

УДК 657.6:338.5

Головацька С. І.,

svitlana-14-10@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-1671-1718,

Researcher ID: G-2576-2019,

к.е.н., доц., професор кафедри бухгалтерського обліку, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

КОНТРОЛЬ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ: ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНА СКЛADOVA КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

***Анотація.** Важливе місце у забезпеченні функціонування господарського механізму підприємств посідає внутрішній контроль, який забезпечує реалізацію місії і мети створення підприємства, суттєво впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів, сприяє підвищенню ефективності та якості функціонування. Удосконалення системи управління витратами на засадах бюджетування дозволяє розробити оптимальну концепцію ведення бізнесу для підприємства, значно спростити процедуру контролю за рівнем витрат підприємства та на якісно новому рівні організувати процеси діяльності підприємства. Алгоритм процесу управління витратами на основі контролю за відхиленнями передбачає: розрахунок рівня витрат за складовими; зіставлення нормативного показника рівня витрат із фактичним; формування звіту щодо відхилень із відокремленням пріоритетності питань; визначення причин відхилень та їх взаємозв'язок між підрозділами; формулювання і розгляд пропозицій щодо запобігання негативним відхиленням. У статті розглянуто контролінг як систему забезпечення інформаційно-аналітичної підтримки процесів ухвалення рішень, визначено організаційно-методичні етапи управління витратами підприємства за відхиленнями, визначено їх інформаційний зміст, обґрунтовано, що облік і аналіз відхилень є дієвим інструментом контролю за витратами; систематизовано підходи і методи аналізу витрат за відхиленнями; розроблено систему кодів відхилень фактичних показників витрат діяльності від показників бюджетів; доведено, що використання системи управління за відхиленнями дозволяє підвищити якість прийняття управлінських рішень.*

Ключові слова: аналіз, бюджет, відхилення, витрати, контроль, контролінг, коди, етапи, центр відповідальності, управління.

Holovatska S. I.,

svitlana-14-10@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-1671-1718,

Researcher ID: G-2576-2019,

Ph.D., Associate Professor, Professor of the Department of Accounting, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

CONTROL OF BUDGETS IMPLEMENTATION: ACCOUNTING-INFORMATIONAL COMPONENT OF CONTROLLING OF ENTERPRISE'S EXPENSES

***Annotation.** An important place in ensuring the functioning of the economic mechanism of enterprises is internal control, which provides the implementation of the mission and objectives of an enterprise, significantly affects the identification and mobilization of existing reserves, contributes to the efficiency and quality of operation. Improving the cost management system on the basis of budgeting allows to develop the optimal concept of doing business for the enterprise, greatly simplify the procedure for controlling the level of enterprise's expenses and at a qualitatively new level to organize the processes of enterprise's activities. The algorithm of the cost management process based on the control of deviations involves: calculation of the costs level by components; comparison of the normative indicator of the costs level with the actual one; formation of a report on deviations with emphasizing on priority issues; determining the causes of deviations and their relationship between units; formulation and consideration of proposals for the prevention of negative deviations. The article considers controlling as a system for providing informational-analytical support for decision-making processes, identifies organizational and methodical stages of costs management by deviations, defines their informational content, substantiates that accounting and analysis of deviations is an effective tool for costs control; systematizes approaches and methods of costs analysis by deviations; develops the system of codes of deviations of actual activity costs indicators from budgets indicators; proves that the use of management system by deviations allows to improve the quality of managerial decisions.*

Key words: analysis, budget, deviations, expenses, control, controlling, codes, stages, center of responsibility, management.

JEL Classification: D24, G31, L26, M41

DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2020-60-18>

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки будь-який економічний суб'єкт має свою цільову функцію, яка реалізується та досягається за допомогою ефективного управління. Контролінг є складною системою, що об'єднує у собі встановлення цілей, планування, облік, внутрішній контроль, аналіз, управління інформаційними потоками та розробку рекомендацій щодо прийняття управлінських рішень. Важливе місце у забезпеченні функціонування господарського механізму підприємств посідає внутрішній контроль, який забезпечує реалізацію місії і мети створення підприємства, суттєво впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів, сприяє підвищенню ефективності та якості функціонування.

Застосування на вітчизняних підприємствах ефективних бюджетних систем вимагає формування певних передумов (організаційних, економічних, соціальних, технічних тощо), врахування специфіки функціонування підприємств та сприяє вирішенню низки існуючих проблем з метою забезпечення раціонального управління ресурсами підприємства та їх цільового використання, вдосконалення управління грошовими потоками для підтримання необхідного рівня платоспроможності, прийняття більш обґрунтованих управлінських рішень тощо.

Удосконалення системи управління витратами на засадах бюджетування дозволяє розробити оптимальну концепцію ведення бізнесу для підприємства, довести прогнозні показники до відома всіх виконавців завдяки узгодженню бюджетів з центрами відповідальності, значно спростити процедуру контролю за рівнем витрат підприємства та на якісно новому рівні організувати рух фінансових потоків підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливість дослідження питань організації контролю за виконанням бюджетів, аналізу відхилень та ухвалення управлінських рішень підкреслюють багато вчених, серед яких можна відзначити наступних: І. І. Бабіч [1], М. І. Бондар, Т. А. Бутинець, С. І. Головацька [2-3], О. А. Зоріна, М. В. Кужельний, Л. Г. Медвідь [6], І. Б. Садовська, Я. В. Соколов, В. П. Пантелєєв [7], М. В. Реслер, Б. І. Валуєв, П. О. Куцик [4-5], Т. В. Ковтун, О. П. Сашко [3], О. О. Терещенко [9], Л. В. Чижевська [10], Н. С. Хаймьонова [11] та ін. Однак актуальними сьогодні залишаються питання організації та методики внутрішнього контролю витрат діяльності як функції управління та складової системи контролінгу підприємств.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження проблемних питань та окреслення напрямів впровадження й удосконалення контролю за виконанням бюджетів витрат у системі контролінгу підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Однією з головних причин виникнення і впровадження сучасних принципів розробки й ухвалення управлінських рішень на основі концепції контролінгу стала необхідність у системній інтеграції різних аспектів управління бізнес-процесами в

організаційній системі підприємства. Контролінг може забезпечувати інформаційно-аналітичну підтримку процесів ухвалення рішень при управлінні підприємством у межах певних систем менеджменту [9].

У процесі управління підприємством реалізуються загальні функції управління, на основі яких виявляються проблеми й нові можливості, здійснюється пошук оптимальних шляхів та напрямів діяльності. Висновок про ефективну роботу певного центру відповідальності слід формувати з урахуванням досягнення прогнозних цілей. Для цього необхідно застосовувати методи оцінки діяльності центрів відповідальності, за допомогою яких можна здійснювати моніторинг доцільності витрат, а також їх ефективності.

За умов використання різних типів систем відповідальності (функціонально-орієнтованої, орієнтованої на процеси або діяльність, стратегічно-орієнтованої) в умовах підсилення динамізму конкурентного середовища для оцінки ефективності центрів відповідальності підприємств щодо витрат їх діяльності важливими є показники виконання бюджетів витрат – критерії оцінювання повинні бути динамічними та зорієнтованими на тривалість часу, якість, ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та рівень досягнутого прогресу.

Процес управління витратами діяльності складається з трьох послідовних хронологічних стадій: прогнозування показників (бюджетування); контроль досягнення прогнозних показників; оцінка досягнення прогнозних (бюджетних) показників.

Бюджетування витрат – це процес прогнозування витрат підприємства шляхом розробки взаємопов'язаних показників споживання ресурсів за центрами відповідальності, внутрішніми бізнес-процесами, економічними елементами та статтями витрат, орієнтований на інформаційні потреби управління [4].

Система бюджетів витрат підприємства за центрами відповідальності включає:

- Бюджети центрів нормативних (технологічних) витрат (бюджети центрів витрат основного виробництва), бюджети центрів витрат виробничої фази, бюджет центрів витрат складальної фази; бюджети центрів витрат обслуговування процесу виробництва).

- Бюджети центрів дискреційних витрат (бюджет центру адміністративних витрат, бюджет центру витрат на збут).

- Бюджети витрат за ступенем їх групування (бюджети прямих, загальновиробничих, адміністративних витрат, бюджет витрат на збут, бюджет виробничої собівартості продукції, бюджет собівартості реалізованої продукції) [3].

Бюджетне управління, крім організації роботи щодо формування бюджетів, передбачає також організацію системи щодо збору, накопичення інформації з подальшою її обробкою, аналізом визначення відхилень, аналізом причин і ухвалення рішень на основі результатів аналізу.

Управління за відхиленнями забезпечує контроль витрат шляхом порівняння фактичних і прогнозних (бюджетних) результатів, виявлення відхилень та їх усунення. Оперативний контроль за виконанням бюджетів витрат дозволяє ухвалювати обумовлені й функціонально спрямовані рішення щодо ціноутворення, аналізу беззбитковості, планування кількості й асортименту продукції, визначення структури продуктів із урахуванням лімітів, реструктуризації бізнесу, здійснення капітальних вкладень тощо [4].

Організація контролю виконання бюджетів витрат передбачає послідовність виконання етапів: ідентифікацію фактичних даних, аналіз відхилень фактичних результатів від прогнозних, узагальнен-

ня та використання результатів контролю, розробку заходів щодо коригування бюджетів і контроль виконання скоригованих бюджетів витрат (рис. 1).

Облік і аналіз відхилень є дієвим інструментом контролю за витратами, способом їх оптимізації, базовим елементом системи обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності. Контроль за відхиленнями дає можливість виявити відхилення фактичних від достатніх рівнів витрат підприємства та його складових, а також дає можливість з'ясувати причини їх виникнення.

Загальна характеристика етапів контролю виконання бюджетів витрат підприємства наведена у табл. 1.

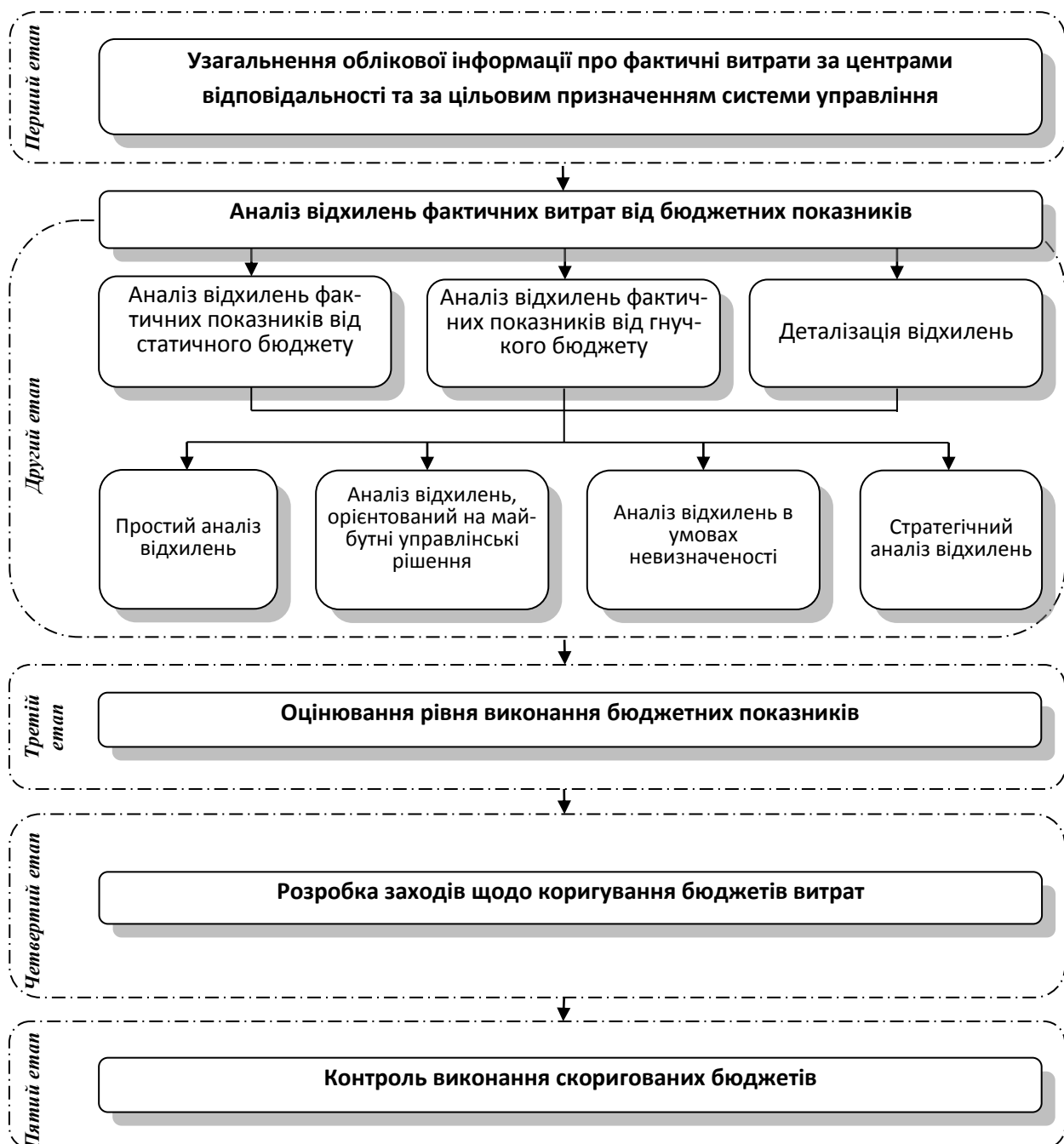


Рис. 1. Логіко-структурна модель контролю за виконанням бюджетів витрат підприємства

Інформаційний зміст етапів контролю виконання бюджетів витрат підприємства

Етап контролю	Інформаційний зміст (характеристика)
Перший (підготовчий) етап	Полягає у підготовці інформації щодо фактичних показників витрат на інновації, які підлягають моніторингу зі сторони менеджерів та керівництва підприємства. Ідентифікація фактичних показників здійснюється на основі даних управлінського обліку, який є своєрідним продовженням і деталізацією фінансового обліку.
Другий (аналітичний) етап	Передбачає аналіз відхилень фактичних результатів від бюджетних показників. Виділяють чотири підходи до реалізації системи контролю бюджетів: 1) простий аналіз відхилень, орієнтований на коригування наступних планових показників; 2) аналіз відхилень, орієнтований на наступні управлінські рішення; 3) аналіз відхилень в умовах невизначеності; 4) стратегічний підхід до аналізу відхилень*
Третій (порівняльний, документальний) етап	Передбачає перехід до системи порівняльного контролю за допомогою спеціальних документів, що дозволяє вживати заходи з усунення небажаних відхилень та розвивати тенденції, які сприятимуть зниженню рівня витрат.
Четвертий етап (етап коригування)	Передбачає розробку заходів щодо коригування бюджету певного виду витрат або центру відповідальності. Усунення виявлених відхилень сприятиме управлінню за відхиленнями, увага концентруватиметься лише на суттєвих відхиленнях від бюджету та певною мірою не звертатиметься на відхилення у межах допустимих норм**
П'ятий етап (контроль виконання скоригованих бюджетів)	Контроль виконання скоригованих бюджетів здійснюється за послідовністю попередніх чотирьох етапів

Примітки:

*Суть простого аналізу відхилень полягає у тому, що система контролює стан виконання бюджету шляхом зіставлення показників бюджету з фактично отриманими. Критерій істотності відхилень визначається характером відхилень та впливом на результативні показники діяльності підприємства: прибуток, грошовий потік тощо.

Аналіз відхилень, орієнтованих на наступні управлінські рішення, передбачає більш детальний факторний аналіз впливу встановлених відхилень на результативні показники. Методика аналізу передбачає: встановлення всіх факторів, що впливають на результативний показник; визначення загального відхилення фактичного розміру досліджуваного показника від бюджетного; кількісну оцінку впливу факторів на формування фактичного значення результативного показника; формування таблиці пріоритетів впливу факторів на результативний показник; формування висновків та рекомендацій щодо управлінських рішень, направлених на виконання бюджетних показників. Аналіз відхилень в умовах невизначеності здійснюється за допомогою імітаційного моделювання, у якому всі параметри діяльності задаються інтервалами невизначеності.

Стратегічний підхід до аналізу відхилень передбачає вибір процедур коригувальних дій відповідно до загальної стратегії діяльності підприємства. Для забезпечення контролю виконання бюджетних показників доцільно використовувати методи контролю відхилень фактичних результатів від прогнозних, які базуються на методах аналізу (трендового, факторного, кореляційно-регресійного тощо), синтезу, порівняння, групування, огляду, експертних оцінках тощо. При цьому необхідно використовувати методи горизонтального контролю (динамічного (оцінювання та порівняння бюджетних показників за декілька періодів), звітно-планового (оцінювання рівня виконання бюджетних показників у порівнянні з запланованими) та вертикального контролю (передбачає оцінювання структури бюджетів за витратною та дохідною частинами).

** Це вимагає розробки підприємством регламентів прийняття рішень із контролю виконання бюджету в розрізі центрів відповідальності.

Ефективність процесу бюджетування значно підвищується при запровадженні комплексної автоматизованої системи бюджетного планування діяльності підприємства, що дозволяє максимально оперативно отримувати інформацію про виконання бюджету і, відповідно, вносити необхідні корективи до бюджетів з метою підвищення ефективності оперативного управління фінансовими ресурсами підприємства, прикладом якої є ERP (Enterprise Resource Planning) [5].

Однією з найбільш значних функцій ефективно реалізованої системи бюджетування на підприємстві є функція аналізу відхилень фактичних показників від прогнозних, у процесі якого виявляються величини відхилень і причини їх виникнення. Виявлені відхилення між бюджетними показниками та фактичними є базою для оцінки діяльності центру відповідальності за підсумками бюджетного періоду і прийняття управлінських рішень.

Аналіз відхилень фактичних результатів від бюджетних залежно від інформаційних потреб управління має різний ступінь деталізації. Зазначений аналіз відхилень здійснюється за трьома рівнями. Перший рівень аналізу відхилень: порівняння фактичних даних із показниками статичного бюджету. Другий рівень аналізу: порівняння фактичних даних із інформацією гнучкого бюджету, що передбачає перерахунок прогнозних показників на фактичний обсяг продажу. Отримавши у результаті аналізу другого рівня більш детальну і коректну інформацію, керівник центру витрат може її деталізувати і виявити характер та причини, щоб не допустити несприятливих відхилень у майбутньому. Зазначену інформацію можна отримати, здійснивши аналіз відхилень третього рівня. Третій рівень аналізу передбачає деталізацію відхилень на підставі порівняння фактичних даних із інформацією гнучкого бюджету (табл. 2) [8].

Оцінка діяльності центрів витрат підприємства щодо виконання бюджетів

Відхилення	Порядок розрахунку
Відхилення за рахунок цін	$(\text{Бюджетна ціна за одиницю ресурсів} - \text{Фактична ціна за одиницю ресурсів}) \times \text{Фактична кількість використаних ресурсів}$
Відхилення за рахунок ефективності використання ресурсів	$(\text{Бюджетна кількість використаних ресурсів} - \text{Фактична кількість використаних ресурсів}) \times \text{Бюджетна ціна за одиницю ресурсів}$
Відхилення прямих матеріальних витрат за рахунок ціни	$(\text{Стандартна ціна} - \text{Фактична ціна}) \times \text{Фактична кількість}$
Відхилення прямих матеріальних витрат за рахунок кількості використання матеріальних ресурсів	$(\text{Стандартна кількість} - \text{Фактична кількість}) \times \text{Стандартна ціна}$
Відхилення прямих витрат на оплату праці за рахунок тарифної ставки	$(\text{Стандартна тарифна ставка} - \text{Фактична тарифна ставка}) \times \text{Фактична кількість годин}$
Відхилення витрат на оплату праці за рахунок продуктивності праці	$(\text{Стандартна кількість годин} - \text{Фактична кількість годин}) \times \text{Стандартна тарифна ставка}$
Відхилення змінних накладних витрат за рахунок ставки розподілу	$(\text{Стандартна ставка розподілу} \times \text{Фактична кількість годин праці}) - \text{Фактичні змінні накладні витрати}$
Відхилення змінних накладних витрат за рахунок ставки розподілу	$(\text{Стандартна ставка розподілу} - \text{Фактична ставка розподілу}) \times \text{Фактична кількість годин праці}$
Відхилення змінних накладних витрат за рахунок продуктивності	$(\text{Стандартний час для фактичного обсягу виробництва} - \text{Фактичний час}) \times \text{Стандартна ставка розподілу змінних накладних}$
Відхилення постійних виробничих накладних витрат за рахунок виконання бюджету	$\text{Бюджетні постійні накладні витрати} - \text{Фактичні постійні витрати}$
Відхилення постійних виробничих накладних витрат за рахунок обсягу виробництва	$(\text{Фактичний обсяг виробництва} - \text{Бюджетний обсяг виробництва}) \times \text{Стандартна ставка розподілу постійних накладних витрат на виріб}$
Відхилення постійних виробничих накладних витрат за рахунок продуктивності	$(\text{Стандартна кількість годин праці на фактичний обсяг} - \text{Фактична кількість годин праці}) \times \text{Стандартна ставка розподілу постійних накладних витрат на годину}$
Відхилення постійних виробничих накладних витрат за рахунок часу	$(\text{Фактичний час} - \text{Бюджетний час}) \times \text{Стандартна ставка розподілу постійних накладних витрат на годину}$
Контрольовані витрати	$\text{Фактична сума накладних витрат} - \text{Гнучкий бюджет виробничих накладних витрат}$
Відхилення за рахунок комбінації компонентів для окремого матеріалу	$(\text{Стандартна кількість використаного матеріалу} - \text{Фактична кількість використаного матеріалу}) \times (\text{Стандартна ціна матеріалу} - \text{Середня стандартна ціна})$
Відхилення матеріальних витрат за рахунок продуктивності виробництва	$(\text{Фактична кількість усіх використаних матеріалів} \times \text{Середня стандартна ціна}) - (\text{Фактична кількість виробленої продукції} \times \text{Стандартні матеріальні витрати на одиницю продукції})$
Відхилення за рахунок комбінації праці для певної категорії працівників	$(\text{Стандартний час роботи} - \text{Фактичний час роботи}) \times (\text{Стандартна тарифна ставка} - \text{Середня стандартна тарифна ставка})$
Відхилення витрат за рахунок продуктивності виробництва	$(\text{Фактичний час} \times \text{Середня тарифна ставка}) - (\text{Фактичний обсяг виробництва} \times \text{Стандартні витрати на оплату праці за одиницю продукції})$
Відхилення доходу за рахунок ціни виробу	$(\text{Фактична ціна виробу} - \text{Бюджетна ціна виробу}) \times \text{Фактичний обсяг продажу виробу}$
Відхилення за рахунок обсягу продажу виробу	$(\text{Фактичний обсяг продажу виробу} - \text{Бюджетний обсяг продажу виробу}) \times \text{Бюджетна ціна виробу}$
Відхилення доходу від продажу виробу за рахунок комбінації продажу	$\text{Бюджетна ціна виробу} \times (\text{Фактична питома вага продажу виробу} - \text{Бюджетна питома вага продажу виробу}) \times \text{Фактичний обсяг продажу всіх виробів}$
Відхилення доходу за рахунок кількості продажу	$\text{Бюджетна ціна виробу} \times (\text{Фактичний обсяг продажу всіх виробів} - \text{Бюджетний обсяг продажу всіх виробів}) \times \text{Бюджетна питома вага продажу виробу}$
Відхилення за рахунок розміру ринку	$\text{Середня бюджетна ціна} \times (\text{Фактичний розмір ринку} - \text{Бюджетний розмір ринку}) - \text{Бюджетна частка ринку}$
Відхилення доходу за рахунок частки ринку	$\text{Бюджетна середня ціна} \times (\text{Фактична частка ринку} - \text{Бюджетна частка ринку}) \times \text{Фактичний розмір ринку}$

Система кодів відхилень фактичних показників витрат діяльності підприємства від бюджетних показників*

Рівень кодифікації	Код	Найменування коду
1 рівень	1 - х	Код центру відповідальності
	2 - х	Код витрат за цільовим призначенням у системі управління
2 рівень	1	Позитивне відхилення
	2	Негативне відхилення
3 рівень	1	Відхилення за рахунок прогнозування (бюджетування) діяльності
	2	Відхилення за рахунок діяльності
4 рівень	1	Внаслідок того, що господарська операція не відбулась
	2	В результаті економії ресурсів
	3	В результаті перевикористання ресурсів
	4	В результаті зловживань та невідповідних дій працівників
	5	Інші (вказати)
5 рівень	1 - х	Код відповідальної особи (керівника центру відповідальності)

Примітка. Таблиця складена за результатами наукових досліджень

Побудова обліку відхилень від бюджетних показників потребує їх класифікації за різними ознаками: видами витрат, причинами, винними особами, місцем виникнення тощо.

Для побудови обліку відхилень від бюджетних показників необхідно вирішити низку методологічних і організаційних питань, до яких належать: розроблення класифікатора видів, причин і винуватців відхилень; визначення методів виявлення відхилень; відбір носіїв інформації про відхилення від бюджетних; розроблення методики обліку відхилень за центрами витрат; облік відхилень у системі рахунків управлінського обліку [3].

Виявлення причин відхилень фактичних показників від бюджетних здійснюється на підставі управлінської звітності за системою кодів. За результатами досліджень пропонуємо систему кодів відхилень фактичних показників витрат діяльності від показників бюджетів (табл. 3).

Висновки та перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Таким чином, використання системи управління за відхиленнями дозволяє істотно скоротити обсяг інформації для керівника підприємства та підвищити якість прийняття управлінських рішень.

У системі бюджетного контролю (Budgetary Control) витрат підприємств як процесу зіставлення фактичних результатів із бюджетними аналізу відхилень та внесення необхідних коректив потребують удосконалення методичні складові його організаційних етапів (ідентифікація фактичних даних виконання бюджетів; виявлення відхилень при виконанні затверджених бюджетів; класифікація виявлених відхилень; аналіз відхилень і розроблення пропозицій щодо їх усунення та вдосконалення процесу бюджетування; підвищення ефективності використання ресурсів підприємства).

ЛІТЕРАТУРА

1. Бабіч І. І. Внутрішній контроль в системі управління витратами : монографія / Бабіч І. І.; [за ред. І. Б. Садовської]. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2014. – С. 179-186.
2. Головацька С. І. Методичний інструментарій бюджетування у системі управління витратами підприємства / Н. С. Хаймьонова, С. І. Головацька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2015. – Вип. 47. – С. 42-46. – (Серія економічна).
3. Головацька С. І. Обліково-методичний інструментарій контролінгу : монографія / С. І. Головацька, О. П. Сашко. – Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 360 с.
4. Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія / П. О. Куцик, М. В. Корягін. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015. – 239 с.
5. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальнопромисловими витратами підприємства : монографія / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів : Видавництво “Растр - 7”, 2014. – 288 с.
6. Медвідь Л. Г. Бюджетування як аспект контролю доходів і витрат на підприємствах електротехнічної галузі / Медвідь Л. Г. // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. пр. – 2009. – С. 92-97.
7. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / Пантелеєв В. П. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. – 491 с.
8. Пойда Ю. М. Бюджетування та його роль в системі обліку і контролю / Ю. М. Пойда // Економіка АПК. – 2010. – № 9. – С. 92-97.
9. Терещенко О. О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством / О. О. Терещенко // Фінанси України. – 2001. – № 12. – С. 56-63.

10. Чижевська Л. В. Нормативне забезпечення внутрішнього контролю як складова управління фінансово-економічною безпекою суб'єктів господарювання // Управління системою економічної безпеки суб'єктів господарювання: обліково-аналітичне забезпечення : монографія / Чижевська Л. В.; [за ред. Черевка О. В., Гнилицької Л. В., Мігус І. П.]. – Черкаси : ПП Чабаненко Ю.А., 2015. – С. 173-195

11. Хаймьонова Н. С. Концепція центрів відповідальності у системі управлінського обліку витрат підприємства / С. І. Головацька, Н. С. Хаймьонова // Вісник Львівської комерційної академії. – 2015. – Вип. 49. – С. 143-145. – (Серія економічна).

REFERENCES

1. Babich, I. I. (2014), *Vnutrishnij kontrol' v systemi upravlinnia vytratamy : monohrafiia*, RVV Luts'koho NTU, Luts'k, С. 179-186.

2. Holovats'ka, S. I. and Khajm'onova, N. S. (2015), *Metodychnyj instrumentarij biudzhetuвання u systemi upravlinnia vytratamy pidpriemstva*, *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, vyp. 47, s. 42-46. – (Серія економічна).

3. Holovats'ka, S. I. and Sashko, O. P. (2017), *Oblikovo-metodychnyj instrumentarij kontrolinhu : monohrafiia*, Vydavnytstvo LTEU, L'viv, 360 s.

4. Kutsyk, P. O. and Koriahin, M. V. (2015), *Kontseptual'nyj rozvytok metodolohii bukhhalters'koho obliku : monohrafiia*, Vydavnytstvo L'vivs'koi komertsijnoi akademii, L'viv, 239 s.

5. Kutsyk, P. O. and Mazurenko, O. M. (2014), *Oblikovo-analitychna kontsepsiia upravlinnia zahal'novyrobnychymy vytratamy pidpriemstva : monohrafiia*, Vydavnytstvo "Rastr-7", L'viv, 288 s.

6. Medvid', L. H. (2009), *Biudzhetuвання iak aspekt kontroliu dokhodiv i vytrat na pidpriemstvakh elektrotekhnichnoi haluzi*, *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii : zb. nauk. pr.*, s. 92-97.

7. Panteleiev, V. P. (2008), *Vnutrishn'ohospodars'kij kontrol': metodolohiia ta orhanizatsiia : monohrafiia*, DP "Inform.-analit. ahentstvo", K., 491 s.

8. Pojda, Yu. M. (2010), *Biudzhetuвання ta joho rol' v systemi obliku i kontroliu*, *Ekonomika APK*, № 9, s. 92-97.

9. Tereschenko, O. O. (2001), *Kontrolinhu u systemi antykryzovoho upravlinnia pidpriemstvom*, *Finansy Ukrainy*, № 12, s. 56-63.

10. Chyzhevs'ka, L. V. (2015), *Normatyvne zabezpechennia vnutrishn'oho kontroliu iak skladova upravlinnia finansovo-ekonomichnoi bezpekoiu sub'iektiv hospodariuvannia*, *Upravlinnia systemoiu ekonomichnoi bezpeky sub'iektiv hospodariuvannia: oblikovo-analitychne zabezpechennia : monohrafiia / za red. Cherevka O. V., Hnylyts'koi L. V., Mihus I. P.*, PP Chabanenko Yu.A., Cherkasy, s. 173-195

11. Khajm'onova, N. S. and Holovats'ka, S. I. (2015), *Kontsepsiia tsentriv vidpovidal'nosti u systemi upravlin's'koho obliku vytrat pidpriemstva*, *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, vyp. 49, s. 143-145. – (Серія економічна).

Стаття надійшла до редакції 18 травня 2020 року