові результати за 2015-2017 рр., що дозволить дослідити загальні тенденції таких показників, як абсолютна

величина собівартості реалізованої продукції (виробничі витрати), адміністративних витрат, витрат на збут, а також забезпечує оцінку значущості окремих елементів та статей витрат (дод. К).

На основі проведених розрахунків можна дійти висновку про динаміку витрат, що спостерігається тенденція збільшення як виробничих, так і невиробничих витрат в абсолютному та відносному розрізі. Так собівартість реалізованої продукції у 2016 році по відношенню до 2015 року зросла на 26015,2 тис. грн., або на 60,54 %, у 2017 році в порівнянні з 2016 році збільшилася на 9416,1, або на 13,95. Адміністративні витрати з витратами на збут у 2016 році у порівнянні з 2015 роком зросли на 1058,4 тис. грн., або на 160 %, а у 2017 по відношенню до 2016 – на 1117,9 тис. грн, або на 65 %. Загальна сума витрат від звичайної діяльності у 2017 році зросла на 10543,3 тис. грн або на 15,23 %.

Проаналізувавши структуру витрат від звичайної діяльності, то з даних таблиці видно, що протягом досліджуваного періоду, найбільшу частку займає собівартість реалізованої продукції: 98,14% у 2015 році, 97,52% у 2016 році та 95,54% у 2017 році. Найменшу частку в загальній сумі витрат належить іншим витратам.

Для оцінки ефективності управління виробничими витратами на ПП «Валента» нами було обчислено собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу за 2015-2017 рр., що розраховується за формулою 3.1:

$$C_{чд} = \frac{C}{ЧД}; \quad (3.1)$$

де, $C_{чд}$ - собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу;

C – собівартість реалізованої продукції;

$ЧД$ – чистий дохід.

Здійснивши арифметичні розрахунки, ми отримали такі результати, що $C_{чд}$ у 2015 році становила 93 коп., у 2016 – 94 коп., у 2017 – 92 коп.

В результаті проведених розрахунків, $ЧР$ у 2015 році - $(2063,1/42274,0*100) = 4,9 \%$; у 2016 році - $(2150,1/69222,0*100) = 3,1\%$; у 2017

році – $(3369,3/79765,7*100) = 4,2\%$. За цими даними можна дійти висновку, що у 2017 році в порівнянні з 2015 роком чиста рентабельність знизилася на 0,7 %, а от у порівнянні з 2016 роком зросла на 1,2%.

Факторний аналіз витрат ми здійснили на основі адитивної моделі витрат від звичайної діяльності ПП «Валента» за 2016 та 2017 роки, а саме за формулою 3.2:

$$B=C+IOB+IB; \quad (3.2)$$

де, В – витрати від звичайної діяльності;

С – собівартість реалізованої продукції;

IOB – інші операційні витрати;

IB – інші витрати.

Оцінка впливу факторів на зміну витрат від звичайної діяльності ПП «Валента» ми подали у таблиці 3.4. Таким чином на основі даних таблиці можна зробити висновок, що витрати від звичайної діяльності у 2017 році зросли на 10543,3 тис грн. за рахунок збільшення собівартості продукції на 9416,1 тис. грн., інших операційних витрат на 1117,9 тис. грн. та інших витрат на 9,3 тис. грн.

Таблиця 3.4.

Оцінка впливу факторів на зміну витрат від звичайної діяльності ПП «Валента» за 2016-2017 рр.

тис. грн.

Показник	Попередній рік	Звітний рік	Абсолютне відхилення	Вплив фактору
Витрати від звичайної діяльності	69222,4	79765,7	+10543,3	
Собівартість реалізованої продукції	67502,5	76918,6	+9416,1	+9416,1
Інші операційні витрати	1719,9	2837,8	+1117,9	+1117,9
Інші витрати	-	9,3	+9,3	+9,3

Для оцінки діяльності підприємства важливим є аналіз показників рентабельності, що пов'язані з витратами основної діяльності, а саме рентабельності продукції та рентабельності витрат. Вказані показники відображають питому вагу отриманого прибутку відповідно у виробничій чи повній собівартості. У таблиці 3.5. розраховано рентабельність продукції ПП «Валента» за 2016-2017 рр.

Таблиця 3.5.

**Оцінка впливу факторів на зміну рентабельності продукції ПП
«Валента» за 2016-2017 рр.**

тис. грн

№ з/п	Показник	2016	2017	Абсолютне відхилення	Вплив фактору
1	Чистий дохід від реалізації продукції	71479,2	83649,6	+12170,4	
2	Собівартість реалізованої продукції	67502,5	76918,6	+9416,1	-1,22
3	Прибуток від реалізації продукції (р1 – р2)	3976,7	6731	+2754,3	+4,08
4	Рентабельність продукції, % (р3/р2*100)	5,89	8,75	+2,86	

Як видно з даних таблиці рентабельність виробництва на ПП «Валента» у 2017 році зросла на 2,86 %. Причину такого рівня відхилення визначимо, застосувавши метод ланцюгових підстановок. Таким чином, збільшення рентабельності виробництва відбулося за рахунок:

а) зміни величини прибутку від реалізації продукції:

$$\Delta_{\text{а}} = \Pi_1 / C_0 - \Pi_0 / C_0 = (6731 / 67502,5) - 5,89 = 9,97 - 5,89 = +4,08 \%$$

б) зміни собівартості реалізованої продукції

$$\Delta_{\text{б}} = \Pi_1 / C_1 - \Pi_1 / C_0 = 8,75 - (6731 / 67502,5) = 8,75 - 9,97 = -1,22 \%$$

Разом = $\Delta_{\text{уа}} + \Delta_{\text{уб}} = +4,08 + (-1,22) = +2,86 \%$.

Таким чином, за рахунок збільшення величини прибутку від реалізації на 2754,3 тис грн., рентабельність виробництва зросла на 4,08%, а за рахунок зростання собівартості продукції на 9416,1 тис. грн., рентабельність виробництва знизилася на 1,22 %. Так загалом рентабельність виробництва ПП «Валента» зросла на 2,86%.

При здійсненні аналізу витрат ПП «Валента» протягом 2013-2017 рр. нами було досліджено показник чистої рентабельності підприємства, який розраховується за формулою 3.3:

$$\text{ЧР} = \text{ЧП} / \text{В} * 100; \quad (3.3)$$

де, ЧР – чиста рентабельність;

ЧП – чистий прибуток;

В – витрати від звичайної діяльності.

В результаті проведених розрахунків, ЧР у 2015 році - $(2063,1/42274,0 * 100) = 4,9 \%$; у 2016 році - $(2150,1/69222,0 * 100) = 3,1 \%$; у 2017 році - $(3369,3/79765,7 * 100) = 4,2 \%$. За цими даними можна дійти висновку, що у 2017 році в порівнянні з 2015 роком чиста рентабельність знизилася на 0,7 %, а от у порівнянні з 2016 роком зросла на 1,2%.

Отже, аналіз витрат діяльності промислового підприємства дозволяє здійснювати пошук максимальної кількості факторів мінімізації витрат, забезпечує всебічний контроль за ними, надаючи інформацію про витрати за різними показниками. За результатами аналізу витрат ПП «Валента», нами було з'ясовано, що спостерігається тенденція до збільшення витрат загалом і у розрізі видів протягом досліджуваного періоду. Найбільшу частку займає собівартість реалізованої продукції, що свідчить про важливість контролю витрат виробничого підрозділу.

3.4. Напрями удосконалення контролю витрат підприємств харчової промисловості в умовах використання сучасних інформаційних технологій

Використання в процесі управління підприємством інформації про витрати, одержаної в результаті їх контролю, сприяє: посиленню обґрунтованості нормативних показників витрачання ресурсів та нормативного кошторису витрат; отриманню достовірної інформації про ефективність використання всіх видів ресурсів; виявленню внутрішніх резервів економії та раціонального здійснення витрат; обґрунтуванню оптимальних управлінських рішень щодо оптимізації рівня витрат. Це зумовлює необхідність використання сучасних інформаційних технологій при здійсненні контролю витрат, з метою ефективною та оперативною комп'ютерною обробки інформаційних ресурсів, зберігання великих обсягів економічно важливої інформації та передачі її на будь-які відстані в мінімальні терміни.

Головна мета контролю витрат в умовах використання інформаційних технологій - забезпечити контрольню ревізійний процес достовірними даними про матеріальні, трудові, і фінансові витрати на виробництво та калькулювання собівартості продукції з подальшим визначенням шляхів поліпшення управління виробництвом і зниження собівартості продукції [61, с. 161].

Зважаючи на це, завдання контролю витрат в умовах використання інформаційних технологій контролера передбачає такі види робіт:

- Перевірку первинних облікових даних та повноти їх відображення в регістрах бухгалтерського обліку;
- Контроль обліку витрат у місцях їх виникнення
- Контроль правильності ведення аналітичного обліку витрат за об'єктами, замовленнями, договорами;
- Контроль зведеного обліку витрат виробництва
- Контроль обліку витрат на рахунках бухгалтерського обліку
- Перевірка відповідності даних про витрати в аналітичному, синтетичном обліку та звітності [61, с.161].

Інформаційні технології при контролі витрат допомагають пришвидшити роботу працівників, пов'язану з використанням, обробкою та систематизацією інформації про витрати.

До основних переваг використання інформаційних технологій в управлінні підприємством віднесено:

- підвищення ступеню керованості;
- зниження впливу людського фактора;
- скорочення паперової роботи;
- підвищення оперативності і достовірності інформації;
- зниження витрат;
- оптимізація обліку та контролю[40, с. 25].

У процесі функціонування ПП «Валента» для вирішення управлінських завдань є доцільно використовувати сучасні інформаційні технології та програмні продукти, вибір яких залежить, передусім, від масштабів та специфіки діяльності суб'єктів господарської діяльності, а також від його фінансових можливостей та інших чинників функціонування.

Контроль витрат підприємств промисловості реалізується через підсистему обліку та аналізу, тому удосконалення їх контролю необхідно розглядати через застосування сучасних інформаційних технологій саме в обліку та аналізу витрат.

Важливою передумовою удосконалення контролю витрат на промисловому підприємстві є автоматизація робочого місця бухгалтерії та інших підрозділів підприємства, що здійснюють контроль за витратами. Повна автоматизація системи обліку на ПП «Валента» дозволила б комплексно вирішувати завдання не тільки обліку а і контролю, за допомогою якої можна здійснювати оцінку фактичного стану підприємства, прогнозувати і моделювати управлінські рішення.

Автоматизація обліку витрат охоплює широку сферу трудомістких операцій, зокрема: групування витрат; визначення планової та фактичної собівартості продукції, напівфабрикатів і незавершеного виробництва; облік

відхилень від норм витрат; формування кореспонденції рахунків й відображення її на рахунках синтетичного та аналітичного обліку. Специфікою автоматизації обліку витрат є те, що загальним інформаційним масивом є дані, отримані з інших облікових ділянок (заробітної плати, матеріалів тощо) [51, с. 210].

Автоматизація облікових процесів, а також процесів аналізу витрат з поєднанням у складну систему з раціональною організацією робочих місць, введення інформації у місцях її виникнення і її подальшої обробки повинна будуватися відповідно до організаційно-технологічної структури підприємства.

На вітчизняному і світовому ринку створюються різні програмні продукти, що дозволяють здійснювати оперативний аналіз та удосконалюють контроль діяльності підприємства.

Наявні програмні продукти для обліку, аналізу та контролю господарської діяльності зробили значний внесок у полегшення здійснення аналітичної роботи, пов'язаної із розрахунком фінансових коефіцієнтів, що дає змогу отримати додатковий час для інтерпретації результатів аналізу діяльності підприємства і зокрема витрат.

Сучасна діяльність аналітика супроводжується пакетами прикладних програм загального, проблемно-орієнтованого призначення та спеціальних інформаційних систем. Дослідження зарубіжного та вітчизняного ринків показало, що більшість розробників орієнтуються на створення універсальних комплексних корпоративних систем, де значна увага приділяється аналітичним процедурам [41, с. 83].

Зарубіжні програми, які застосовуються для аналітичних досліджень, мають універсальний характер, що дає їм змогу мати широке коло користувачів, які постійно зацікавлені в придбанні нових модулів, і велику кількість конкурентних переваг. Універсальність комп'ютерних програм дає можливість їх адаптації до особливостей діяльності підприємств. Основною умовою розробки вищезгаданих комп'ютерних програм є забезпечення зв'язку з програмами комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Зазначена умова

ґрунтується на тому, що дані бухгалтерського обліку є основою інформаційної бази аналізу та контролю господарської діяльності.

Сьогодні розробники програмного забезпечення створюють та вдосконалюють аналітичні програми, сумісні з бухгалтерськими програмами, які дають змогу проводити аналіз на підставі даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

В Україні протягом цілого десятиріччя основу ринку програмних продуктів з аналізу діяльності підприємств становить продукція компаній «Про-Інвест», «ЛАНІТ» та «ІНЕК», загальною рисою яких є зосередження на вирішенні завдань аналізу діяльності підприємства. Найвідоміші з програмних комплексів є «ІНЕК- Аналітик», Audit Expert, Project Expert.

«ІНЕК-Аналітик» передбачає вертикальний і горизонтальний аналіз витрат підприємства, аналіз динаміки структури витрат виробництва, і собівартість реалізованої продукції.

Перевагою програми Audit Expert є можливість реалізації власних методик для вирішення будь-яких завдань аналізу, діагностики і моніторингу витрат підприємства. За результатами проведеного аналізу система дає змогу автоматично отримати низку експертних висновків про стан витрат підприємства. Також Audit Expert надає можливість підготувати звіти з необхідними графіками і діаграмами, що відображають динаміку основних показників аналізу витрат [41, с. 84].

Можливості програмного комплексу Project Expert дають змогу проводити на визначену дату аналіз взаємозв'язків між витратами і доходами за різних обсягів виробництва, Такий аналіз потрібен для прогнозу зміни прибутку за зміни обсягу продажів і для введення коректувань у плани виробництва продукції.

На малих підприємствах для аналізу та контролю витрат можна використовувати можливості програми Excel. Як аргументи використання Excel на противагу індивідуальним програмним розробкам можна висунути такі [90, с. 425]:

- відкритість алгоритмів аналізу і, як наслідок, незалежність від розробника програми;
- можливість надавати граничних значень показникам;
- можливості варіантних розрахунків;
- багаті графічні можливості;
- низька вартість.

У межах однієї книги Excel можна вирішити як основні завдання оперативного аналізу господарської діяльності (аналізу витрат діяльності підприємства), так і передбачити можливість побудови інших аналітичних зведень для вирішення подальших завдань.

На нашу думку ПП «Валента» у зв'язку з обмеженими фінансовими можливостями і як малого підприємства, буде доцільно використовувати можливості даної програми при удосконаленні контролю витрат.

Ще однією з програм, які використовуються промисловими підприємствами в процесі автоматизованого обліку, аналізу та контролю витрат є корпоративна інформаційна система бухгалтерського обліку 1С «Бухгалтерія» [90, с. 426].

Інтегрована інформаційна система 1С «Бухгалтерія» призначена для комплексного управління підприємством. Вона забезпечує планування і управління всіма ресурсами, виробництвом і збутом продукції підприємства та галузі в цілому.

Однією з завдань, які вирішує система 1С, «Бухгалтерія» належить структуризація і управління витратами та калькулювання собівартості продукції; розрахунок, аналіз та прогнозування фінансових показників виробничих витрат діяльності підприємства.

Програма 1С, «Бухгалтерія» містить засоби аналізу відхилення від нормативних витрат дозволяють порівняти стандартні витрати ресурсів з фактичними, аналізувати зміни закупівельних цін і використання матеріалів, а також попереджають керівництво про значні зміни витрат. При цьому, забезпечується можливість перегляду детальної інформації для швидкого

вияснення причин відхилень і пошуку рішення. Так, в єдину базу даних нормативно-довідкової інформації заноситься восьмизначний порозрядний код (рис.3.3).

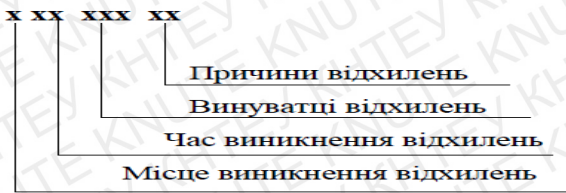


Рис. 3.3 Структура кодування відхилень від технології виробництва за нормами сировини та матеріалів

Перша цифра відповідає коду місця виникнення відхилень; друга і третя – коду часу виникнення відхилень; четверта, п'ята і шоста – код винуватців відхилень; сьома і восьма – код причин відхилень від норм [41, с. 84].

На досліджуваному підприємстві використовують дану програму для ведення бухгалтерського обліку, проте не в повній мірі використовують можливості програмного продукту при контролі витрат. Ми вважаємо, що використання модуля «Управління витратами» у програмі 1С «Бухгалтерія» підприємством дозволить удосконалити контроль за витратами.

Модуль «Управління витратами» у програмі 1С «Бухгалтерія» формує інформацію про витрати, яка збирається на основі первинного обліку, виконує автоматичне закриття рахунків виробництва і формування бухгалтерських записів, визначає собівартість продукції. За допомогою даного модуля можливий швидкий аналіз та систематизація даних про витрати підприємства, яка важлива для контролю витрат.

Узагальнена інформація про програмні продукти, що використовуються при аналізі та контролі витрат, наведена в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Характеристика програмних продуктів, що застосовуються під час аналізу виробничих витрат

№ пор.	Назва програми	Характеристика
1	2	3
1.	«ИНЕК-Аналитик»	Здійснює вертикальний і горизонтальний аналіз витрат

		підприємства, аналіз динаміки структури витрат виробництва, і собівартість реалізованої продукції
2.	Audit Expert	Здійснює аналіз, діагностику і моніторинг витрат підприємства, а також система дає змогу автоматично отримати низку експертних висновків про стан витрат підприємства.

Продовження таблиці 3.6

3.	Project Expert	Програма дає змогу проводити на визначену дату аналіз взаємозв'язків між витратами і доходами за різних обсягів виробництва
4.	Excel	Програма вирішує як основні завдання оперативного аналізу господарської діяльності (аналіз витрат діяльності підприємства), так і дає змогу передбачити можливість побудови інших аналітичних зведень для вирішення подальших завдань
5.	1С «Бухгалтерія»	За допомогою модулю «Управління витратами» програма формує інформацію про витрати, яка збирається на основі первинного обліку а також можливий швидкий аналіз та систематизація даних про витрати підприємства

Отже, удосконалення контролю витрат з використанням сучасних інформаційних технологій на промислових підприємствах обумовлює застосування програмних продуктів, що полегшують здійснення аналітичної роботи, пов'язаної з розрахунком фінансових коефіцієнтів аналізу діяльності підприємства і зокрема витрат. Найвідоміші програми, які дають змогу здійснювати аналіз та контроль витрат є «ИНЕК- Аналітик», Audit Expert, Project Expert, Excel, 1С «Бухгалтерія».

Висновки до розділу 3

Якісно організована система контролю витрат дає можливість ефективно проводити й отримувати достовірну, об'єктивну та неупереджену інформацію щодо діючого стану витрат підприємства. Організація зовнішнього контролю витрат промислового підприємства покладається на спеціальні органи виконавчої влади, передусім Державна фіскальна служба України, що здійснюють фіскальну політику держави в межах своїх повноважень. Організацію внутрішнього контролю витрат, на прикладі ПП «Валента» здійснюють керівник і головний бухгалтер, при цьому для ефективного

функціонування контролю витрат на підприємстві необхідно запровадити внутрішні стандарти контролю витрат.

Результативність контролю витрат на промисловому підприємстві залежить від правильної вибраної методики контролю. Методика контролю витрат полягає у порядку і послідовності застосування методів та прийомів контролю з метою підтвердження рівня раціональності використання різних видів ресурсів підприємства, оптимізації господарських процесів в підприємницькій діяльності, яка повинна приносити максимальний прибуток в межах законодавства і прийнятої облікової політики підприємства.

Аналіз витрат, як підсистема контролю витрат діяльності промислового підприємства дозволяє здійснювати пошук максимальної кількості факторів мінімізації витрат, забезпечує всебічний контроль за ними, надаючи інформацію про витрати за різним показниками. За результатами аналізу витрат ПП «Валента», нами було з'ясовано, що спостерігається тенденція до збільшення витрат загалом і у розрізі видів протягом досліджуваного періоду. Найбільшу частку займає собівартість реалізованої продукції, що свідчить про важливість контролю витрат виробничого підрозділу.

Удосконалення контролю витрат з використанням сучасних інформаційних технологій на промислових підприємствах обумовлює застосування програмних продуктів, що полегшують здійснення аналітичної роботи, пов'язаної з розрахунком фінансових коефіцієнтів аналізу діяльності підприємства і зокрема витрат. Використання комп'ютерних технологій та автоматизація обліку витрат забезпечить повне і своєчасне задоволення потреб користувачів, виконання контрольних завдань з метою отримання необхідної, достовірної та оперативної інформації про відхилення, отримання інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення контролю витрат і прогнозування фінансово-господарської діяльності промислових підприємств. Найвідоміші програми, які дають змогу здійснювати аналіз та контроль витрат є «ИНЕК- Аналітик», Audit Expert, Project Expert, Excel, 1С «Бухгалтерія».

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Поняттю «витрати» нині існують різні трактування. На нашу думку найбільш влучним визначенням економічної сутності поняття «витрати» може бути дане визначення: витрати - це величина що виражає сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів, виражених в грошовій формі, що використовуються у процесі господарській діяльності підприємства, для одержання бажаного результату і досягнення певної мети.

Беручи до уваги велику кількість кваліфікаційних ознак при групуванні витрат підприємства, що наведені в науковій літературі та в нормативних документах, при виборі класифікації витрат необхідно враховувати галузеві особливості діяльності підприємства, вона повинна відповідати цілям управління, мати комплексний характер, мати практичне застосування. Вважаємо, що для ефективного і раціонального управління витратами для підприємств промисловості важливо групувати витрати на виробничі витрати і витрати періоду.

Контроль та аналіз витрат в системі управління промисловим підприємством є важливою і необхідною ланкою для інформаційного забезпечення раціонального управління підприємством. Контроль витрат можна вважати тільки в тому випадку ефективним, коли його результати дозволяють попередити виникнення незапрограмованих і небажаних ситуацій в діяльності підприємства, а також виявити відхилення до того часу, як вони могли б спровокувати виникнення чи підвищення фінансових ризиків.

Харчова промисловість України займає важливу роль в економічному розвитку країни. Вона займає велику питому вагу в загальних обсягах виробництва і реалізації промислової продукції. Важливим кроком для розвитку галузі в Україні є запровадження інноваційних технологій у

виробництво продукції, що підвищить її якість, екологічність та сприятиме зростанню рентабельності виробництва.

Результати аналізу економічного потенціалу досліджуваного підприємства промисловості, характеризується позитивною тенденцією зростання динаміки майнового стану та показника фондівдачі протягом 2013-2017 рр. При аналізі фінансово-господарської діяльності ПП «Валента», ми дослідили рентабельність підприємства і рентабельність виручки від реалізованої продукції, товарів та послуг. Як висновок можна стверджувати, що підприємство є рентабельним і протягом досліджуваного періоду динаміка даних показників мала тенденцію до збільшення.

При аналізі та контролі витрат господарської діяльності промислових підприємств одним з основних нормативних документів являється Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Також потрібно застосовувати НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Податковий кодекс України, Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Огляд спеціальної літератури з питань аналізу та контролю витрат досліджували багато вітчизняних науковців, які в своїх працях розглядали зміст, завдання, методика аналізу витрат, а також питання контролю витрат, як складової системи управління витратами та методи контролю витрат.

Система обліку витрат на підприємствах харчової промисловості здійснюється на основі прийнятою обліковою політикою, а також згідно з принципами та методами, котрі передбачені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Бухгалтерський облік витрат ведеться з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності». Провівши аналіз системи обліку витрат на ПП «Валента», нами запропоновано використання попроцесного методу обліку витрат, що зумовить

створення центрів витрат і центрів відповідальності; застосування обліку витрат в розрізі кожного виду продукції, що виробляє підприємство.

Система управління промисловим підприємством в умовах ринкової економіки потребує належної організації системи внутрішнього контролю, яка, в свою чергу, допоможе відобразити фактичний стан підприємства, визначити причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та виявити невикористані резерви. За результатами внутрішнього контролю витрат здійснюється коригування діяльності підприємства, модифікація його стратегії, цілей діяльності, перегляд планів, удосконалення технології виробництва продукції та збільшення рівня ефективності управління витратами і загалом підприємства. Для досягнення такого ефекту від внутрішнього контролю на ПП «Валента» буде доцільно ввести до штатного розпису підприємства одиницю спеціаліста з питань внутрішнього контролю.

Послідовна реалізація елементів організаційно-інформаційної моделі контролю та аналізу витрат забезпечує досягнення поставленої мети, а саме інформаційне забезпечення і всебічна оцінка досягнутих результатів аналізу витрат, їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації, а також систематичне здійснення дослідження обґрунтованості витрат, їх динаміки, виявлення рівня та причин відхилення фактичних витрат від запланованих та розроблення методів їх усунення.

Якісно організована система контролю витрат дає можливість ефективно проводити й отримувати достовірну, об'єктивну та неупереджену інформацію щодо діючого стану витрат підприємства. Організація зовнішнього контролю витрат промислового підприємства покладається на спеціальні органи виконавчої влади, передусім Державна фіскальна служба України, що здійснюють фіскальну політику держави в межах своїх повноважень. Організацію внутрішнього контролю витрат, на прикладі ПП «Валента» здійснюють керівник і головний бухгалтер, при цьому для ефективного функціонування контролю витрат на підприємстві необхідно запровадити внутрішні стандарти контролю витрат.

Результативність контролю витрат на промисловому підприємстві залежить від правильної вибраної методики контролю. Методика контролю витрат полягає у порядку і послідовності застосування методів та прийомів контролю з метою підтвердження рівня раціональності використання різних видів ресурсів підприємства, оптимізації господарських процесів в підприємницькій діяльності, яка повинна приносити максимальний прибуток в межах законодавства і прийнятої облікової політики підприємства.

Аналіз витрат, як підсистема контролю витрат діяльності промислового підприємства дозволяє здійснювати пошук максимальної кількості факторів мінімізації витрат, забезпечує всебічний контроль за ними, надаючи інформацію про витрати за різним показниками. За результатами аналізу витрат ПП «Валента», нами було з'ясовано, що спостерігається тенденція до збільшення витрат загалом і у розрізі видів протягом досліджуваного періоду. Найбільшу частку займає собівартість реалізованої продукції, що свідчить про важливість контролю витрат виробничого підрозділу.

Удосконалення контролю витрат з використанням сучасних інформаційних технологій на промислових підприємствах обумовлює застосування програмних продуктів, що полегшують здійснення аналітичної роботи, пов'язаної з розрахунком фінансових коефіцієнтів аналізу діяльності підприємства і зокрема витрат. Використання комп'ютерних технологій та автоматизація обліку витрат забезпечить повне і своєчасне задоволення потреб користувачів, виконання контрольних завдань з метою отримання необхідної, достовірної та оперативної інформації про відхилення, отримання інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення контролю витрат і прогнозування фінансово-господарської діяльності промислових підприємств. Найвідоміші програми, які дають змогу здійснювати аналіз та контроль витрат є «ИНЕК- Аналітик», Audit Expert, Project Expert, Excel, 1С «Бухгалтерія».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України, затверджений Верховною Радою України від 10.11.2018 № 2491-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Податковий кодекс України, затверджений Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. 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>.
4. Положення «Про Державну аудиторську службу України», затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
5. Положення «Про Державну фіскальну службу України», затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.
6. Національне положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
9. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
10. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджено наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.

11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
12. Абрамчук М. Ю. Фінансовий облік : конспект лекцій / укладачі: М. Ю. Абрамчук, Ю. Г. Гуменна, І. В. Тютюнник, П. М. Рубанов. – Суми : Сумський державний університет, 2018. – 395 с.
13. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств / О.О. Андросенко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2016. - № 15. – С. 122-126.
14. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
15. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції / О. Байдик // Баланс. – 2001. – № 7. – С. 50-61.
16. Балан А.А. Економічний інструментарій узгодженого контролювання діяльності та розвитку енергопостачального підприємства: монографія / А.А. Балан, С.В. Філіппов// Донецьк: видавництво «Ноу-лідж» (донецьке відділення), 2013. – 181с.
17. Барабаш Н. С. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб./За заг. ред. Є. В. Мниха. – К. Київ. нац. торг.-екон. ун-т: 2005. – 395 с.
18. Бердар М. М. Конкурентоспроможність підприємств харчової промисловості України: сучасні проблеми та напрями підвищення. Агросвіт. 2018. № 12. С. 8–14. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.agrosvit.info/pdf/12_2018/3.pdf.
19. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888 с.
20. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: Ника-Центр; Эльга, 2008. – 462 с.
21. Бондаренко Т.Ю. Облік і контроль загальнопромислових витрат (на прикладі гірничо- збагачувальних підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 —Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Т.Ю. Бондаренко – К., 2009. – С. 19.
22. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [7-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир : ПП "Рута", 2006. – 832 с.

23. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2012. – № 1 (22). – С. 11–18.
24. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних заходів спеціальності “Облік і аудит” – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с.
25. Бутко А. Д. Теорія економічного аналізу: Підруч. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 411 с.
26. Бутко М.П. Розвиток харчової промисловості в регіональних господарських системах України / М.П. Бутко, А.Г. Ясько // Агосвіт. Економіка АПК. - 2010. – №9. – С. 2-9.
27. Вітвицька Н.С., Чумакова І.Ю. Державний фінансовий контроль: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.
28. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. / Т. Войтенко, Н. Ворона. – Х.: Фактор, 2009. – 266 с.
29. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2018 – 534 с.
30. Гордополов, В. Ю. Облік і внутрішній контроль в системі управління витратами підприємств торгівлі / В. Ю. Гордополов // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка. – Ужгород : ПП"Повч Р.М.", 2010. – С. 157–161. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/33.htm.
31. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 —Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / В.Ю. Гордополов. – К., 2009. – С. 20.
32. Горошанська О. О. Аналіз господарської діяльності: методичні матеріали та завдання для самостійної роботи студентів напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» галузі знань 0305 «Економіка і підприємництво» освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр». – Харків, ХДУХТ 2015. – С. 259.
33. Гриценко, О.І. Сутність витрат на якість обслуговування [Текст] / О.І. Гриценко // Інноваційна економіка. – 2012. – Вип. 5 (31). – С. 133-137.
34. Головацька С.І., Сашко О.П. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти/ С. І. Головацька, О. П. Сашко// Науковий журнал «Молодий вчений» № 5 (32) травень, 2016 р – с. 36-40. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/5_32_2016.pdf.

35. Гуцайлюк З. В. Облік витрат: нові підходи до формування інформаційної системи / З. В. Гуцайлюк // Науково-практичне видання «Незалежний аудитор». – Тернопіль, 2016. – вип. 26 (II) – С. 12 – 17.
36. Данилко В. К., Кушніренко О. М., Марченко К. С. Управління витратами: Навч. посібник. – К.: Каравела, 2012. – 216 с.
37. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів/ І. Є. Давидович. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
38. Энтони Р. : Учет : ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; пер. с англ. / под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 557с.
39. Євлах В.Є. Внутрішній контроль в управлінні витратами виробництва. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konferm3/195.pdf>.
40. Жигалкевич Ж.М. Інформаційні технології в управлінні підприємством / Ж.М. Жигалкевич, А.С. Онопко // Сучасні підходи до управління підприємством: Збірник тез доповідей VII Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, 28 квітня 2016 р. — К: Вид-во «Політехніка», 2016. — 104 с. — С.23-30.
41. Заросило А.П. Сучасні інформаційні технології для аналізу господарської діяльності підприємств/ А. П. Заросило// Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – Київ. – 2016. – Вип. 4-2 (04). – С. 82 -86.
42. Захарченко Л.А., Жаданова Ю.О., Яцкевич І.В. Управління витратами: навч. посібник до практичних занять з курсу «Управління витратами». – Одеса: ОНАЗ, 2009. – 216 с.
43. Іванюта П. В., Лугівська О. П. Управління ресурсами і витратами/ За ред. Д.е. н., проф. С М. Іванюти. – К.: ЦУЛ, 2009. – 320 с.
44. Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності України у 2010-2016 роках: статистичний збірник / [за ред. І.С. Петренко]. - Київ: вид.-во Держ. стат. України, 2017.-43 с.
45. Кадацька А.М. Облік витрат: теоретичний та практичний аспект / А. М. Кадацька // Інфраструктура ринку – Суми. – 2017. – Вип. 4 – С. 138 – 141.
46. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є.В. Калюга –К.: Ельга-Центр, 2002. –360 с
47. Каменська Т.О. Облік, аналіз та внутрішній аудит витрат виробництва: навч. посібник. / Т.О. Каменська та ін. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2007. – 128 с.

48. Канак І. Й. Облік витрат за центрами відповідальності / І. Й. Канак// Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: матеріали VI науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії. – 2011. – С. 186-188.
49. Ковалюк О.М. Контроль витрат на виробництво молочної продукції в системі управлінського обліку в Україні / О.М. Ковалюк, О.А. Колібаба // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. –2014. – Вип. 794. - С. 263-267.
50. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія/ М. Д. Корінького. – К.: Інформат-аналіт. Агенство, 2007. – с 429.
51. Лучик С. Д. Особливості автоматизації обліку витрат виробництва / С. Д. Лучик // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – 2014. – Вип. IV (56). – С. 209 – 217.
52. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Том 1 – Государственное издательство политической литературы, 1952. – 794 с.
53. Матюха М. М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства/ М. М. Матюха, А. І. Ткачова // Ефективна економіка. Видавництво ТОВ «ДКС-центр». – 2015. – Вип. 11. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4547>.
54. Матюшина Ю.І. Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством / Ю.І. Матюшина // Економіка і регіон: наук. вісн. - Полтава: ПолтНТУ. – 2013. – Вип. 2(39). - С. 98 – 103.
55. Матюшина Ю. І. Особливості обліку витрат за центрами відповідальності на газовидобувних підприємствах / Ю. І. Матюшина // Інноваційна економіка, інтелектуальна власність та трансфер технологій: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 16–17 квітня 2014 р. – Д.: НГУ, 2014. – С. 209-211
56. Миронова Ю. Ю. Необхідність впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва на промислових підприємствах: теоретичний та методичний аспекти / Ю. Ю. Миронова, Ю. І. Матюшина, Я. О. Копиця // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2016. – Вип. 17. – С. 169-172. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_17_36.
57. Мних Є.В., Бардаш С.В., Шевчук О.А. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: Монографія / за ред. Є.В. Мниха.— К.: Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2011. — 452 с.

58. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручник/ Є. В. Мних – К.: Знання, 2011. – 630 с.
59. Мних Є. В. Фінансовий аналіз : підручник/ Є. В. Мних, Н. С. Барабаш. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.
60. Мошенський С. З. Економічний аналіз: підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів./ С. З. Мошенський О. В. Олійник. За загальною редакцією, Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 704 с.
61. Несходовський І. С. Інформаційні системи і технології фінансового контролю: навч. посіб. / І. С. Несходовський. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 231 с.
62. Нападовська Л.В. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / [Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р.Матезіч та ін.]; за заг.ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
63. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
64. Павлюк В.В., Сердюк В.М., Акаєв Ш.М. Контроль і ревізія. Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 196 с.
65. Піскунова Н. В. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства / Н. В. Піскунова // Економічний аналіз : зб. наук. Праць. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка», 2013. – Том 13. – С. 357-364.
66. Попов О. Управління витратами / О. Попов // Економічна енциклопедія: у 3 т. Т. 3. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2007. – 952 с.
67. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб’єктів господарювання: підручник/ П. Я. Попович. – Тернопіль: Економічна думка, 2009. – 227 с.
68. Присяжнюк Л.Г. Оптимізація витрат підприємств машинобудівної галузі / Л.Г. Присяжнюк // Економічний вісник НТУУ «КПІ». – 2017. – № 14. – С. 23 – 34.
69. Прокопенко І. Ф. Методика і методологія економічного аналізу: навчальний посібник./ Прокопенко І. Ф., Ганін В. І. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 430 с.
70. Промисловість України у 2011-2015 роках: статистичний збірник / Держ. ком. Статистики України ; [за ред. І.С. Петренко]. – Київ: вид.- во Держ. стат. України, 2016. – 379 с.
71. Руденко О. О. Визначення понять “центр витрат” і “центр відповідальності” в діяльності виробничих підприємств / О. О. Руденко // Управління розвитком. – 2013. – Вип. 23. – С. 24-27.

72. Свиноус І. В. Методичні засади формування системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах/ І. В. Свиноус // Економіка та держава. –2016. – Вип9. – С. 9-12.
73. Семененко О. Г. Аналіз розвитку харчової промисловості України / О. Г. Семененко // Економічний вісник університету. - 2017. - Вип. 33(1). - С. 168-182. – Електронний ресурс. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu_2017_33%281%29_23.
74. Славута О. І. Конспект лекцій з дисципліни «Управління витратами» (для студентів 4 курсу всіх форм навчання напряму підготовки 6.030504 Економіка підприємства) / О. І. Славута; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2015. – 38 с.
75. Собкевич О.В. Інноваційний розвиток промисловості як складова структурної трансформації економіки України. аналітична доповідь / О. В. Собкевич, А. І. Сухоруков, А. В. Шевченко, та інші; за ред. Я.А. Жаліла – К. : НІСД, 2013. – 71 с. – Електронний ресурс – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/public/File/2013_table/1029_dok.pdf.
76. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу : підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.
77. Сопко В. В. Організація оцінки і обліку доходів та витрат в системі економічної безпеки підприємства/ В. В. Сопко// Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 2(22). – С. 241-251.
78. Скуратівська Д. В. Шляхи вдосконалення управління витратами виробництва на підприємствах / Д. В. Скуратівська // Економічні науки: міжнародний науковий журнал. – 2016. - Вип. № 6. – С. 146–148.
79. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський, фінансовий облік, оподаткування і звітність: навч. посіб. / Н.М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2011. – 923 с.
80. Труш В. Є. Управлінський облік : навч-метод. посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / В.Є. Труш, Т.М. Чебан, Н.Я. Степанович ; за ред. проф. В. Є. Труша. – Київ : Кондор, 2007. – 296 с.
81. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства: навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 120 с.
82. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учет / Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж., Датар Ш.; [пер. з англ.]. - [10-е изд.]. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с. – Серия «Бизнес-класс».
83. Христенко Л. М. Побудова системи управління витратами промислового підприємства / Л. М. Христенко, Р. О. Мозговий // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2011. – Вип. 3 (157). – С. 247-253.

84. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. /Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
85. Черниш С. С Економічний аналіз: Навч. пос. – Центр учбової літератури, 2010. – 312 с.
86. Чорна М.В., Смірнова П.В., Бугріменко Р.М. Управління витратами: навч. посіб. / М. В. Чорна, П. В. Смірнова, Р. М. Бугріменко, 2017. – 166 с.
87. Шашенко О.О Виробничі витрати на промисловому підприємстві: сутність, класифікація, види /Сталий розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2013 – Вип. 20 – С. 295-300.
88. Шерман Є.М. Організаційно-економічний механізм розвитку підприємств харчової промисловості: дис.... канд. ек. наук : 08.00.04 / Шерман Євген Михайлович; М-во освіти і науки України, Херсонський національний технічний Університет – Херсон, 2015. – 247 с.
89. Шубіна С. В. Теоретико-методичні підходи до сутності витрат / С. В. Шубіна, К. І. Іщенко // Вісник Університету банківської справи. – 2015. – Вип. 3. – С. 91–96.
90. Шурпенкова Р. К. Інформаційні технології для проведення економічного аналізу на підприємстві/ Р. К. Шурпенкова// Проблеми інтеграції України у світовий фінансовий простір. – Львів. 2014. – Вип. № 1 (105). – С. 423–430.
91. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // Економічний часопис-XXI. - 2013. - № 1-2(2). – С. 52-55. – Електронний ресурс – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_1-2%282%29_18.
92. Ющишина Л. О. Системний підхід до процесу формування методичних засад аналізу витрат / Л. О. Ющишина // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(4). - С. 437-446 . – Електронний ресурс – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(4\)_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(4)_48).
93. Ясінська А. І. Методологія та організація системно-орієнтованого управління витратами підприємства для прийняття управлінських рішень / А. І. Ясінська, Н. І. Подольчак // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2012. – Вип. 7(727). – С. 161-172.