

К. В. Безверхий

**НЕПРЯМІ ВИТРАТИ
В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ
ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ:
ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНИЙ
АСПЕКТ**

МОНОГРАФІЯ

Київ
«Центр учбової літератури»
2013

УДК 657.474.55

ББК 55.052.21

Б 39

Рецензенти:

А. П. Гречан, д-р екон. наук, проф., завідувач кафедри економіки, обліку та аудиту Київського національного університету технологій та дизайну;

А. С. Крутова, д-р екон. наук, проф., завідувач кафедри фінансів Харківського державного університету харчування та торгівлі;

В. П. Паптелес, д-р екон. наук, доцент, проректор з навчально-методичної та наукової роботи, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Бехверхий К. В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект [текст]: монографія / К. В. Бехверхий – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.

ISBN 978-611-01-0554-5

У монографії обґрунтовано пропозиції з удосконалення методики та організації обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. Розкрито економічну сутність категорії витрат і поняття непрямих витрат. Удосконалено класифікацію та склад непрямих витрат промислових підприємств відповідно до потреб управління. Виокремлено організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування та проаналізовано ступінь їх впливу на побудову обліку і контролю непрямих витрат. Удосконалено систему документального оформлення господарських операцій з обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств, що сприятиме посиленню обліково-контрольної інформації для потреб управління. Наведено авторське бачення та внесено пропозиції щодо вдосконалення побудови синтетичного та аналітичного обліку непрямих витрат. Визначено механізм бюджетування непрямих витрат промислових підприємств як ефективний інструмент управління ними.

Розроблено модель внутрішньогосподарського контролю непрямих промислових підприємств, що враховує елементи підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства в цілому. Розроблено загальну методику і комплексний підхід до оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

Монографія може бути корисною для викладачів, наукових співробітників, аспірантів та студентів економічних спеціальностей вузів, фахівців з бухгалтерського обліку та контролю, керівників підприємств та осіб, які здійснюють наукові дослідження у сфері бухгалтерського обліку та контролю.

УДК 657.474.55

ББК 55.052.21

ISBN 978-611-01-0554-5

© Бехверхий К. В., 2013



ВСТУП	4
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИ- ЄМСТВ.	7
1.1. Економічна сутність категорії витрат та поняття непрямих витрат	7
1.2. Класифікація та склад непрямих витрат.	25
1.3. Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування та їх вплив на побудову обліку та контролю непрямих витрат	40
<i>Висновки до розділу 1.</i>	<i>52</i>
Розділ 2. НЕПРЯМІ ВИТРАТИ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В ОБЛІКОВО-УПРАВЛІНСЬКОМУ АСПЕКТІ	55
2.1. Організація первинного обліку непрямих витрат промислових підприємств.	55
2.2. Побудова синтетичного та аналітичного обліку непрямих витрат підприємства як передумова вдосконалення фінансової звітності . .	72
2.3. Бюджетування як засіб ефективного управління непрямыми ви- тратами промислових підприємств	97
2.4. Концептуальні підходи щодо розподілу непрямих витрат проми- слових підприємств для визначення повної собівартості продукції . .	118
<i>Висновки до розділу 2.</i>	<i>130</i>
Розділ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬО- ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ	136
3.1. Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат в системі управління промисловим підприємством.	136
3.2. Моделювання процесу внутрішньогосподарського контролю та економічного аналізу непрямих витрат промислових підприємств. .	150
3.3. Оцінка ефективності внутрішньогосподарського контролю не- прямих витрат промислових підприємств	160
<i>Висновки до розділу 3.</i>	<i>178</i>
ВИСНОВКИ	183
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	186
ДОДАТКИ	207

Вступ

Складність управління економікою підприємств в умовах нестабільного середовища, в якому вони функціонують, потребує створення адекватної системи інформаційного забезпечення управління витратами виробничо-господарської діяльності, а отже, пошуку нових підходів до вирішення проблеми вдосконалення обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств.

У ринкових умовах господарювання стало очевидним, що найбільш керованими з позиції пошуку резервів економії, зростання прибутку та рентабельності підприємства, які визначають виробничу і збутову програму промислового підприємства, стають непрямі витрати, оскільки вони набувають особливого значення для прийняття ефективних управлінських рішень. Вказане потребує вдосконалення організації та методики обліку непрямих витрат промислових підприємств, а також посилення уваги до формування підсистеми їх внутрішньогосподарського контролю.

Вагомий внесок в удосконалення обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств у різний час зробили відомі зарубіжні вчені-економісти Х. Андерсон, Е. Аренс, Е. Аткинсон, Р. Банкер, К. Друрі, Е. Еліас, Р. Ентоні, Р. Каплан, Д. Колдуел, Д. Лоббек, М. Моувен, Б. Нідлз, К. Сенков, Т. Споун, П. Фрідман, Д. Фостер, Д. Хенсен, Ч. Хорнгрэн, Д. Шим, М. Янг, а також вітчизняні науковці Г. Бекренєва, М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, С. Голов, Л. Гнилицька, З. Гуцайлюк, Ю. Давидов, В. Дерій, Г. Кірейцев, Р. Костирко, М. Кужельний, А. Кузьмінський, В. Ленъ, В. Лінник, Н. Лоханова, В. Максимова, О. Мошковська, Л. Нападовська, Ю. Ночовна, О. Олійник, В. Пантелєєв, М. Палюх, Н. Прохар, М. Пушкар, М. Скрипник, Т. Сльозко, В. Сопко, П. Сук, М. Чумаченко, М. Шигун, К. Юрченко та ін. Значну увагу дослідженню теорії та прак-

тики обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств приділяли також провідні російські дослідники, такі як О. Волкова, В. Івашкевич, М. Кутер, В. Палій, Л. Панферова, А. Соколов, Я. Соколов, А. Шеремет, К. Щиборщ.

Проведений аналіз результатів досліджень свідчить про широке коло опрацьованих ученими питань з обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств у цілому та в діяльності приладобудівних підприємств зокрема. Втім, зважаючи на існуючі організаційно-технологічні особливості діяльності приладобудівних підприємств, теоретичні й організаційні положення і рекомендації практичного характеру щодо обліку та контролю непрямих витрат промислових підприємств потребують поглиблених досліджень. Це зумовило вибір теми дослідження та підтверджує її актуальність.

Предметом дослідження обрано промислові підприємства, зокрема підприємства приладобудування, оскільки усі наші попередні наукові дослідження пов'язані з цією галуззю економіки.

Монографія складається із трьох розділів. У розділі 1 «Теоретичні засади обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств» досліджено економічну сутність поняття «непрямі витрати», запропоновано напрями вдосконалення існуючих класифікацій непрямих витрат промислових підприємств. На основі аналізу організаційно-технологічних особливостей підприємств приладобудування доведено необхідність урахування їх впливу на побудову системи обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. У розділі 2 «Непрямі витрати промислових підприємств в обліково-управлінському аспекті» досліджено та вдосконалено методiku і організацію обліку непрямих витрат промислових підприємств для потреб управління. У розділі 3 «Організація та методика внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств» досліджено організаційні та методичні підходи для проведення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств: з'ясовано сутність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, визначено мету й завдання, об'єкти і суб'єкти, метод та методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, уточнено інформаційну базу, яку використовують при його здійсненні, запропоновано модель підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю про-

мислових підприємств, розроблено методику оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

Автор висловлює щиру подяку кандидату економічних наук, доценту, доценту кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Світлані Іванівні Ковач за неоціненний внесок у формування науково-дослідного світогляду автора монографії, слушні поради та наукові дискусії; рецензентам монографії, доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри економіки, обліку та аудиту Київського національного університету технологій та дизайну Аллі Павлівні Гречан, доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри фінансів Харківського державного університету харчування та торгівлі Анжеліці Сергіївні Крутовій, доктору економічних наук, доценту, проректору з навчально-методичної та наукової роботи, завідувачу кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту Володимирі Павловичу Пантелєєву за неоціненні поради щодо покращання наукової праці.

Велика вдячність моїм шановним колегам та друзям, а також моїй родині за створення сприятливих умов для наукової роботи, що уможливило вихід у світ даної монографії.



Розділ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна сутність категорії витрат та поняття непрямих витрат

Удосконалення управління економікою підприємства в ринкових умовах господарювання, проведення заходів по реформуванню суб'єктів господарювання потребують створення ефективної системи інформаційного забезпечення управління витратами виробничо-господарської діяльності підприємства та пошуку нових підходів до вирішення проблем удосконалення облікового механізму.

У теорії ринку важливе значення має встановлення межі дії ринкових відносин. При розгляді цього питання визначальною умовою є формування витрат у сфері обміну.

Витрати досліджували ще класики політичної економії: А. Сміт ввів поняття абсолютних витрат, Д. Рікардо — автор теорії порівняльних витрат [94]. Під терміном «витрачання» вони розуміли середні суспільні витрати на одиницю продукції, тобто вартість окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або середні витрати на всіх підприємствах, що належать до певної галузі. Витрати виробництва класики визначали і як ціну виробництва з урахуванням рентних платежів.

Розробку теорії трудової вартості було започатковано представниками класичної політичної економії У. Петті, А. Смітом, Д. Рікардо та ін. [94]. Свого подальшого розвитку вона набула в працях К. Маркса [146], який розробив учення про двоїстий характер праці, втіленої в товарі, розкрив суперечність між приватною та суспільною, конкретною і абстрактною працею, споживною вартістю та вартістю товару, дослідив історичний процес розвитку обміну та форм вартості, розкрив природу і суть грошей як загального еквівалента. Відповідно до цієї теорії: саме людська праця створює вартість. Згідно з теорією вартості, заснованою на праці, вартість товару визначається кількістю роботи, необхідної для виробництва певної продукції. Якщо інші фактори, крім роботи, також задіяні для виробництва певної продукції, то кількість праці, затраченої на ці чинники, також додається до вартості виробленого продукту. Праця у комбінації з іншими чинниками формує кінце-

вий продукт. Отже, підрахувати вартість продукції означає відстежити процес виробництва та визначити сукупну кількість праці, застосованої у процесі виробництва, а також праці, затраченої на фактори, спожиті у процесі виробництва.

Подана точка зору може бути сумнівною у практичному застосуванні. Одна із проблем: в яких одиницях слід вимірювати працю? У бухгалтерському обліку необхідна одиниця обліку для підрахунку вартості згідно із теорією вартості, заснованою на праці.

Автори цієї теорії та дослідники більш пізнього періоду завжди використовували години як одиницю виміру праці. Вони були обізнані з відносним характером праці відповідно до типу працюючого. Ось як К. Маркс пояснював цю проблему: «Хто може подумати, що якщо вартість продукції визначається кількістю праці, затраченої на неї, то чим більш непрофесійна людина виконує роботу, тим дорожчим буде товар, тому що більше часу буде витрачено на його виробництво. Однак праця, яка формує ціну, є однорідною людською працею, яка вимірюється однією уніфікованою людино-годиною. Загальна трудова сила суспільства, котра втілюється у сумарній вартості всієї продукції, виробленої суспільством як однорідною масою робочої сили, що складається із великої кількості одиниць. Кожна із цих одиниць подібна до іншої, оскільки має характер середньої робочої сили суспільства та розглядається як такий, що витрачає на виробництво товару стільки часу, скільки потрібно в середньому в суспільстві. Це час, необхідний для виробництва одиниці продукції за нормальних умов виробництва із середнім рівнем навичок та інтенсивністю, яка превалює в даний період... Ми бачимо, що вартість визначається працею, соціально необхідною для виробництва» [217, с. 286]. Іншими словами, вартість продукту — це не кількість праці, використаної у певному випадку в процесі виробництва, а це соціальна середня величина праці, необхідна для нього. Співвідношення кількості праці, використаної у певному випадку в процесі виробництва, до соціально необхідної середньої величини визначається ринковими умовами.

В економічній концепції К. Маркса трудова теорія вартості та заснована на ній теорія додаткової вартості посідають центральне місце [146]. Світовій економічній науці відомі й інші теорії вартості: ті, що в центр уваги ставили витрати, і ті, що перемістили його на кінцеві результати виробництва. Крім трудової вартості до «витратних» концепцій належать також теорія витрат виробництва і теорія трьох факторів виробництва. Прихильники теорії витрат виробництва (Р. Торренс, Н. Сеніор, Дж. Мілль, Дж. Мак-Куллох та ін.) розглядають витрати виробництва як основу мінової вартості та цін, вважаючи, що нова вартість створюється не тільки живою, а й минулою, уречевленою працею.

Вони виходять з того, що, оскільки величина витрат виробництва залежить від цін на окремі їх елементи (предмети і засоби праці, робочу силу), то використання витрат як основи ціноутворення означає по суті пояснення цін на товари цінами на елементи витрат.

Згідно з марксистською концепцією витрати виробництва — це те, що коштує товар капіталістові, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили (постійний і змінний капітал). Від специфічно капіталістичних витрат К. Маркс виокремлює дійсні витрати виробництва товару (витрати праці), які створюють його вартість [146].

Розмежування витрат виробництва як витрат праці та витрат капіталу — один із вихідних принципів марксистського аналізу процесу капіталістичного відтворення.

У першому томі праці «Капітал» К. Маркс, широко абстрагуючись при розгляді теорії вартості, припускав участь усіх факторів виробництва у створенні лише споживної вартості. У третьому томі, де йдеться про конкретні економічні явища, щодо теорії ціни виробництва, а також ренти він визнавав вплив факторів виробництва на мінову вартість і ціну. За К. Марксом, величина капіталу впливає на ціну через перерозподіл прибутку і перетворену форму вартості — ціну виробництва. Остання утворюється за допомогою вирівнювання норми прибутку в різних галузях у процесі переливання капіталу в результаті міжгалузевої конкуренції [146].

Трудова теорія вартості ввійшла в суперечність з прикладними дослідженнями, практичними реаліями. Наприклад, нерідко ціни не тільки відхиляються від вартості, й формуються навколо «контролюючого стрижня», який відрізняється від неї. Не завжди вона — трудова теорія вартості узгоджується з практикою та положенням про єдиний вартісноутворюючий чинник.

Наприкінці XIX ст. виникає низка нових концепцій. У маржиналістів витрати тлумачаться як психологічне явище, що ґрунтується на граничній корисності. На їхню думку, сума, яку сплачує фірма за фактори виробництва, визначається граничною корисністю, якою вони володіють з погляду продавця. Поняття витрат у маржиналістській економічній теорії відноситься до окремого підприємства, витрати і доходи якого розглядаються як функції від масштабу виробництва. Австрійський теоретик Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, відповідно до якої дійсні витрати виробництва даного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, які суспільство могло б отримати, якби в інший спосіб використовувало витрачені виробничі ресурси. Переклад на математичну основу поглядів маржиналістів представниками австрійської школи сприяв виникненню теорії мінімізації витрат.

Інституціональна теорія витрат найяскравіше висвітлена в роботах Дж. К. Кларка («Дослідження економіки накладних витрат») і Джона А. Гобсона. Перший займався проблемою накладних витрат (overhead costs), а також докладно досліджував різні типи витрат: індивідуальні та суспільні, абсолютні, додаткові, фінансові, виробничі, довго- і короткострокові. Надбанням Дж. А. Гобсона було те, що він ввів поняття «людські витрати» (human costs), що вимірюються, на його думку, якістю та характером трудових зусиль, здібностями осіб, які роблять ці зусилля, а також з погляду розподілу праці в суспільстві. Неокласичні концепції витрат виробництва розглядають їх як суму витрат (постійних і змінних) на придбання чинників виробництва [94].

В останнє десятиліття широкої популярності набула теорія трансакційних витрат, яку розробляють представники неоінституціоналізму. До них відносять в основному витрати обігу, тобто витрати по реалізації товару (реклама, вміст ринків і т. д.). Термін «трансакційні витрати» («transaction costs») був введений Р. Коузом у 1937 р. з метою пояснення ситуації, що певні економічні дії можуть бути використані фірмами самостійно або придбаватися на ринку [94]. До того, як було введено цей термін учений у своїй роботі «Природа фірми» («The Nature of the Firm», 1937 р.) використовував поняття «витрати використання цінового механізму» («costs of using the price mechanism»). У 1960 р. у праці «Проблема соціальних витрат» («The Problem of Social Cost») Р. Коуз для пояснення трансакційних витрат використовував поняття «витрати ринкових операцій» («costs of market transactions») або «плата за використання ринкового механізму» («market trading fee»).

Поняття трансакційних витрат ввів американський економіст Р. Коуз [94], виділивши їх основні типи:

- витрати, пов'язані з пошуком інформації про ринки і умов руху товарів та послуг, що складаються на них;
- витрати щодо визначення умов і оформленню операцій;
- витрати на визначення якості товарів, розробку системи стандартів, охорону фірмових знаків;
- витрати по захисту правового режиму за допомогою юридичної системи;
- втрати через необдуману поведінку на ринку.

Поняття трансакційних витрат набуло великого поширення завдяки теорії трансакційних витрат (Transaction Cost Economics) О. Вільямсона [94]. Сьогодні теорію трансакційних витрат використовують для пояснення великої кількості взаємодій. Часто під трансакцією розуміють не тільки очевидні випадки придбання і продажу, а й щоденні емоційні взаємодії.

Неоінституціоналісти вважають, що функція ринку полягає в економії трансакційних витрат, а головною його перевагою виступає тен-

денція до мінімізації витрат кожного учасника обміну на здобуття інформації.

У подальшому розробкою питань, пов'язаних із проблемою трансакційних витрат, займалися А. Алчіан, О. Вільямсон, Х. Демсец, Дж. Джоунс, Т. Еггертссон, К. Ерроу, Дж. Коммонс, У. Ніколсон, Д. Норт, П. Мілгром, Н. Прус, Дж. Робертс, Г. Саймон, С. Хіл, М. Чампі, С. Чунг [94]. При цьому розуміння трансакційних витрат варіює від вузьких визначень, що пов'язують ці витрати з окремими видами економічної діяльності, до широких, які підкреслюють інституційну природу явища.

Витрати, пов'язані з реалізацією та споживанням товарів у ринкових умовах, К. Маркс називав чистими [146]. Застосування цієї форми витрат набуло дуже широкого поширення. Задовго до введення трансакційних витрат представники теорії граничної корисності, посиляючись на те, що приділялося мало уваги конкуренції та процесам ринкового ціноутворення, перемістили процес дослідження в сферу обігу.

У сучасній економічній літературі найчастіше йдеться про бухгалтерські витрати виробництва, які окрім прямих витрат включають торговельні та адміністративні витрати. Бухгалтерські витрати разом з «нормальним підприємницьким прибутком» становлять повні конкурентні витрати [88, с. 102]. Під бухгалтерськими затратами розуміють фактичні затрати факторів виробництва, придбаних за ринковими цінами, а під економічними — втрачені можливості, тобто суму грошей, яку можна отримати від найбільш вигідних з усіх можливих варіантів використання ресурсів [216, с. 243]. Як зазначає провідний молдовський учений А. Руденко, «...економічні затрати підприємства — це оплата постачальнику, а також його внутрішні затрати, обумовлені використанням ресурсів на даному підприємстві для випуску визначеного виду продукції. Іншими словами, затрати — це грошове вираження виробничих факторів, які необхідні для здійснення підприємством своєї виробничої діяльності» [194, с. 10]. М. Скрипник зауважує, що «витрати як економічна категорія — це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта» [202, с. 164].

Теоретичне обґрунтування витрат у сфері обігу фактично зводиться до вирішення проблеми співвідношення законів виробництва та законів розподілу — або вони існують автономно, або перші залежать від других. Якщо прийняти, що процес виробництва не залежить від процесу розподілу, то трансакційні витрати мають дорівнювати нулю. Проте насправді трансакційні витрати ніколи не бувають нульовими. Отже, на процес виробництва розподіл робить безпосередній вплив, який здійснюється через ринковий механізм.

Із загальнооекономічної точки зору витрати обігу — це сукупність витрат, пов'язаних з процесом обігу товарів. За своєю економічною природою витрати обігу поділяються на чисті і додаткові. Чисті витрати обумовлені актом купівлі-продажу, зміною форм вартості в процесі реалізації товарів. До них відносяться витрати на утримання продавців, рекламу, ведення рахункових книг і т. д. Чисті витрати носять непродуктивний характер, вони не додають до товару ніякої вартості. Додаткові витрати — продуктивні, вони пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері товарного обігу, збільшують вартість і становлять витрати на транспортування товарів, їх доопрацювання, зберігання, комплектування, розфасовку, упаковку і т. д.

У капіталістичному господарстві значну частку займають чисті витрати обігу, які відшкодовуються з додаткової вартості. Та частина додаткових витрат обігу, яка створюється капіталістичною конкуренцією та спекуляцією, також має непродуктивний характер.

У праці «Капітал» К. Маркс зазначав: «Загальний закон полягає в тому, — що всі витрати обігу, які впливають лише з перетворення форми товару, не додають до нього ніякої вартості. Це — просто витрати з реалізації вартості, або витрати, необхідні для того, щоб перевести її з однієї форми в іншу» [217, с. 168].

В умовах капіталізму стихійний розвиток економіки, загострення притаманних їй суперечностей, запекла конкурентна боротьба обумовлюють величезні непродуктивні витрати у сфері обігу, які в кінцевому підсумку лягають на плечі трудящих, оскільки входять до ціни товарів. У період загальної кризи капіталізму витрати обігу безперервно зростають і становлять значну частину роздрібних цін товарів.

Визначення витрат з позицій теорії трудової вартості є недостатньо глибоким і повним, його не можна визнати прийнятним, а філософсько-теоретичне визначення витрат як витрат обігу (трансакційних витрат) в практичному плані недостатньо розроблено. Тому вважаємо за потрібне розглянути тлумачення сутності витрат на мікрорівні (на рівні підприємства, установи, організації) із загальноприйнятих практичних позицій, які сформувалися в економіці під впливом облікової точки зору. Наші переконання підтверджуються думкою вітчизняного вченого-економіста С. Свірко, яка зазначає: «відповідь проста — саме в бухгалтерському обліку ці поняття (витрати та затрати — *примітка автора*) набувають вартісної оцінки. Це, до речі, підтверджується одним з основоположних принципів бухгалтерського обліку — принципом єдиного грошового вимірника. Тому якщо використання названих вище термінів у будь-якій з економічних сфер у значенні слів-синонімів принаймні може бути класифіковане як некоректне, то в бухгалтерському обліку ця некоректність рівнозначна помилці. У цілому, на думку автора, тра-

ктування розглядуваних термінів в економічному словниковому полі має відбуватися з позиції бухгалтерського обліку насамперед» [198, с. 168].

Досліджуючи економічну сутність непрямих витрат, насамперед потрібно уточнити зміст і співвідношення таких понять, як «витрати» і «затрати», «витрати виробництва» та «виробнича собівартість». Як молоді вчені, так і досвідчені науковці намагаються з'ясувати економічну сутність, власне, саме цих понять, відмінності чи тотожності між ними. Однак серед розмаїття їх поглядів неможливо окреслити якийсь один обґрунтований підхід до тлумачення термінів «витрати» і «затрати», «витрати виробництва» та «виробнича собівартість».

По-перше, необхідно звернутися до нормативно-правових джерел, які регулюють досліджувані питання. Згідно з національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі — П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «витрати — це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу» [180]. Аналогічне визначення (з невеликим уточненням) подано і у П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»: «витрати — зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період» [178]. Зазначене визначення витрат в П(С)БО 1 та П(С)БО 3 тлумачить зміст витрат як елемента фінансової звітності, а саме як елемента форми №2 «Звіт про фінансові результати». Поряд з цим в п. 21 П(С)БО 16 «Витрати» вказано, що «витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати...» [181]. В цьому групуванні проявляється чіткий поділ усіх витрат на предмети праці, живу працю та знос засобів праці, затрати живої й уречевленої праці, що відповідає економічній сутності елементів виробництва.

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі — Інструкція про План рахунків) [112] у назві рахунків 8 класу «Витрати за елементами» немає терміна «затрати», крім рахунка 85 «Інші затрати». Тобто, на нашу думку, як у П(С)БО, так в Інструкції про План рахунків, поняття «витрати» і «затрати» інколи отождествлюються.

Слід також звернути увагу, що в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (далі — МСБО), а саме в МСБО 2 «Запаси» та Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів до МСБО поняття «затрати» не фігурує, а застосовується термін «витрати» (*англ.*

«costs», «expenses») як елемент «Звіту про прибутки та збитки» (за вітчизняними П(С)БО «Звіт про фінансові результати») та поняття витрат в контексті виробничих витрат, зокрема виробничих накладних витрат [155, с. 68]. Тобто можна дійти висновку, що в МСБО розмежовані поняття «витрати» як елемент фінансової звітності та «виробничі витрати», тобто «витрати виробництва» як вартість виробництва незавершеного продукту (стаття балансу «Незавершене виробництво») і відсутній такий термін, як «затрати», оскільки термін «затрати» має натурально-речовий, а не вартісний (наприклад, затрати праці — людино-години, людино-дні) зміст.

На нашу думку, витрати — це стаття фінансової звітності, яка визначається П(С)БО та МСБО для складання фінансової звітності; затрати — це економічна категорія, що характеризує кількісне споживання ресурсів у процесі діяльності, в тому числі створення продукту; витрати виробництва — це вартісний вимір затрачених (спожитих) у процесі виробництва ресурсів, тобто вартість понесених у процесі виробництва затрат.

Наші переконання щодо термінів «витрати» та «затрати» підтверджуються листом Інституту української мови. На думку фахівців Інституту української мови; «слово «витрати» вживається для позначення грошей, коштів витрачених на що-небудь... Однак зустрічається і слово «затрати» — використання, витрачання часу, сил тощо на що-небудь з певною метою... У фінансовій сфері перевага надається терміну витрати на позначення зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи виникнення заборгованості, що веде до зменшення власного капіталу... Отже, на сучасному етапі розвитку української мови у питаннях використання коштів доцільним є вживання терміна витрати» [139].

Використання термінів «витрати» та «затрати» у вітчизняних довідкових, навчальних, наукових виданнях та нормативно-правових документах можна пояснити:

- значним розширенням завдань вітчизняної системи обліку в зв'язку з ускладненням економічних процесів, що відбуваються;

- існуванням різних груп користувачів: зовнішніх і внутрішніх, інформаційні потреби яких суттєво відрізняються; для задоволення цих потреб і доцільно створювати різні види обліку — фінансовий та податковий (для зовнішніх користувачів) та внутрішньогосподарський (для внутрішніх користувачів).

Після уточнення сутності термінів «витрати» та «затрати» доцільно було б виявити відмінність між ними та витратами виробництва. Розкриваючи сутність витрат виробництва, професор В. Сопко спирається на загальновідоме вчення К. Маркса, виходячи з відомого його поло-

ження про те, що «акт виробництва, у всіх своїх моментах, є актом споживання». Як розвиток цього положення, В. Сопко вказує на те, що «процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах ... як процес створення нового продукту ... як процес виробничого споживання. Кожний аспект процесу виробництва виступає як самостійний об'єкт вивчення. В самостійності кожного проявляється їх протилежність і як результат, індивідуальність» [210, с. 15].

Грунтуючись на таких позиціях, В. Палій розглядає «процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально-речовій формі та у вартісному вираженні» на рівні підприємства [165, с. 76]. Розглядаючи процес виробництва в натурально-речовій формі «на вході», він зазначає, що «на вході» в системі виробництва відображаємо ресурси — робочу силу і засоби виробництва, а «на виході» з системи виробництва — вироблений продукт. У процесі виробництва відбувається об'єднання засобів виробництва з робочою силою, що затрачує працю, і в результаті цього синтезу, що й є процесом виробництва, створюється продукт.

Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі, «на вході» в систему виробництва відображають витрати виробництва, а «на виході» — собівартість створеного продукту як вартісного виміру спожитих у процесі виробництва ресурсів. «На виході» готовий продукт — це синтетичний результат взаємодії живої праці із засобами виробництва. Дослідити його можна лише після закінчення виробництва, тобто з меншою деталізацією і не так оперативно [165, с. 78].

Схематично двоїстий характер виробництва у його натурально-речовому та вартісному виразі подано на рис. 1.1.

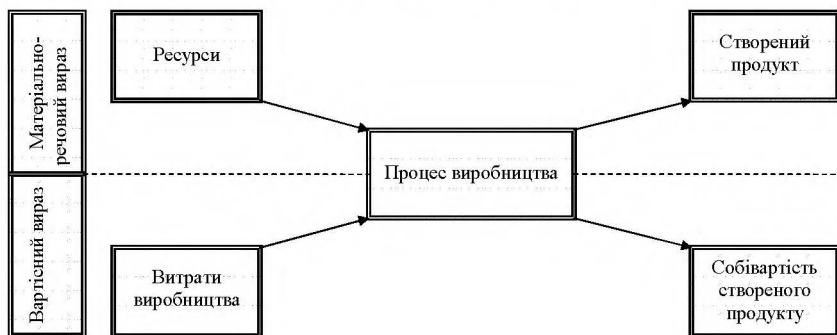


Рис. 1.1. Двоїстий характер виробництва в натурально-речовому та вартісному виразі [21, с. 178].

Таким чином, в точній відповідності з натурально-речовою характеристикою процесу виробництва вартісні елементи витрат можна вивчати та відображувати з будь-якою деталізацією в момент їх здійснення, тобто саме тоді, коли здійснюється виробниче споживання.

Собівартість продукту — це синтетичний показник, який одержують «на виході» процесу виробництва, тобто його як результат. Можливість деталізації показника собівартості досить відносна, вона обмежена процедурою обчислення собівартості — методикою калькуляції.

Отже, розкриваючи економічну сутність витрат виробництва, за основу слід прийняти змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер: з одного боку — це процес виробничого споживання ресурсів (засобів виробництва та робочої сили); з другого — це процес створення нового продукту. Це є натурально-речовий зріз процесу виробництва. Згідно з натурально-речовою характеристикою процесу виробництва формується його вартісна характеристика: витрати виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, у результаті створення нового продукту трансформуються у його собівартість. Тобто, щоб визначити виробничу собівартість виробленого продукту, потрібно врахувати витрати на його виробництво.

Порівнюючи склад виробничої собівартості, а відтак, і склад витрат виробництва за П(С)БО 16 «Витрати», стає очевидним, що склад витрат виробництва за П(С)БО значно вужчий, оскільки він не включає адміністративні (загальногосподарські) витрати, загально-виробничі витрати в частині нерозподілених постійних витрат та наднормативні виробничі витрати. Такий підхід до адміністративних витрат є цілком обґрунтованим, оскільки вони зумовлені не тільки виробничою (основною операційною) діяльністю підприємства, а й іншими видами звичайної та надзвичайної діяльності підприємства в цілому.

Важливим, на нашу думку, є визначення сутності та складу непрямих витрат виходячи з видів діяльності, здійснюваних підприємством в ході операційної діяльності підприємства.

І якщо оту загально відому формулу К. Маркса: $G - T - \dots B - \dots - T' - G'$ застосувати на рівні підприємства, то її окреслює операційний цикл діяльності підприємства як «проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності і отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції чи товарів і послуг», що визначено в п.4 П(С)БО 2 «Баланс» [177] (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Операційний цикл діяльності підприємства

За класифікацією видів економічної діяльності, яку покладено в основу побудови вітчизняного Плану рахунків, операційна діяльність розкривається через основну та іншу операційну діяльність. Визначення термінів «операційна діяльність» та «основна діяльність» наведено в абз. 8 та 9 п. 4 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [178], а саме: «Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю», «Основна діяльність — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу» [178]. З викладеного вище випливає, що витрати фінансової та інвестиційної діяльності не мають відношення до операційної діяльності підприємства і тому не є непрямими витратами виходячи з їх сутності в контексті операційного циклу діяльності підприємства. Види діяльності підприємств наведено на рис. 1.3.

Проте зміст операційної діяльності підприємства, на нашу думку, не буде повний, якщо не зазначити, що діяльність підприємства неможлива без управління нею, тобто всі стадії операційного циклу діяльності підприємства фактично охоплюються (пронизані) управлінською ланкою підприємства. Тобто якщо взяти всі витрати, пов'язані з виробництвом продукту та його реалізацією, то очевидно, що непрямі витрати відповідно до сучасних їх назв і змісту — це загальновиробничі витрати (їх ще часто називають виробничими непрямими витратами), адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати (такі витрати називають невиробничими непрямими витратами). При цьому між ними є суттєва відмінність.

Загальновиробничі витрати є запасомісткими витратами виходячи із сучасної побудови обліку витрат, тобто загальновиробничі витрати включаються до витрат виробництва виготовленої продукції і на кінець звітного періоду (на дату складання фінансової звітності) відображаються в складі незавершеного виробництва, а за умови, що виробництво продукту вже за-

вершено, загальновиробничі витрати є складовою собівартості створеного готового продукту. Водночас адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є запасомісткими, тобто є витратами звітного періоду і відображаються у Звіті про фінансові результати.

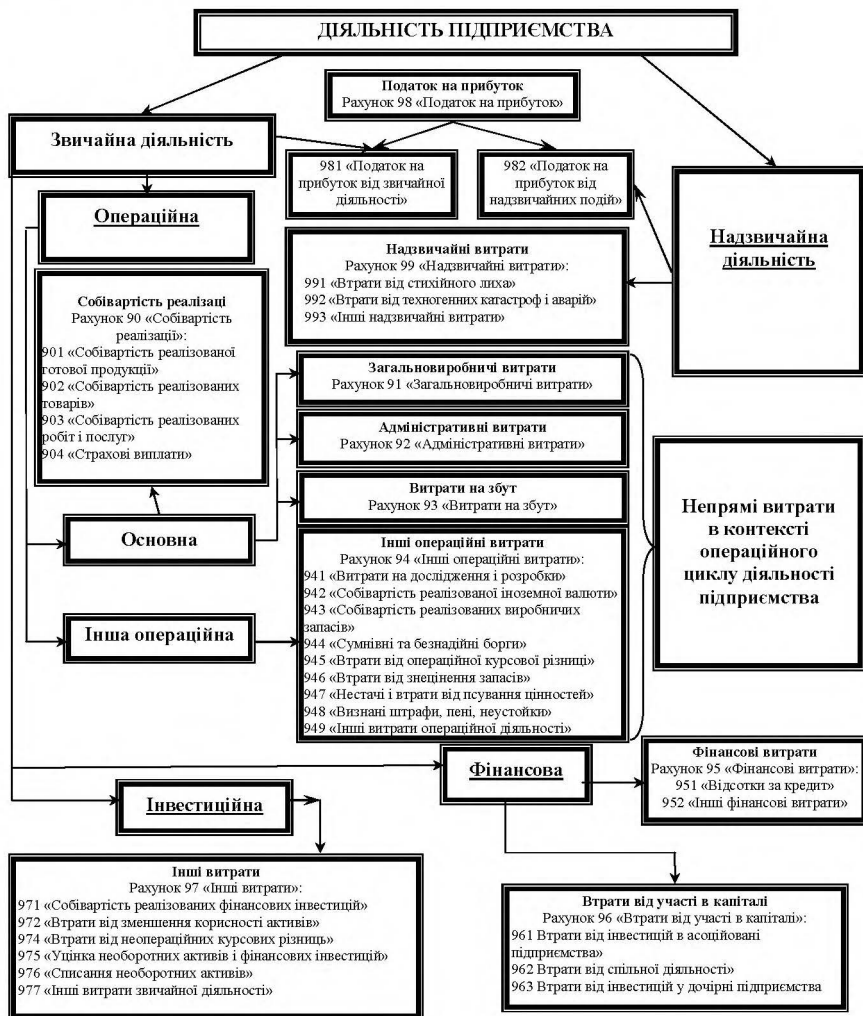


Рис. 1.3. Види діяльності підприємства та їх зв'язок із витратами діяльності підприємства згідно з П(С)БО

До собівартості створеного продукту, яка визначається в системі бухгалтерського обліку, їх не включають. Вони можуть бути розподілені з метою визначення фактичної собівартості виробленої продукції в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

На нашу думку, витрати виробництва продукції, що формують її виробничу собівартість, мають включати поряд із прямими і загальновиробничими змінними та постійними розподіленими витратами також нерозподілені постійні та наднормативні виробничі витрати, оскільки всі вони однаково пов'язані з процесом виробництва того чи іншого продукту.

Таким чином, виробнича собівартість певного виду продукції, визначена в бухгалтерському обліку за П(С)БО 16 «Витрати», є величиною, не тождечною витратам на її виробництво; вона відрізняється на величину постійних нерозподілених та наднормативних виробничих витрат (рис. 1.4).

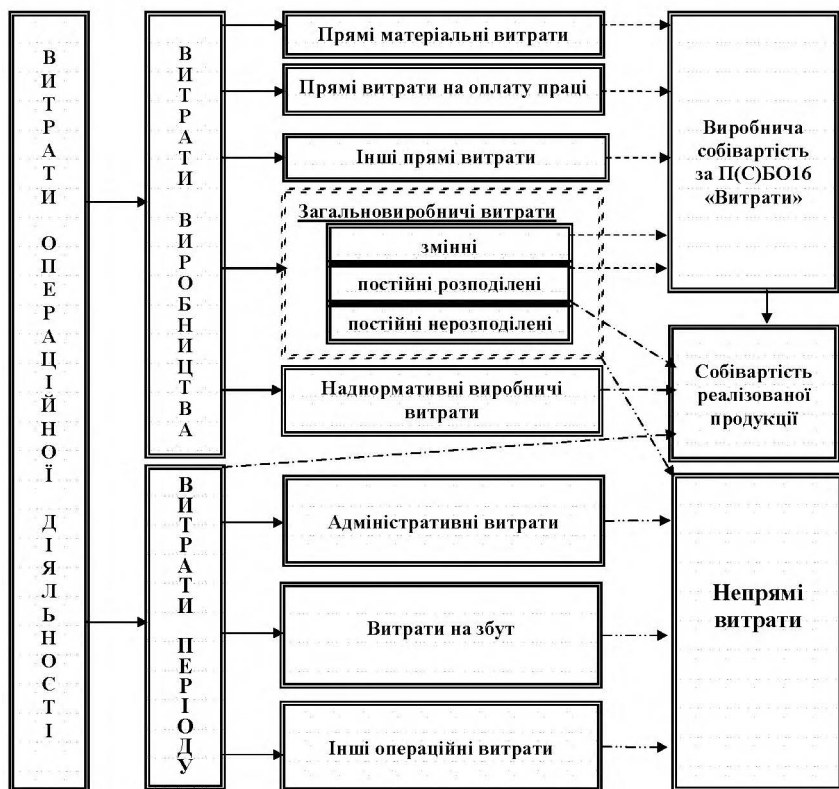


Рис. 1.4. Склад витрат операційної діяльності відповідно до П(С)БО

Тобто бухгалтерський облік не забезпечує внутрішньогосподарські потреби підприємства інформацією про фактичні витрати на виробництво конкретного виду продукції, які за необхідності можуть бути автономно визначені в системі внутрішньогосподарського обліку. Отже, витрати виробництва — це вартісний вимір затрачених (спожитих) у процесі виробництва ресурсів, тобто вартість понесених у процесі виробництва затрат.

У ринкових умовах господарювання стало очевидним, що з позицій пошуку резервів економії, зростання прибутку та рентабельності на підприємстві, де окреслено програму виробництва й збуту, найбільш керованими поступово стають не прямі, а непрямі витрати.

Результати досліджень вітчизняних та зарубіжних фахівців свідчать про те, що непрямі витрати в більшості галузей економіки постійно збільшуються як в абсолютній сумі, так і відносно загальної величини витрат господарюючого суб'єкта.

Це пов'язано з науково-технічним прогресом, ускладненням завдань управління, зростанням чисельності управлінського персоналу, з його відповідним кваліфікаційним рівнем, широким використанням в управлінні комп'ютерної техніки, сучасними телекомунікаційними засобами, підвищенням вимог до обладнання офісів і т.д.

Під непрямими витратами, як правило, розуміють загальні витрати, які співвідносяться з усією масою продукції, виготовленої за певний період часу. Перші згадки про непрямі витрати як такі зустрічаються, як не дивно, ще в Середні віки. Чернець-математик Лука Пачолі у своїй роботі «Трактат про рахунки та записи» (XV ст.) характеризує природу тих витрат, які ми нині називаємо непрямими витратами: «Тобі припадає сплачувати носію, вагарю, вантажнику, пакувальнику або перевізнику. Занадто клопітно складати в кожній такій витраті окрему статтю: вони не коштують такої праці, оскільки деталі заважають головному. До того ж, робітники виконують різні завдання, а оплату одержують відразу. Отже, неможливо віднести витрати на кожний одиничний товар. Звідси виникає рахунок торгових витрат, куди відносяться усілякі витрати взагалі...» [172, с. 75].

Таке формулювання є свідченням підвищеної уваги стародавніх мислителів до проблеми непрямих витрат, хоча все це відбувалось в часи, коли економічна наука як самостійна галузь знань ще не існувала. Проте торгівля та ремісництво існували ще за часів Стародавнього Єгипту та Риму, а отже, вже тоді учасникам цих процесів доводилось стикатись із проблематикою віднесення непрямих за характером витрат на окремі товари чи послуги.

Вивчення еволюції розуміння економічної сутності непрямих витрат необхідно здійснювати, коли вони були виокремлені з-поміж загальної

маси витрат. Перше найменування цієї групи витрат дав учений-економіст Курсель-Сенель, визначивши їх через термін «загальні витрати» [94]. Дійсно, з таким тлумаченням не можна не погодитися: адже це дійсно витрати, які мають загальний характер через свою належність до загального кола товарів чи послуг підприємства. Загальні витрати тут визначено через макро- та мікрорівні, що є відображенням макро- та мікроекономічного регулювання (рис. 1.5).

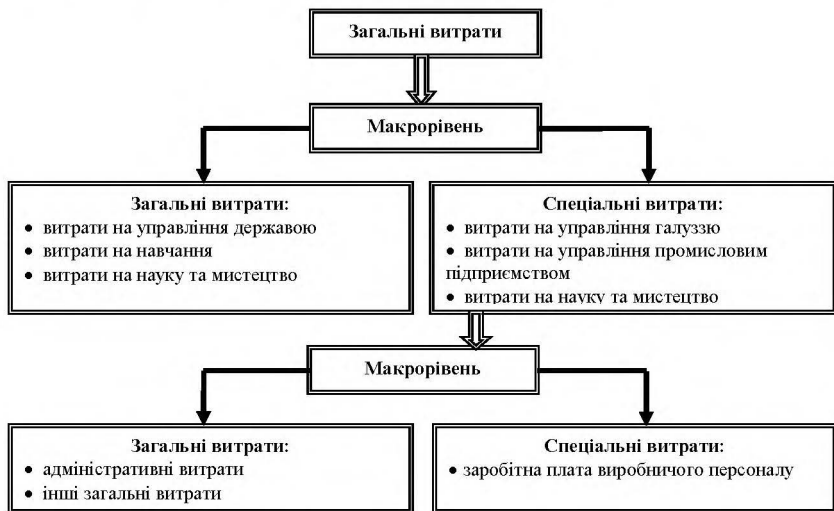


Рис. 1.5. Концепція загальних (непрямих) витрат на макро- та мікро рівнях економіки

Підставою для такого поділу витрат стало виділення макро- та мікрорівнів в економіці. Такий підхід дає можливість зрозуміти сутність витрат загальнодержавних, галузевих і витрат окремого підприємства. Примітним є той факт, що витрати макрорівня — це витрати практично завжди непрямі, оскільки метою їх управління не є розподіл серед певних товарів чи проектів. Вони враховуються в основному для статистичних цілей та для оцінки рівня державних витрат та доходів.

Західна економічна наука кінця XIX ст. характеризується різноманітністю та інноваційністю поглядів щодо економічної сутності непрямих (загальних) витрат і підходів до їх оцінки й обліку. Проте найбільш цікавим, на наш погляд, є положення Дж. Мана щодо групування витрат за процесами (постачання, виробництво, збут), яке стало початком тенденцій до ідентифікації та обліку витрат за місцями їх виникнення.

Варто зазначити, що саме такий підхід (в дещо вдосконаленій формі) знайшов широке застосування в економічній науці та практиці західних країн. Вагомий внесок у формування методологічних підходів до класифікації та групування непрямих витрат було здійснено А. Гамільтоном [94], який виокремив із середовища непрямих витрат так звані загальноорганізаційні витрати і витрати на робочу силу. Останні згодом були модифіковані в групу адміністративних витрат (рис. 1.6).

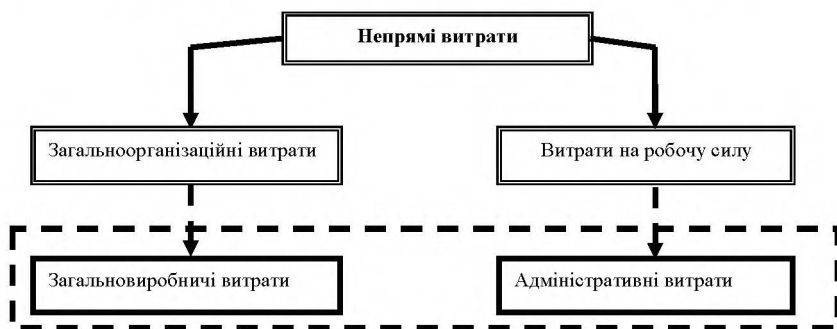


Рис. 1.6. Групування непрямих витрат за А. Гамільтоном

Для вдосконалення функціональної структури управління підприємством значна роль на початку XX ст. відводилася виробничому калькуляційному обліку. Пізніше такий облік будуть називати управлінським. При цьому витрати обліковують за двома ознаками: змінні й постійні. Крім того, широко поширення набув поділ витрат на прямі й непрямі, тобто накладні. В 1901 р. вийшла праця А. Попова «До питання про накладні витрати», де сформульовано основні принципи та методи їх розподілу пропорційно прямим витратам на оплату праці [184]. З поділом обліку на фінансовий і управлінський роздвоюється методика обліку непрямих витрат. Для фінансового обліку їх виокремлення було важливим для оцінки запасів і відображення залишків у балансі. Управлінська бухгалтерія передбачала різноманітність методів обліку та розподілу непрямих витрат для цілей управління (прийняття управлінських рішень) і ціноутворення.

На початку XX ст. бухгалтер одного з уральських заводів М. Воронін зробив спробу показати вплив непрямих витрат на ефективність управління підприємством. Будь-який керівник відповідно до створеної М. Вороніним схеми намагається знайти більш продуктивні та вигідні засоби експлуатації дорученого йому об'єкта. Завищені або неправильно розраховані непрямі витрати призводять до неправильного виявлен-

ня результатів діяльності підприємства, що може стати причиною фінансового краху в перспективі [70, с. 196].

Досліджуючи економічну сутність непрямих витрат, вчені-економісти розглядають їх у двох аспектах: одні — непрямі витрати за відношенням їх до об'єкта обліку витрат, інші — за відношенням до готового продукту. Розглянемо сутність непрямих витрат за відношенням до об'єкта обліку витрат (центру витрат). Як зазначає П. Сук: «витратами, які підлягають розподілу, є непрямі витрати. Непрямі витрати під час їх виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо до об'єкта обліку. Перші з них безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, а тому включаються у виробничу собівартість продукції. У бухгалтерському обліку їх показують як загальновиробничі. Другі складаються з витрат на організацію роботи та управління підприємством, а тому не включаються у виробничу собівартість. До непрямих невикробничих витрат відносяться адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності» [214, с. 8].

У бухгалтерському словнику непрямі витрати визначено, як витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу [60, с. 36].

Узагальнення результатів дослідження сутності поняття «непрямі витрати» наведено в додатку А.

Вчені розглядають непрямі витрати не тільки за їх відношенням до об'єкта обліку витрат, а й за відношенням їх до готового продукту. Так, В. Лінник підходить до визначення змісту непрямих витрат так: «непрямі витрати пов'язано з роботою господарських підрозділів або підприємства в цілому, тому в момент їхнього здійснення вони не можуть бути віднесені на виробництво конкретного виду продукції. Ці витрати в поточному обліку відображаються на окремих рахунках і лише після завершення звітного періоду їх розподіляють між окремими видами продукції пропорційно встановленій базі. Отже, до певної міри умовний (непрямий) порядок віднесення цих витрат на собівартість продукції зумовлює їх облік і характер (зміст) як непрямих витрат» [131, с. 206].

З викладених вище точок зору вчених можна дійти висновку, що одні вчені акцентували увагу на неможливості прямого віднесення непрямих витрат на окремий об'єкт обліку витрат (центр витрат), а інші вчені розглядають непрямі витрати за відношенням до готового продукту або до його собівартості. Втім первинно витрати є непрямыми відносно до об'єкта обліку витрат, а потім до продукту (об'єкта калькуляції). Наприклад, у сільському господарстві, а саме в тваринництві, об'єктом обліку витрат може бути аналітичний рахунок, на якому обліковуються витрати на утримання основного молочного стада (довго-

строковий біологічний актив), а молоко, гній, приплід є готовими продуктами, які одержують від одного об'єкта обліку витрат. Тому спочатку витрати на виробництво відносяться до вказаного об'єкта обліку витрат, а після цього розподіляються між готовими продуктами (молоко, гній, приплід) чи між основним (основними) і побічним (оцінюється у встановленому підприємством порядку) продуктами, тобто залежно від того, що є основним і побічним продуктом. Інакше на підприємствах приладобудування, де від об'єкта обліку витрат, як правило, може бути отриманий лише один вид продукту. Тому первинним у визначенні непрямих витрат є відношення їх до об'єкта обліку витрат, а вторинним — до продукту (об'єкта калькуляції) (рис. 1.7).

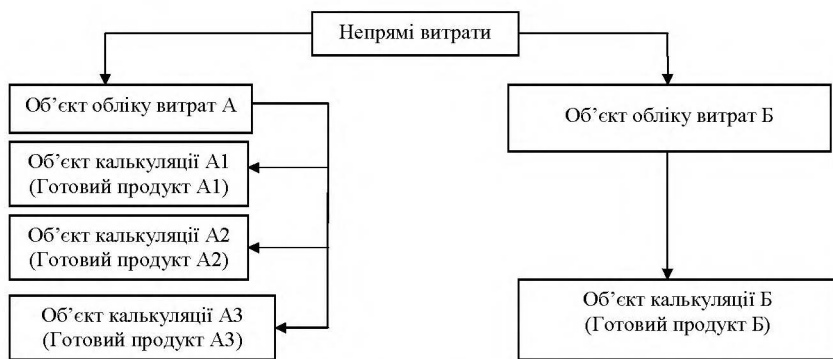


Рис. 1.7. Відношення непрямих витрат до об'єкта обліку витрат та готового продукту.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» — нормативно-правового джерела, що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності, можна знайти підтвердження зроблених висновків. Так, згідно з абзацом третім п. 4 П(С)БО 16 «Витрати» «прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» [181].

Виходячи з визначення прямих витрат за П(С)БО 16 «Витрати» непрямі витрати можна визначити як витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Вираз «економічно доцільним шляхом» означає, що при вирішенні питання щодо віднесення витрат до певного об'єкта слід керуватися принципом співвідношення витрат і вигід [75, с. 63]. Тобто треба з'ясувати, чи будуть витрачені ресурси на розподіл витрат покрити-

ті вигодами, які підприємство очікує отримати від цього розподілу витрат на певний об'єкт витрат (центр витрат).

Узагальнюючи викладене вище, можна дійти висновку, що непрямі витрати — це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо в момент їх виникнення до об'єкта обліку витрат та/або до об'єкта калькулювання. При цьому первинним є визначення непрямих витрат за відношенням до об'єкта обліку витрат, а вторинним — до продукту.

Отже, непрямі витрати в контексті операційного циклу діяльності підприємства — це витрати, які пов'язані з виробництвом продукту та його реалізацією й управлінням підприємства в цілому і які в момент їх виникнення безпосередньо не можна віднести до об'єкта обліку витрат. При цьому непрямі витрати по відношенню їх до процесу виробництва можна розглядати як сукупність виробничих і невиробничих непрямих витрат: виробничі — загальновиробничі витрати, невиробничі — адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

1.2. Класифікація та склад непрямих витрат.

У сучасних умовах господарювання вітчизняні виробники продукції (товарів, робіт, послуг) для прийняття ефективних управлінських рішень приділяють незначну увагу класифікації витрат промислових підприємств, особливо класифікації непрямих витрат промислових підприємств. Відповідно до класифікації непрямих витрат можна виділити ту частину витрат, яка підлягає оптимізації.

Л. Пачолі належить перша класифікація витрат обігу за трьома суттєвими ознаками, що пов'язані по відношенню до підприємства, товару та господарського процесу. Залежно до виділених ознак всі витрати обігу Л. Пачолі поділяв на торгові та домашні, прямі й непрямі, звичайні та надзвичайні. Особливо важливим вважався поділ витрат обігу на прямі та непрямі. Перші Л. Пачолі відносив прямо на рахунок товарів, тобто капіталізував їх, другі — на спеціальний рахунок торгових витрат [172, с. 78].

На основі різноманітних класифікаційних ознак, запропонованих вітчизняними вченими-науковцями та встановлених нормативно-правовими документами, виділимо класифікаційні ознаки, які, на нашу думку, є доцільними для побудови раціональної класифікації непрямих витрат для потреб внутрішньогосподарського (управлінського) обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**ГРУПУВАННЯ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ЗА РІЗНИМИ ОЗНАКАМИ
У ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОМУ (УПРАВЛІНСЬКОМУ) ОБЛІКУ**

Ознаки класифікації	Класифікаційні групи витрат	Нормативно-правові документи та дослідники-науковці							
		Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [181]	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [151]	Г. Партин, А. Загородній [171]	Г. Бєскренєва [47]	С. Голов [75]	В. Кміть [122]	Ю. Давидов [82]	Е. Добикіна, В. Ровенська, В. Рижиков [224]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
За відношенням до процесу виробництва	Виробничі Невиробничі	-	-	+	-	+	+	-	+
За відношенням до обсягів виробництва	Постійні Змінні	+	+	+	+	+	-	+	-
За економічними елементами	Матеріальні затрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші операційні витрати	+	+	+	+	+	+	-	+
За статтями калькуляції	Самостійно встановлюється підприємством	+	+	+	-	+	+	-	-
За місцем виникнення	Підрозділ підприємства (Цех, дільниця, функціональна служба, департамент)	-	+	-	+	-	+	-	-

Продовження табл. 1.1

Ознаки класифікації	Класифікаційні групи витрат	Нормативно-правові документи та дослідники-науковці							
		Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [181]	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [151]	Г. Партий, А. Загородній [171]	Г. Бекренева [47]	С. Голов [75]	В. Кміть [122]	Ю. Давидов [82]	Е. Добикіна, В. Ровенська, В. Рижиков [224]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на виробництво Витрати на групи виробів Витрати на замовлення	-	+	-	-	-	+	-	-
За обґрунтуванням господарських рішень	Релевантні Нерелевантні	-	-	+	-	+	+	-	-
За можливістю контролю	Контрольовані Неконтрольовані	-	-	+	-	+	-	+	-
За відношенням до звітного періоду	Вичерпані Невичерпані	-	-	+	-	+	-	-	-
За охопленням бюджетом (кошторисом)	Плановані Неплановані	-	-	+	-	-	+	-	-
За охопленням нормування	Нормовані Ненормовані	-	-	+	-	-	+	-	-
За доцільністю	Продуктивні Непродуктивні	-	+	-	-	-	-	-	-
За календарним періодом	Поточні Одноразові	-	+	-	-	-	+	-	-

Традиційно за відношенням до процесу виробництва непрямі витрати класифікують на виробничі та невиробничі.

С. Голов наводить таке визначення виробничих непрямих витрат: «це витрати, пов'язані з процесами виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно доцільним шляхом» [75, с. 629].

На думку К. Друрі, виробничі непрямі витрати «включають всі витрати на допоміжну працю та допоміжні матеріали плюс непрямі виробничі витрати, прикладами яких в компанії, що випускає різноманітні види продукції, є оренда приміщення чи амортизаційні відрахування за обладнання» [92, с. 28]. Невиробничі непрямі витрати «розглядаються як витрати звітного періоду ... та розподіляти невиробничі непрямі витрати за окремими видами продукції не потрібно» [92, с. 72].

М. Кузьміна дає таке визначення непрямих виробничих витрат: «Це виробничі витрати, які безпосередньо неможливо віднести до об'єкта обліку витрат» [135, с. 121].

В. Палій підходить до визначення непрямих виробничих витрат так: «До виробничих непрямих витрат відносять витрати на утримання й експлуатацію обладнання та виробничих приміщень, включаючи амортизацію приміщень, допоміжних матеріалів, витрати на допоміжних робітників, адміністративного та обслуговуючого персоналу, витрати на опалення, освітлення, податки на майно та всі інші витрати функціональних підрозділів організації» [166, с. 29].

Г. Партин та А. Загородній дають таке визначення виробничих непрямих витрат: «Виробничі непрямі витрати — витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до собівартості конкретної продукції (виробів) економічно доцільним шляхом» [171, с. 49]. Невиробничі непрямі витрати — це «витрати, які не пов'язані з процесом виробництва і які не можуть бути віднесені до певних об'єктів обліку економічно доцільним шляхом» [171, с. 50].

У практичній діяльності промислових підприємств до виробничих непрямих витрат відносять загальновиробничі витрати, а до невиробничих непрямих витрат — адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Якщо розглядати непрямі витрати в контексті операційного циклу діяльності підприємства, то, на нашу думку, витрати фінансової, інвестиційної діяльності не включаються до невиробничих та виробничих непрямих витрат, оскільки серед стадій, що входять до операційного циклу діяльності підприємства, не можна виділити витрати фінансової, інвестиційної діяльності, які, на наш погляд, визнаються витратами на дотримання певних принципів бухгалтерського обліку і не мають прямого відношення до процесу виробництва продукту та його реалізації.

За відношенням до господарського процесу доречно розглянути розподіл непрямих витрат на основні (технологічні) та накладні (організаційні). Традиційно у вітчизняній науці та практиці багато десятиліть використовувався критерій технологічної залежності при розподілі витрат на основні та накладні. У зв'язку з цим накладними витратами вважали витрати, не пов'язані з технологічним процесом виробництва продукту, а основними витратами — безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва готового продукту.

Ф. Бутинець дає таке трактування накладних витрат: «Це витрати, які не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організацією, управління та обслуговування виробництва» [62, с. 152].

О. Волкова вважає, що під «накладними витратами розуміють ті витрати, суму яких неможливо віднести до конкретного об'єкта обліку та які розподіляють між кількома об'єктами (одинацями продукції, групами клієнтів, торговими залами — залежно від того, що є об'єктом обліку витрат)» [67, с. 91].

Т. Карпова підходить до визначення непрямих витрат так: «накладні витрати — це витрати на обслуговування, управління виробництвом і підприємством: загальновиробничі та загальногосподарські витрати, які обумовлені підготовкою, організацією, обслуговуванням та управлінням» [119, с. 100].

В. Керімов зазначає, що «накладні витрати утворюються в зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва, реалізацією продукції та управління. Вони складаються з управлінських та комерційних витрат» [120, с. 63].

На думку В. Кмітя: «Накладні витрати — це витрати на управління та обслуговування виробництва і збут продукції, які впливають на фінансовий результат підприємства» [122, с. 51].

О. Олійник поділяє позицію, що «...накладні витрати необхідно розглядати як витрати у сфері обслуговування виробництва, управління та збуту, які не поглинаються продуктами виробництва, а також не є витратами по оплаті трудових процесів з виготовлення та обробки. При цьому має місце їх поділ на витрати, пов'язані з технологічним процесом виробництва і непов'язані: накладні витрати 1-го рівня — загальновиробничі або виробничі накладні витрати і накладні витрати 2-го рівня або адміністративні витрати та витрати на збут» [164, с. 11].

В. Палій розглядає накладні витрати як «витрати, які не становлять безпосередньо субстанцію продукту та які важко віднести на конкретний вид продукту, але вони необхідні для його виробництва» [167, с. 125].

На думку Г. Партин та А. Загороднього, накладні витрати — це «сукупність непрямих витрат, які не можуть бути віднесені до певних видів продукції економічно доцільним шляхом» [171, с. 49].

А. Поршнєв, А. Кібанов, В. Гунін дають таке визначення накладних витрат: «це витрати, пов'язані з організацією, обслуговуванням виробництва та управлінням підприємством, з процесом реалізації продукції (для виробничого підприємства), а також податки, збори і відрахування, віднесені на собівартість продукції та послуг» [221, с. 551].

К. Юрченко вважає, що невиробничі накладні витрати — «це всі інші витрати, які не беруть участі у створенні продукту, але є необхідними і ніби накладаються на технологічний процес понад технологічні витрати» [248, с. 59]. Вона розглядає термін «накладні витрати» як витрати, що не відносяться до технологічного процесу виробництва, і включає до накладних витрат тільки ті витрати, які накладаються на виробничий процес, а саме адміністративні витрати та витрати на збут.

К. Друрі зауважує, що «інколи замість терміна «непрямі витрати» застосовується інший — «накладні витрати» [92, с. 50]. Термін «непрямі витрати» набагато ширший, ніж «накладні витрати», оскільки непрямі витрати можуть включати в себе основні та накладні витрати. Класифікацію непрямих витрат на основні та накладні можна розглядати як за відношенням до технологічного процесу виробництва продукту (традиційний підхід), так і до його реалізації, виходячи з сутності етапів операційного циклу діяльності підприємства. Наприклад, витрати на реалізацію (збут) у торговельних підприємствах є основними, лише адміністративні витрати — накладними. На виробничих підприємствах традиційно до основних витрат відносять виробничі витрати. Однак сьогодні, в умовах потужної конкуренції на ринках певних товарів, робіт, послуг, витрати на виробництво продукту можуть бути менші і не такі важливі, як витрати на збут, бо недостатньо виробити продукт, необхідно його ще й реалізувати, причому з максимальною вигодою для підприємства. Отже, можна дійти висновку, що поділ непрямих витрат на основні та накладні залежить від того, що підприємство визначило більш пріоритетним, а також від організаційно-технологічних особливостей виробництва чи реалізації певного продукту і відповідно побудови обліку виробництва та реалізації, тобто визначення центрів витрат. Тобто, непрямі витрати можуть бути основними та накладними.

Так, на підприємствах приладобудування до основних (технологічних) непрямих витрат будуть належати частина загальновиробничих витрат, що пов'язана безпосередньо з виробництвом продукту. Наприклад, амортизація виробничого обладнання, витрати на технічне обслуговування та ремонт устаткування, енергетичні витрати на роботу обладнання, вартість послуг допоміжних виробництв по обслуговуванню

обладнання та робочих місць, заробітна плата і відрахування на соціальне забезпечення працівників тощо. До накладних (організаційних) непрямих витрат будуть віднесені загальновиробничі витрати на управління виробництвом (витрати, пов'язані з організацією виробництва, утримання виробничого управлінського апарату, амортизація споруд, будівель, витрати на забезпечення безпечних умов праці, витрати на професійну підготовку виробничих кадрів тощо), адміністративні витрати та витрати на збут. Приблизний склад основних та накладних витрат на виробничих підприємствах подано на рис. 1.8.

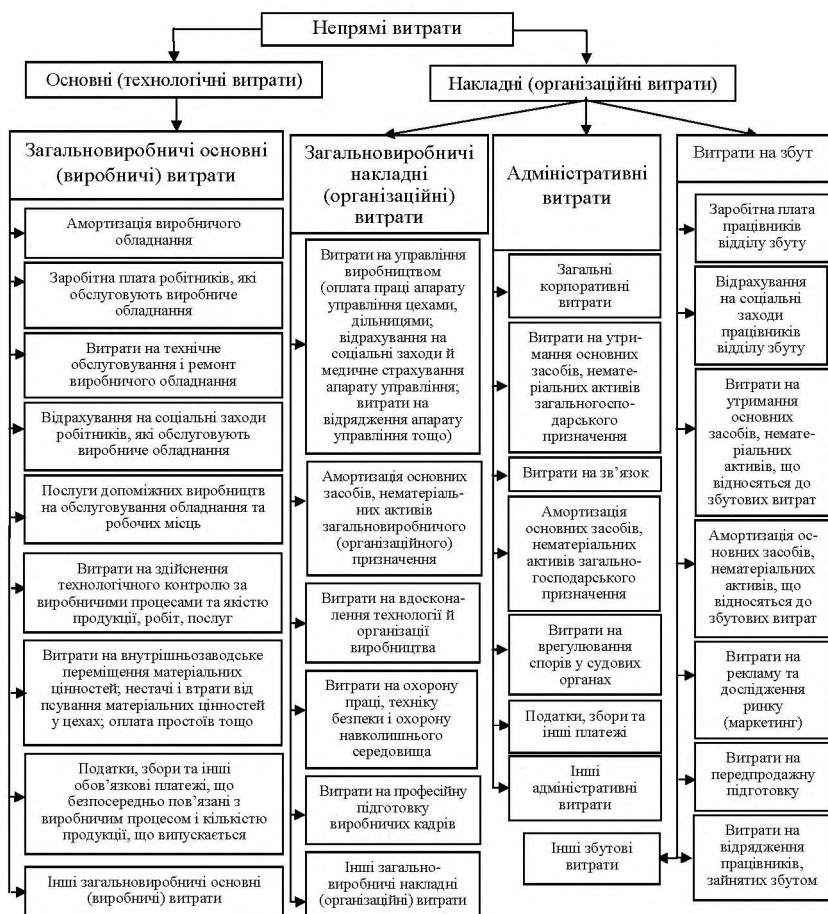


Рис. 1.8. Склад основних та накладних непрямих витрат

Таким чином, поділ непрямих витрат на основні та накладні впливає з відношення до господарського процесу цих витрат, а саме відношення до безпосереднього технологічного виробничого процесу — це основні непрямі витрати, а накладні — це непрямі витрати, що не пов'язані з технологічним процесом. Проте, на нашу думку, поділ непрямих витрат на основні та накладні можна застосувати також за відношенням до процесу реалізації продукції. Це насамперед стосується торговельних підприємств. Основними витратами на збут є витрати, які безпосередньо відносяться до процесу реалізації (заробітна плата менеджерів з продажу, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування торговельних площ (приміщення відділу реалізації), вантажних автомобілів відділу збуту, витрати на утримання (ремонт) машин та обладнання відділу збуту тощо, а до накладних реалізаційних витрат можна віднести витрати на рекламу, дослідження ринку (маркетинг), юридично-консалтингові послуги відділу збуту, заробітну плату та соціальні відрахування вищого керівництва відділу збуту, які безпосередньо не займаються збутом продукції (товарів, робіт, послуг), тощо. Однак викладене вище не є актуальним для виробничих, а є прийнятне тільки для торговельних підприємств.

Згідно з п.16 П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати поділяють за обсягом виробництва на постійні та змінні. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягів виробництва [181].

Наприклад, постійними загальновиробничими витратами можуть бути витрати з оренди приміщення цеху, дільниці, в яких виготовляються різноманітні номенклатурні вироби (виконуються роботи, надаються послуги), а змінними загальновиробничими витратами може бути відрядна заробітна плата працівників, які обслуговують обладнання, устаткування залежно від виробітку машино-годин, що знаходяться в цьому цеху, тобто чим більше обладнання, устаткування буде працювати, тим більше будуть залучатися обслуговуючі працівники, які будуть здійснювати технічне обслуговування, ремонт, налагодження, профілактичні заходи.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягів діяльності (обсягів виробництва, обсягів реалізації тощо). Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Якщо ж звернутися до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), а саме МСБО 2 «Запаси», то відповідно до п. 12 цього

стандарту накладні виробничі витрати (непрямі витрати) поділяють на змінні та постійні. «Постійні виробничі накладні витрати — це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються відносно незмінними, незалежно від обсягу виробництва, серед них амортизація та утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління й адміністративні витрати заводу. Змінні виробничі накладні витрати — це такі непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно до обсягу виробництва, до них відносять витрати на непрямі матеріали та непрямі витрати на оплату праці» [155].

Треба також зауважити, що П(С)БО 16 «Витрати» регламентує поділ тільки загальновиробничих витрат на змінні та постійні, а адміністративні витрати та витрати на збут за цим стандартом не поділяються на змінні та постійні, оскільки в П(С)БО розглядається поділ на змінні та постійні тільки за відношенням до обсягів діяльності, а точніше до обсягу виробництва. Водночас в економічній літературі та в нормативно-правових документах, у тому числі П(С)БО та МСБО, поняття «обсяг діяльності» не розкрито. Тому ми вважаємо, що в контексті операційного циклу діяльності підприємства обсягом діяльності може бути обсяг виробництва продукції, обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), обсяг постачання сировини та матеріалів (напівфабрикатів, товарів, послуг), обсяг зберігання продукції (товарів, сировини та матеріалів, напівфабрикатів) тощо.

Звідси випливає, що до витрат на збут можна також застосувати поділ витрат на змінні та постійні збутові витрати за відношенням до обсягу реалізованої продукції.

Наприклад, постійними збутовими витратами за відношенням до обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) може бути заробітна плата працівника відділу збуту, що нараховується у вигляді посадового окладу і не залежить від обсягів реалізації, а до змінних витрат можна віднести заробітну плату цього працівника, що нараховується у вигляді відсотків від обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Постійними витратами на збут за відношенням до обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) можуть бути витрати на амортизацію вантажного автомобіля, на якому доставляється продукція (товари) до покупців (замовників), а витрати на паливно-мастильні матеріали цього ж вантажного автомобіля будуть змінними витратами на збут.

Адміністративні витрати, на нашу думку, не можна поділити на постійні та змінні за обсягом діяльності, тому адміністративні витрати однозначно будуть постійними завжди, бо їх не можна ідентифікувати як змінні до якогось конкретного етапу операційного циклу.

Відповідно п. 21 П(С)БО 16 «Витрати» витрати операційної діяльності класифікуються за економічними елементами, а саме: матеріальні

затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Тому ми вважаємо, що до непрямих витрат можна застосувати теж такий поділ витрат, а саме: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на амортизацію, інші операційні витрати. Вказані елементи операційних витрат, до яких можуть входити загальновиробничі витрати, адміністративні витрати і витрати на збут, є загальноприйнятими в міжнародній практиці і передбачені п.21 П(С)БО 16 «Витрати». Класифікація витрат, в тому числі непрямих, за економічними елементами є обов'язковим етапом складання Звіту про фінансові результати як для великих і середніх підприємств, так і для малих, тобто суб'єктів малого підприємництва — юридичних осіб.

Треба також зауважити, що згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» підприємство самостійно обирає склад та перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Тому склад та перелік статей калькуляції може суттєво відрізнитися між підприємствами, які належать до однієї галузі, а саме на підприємствах приладобудування склад та перелік статей калькулювання може не співпадати за рахунок їх організаційно-технологічних особливостей виробництва продукції приладобудівних підприємств, що впливають на побудову обліку, і в зв'язку з чим виникає відмінність в складі та переліку статей калькуляції.

За періодом віднесення непрямих витрат на фінансовий результат непрямі витрати можна поділити на витрати на продукт (виробнича собівартість) та витрати періоду (періодичні витрати). До непрямих витрат на продукт відносять загальновиробничі витрати, а до витрат періоду — адміністративні витрати та витрати на збут.

За функцією управління непрямі витрати можна розподілити на виробничі (загальновиробничі), комерційні (витрати на збут), адміністративні (витрати на управління).

Відповідно до планування витрат за бюджетом (кошторисом) непрямі витрати можна поділити на заплановані та незаплановані. Ця класифікація витрат дасть можливість враховувати витрати для прийняття управлінських рішень стосовно планових та фактичних кошторисів витрат.

Доцільно також, виділити такі класифікаційні ознаки непрямих витрат, як контрольовані та неконтрольовані. Це дасть змогу приймати рішення щодо доцільності побудови обліку непрямих витрат, завдяки чому можна буде побачити, чи контролюють працівники управлінського персоналу (відділу контролінгу) величину витрат підприємства чи ні.

За можливістю впливу керівництва на їх величину непрямі витрати слід також поділяти на регульовані та нерегульовані. Такий поділ до-

поможе віднайти більш ефективні шляхи для оптимізації непрямих витрат через вплив на них, що забезпечить ефективне управління ними.

Залежно від доцільності непрямі витрати поділяють на доцільні та недоцільні. Зосередження непрямих витрат за такими ознаками дає змогу виявляти резерви для їх зменшення. Наприклад, підприємство в звітному періоді видало премії працівникам відділу збуту як заохочення до перевиконання плану продажу, але менеджери зі збуту не перевиконали плану продажу. Такі витрати, на нашу думку, є недоцільними. Ми вважаємо, що доцільними витратами, можуть бути непрямі витрати, які становлять вартість переоснащення цехового приміщення, що дасть змогу в разі потреби збільшити обсяг виробництва продукції та зменшити загальновиробничі витрати за рахунок використання більш сучасного обладнання, яке потребує меншого обслуговування, а отже, і менших витрат.

За відношенням до звітного періоду непрямі витрати слід поділяти на вичерпані та невичерпані. Це дасть можливість підприємству правильно визначити фінансовий результат (прибуток або збиток), який підприємство отримує у звітному періоді. Для прикладу візьмемо операцію з купівлі виробничого обладнання загальновиробничого призначення, а саме пожежну сигналізацію складального цеху. На нашу думку, ця операція не є витратами звітного періоду, оскільки мав місце лише обмін активів, тобто один вид активу (грошові кошти) обміняли на інший вид активу (пожежну сигналізацію). Отже, витрачені грошові ресурси на придбання пожежної сигналізації — це невичерпані (ще не спожиті) витрати, які принесуть користь у майбутньому. Водночас якщо експлуатується пожежна сигналізація складального цеху, то витрати на її утримання (технічне обслуговування, ремонт тощо) — це вичерпані (спожиті) витрати.

За місцем виникнення непрямі витрати поділяють відповідно до підрозділів підприємства (витрати цеху, витрати дільниці, витрати функціональних служб тощо). Наприклад, витрати цеху (дільниці) становлять непрямі витрати, які безпосередньо виникають у цьому цеху (дільниці) та вартість яких не може бути прямо віднесена до об'єкта обліку витрат. Прикладом можуть бути витрати на обслуговування обладнання, амортизація устаткування, заробітна плата начальника цеху (дільниці), де випускається кілька видів готової продукції. Витратами функціональних служб можуть бути витрати відділу маркетингу, який займається вивченням ринку збуту продукції, відділу збуту, відділу бухгалтерії, планово-економічного відділу тощо.

Залежно від видів продукції, що випускає підприємство, непрямі витрати можуть бути згруповані так: витрати на виробі, витрати на

групи виробів, витрати на замовлення. Залежно від того, як на підприємстві було організовано облік непрямих витрат, а саме, які центри витрат було визначено. Наприклад, якщо підприємство виготовляє кілька видів продукції, то доцільно буде згрупувати непрямі витрати на групи виробів або на окремі замовлення виходячи з потреб для прийняття управлінських рішень, тобто центрами витрат будуть групи виробів або окремі виробничі замовлення.

Стосовно облікового періоду непрямі витрати слід також розподіляти на минулі, поточні та майбутні.

За періодичністю виникнення непрямі витрати доцільно поділити на повсякденні та одноразові. До повсякденних витрат необхідно відносити всі непрямі витрати, які підприємство несе щодня і має змогу планувати (витрати на амортизацію, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, обов'язкові платежі, паливно-мастильні матеріали, податки, збори та ін.). До одноразових належать витрати, які виникають неперіодично та мають разовий характер. Це витрати на відрядження, разові виплати щодо сертифікації виробництва, втрати від браку тощо.

Доцільно також врахувати групування непрямих витрат на релевантні та нерелевантні. Релевантними є витрати, сума яких змінюється залежно від прийнятого управлінського рішення. Нерелевантні витрати — це сума витрат, які не залежать від прийнятого управлінського рішення. Наприклад, при прийнятті рішення про придбання чи оренду приміщень складу готової продукції — витрати на його придбання або орендна плата за приміщення складу є релевантними непрямыми витратами, а при прийнятті рішення про придбання чи оренду приміщень складу готової продукції — амортизація приміщень складу не є релевантними непрямыми витратами.

За відношенням непрямих витрат до продукту, на нашу думку, доцільно класифікувати непрямі витрати на індивідуальні та загальні. Індивідуальні непрямі витрати — це ті витрати, які пов'язані з конкретним видом продукції або групою виробів, а загальні — це непрямі витрати, які неможливо віднести до конкретного виду продукції або групи виробів. Наприклад, витрати на ремонт вантажного автомобіля, що доставляє продукцію покупцям, будуть загальними за відношенням до об'єктів витрат і можуть обліковуватися на спеціальному субрахунку. На відміну від цих витрат витрати з пакування у спеціальну тару партії готового продукту будуть індивідуальними для тієї партії продукту, що реалізується.

Отже, доцільно визначити класифікаційні ознаки непрямих витрат (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

КЛАСИФІКАЦІЙНІ ОЗНАКИ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ (РОЗРОБКА АВТОРА)

Ознаки	Класифікаційні групування
За відношенням до процесу виробництва	Виробничі та невикробничі
За відношенням до обсягу виробництва	Постійні та змінні
За функцією управління	Виробничі (загальновиробничі), комерційні (на збут), адміністративні
За відношенням до господарського процесу	Основні та накладні
За відношенням до продукту	Загальні та індивідуальні
За статтями калькуляції	Самостійно встановлюється підприємством
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на амортизацію, інші операційні витрати
За періодом віднесення непрямих витрат на фінансовий результат	Витрати на продукт (виробничі витрати) Витрати періоду (періодичні витрати)
За відношенням до функцій контролю	Контрольовані та неконтрольовані
За можливістю впливу керівництва на їх величину	Регульовані та нерегульовані
За доцільністю	Доцільні та недоцільні
За відношенням до звітного періоду	Вичерпані та невичерпані
За місцем виникнення	Підрозділи підприємства (Витрати цеху, витрати дільниці, витрати функціональних служб)
За відношенням до облікового періоду	Минулі, поточні, майбутні
За періодичністю виникнення	Повсякденні та одноразові
За об'єктом формування	Сукупні (загальні) та на одиницю продукції
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби, витрати на групи виробів, витрати на замовлення
За календарним періодом	Поточні та одноразові
За охопленням нормування	Нормовані та ненормовані
За охопленням бюджетом (кошторисом)	Плановані та позапланові
За обґрунтуванням господарських рішень	Релевантні та не релевантні
За відношенням до забезпечення господарської діяльності підприємства	Необхідні та додаткові

Серед наведених вище класифікаційних групувань витрат, класифікаційні ознаки непрямих витрат, а саме виробничих та невиробничих, основних і накладних, постійних і змінних, загальних та індивідуальних, за економічними елементами, за статтями калькуляції, за місцем їх виникнення мають прикладний характер і роблять класифікацію непрямих витрат раціональною, тобто можуть широко використовуватися в практичній діяльності промислових підприємств, зокрема, підприємств приладобудування.

У класифікації видів економічної діяльності, що покладена в основу побудови вітчизняного плану рахунків, операційна діяльність розкривається через основну та іншу операційну діяльність. Визначення термінів «операційна діяльність» та «основна діяльність» наведено в абз. 8 та 9 п. 4 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [178]. «Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю»; «Основна діяльність — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу» [178]. З викладеного вище випливає, що витрати фінансової та інвестиційної діяльності не мають відношення до операційної діяльності підприємства і тому не є непрямими витратами виходячи з їх сутності в контексті операційного циклу діяльності підприємства. Крім того, в контексті операційної діяльності підприємства можна виділити інші витрати операційної діяльності, зокрема: а) витрати на дослідження і розробки; б) сумнівні та безнадійні борги; в) втрати від операційної курсової різниці; г) втрати від знецінення запасів; д) нестачі та втрати від псування цінностей; е) визнані штрафи, пені неустойки; є) інші операційні витрати.

Проте зміст операційної діяльності підприємства, на нашу думку, не буде повним, якщо не зазначити, що діяльність підприємства неможлива без управління нею, тобто всі стадії операційного циклу діяльності підприємства фактично охоплюються (пронизані) управлінською ланкою підприємства.

Тобто якщо взяти всі витрати підприємства в контексті операційної діяльності, то очевидно, що непрямі витрати відповідно до сучасних їх назв і змісту — це загальновиробничі витрати (або їх часто ще називають виробничими непрямыми витратами) та адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, що є витратами періоду (такі витрати називають невиробничими непрямыми витратами). При цьому між ними є суттєва відмінність. Так, на відміну від витрат періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) загальновиробничі витрати є запасомісткими, виходячи із сучасної побудови обліку витрат, тобто загальновиробничі витрати включаються до

витрат виробництва виготовленої продукції та на кінець звітного періоду (на дату складання фінансової звітності) відображаються у складі незавершеного виробництва. Разом із тим за умови, що виробництво продукту вже завершено, загальновиробничі витрати є складовою собівартості створеного готового продукту, тоді як адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не є запасомісткими, тобто є витратами звітного періоду. Вони відображаються у Звіті про фінансові результати і до собівартості створеного продукту, яка визначається в системі бухгалтерського обліку, не потрапляють і можуть бути розподілені з метою визначення фактичної собівартості виробленої продукції лише в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Склад витрат у бухгалтерському обліку (загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат) визначається відповідно до п. 15, 18, 19, 20 П(С)БО 16 «Витрати» [181] в загальному, без урахування специфіки діяльності підприємств приладобудування. Втім на підприємствах приладобудування є певні особливості щодо формування непрямих витрат, у зв'язку з чим нами був уточнений їх склад з врахуванням особливостей їх діяльності.

Зокрема, у складі витрат на утримання працівників апарату управління виробництвом, що входять до складу загальновиробничих витрат, нами було виділено витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління виробництвом. Крім того, було уточнено склад інших складових загальновиробничих витрат, а також склад адміністративних витрат також було уточнено в додатку Б. Насамперед, адміністративні витрати були розділені нами на дві великі підгрупи — власне адміністративні витрати, тобто такі, які безпосередньо пов'язані з утриманням управлінського (адміністративного) персоналу, та витрати, які безпосередньо не пов'язані з утриманням управлінського (адміністративного) персоналу — назовемо їх загальногосподарські або загальні корпоративні витрати.

Адміністративні витрати становлять значну частку в структурі непрямих витрат у цілому по підприємству і детальний їх аналіз дасть змогу керівництву знаходити шляхи їх оптимізації.

Витрати на збут в додатку Б також подано з більшою деталізацією порівняно з переліком, наведеним у П(С)БО 16 «Витрати». Так, у структурі витрат на збут витрати на передпродажні і рекламні заходи та на дослідження ринку (маркетинг) щодо товарів (робіт, послуг), які продаються підприємством, подано з урахуванням особливостей передпродажних заходів та реклами, які проводять приладобудівні підприємства.

Особливістю діяльності приладобудівних підприємств є те, що вони значні кошти вкладають у дослідження та розробку нових видів продук-

кції. Тому в додатку А поряд з іншими складовими інших операційних витрат були достатньо деталізовані і ці витрати. Уточнений склад таких витрат дасть змогу аналізувати та контролювати витрати, яких підприємство зазнає при дослідженні та розробці нового виду продукції з необхідним рівнем деталізації.

Отже, актуальним питанням у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку є визначення складу непрямих витрат для потреб управлінського персоналу на приладобудівних підприємствах виходячи з їх потреб. На нашу думку, рекомендований деталізований перелік непрямих витрат приладобудівних підприємств дасть змогу ефективніше управляти непрямыми витратами завдяки правильному формуванню їх складу.

1.3. Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування та їх вплив на побудову обліку та контролю непрямих витрат

Приладобудуванню притаманні всі основні риси машинобудівного виробництва, проте водночас існують певні організаційно-технологічні особливості. Найважливіші з них визначаються організацією, технологією, обсягами виробництва, рівнем спеціалізації підприємства та номенклатурою продукції, що виробляється (прилади) (додаток В), а також потребами управлінського персоналу в інформації, необхідній для прийняття управлінських рішень.

Серед організаційних особливостей діяльності приладобудівних підприємств, що впливають на побудову обліку та контролю непрямих витрат, необхідно виділити організаційну структуру (модель) самого підприємства залежно від його величини: велике (додаток Д), середнє (додаток Е) чи мале (додаток Ж), внутрішні зв'язки між функціональними підрозділами підприємства. Якщо розглядати розмір підприємства, то чим воно більше, тим різноманітнішою та досконалішою має бути його організаційна структура і місце в ній облікової служби. Так, якщо загальна чисельність працюючих становить 20 — 30 осіб, то обліковий апарат може складатися із одного бухгалтера, а то й самого власника підприємства. І зовсім інша структура, якщо працюючих більше, наприклад 1000 осіб. Для організації їх роботи потрібна й інша організаційна структура, і відповідно бухгалтерська служба. Вона повинна мати певну форму організації обліку, зокрема форму організації обліку та контролю непрямих витрат підприємства.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з цього приводу передбачає такі самостійні форми організації бухгалтерського обліку: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства [100]. Залежно від бухгалтерської служби різними можуть бути підходи до формування облікової політики підприємства, яку обирає його керівник та головний бухгалтер. Отже, наведені приклади доводять, що такий чинник, як розмір підприємства, безпосередньо впливає на побудову обліку та контролю на підприємстві загалом і на побудову обліку непрямих витрат підприємства зокрема.

До організаційних особливостей діяльності приладобудівних підприємств, що впливають на побудову обліку та контролю непрямих витрат потрібно віднести організацію цехової структури основного, допоміжного, обслуговуючого виробництва (додаток І), а також організацію безцехової структури виробництва (додаток К). У структурі управління виробництвом приладобудівного підприємства можна виділити окремі структурні одиниці в середині цеху, які, в свою чергу, впливатимуть на побудову обліку та контролю непрямих витрат у розрізі цехів залежно від його розміру (додаток Л, додаток М).

До організаційних особливостей діяльності приладобудівних підприємств належить складність внутрішньовиробничих зв'язків, а саме: чим складніші зв'язки, тим складніший процес визначення відхилень непрямих витрат від норм за центрами відповідальності. Виходячи з цього необхідно визначити послідовність підготовки й узагальнення обліково-контрольної інформації щодо непрямих витрат на різних рівнях управління та здійснення порівняльного аналізу повної собівартості однорідної продукції на різних підприємствах з метою виявлення невикористаних внутрішніх резервів.

Приладобудування покликане задовольняти різноманітні потреби галузей економіки в різних приладах, засобах автоматизації, необхідних для підвищення технічного рівня матеріального виробництва. Поряд з великими вимогами до номенклатури приладів галузі економіки чекають від приладобудування високоточної та якісної продукції, застосовної в умовах високого тиску та розрідження, надвисоких і наднизьких температур, агресивного й вибухонебезпечного середовища. Звідси складність і розгалуженість цієї галузі, що охоплює кілька підгалузей, кожна з яких випускає різну номенклатуру приладів.

Через велику потребу в різних приладах і недостатній рівень спеціалізації підприємства галузі випускають продукцію в основному дрібними серіями і навіть індивідуально. Майже на кожному підприємстві, що спеціалізується на випуску приладів контролю та регулювання технологічних процесів, виготовляється 80—100 і більше за найменуванням виробів, кожний з яких має декілька типорозмірів і модифікацій. Водночас навіть прилади, що входять до однієї групи (наприклад, газоаналізatori), відрізняються конструктивними рішеннями, принципом дії та зовнішнім оформленням, що значно збільшує кількість найменувань і обумовлює дрібносерійне виробництво. Пристрої випускаються на одному підприємстві, значно відрізняються за структурою матеріальних і трудових витрат, технологією виготовлення і потребують різноманітного виробничого устаткування, великої номенклатури пристроїв та інструментів. Все це гальмує використання прогресивної техніки та технології і збільшує трудомісткість виготовлення. До того ж випуск багатоасортиментної різноманітної продукції значно ускладнює виробничі зв'язки заводів-виробників з підприємствами-постачальниками сировини, матеріалів, напівфабрикатів і, як наслідок, приводить до перевитрат коштів на транспортування й зберігання вантажу, до нерационального використання оборотних коштів. У результаті зростають витрати як у сфері виробництва, так і у сфері зворотного зв'язку. Вирішення цієї проблеми полягає в розширенні спеціалізації та концентрації приладобудівних підприємств з одночасним збільшенням випуску продукції.

Крім того, важливе значення має номенклатура продукції, що виробляється (прилади). Чим більша номенклатура продукції, що виробляється, тим більша ймовірність того, що деякі основні витрати можуть бути непрямыми і обліковуватися в складі загальновиробничих витрат.

Виробництво основних видів продукції (приладів, машин, устаткування) приладобудівних підприємств у м. Києві за 2003—2009 роки за даними Головного управління статистики у м. Києві [212, с. 83—84], наведено в табл. 1.3.

До технологічних особливостей діяльності приладобудівних підприємств треба віднести типи виробництв, такі як масове, багатосерійне, дрібносерійне й одиничне (індивідуальне). Вважається, що тип виробництва — це класифікаційна категорія, яка враховує такі його властивості, як широта номенклатури, регулярність, стабільність і обсяг випуску продукції. Кожен із них характеризується сукупністю ознак, тому наявність лише однієї, наприклад кількості випущених виробів, не дає підстави зробити висновок про існування того чи іншого типу виробництва. Таку сукупність ознак називають техніко-економічною характеристикою типу виробництва. Для різних типів виробництв ці характеристики відрізняються.

Таблиця 1.3

ВИРОБНИЦТВО ОСНОВНИХ ВИДІВ ПРИЛАДІВ
У м. КІЄВІ ЗА 2003—2009 роки

№ з/п	Найменування приладів	Виробництво приладів за відповідні роки						
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Насоси для рідин та підйомники рідин, шт.	38467	38288	45005	47852	47962	13693	10585
2	Вентилятори, крім побутових, шт.	1038	1247	1215	1431	1928	1595	496
3	Устаткування для фільтрування та очищення води, шт.	1306	5418	36835	90474	8565	1707	7741
4	Устаткування для зважування, шт.	460	560	600	383	331	606	275
5	Устаткування для зварювання і паяння, шт.	260	1653	2450	4729	5149	4833	872
6	Електроприлади для опалювання приміщень та обігріву ґрунту, шт.	456	1176	3464	3925	4976	5234	1876
7	Апарати касові, шт.	5780	27483	31938	22716	27037	28841	24520
8	Прилади електричні охоронної та пожежної сигналізації, тис. шт.	274	267,1	279,3	353,3	79,5	99,4	34,0
9	Прилади напівпровідникові, млн. шт.	46,4	17,6	28,1	28,3	21,8	20,8	24,2
10	Прилади для вимірювання електричних величин та іонізуючих випромінювань, шт.	3584	6288	5946	5502	13200	15938	17097
11	Прилади для вимірювання фізичних і хімічних величин, шт.	8021	12943	15622	19503	52830	65579	37651
12	Машини та пристрої для випробування механічних властивостей матеріалів, шт.	563	420	682	473	525	269	150
13	Газоміри, включаючи калібрувальні, тис. шт.	237	332,2	341,1	358,4	317,8	264,3	131,4
14	Лічильники для рідин, включаючи калібрувальні, шт.	4818	20869	51051	100239	51081	14052	29337
15	Лічильники електроенергії, включаючи калібрувальні, тис. шт.	294,5	501,8	386,8	521,5	817,9	1154,2	1267,5
16	Прилади та апаратура для автоматичного регулювання та керування, тис. шт.	156,7	279,5	825,1	1252,4	1708,9	1558,7	266,8

Для індивідуального (одиничного) виробництва:

- виготовлення приладів в одиничних примірниках або дрібними серіями (один—два десятки штук на місяць) з великими перервами в часі;
- застосування універсального устаткування, універсальних пристроїв, різального та вимірювального інструменту загального призначення;
- групування робочих місць за принципом технологічно однорідних операцій;
- відсутність закріплення певних операцій за окремими робітниками;
- висока кваліфікація робітників, зважаючи на різноманітний характер виконуваних робіт;
- не розробляють детального технологічного процесу виготовлення приладу;
- об'єктом планування, нормування, обліку є прилад або великі вузли (складові частини) його;
- підготовка виробництва нових приладів, як правило, не потребує великих витрат.

Об'єктом обліку витрат і калькулювання собівартості є окреме виробниче замовлення на окремі вироби або кілька виробів. Окремі замовлення можуть відкриватися на демонтаж обладнання, яке за технічними умовами не передбачалося, а виконується за окремою вимогою; на виконання робіт шеф-монтажу обладнання, виготовленого на підприємстві, та багато інших різновидів замовлень.

Замовлення оформляють на основі угод із зовнішніми замовниками або наказів (розпоряджень) на внутрішні замовлення. На кожне замовлення складають кошторис витрат. За чинними регламентаціями — це витрати на матеріали, оплату праці з відрахуваннями, соціальні заходи та загальновиробничі витрати за нормативами, що склалися на підприємстві стосовно видів виробів основного виробництва.

Після обґрунтування витрат замовлення підписує керівник і головний бухгалтер. Один примірник замовлення передається цеху-виконавцю (відповідальній особі), другий — залишається як додаток до угоди на замовлення, третій передається до бухгалтерії.

В умовах обліку витрат за центрами відповідальності, які в сукупності формують технологічну собівартість виробів (замовлень), витрати на матеріали обчислюють на основі фактичних витрат на матеріали в обсягах, визначених кошторисом. Матеріали відпускаються з центрального складу на конкретні замовлення по накладній за номенклатурою та в кількості, передбачених кошторисом. Витрати на оплату праці формуються фактично на фактичний обсяг робіт, передбачених кошторисом, з можливим відхиленням від кошторисних сум, обумовлених змі-

нами в оплаті праці, та ін. В усіх первинних документах зазначають шифр замовлення.

Витрати на засоби праці обчислюються фактичні на обсяг робіт, передбачених кошторисом на основі розрахунків витрат пов'язаних з використанням обладнання, інструментів, інших малоцінних необоротних матеріальних активів, а також інших витрат, пов'язаних із використанням засобів праці на конкретне замовлення.

Отже, необхідно обчислити фактичну технологічну вартість (собівартість) замовлення як підсумок витрат на технологічні матеріали, оплату праці з відрахуванням на соціальні заходи і на засоби праці.

Відповідальним за виконання замовлення наказом по підприємству або розпорядженням по цеху призначається працівник, який повинен забезпечити виконання замовлення в строк. Він же несе відповідальність за ефективне використання всіх виробничих ресурсів: на технологічні матеріали, робочу силу і засоби праці. Наявність інформації при такому групуванні витрат спрощує можливість контролю за витратами, сприяє їх мінімізації. В окремих випадках при виконанні замовлень, великих за обсягом, можливий розподіл відповідальності за технологічні витрати кожного з центрів і загальні по замовленню.

Фактична виробнича собівартість замовлення — це загальна сума технологічних витрат (технологічна собівартість) замовлення і загальновиробничі накладні витрати, що входять до розподілу за прийнятою на підприємстві базою.

Для серійного виробництва:

- виготовлення приладів партіями, що періодично чергуються (близько кількох сотень за місяць — дрібносерійне, 2—5 тис. штук за місяць — багатосерійне);
- застосування універсального і спеціалізованого устаткування, пристроїв, різального та вимірювального інструменту;
- групування робочих місць за технологічними та предметними принципами;
- за робочим місцем закріплюють обмежену кількість деталей-операцій;
- середня кваліфікація робітників;
- детальна розробка технологічного процесу;
- об'єктами планування, нормування, обліку є вузли і деталі приладу.

Для масового виробництва:

- виготовлення приладів у великих кількостях (6 — 10 тис. штук за місяць);
- застосування спеціалізованого і спеціального устаткування, пристроїв та інструменту;
- розміщення робочих місць за ходом технологічного процесу обробки виробів (предметний принцип);

- спеціалізація робочих місць для виконання однієї якоїсь операції;
- більш детальна розробка технологічного процесу;
- об'єктом планування, нормування, обліку є деталі, операції;
- підготовка виробництва нових приладів потребує найбільших витрат (порівняно з іншими типами виробництва).

У масових виробництвах визначають такий порядок відпуску матеріалів у виробництво, який був би наближеним до фактичного їх запуску у виробничий процес, і пов'язують його з виготовленням (випуском) готових виробів чи напівфабрикатів. У інших випадках узагальнюють відпуск матеріалів — передачу у виробництво залежно від можливостей їх обробки на робочих місцях або на відповідальному устаткуванні. У деяких випадках доцільно вказувати в первинному документі — накладній чи забірній карті на відпуск матеріалів час відпуску.

Це потрібно для того, щоб можна було фіксувати можливі відхилення від виробничого ритму, окремі факти виробничого браку або інші, які спричиняють певні втрати тих чи інших технологічних матеріалів.

Фіксація цих фактів у первинних документах необхідна для того, щоб знайти винних і віднести подібні втрати матеріалів за їх рахунок, як це мало місце в радянський період. Відображення подібних фактів в первинних документах необхідне для того, щоб виявити причини відхилень і втрат, і по можливості попереджувати виробничі ризики та усувати подібні факти у майбутньому.

Порядок оформлення первинними документами відпуску матеріалів на виробництва і, якщо це потрібно, окремого оформлення запуску матеріалів у виробництво визначають ті фахівці та відповідальні особи, які є відповідальними за витрати матеріалів. Цей порядок передбачається в заходах облікової політики та є обов'язковим до виконання.

Залежно від конкретних умов організації виробництв і технології виробничих процесів необхідно встановити порядок документального оформлення виробітку, оплати праці й нормування заробітної плати робітникам. Це може бути бригадна відрядна форма оплата праці, індивідуальна відрядна, а також оплата за місячними ставками робітників.

Первинними документами з обліку праці у масових виробництвах можуть слугувати відповідні дані, наведені в первинних документах на витрачання матеріалів, а можуть оформлятися окремі первинні документи.

На деяких підприємствах приладобудування масового виробництва більшість деталей та інших складових виробів виготовляють на спеціальному обладнанні, роботу якого регулює спеціаліст. При цьому виникає питання, до яких витрат віднести роботу фахівця, який наглядає за роботою механізмів, що автоматично виготовляють деталі: до витрат на робочу силу чи до витрат на засоби праці — з догляду за механізмами.

Це пояснюється тим, що в подібних виробництвах до засобів праці відносять специфічне устаткування, штампи тощо, що обумовлює необхідність відокремлення у виробничому обліку витрат на основні засоби окремих їх видів і груп, які використовуються для виготовлення конкретних виробів чи деталей.

Тип виробництва суттєво впливає на його організаційно-технічну побудову й ефективність, виробничу структуру підприємства та його підрозділів, вибір технологічних процесів, устаткування й обладнання, методів організації виробництва та управління, а останні впливають на облікову політику підприємства, зокрема на побудову обліку та контролю непрямих витрат.

Аналіз впливу типу та складності виробництва на стан системи бухгалтерського обліку підприємства, зокрема обліку непрямих витрат, дає змогу дійти висновку, що на простих виробництвах не можуть застосовувати такі самі методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, як і на складних. Так, на підприємствах, де технологічний процес не поділяється на стадії, використовують простий (однопередільний) метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. На тих підприємствах, на яких сировина та матеріали, щоб дійти до готовності, проходять кілька закінчених стадій обробки (переділів), застосовують інший, більш складний, метод обліку витрат — багатопередільний (попередільний). При попередільному методі обліку витрати обліковують по переділах, фазах стадіях, як правило, у відповідних цехах чи дільницях, у розрізі центрів витрат, з виділенням у кожному центрі необхідної номенклатури (переліку) статей витрат.

Об'єктами обліку та контролю витрат можуть бути витрати як на окремі види продукції, так і на групи та їх серії, як і в масових виробництвах, об'єднані за ознакою однорідності матеріалів. Цей метод застосовують в умовах, як правило, неперервного, короткострокового технологічного циклу або в послідовних технологічних процесах виготовлення виробів, в основному в ливарному та ковальсько-пресових цехах. У ливарному виробництві фактичні витрати матеріалів і технологічного палива визначають на основі первинних документів на їх відпуск зі складів безпосередньо до процесу виробництва, а енергія — відповідно до показників лічильників.

В окремих виробництвах як первинні документи використовують забірні відомості. На основі даних обліку та звіту про витрати матеріалів здійснюються записи в нагромаджувальну відомість витрат матеріалів і технологічного палива — витрат центру на технологічні матеріали. Підсумки нагромаджувальної відомості за місяць — підстава для відображення витрат технологічних матеріалів і палива на рахунок бухгалтерського обліку 23 «Виробництво».

У нагромаджувальній відомості можна передбачити необхідну кількість граф для обліку та контролю витрат конкретних видів технологічних матеріалів, палива, енергії. Відповідно до тривалості виробничих циклів та інших особливостей визначають дати (періоди) підрахунку проміжних внутрішньомісячних підсумків, витрат технологічних матеріалів, палива та енергії, необхідних для оперативного контролю й управління витратами центру технологічних матеріалів. Такі нагромаджувальні відомості складають на кожному переділі окремо.

Витрати на робочу силу обліковуються на основі первинних документів з обліку виробітку або витрат часу. У ливарному виробництві підприємств приладобудування — це змінні або добові обсяги роботи, обумовлені технологічним процесом, а персональний склад робітників наводиться у таблиці. При почасовій оплаті таблиць вважають єдиним первинним документом, за яким визначають суму заробітної плати, нарахованої кожному робітникові.

На основі зазначених первинних документів здійснюють записи в нагромаджувальну відомість витрат на робочу силу.

Облік витрат на засоби праці при попередільному методі виробництва на приладобудівних підприємствах і в деяких інших галузях можна назвати складним. Виникає потреба обліковувати витрати на засоби праці по кожному переділу, узагальнювати їх в окремій нагромаджувальній відомості за формою, яка охоплювала б усі статті витрат на засоби праці та з урахуванням підрахунку проміжних, внутрішньомісячних підсумків за датами (періодами), необхідними для контролю цих витрат і управління ними.

Слід чітко визначити персонал працівників, які зайняті забезпеченням функціонування засобів праці, за функціональними обов'язками виокремити їх від робітників основного виробництва та від персоналу, зайнятого організаційно-управлінськими функціями цеху (дільниці), які відносять до загальновиробничих витрат, а не до витрат на засоби праці. Первинні документи з обліку виробітку та оплати праці — рапорти, таблиці та інші — необхідно складати окремо: для робітників основного виробництва, персоналу, який обслуговує основні засоби та окремо для управлінського й обслуговуючого персоналу цеху (дільниці).

Отож, як свідчить викладене, від типу та складності виробництва прямо залежить вибір того чи іншого методу обліку та контролю витрат, про що відповідно зазначають у наказі про облікову політику підприємства.

Найбільш прогресивним є масове виробництво. У приладобудуванні переважають підприємства серійного виробництва, здебільшого дрібносерійного та одиничного. Проте існують методи, що дають змогу застосовувати прийоми багатосерійного виробництва в дрібносерійно-

му та індивідуальному. Одним із них є так званий груповий метод обробки деталей. Він полягає в тому, що технологічні процеси розробляють не на кожну деталь, як звичайно, а на групу деталей. У кожну групу об'єднують схожі за формою деталі, які можна обробити на однорідних верстатах. Для кожного типу устаткування встановлюють певну групу деталей.

За результатами проведених автором досліджень виявлено для більшості українських підприємств приладобудування характерні дрібносерійні та одиничні виробництва, що в свою чергу, також впливає на побудову обліку непрямих витрат.

Наступною технологічною особливістю діяльності приладобудівних підприємств є різноманітність приладів різних класів точності та принципів дії. Ця особливість зумовлює потребу організації процесів виготовлення деталей високого класу точності, проектування специфічних операцій складання (юстирування, балансування, регулювання, градування тощо). Урізноманітнення видів продукції приладобудівних підприємств призвело до необхідності застосування різних за номенклатурою статей витрат у конкретних виробництвах, але без групування витрат за видами виробничих ресурсів.

Разом із цим досвід засвідчує можливість і необхідність об'єднання виробів в однорідні облікові групи лише за принципом економічності виробничих параметрів, насамперед, матеріало-місткості та працємісткості.

У приладобудуванні необхідним є об'єднання застосовуваної номенклатури витрат у розрізі груп: на технологічні матеріали, паливо й енергію: на робочу силу та на засоби праці. Така інформація — не менш потрібна ніж деталізація обліку витрат за статтями витрат у розрізі кожної групи; виділення в окрему групу статей загальновиробничих витрат, вилучивши з них витрати, що стосуються утримання засобів праці.

До технологічних особливостей діяльності приладобудівних підприємств можна додати широкую номенклатуру застосування матеріалів, особливо кольорових і електроізоляційних, причому порівняно в невеликих кількостях, що ускладнює забезпечення ними та призводить до зайвих запасів.

Тривалість виробничого циклу на підприємствах приладобудування також становить технологічну особливість їх діяльності, що впливає на побудову обліку та контролю непрямих витрат.

Застосування різних дорогих матеріалів зумовлює потребу в різноманітних методах їх обробки. На особливу увагу заслуговують методи без знімання стружки (прецензійне литво, штампування, пресування тощо), способи безвідходного штампування, для яких необхідне спеціалізоване, часто досить складне устаткування та технологічне оснащення, що відносять до технологічних особливостей приладобудівних підприємств.

Трудомісткість виготовлення деталей приладів також є технологічними особливостями приладобудівних підприємств. Велика частка ручної праці під час виготовлення приладів є проблемою підвищення продуктивності праці, насамперед за рахунок механізації та автоматизації ручних робіт під час обробки деталей, особливо під час складання приладів.

Деякою технологічною особливістю, що впливає на облік та контроль непрямих витрат приладобудівних підприємств, є рівень уніфікації деталей і вузлів, який досягає на окремих підприємствах 50%. Частка покупних комплектуючих деталей у структурі виробу сягає також 50% всіх деталей.

Вплив виробничої програми на облік і контроль непрямих витрат різноманітний: завданням обліково-контрольного підрозділу підприємства є розробка системи підготовки обліково-контрольної інформації для прийняття рішень про коригування програми.

Час виробничого циклу в більшості приладобудівних підприємств становить не більш як один місяць (від 7 до 30 днів), тобто підприємства мають короткий виробничий цикл за винятком виробництва електронних машин.

У технологічному процесі виробництва приладів беруть участь не більше як 4—5 цехів (дільниць, переділів) основного виробництва. До них входять загатовельні, обробні, механічні та складальні цехи (дільниці, переділи).

Виробництво приладів характеризується високим ступенем автоматизації виробничого процесу, застосовується парк універсального обладнання, поширюється роботизація виробництва, тоді як значну частку складальних робіт виконують вручну. Для складального виробництва характерний потоковий метод організації виробництва з вільним ритмом при бригадній організації праці.

Отже, до організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств приладобудування, що впливають на побудову обліку та контролю непрямих витрат, можна віднести такі як показано на рис. 1.9.

У складі трудових операцій найбільшу частку становлять операції різних видів обробки, деталей, складання вузлів і виробів.

І все таки, на нашу думку, превалюючим чинником, який впливає на побудову обліку та контролю непрямих витрат, є потреби управлінського персоналу в інформації про непрямі витрати для прийняття управлінських рішень. Адже саме керівництво визначає, з яким ступенем деталізації та аналітичності мають бути обліковані непрямі витрати в системі бухгалтерського обліку. Так, у складі синтетичного рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» для обліку та контролю загальновиробничих витрат можуть відкриватися субрахунки першого (другого і т.д.) порядку виходячи із установлених на підприємстві центрів загальновиробничих витрат. Може також здійснюватися облік та контроль таких витрат безпосередньо за синтетичним рахунком 91 «Загальновиробничі

витрати». Оскільки згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» підприємство самостійно визначає склад та перелік статей калькуляції, навіть на підприємствах однієї галузі, а саме на підприємствах приладобудування, склад і перелік статей непрямих витрат може суттєво відрізнятися.

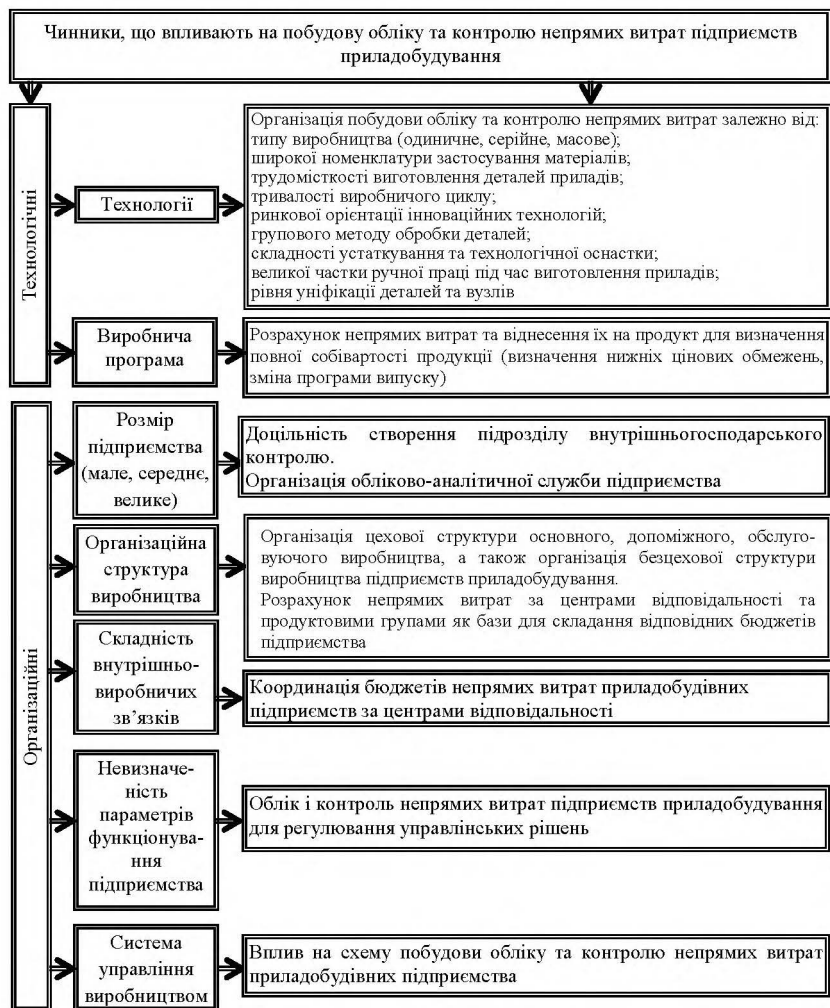


Рис. 1.9. Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування та їх вплив на побудову обліку та контролю непрямих витрат

Побудова обліку та контролю адміністративних витрат і витрат на збут може бути організована за однією з наведених вище схем обліку загальновиробничих витрат. Однак при цьому насамперед, в першу чергу, треба приділити увагу виділенню центрів витрат (центрів відповідальності) для чіткого розмежування адміністративних витрат та витрат на збут, виокремити статті, за якими вони будуть обліковуватися. Серед центрів (місць виникнення) адміністративних витрат можна виділити, наприклад, такі: дирекція, бухгалтерія, планово-економічний відділ, юридичний відділ тощо, а серед центрів (місць виникнення) витрат на збут можна виокремити, наприклад, відділ маркетингу, відділ збуту, відділ реклами, транспортний відділ, склад (комора) тощо.

Висновки до розділу 1

У результаті проведених досліджень нами були зроблено такі висновки та внесено пропозиції:

1. Розкрито й уточнено тлумачення понять, таких як «витрати виробництва» та «виробнича собівартість», а також визначено співвідношення між ними. «Витратами виробництва» слід вважати вартісний вимір затрачених (спожитих) в процесі виробництва ресурсів. «Виробнича собівартість» певного виду продукції, визначена в бухгалтерському обліку за П(С)БО 16 «Витрати», є величиною не тотожною витратам на її виробництво; вона відрізняється на величину постійних нерозподілених та наднормативних виробничих витрат, тобто бухгалтерський облік не забезпечує внутрішньогосподарські потреби підприємства інформацією про фактичні витрати на виробництво конкретного виду продукції, які за потреби можуть бути автономно визначені в системі внутрішньогосподарського обліку.

2. Доведено, що непрямі витрати промислових підприємств можна розглядати в двох аспектах: як у контексті операційної діяльності підприємства, так і по відношенню їх до процесу виробництва. Отже, непрямі витрати в контексті операційного циклу діяльності підприємства — це витрати, пов'язані з виробництвом продукту та його реалізацією й управлінням підприємства в цілому і які в момент їх виникнення безпосередньо не можна віднести до об'єкта обліку витрат. При цьому непрямі витрати по відношенню їх до процесу виробництва можна розглядати як сукупність виробничих і невиробничих непрямих витрат: виробничі — загальновиробничі витрати; невиробничі — адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

3. Удосконалено та упорядковано класифікацію непрямих витрат промислових підприємств, зокрема підприємств приладобудування, за різними ознаками для потреб обліку, аналізу та контролю. Вивчення й узагальнення спеціальної літератури та господарської практики дало змогу виокремити найважливіші ознаки та визначити більш раціональну класифікацію непрямих витрат для потреб вітчизняних приладобудівних підприємств.

4. У роботі сформовано, обґрунтовано та рекомендовано до застосування деталізований перелік складу непрямих витрат промислових підприємств, зокрема підприємств приладобудування, що дасть можливість ефективніше управляти непрямыми витратами завдяки правильному формуванню їх складу.

5. Визначено, що до галузевих особливостей діяльності приладобудівних підприємств, які впливають на побудову обліку та контролю непрямих витрат, слід віднести організаційні та технологічні особливості діяльності приладобудівних підприємств. Отже, до організаційних особливостей діяльності приладобудівних підприємств слід віднести:

а) організаційну структуру (модель) самого підприємства залежно від його величини: велике, середнє чи мале, внутрішні зв'язки між функціональними підрозділами підприємства. За результатами проведення автором досліджень зроблено висновок, що для більшості українських підприємств приладобудування характерні дрібносерійні та одиничні виробництва, що, в свою чергу, також впливає на побудову обліку та контролю непрямих витрат промислових підприємств;

б) організацію цехової структури основного, допоміжного, обслуговуючого виробництва, а також організацію безцехової структури виробництва підприємств приладобудування;

в) систему управління виробництвом, що впливає на схему побудови обліку та контролю непрямих витрат підприємства;

г) складність внутрішньовиробничих зв'язків;

г) невизначеність параметрів функціонування підприємства.

До технологічних особливостей діяльності приладобудівних підприємств слід віднести:

а) типи виробництв, такі як масове, багато- та дрібносерійне й одиничне (індивідуальне);

б) широку номенклатуру застосування матеріалів, особливо кольорових і електроізоляційних, причому порівняно в невеликих кількостях, що ускладнює забезпечення ними та призводить до зайвих запасів;

в) трудомісткість виготовлення деталей приладів. Велика частка ручної праці під час виготовлення приладів є проблемою підвищення продуктивності праці, насамперед за рахунок механізації та автомати-

зації ручних робіт під час обробки деталей і особливо під час складання приладів;

г) ринкова орієнтація інноваційних технологій;

г) виробнича програма підприємства.

Проведене дослідження дає змогу констатувати, що перелічені організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування справляють найбільш вагомий вплив на побудову обліку та контролю непрямих витрат приладобудівних підприємств, причому окремі з них мають спільні прояви впливу.

Основні результати дослідження опубліковані в наукових працях автора [18, 19, 21, 22, 32, 35, 43].

Розділ

2

НЕПРЯМІ ВИТРАТИ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В ОБЛІКОВО- УПРАВЛІНСЬКОМУ АСПЕКТІ

2.1. Організація первинного обліку непрямих витрат промислових підприємств

Бухгалтерський облік як упорядкована система узагальнення інформації про діяльність юридичних осіб на відміну від оперативно-технічного й статистичного обліку ґрунтується на застосуванні методу документування. Цей метод передбачає суцільне та безперервне документування всіх господарських операцій, що здійснюються у діяльності підприємств. Тільки задокументовані господарські операції, прийняті до обліку, записують в обліковий регістр (книгу, журнал, відомість, таблицю тощо).

На сьогодні більшість фахівців з обліку, аналізу та контролю у своїй діяльності користуються різноманітними документами (розпорядчими, виконавчими, комбінованими, бухгалтерськими та ін.). Чільне місце в цій сукупності різновидів документів займають бухгалтерські (первинні) документи. Забезпечуючи достовірність і точність даних обліку, вони слугують джерелом інформації про діяльність підприємства з метою його ефективного управління. Своєчасність і правильність складання первинних документів забезпечує якість бухгалтерського обліку та достовірність складеної на його основі бухгалтерської (фінансової, статистичної, податкової, внутрішньогосподарської (управлінської)) звітності.

Наявність первинних документів також є необхідною умовою для збереження майна підприємства; документи розглядаються як джерела доказів при вирішенні спорів, проведенні ревізій та аудиторських перевірок.

У технологіях обліку, які традиційно склалися на сучасному етапі розвитку науки, від якості первинних документів значною мірою залежать якість та достовірність усього бухгалтерського обліку. Бухгалтерські документи підтверджують правдивість і точність облікових даних та допомагають знаходити помилки в бухгалтерських записах та в економічних розрахунках. У зв'язку з цим висувуються особливі вимоги до змісту та порядку оформлення бухгалтерських документів.

Підставою для відображення господарських операцій на рахунках у бухгалтерському обліку є первинні документи. Документальне оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат підприємства здійснюється за загальновстановленими правилами, проте документування деяких господарських операцій потребує уточнення та вдосконалення змісту вже розроблених і затверджених форм первинних документів або їх розробки.

Відповідно до ст. 27 абз. 1 Закону України «Про інформацію»: «документ — це передбачена законом матеріальна форма одержання, зберігання, використання і поширення інформації шляхом фіксації її на папері, магнітній, кіно-, відео-, фотоплівці або на іншому носіїві» [101]. Колектив вітчизняних авторів — Ф. Бутинець, Ф. Войналович та І. Томашевська у своєму підручнику з організації бухгалтерського обліку визначають документ як «матеріальний об'єкт, який містить інформаційні дані, оформлений у визначеному порядку та має юридичну силу» [57, с. 191].

Ф. Бутинець наводить визначення бухгалтерського документа: «це письмовий доказ фактичного здійснення господарських операції або письмове розпорядження на право її здійснення» [58, с. 227]. Далі автор зазначає, що сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називається документацією [58, с. 227].

Згідно ст. 1 абз. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «первинний документ — документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення» [100]. В п.п. 2.1 п. 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку уточнено, що «первинні документи — це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення» [183].

Крім того і в Законі [100], і в Положенні [183] чітко визначено обов'язкові реквізити первинних документів. Зокрема, ст. 9 п. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що «первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити: а) назву документа (форми); б) дату і місце складання; в) назву підприємства, від імені якого складено документ; г) зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; ґ) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; д) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції» [100]. Щодо одиниць виміру господарських операцій, то необхідно зазначити, що вони можуть бути натуральними (в одиницях маси, ваги тощо), трудовими (в людино-годинах),

грошовими. Відсутність вимірників у документі позбавляє його обліково-розрахункової основи.

Процес документування будь-яких господарських операцій, що здійснює підприємство в процесі діяльності, в спеціалізованій економічній літературі дуже часто має назву первинного обліку.

Варто зазначити, що серед науковців немає єдиної думки стосовно розгляду первинного документа як первинного обліку, а бухгалтерського обліку — складання звітності — як вторинного обліку. Зокрема, Т. Бутинець вважає, що «такий поділ облікового процесу, на нашу думку, необґрунтований, таке розгалуження обліку є надуманим» [55, с. 8].

Документування — це фундамент бухгалтерського обліку, що слугує для відображення в первинних документах усіх господарських операцій, які фактично здійснює підприємство.

У цілому процес документування складається з таких послідовних етапів: 1) спостереження; 2) сприйняття господарського факту; 3) вимірювання вартісних і натуральних параметрів; 4) фіксування даних на носіях.

Підтверджуючи актуальність удосконалення методів і способів документування, В. Сопко та В. Завгородній наголошують, що «з огляду на застосування АРМБ удосконалення методів і способів документування та підготовки первинної інформації набуло особливої актуальності» [209, с. 105].

Т. Бутинець зазначає, що «в літературі немає однозначності у визначенні поняття господарських операцій та їх класифікації. Не погоджуючись з існуючими формулюваннями, автор наводить наступну дефініцію господарської операції — це факт господарського життя, що підтверджує або змінює структуру активу чи пасиву балансу;» [55, с. 7—8].

Господарські операції — це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань та фінансових результатів [183].

Будь-яка господарська операція, що відбувається на підприємстві в процесі діяльності, має бути задокументована. Проте документування господарських операцій здійснюється не стільки працівниками бухгалтерії підприємства, а насамперед тими особами, які безпосередньо беруть участь у їх здійсненні і мають доручення або дозвіл на їх проведення. Це насамперед посадові особи підприємства: працівники виробничих, організаційно-технологічних, інженерно-технічних, адміністративно-управлінських, збутово-постачальницьких служб та/або підрозділів підприємства. Тому загальновизнано необхідним зобов'язати керівника підприємства забезпечити документування всіх господарських операцій, пов'язаних з одержанням і розподілом доходів, витратами, змінами в складі та стані майна, зобов'язань, капіталу тощо, у тому числі непрямыми витратами підприємства.

Для виконання цих завдань керівник підприємства з метою упорядкування документального фіксування фактів господарської діяльності затверджує перелік посадових осіб, яких він наділяє правом давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Чисельність осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видавання особливо споживаних дефіцитних дорогих товарів і цінностей, бланків суворого обліку, має бути обмежена.

Для уточнення переліку посадових осіб, які здійснюють господарські операції, а отже, їх документування з метою упорядкування переліку здійснюваних господарських операцій і строків їх оформлення первинними документами в різних службах або одержання від інших підприємств та передавання їх на обробку до бухгалтерії, керівник підприємства затверджує графік документообороту.

На думку Т. Бутинець, «документообіг — це організована система створення, перевірки, обробки і реєстрації всіх бухгалтерських документів від моменту їх складання до передачі в архів після запису в облікових регістрах, а процес документування — сукупність технічних і методичних прийомів для створення документа» [55, с. 8].

Графік документообороту оформляють у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями, із зазначенням їх взаємозв'язку і строків виконання робіт. Графік має забезпечувати оптимальну (мінімальну) кількість підрозділів і виконавців, через які має проходити (опрацьовуватися) кожний первинний документ, визначити мінімальний строк його перебування в підрозділі, сприяти своєчасному нарахуванню виплат працівникам, складанню бухгалтерської (фінансової, статистичної, податкової та внутрішньогосподарської (управлінської) звітності).

Кожному виконавцю слід видати витяг із графіка документообороту, в якому наведено перелік документів, що належать до функціональних обов'язків виконавця, строки їх подання та підрозділи підприємства до яких подаються первинні документи. Відповідальність за несвоєчасне та неякісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком документообігу строки для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи.

Згідно п. 6 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [100] керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського

обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення й подання до обліку первинних документів.

Ми погоджуємося з думкою С. Кузнецової, що ефективність організації процесу документування облікової інформації забезпечується впровадженням та використанням єдиного підходу щодо його побудови [134, с. 57].

Об'єднуючим ґрунтовним підходом, що зумовлює організацію процесу документування облікової інформації та визначає відповідні організаційні принципи в межах будь-якого суб'єкта господарювання, нами запропоновано розглядати синергійний підхід. Під ним розуміють зростання ефективності процесу документування облікової інформації в результаті інтеграції окремих складових процесу документування в єдиній інформаційній системі підприємства.

Безперечною перевагою синергізму є підвищення ефективності облікової інформації за кількісною та якісною ознаками внаслідок системної організації процесу документування на всіх стадіях облікового процесу за всіма сегментами та напрямками діяльності в загальній системі управління.

Організацію процесу документування потрібно формувати на загальних принципах, дотримання яких забезпечить упорядкованість руху облікової інформації, її узгодженість та визначений рівень якості.

Облікові реєстри — це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку [183, с. 72].

У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку для обліку непрямих витрат підприємства використовують великий перелік різноманітних первинних документів, затверджених міністерствами та відомствами як типові форми за такими ділянками обліку:

- облік основних засобів — наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 від 29.12.1995 р.;

- облік малоцінних та швидкозношуваних предметів — наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» № 145 від 22.05.1996 р.;

- облік сировини та матеріалів — наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» № 193 від 21.06.1996 р.;

– облік бланків суворой звітності — наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворой звітності» № 67 від 11.03.1996 р.;

– облік робочого часу та заробітної плати працівників — наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» № 489 від 05.12.2008 р.;

– облік утримання та використання автотранспорту — наказ Міністерства статистики та Міністерства транспорту України «Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля» № 488/346 від 29.12.1995 р. та наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типової форми первинного обліку роботи службового легкового автомобіля та Інструкції про порядок її застосування» № 74 від 17.02.1998 р.;

– облік результатів інвентаризації — наказ Державного комітету статистики СРСР «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій» № 241 від 28.12.1989 р.;

– облік прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів — наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» № 732 від 22.11.2004 р.

Залежно від інформаційних потреб системи управління підприємством нами виділено такі етапи первинного обліку господарських операцій, що пов'язані з непрямыми витратами підприємства, для відображення на рахунках бухгалтерського обліку, що буде основою для формування бухгалтерської (фінансової, внутрішньогосподарської (управлінської)), статистичної та податкової звітності (рис. 2.1).

Ми поділяємо думку Т. Бутинець стосовно чималих витрат часу на складання первинних документів, а саме: «витрати підприємства на документування складають до 60% загальних затрат часу на обробку всієї інформації, тому питання скорочення трудомісткості складання первинних документів є дуже важливим і його слід застосувати до рівня, який задовольняв би потреби управління виробництвом і вимоги простоти та здешевлення обліку. Пропонуються наступні шляхи скорочення кількості документів: а) застосування багатоденних і нагромаджувальних документів замість разових; б) укрупнення об'єктів обліку або усунення зайвої деталізації; в) скорочення кількості примірників документів; г) поєднання первинного документа з обліковим регістром; д) оформлення кількох операцій одним документом; е) розробка типових форм документів для всіх галузей економічної діяльності, призначених для відображення однорідних операцій, а також розробка єдиних форм документів для підприємств певної галузі незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форм власності» [55, с. 13].



Рис. 2.1. Етапи організації первинного обліку непрямих витрат промислового підприємства

Взаємозв'язок типових форм первинних облікових документів з обліку непрямих витрат підприємства, синтетичних і аналітичних регістрів бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності наведено в табл. 2.1.

Проаналізувавши первинні документи, затверджені як типові форми, можна дійти висновку, що для окремих ділянок обліку непрямих витрат промислових підприємств первинні документи не розроблені або потребують суттєвого вдосконалення. Це, зокрема, стосується обліку витрат на утримання й експлуатацію легкового службового автомобіля, обліку витрат службових поїздок працівника, обліку витрат на канцелярські товари, обліку виплати заробітної плати на карткові рахунки працівників, обліку приймання-передачі бутлів питної води.

Так, суттєвим недоліком Подорожнього листа службового легкового автомобіля (тип. форма №3), на нашу думку, є відсутність у ньому маршрутів руху службового легкового автомобіля, що унеможливорює здійснення оперативного контролю за раціональним його використанням працівниками підприємства (водіями, менеджерами тощо). Тому вважаємо за доцільне внести доповнення до тип. форми № 3, а саме на зворотньому боці документа після розділу IV «Результати роботи автомобіля» додати розділ V «Маршрут легкового автомобіля» (табл. 2.2.).

Таблиця 2.1

**ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ТИПОВИХ ФОРМ ПЕРВИННИХ ОБЛІКОВИХ ДОКУМЕНТІВ
З ОБЛІКУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА, СИНТЕТИЧНИХ
І АНАЛІТИЧНИХ РЕГІСТРІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФОРМ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

№ з/п	Типові форми первинних облікових документів	Регістри бухгалтерського обліку		Код рядка у формах фінансової звітності
		Журнал	Головна книга	
1	2	3	4	5
1	Довідка-розшифровка витрат, відомість розподілу витрат і віднесення на собівартість продукції	5(5А), розділ III (III А) «Витрати діяльності», пор. №3 «Загально-виробничі витрати» (графа 25)	91 «Загально-виробничі витрати»	—
2	Довідка-розрахунок про накопичення адміністративних витрат (на підставі лімітно-забірних карток, накладних-вимог на відпуск матеріалів зі складу, звітів про використання, розрахункової відомості по зарплаті, відомості нарахування та розподілу соціальних внесків)	5(5А), розділ III (III А) «Витрати діяльності», пор. №4 «Адміністративні витрати» (графа 25)	92 «Адміністративні витрати»	Форма 2 «Звіт про фінансові результати», код рядка 070 «Адміністративні витрати»
3	Довідка-розрахунок витрат на збут (на підставі лімітно-забірних карток, накладних-вимог на відпуск матеріалів зі складу, розрахункової відомості по зарплаті, відомості нарахування та розподілу соціальних внесків)	5(5А), розділ III (III А) «Витрати діяльності», пор. №5 «Витрати на збут» (графа 25)	93 «Витрати на збут»	Форма 2 «Звіт про фінансові результати», код рядка 080 «Витрати на збут»
4	Довідка-розрахунок інших операційних витрат (на підставі лімітно-забірних карток, накладних-вимог на відпуск матеріалів зі складу, розрахункової відомості по зарплаті, відомості нарахування та розподілу соціальних внесків)	5(5А), розділ III (III А) «Витрати діяльності», пор. №6 «Інші операційні витрати» (графа 25)	94 «Інші операційні витрати»	Форма 2 «Звіт про фінансові результати», код рядка 090 «Інші операційні витрати», Форма 5 «Примітки до річної фінансової звітності»: рядки 440–490 «А. Інші операційні доходи і витрати»

Таблиця 2.2

РОЗДІЛ IV «МАРШРУТ ЛЕГКОВОГО АВТОМОБІЛЯ»

№ з/п	Ціль поїздки	Місце		Час		Відстань, км	Відмітка про виконання
		вибуття	Прибуття	вибуття	прибуття		
19	20	21	22	23	24	25	26
...	...	...	...	...	...	...	...
6	Підписання довгострокового договору на поставку приладів	ПАТ «Київський завод Аналітприлад», м. Київ, вул. П. Шутова, 16	ПАТ «Київ-хліб», м. Київ, вул. Щекавицька, 55	10.05	12.30	16	Виконано. Підписано договір №12 від 01.03.2009р.
...	...	...	...	...	...	...	...

У структурі непрямих витрат витрати на оплату службових поїздок працівників підприємства (це витрати, пов'язані з оплатою службового проїзду працівника підприємства в громадському транспорті — автобусі, метро, трамваї, тролейбусі, маршрутному таксі, фунікулері, річковому трамваї, міській електричці тощо) займають незначну частку. Це пов'язано з тим, що витрати на службовий проїзд працівників на більшості підприємств не обліковуються взагалі, тому є не контрольованими.

Часто підприємства з метою вирішення господарських питань доручають працівникам здійснити службові поїздки на інше підприємство. Чинними нормативно-правовими документами не передбачено та не розроблено типової форми маршрутного листа службових поїздок працівника підприємства. Запропонована нами форма маршрутного листа службових поїздок працівника, що подана на рис. 2.2, дасть змогу здійснювати оперативний контроль витрат на службовий проїзд працівників підприємства.

У структурі непрямих витрат підприємств є витрати, які пов'язані з канцелярським забезпеченням працівників підприємства. Здебільшого такі витрати на більшості вітчизняних підприємств недостатньо контролюються.

Чинними нормативно-правовими документами не передбачено та не розроблено типової форми для видачі канцелярських товарів працівникам підприємства. Запропоновану нами форму відомості видачі канцелярських товарів працівнику підприємства подано на рис. 2.3.

ПАТ «ЕЛЕКТРОПРИЛАД»
 (Підприємство, організація)
 Ідентифікаційний номер
 Код за СДРПОУ 00227754
 «31» березня 2012 р.

Затверджую
Директор
Лазоренко А.Н.
 (підпис) П.І.Б.

МАРШРУТНИЙ ЛИСТ
 службових поїздки працівника за березень 2012 року №4

м.Київ

«31» березня 2012 р.
 До затвердження в сумі 103 грн. 00 коп.
 Начальник відділу збуту Васильєв П.А.
 (підпис)

Працівник: Деркач Петро Миколайович
 Посада: Менеджер зі збуту
 Табельний номер: 18

№ з/п	Дата	Мета поїздки	Місце		Вид транспорту	Підтверджуючий документ
			вибуття	прибуття		
1	02.03.12	Переговори	ПАТ „Електроприлад“	ТОВ „Векторбуд-монтаж“, м.Київ, Вербицького, буд. 3, оф.5	Метро	Проїзний на метро на лютий 2012 р.
2	03.03.12	Переговори	ПАТ „Електроприлад“	ПАТ „Промприлад“, м.Київ, пер. Квітневий, буд.1	Метро, маршрутне таксі	Проїзний на метро на лютий 2012 р., квиток маршрутного таксі – 2 шт.
3	04.03.12	Переговори	ПАТ „Електроприлад“	ПАТ „Аналітприлад“, м.Київ, П.Шутова, буд.16	Маршрутне таксі	Квиток маршрутного таксі – 2 шт.
...	...	...	...	...	...	...

зворотня сторона

№ з/п	Найменування підтверджуючого документа	Сума, грн.	
		по звіту (заповнює працівник)	прийнято до обліку (заповнює бухгалтер)
1	Проїзний на метро на березень 2012 р.	95,00	95,00
2	Квиток маршрутного таксі (чотири)	8,00 (4 X 2,00)	8,00
Всього:		103,00	103,00

Працівник Деркач П.М.
 (підпис)

Звіт перевірений. До затвердження в сумі Сто три грн. 00 коп.
 Бухгалтер Бурлака В.В.
 (підпис)

Головний бухгалтер Дрогоман Л. О.
 (підпис)

Рис. 2.2. Маршрутний лист службових поїздки працівника

ПАТ «Київський завод „Аналітприлад”»

(Підприємство, організація)

Ідентифікаційний

Код за ЄДРПОУ

1	4	3	1	1	1	8	1
---	---	---	---	---	---	---	---

ВІДОМІСТЬ №4

видачі канцелярських товарів працівника

м.Київ

30 березня 2012 р.

Видачу дозволяю

Начальник відділу збуту _____ Ситник Д.О.

(підпис)

Працівник: Харченко Юрій СеменовичТабельний номер: 17Посада: Менеджер зі збутуВідділ (цех, дільниця): відділ збутуКореспондуючий рахунок (субрахунок): 93Місцезберігання: Склад №3 „Канцтовари”

№ з/п	Найменування матеріальних цінностей	Одиниця виміру	Кількість	Ціна без ПДВ, грн.	Вартість, грн.
1	Папка картонна А4 з зав'язками	штука	2	0,83	1,66
2	Ручка кулькова автоматична синя	штука	1	1,50	1,50
...	...	...	...	...	...
X	Разом:				3,16

Всього відпущено два найменувань, на суму грн. Три грн. 16 коп.
(прописом) (прописом)

Найменування складу: Склад №1

Відпустив _____ Максименко В.О. Приймав (одержав) _____ Харченко Ю.С.
(підпис) (підпис)

Рис. 2.3. Відомість видачі канцелярських товарів працівнику

Слід звернути увагу на те, що канцелярські товари можуть обліковуватися у складі виробничих запасів у складі інших матеріалів (папір, кулькові ручки, олівці, блокноти, скріпки, папки тощо) або, якщо канцелярські товари використовуються протягом року, то їх обліковують у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів (степлер, дирокол, візитниця тощо). Нами рекомендується обмежити використання запропонованої форми тільки для канцелярських товарів, що обліковуються у бухгалтерському (фінансовому) обліку у складі виробничих запасів на субрахунку 209 «Інші матеріали», оскільки для канцелярських товарів, які обліковуються у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», за-

стосовуються типові форми №МШ-1, МШ-2, МШ-4, МШ-5, МШ-8. Треба зауважити, що критерії віднесення канцтоварів до різних груп матеріальних активів на підприємствах, як правило, прописуються в наказі «Про облікову політику підприємства» у розділі «Методика обліку».

Запропановану нами форма акту на списання канцелярських товарів підприємства подано на рис. 2.4.

ПАТ «Київський завод «Аналітприлад»»
(Підприємство, організація)
Ідентифікаційний номер
Код за ЄДРПОУ
м. Київ

Затверджую
Директор
Тунік В.М.
(підпис) П.І.Б.
«31» травня 2012 р.

АКТ № 03
на списання канцелярських товарів

Причина списання: використання у господарській діяльності

Кореспондуючий рахунок (субрахунок): 93

Місцезберігання ТМЦ: Склад №3 „Канцтовари”

Відділ (цех, дільниця): відділ збуту

Матеріально-відповідальна особа (П.І.Б.): Харченко Ю.С.

№ з/п	Найменування ТМЦ	Одиниця виміру	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн
1	Папка картонна А4 з зав'язками	штука	2	0,83	1,66
2	Ручка кулькова автоматична синя	штука	1	1,50	1,50
3	Скоби для степлера №10 SH	штука	3	0,83	2,49
4	Візитниця SK 13x11 PBX (120)	штука	1	15,00	15,00
...	...	...	...	...	...
Всього на суму:					20,65

Всього найменувань ТМЦ чотири штуки.

Перевірив:

На суму Двадцять грн. 65 коп. Бухгалтер Стахміч С.М.
(сума прописом) (підпис)

Голова комісії: голова правління Тунік В.М. Члени комісії: 1) головний бухгалтер Вдішева Н.О.
(посада) (підпис) (П.І.Б.) (посада) (підпис) (П.І.Б.)

2) комірник Сидоренко М.О. 3) начальник відділу збуту Ситник Д.О.
(посада) (підпис) (П.І.Б.) (посада) (підпис) (П.І.Б.)

Рис. 2.4. Акт на списання канцелярських товарів

В окремих випадках спеціально призначеною керівником підприємства комісією може складатися акт на списання канцелярських товарів, який у встановленому порядку затверджується керівником або уповноваженою ним особою і подається до бухгалтерії для відображення цієї господарської операції в обліку.

Відповідно до договору про обслуговування зарплатного проекту підприємство подає до банку список-реєстр на зарахування коштів на карткові рахунки працівників підприємства. Затвердженої типової форми документа списку-реєстру чинними нормативно-правовими документами не передбачено. Тому на практиці для підтвердження виплати заробітної плати на карткові рахунки працівників підприємства подають до банку в двох екземплярах т. ф. № П-53 «Платіжна відомість» [158] або додаток 1 до Положення «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» «Відомість на виплату грошей» (надалі — Додаток 1 «Відомість на виплату грошей») [182]. Слід зауважити, що т.ф. № П-53 «Платіжна відомість» втратила чинність, а додаток 1 «Відомість на виплату грошей» застосовується для готівкових розрахунків, а саме виплату заробітної плати через касу підприємства. Переказ заробітної плати на картрахунки відноситься до безготівкових платежів. Відповідно до «Переліку типових документів, що утворюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших підприємств, установ та організацій, із зазначенням строків зберігання документів»: «розрахункові (розрахунково-платіжні) відомості (табуляграми) на видавання заробітної плати, гонорарів, матеріальної допомоги та інших виплат за відсутності особових рахунків зберігаються 75 років» [173].

Отже, на нашу думку, доцільно розробити відповідний первинний документ, який забезпечить облік і внутрішньогосподарський контроль за виплатою заробітної плати працівників підприємства, що стосується всіх працівників, зокрема працівників, чия заробітна плата входить до складу непрямих витрат (загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат).

З дотриманням чинного законодавства, а саме вимог ст. 9 п. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [100] та п. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [183] щодо обов'язкових реквізитів первинних документів, нами запропоновано форму списку-реєстру на виплату заробітної плати через карткові рахунки працівників (рис. 2.5).

Отже, вдосконалення документального оформлення господарських операцій, що пов'язані з виплатою заробітної плати на карткові рахунки працівників підприємства, можливе через запровадження запропо-

нованого первинного документа «Список-реєстр на виплату заробітної плати на карткові рахунки працівників підприємства».

ТОВ "Паріс-Мережі"		№ транзитного рахунку:	
(найменування підприємства (установи, організації))		29096455454	
Ідентифікаційний код	АБ	№ поточного рахунку для списання коштів:	
ЄДРПОУ 25289243	"ЕНЕРГІОБАНК"	МФО 300272	26005445412
Адміністрація (структурний підрозділ підприємства (установи, організації))			
У банк для перерахування на карткові рахунки працівників в строк з 06.10.2012р. до 06.10.2012р.		Кореспондуючий Рахунок	
у сумі Тисяча шістьсот п'ятдесят чотири грн. 45 коп. (1654 грн. 45 коп.)			
		рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку
		661	
		Код цільового призначення	

06 Жовтня 2012 р.

м.Київ

СПИСОК-РЕЄСТР НА ВИПЛАТУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ЧЕРЕЗ КАРТКОВІ РАХУНКИ ПРАЦІВНИКІВ № 1 за Жовтень 2012 р.

Кількість аркушів 1

№ з/п	Табельний номер	Прізвище, ім'я, по батькові	Ідентифікаційний код працівника	Номер зарплатного карткового рахунку працівника	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6
...	...	...	...	...	...
1	1	Сергієнко Олексій Олександрович	302125451254	26251506184101	1654,45
...	...	...	...	...	...
Разом:					1654,45

Відомість подано до банку:

Директор

Корзун В.В.

(підпис, прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер

М.П.
Безверхий К.В.

(підпис, прізвище, ініціали)

За цією відомістю перераховано на карткові рахунки працівників(ів), грн.:

1654,45

Тисяча шістьсот п'ятдесят чотири грн. 45 коп.
(сума прописом)

Проведено банком:

Відповідальний працівник банку _____ Прищеп В.І.
(підпис, прізвище, ініціали)

М.П. (штамп банку)

Рис. 2.5. Список-реєстр на виплату заробітної плати на карткові рахунки працівників підприємства

При провадженні господарської діяльності підприємства часто при-
дбавають очищену бутильовану питну воду для споживання працівни-
ками підприємства. Чинними нормативно-правовими документами не
передбачено і не розроблено типової форми первинного документу
щодо приймання-передачі бутлів. Запропоновану нами форму Акта
приймання-передачі бутлів подано на рис. 2.6.

Акт №12/05

Приймання-передачі бутлів

м.Київ

«12» травня 2012 р.

Згідно п.1.2 Договору №11/05 від 11 травня 2012 р. представник Продавця

ТОВ «Софія», м. Київ, в особі експедитора Берегута А. І.
(посада, прізвище, ім'я, по-батькові)

встановив:

2 (два) шт. 19 літрових бутлів, застава вартість яких складає
(кількість прописом)61(Шістдесят одна) грн. 00 коп. за 1 шт., в т.ч. ПДВ,
(вартість прописом)

у Покупця ТОВ «Паріс-Мережі», м.Київ.

Прийняв заступник директора Корзун В.В.
(посада, прізвище, ім'я, по-батькові)

Адреса місця постачання води:

01103, м.Київ, вул.Кіквідзе, буд.43, оф.5
(повна адреса та місце доставки води)ПРОДАВЕЦЬ:
ТОВ «Софія»
Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ – 36154841ПОКУПЕЦЬ:
ТОВ «Паріс-Мережі»
Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ – 25289243Відвантажив:
Експедитор Берегута А.І.
(посада, підпис, прізвище, ім'я, по-батькові)Прийняв:
Заступник директора Корзун В.В.
(посада, підпис, прізвище, ім'я, по-батькові)

Рис. 2.6. Акт приймання-передачі бутлів

Приклад графіка документообороту запропонованих первинних документів наведено в табл. 2.3.

Внесені пропозиції, спрямовані на вдосконалення документального оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат, сприятимуть формуванню необхідної оперативної обліково-аналітичної інформації для потреб управління, обліку, аналізу та контролю.

ФРАГМЕНТ ГРАФІКУ ДОКУМЕНТООБИГУ ЗАПРОПОНОВАНИХ АВТОРОМ ДОКУМЕНТІВ

Затверджений Наказом №1-ДОК від «31» грудня 2012 року

№ з/п	Назва документа	Створення документа					Перевірка документа				Обробка документа		Передавання в архів	
		Кількість мірників	Відповідальний			Строк виконання	Відповідальний за перевірку	Хто подає	Порядок подання	Строк подання	Виконавці	Строк виконання	Виконавці	Строк виконання
за виписування	за оформлення		за виконання											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
7	Маршрутний лист службових подорож працівника	1	Структурний підрозділ підприємства	Бухгалтерія	Структурний підрозділ підприємства	Щодня (за потреби)	Бухгалтерія	Структурний підрозділ підприємства	За реєстром	Щомісяця	Бухгалтерія	По закінченню місяця	Бухгалтерія	По закінченню квартала
8	Відомість видачі канцелярських товарів працівника	1	Склад	Склад	Структурний підрозділ підприємства	Щодня (за потреби)	Начальник структурного підрозділу	Структурний підрозділ підприємства	За реєстром	Щомісяця	Бухгалтерія	По закінченню місяця	Бухгалтерія	По закінченню квартала

9	10	11
Акт на списання канцелярських товарів	Список-реєстр на виплату заробітної плати на карткові рахунки працівників	Акт приймання-передачі бухгалтерських документів
1	2	2
Бухгалтерія	Бухгалтерія	Склад
Бухгалтерія	Бухгалтерія	Склад
Бухгалтерія	Бухгалтерія	Склад
Щомісячно	Не рідше двох разів на місяць у момент виплати заробітної плати працівникам	Щодня (за потреби)
Бухгалтерія	Керівництво, бухгалтерія	Бухгалтерія
Бухгалтерія	Бухгалтерія	Склад
За реєстром	За реєстром	За реєстром
Щомісяця	В момент виплати заробітної плати працівникам підприємства	Щодня (за потреби)
Бухгалтерія	Бухгалтерія	Бухгалтерія
По закінченню місяця	В момент виплати заробітної плати	По закінченню місяця
Бухгалтерія	Бухгалтерія	Бухгалтерія
По закінченню квартала	Раз на місяць	По закінченню квартала

2.2. Побудова синтетичного та аналітичного обліку непрямих витрат підприємства як передумова вдосконалення фінансової звітності

Виходячи з того, що інформаційна система бухгалтерського обліку є структурою, яка складається з двох рівнів — горизонтального та вертикального, можна дійти висновку, що й система бухгалтерських рахунків також передбачає вертикальну (ієрархічну) та горизонтальну (інформаційні зв'язки) структури. Горизонтальні зв'язки проявляються через кореспонденцію рахунків (бухгалтерських проводок), виражену подвійним записом даних про факти господарської діяльності. Вертикальні зв'язки цієї структури формуються в підпорядкуванні інформаційним рівням синтетичного та аналітичного обліку — синтетичних і аналітичних рахунків бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському словнику за редакцією Ф. Бутинця поняття «синтетичного обліку» (англ.: *impersonal accounting*) подано так: «... облік, що дає узагальнені показники в грошовому вираженні. Такі показники містяться на синтетичних рахунках і відображають наявність і рух засобів, їх джерел (основних засобів, сировини, матеріалів, палива, витрат на виробництво, грошових коштів в касі підприємства та на рахунках в банку, статутного капіталу тощо). Дані синтетичного обліку знаходять свій розвиток (деталізацію) в аналітичному обліку» [60, с. 119]. Поняття «аналітичний облік» (англ.: *personal accounting*; грец.: *analitikos*) в словнику має таке тлумачення: «облік, який представляє собою деталізацію синтетичного обліку з метою отримання більшого обсягу інформації для контролю та аналізу господарської діяльності. За даними аналітичного обліку можна слідкувати за станом запасів кожного виду, проведенням розрахунків з кожним постачальником, підприємником, робітником і службовцем, дебітором і кредитором, підзвітною особою тощо. Записи в аналітичному обліку здійснюються на підставі первинних документів на аналітичних рахунках, що групують детальну інформацію про майно, зобов'язання та господарські операції всередині кожного синтетичного рахунку» [60, с. 117].

Згідно з термінологічним словником з обліку та аудиту за редакцією А. Загороднього, Г. Вознюк, Г. Партин синтетичний облік — це бухгалтерський облік господарських засобів, їх джерел та господарських процесів за синтетичними рахунками [98, с. 402]. Аналітичний облік автори словника тлумачать як «деталізований бухгалтерський облік господарських операцій засобів підприємства (організації, установи) за

допомогою аналітичних рахунків. На відміну від синтетичного обліку аналітичний облік здійснюють не тільки за вартісними, а й за натуральними показниками [98, с. 398].

Як зазначає Г. Бекренева, «саме синтетичні бухгалтерські рахунки є відправними в побудові аналітичного обліку, що ведеться в рамках кожного синтетичного рахунку, вони, так би мовити, «зобов'язують» розгортати загальні показники, в яких нівелюється внутрішній склад» [46, с. 129].

Відповідно до Інструкції про План рахунків: «План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою — номер синтетичного рахунку, третьою — номер субрахунку. Контитування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням, щонайменше, коду класу й коду синтетичного рахунку.

Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності, та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведена в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм цієї Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб» [112]. Виходячи з цього, на практиці, підприємства розробляють робочий План рахунків, що містить необхідні аналітичні рахунки III-го, IV-го, V-го і т.д. порядків для потреб ефективного управління, контролю, аналізу та складання бухгалтерської (фінансової, внутрішньогосподарської (управлінської)) і податкової звітності.

Інструкцією про План рахунків передбачено вести синтетичний облік загальновиробничих витрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», на якому відображаються накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» у розрізі місць виникнення, центрів і статей (видів) витрат [112].

Превалюючим чинником, що впливає на побудову аналітичного обліку непрямих витрат, є потреби управлінського персоналу в інформації про непрямі витрати для прийняття управлінських рішень. Адже саме керівництво визначає, з яким ступенем деталізації та аналітичності мають бути обліковані непрямі витрати в системі бухгалтерського обліку.

Так, у складі синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» для обліку загальновиробничих витрат можуть відкриватися субрахунки першого (другого і т.д.) порядку виходячи із встановлених на підприємстві центрів загальновиробничих витрат або може здійснюватися облік таких витрат безпосередньо за цим рахунком. Оскільки згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» підприємство самостійно встановлює склад та перелік статей калькуляції, навіть на підприємствах однієї галузі, зокрема на підприємствах приладобудування, склад і перелік статей непрямих витрат може суттєво відрізнитися [181]. Наприклад, якщо на підприємстві є два центри загальновиробничих витрат — складальна дільниця та дільниця покриття, то в складі рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» можуть відкриватися субрахунки першого порядку — 911 «Загальновиробничі витрати складальної дільниці» та 912 «Загальновиробничі витрати дільниці покриття», за якими ведеться облік загальновиробничих витрат у розрізі встановлених на підприємстві статей загальновиробничих витрат: 9111 «Матеріальні витрати», 9112 «Витрати на оплату праці», 9113 «Відрахування на соціальні заходи», 9114 «Амортизаційні відрахування» і т.д. — це статті загальновиробничих витрат складальної дільниці. Водночас рахунки 9121 «Матеріальні витрати», 9122 «Витрати на оплату праці», 9123 «Відрахування на соціальні заходи», 9124 «Амортизаційні відрахування» і т.д. — це статті загальновиробничих витрат дільниці покриття. На невеликому підприємстві, для керівництва якого немає потреби виділяти центри загальновиробничих витрат, доцільно їх облік здійснювати за синтетичним рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» без виділення субрахунків у розрізі окремих статей калькуляції, наприклад 9101 «Матеріальні витрати», 9102 «Витрати на оплату праці», 9103 «Відрахування на соціальні заходи», 9104 «Амортизаційні відрахування». Така побудова обліку загальновиробничих витрат є простішою та достатньою для невеликого підприємства з незначною номенклатурою продукції, що виготовляється (прилади), але є неприйнятною для великого підприємства з кількома центрами загальновиробничих витрат та великою номенклатурою продукції. У зв'язку з викладеним вище, нами пропонується використовувати аналітичні рахунки загальновиробничих витрат виходячи із запропонованого складу цих витрат (додаток Б). Кореспонденцію рахунків до запропонованих субрахунків з обліку загальновиробничих витрат до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» наведено в додатку Н.

Синтетичний облік адміністративних витрат ведуть на рахунку 92 «Адміністративні витрати», на якому відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Аналітичний облік адміністративних витрат здійснюється за статтями витрат [112] та/або за економічними елементами. Організація аналітичного обліку адміністративних витрат за економічними елементами передбачає розподіл витрат за такими розділами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та інші витрати.

Для потреб внутрішньогосподарського (управлінського) обліку виходячи із запропонованого складу адміністративних витрат (додаток Б) пропонуємо виділити два субрахунки у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати» — 921 «Адміністративні витрати» та 922 «Загальногосподарські (загальнокорпоративні) витрати», в розрізі яких ведеться аналітичний облік за відповідними статтями витрат. Як приклад групування витрат за статтею «Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків» до рахунку 92 «Адміністративні витрати», а саме 92Х «Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків», де Х — номер статті витрат. Орієнтовний перелік видів витрат, що згруповані у групи на рахунку 92 «Адміністративні витрати», стаття витрат 92Х «Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків» в табл. 2.4. Поданий перелік груп і видів витрат не є вичерпним і може уточнюватися та доповнюватися з урахуванням операцій, які здійснює підприємство у своїй фінансово-господарській діяльності.

Виходячи з досвіду роботи вітчизняних промислових підприємств і практичної спрямованості нашого дослідження до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести аналітичні рахунки адміністративних витрат відповідно до запропонованого складу цих витрат (додаток Б).

Кореспонденцію рахунків до запропонованих субрахунків з обліку адміністративних витрат до рахунку 92 «Адміністративні витрати» наведено в додатку П.

Синтетичний облік витрат на збут ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут», на якому відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Аналітичний облік витрат на збут ведеться за статтями витрат та/або за економічними елементами.

Існують різні погляди щодо назви рахунку 93 «Витрати на збут». М. Пушкар зазначає, що «рахунок 93 «Витрати на збут» доцільно перейменувати на «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» з виділенням на ньому двох субрахунків — витрати на маркетинг і комерційні витрати» [190, с. 163]. Такої самої думки дотримується В. Дерій у своїй монографії «Витрати і доходи підприємств у системі обліку і контролю» [87, с. 250].

Таблиця 2.4

**ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ ЗА ВИДАМИ
ДО СУБРАХУНКА 92Х «ПЛАТА ЗА РОЗРАХУНКОВО-КАСОВЕ
ОБСЛУГОВУВАННЯ ТА ІНШІ ПОСЛУГИ БАНКІВ»**

№ з/п	Групи витрат	Види витрат
1	2	3
1	Відкриття-закриття рахунків	Відкриття поточного рахунку
		Переоформлення тимчасового рахунку на поточний
		Закриття рахунку
2	Розрахунково-касове обслуговування	Комісія за видачу готівки з каси банку
		Розрахункове обслуговування (оплата за кожний документ, оброблений у СЕП НБУ)
		Виконання термінових платежів
		Оформлення платіжного доручення технічними засобами банку на прохання клієнта
		Видача та оформлення чекових книжок
		Підготовка та направлення запитів, листів, телеграм на прохання клієнта в інші банки електронною поштою
		Розшук (запит), підтвердження проведених платежів електронною поштою за заявкою клієнта
		Видача дубліката виписки з поточного рахунку або додатку до виписки
3	Система клієнт-банк	Підключення до системи «Клієнт-Банк»
		Технічне супроводження електронної системи «Клієнт-Банк»
		Абонентська плата за розрахункове обслуговування по системі «Клієнт-Банк»
4	Обслуговування зарплатного проекту	Комісія за переказ грошових коштів на виплату заробітної плати на карткові рахунки працівників
5	Ведення валютних рахунків	Відкриття рахунку в іноземній валюті
		Надання довідок
		Закриття рахунку в іноземній валюті

Продовження табл. 2.4

№ з/п	Групи витрат	Види витрат
1	2	3
6	Переказні операції	На користь клієнтів інших банків (стандартні платежі виконуються протягом 3 діб)
		Термінові перекази інвалюти на користь клієнтів інших банків (на протязі 1 банківської доби)
		Зміна чи відкликання платіжного доручення за ініціативою клієнта
		Розшук сум, які не надійшли до банку
		Запити стосовно платежів (письмово)
		Надання підтвердження зарубіжного банку про зарахування коштів отримувачу
		Видача копій платіжних документів у форматі SWIFT про надходження або переказ коштів
7	Касові операції в іноземній валюті	Видача готівки з рахунка клієнта, в т.ч. на відрядження
8	Операції з купівлі-продажу іноземної валюти	Купівля безготівкової валюти
		Обов'язковий продаж безготівкової валюти
		Вільний продаж безготівкової валюти
		Авансування під продаж валюти з погашенням на наступний день
		Авансування купівлі валюти
		Конверсійні операції
9	Банківські гарантії	Авізування гарантії бенефіціару
		Надання прямої гарантії банком на фінансування проектів, контрактів, програм, погашення клієнтом позичок
		Надання гарантії з покриттям
		Надання гарантії без покриття
		Надання (підтвердження) гарантії через закордонний банкореспондент
		Оплата згідно вимоги по гарантії
		Розгляд заявки на гарантію (одночасно з подачею заявки)
		Зміна умов гарантії
		Одноразова комісія за видачу гарантії

Що стосується запропонованої назви рахунка 93 «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність», то слід зауважити таке. По-перше, згідно абз. 7 п. 19 П(С)БО 16 «Витрати» під маркетингом розуміють дослідження ринку [181], по-друге, слід з'ясувати, що необхідно розуміти під терміном «комерційна діяльність»? Якщо звернутися до термінологічного словника з обліку та аудиту, то «комерція (від лат. commercium — торгівля) — підприємницька діяльність, що забезпечує обіг (купівлю та продаж) товарів і спрямована на отримання прибутку через урахування ринкової кон'юнктури» [98, с. 310, с. 311]. Г. Вознюк, А. Загородній та Г. Партин ототожнюють комерційні витрати із позавиробничими витратами [98, с. 310] і тлумачать: «позавиробничі витрати — витрати, пов'язані з реалізацією продукції (робіт, послуг)» [98, с. 118]. Тобто витрати підприємства, що обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут», необхідні для забезпечення процесу купівлі — продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

В. Керімов тлумачить сутність поняття «комерційні витрати» так: «Комерційні витрати — витрати на продаж та поставку продукції, просування продукту на ринку та його доставки споживачу (реклама, транспортні витрати, заробітна плата збутових підрозділів і т.д.)» [121, с. 63].

С. Ковтун під комерційними витратами розуміє витрати на продаж та розсилку, по просуванню продукту на ринок та його доставку споживачу (реклама, транспортні витрати, заробітна плата збутового персоналу і т.д.) [123, с. 68].

Російський вчений К. Щиборщ під комерційними витратами розуміє витрати підприємства, що пов'язані з просуванням та збутом продукції підприємства на ринку [245, с. 15].

Вітчизняний науковець В. Ластовецький зазначає: «Витрати підприємств гуртової і роздрібною торгівлі і підприємств громадського харчування (ресторанного господарства) слід трактувати комерційними витратами, або витратами обігу, як їх називали в радянський період» [136, с. 31]. З цією думкою важко погодитися, оскільки за радянських часів рахунок 43 «Комерційні витрати» використовувався підприємствами галузей матеріального виробництва — промисловими підприємствами, а рахунок 44 «Витрати обігу» — постачальницькими, збутовими, торговельними, іншими посередницькими і іншими подібними до них підприємствами [175].

На сьогоднішній день це не є актуальним, адже в чинному вітчизняному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [112] витрати, що обліковувалися за радянських часів на рахунках 43 «Комерційні витрати» та 44 «Витрати обігу» обліковуються у складі єдиного рахунка 93 «Витрати на збут». Докладну характеристику наведених вище рахунків подано в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

ХАРАКТЕРИСТИКА РАХУНКІВ 43 «КОМЕРЦІЙНІ ВИТРАТИ», 44 «ВИТРАТИ ОБІГУ», 93 «ВИТРАТИ НА ЗБУТ»

Номер і назва рахунків	Характеристика рахунків
1	2
43 «Комерційні витрати» [175]	Рахунок 43 «Комерційні витрати» призначений для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з реалізацією продукції. Зокрема, на цьому рахунку можуть бути відображені наступні витрати: на тару і упаковку виробів на складах готової продукції; по доставці продукції на станцію (пристань) відправлення, навантаження у вагони, судна, автомобілі та інші транспортні засоби; комісійні збори (відрахування), що сплачуються збутовим і іншим посередницьким підприємствам; по утриманню приміщень для зберігання продукції в місцях її реалізації і оплаті праці продавця на сільськогосподарських підприємствах; рекламні витрати; інші аналогічні за призначенням витрати. Цей рахунок використовується підприємствами галузей матеріального виробництва
44 «Витрати обігу» [175]	Рахунок 44 «Витрати обігу» призначений для узагальнення інформації про витрати постачальницьких, збутових, торгівельних, інших посередницьких і інших подібних ним підприємств. Підприємства, що заготовляють і переробляють сільськогосподарську продукцію (буряк, молоко, шерсть, бавовна, шкіряна сировина, льон, худоба, птиця і ін.), а також будівельні підприємства, що заготовляють матеріали і конструкції, використовують рахунок 44 «Витрати обігу» для обліку витрат по заготівлі і доставці вказаних цінностей на підприємстві до включення у фактичну собівартість придбання (заготівляння) цінностей (за наявності на підприємстві спеціального заготівельного апарату). У постачальницьких, збутових, торгівельних, інших посередницьких і інших подібних до них підприємств на рахунку 44 «Витрати обігу» можуть бути відображені наступні витрати: на перевезення товарів; на оплату праці; на оренду і вміст будівель, споруд, приміщень і інвентаря; знос малоцінних і швидкозношуваних предметів (у тому числі посуду і обідніх приладів на підприємствах громадського харчування); по зберіганню і заготівлі товарів; на рекламу; інші аналогічні за призначенням витрати. Перелік витрат і порядок їх включення у витрати підприємств регулюються законодавчими і іншими нормативними актами. На підприємствах, що заготовляють і переробляють сільськогосподарську продукцію (буряк, молоко, шерсть, бавовну, шкіряну сировину, льон, худобу, птицю та ін.), на рахунку 44 «Витрати обігу» можуть бути відображені наступні витрати: операційні витрати; загальнозаготівельні витрати; на вміст заготівельних і приймальних пунктів; на вміст худоби та птиці на базах і в приймальних пунктах.

Продовження табл. 2.5

Номер і назва рахунків	Характеристика рахунків
1	2
	На будівельних підприємствах, що заготовляють матеріали та конструкції, на рахунку 44 «Витрати обігу» можуть бути відображені наступні заготівельно-складські витрати: на вміст заготівельного апарату, матеріальних складів і комор на будівництві; по охороні матеріалів; після оплати зборів за сповіщення і прибуття матеріалів; інші аналогічні за призначенням витрати
93 «Витрати на збут» [112]	На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг

На думку автора, комерційну діяльність можна ототожнювати з операційною діяльністю підприємства, оскільки такий вид діяльності охоплює всі витрати операційної діяльності, пов'язані з придбанням та продажем продукції (товарів, робіт, послуг), а саме загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Крім того, важливе значення має уніфікація Плану рахунків підприємств (установ, організацій), тобто можливість застосування Плану рахунків без урахування їх галузевої спрямованості на підприємствах з різними видами діяльності. Дійсно, бухгалтер хлібокомбінату не повинен знати особливості обліку на металургійних комбінатах або гідроелектростанціях.

Отже, недоцільно перейменовувати рахунок 93 «Витрати на збут» на рахунок «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність», як пропонують деякі вчені, оскільки його назва не несе смислового уявлення про склад витрат, які будуть відображатися на цьому рахунку.

В економічній літературі існує й інша думка щодо обліку маркетингових витрат. Підходячи до варіантів обліку таких витрат Н. Гавришко дає наступне визначення: «Маркетингові витрати — це витрати матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємства, спрямовані на реалізацію обраної маркетингової тактики й стратегії, які включають:

1) проведення маркетингових досліджень; 2) планування асортиментної політики та здійснення інноваційної діяльності; 3) формування попиту і стимулювання збуту; 4) управління маркетинговою діяльністю... Якщо маркетингові витрати спрямовані на створення та зміну попиту на продукцію, то витрати на збут необхідні для задоволення потреб споживачів. За економічним змістом їх можна поділити на: а) додаткові — пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері збуту — витрати на транспортування, зберігання продукції, сортування, комплектування, упаковку; б) чисті — обумовлені процесами реалізації продукції, актами купівлі-продажу і зміною форм вартості — витрати на укладання договорів, обслуговування актів купівлі-продажу, на управління збутовою діяльністю» [72, с. 7].

Далі автор пропонує на основі значної частки маркетингових витрат у загальних витратах, їх економічних відмінностей від інших операційних витрат, а також особливостей функціонування маркетингових служб на підприємствах хіміко-фармацевтичного комплексу ввести до Плану рахунків бухгалтерського обліку окремий субрахунок «Витрати на маркетингову діяльність» до рахунка 92 «Адміністративні витрати» [72, с. 8]. Н. Гавришко зазначає, що аналітичний облік витрат на маркетинг рекомендується вести за їх видами: 1. Витрати на проведення маркетингових досліджень. 2. Витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи. 3. Витрати на формування попиту і стимулювання збуту. 4. Інші маркетингові витрати [72, с. 8]. Виходячи з того, що маркетингові витрати не відносять до загальногосподарських витрат, що спрямовані на обслуговування та управління підприємством, ми вважаємо, що все ж таки недоцільно обліковувати ці витрати у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати». Для цього слід використовувати рахунок 93 «Витрати на збут», за яким чинними П(С)БО 16 «Витрати» [181] та Інструкцією №291 [112] передбачається вести облік маркетингових витрат.

Інші думки щодо обліку витрат на збут і маркетинг наводить вітчизняний учений Н. Гудзенко. Автор зазначає, що «...маркетингові витрати спрямовані на дослідження ринку, його кон'юнктури, вивчення змін попиту на товарну продукцію, а витрати на збут мають обмежений характер і спрямовуються переважно на задоволення потреб споживачів при реалізації продукції» [80, с. 8]. Н. Гудзенко вважає, що «оскільки збут визнаний складовою маркетингового комплексу, доцільно збутові витрати включати до складу маркетингових і, відповідно, перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові витрати».

Витрати на збут пропонується обліковувати у складі маркетингових витрат на субрахунок 931 «Витрати на збут» (932 «Комерційні витрати», 933 «Інші маркетингові витрати» [80, с. 9].

Проте автор не наводить перелік витрат, що обліковуються у складі цих субрахунків, а також смислового визначення поняття «комерційні витрати». Для розрахунку комерційної собівартості Н. Гудзенко пропонує два методи ведення обліку витрат на збут підприємства: 1) витрати збутової діяльності, облік яких ведеться на рахунках 23 «Виробництво» і субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки», одночасно списувати на рахунок 93 «Витрати на збут». Витрати адміністративного характеру і майбутніх періодів, які стосуються збуту продукції, розмежувати в складі рахунків 92 «Адміністративні витрати» і 39 «Витрати майбутніх періодів» за субрахунками з подальшим їх списанням у кінці звітного періоду на рахунок 93; 2) всі витрати збутової діяльності відображати на рахунку 93 «Витрати на збут» і в межах рахунка здійснювати їх розмежування на субрахунках за видами витрат (постійні та змінні витрати) [80, с. 15]. Що стосується першого методу обліку витрат на збут, то слід зазначити, що на сьогодні списання витрат з кредиту рахунків 92 «Адміністративні витрати» та субрахунка 941 «Витрати на дослідження та розробки» на рахунок 93 «Витрати на збут» чинною Інструкцією №291 [112] не передбачено. За другим методом, слід зазначити, що відсутній запропонований автором перелік постійних та змінних витрат підприємства, що будуть обліковуватися на рахунку 93 «Витрати на збут». Тому, на нашу думку, обидва запропоновані методи обліку витрат на збут підлягають уточненню.

З метою подальшого розвитку сутності та складу непрямих витрат на збут, рекламу та маркетинг нами пропонується розглянути еволюцію концепцій бізнесу під впливом еволюції ринку та на основі цих концепцій виділити складові витрат, які забезпечують функціонування бізнесу (табл. 2.6) [152, с. 17].

Виходячи з викладених концепцій бізнесу, можна дійти висновку, що збутова та маркетингова концепції бізнесу розглядаються як окремі його складові. Що стосується витрат на рекламу, то на сьогодні на підприємствах різних галузей економіки вони становлять суттєву частку всіх збутових витрат.

Насамперед, це стосується мереж оптово-роздрібної торгівлі кінцевим споживачам, що реалізують продукти харчування, ліки, медичні прилади, побутову та офісну техніку, автомобілі, будівельні матеріали, канцелярські товари, витратні матеріали до офісної техніки тощо.

Отже назва рахунка 93 «Витрати на збут» та його характеристика, наведена в табл. 2.5, не повністю відповідає смислового уявленню про склад облікованих витрат, що стосується збуту продукції, проведення рекламних та маркетингових заходів. Тому нами запропоновано перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут, рекламу та маркетинг».

Таблиця 2.6

ЕВОЛЮЦІЯ КОНЦЕПЦІЙ БІЗНЕСУ ПІД ВПЛИВОМ ЕВОЛЮЦІЇ РИНКУ

Концепція бізнесу	Мета фірми	Фокус уваги	Ключові функціональні напрямки	Основні засоби досягнення мети
1	2	3	4	5
Виробнича	Максимізація прибутку	Виробництво	Виробництво	Мінімізація витрат, підвищення ефективності праці
Товарна		Товар	НДДКР, виробництво	Розвиток та розширення властивостей товару
Збутова		Процеси збуту	Збутова та комунікаційна сфера діяльності	Оптимізація дистрибуції, реклама, агресивні продажі, тиск на споживача
Маркетингова	Задоволення споживача	Потреби (споживачі)	Збалансований розвиток функціональних галузей маркетингу та їх міжфункціональна координація, маркетингові дослідження	Інструменти стратегічного маркетингу, оперативний комплекс маркетингу
Соціально-етичний маркетинг	Розквіт за рахунок задоволення потреб всіх учасників обміну з урахуванням інтересів суспільства	Те саме + вимоги суспільства та інтереси партнерів	Те саме (на базі формування корпоративної маркетингової культури)	Те саме + виховні технології

Крім того, з метою отримання інформації для управління витратами до запропонованого рахунка вважаємо за доцільне відкрити субрахунки 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати». Основне призначення цих субрахунків полягає в тому, що інформація, яка буде формуватиметься на них буде використовуватися різними видами обліку в межах однієї інформаційної бази, тобто формуватиме важливу складову інтегрованої системи обліку

підприємства в цілому, зокрема про непрямі витрати на збут, рекламу та маркетинг.

З огляду на викладене автором сформовано склад і перелік витрат, що пов'язані із збутом, рекламою та маркетингом (додаток Р), та схематично показано взаємозв'язок синтетичного і аналітичних рахунків таких витрат (рис. 2.7).

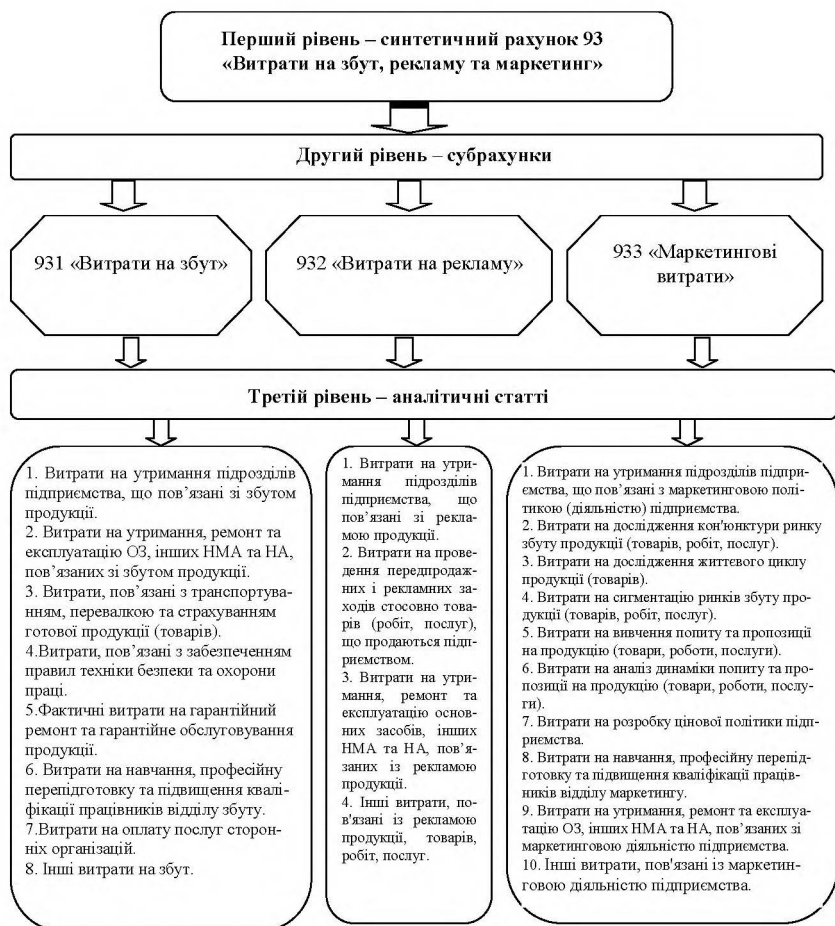


Рис. 2.7. Взаємозв'язок запропонованого синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» та його аналітичних рахунків

Кореспонденцію рахунків до запропонованих субрахунків з обліку витрат на збут, рекламу та маркетинг до рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» наведено в додатку С.

Вважаємо, що запропоновані субрахунки 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати» до рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» та відповідний їм склад витрат в обліку можуть використовуватися у практичній діяльності обліковцями на вітчизняних підприємствах різних галузей економіки. Для вдосконалення чинного плану рахунків, враховуючи розглянуті пропозиції різних авторів та результати наших власних досліджень, пропонуємо перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на рахунок 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг». При цьому облік витрат на збут доцільно вести в розрізі окремих субрахунків 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати». До П(С)БО 16 «Витрати» [181] пропонуємо внести зміни стосовно назви та складу витрат, що стосуються збуту продукції (товарів, робіт, послуг), рекламних та маркетингових заходів підприємства. Також пропонується внести зміни до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [178] щодо перейменування статті «Витрати на збут» код рядка 080 у Звіті про фінансові результати ф. 2 на «Витрати на збут, рекламу та маркетинг».

Синтетичний облік інших витрат операційної діяльності ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», на якому відображаються операційні витрати, крім витрат, які обліковуються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Аналітичний облік інших витрат операційної діяльності здійснюється за наступними субрахунками: 1) 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»; 2) 941 «Витрати на дослідження і розробки»; 3) 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»; 4) 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»; 5) 944 «Сумнівні та безнадійні борги»; 6) 945 «Втрати від операційної курсової різниці»; 7) 946 «Втрати від знецінення запасів»; 8) 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»; 9) 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»; 10) 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Серед зазначених вище субрахунків для уточнення синтетичного та аналітичного обліку на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» нами було виділено субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» виходячи з того, що в організації обліку витрат на дослідження та розробки, на нашу думку, є певні труднощі. Вони пов'язані насамперед, з тим, що в нормативно-правових документах, економічній літературі та на практиці можна констатувати невизначеність, а інколи змі-

шування таких понять, як «дослідження» та «розробки», що призводить до виникнення облікових помилок.

Для того щоб з'ясувати зміст витрат на дослідження та розробки, слід з'ясувати сутність понять «дослідження» та «розробки». Відповідно до абз. 6 ст. 1 Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність»: «Фундаментальні дослідження — наукова теоретична та (або) експериментальна діяльність, спрямована на одержання нових знань про закономірності розвитку природи, суспільства, людини, їх взаємозв'язку» [102]. Згідно Методичних рекомендацій визначення кошторисної вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) для організацій (підприємств) різних форм власності та господарювання (крім бюджетних установ): «Прикладні наукові дослідження — наукова і науково-технічна діяльність, спрямована на одержання і використання знань для практичних цілей» [150].

Відповідно до п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» «дослідження — це заплановані і вперше проведені підприємством дослідження, ціль яких полягає в одержанні і розумінні нових наукових і технічних знань» [179]. Успішні дослідження, звичайно, переростають у розробки. У п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» наведено таке визначення: «розробки — це застосування підприємством результатів досліджень та інших науково-технічних знань для створення нових або значно вдосконалених матеріалів, продуктів, приладів, пристроїв, систем, технологічних і операційних процесів до початку їхнього промислового застосування, серійного виробництва або виконання робіт і надання послуг на замовлення» [179].

Якщо звернутися до міжнародного досвіду, то згідно абз. 8 МСБО 38 «Нематеріальні активи» «дослідження — це оригінальні та заплановані наукові дослідження, що проводяться з перспективою отримання нових наукових або технічних знань», а «розробки — це застосування наукових відкриттів або інших знань для планування або конструювання нових чи істотно поліпшених матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх комерційного використання або застосування» [154]. Отже, спочатку підприємство проводить дослідження, якщо в цьому є потреба, а після цього на основі проведених досліджень здійснює розробки, а саме створює нові або значно вдосконалює продукти, прилади, пристрої, системи, технологічні та/або операційні процеси.

Для розуміння сутності понять «дослідження» та «розробки» необхідно проаналізувати етапи їх здійснення та виокремити відмінні риси.

У наведених вище нормативно-правових документах не визначено етапи проведення досліджень. Проте етапи та зміст науково-дослідних робіт встановлено ДСТУ 3973-2000 «Система розроблення та постав-

лення продукції на виробництво. Правила виконання науково-дослідних робіт. Загальні положення» (далі — ДСТУ 3973-2000). В п.п. 5.1.2 п. 5.1 ДСТУ 3973-2000 визначено, що до науково-дослідних робіт (далі — НДР) належать фундаментальні, пошукові та прикладні дослідження [93]. Еапи НДР, на нашу думку, можна вважати етапами проведення досліджень. Етапи НДР та їх характеристику подано в додатку Т.

Грунтуючись на ГОСТ 15.001-88 «Система разработки и постановки продукции на производство. Продукция производственно-технического значения», що затверджений постановою Державного комітету ССРСР із стандартам від 25.11.88 р. №3823 [77], можна виділити кілька етапів розробки (додаток У).

Отже, етапи проведення досліджень та розробок різні за своїм наповненням. На етапах дослідження підприємство проводить теоретичні та експериментальні опрацювання у пошуках того чи іншого засобу (енергії, технології, фізико-хімічних властивостей матеріалу тощо), який буде вперше використаний при розробці нового виду продукції. Етапи розробки являють собою чітко сформовані цілі та завдання, які стосуються створення нового виду продукції, що може бути створений за допомогою нових знань, отриманих у результаті проведення підприємством попередніх досліджень.

Розглянемо докладніше витрати, які виникають на різних етапах дослідження та розробки, і організацію їх обліку.

У п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» [181] зазначено, що витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат (рядок 090 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) або рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності») відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [179]. Згідно з п. 9 останнього «витрати на дослідження не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені» [179]. Отже, облік витрат на дослідження слід здійснювати на субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки», в складі якого доцільно відкривати субрахунки другого порядку, наприклад 9411 «Витрати на дослідження», на якому можна вести аналітичний облік витрат у розрізі окремих тем (досліджень).

Що стосується обліку розробок, створюваних підприємством або переданих йому стороннім виконавцем робіт, то п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» [181] встановлено, що витрати на розробки включаються до складу інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [179]. Звернувшись до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», можна дійти висновку, що витрати на розробки можуть обліковуватися у складі інших операційних витрат або у складі капітальних інвестицій залежно від того, чи буде в результаті розробки створюватися нематеріальний актив: якщо в результаті розробки він не створюється, то ви-

трати на розробку є витратами того звітного періоду, в якому вони виникли, і обліковуються в складі інших операційних витрат. Якщо підприємство створює розробку, яку воно планує зареєструвати у встановленому законом порядку як нематеріальний актив, то витрати на таку розробку слід обліковувати в складі капітальних інвестицій.

Розглянемо докладніше перший випадок, коли в результаті розробки не створюється нематеріальний актив. У такому разі відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [181] витрати на розробку відносять до витрат іншої операційної діяльності. Деякі витрати, пов'язані з розробкою нової продукції, відносяться до складу інших операційних витрат не відразу, в момент їх виникнення, а спочатку визнаються як актив (наприклад, дослідні зразки), а після отримання позитивного результату державних випробувань розробки їх вартість відносять до складу інших операційних витрат.

Розглянемо етапи розробки нової продукції підприємства (додаток У) і з'ясуємо, як обліковувати вартість ресурсів (матеріальних, трудових, інтелектуальних тощо), затрачених на окремому етапі розробки нової продукції. Витрати підприємства на етапі 1 та етапі 2А розробки нової продукції, а саме витрати на розробку технічного завдання, розробку технічної та нормативно-технічної документації доцільно відносити до складу інших операційних витрат (синтетичний рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності») і обліковувати на субрахунок другого порядку до субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки». Наприклад, 9412 «Витрати на розробку «Газоаналізатор ГСА-К»». Витрати на етапі 2Б розробки нової продукції слід обліковувати, на нашу думку, на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок «Виробництво дослідних зразків» у розрізі аналітичних рахунків за видами розробок, приміром, «Виробництво газоаналізатора ГСА-К». Вартість дослідного зразка після його створення слід відображати за дебетом субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», наприклад 2021 «Дослідний зразок «Газоаналізатор ГСА-К»». На етапі 2В розробки (додаток У) витрати на випробування дослідного зразка, на нашу думку, доцільно обліковувати на субрахунок другого порядку 9412 «Витрати на розробку» в розрізі розробок.

На етапі 3 розробки витрати на приймання результатів розробки продукції необхідно відображати на субрахунок другого порядку 9412 «Витрати на розробку». Якщо технічним завданням на етапі 3 розробки передбачено виготовлення установочної партії, то витрати з її виготовлення потрібно відображати за дебетом рахунку 23 «Виробництво». Якщо установочна партія пройшла технічний контроль і готова до реалізації, то собівартість установочної партії буде відображено за дебетом рахунку 26 «Готова продукція».

Після випробування дослідних зразків, які відбиралися у підприємства для перевірки продукції на відповідність стандартам, нормам і правилам, їх вартість відповідно до пп. 3 п. 1 ст. 6 Декрету Кабінету Міністрів України «Про державний нагляд за додержанням стандартів, норм і правил та відповідальність за їх порушення» включається до складу витрат підприємства [188], в нашому випадку — до витрат іншої операційної діяльності.

У тому разі, якщо підприємство створює розробку, яку воно планує зареєструвати у встановленому законом порядку як нематеріальний актив, то для обліку такої розробки будуть особливо важливі вимоги п. 7 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Відповідно до цих вимог підприємству необхідно відображати в балансі нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, за умов, якщо підприємство має: 1) намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; 2) можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу; 3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу [179]. Отже, витрати, пов'язані зі створенням самої розробки, яку підприємство має намір у подальшому обліковувати як нематеріальний актив, будуть відображені за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

У разі, якщо витрати на розробку нової продукції були обліковані у складі витрат періоду, а після цього підприємством було прийнято рішення обліковувати розробку як капітальні інвестиції у нематеріальні активи, то такі дії, на нашу думку, призводять до порушення п. 8 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», в якому зазначено, що «витрати, пов'язані з його (нематеріального активу — *примітка автора*) придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом» [179]. І навпаки, якщо підприємством витрати, пов'язані зі створенням розробки, були віднесені до складу капітальних інвестицій у нематеріальні активи, а розробка була невдалою або змінилися наміри щодо реєстрації права на цю розробку, то такі витрати сторнуються та включаються до складу інших операційних витрат у тому звітному періоді, коли відбулись такі події.

За результатами проведеного дослідження можна дійти висновку, що витрати на дослідження та розробки різні за своєю сутністю, а відповідно є певні відмінності в організації їх обліку. Так, витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат (синтетичний рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності») відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [179], тому їх аналітичний облік слід

здійснювати на субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки», в складі якого доцільно відкривати субрахунки другого порядку, наприклад 9411 «Витрати на дослідження», на якому можна вести аналітичний облік витрат у розрізі окремих тем (досліджень).

Що стосується організації обліку розробок, створюваних підприємством або переданих йому стороннім виконавцем робіт, то базуючись на чинних П(С)БО, зокрема П(С)БО 16 «Витрати» [181] та 8 «Нематеріальні активи» [179], можна дійти висновку, що витрати на розробки можуть обліковуватися у складі інших операційних витрат або у складі капітальних інвестицій в залежності від того, чи буде в результаті розробки створюватися нематеріальний актив: якщо в результаті розробки не створюється нематеріальний актив, то витрати на розробку з витратами того звітного періоду, в якому вони виникли, і обліковуються в складі інших операційних витрат; якщо ж підприємство створює розробку, яку воно планує зареєструвати у встановлену законом порядку як нематеріальний актив, то витрати на таку розробку слід обліковувати в складі капітальних інвестицій. При цьому нами запропоновано організацію обліку витрат на розробки враховуючи зміст і особливості здійснення кожного етапу розробки.

Кореспонденцію рахунків до запропонованих субрахунків другого порядку з обліку витрат на дослідження та розробки до субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» наведено в додатку Ф.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Застосування класу 8 рахунків для промислових підприємств є не обов'язковим [112]. Підприємствам надано право самостійно визначати, як відображати витрати в бухгалтерському обліку — з використанням рахунків класу 8 чи без, і це фіксується в Наказі про облікову політику підприємства. В практичній діяльності господарювання промислових підприємств, зокрема підприємств приладобудування, рахунки 8-го класу «Витрати за елементами» часто не використовуються. Інформаційне наповнення щодо рядків 090 та 270 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) подано в табл. 2.7.

Вітчизняні науковці Є. Рясних та Є. Рудніченко стосовно викривлення інформації щодо відображення у фінансовій звітності інших витрат операційної діяльності зазначають таке: «Однак, як ми бачимо з таблиці, на підприємствах, де частка адміністративних витрат і деякої частини витрат на збут не така значна, інші операційні витрати (рядок 090 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) — *примітка автора*) по відношенню до собівартості реалізованої продукції — 57,4% на підп-

приємстві № 4 і 54,3% на підприємстві №5 (дані про підприємства № 4 й № 5 у цій роботі не наводяться — *примітка автора*). Така ситуація пояснюється тим, що на деяких підприємствах існують випадки віднесення значної частини адміністративних витрат і деякої частини витрат на збут до складу інших операційних витрат. Доцільність такого викликає сумніви. Така позиція управління витратами значно спотворює інформацію про них, особливо для зовнішніх користувачів. Отже, інші операційні витрати використовуються як своєрідна «чорна діра», в яку відкидають суму витрат, інформація про які, так би мовити, «не для загального користування». Досить часто за рахунок завищення саме накладних витрат підприємства зменшують прибуток до оподаткування, тому й виникають «збиткові довгожителі» — підприємства, які функціонують на ринку тривалий період, а у фінансовій звітності показують збитки» [195, с. 31].

Таблиця 2.7

ІНФОРМАЦІЙНЕ НАПОВНЕННЯ РЯДКІВ 090 ТА 270 «ІНШІ ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ» ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (Ф. № 2)

№ з/п	Найменування рядка витрат	Код рядка ф.2	Нормативно-правовий документ щодо правильності заповнення	Джерело інформації для заповнення рядків ф. 2 Звіту про фінансові результати
1	Інші операційні витрати	090	п. 24 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [178]	Обороти за кредитом рахунка 94 в дебет рахунка 791
2	Інші операційні витрати	270	п. 38 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [178]	Обороти за кредитом рахунків 20, 21, 22, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 473, 474 в дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94

Однак, на думку автора, зазначена проблема, поставлена вітчизняними вченими-дослідниками Є. Рясних та Є. Рудніченко щодо віднесення до складу інших витрат операційної діяльності адміністративних витрат та витрат на збут полягає насамперед у тому, що на підприємствах належним чином не організована система внутрішньогосподарського контролю, яка дозволяє маніпулювати складом цих витрат, у т.ч. складом інших витрат операційної діяльності підприємства. Пропонуємо проаналізувати дані про інші витрати операційної діяльності у відсотках до собівартості реалізованої продукції приладобудівних підприємств (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

ВІДСОТОК ІНШИХ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДО СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ ПРИЛАДОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ м. КИЄВА*

№ з/п	Найменування підприємства	Інші операційні витрати (ряд. 090 ф. 2 Звіту про фінансові результати), у відсотках (%) до собівартості реалізованої продукції за відповідний період			
		2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
1	ПАТ «Київський завод газового устаткування та приладів»	49,39%	19,92%	25,62%	13,41%
2	ПАТ «Електроприлад»	9,43%	9,45%	67,55%	56,71%
3	ПАТ «НТК «Електронприлад»	72,32%	61,37%	84,45%	78,35%
4	ПАТ Київський завод «Аналітприлад»	24,16%	15,50%	10,75%	9,89%
5	ПАТ «Дослідно-конструкторське бюро геофізичного приладобудування»	102,88%	163,45%	105,88%	132,22%
6	ПАТ «Електроприладпостач»	1,62%	1,59%	0,33%	1,12%

* Складено на основі показників фінансової звітності приладобудівних підприємств за 2009 — 2012 роки [201]

За даними, поданими в табл. 2.8, можна дійти висновку, що величина інших витрат операційної діяльності по відношенню до собівартості реалізованої продукції досліджуваних нами приладобудівних підприємств становлять показники від 0,33% у 2011 р. на підприємстві ПАТ «Електроприладпостач» до 163,45% у 2010 р. на підприємстві ПАТ «Дослідно-конструкторське бюро геофізичного приладобудування». Наприклад, на ПАТ «Дослідно-конструкторське бюро геофізичного приладобудування» величина інших витрат операційної діяльності становить 163,45% по відношенню до собівартості реалізованої продукції за рахунок того, що підприємство займається науковими розробками та прикладними дослідженнями. Через це величина інших витрат операційної діяльності становить досить значний відсоток по відношенню до собівартості реалізованої продукції. Пропонуємо також на прикладі ПАТ Київський завод «Аналітприлад» проаналізувати склад інших витрат операційної діяльності (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**СТРУКТУРА ІНШИХ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА 2011 РІК
ВІТЧИЗНЯНОГО ПІДПРИЄМСТВА ПАТ КИЇВСЬКИЙ ЗАВОД
«АНАЛІТПРИЛАД»**

№ з/п	Шифр статей витрат	Найменування статей інших витрат операційної діяльності	Сума, грн.	Відсоток в загальній сукупності інших витрат операційної діяльності, %
1	9411	Витрати на дослідження і розробки	115505,14	21,19
2	9441	Сумнівні та безнадійні борги	5086,66	0,93
3	9481	Визнані штрафи, пені, неустойки	3011,76	0,55
4	94901	Заробітна плата працівників бази відпочинку «Десна»	41306,23	7,58
5	94902	Нарахування на заробітну плату працівників бази відпочинку «Десна»	16761,93	3,08
6	94903	Амортизація основних засобів бази відпочинку «Десна» та медичного пункту	14404,34	2,64
7	94904	Одноразова матеріальна допомога	156500,00	28,72
8	94905	Утримання бази відпочинку «Десна»	47810,33	8,78
9	94906	Утримання медичного пункту	16404,45	3,01
10	94907	Витрати на медикаменти	1953,23	0,36
11	94908	Представницькі витрати	1405,58	0,26
12	94909	Відрахування в профспілковий комітет	16897,52	3,1
13	94910	Пільгові пенсії	26329,43	4,83
14	94911	Путівки за рахунок підприємства	4290,00	0,78
15	94912	Податок на землю бази відпочинку «Десна»	77333,40	14,19
16	Всього:		545000,00	100,00

Виходячи з даних табл. 2.9 можна дійти висновку, що суттєвими статтями витрат у складі інших витрат операційної діяльності є витрати, пов'язані з утриманням об'єктів соціальної сфери (інфраструктури), — база відпочинку «Десна» — 197616,23 грн., або 36,26% із загальної сукупності інших витрат операційної діяльності, витрати на дослідження та розробки — 115505,14 грн., або 21,19%, одноразова матеріальна допомога працівникам підприємства 156500,00 грн. або 28,72%. Отже, на приладобудівному підприємстві ПАТ Київський завод «Аналітприлад» до складу інших витрат операційної діяльності входять усі витрати, передбачені чинними нормативно-правовими документами і відсутні інші витрати (адміністративні витрати, витрати на збут) не передбачені нормативно-правовими документами, як зазначають вітчизняні автори Є. Рясних та Є. Рудніченко [195, с. 31].

Очевидним недоліком відображення в обліку різних за економічною сутністю витрат на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» у розрізі відповідних субрахунків для цілей внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є наявність 10 субрахунків без аналітичного групування за видами витрат у розрізі цих субрахунків, що ускладнює сприйняття інформації про такі витрати при прийнятті управлінських рішень.

Наприклад, за даними табл. 2.9 на підприємстві ПАТ Київський завод «Аналітприлад» до субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» відкрито 12 аналітичних статей витрат без групування у відповідні групи за видами витрат. На нашу думку, для цілей внутрішньогосподарського (управлінського) обліку необхідно внести відповідні зміни в Наказ про облікову політику підприємства стосовно упорядкування інформації для цілей управління через, зокрема групування витрат за групами у розрізі відповідних статей на прикладі субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» (табл. 2.10).

Групування витрат у відповідні однорідні групи витрат у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку на підприємстві ПАТ Київський завод «Аналітприлад», дасть змогу суттєво покращити інформаційне забезпечення управлінських працівників необхідною інформацією про інші витрати операційної діяльності підприємства.

Слушною є думка О. Шеремети, що «наявність двох статей витрат з однаковою назвою «Інші операційні витрати» (коди рядків 090 та 270) в одному документі з різним економічним змістом і наповненням видів витрат зумовлюють неоднозначність їх сприйняття у практичній роботі» [240, с. 47]. На нашу думку, це вносить плутанину у розуміння економічної сутності та складу наведених статей витрат при складанні фінансової звітності.

Таблиця 2.10

**ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ГРУПУВАННЯ ІНШИХ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПАТ КИЇВСЬКИЙ ЗАВОД
«АНАЛІТИПРИЛАД» У РОЗРІЗІ ОДНОРІДНИХ ВИТРАТ НА СУБРАХУНКУ 949
«ІНШІ ВИТРАТИ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ» ДЛЯ ЦІЛЕЙ
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ**

№ з/п	Фінансовий облік		Внутрішньогосподарський (управлінський) облік			
	Номер субраху- нку	Назва субраху- нку	Шифр групи	Назва групи за видами витрат	Шифр статті витрат	Найменування статті витрат
1	949	Інші витрати операцій- ної діяль- ності	9491	Об'єкти соці- ально- культурного призначення	94911	Заробітна плата працівників бази від- починку «Десна»
					94912	Нарахування на зар- обітну плату праці- вників бази від- починку «Десна»
					94913	Амортизація основ- них засобів бази від- починку «Десна» та медичного пункту
					94914	Утримання бази від- починку «Десна»
					94915	Податок на землю бази відпочинку «Десна»
					94916	Утримання медич- ного пункту
					94917	Витрати на медика- менти
			9492	Соціальне за- безпечення працівників	94921	Відрахування в про- фспілковий комітет
					94922	Одноразова матері- альна допомога
					94923	Пільгові пенсії
					94924	Путівки за рахунок підприємства
			9493	Представни- цькі витрати	94931	Представницькі ви- трати

Водночас ми не розподіляємо погляд О. Шеремети стосовно того, що «з метою усунення даного протиріччя пропонуємо у другому розділі «Звіту про фінансові результати» за кодом рядка 270 перейменувати статтю на «Інші витрати операційної діяльності» [240, с. 47]. Адже за кодом рядка 270 «Інші операційні витрати» відповідно до п. 38 ПСБО 3 «Звіт про фінансові результати» у розділі II Звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти у цьому розділі не наводиться [178].

На думку В. Грекової: «...Назву рядка 270 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) — з «Інші операційні витрати» (перейменувати — *примітка автора*) на «Інші витрачені операційні витрати» ... [78, с. 25]. Ми вважаємо, що слово «витрачені» не несе смислового розуміння інших операційних витрат, що відображаються у Звіті про фінансові результати (ф. № 2), адже в економічній теорії витрачатися (споживатися) можуть тільки ресурси в процесі діяльності, що в кількісному вираженні становлять затрати, а у вартісному — витрати. Виходячи з того, що у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) відображаються саме витрачені ресурси підприємства, спожиті протягом певного періоду в грошовому вимірнику, можна зробити висновок, що доповнювати назву рядку 270 «Інші операційні витрати» словом «витрачені» є недоречним як у практичному так і в теоретичному розумінні.

Отже, вважаємо за потрібне внести зміни до п. 17 та п. 20 П(С)БО 16 «Витрати», а саме назву «Інші операційні витрати» перейменувати на «Інші витрати операційної діяльності». Доцільне також внести зміни до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» стосовно запропонованої назви рядка 090 «Інші витрати операційної діяльності», яку, на нашу думку, доречно використовувати не тільки у Звіті про фінансові результати (ф. № 2), а й при складанні внутрішньогосподарської (управлінської) звітності, а також при побудові системи бюджетування промислових підприємств, зокрема підприємств приладобудування.

2.3. Бюджетування як засіб ефективного управління непрямими витратами промислових підприємств

В умовах ринкової економіки, якій притаманні самостійність суб'єктів господарювання та особиста відповідальність за результати фінансово-господарської діяльності, виникає об'єктивна потреба постійного контролю, аналізу, коригування й прогнозування змін фінансового стану та оцінки фінансових можливостей підприємства на майбутнє, що реалізується за допомогою інструментів фінансового менеджменту, зокрема бюджетування. Система управління підприємством має вдосконалюватися з урахуванням накопиченого світового досвіду, новітніх теоретичних і практичних досягнень у сфері менеджменту. Як один із ефективних напрямів удосконалення системи управління на мікрорівні для вітчизняних підприємств пропонується використання бюджетування, яке позитивно зарекомендувало себе в країнах з розвинутою ринковою економікою.

Складовою частиною управлінського обліку непрямих витрат підприємства є бюджетування (англ. — budgeting), яке водночас являє собою одну з основних функцій управління — планування. Виходячи з цього бюджетування є у будь-якій ефективній системі управління витратами, зокрема непрямими витратами підприємства та необхідне для формування релевантної інформації, що конкретизує цілі планування.

У бухгалтерському словнику за редакцією Ф. Бутинця термін «бюджетування» дає змогу встановити зв'язок кожної господарської операції з бюджетом, тобто це метод обчислення або обліку нових оцінок, які утворилися в новому процесі обороту [60, с. 26]. Бюджет — грошове вираження збалансованого розпису доходів (надходжень) і витрат (використання), що складається для підприємства на певний строк [60, с. 26].

М. Вініченко зазначає, що бюджетування — достатньо гнучка та адекватна сучасним умовам господарювання технологія, яка може бути настроєна під умови конкретної галузі народного господарства, під умови роботи конкретного підприємства [66, с. 3].

Л. Гнилицька дає таке визначення терміна «бюджетування»: «...Процес розробки, виконання контролю, аналізу та коригування окремих бюджетів за структурними підрозділами або функціональними сферами діяльності підприємства, їх узгодженість та узагальнення по підприємству в цілому» [74, с. 12].

С. Голов під бюджетуванням розуміє процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді сис-

теми бюджетів. Бюджет — це план майбутніх операцій, виражених у кількісних (здебільшого грошовому) вимірниках [75, с. 340].

О. Жамойда визначає, що в широкому розумінні бюджетування постає як система регулярного економічного управління, спрямована на оптимізацію фінансових потоків, як інструмент організації обліку та контролю фінансових ресурсів, як загальна концепція методології фінансового планування, універсальний інструмент управління ресурсами та організацією [95, с. 8].

Важко погодитися з думкою Т. Каменської, що бюджетування — це система виключного короткострокового планування, обліку та контролю коштів і результатів діяльності підприємства за центрами відповідальності та сегментами бізнесу [117, с. 407], адже бюджетування передбачає складання як оперативних (короткострокових), так і стратегічних (довгострокових) бюджетів. Що стосується виділених автором об'єктів бюджетування (коштів і результатів діяльності підприємства), то слід зазначити, що це є невичерпним переліком. Нами цей перелік буде уточнений далі і виражений трьома основними складовими бюджетування: 1) операційні бюджети; 2) фінансові бюджети; 3) допоміжні бюджети. Водночас ми поділяємо думку Т. Каменської, що «бюджетування дозволяє аналізувати прогнозовані та отримані економічні показники з метою управління бізнес-процесами та їх контролю» [117, с. 407].

О. Мельник тлумачить поняття «бюджету» як розпис потреб та ресурсів у кількісній формі, що формується на засадах багатоваріантного аналізу для обраного об'єкта з метою пошуку оптимального шляху досягнення встановлених цілей організації [149, с. 7].

Л. Нападовська трактує бюджетування «...як цілісну інтегровану інформаційну систему, яка забезпечує взаємозв'язок і взаємоузгодженість процесів планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень на рівні окремих структурних підрозділів та підприємства в цілому» [160, с. 50].

О. Волкова під бюджетом розуміє документ, в якому наведено планові показники діяльності організації на ближчу (операційну) перспективу [67, с. 211]. Бюджетування — це процес узгодженого планування і управління діяльністю організації за допомогою бюджетів (кошторисів) та економічних показників, що дають змогу визначити вклад кожного підрозділу та кожного менеджера в досягнення загальних цілей [67, с. 214].

Бюджетування, на думку російського професора В. Івашкевича: «В загальному вигляді можна подати, як інформаційну систему внутрішньофірмового, корпоративного управління за допомогою визначених фінансових інструментів, називається бюджетами» [107, с. 449].

Колектив російських авторів-практиків — Є. Добровольський, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав, які займаються постановкою систем бюджетування в країнах колишнього СРСР з 1996 р. [63, с. 8], зазначають коротко і лаконічно, що бюджет — це елемент управління підприємством [63, с. 16].

М. Кузьміна визначає бюджетування, як процес узгодженого планування роботи та управління діяльністю підрозділів за допомогою кошторисів та економічних показників. Бюджет — фінансовий план, що охоплює всі сторони діяльності організації та дає змогу зіставляти всі понесені витрати з отриманими результатами діяльності [135, с. 60].

Л. Панферова зазначає, що, за оцінками фахівців, підприємства, які не формують бюджети, втрачають за рік 20 відсотків своїх доходів. Бюджетування — це не просто інструмент планування у вузькому (радянському) розумінні, а інструмент управління: планування, облік і контроль (сучасна модель внутрішнього управління) [169, с. 52].

На думку колективу зарубіжних авторів Е. Аткинсона, Р. Банкера, Р. Каплана, М. Янга: «Бюджет — це кількісно виражені грошові притоки (надходження) і відтоки (виплати), що передбачають наслідок поточних операційних рішень та показують, чи зможе фінансовий план задовольнити цілі організації. Бюджетування — це процес підготовки бюджетів» [222, с. 656].

Як зазначають зарубіжні автори Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер, бюджет — кількісне вираження плану, інструмент координації та контролю за його виконанням [230, с. 97].

Бюджет (англ. budget — буквально «сумка») — кількісне вираження плану в натуральних та грошових вимірниках — являє собою центральну ланку бюджетування. Структура бюджету, склад бюджетних статей визначають якість бюджетування.

Отже, на нашу думку, можна констатувати, що бюджетування є інструментом управління підприємством у цілому, зокрема непрямими витратами промислового підприємства.

Для обліку непрямих витрат, який є ключовим питанням управлінського обліку, важливий не тільки підрахунок витрат, але й прогнозування їх розміру на майбутню перспективу.

Бюджетне планування, яке є найбільш деталізованим рівнем прогнозування, являє собою процес підготовки окремих бюджетів за структурними підрозділами або функціональними сферами організації, розроблених на основі затверджених вищим керівництвом програм.

Завжди треба пам'ятати, що внутрішньофірмове бюджетування — це не стільки інструмент, скільки управлінська технологія, це показник якості управління в компаніях, відповідність рівня її менеджменту та прийняття управлінських рішень сучасним потребам. Проблеми поста-

новки внутрішньофірмового бюджетування в провідних міжнародних компаніях країн світу були вирішені ще 20 — 25 років тому, хоча вдосконалення систем бюджетування триває й досі. Якщо менеджери вищої ланки на Заході говорять про курси акцій, бондів, кредитні рейтинги, то більшість вітчизняних генеральних директорів обговорюють між собою виробничі процеси, питання технічної модернізації, соціальні проблеми або політику. В кращому випадку йдеться про непомірні податки, неплатежі покупців або про вчасну виплату заробітної плати працівникам підприємства. Це насамперед, характеризує стан пріоритетів в управлінні вітчизняного та зарубіжного бізнесу.

Повноцінне внутрішньофірмове бюджетування, тобто бюджетування як управлінська технологія, включає три складові:

1. Технологію бюджетування, в яку входять інструментарій фінансового планування (види та формати бюджетів, система цільових показників і нормативів), порядок консолідації бюджетів різних рівнів управління та функціонального призначення.

2. Організацію бюджетування, яка включає фінансову структуру компанії (перелік центрів обліку — структурних підрозділів підприємства або компанії, що є об'єктами бюджетування), бюджетний регламент та механізми бюджетного контролю (процедури складання бюджетів, їх подання, узгодження та затвердження, порядок подальшого коригування, збору та обробки даних про виконання бюджетів), розподіл функцій в апараті управління (між функціональними службами та підрозділами різного рівня) в процесі бюджетування, систему внутрішніх нормативних документів (положень, інструкцій і т.д.).

3. Автоматизацію фінансових розрахунків, що передбачає не тільки складання фінансових прогнозів (аналіз, розрахунок різних варіантів фінансового стану підприємства та його окремих видів бізнесу), але й постановку суцільного управлінського обліку, в рамках якого в будь-який час можна отримувати оперативну інформацію в ході виконання раніше прийнятих (затверджених) бюджетів (про рух грошових коштів, рівень витрат, структуру повної собівартості, норму та масу прибутку і т.д.), а також за окремими видами господарської діяльності підприємства або його структурними підрозділами (за видами продукції, окремими контрактами, по філіях або дочірніх компаніях і т.д.), а не тільки для юридичної особи в цілому.

Якщо із схеми випадає хоча б один складовий елемент, то навряд чи можна розраховувати на успіх постановки бюджетування та на те, які проблеми в сфері управління воно допоможе вирішити.

Залежно від масштабів, специфіки виробництва та поставлених завдань підприємства впроваджують різні методи обліку витрат. Такими методами є: метод обліку повних витрат, метод «директ-костинг» (англ.

direct costing), метод ABC (activity-based costing), позамовний метод обліку витрат, попроцесний метод обліку витрат, метод «стандарт-костинг» (англ. standart costing), метод обліку фактичних витрат.

Більшість з цих методів є водночас системами управління витратами. Крім, власне, методів обліку витрат, вони включають методи бюджетування та аналізу витрат. Системою управління витратами вважається «директ-костинг», оскільки поряд з методом обліку витрат на базі скороченої собівартості він включає метод бюджетування з використанням гнучких кошторисів та маржинальний аналіз. Системами управління витратами є також «стандарт-костинг», ABM (Activity-based management), TCM (Target cost management), SCM (Strategic cost management).

Перелічені методи тісно взаємопов'язані між собою. Можна зробити висновок, що в останні десятиріччя на практиці використовуються комбіновані методи обліку витрат. Найбільш важким та трудомістким завданням в кожному з цих методів вважається облік непрямих витрат. Будь-який із їх методів обліку витрат в окремому випадку, а також у комбінації суттєво впливають на концепцію управління непрямими витратами підприємства. Так, підприємство, що використовує метод «стандарт-костинг» водночас може вести облік витрат у розрізі центрів відповідальності, за видами продукції, видами діяльності (комбінування з методом ABC), по факторах виробництва і т.д. Одночасно метод «стандарт-костинг» може бути комбінований з позамовним методом, попроцесним або методом «директ-костинг». Залежно від наведених комбінацій у системі «стандарт-костингу» змінюються ставки непрямих витрат, методи їх обліку та розподілу.

У загальному вигляді можна виокремити сутність призначення бюджетування на підприємстві, а саме — це основа:

- планування та прийняття управлінських рішень;
- оцінки всіх аспектів фінансового стану підприємства;
- зміцнення фінансової дисципліни та підпорядкування інтересів окремих структурних підрозділів інтересам підприємства в цілому та власникам його капіталу.

При цьому на кожному підприємстві може бути своє призначення бюджетування залежно як від об'єкта фінансового планування, так і від системи фінансових та нефінансових цілей. Виходячи з цього можна сказати, що призначення бюджетування на кожному підприємстві як управлінської технології може переслідувати свої власні цілі й використовувати свої власні засоби та інструментарій.

Бюджети (фінансові плани) розробляються як для підприємства в цілому, так і для окремих структурних підрозділів з метою прогнозування фінансових результатів, встановлення цільових показників фі-

нансової ефективності та рентабельності, обмеження (лімітування) найбільш важливих витрат тощо.

Отже, бюджети повинні надати керівництву підприємства можливість провести порівняльний аналіз фінансової ефективності роботи структурних підрозділів, а також виявити найбільш прийнятні для подальшого розвитку сфери господарської діяльності.

При складанні бюджетів непрямих витрат промислових підприємств можна застосовувати два підходи. Перший підхід ґрунтується на розробці бюджетів без консультування з керівниками центрів відповідальності та бухгалтерами-аналітиками. Такий метод називають «бюджетування зверху — вниз», або «top — down budgeting». Керівник, відповідальний за розробку генерального бюджету підприємства, встановлює рівень непрямих витрат для кожного структурного підрозділу або центру витрат. Керівництво центрів відповідальності та персонал, що безпосередньо займаються розробкою бюджету, не можуть змінювати величини запланованих непрямих витрат, що встановлена вищим керівництвом. Перевага цього методу — невелика трудомісткість розрахунків. Недолік — відсутність оперативної інформації про динаміку непрямих витрат у розрізі центрів відповідальності, що не дає змогу вчасно вносити зміни до бюджету.

Другий метод — «бюджетування знизу вверх», або «bottom — up budgeting». Безпосередньо інформація про непрямі витрати та їх фактори збирається на самих нижчих рівнях управління. Визначається кількість матеріальних ресурсів, необхідних для обслуговування та управління підрозділами та підприємством, види обладнання, суми амортизації обладнання, потрібна чисельність персоналу та витрати на оплату праці, необхідна кількість машино-годин та витрат, пов'язаних з утриманням основних засобів. Після узгодження прийнятного рівня непрямих витрат з керівництвом підприємства, відповідальний за розробку генерального бюджету організації формує безпосередньо бюджет непрямих витрат. Перевага такого методу — висока точність розрахунків. Недолік — порівняно велика трудомісткість заходів щодо складання бюджету непрямих витрат.

Бюджети непрямих витрат бувають гнучкими, фіксованими, бюджетами від досягнутого, нульовими, АBB-бюджетами, цільовими, стратегічними, бюджетами, складеними за методом нарахування, та касовими.

Гнучкий бюджет непрямих витрат підприємства — це бюджет, який складають не для конкретного обсягу діяльності підприємства, а для визначеного його діапазону.

Фіксований, або статичний, бюджет — це бюджет, розрахований на визначений обсяг діяльності організації. Тобто, в статичному бюджеті

непрямі витрати плануються виходячи тільки з одного рівня реалізації продукції.

Бюджет непрямих витрат від досягнутого являє собою бюджет, при складанні якого передбачається, що планування витрат здійснюється через коригування даних минулих бюджетів.

Нульовий бюджет непрямих витрат підприємства (Zero-Based Budgeting) являє собою бюджет, при складанні якого передбачається, що планування витрат здійснюється з нуля.

Бюджет непрямих витрат підприємства ABB (Activity-Based Budgeting) — це бюджет, що ґрунтується на принципах обліку витрат за видами діяльності ABC (Activity-Based Costing). Непрямі витрати промислових підприємств плануються за видами господарської діяльності. Для кожного виду діяльності визначається носій (драйвер) витрат. Під носієм (драйвером) витрат розуміють однорідні фактори, що визначають динаміку витрат. Отже, система бюджетування ABB — це інструмент планування та/або бюджетування, який використовують для створення зв'язків між запланованими носіями витрат та плановими непрямими витратами підприємства.

Цільовий бюджет непрямих витрат підприємства (Target Budgeting) являє собою бюджет, складання якого орієнтовано на досягнення основних цілей підрозділів та/або підприємства в цілому. Важливо, щоб працівники розуміли, як розроблений бюджет у рамках підрозділів співвідноситься з загальними цілями підприємства.

Стратегічний бюджет непрямих витрат підприємства (Strategic Budgeting) — це бюджет, розрахований на довгостроковий термін. Прикладом такого бюджету на підприємстві може бути бюджет на дослідження та розробки нового виду продукції.

Бюджет непрямих витрат за методом нарахування — це бюджет, який складають із використанням такого принципу, як часова визначеність факторів господарської діяльності підприємства. Згідно з цим принципом факти господарської діяльності відносяться до того періоду, в якому вони безпосередньо виникли, незалежно від часу виплати грошових коштів, пов'язаних із ними. Отож, непрямі витрати підприємства плануються на дату їх здійснення, а не на дату оплати.

Касовий бюджет непрямих витрат підприємства — це бюджет, який складається за касовим принципом відображення витрат. Відповідно до цього принципу непрямі витрати підприємства плануються у бюджеті на дату їх оплати, а не на дату їх здійснення. Касовий бюджет непрямих витрат підприємства — це частина бюджету про рух грошових коштів підприємства.

До проблем підготовки, формування, контролю, внесення змін і доповнень до бюджетів непрямих витрат підприємства можна віднести такі:

- відсутність команди кваліфікованих спеціалістів, які можуть повністю побудувати ідеологію бюджетування непрямих витрат підприємства в загальній системі бюджетування підприємства;
- нерівнозначність на підприємствах розуміння того, який підрозділ повинен займатися складанням бюджетів непрямих витрат підприємства;
- наявність фрагментарних підсистем бюджету невзаємопов'язаних між собою (наприклад, наявність тільки фінансового плану або бюджету руху грошових коштів);
- відсутність зв'язку між витратами та витрачанням фінансових ресурсів підприємства;
- система бюджетування не орієнтована на досягнення стратегічних цілей підприємства;
- не розроблені дієві регламентні документи, що забезпечують функціонування системи бюджетування на підприємстві;
- відсутність взаємозв'язку управлінського та бухгалтерського обліку.

З точки зору послідовності підготовки документів для складання основного бюджету виділяють такі три складові частини бюджетування підприємства:

1. Складання операційних бюджетів. До операційних бюджетів належать:

- бюджет продажів;
- бюджет виробництва;
- бюджет виробничих запасів;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет прямих витрат на матеріали;
- бюджет інших прямих витрат;
- бюджет загальноновиробничих витрат;
- бюджет адміністративних витрат;
- бюджет збутових витрат;
- бюджет інших операційних витрат;
- бюджет доходів і витрат.

2. Складання фінансових бюджетів. До фінансових бюджетів відносять:

- бюджет капітальних вкладень;
- запланований Звіт про рух грошових коштів;
- прогнозний баланс.

3. Допоміжні бюджети, які складають для планування невиробничих витрат, що забезпечують функціонування соціальної сфери підприємства.

Що стосується проблем впровадження бюджетування на вітчизняних промислових підприємствах, то необхідно зазначити, що на сьогоднішній день комплексне бюджетування, у т.ч. бюджетування непрямих витрат на промислових підприємствах, недостатньо розвинуто. Нашу думку підтверджує О. Шеремета, яка встановила, що «Практичне застосування бюджетів на підприємствах машинобудування регіону (Хмельницької області — *примітка автора*) досить обмежене. З опитаних респондентів про використання бюджетів на підприємстві заявило 60%, але для них характерне ототожнення поняття «бюджет» і «фінансовий план», а також під поняття «бюджет підприємства» підпадають усі модифікації планових документів витрат» [241, с. 7]. В той же час у своїй дисертації автор зазначає, що «...кошториси застосовують в процесі управління 92% опитаних. Такий результат може свідчити про розмежування термінів «кошторис» і «бюджет» фахівцями економічних служб підприємств. По-перше, кошторис найчастіше сприймається як плановий документ, що традиційно складається на підприємстві для визначення рівня витрат виробництва у майбутньому, а будь-які його модифікації або інші планові документи вважатимуться бюджетом. По-друге, бюджети на певних підприємствах ототожнюються з фінансовими планами» [240, с. 74]. Щодо зроблених розмежувань термінів «кошторис», «бюджет» і «фінансовий план» зауважимо, що ці поняття на практиці вживаються у більшості випадків як синоніми. Це пояснюється тим, що поняття «бюджетування» — зарубіжний термін, який з'явився у вітчизняній практиці тільки у кінці 80-х на початку 90-х років XX ст.

Нами пропонується структура та послідовність формування основного бюджету промислового підприємства (додаток X).

Виходячи з досліджуваної теми, зосередимо увагу на проблемі бюджетування непрямих витрат підприємства. Серед наведених вище витрат пропонуємо виокремити такі бюджети: загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності.

Бюджет загальновиробничих витрат підприємства відображає обсяг витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, за винятком прямих витрат на матеріали, прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат. Призначення цього бюджету — встановити частину умовно-постійних витрат, необхідних для виробництва запланованого обсягу випуску продукції.

Загальновиробничі витрати включають постійну і змінну частину. Постійна їх частина планується виходячи з потреб виробництва, а змінна — як норматив від трудовитрат основних виробничих робітників.

Загальновиробничі витрати залежать від різних факторів, як правило, ці витрати нормуються за місяцями бюджетного періоду складанням плану-графіка та плану оплат. Приклад річного бюджету загальновиробничих витрат ПАТ «Київський завод «Аналітприлад» за 2011 р. наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

**БЮДЖЕТ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ
ПАТ «КИЇВСЬКИЙ ЗАВОД «АНАЛІТПРИЛАД» НА 2011 Р.**

№ з/п	Шифр витрат	Найменування статей витрат	Сума, грн.
1	2	3	4
1	9101	Амортизація основних виробничих фондів (устаткування, інструментів)	190000,00
2	9102	Витрати на експлуатацію устаткування	450000,00
3	9103	Витрати на ремонт устаткування і транспортних засобів	220000,00
4	9104	Знос (амортизація) швидкозношувочих малоцінних інструментів	72000,00
5	9105	Витрати на внутрішні заводські переміщення вантажу	150000,00
6	9106	Витрати інших організацій з підвищення надійності металоконструкцій	50000,00
7	9107	Витрати на оплату праці АУП цехів з відрахуванням на соціальні заходи	180000,00
8	9108	Витрати на службові відрядження	3000,00
9	9109	Знос (амортизація) основних виробничих фондів (будівлі, спорудження)	5000,00
10	9110	Знос (амортизація) нематеріальних активів	120000,00
11	9111	Витрати на забезпечення організації виробництва	125000,00
12	9112	Витрати на обслуговування виробничого процесу	90000,00
13	9113	Витрати на ремонт основних виробничих фондів	50000,00
14	9114	Витрати на охорону праці	12000,00
15	9115	Витрати на забезпечення спецодягом, взуттям	20000,00
16	9116	Витрати на спецхарчування	9000,00
17	9117	Знос (амортизація) малоцінних швидкозношувочих предметів	3000,00
18	9118	Витрати на обов'язкове страхування майна	4000,00
19	9119	Інші витрати	1000,00
20	9120	Цехові канцелярські витрати	1000,00
21	9121	Витрати з податку на землю	110000,00
Разом:			1865000,00
Фонд оплати праці основних виробничих працівників			850000,00
% накладних витрат			219,4

За даними цієї таблиці можна дійти висновку, що на ПАТ «Київський завод «Аналітприлад» бюджет загальновиробничих витрат складається на цілий поточний рік і являє собою бюджет від досягнутого або від попереднього, при якому планування витрат здійснюється коригуванням даних попереднього періоду з урахуванням стратегічних цілей та обмежувальних факторів. Окремі статті цих витрат можуть індексуватися на індекс інфляції попереднього бюджетного року. Перевагою методу є дешевизна його застосування, простота й широка практична поширеність на вітчизняних промислових підприємствах. Недоліком є те, що в процесі бюджетування не аналізується ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться на наступний період (для ПАТ «Київський завод «Аналітприлад» — календарний рік).

На ПАТ «Київський завод «Аналітприлад» аналізуються статті бюджетів загальновиробничих витрат по закінченні бюджетного року, коли оперативне управління витратами і з'ясування причин відхилень цих витрат вже неможливо здійснити. Аналіз бюджету загальновиробничих витрат за 2011 рік ПАТ «Київський завод «Аналітприлад» наведено у додатку Ц.

Крім того, на нашу думку, суттєвим недоліком побудови бюджетів загальновиробничих витрат на ПАТ «Київський завод «Аналітприлад» є відсутність оперативних щомісячних бюджетів загальновиробничих витрат промислового підприємства. Інформаційна база для аналізу фактичного бюджету загальновиробничих витрат з плановим на ПАТ «Київський завод «Аналітприлад» формується в системі бухгалтерського обліку, а саме в розрізі рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» формуються відповідні аналітичні рахунки — статті витрат, які на кінець бюджетного періоду формують фактичні бюджетні показники.

Вважаємо, що було б доцільно розробити та впровадити механізм щомісячного складання двох бюджетів загальновиробничих витрат підприємства ПАТ «Київський завод «Аналітприлад», що буде включати окремо загальнозаводські та загальноцехові виробничі витрати підприємства. Загальнозаводські виробничі витрати — це загальновиробничі витрати, що будуть спільними для всіх виробництв (цехів, дільниць). Загальноцехові виробничі витрати — це загальновиробничі витрати, які стосуються витрат окремого цеху (дільниці), в якому виготовляється певний вид продукції. Загальноцехові виробничі витрати будуть розподілені за напрямками вироблюваної продукції. Бюджет загальнозаводських виробничих витрат включатиме загальні витрати для всіх видів вироблюваної продукції.

Після того як ці витрати будуть сплановані, їх слід необхідно розподілити між всіма видами вироблюваної продукції згідно з обраною базою розподілу. Сума витрат на оплату праці працівників апарату управління виробництвом та працівників, що обслуговують виробни-

чий процес, переноситься зі штатного розпису підприємства, до яких включаються нарахування на заробітну плату. Витрати на утримання сторожової охорони складаються із заробітної плати працівників охорони з нарахуваннями та суми на утримання приміщення для охорони. Інші витрати встановлюються як ліміти на запланований період виходячи із статистичних даних минулих періодів. Експлуатаційні витрати, потрібно підрахувати з ПДВ, так як ці витрати придбаваються підприємством зі сторони, що потім будуть використані при складанні бюджету руху грошових коштів та податкового бюджету підприємства.

Ми погоджуємося з думкою В. Хруцького, Т. Сизової та В. Гамаюнова стосовно доцільності виділення тільки тих статей витрат, що є найбільш суттєвими, частка яких у доході від реалізації продукції перевищує 0,5 — 1% [232, с. 60]. Отож бюджетні статті загальновиробничих витрат підприємства необхідно відображати більш укрупнено, проте так, щоб, бюджети витрат підприємства були не дуже громіздкими і водночас були інформативними.

Приклад запропонованої форми щомісячного бюджету загальнозаводських виробничих витрат підприємства наведено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

**БЮДЖЕТ ЗАГАЛЬНОЗАВОДСЬКИХ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ЛЮТИЙ
2011 РОКУ**

№ з/п	Шифр витрат	Найменування статей витрат	Сума без ПДВ, грн.	Сума з ПДВ, грн.
1	9101	Фонд оплати праці працівників апарату управління виробництвом (з нарахуваннями)	7612,00	-
2	9102	Фонд оплати праці працівників, що обслуговують виробничий процес (з нарахуваннями)	3716,00	-
3	9103	Витрати на утримання охорони	6484,00	-
4	9104	Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів та нематеріальних активів	1546,00	-
5	9105	Амортизація основних засобів та нематеріальних активів	10417,00	-
6	9106	Експлуатаційні витрати (освітлення, вода, опалення, і т.д.)	1000,00	1200,00
7	9107	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	9167,00	-
8	9108	Інші витрати	100,00	-
9	Всього:		40042,00	1200,00
10	Всього, у т.ч. ПДВ:		40242,00	

Після цього суму загальнозаводських виробничих витрат підприємства розподіляють між напрямками вироблюваної продукції, для спрощення розрахунків за базу розподілу візьмемо прямі витрати на оплату праці за кожним видом вироблюваної продукції. Розподіл загальнозаводських виробничих витрат наведено в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

**РОЗПОДІЛ ЗАГАЛЬНОЗАВОДСЬКИХ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ
ПІДПРИЄМСТВА ЗА ВИДАМИ ПРОДУКЦІЇ ЗА ЛЮТИЙ 2011 РОКУ**

№ з/п	База розподілу загальнозаводських виробничих витрат	Сума, грн.	Частка, у %.
1	Прямі витрати на оплату праці за видом продукції «Цукрометр»	17914,00	30%
2	Прямі витрати на оплату праці за видом продукції «Газоаналізатор»	42407,00	70%
3	Всього:	60321,00	100%
Розподіл загальнозаводських витрат підприємства		Сума до розподілу	Розподілені загальнозаводські витрати без ПДВ, грн.
4	Вид продукції «Цукрометр»	40042,00	12012,60
5	Вид продукції «Газоаналізатор»		28029,40

Запропонований бюджет загальновиробничих витрат (загальнозаводських та загальноцехових виробничих витрат) підприємства ПАТ «Київський завод «Аналітприлад» за лютий 2011 р. по видах вироблюваної продукції наведено в додатку Ш.

Сума загальнозаводських виробничих витрат в обсязі 30 % або 12012,60 грн., відноситься до виду продукції «Цукрометр», а сума 28029,40 грн., або 70 %, — до виду продукції «Газоаналізатор».

Для аналізу контролю бюджету загальновиробничих витрат підприємства пропонуємо, запровадити документ — Звіт про виконання бюджету (додаток Ш). Завдяки Звіту про використання бюджету за певний період на підприємстві здійснюється бюджетний контроль за непрямыми витратами підприємства, що являє собою інструмент порівняння фактичних витрат підприємства з бюджетними (запланованими), аналізу встановлених відхилень (розбіжностей) та внесення необхідних корективів. На нашу думку, має рацію Г. Партин, яка вважає, що головним завданням бюджетного контролю є виявлення суттєвих розбіжностей (наприклад тих, що перевищують 5%) між бюджетними і фактичними показниками, зосередження уваги менеджерів на них як

таких, що потребують докладного аналізу, встановлення причин виникнення цих розбіжностей та обґрунтування способів їх усунення [170, с. 53]. Тому робота в дотриманні бюджетних показників привчає колектив підприємства до дисципліни — фінансової, і не тільки, дає керівництву різних рівнів критерії для прийняття управлінських рішень, вимагає від керівництва узгоджених дій і рішень. Контроль за виконанням бюджету привчає керівництво своєчасно відстежувати хід подій, точніше напрям виробничо-фінансової діяльності підприємства, і коригувати значні бюджетні відхилення.

О. Жамойда наводить власну думку, що недоцільно приділяти значну увагу адміністративним та витратам на збут внаслідок незначної частки у загальній сукупності витрат вітчизняних підприємств (до 10%) [96, с. 70]. Попри це твердженню ми підтримуємо думку О. Шеремета, що непрямі витрати в процесі діяльності можуть займати велику частку в структурі витрат і тому для ефективного процесу бюджетування окремо складають бюджети адміністративних, загальновиробничих та збутових витрат [240, с. 76 — 77]. До цього переліку операційних витрат, на наш погляд, доцільно було б додати інші витрати операційної діяльності підприємства.

Стосовно зарубіжної практики господарювання підприємств, то О. Жамойда наголошує, що величина адміністративних та збутових витрат зарубіжних підприємств суттєво вища порівняно з вітчизняними та займає в середньому до 30% загального обсягу витрат [96, с. 70].

Модель контролю процесу бюджетування непрямих витрат підприємства наведено в додатку Ю.

За результатами опитування відомої аудиторської фірми «Ernst & Young», проведеного на початку 2009 р., представники 107 провідних українських (18%) та іноземних (82%) компаній, що працюють в Україні, зазначили, що заходами, яких вони вживали для скорочення витрат підприємства було зниження адміністративних витрат підприємства (80% опитаних) [249]. Наступні дослідження, що були проведені в кінці 2009 — на початку 2010 р. показали, що серед 68 українських (27%) та зарубіжних компаній (73%) заходи щодо скорочення адміністративних витрат вже підтримали 82% опитаних підприємств [108], що на 2% більше, ніж показники за попередній рік. Тому бюджетування адміністративних витрат має надати інформацію для менеджерів стосовно оптимізації адміністративних витрат та ефективного управління ними.

Бюджет адміністративних витрат підприємства — це плановий документ, що передбачає відображення витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом та збутом продукції. Призначення цього документу — достовірно визначити адміністративні витрати, які необхідні для забезпечення існування підприємства або фірми як організації.

Ліміти всіх видів адміністративних витрат підприємства мають встановлюватися у вигляді фіксованих сум на майбутній період, які забезпечують відповідні нормативи показників прибутковості. У разі збільшення обсягів продажів можна збільшувати ліміти непрямих витрат підприємства при обов'язковому дотриманню умови: показники прибутковості не повинні погіршуватися.

На основі щомісячного деталізованого бюджету адміністративних витрат підприємства за поточний рік складається зведений бюджет адміністративних витрат за квартал поточного року. В свою чергу, квартальний бюджет адміністративних витрат поточного року має укрупнені статті витрат, зміст яких береться із відповідних бюджетів за кожний місяць. Приклад складання зведеного бюджету за I-й квартал адміністративних витрат із використанням групування «необхідні — додаткові» витрати наведено у табл. 2.14.

Таблиця 2.14

ЗВЕДЕНИЙ БЮДЖЕТ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА ЗА I КВАРТАЛ 2011 Р.

№ з/п	Найменування статей витрат	Бюджет, тис. грн.		Відхилення, тис. грн.
		Затверджений	Виконаний	
1	2	3	4	5
Необхідні витрати				
1	Заробітна плата персоналу	120,9	120,9	0
2	Нарахування на заробітну плату	45,34	45,34	0
3	Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших матеріальних необоротних активів:	149,4	148,5	-0,9
3.1	- операційна оренда	11,0	10,4	-0,6
3.2	- амортизація	32,4	33,1	+0,7
3.3	- плата за землю	10,1	10,4	+0,3
3.4	- ремонт	15,6	14,5	-0,8
3.5	- страхування	30,3	30,4	+0,1
3.6	- паливо	21,2	22,3	+1,1
3.7	- опалення	5,4	4,7	-0,7
3.8	- освітлення	4,6	3,7	-0,9
3.9	- охорона	8,0	8,4	+0,4

Продовження табл. 2.14

№ з/п	Найменування статей витрат	Бюджет, тис. грн.		Відхилення, тис. грн.
		Затверджений	Виконаний	
1	2	3	4	5
3.10	- збір на забруднення навколишнього середовища	4,2	4,2	0
3.11	- водопостачання	2,1	1,9	-0,2
3.12	- вивіз сміття	1,0	1,0	0
3.13	- прибирання приміщень	3,5	3,5	0
4	Представницькі витрати	60,5	64,3	+3,8
5	Витрати на зв'язок:	40,1	41,8	+1,7
5.1	Послуги «Укртелеком»	20,0	21,2	+1,2
5.2	Послуги мобільного зв'язку	11,5	11,9	+1,4
5.3	Послуги з доступу до мережі інтернет	8,6	8,7	+0,1
6	Витрати на відрядження	16,5	21,4	+4,9
7	Канцелярські витрати	15,4	13,5	-1,9
8	Витрати на спецодяг	5,6	6,1	+0,5
9	Інші витрати	4,1	5,1	+1,0
Σ	Разом необхідні витрати адміністративних витрат	457,84	466,94	+9,1
Додаткові витрати				
10	Додаткові витрати на оплату праці	6,4	7,8	+1,4
11	Додаткові витрати на рекламні заходи	20,5	21,3	+0,8
12	Додаткові витрати на спецодяг	15,1	15,1	0
13	Витрати на мобільний зв'язок	34,3	35,0	+0,7
14	Додаткові витрати на відрядження	25,4	31,2	+5,8
15	Додаткові канцелярські витрати	3,4	2,1	-1,3
Σ	Разом додаткові адміністративні витрати:	105,1	112,5	+7,4
Σ	Загальна сума необхідних і додаткових адміністративних витрат	562,94	579,44	+16,5

Використання бюджету адміністративних витрат уможливить планування непрямих витрат підприємства, зокрема адміністративних, на перспективу та в разі різких коливань цін або інших факторів регулювання й оптимізацію суми непрямих витрат, послідовно скорочуючи суму додаткових адміністративних витрат підприємства.

Необхідні — це непрямі витрати, які підприємство несе незалежно від свого фінансового стану.

Додаткові — це непрямі витрати, які додатково може дозволити собі підприємство при стабільному фінансовому стані.

Ми погоджуємося з думкою М. Пушкаря стосовно стану контролю на вітчизняних підприємствах за збутовими витратами, а саме: «На практиці контроль за збутовими витратами недостатній, його дані не аналізуються в динаміці, не визначається їх вплив на обсяг і процес реалізації (прискорення чи уповільнення, збільшення попиту на продукцію тощо)» [192, с. 127].

Інформація про запланований розмір витрат на збут підприємства повинна мати прогностичний характер, а отже, необхідно встановити залежність між окремими показниками, що дасть відповідь про оптимальність розмірів і доцільність проведення витрат на збут підприємства.

Зменшення витрат у III-му кварталі 2009 р. на маркетинг і збут, за даними аудиторської фірми «Ernst & Young», як ефективних заходів щодо зменшення загальних витрат підприємства, підтримало 53% опитаних компаній у ході проведеного дослідження (20 грудня 2009 р. — 13 січня 2010 р.) [108].

Бюджет витрат на збут підприємства — це бюджет, розрахований на визначений обсяг збутової діяльності промислового підприємства. Відтак, у бюджеті витрати відображаються виходячи з одного виду діяльності підприємства.

Аналіз діючої практики вітчизняних промислових підприємств показує, що при традиційному підході до бюджетування витрат на збут перед підприємствами постає проблема планування змінних витрат на збут, що обумовлює складність у визначенні взаємозв'язку витрат з обсягом діяльності. Як наслідок у бюджет закладаються надлишкові витрати або, навпаки, деякі витрати не закладаються. Вирішити цю проблему, на нашу думку, можна за допомогою методики бюджетування, яка включає:

- планування прямих та непрямих, змінних та постійних витрат на збут;
- планування баз (ставок) розподілу витрат на збут по видах продукції.

Планування величини змінних витрат на збут доцільно робити на основі визначення планової ставки нарахування, що буде прив'язана до окремих показників обсягу збутової діяльності.

За бази (ставки) розподілу необхідно вибирати показники факторів, які впливають на формування окремих статей змінних витрат на збут (для витрат на пакування — базою (ставкою) розподілу буде фізичний обсяг відвантаження продукції, для транспортних витрат — запланований кілометраж рейсів). База (ставка) розподілу встановлюють на основі аналізу минулих періодів з урахуванням запланованих заходів щодо оптимізації змінних витрат на збут.

Нами запропонована методика бюджетування витрат на збут у два етапи. На першому етапі необхідно розрахувати змінні витрати на збут (табл. 2.15), на другому етапі розрахувати постійні витрати на збут.

По закінченні розрахунку запланованої величини змінних витрат на збут здійснюється їх розподіл по всіх видах діяльності (виготовленої продукції) згідно встановленими базами розподілу, що наведено в табл. 2.16

Отже, можна дійти висновку, що детально складений бюджет витрат на збут приладобудівних підприємств та оперативний бюджетний контроль за його виконанням дає змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення в частині ціноутворення, аналізу беззбитковості, планування асортименту продукції.

Будь-які промислові підприємства у т.ч. приладобудівні, потребують оптимізації витрат збутової діяльності. Успішному вирішенню такого завдання, на нашу думку, сприяє повноцінно функціонуюча система бюджетування витрат на збут.

По закінченні першого етапу по розрахунку змінних витрат на збут здійснюється другий етап — розрахунок постійних витрат на збут табл. 2.17.

Нами запропоновано виділяти два бюджети у складі загальновиробничих витрат підприємства — загальнозаводських та загальноцехових витрат підприємства, які будуть корисними в практичній діяльності підприємства для розподілу загальновиробничих витрат за окремими видами виробленої продукції.

На основі результатів дослідження відомої аудиторської фірми «Ernst & Young» щодо скорочення підприємствами адміністративних витрат (82 % опитаних підприємств вважають цей спосіб управління прийнятним) [108], нами було запропоновано виділити у складі бюджету адміністративних витрат підприємства — необхідні та додаткові витрати. Необхідні — це непрямі витрати, які підприємство несе незалежно від фінансового стану підприємства. Додаткові — це непрямі витрати, які додатково може дозволити підприємство при стабільному фінансовому стані. Такий підхід дасть змогу зробити бюджетування непрямих витрат, зокрема адміністративних витрат на перспективу та в разі різких коливань цін або інших факторів регулювати і оптимізувати суму непрямих витрат, послідовно скорочуючи суму додаткових адміністративних витрат підприємства.

Таблиця 2.15

БЮДЖЕТ ЗМІННИХ ВИТРАТ НА ЗБУТ ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ЗА КВІТЕНЬ 2011 р.

№ з/п	Найменування статті змінних витрат на збут	Найменування бази (ставка) розподілу	Величина бази розподілу	Величина ставки розподілу	Змінні витрати в фізичному вираженні	Вартість 1 фіз.од., грн./од.	Бюджет, грн.
1	2	3	4	5	6 = 4*5	7	8=6*7
1	Витрати по зберіганню та відвантаженню продукції:	X	X	X	X	X	15799,70
1.1	Матеріальні витрати	Використовувана площа складу готової продукції	400 кв.м.	0,1 пог. метр./кв.м.	40 пог. метрів	23,00	920,00
1.2	Фонд оплати праці працівників складу	Фізичний обсяг відвантаженої продукції	1100 шт.	0,1 нормо-год./шт.	110 нормо-годин	135,27	14879,70
2	Витрати по пакуванню та сортуванню продукції:	X	X	X	X	X	92261,40
2.1	Матеріальні витрати	Фактичний обсяг пакування	1100 шт.	1 коробка/1 шт.	1100 коробок	56,82	62502,00
2.2	Фонд оплати праці пакувальників	Фактичний обсяг пакування	1100 шт.	0,2 нормо-година/1 шт.	220 нормо-годин	135,27	29759,40
3	Транспортні витрати:	X	X	X	X	X	10020,00
3.1	Матеріальні витрати	Кілометри рейсів	3000 км	0,2 л /км	600 л	8,2	4920,00
3.2	Фонд оплати праці водіїв	Кілометри рейсів	3000 км	X	X	1,7	5100,00
4	Витрати на рекламу	Виручка від реалізації продукції	1265421,00 грн.	X	X	0,01	12654,21
5	Всього (1+2+3+4), грн.	X	X	X	X	X	130735,31

ПЛАНОВИЙ РОЗПОДІЛ ВИТРАТ НА ЗБУТ ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ЗА КВІТЕНЬ 2011 р.

№ з/п	Найменування статей змінних витрат на збут	База розподілу			Розподіл змінних збутових витрат		
		За видами продукції:		Всього:	За видами продукції:		Всього:
		«Цукрометр»	«Газоаналізатор»		«Цукрометр»	«Газоаналізатор»	
1	Витрати по зберіганню та відвантаженню продукції:	X	X	X	3165,40	12634,30	15799,70
1.1	Матеріальні витрати	20 пог.м. (50%)	20 пог.м. (50%)	40 пог.м. (100%)	460,00 грн.	460,00 грн.	920,00
1.2	Фонд оплати працівників складу	20 нормо-годин (18,18%)	90 нормо-годин (81,82%)	110 нормо-годин (100%)	2705,40 грн.	12174,30	14879,70
2	Витрати по пакуванню та сортуванню продукції:	X	X	X	16774,80	75486,60	92261,40
2.1	Матеріальні витрати	200 ппг. (18,18%)	900 ппг. (81,82%)	1100 ппг. (100%)	11364,00	51138,00	62502,00
2.2	ФОП пакувальників	40 нормо-годин (18,18%)	180 нормо-годин (81,82%)	220 нормо-годин (100%)	5410,80	24348,60	71999,4
3	Транспортні витрати:	X	X	X	4008,00	6012,00	10020,00
3.1	Матеріальні витрати	240 л. (40%)	360 л. (60%)	600 л. (100%)	1968,00	2952,00	4920,00
3.2	Фонд оплати праці водіїв	1200 км. (40%)	1800 км. (60%)	3000 км. (100%)	2040,00	3060,00	5100,00
4	Витрати на рекламу	542865,61 (42,9%)	722555,39 (57,1%)	1265421,0 0 грн.	5428,66	7225,55	12654,21
5	Всього(ряд.1 + ряд.2 + ряд.3 + ряд.4):	X	X	X	29376,86	101358,45	130735,31

Таблиця 2.17

РОЗРАХУНОК ПОСТІЙНИХ ВИТРАТ НА ЗБУТ ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ЗА КВІТЕНЬ 2011 Р.

№ з/п	Найменування статті постійних витрат на збут	Бюджет постійних витрат на збут, грн.
1	Фонд оплати праці працівників відділу збуту, реклами та маркетингу	18866,25
2	Амортизаційні відрахування будівель, споруд, машин та обладнання відділу збуту, реклами та маркетингу	25008,75
3	Всього:	43875,00

У зв'язку зі складністю визначення взаємозв'язку збутових витрат з обсягом діяльності пропонуємо для вирішення цієї проблеми застосувати таку методику бюджетування, що буде включати: 1) планування прямих та непрямих, змінних та постійних витрат на збут; 2) планування баз (ставок) розподілу витрат на збут за видами продукції. На основі цього буде детально складений бюджет збутових витрат приладобудівних підприємств та оперативний бюджетний контроль за його виконанням, що дасть змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення в частині ціноутворення, аналізу беззбитковості, планування асортименту продукції.

Отже, на основі проведеного дослідження визначено, що бюджетування як ефективний інструмент управління (управлінська технологія) непрямыми витратами промислового підприємства забезпечує кращу координацію господарської діяльності, що стосується непрямих витрат підприємства, надає керіваність і гнучке пристосування до змін у внутрішньому середовищі (організаційна структура, ресурси, потенціал підприємства) та зовнішньому середовищі (кон'юнктурі ринку), зменшує кількість можливих порушень і зловживань в управлінні, забезпечує взаємозв'язок та формування об'єктивного бачення операційних та стратегічних планів підприємства, забезпечує формування оптимальних управлінських рішень стосовно управління непрямыми витратами підприємства.

На основі проведених нами досліджень технології бюджетування на підприємстві ПАТ «Київський завод «Аналітприлад», зроблено висновок, що недоліками функціонування системи бюджетування підприємства є відсутність складання оперативних бюджетів непрямих витрат підприємства, що унеможливує здійснення оперативного аналізу цих витрат, який в свою чергу надасть змогу з'ясувати причини відхилень цих витрат. У зв'язку з цим, окрім щорічних бюджетів запропоновано

складати оперативні бюджети непрямих витрат підприємства щомісяця і поквартально.

Для ефективного бюджетного контролю підприємства, зокрема бюджетів непрямих витрат, пропонуємо застосовувати документ — Звіт про використання бюджету за певний період, що являє собою інструмент порівняння фактичних витрат підприємства з бюджетними (запланованими), аналізу встановлених відхилень (розбіжностей) та внесення необхідних корективів.

2.4. Концептуальні підходи щодо розподілу непрямих витрат промислових підприємств для визначення повної собівартості продукції

Потреба у вичерпних облікових даних управлінського персоналу полягає в отриманні всебічної інформації про непрямі витрати промислових підприємств. Відповідно до п.16 П(С)БО 16 «Витрати» загально-виробничі витрати, які входять до складу непрямих витрат, поділяють на постійні та змінні [181]. Однак, це положення не містить інформації про методики розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат промислових підприємств. Розподіл непрямих витрат промислових підприємств відповідно до п. 21 П(С)БО 16 «Витрати» здійснюється лише за економічними елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати [181].

Варто погодитися з думкою М. Шигун, що «розподіл витрат операційної діяльності за економічними елементами здійснюється бухгалтерами для заповнення 2-го розділу ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», а для керівництва підприємств такий розподіл не несе інформаційного навантаження. Посилаючись на вимоги П(С)БО, бухгалтери-практики відмовляються здійснювати розподіл адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат на одиницю продукції» [242, с. 442 — 443]. На нашу думку, це можна пояснити тим, що на вітчизняних промислових підприємствах це є додатковою роботою для бухгалтерів без відповідних заохочувальних заходів, а не працівників економічної служби підприємства.

Таким чином, нормативно-правові документи, що регламентують методологічні засади організації та методики ведення бухгалтерського обліку, для потреб управління забезпечують підготовку інформації щодо виробничої собівартості, водночас немає методики розрахунку величини повних витрат на одиницю продукції. Попри те система каль-

кулювання за повними витратами визнається обов'язковою при складанні фінансової та податкової звітності в сфері бухгалтерського обліку та звітності у багатьох країнах [92, с. 210; 155; 229, с. 369]. Втім, як зазначає К. Друрі, з цього правила є виняток: у Фінляндії бухгалтерські норми не зобов'язують компанії застосовувати при складанні звітності для зовнішніх користувачів системи калькулювання з повним розподілом витрат, тому компанії цієї країни активно використовують системи калькулювання за змінними витратами [92, с. 210]. Практика використання різних систем калькулювання в різних країнах свідчить про те, що більшість компаній багатьох країн ведуть облік на основі калькулювання повних витрат (табл. 2.18) [61, с. 212].

Таблиця 2.18

**СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ, ЯКІ ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ
У БІЛЬШОСТІ КРАЇН СВІТУ**

№ з/п	Країна	Система калькулювання	
		змінних витрат, %	повних витрат, %
1	США	31	69
2	Канада	48	52
3	Австралія	33	67
4	Японія	31	69
5	Швеція	42	58
6	Велика Британія	52	48

Слід зауважити, що за системи калькулювання за повними витратами при складанні фінансової та податкової звітності визначають повну собівартість на весь обсяг реалізованої продукції за звітний період без урахування повних витрат за видами продукції (товарів, робіт, послуг) та окремо на одиницю продукції. При цьому спостерігається недостатнє інформаційне забезпечення процесів управління та прийняття неефективних управлінських рішень. М. Шигун для усунення невідповідності методологічних і практичних засад організації та ведення бухгалтерського обліку пропонує вирішити цю проблему через розробку додаткових внутрішніх інструкцій (положень), які забезпечують комплексне інформування керівництва відповідно до специфіки структури діяльності суб'єкта господарювання [242, с. 443].

Варто погодитися з думкою засновника Житомирської наукової бухгалтерської школи Ф. Бутинця, що «калькулювання повної собівартості передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих

витрат на її виготовлення виробничих, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства» [61, с. 212]. Процес формування повної собівартості продукції (робіт, послуг) наведений на рис. 2.9.

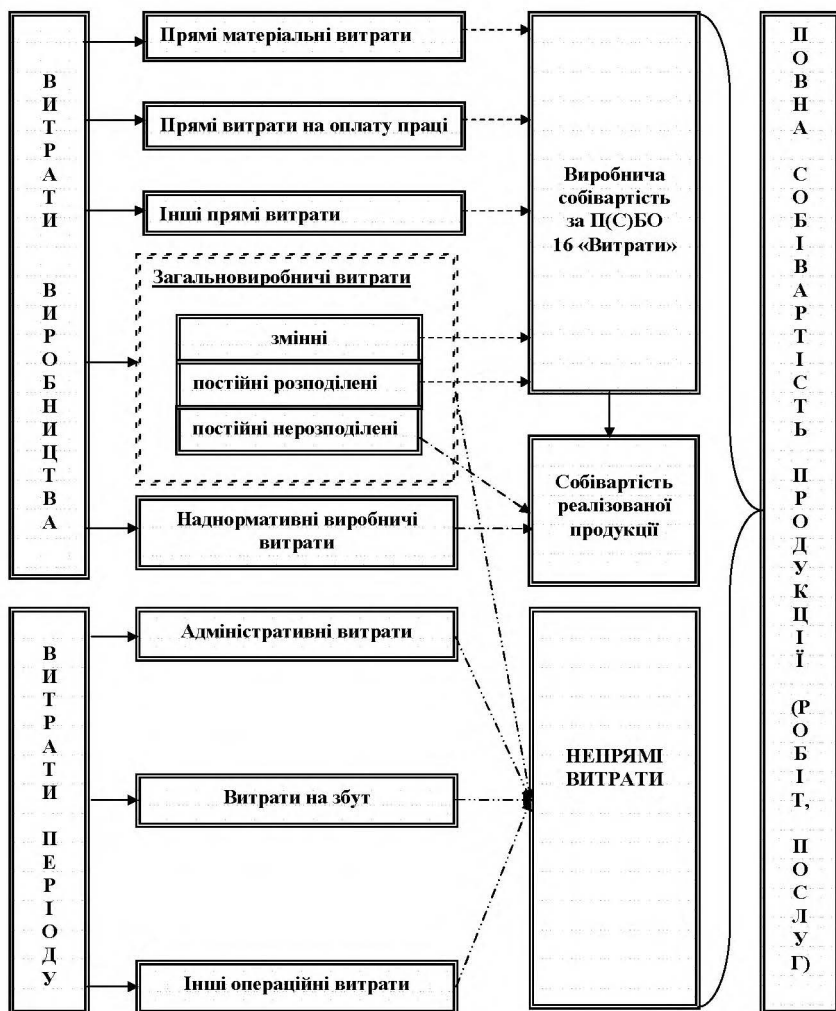


Рис. 2.9. Елементи повної собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)

Для отримання всього спектра необхідної інформації керівництво вітчизняних промислових підприємств, особливо великих, висуває спеціальні вимоги до побудови облікової системи підприємства та у внутрішніх нормативних документах визначає порядок проведення розподілу непрямих витрат. На думку М. Шигун: «вказані внутрішні документи, як правило, можуть включати: Накази про облікову політику, Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), Положення про бухгалтерську службу, Графіки документообороту, Методики обліку витрат для формування собівартості продукції, Норми витрачання матеріалів тощо» [242, с. 443].

Проте, як показує практика діяльності приладобудівних підприємств, вимоги керівництва до калькулювання повних витрат та їх розподіл на одиницю продукції мають формальний характер, а їх розподіл здійснюватись без належного економічного обґрунтування.

Ми погоджуємося з думкою В. Палія, що більша або менша точність розподілу непрямих витрат залежить від обраної бази розподілу та організації калькуляційного обліку [165, с. 161]. Хоча вибір абсолютно адекватної бази розподілу непрямих витрат промислових підприємств на практиці неможливий: на промислових підприємствах нерідко застосовують найбільш доступний спосіб, який може давати похибку в рамках межі суттєвості для господарюючого суб'єкта. На вітчизняних промислових підприємствах необхідно виважено підходити до вибору бази розподілу непрямих витрат, користуючись принципом співвідношення доходів і витрат. Як зауважує Я. Соколов: «по-перше у шанувальників чисел це створює ілюзію необхідності та ефективності їх роботи; по-друге, можливість бухгалтерії розширити штат, підкреслити значення їхньої роботи; по-третє, підмінити потрібну роботу її документальною подобою» [205, с. 107]. Тому, як писав у 1971 р. М. Чумаченко: «на сьогоднішні в машинобудуванні більше як 95 % підприємств продовжують розподіляти ці витрати пропорційно до заробітної плати виробничих працівників, що спотворює собівартість продукції і позначається на управлінських рішеннях, що приймаються за даними такої собівартості» [236, с. 124]. Варто також підтримати думку С. Щеголькової, яка зазначає: «якщо база розподілу вибрана невірно, то відбувається істотне спотворення собівартості одиниці продукції. І на цій основі можуть ухвалюватися помилкові рішення із зняття з виробництва виробів, які приносять дохід» [128, с. 125].

Необхідно брати до уваги думку І. Басманова, що обліку витрат і калькуляції притаманні різні «як предмети вивчення, так і способи пізнання» [8, с. 61]. Тобто автор розмежовує облік витрат і калькуляцію, а саме: 1) облік фактичних витрат може бути, а калькуляції може й не бути (зовсім не обов'язково за обліком витрат має впливати облік со-

бівартості); 2) облік фактичних витрат може не здійснюватися, а калькуляція може бути, наприклад визначення собівартості запланованої до випуску продукції. Відповідно наведені вище поняття автономні і можуть використовуватися окремо одне від одного.

Ми не можемо погодитися з думкою Я. Соколова, що «бухгалтерська калькуляція фактичної собівартості не потрібна, але це не означає, що калькуляція непотрібна взагалі. Вона необхідна в двох аспектах: як планова (перспективна) та ретроспективна. Перша застосовується для прийняття рішень про виробництво продукції та встановлення цін для визначення очікуваної рентабельності. Саме ця калькуляція визначає характер економічної роботи на підприємстві. Друга може створюватися у зв'язку з економічними та контрольними питаннями, що обумовлені випуском деяких визначених видів продукції» [205, с. 107].

У теорії та на практиці існують дві основні вимоги до вибору показників бази розподілу непрямих витрат промислових підприємств, зокрема підприємств приладобудування:

- показник має відображати причинно-наслідкові зв'язки між об'єктами обліку, на який відносять непрямі витрати, і самими витратами, що розподіляються;

- він має просто визначатися.

Залежно від складності виробництва ставка розподілу непрямих витрат підприємств приладобудування може бути єдиною для всіх виробничих підрозділів та встановлюватися окремо для кожного виробничого підрозділу або для певних груп непрямих витрат промислових підприємств (рис. 2.10).

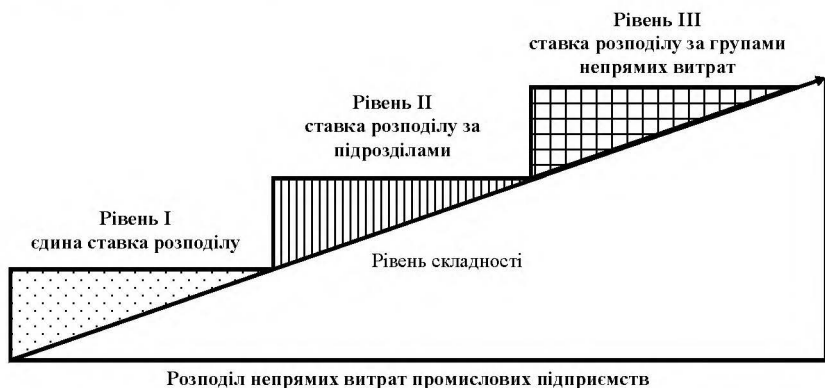


Рис. 2.10. Підходи до встановлення рівня складності розподілу непрямих витрат промислових підприємств (складено на основі досліджень С. Голова [75, с. 103])

За базу розподілу непрямих витрат (*англ.*: indirect cost allocation rate) промислових підприємств (у разі застосування «абсорбшен-костинг» (*англ.*: absorption costing) — система калькулювання собівартості продукції за повними витратами) облікові працівники можуть вибрати, як стверджує Н. Іванова, типову базу розподілу (заробітну плату або час роботи основних робітників виробничої сфери, час роботи обладнання, кількість натуральних одиниць продукції і т.д.), чинник витрат (залежно від провідного елемента витрат у структурі собівартості продукції (матеріало-, трудо-, паливно- або енергомістких виробництв), кореляційний аналіз, ступінчастий розподіл витрат [106, с. 2—3].

На практиці в основному використовують такі бази розподілу непрямих витрат промислових підприємств:

- пропорційно до часу роботи обладнання;
- пропорційно до основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції;
- пропорційно до обсягу виробництва в натуральному або грошовому виразі;
- пропорційно до прямих витрат (наприклад, витрати на сировину та матеріали або утримання та експлуатацію обладнання);
- пропорційно до маржинального доходу;
- пропорційно до обсягу реалізації в грошовому вираженні.

Обліковою політикою промислового підприємства або іншими внутрішніми розпорядчими документами для різних видів непрямих витрат промислових підприємств можуть бути передбачені різноманітні бази їх розподілу (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

БАЗИ РОЗПОДІЛУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

№ з/п	Статті непрямих витрат	Бази розподілу непрямих витрат
1	Витрати на оплату праці та соціальне страхування	– пропорційно часу роботи обладнання; – пропорційно обсягу виробництва в натуральному або грошовому виразі
2	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	– пропорційно часу роботи обладнання; – пропорційно обсягу виробництва в натуральному виразі; – пропорційно кошторисним ставкам
3	Витрати на підготовку та освоєння виробництва	– пропорційно обсягу виробництва в натуральному або грошовому виразі
4	Витрати на утримання будівель та споруд	– пропорційно займаній площі або об'єму приміщення

Продовження табл. 2.19

№ з/п	Статті непрямих витрат	Бази розподілу непрямих витрат
5	Загальновиробничі витрати	– пропорційно часу роботи обладнання; – пропорційно обсягу виробництва в натуральному або грошовому виразі; – пропорційно основній заробітній платі працівників, що безпосередньо зайняті на виробництві продукції; – пропорційно прямим витратам за вирахуванням матеріальних витрат; – пропорційно маржинального доходу, визначеному як різниця ціни продукції та прямих витрат
6	Адміністративні витрати	– пропорційно основній заробітній платі працівників, що безпосередньо зайняті на виробництві продукції; – пропорційно маржинального доходу, визначеному як різниця ціни продукції та прямих витрат; – пропорційно базі розподілу загальновиробничих витрат; – пропорційно обсягу реалізації в грошовому виразі
7	Витрати на збут	– пропорційно обсягу реалізації в грошовому або кількісному виразі; – пропорційно основній заробітній платі працівників, що безпосередньо зайняті на виробництві продукції
8	Інші операційні витрати	– пропорційно обсягу реалізації в грошовому або кількісному виразі; – пропорційно основній заробітній платі працівників, що безпосередньо зайняті на виробництві продукції; – пропорційно маржинального доходу, визначеному як різниця ціни продукції та прямих витрат

Пропонуємо розглянути розподіл витрат на утримання й експлуатацію обладнання виходячи з кошторисних ставок на виріб або машинокомплект, обчисленому по коефіцієнту машино-годин (надалі — КМГ), в основу якого покладено кількість машино-годин роботи обладнання з урахуванням різниць у витратах на утримання різних видів обладнання.

Розглянемо методику такого розподілу на прикладі. В цеху виділено 4 групи обладнання. При складанні планової калькуляції всі витрати розподіляються між цими групами за статтями витрат. Для кожної з них визначається планова кількість машино-годин роботи обладнання

на основі запланованого обсягу випуску продукції і діючих норм витрат часу роботи виробничого обладнання (табл. 2.20).

Таблиця 2.20

ВИЗНАЧЕННЯ КМГ ЗА ВИДАМИ ОБЛАДНАННЯ

№ з/п	Найменування статей витрат	За видами обладнання				Всього за II квартал 2011 р.
		Токарні верстати	Фрезерні верстати	Шліфувальні верстати	Агрегатні верстати	
1	Утримання обладнання, грн.	2708,00	8478,00	4039,00	2085,00	17310,00
2	Поточний ремонт обладнання, грн.	1069,00	4349,00	1518,00	1497,00	8433,00
3	Амортизація виробничого обладнання, грн.	2332,00	5697,00	3671,00	3683,00	15320,00
4	Амортизація МПП, грн.	1314,00	2176,00	1812,00	1575,00	6877,00
5	Інші витрати, грн.	-	-	-	360,00	360,00
6	Всього витрат на утримання та експлуатацію обладнання, грн.	7360,00	20700,00	11040,00	9200,00	48300,00
7	Число машино-годин завантаження обладнання	20000,00	45000,00	16000,00	8000,00	89000,00
8	Собівартість однієї машино-години, грн. (рядок 6 / рядок 7)	0,368	0,46	0,69	1,15	X
9	Коефіцієнт машино-години по кожній групі	0,8	1,0	1,5	2,5	X
10	К-ть КМГ (рядок 7 X рядок 9)	16000	45000	24000	20000	105000

Діленням суми витрат на кількість машино-годин роботи обладнання отримують собівартість однієї машино-години. Собівартість однієї машино-години обладнання з найбільшою часткою витрат на утриман-

ня й експлуатацію обладнання приймають за одиницю. Для інших видів обладнання визначають коефіцієнт (відношення собівартості однієї машино-години даного виду до прийнятого за одиницю). Множенням кількості машино-годин роботи обладнання на коефіцієнт машино-годин визначають необхідну кількість КМГ по кожній групі обладнання.

По розрахованому коефіцієнту визначається кількість необхідних КМГ на кожний виріб. Виходячи з кошторисної ставки вартості КМГ, визначається кошторисна величина витрат на запланований випуск продукції, а діленням цих витрат на заплановану кількість виробів визначається кошторисна ставка на одиницю продукції.

Дані про необхідну кількість машино-годин на кожний вид продукції та собівартість КМГ дають змогу розраховувати планову суму витрат на кожен виріб (групу виробів) та кошторисну ставку витрат на одиницю продукції (табл. 2.21).

Таблиця 2.21

**РОЗРАХУНОК КОШТОРИСНОЇ СТАВКИ ВИТРАТ НА УТРИМАННЯ
ТА ЕКСПЛУАТАЦІЮ ОБЛАДНАННЯ НА ОДИНИЦЮ ПРОДУКЦІЇ**

№ з/п	Найменування продукції	К-ть виробів по плану	Планові витрати часу по групах обладнання								Всього КМГ	Сума витрат, грн.	
			Токарне (К-0,8)		Фрезерувальне (К-1,0)		Шліфувальне (К-1,5)		Агрегатне (К-2,5)			На весь випуск	Кошторисна ставка на 1 виріб
			Машино-години	КМГ	Машино-години	МКМГ	Машино-години	КМГ	Машино-години	КМГ			
1	Прилад 17	300	4500	3600	12700	12700	2400	3600	3200	8000	27900	12834	42,78
2	Прилад 24	1000	8500	6800	16300	16300	5800	8700	-	-	31800	14628	11,63
3	Прилад 32	400	7000	5600	16000	16000	7800	11700	4800	12000	45300	20838	52,10
4	Всього:	X	20000	16000	45000	45000	16000	24000	8000	20000	105000	48300	X

Розрахунок величини кошторисної ставки вартості витрат на утримання та експлуатацію обладнання складається на кожен квартал.

Цей спосіб відрізняється відносно невеликою трудомісткістю, так як для розподілу фактичних витрат немає необхідності обліковувати фактично відпрацьовані машино-години. Розподіл же витрат здійснюється пропорційно плановій величині витрат. Розподіл витрат на утримання та експлуатацію обладнання подано в табл. 2.22.

Таблиця 2.22

**РОЗПОДІЛ ФАКТИЧНИХ ВИТРАТ НА УТРИМАННЯ
ТА ЕКСПЛУАТАЦІЮ ОБЛАДНАННЯ ЗА ЧЕРВЕНЬ 2011 Р.**

№ з/п	Найменування продукції	Кількість виробованих одиниць продукції	Кошторисна ставка витрат, грн.	Заробітна плата виробничих працівників по нормам		К-ть машинокомплектів у незавершеному виробництві на кінець місяця (графа 6:5)	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання по нормам, грн.			Фактично за місяць, грн.		
				на одиницю продукції, грн.	на незавершене виробництво на кінець місяця, грн.		на випуск продукції (графа 3 x графу 4)	у незавершене виробництво		Всього	у т.ч.	
								на початок місяця	на кінець місяця (графа 7 x графу 4)		по нормам (8 графа + 10 графа – 9 графа)	Відхилення від норми
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Прилад 17	25	42,78	32,10	578	18	1069,50	652,10	770,04	1211,19	1187,44	+23,75
2	Прилад 24	100	14,63	16,00	688	43	1463,00	674,53	629,09	1445,91	1417,56	+28,35
3	Прилад 32	30	52,10	44,70	715	16	1563,00	705,18	833,60	1725,25	1691,42	+33,83
4	Всього	X	X	X	1981	X	4095,5	2031,81	2232,73	4382,35	4296,42	+85,93

Як впливає з табл. 2.23, величина нормативних витрат за місяць (графа 12) визначають у такий спосіб. До витрат на незвершене виробництво на кінець місяця додають норму витрат на випуск і віднімають залишки незвершеного виробництва на початок місяця. Суму фактичних витрат розподіляють за видами продукції пропорційно до нормативних витрат (графа 11), а різниця між ними являє собою величину відхилень від норм (графа 13).

Якщо фактична величина витрат нижча за нормативну величину, тоді в незвершеному виробництві залишається не нормативна, а фактична величина витрат. Для цього суму відхилень від норм розподіляють також на залишок незвершеного виробництва, для цього в табл. 6 додатково додають графу.

Таблиця 2.23

**ПЛАНОВА КАЛЬКУЛЯЦІЯ
НА ОДИНИЦЮ ПРОДУКЦІЇ «ЦУКРОМЕТР СУ-5»**

№ з/п	Стаття витрат	Ставка розподілу, у %	Сума, грн.
1	Сировина і матеріали	-	657,21
2	Зворотні відходи	-	5,89
3	Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати та інші послуги підприємств	-	1486,58
4	Разом матеріальні витрати	-	2137,90
5	Основна заробітна плата виробничих працівників	-	299,00
6	Додаткова заробітна плата виробничих працівників	9,3	27,80
7	Відрахування на соціальні заходи	37,8	123,53
8	Загальновиробничі витрати	250,1	747,80
9	Разом виробнича собівартість	-	3336,03
10	Адміністративні витрати	210,4	629,10
11	Витрати на збут	10,1	30,20
12	Інші операційні витрати	2,6	7,77
13	Всього повна собівартість		4003,11
14	Плановий прибуток	12,4	496,89
15	Оптова ціна	-	4500,00
16	Податок на додану вартість	20	900,00
17	Відпускна ціна з ПДВ	-	5400,00

При визначенні величини фактичних витрат, що підлягають розподілу, із загальної суми віднімають частину витрат, яку відносять до браку продукції.

Проте, слід зазначити, що наведений вище розподіл витрат на утримання й експлуатацію обладнання потребує досить багато часу, що в

свою чергу заперечує його переваги. Тобто керуючись економічною доцільністю застосування цього методу, можна дійти висновку, що застосовувати його на практиці можна, але тільки за наявності економічного ефекту від його використання.

Виходячи із цих міркувань пропонуємо розглянути порядок розподілу непрямих витрат промислових підприємств, який значно спрощує розрахунки, що необхідні для розподілу непрямих витрат промислових підприємств на одиницю виробленої продукції. Слушною є думка М. Чумаченка, що при різних умовах механізації і автоматизації виробничих процесів розподіл цехових та загальнозаводських витрат між виробами має здійснюватися пропорційно до суми основної заробітної плати основних виробничих працівників [235, с. 129]. Проте таку базу розподілу можна застосовувати як до загальновиробничих, так і до адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, враховуючи те, що у продукції приладобудівних підприємств досить значна частка ручної праці працівників, що безпосередньо виробляють продукцію. Пропонуємо планову калькуляцію на виріб «Цукрометр СУ-5», де буде показано розподіл непрямих витрат пропорційно до основної заробітної плати працівників на одиницю виробу (табл. 2.23).

Ставки розподілу непрямих витрат за такого підходу розраховують на основі окремого планового кошторису (загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат) попереднього звітного року, а в кінці року порівнюють планові величини із фактичними, визначають відхилення між ними, після чого складають плановий кошторис непрямих витрат промислових підприємств на наступний рік. Ставку розподілу непрямих витрат (загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат) промислових підприємств розраховують як сукупну величину непрямих витрат до основної заробітної плати працівників, що безпосередньо зайняті в процесі виробництва продукції (робіт, послуг).

На основі порівняльного аналізу доведено, що оптимальною базою розподілу непрямих витрат для визначення повної собівартості одиниці продукції для підприємств приладобудування є розподіл непрямих витрат пропорційно до основної заробітної плати працівників, зайнятих у виробництві продукції, що має досить оптимальне співвідношення «витрати — вигоди».

Отже, критерієм точності розрахунку повної собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) має бути не тільки повнота включення витрат до собівартості, а й спосіб віднесення їх на ту чи іншу продукцію (роботи, послуги).

Такий підхід дає змогу визначити неприбуткові види продукції (робіт, послуг) з оптимальними витратами на їх оцінку, відстежувати витрати на забезпечення діяльності підприємства, виявляти певні чинники, що впливають на прибутковість окремих видів продукції (робіт, послуг). Це допоможе керівництву зосередитися на тих видах продукції (робіт, послуг), які сприятимуть підвищенню доданої вартості, позбутися збиткових видів продукції (робіт, послуг) та скоригувати виробничу програму приладобудівного підприємства.

Висновки до розділу 2

У результаті проведених досліджень були зроблені такі висновки та внесені пропозиції:

1. Визначено, що документування та первинний облік непрямих витрат промислових підприємств формуються на основі фактів господарського життя підприємства, які відображають у бухгалтерському обліку згідно з первинними документами. Оптимізація форм та графіка руху первинних документів, що пов'язані з непрямыми витратами підприємства, здійснюється за такими запропонованими нами етапами первинного обліку непрямих витрат підприємства: 1) збір первинних даних про непрямі витрати підприємства; 2) вимірювання, реєстрація та передача для подальшого опрацювання зібраних даних про непрямі витрати підприємства; 3) первинна обробка зібраних даних для потреб оперативного управління; 4) формування зведених реєстрів на основі накопичених даних; 5) формування даних зведеного аналітичного і синтетичного обліку непрямих витрат підприємства для формування звітності.

2. Удосконалено типову форму № 3 «Подорожній лист службового легкового автомобіля» через введення розділу V «Маршрут легкового автомобіля». Це забезпечить потреби управлінського персоналу в необхідній інформації для обліку та контролю за використанням службових легкових автомобілів підприємств, а відтак під контролем будуть витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, які є складовими непрямих витрат підприємства.

3. Запропоновано та розроблено форму первинного документа — «Маршрутний лист службових поїздок працівника», що забезпечить потреби не тільки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, а й фінансового та податкового обліку в необхідній інформації для об-

ліку та контролю непрямих витрат підприємства, пов'язаних із службовим проїздом працівників підприємства.

4. Запропоновано первинні документи — «Відомість видачі канцелярських товарів» та «Акт на списання канцелярських товарів», що забезпечать потреби управлінського персоналу в необхідній інформації для обліку та контролю за використанням канцелярських товарів на підприємстві, а відтак під контролем будуть витрати на забезпечення канцелярськими товарами працівників підприємства, які є складовими непрямих витрат підприємства.

5. Розроблено та запропоновано за результатами дослідження документального оформлення господарських операцій, що пов'язані з виплатою заробітної плати на карткові рахунки працівників підприємства первинний документ — «Список-реєстр на виплату заробітної плати на карткові рахунки працівників підприємства». Такий документ забезпечить універсальність виплати заробітної плати на карткові рахунки працівників, відкриті в установах банку на підприємствах усіх без винятку галузей економіки.

6. Запропоновано та розроблено форму первинного документа — «Акта приймання-передачі бутлів» для оформлення господарських операцій з обліку зворотної тари (бутлів) і оприбуткування питної води для споживання працівниками підприємства.

7. Визначено, що якщо на підприємстві є два центри загально-виробничих витрат — складальна дільниця та дільниця покриття, то в складі синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» можуть відкриватися такі субрахунки першого порядку — 911 «Складальна дільниця» та 912 «Дільниця покриття», за якими ведеться аналітичний облік загальновиробничих витрат в розрізі встановлених на підприємстві статей загальновиробничих витрат. Наприклад, 9111 «Витрати на оплату праці», 9112 «Відрахування на соціальні заходи», 9113 «Амортизаційні відрахування» і т.д. — це статті загальновиробничих витрат складальної дільниці, а 9121 «Витрати на оплату праці», 9122 «Відрахування на соціальні заходи», 9123 «Амортизаційні відрахування» і т.д. — це статті загальновиробничих витрат дільниці покриття.

На невеликому підприємстві, для керівництва якого немає потреби виділяти центри загальновиробничих витрат, облік загальновиробничих витрат доцільно здійснювати за синтетичним рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» без виділення субрахунків у розрізі окремих статей калькуляції. Наприклад, 9101 «Витрати на оплату праці», 9102 «Відрахування на соціальні заходи», 9103 «Амортизаційні відрахування» і т.д. Така побудова обліку загальновиробничих витрат є простішою і достатньою для невеликого підприємства з незначною номенклатурою вироблюваної продукції (приладів), але є неприйнятною для

великого підприємства з декількома центрами загальновиробничих витрат та великою номенклатурою вироблювальної продукції (приладів). У зв'язку з вищевикладеним, нами пропонується використовувати аналітичні рахунки загальновиробничих витрат виходячи з запропонованого складу цих витрат (додаток Б).

8. Уперше, для потреб внутрішньогосподарського (управлінського) обліку відповідно до запропонованого складу адміністративних витрат (додаток Б) запропоновано виділити два субрахунки у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати» — 921 «Адміністративні витрати» та 922 «Загальногосподарські (загальнокорпоративні) витрати», в розрізі яких ведеться аналітичний облік за відповідними статтями витрат. Як приклад наведено групування витрат за статтею «Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків» до рахунку 92 «Адміністративні витрати», а саме 92X «Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків», де X — номер статті витрат.

9. Доведено, що для вдосконалення чинного Плану рахунків із урахуванням пропозицій різних авторів та результатів наших власних досліджень доцільно перейменувати синтетичний рахунок 93 «Витрати на збут» на рахунок 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг». При цьому аналітичний облік витрат на збут доречно вести в розрізі окремих субрахунків 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати». До П(С)БО 16 «Витрати» пропонуємо внести зміни до назви та складу витрат, що стосується збуту продукції (товарів, робіт, послуг), рекламних і маркетингових заходів підприємства. Вважаємо за потрібне внести зміни до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» щодо перейменування статті «Витрати на збут» (код рядка 080 у ф. № 2 Звіту про фінансові результати) на «Витрати на збут, рекламу та маркетинг».

10. Обґрунтовано, що витрати на дослідження та розробки різні за своєю сутністю, тому є певні відмінності в організації їх обліку. Так, оскільки, витрати на дослідження включають до складу інших операційних витрат (синтетичний рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності») відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», то їх аналітичний облік слід здійснювати на субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки». До цього субрахунку доцільно відкривати субрахунки другого порядку, наприклад 9411 «Витрати на дослідження», на якому можна вести аналітичний облік витрат у розрізі окремих тем (досліджень).

Що стосується організації обліку розробок, створюваних підприємством або переданих йому стороннім виконавцем робіт, то ґрунтуючись на чинних П(С)БО, зокрема П(С)БО 16 «Витрати» та 8 «Нематері-

альні активи», можна дійти висновку, що витрати на розробки можуть обліковуватися у складі інших операційних витрат або у складі капітальних інвестицій залежно від того, чи буде в результаті розробки створюватися нематеріальний актив. Якщо в результаті розробки не створюється нематеріальний актив, то витрати на розробку є витратами того звітного періоду, в якому вони виникли, і обліковуються в складі інших операційних витрат; якщо підприємство створює розробку, яку воно планує зареєструвати у встановлену законом порядку як нематеріальний актив, то витрати на таку розробку слід обліковувати в складі капітальних інвестицій. При цьому нами запропоновано організацію обліку витрат на розробки з огляду на зміст і особливості здійснення кожного етапу розробки.

11. Уперше доведено, що необхідно внести зміни до п. 17 та п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» стосовно назви «Інші операційні витрати» та перейменувати їх на «Інші витрати операційної діяльності». Вважаємо за доцільне внести зміни до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», перейменувати рядок 090 на «Інші витрати операційної діяльності». Запропоновану вище назву доцільно, на нашу думку, використовувати не тільки у Звіті про фінансові результати (ф. № 2), а й при складанні внутрішньогосподарської (управлінської) звітності, а також при побудові системи бюджетування промислових підприємств, зокрема підприємств приладобудування.

12. Доведено, що бюджетування є ефективним інструментом управління (управлінська технологія) непрямими витратами промислового підприємства, що забезпечує кращу координацію господарської діяльності щодо непрямих витрат підприємства, надає керованості та гнучкого пристосування до змін у внутрішньому (організаційна структура, ресурси, потенціал підприємства) та зовнішньому (кон'юнктурі ринку) середовищі, зменшує кількість можливих порушень і зловживань в управлінні, забезпечує взаємозв'язок та формування об'єктивного бачення операційних і стратегічних планів підприємства, забезпечує формування оптимальних управлінських рішень стосовно управління непрямими витратами підприємства.

13. Обґрунтовано, що на промислових підприємствах недоліками функціонування системи бюджетування підприємства є відсутність складання оперативних бюджетів непрямих витрат підприємства, що унеможливає здійснення оперативного аналізу цих витрат, який в дає змогу з'ясувати причини їх відхилень. У зв'язку з цим крім щорічних бюджетів запропоновано складати оперативні бюджети непрямих витрат підприємства щомісяця і поквартально.

14. Визначено, що для ефективного бюджетного контролю підприємства, зокрема бюджетів непрямих витрат, необхідно застосовувати

документ — Звіт про виконання бюджету за певний період, що являє собою інструмент порівняння фактичних витрат підприємства з бюджетними (запланованими), аналізу встановлених відхилень (розбіжностей) та внесення необхідних корективів.

15. Запропоновано виділити два бюджети у складі загальновиробничих витрат підприємства — загальнозаводських та загальноцехових. Такі бюджети будуть корисними в практичній діяльності підприємства для розподілу загальновиробничих витрат за окремими видами вироблюваної продукції.

16. Обґрунтовано виділення у складі бюджету адміністративних витрат підприємства — необхідних і додаткових. Необхідні — це непрямі витрати, які підприємство несе незалежно від свого фінансового стану. Додаткові — це непрямі витрати, які додатково може дозволити собі підприємство при стабільному фінансовому стані. Це дасть змогу зробити бюджетування непрямих витрат, зокрема адміністративних, на перспективу, в разі різких коливань цін або інших факторів регулювати й оптимізувати суму непрямих витрат, послідовно скорочуючи суму додаткових адміністративних витрат підприємства.

17. Удосконалено систему бюджетування витрат на збут запровадженням методики бюджетування витрат на збут у два етапи. На першому етапі запропоновано здійснювати розрахунок змінних витрат на збут, на другому — постійних витрат на збут. Внаслідок чого можна сказати, що детально складений бюджет витрат на збут приладобудівних підприємств та оперативний бюджетний контроль за його виконанням дозволяє приймати обґрунтовані управлінські рішення в частині ціно-утворення, аналізу беззбитковості, планування асортименту продукції. На основі цього зроблено висновок, що будь-які промислові підприємства у т.ч. приладобудівні підприємства потребують оптимізації витрат збутової діяльності. Успішному вирішенню цього завдання, на нашу думку, сприятиме повноцінно функціонуюча система бюджетування витрат на збут.

18. Доведено, що оптимальною базою розподілу непрямих витрат промислових підприємств для визначення повної собівартості одиниці продукції зокрема для підприємств приладобудування, є розподіл непрямих витрат пропорційно до основної заробітної плати працівників, зайнятих у виробництві продукції, що має досить оптимальне співвідношення «витрати — виходи».

19. Обґрунтовано, що критерієм точності розрахунку повної собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) має бути не повнота включення витрат до собівартості, а спосіб віднесення їх на ту чи іншу продукцію (роботи, послуги). Такий підхід дає змогу визначити неприбуткові види продукції (робіт, послуг) з оптимальними ви-

тратами на їх оцінку, відстежувати витрати на забезпечення діяльності підприємства, виявляти окремі чинники, що впливають на прибутковість окремих видів продукції (робіт, послуг). Це дозволить керівництву зосередитися на тих видах продукції (робіт, послуг), які сприятимуть підвищенню доданої вартості, позбутися збиткових видів продукції (робіт, послуг) та скоригувати виробничу програму приладобудівного підприємства.

Основні результати дослідження опубліковані в наукових працях автора [9, 11 — 15, 23, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 38—42, 44].

Розділ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат в системі управління промисловим підприємством

Рационально побудована система бухгалтерського обліку на промисловому підприємстві сприяє більш досконалому та виваженому його управлінню. Проте без дієвої системи внутрішньогосподарського контролю підприємства бухгалтерський облік стає неефективним у реалізації функції управління. Разом з тим, тільки завдяки обліку внутрішньогосподарський контроль підприємства здатний виконувати поставлені перед ним завдання.

Головною умовою для ефективного управління промисловими підприємствами, зокрема підприємствами приладобудування, є вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств як важливої функції управління. Тому внутрішньогосподарський контроль, який здійснюється на промислових підприємствах, набуває дедалі більшого значення. Згідно з вимогами до складання фінансової звітності криється обов'язковість проведення підприємствами контролю за власними ресурсами.

У практиці господарювання вітчизняних приладобудівних підприємств на сьогодні особливо значущим стає удосконалення організації внутрішньогосподарського контролю підприємства в управлінському аспекті, що орієнтований на досягнення стратегічної цілі шляхом забезпечення відтворення вартості підприємства за рахунок резервів зниження непрямих витрат підприємства. Необхідною передумовою визначення пріоритетних завдань з удосконалення організації внутрішньогосподарського контролю промислових підприємств є дослідження його сутності та ролі в управлінні непрямыми витратами промислового підприємства.

Для того, щоб з'ясувати сутність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, слід з'ясувати, перш за все, сутність поняття «внутрішньогосподарський контроль». У результаті вивчення поперед-

ніх досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів встановлено розбіжності у визначеннях цього поняття (додаток Я).

Аналізуючи дані вищенаведеного додатку можна дійти висновку, що в теорії та практиці контролю найчастіше використовуються обидва терміни «внутрішній контроль» та «внутрішньогосподарський контроль». Вітчизняний вчений-економіст С. Бардаш стосовно тотожності вищенаведених понять наводить наступну думку: «Враховуючи той факт, що внутрішній контроль здійснюється у межах системи управління учасника відносин у сфері господарювання, а інтегрованим об'єктом такого контролю є господарська система або система господарчого забезпечення, поняття внутрішній та внутрішньогосподарський контроль слід вважати тотожними поняттями» [7, с. 381 — 382]. Як зазначає Т. Бутинець: «Дослідження значної кількості публікацій показало, що в капіталістичному світі з давніх давен вживали термін ВК (внутрішній контроль — *примітка автора*), а в колишньому СРСР — внутрішньогосподарський (ВГК). Сутність цих понять одна й та ж» [56, с. 14]. Такої ж думки щодо тотожності вищенаведених понять дотримується В.Белік і наголошує, що «порівнявши запропоновані поняття можна зробити висновок, що ці поняття (внутрішній контроль і внутрішньогосподарський контроль — *примітка автора*) дублюють один одного, хоча й називаються різними термінами» [48]. Є. Калюга ототожнюючи вищенаведені поняття, зазначає наступне: «Внутрішній (внутрішньогосподарський) контроль слід розглядати в двох напрямках: відомчий (галузевий) і контроль власника» [56, с. 59]. Незважаючи на те, що автори ототожнюють вищенаведені терміни, ми підтримуємо думку вітчизняного провідного вченого Н. Виговської, де автор зазначає: «Щодо поняття «внутрішній контроль» вважаємо, що його можна розуміти у більш широкому розумінні, ніж внутрішньогосподарський контроль» [65, с. 297]. М. Бондар у своїй монографії «Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю» наголошує, що «визначаючи сутність внутрішньогосподарського контролю, вважаємо відносити до цього саме фінансово-господарський контроль, що здійснюється на рівні окремого підприємства, організації» [51, с. 195]. Ми вважаємо, що термін «фінансово-господарський контроль», щодо позначення контролю, який здійснюється всередині окремого господарюючого суб'єкта — підприємства, організації, установи з теоретичних позицій має дискусійний характер. Оскільки на практиці термін «фінансово-господарський контроль» використовується для позначення контролю, що здійснюється державними органами виконавчої влади, а саме Державною податковою службою України, Державною контрольно-ревізійною службою України, Рахунковою палатою України, Державним казначейством України, Антимонопольним комітетом України,

Пенсійним фондом України, Державною інспекцією з контролю за цінами та іншими. Тому в подальшому для позначення контролю, який здійснюється всередині підприємства (суб'єктами здійснення контролю на підприємстві — власниками, управлінським персоналом, уповноваженими ними особами) пропонується вживати більш прийнятний для вітчизняної практики господарювання термін «внутрішньогосподарський контроль».

Важко погодитись з думкою провідного вітчизняного дослідника В. Максимової, щодо вживання терміну внутрішній економічний контроль, а саме з тезою, що: «фактично усі види контролю про які йде мова, — внутрішній, внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський — мають загальний, один і той же об'єкт, здійснюються з допомогою одних і тих же методів, проводяться всередині однієї й тієї ж системи — підприємства. Виходячи з цього, можна тлумачити усі три назви як різне словесне визначення одного й того ж терміну — внутрішній економічний контроль» [141, с. 12]. Як було зазначено вище, терміни «внутрішній контроль» та «внутрішньогосподарський контроль» відрізняються між собою, щодо поняття «внутрішньосистемний контроль», то ми підтримуємо думку Н. Виговської, що «сміслові навантаження та економічний зміст внутрішньосистемного та внутрішньогосподарського контролю є різними» [65, с. 297], а отже, застосовувати термін «внутрішній економічний контроль» є недоцільно, тому що губиться смисловий зміст щодо позначення такого контролю.

Вітчизняний науковець С. Бардаш наголошує про низьку якість внутрішнього контролю, а саме: «Основними причинами таких (недоотримання фінансових ресурсів, незаконні витрати ресурсів, нецільові витрати, недостачі коштів і матеріальних цінностей — *примітка автора*) порушень є низька якість внутрішнього контролю... Зокрема, протягом 2008 р. на 13,9 тис. підприємств, установ та організацій виявлено майже 2,4 млрд. грн. незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі 980,2 млн. грн. бюджетних коштів» [86, с. 18], що свідчить про те, що необхідно запроваджувати ефективну систему внутрішньогосподарського контролю підприємств. Наведемо інформацію, щодо виявлених порушень при перевірці державних підприємств, установ і організацій Державною контрольно-ревізійною службою України: «...Протягом 2008 — 2009 років органами державної контрольно-ревізійної служби виявлено порушення фінансової дисципліни, що призвели до втрат ресурсів на загальну суму понад 7,1 млрд. грн., а втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективних управлінських дій, загалом встановлено на суму 18,5 млрд. гривень» [185].

Також В. Гордополов стверджує що «...внутрішній контроль практично відсутній, або зосереджений на окремих статтях витрат, особливо валових, які обчислюються виключно для оподаткування прибутку» [76, с. 10]. В цьому твердженні автор робить наголос, що вітчизняні підприємства приділяють увагу виключно контролю валових витрат, що використовуються в податковому обліку для складання податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Є. Калюга вбачає проблему якості внутрішньогосподарського контролю у недостатньому використанні зворотного зв'язку про що зазначає наступне: «однією з причин негативних явищ на підприємствах є низька якість внутрішньогосподарського контролю, недостатнє використання зворотного зв'язку, що не забезпечує пророкування або передбачення помилок у системі управління господарською діяльністю» [115, с. 143].

В. Ластовецький заперечує наявність внутрішньогосподарського контролю на вітчизняних підприємствах, а саме він зазначає, що «разом з цим сам по собі зник внутрішньогосподарський контроль, оснований на достовірній оперативній, документованій інформації, який в радянський період називали оперативним обліком» [137, с. 20]. З цієї тезою важко погодитись, бо якщо внутрішньогосподарського контролю в межах господарюючого суб'єкта не існує, то виникає загроза існування самого суб'єкта господарювання — підприємства, установи, організації тощо.

Р. Костирко зазначає, що на сучасному етапі внутрішній контроль в Україні повною мірою не відповідає сучасним потребам та інтересам користувачів інформації. Це проявляється, перш за все, у формальному підході до організації внутрішнього контролю [127, с. 64]. Також автор зауважує, що «система внутрішнього контролю в період планової економіки розглядалася як складова частина системи державного фінансового контролю. Такий контроль мав чітку централізовану підпорядкованість та здійснювався, насамперед, в інтересах держави, що породило одну з його характерних рис — знеособленість» [106, с. 9].

Важко не погодитись з думкою вітчизняних вчених М. Кужельним та І. Ткачук, що «система «практичного» внутрішнього контролю для відповідного суб'єкта господарювання, з урахуванням специфічних умов його діяльності, залишається досконало не відпрацьованою. Зокрема відсутні відповідні методики в яких чітко визначалися би виконавці, потік необхідної інформації, порядок формування та представлення результатів перевірки. На сьогоднішній день майже відсутня законодавча база, яка забезпечує організацію відповідного внутрішнього контролю» [132, с. 3].

Т. Сльозко зауважує, що на сьогоднішній день достовірність даних в системі бухгалтерського обліку сумнівна і наводить наступні дані:

«Центральне місце тут (в системі бухгалтерського обліку — *примітка автора*) займає документальна обґрунтованість, яка передбачає достовірність. Якщо ж показники, отримані на основі одних і тих самих документів у одному обліку кардинально відрізняються від показників у іншому, то це привід дійти висновку, що достовірності в сучасному обліку немає» [204, с. 11]. Відбувається не що інше як маніпулювання обліковими даними. Про це свідчить анонімне анкетування бухгалтерів, проведене Фондом інтенсивних технологій макроекономіки. Згідно з проведеним анкетуванням 80% респондентів вдавалися до маніпулювання даними при складанні фінансової звітності [71]. Це свідчить про слабку систему внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах, яка дає можливість маніпулювати даними при складанні звітності.

Провідні вітчизняні науковці М. Шигун та Ю. Гаргола також зазначають про низьку якість внутрішнього контролю, а саме: «Проведений аналітичний огляд стану розвитку систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління на вітчизняних підприємствах Житомирської області на основі експертних оцінок аудиторів-практиків показав низький рівень функціонування цих систем... Окрему проблему в Україні становить неналежний рівень організації та функціонування системи внутрішнього контролю підприємств. Практикуючі аудитори приділяють недостатньо уваги процедурам оцінки системи контролю підприємств, на яких проводиться аудит. Тільки 35% аудиторів вказали, що вони перевіряють ефективність організації і функціонування систем внутрішнього контролю в ході аудиторської перевірки. 24% аудиторів систему контролю не вивчають, а ще 35% оцінюють її стан за умови наявності окремих вимог замовника щодо виконання таких процедур. Система внутрішнього контролю, таким чином, не досліджується у 6-ти випадках з 10-ти» [243, с. 255, 257]. Ми підтримуємо позицію С. Бардаша щодо визначення ефективності внутрішнього контролю, а саме «якщо частка витрат на внутрішній контроль у загальних витратах на управління організацією буде незмінною або меншою порівняно з попереднім періодом при збільшенні чистого прибутку у звітному періоді, такий внутрішній контроль слід вважати ефективним» [7, с. 464].

З опитаних компаній тільки 39% мають відділ внутрішнього контролю як окремий підрозділ їх організації, 54% — задокументовані процедури внутрішнього контролю, 58% застосовують моніторинг і тестування систем внутрішнього контролю, і тільки в 55% компаній існує схвалена звітність внутрішнього контролю [91, с. 39].

Досить дискусійним є твердження Н. Дорош стосовно того, що система внутрішнього контролю має певні обмеження, внаслідок того, що «адміністрація часто не хоче вдаватись до ідеальної системи, оскільки її

вартість може перевищувати зиск. Інколи дешевше замовити обширний аудит, аніж створювати систему внутрішнього контролю, яка дорого коштує» [89, с. 218]. Проте автор не говорить, що входить до «обширного аудиту», які терміни його проведення, адже за певний проміжок часу, наприклад рік, із-за відсутності системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві може виникнути загроза його існування. Також на основі тези, що система внутрішнього контролю «дорого коштує», на нашу думку, не можна здійснити вибір в бік проведення обширного аудиту, так як його вартість може бути ще дорожчою, ніж існування власної ефективної системи контролю на підприємстві. Отже, доцільно в цьому випадку керуватися принципом співвідношення витрат і вигід. Так, наприклад, «у США контроль вважають рентабельним (ефективним), якщо вкладений в його здійснення долар приніс віддачу у п'ять доларів, а у Великобританії — якщо один фунт стерленгів дає 13 фунтів стерлінгів» [115, с. 12]. Також щодо довіри до обширного аудиту необхідно навести наступне: «... Не можна ігнорувати ситуацію, яка склалася на західних фінансових ринках (банкрутство великих компаній: Enron (США), Arthur Andersen (США), WorldCom (США), Parmalat (Італія), американські компанії Adelphia, Xerox, швейцарська Adecco) та призвела до втрати довіри суспільства до фінансової звітності та аудиту, який був гарантом її достовірності» [89, с. 209]. Необхідно додати, що інформацію, щодо допущення помилок при проведенні аудиту в вітчизняній практиці знайти складно, проте інформацію щодо фактів допущення помилок при проведенні аудиту представниками великих іноземних компаній, які належать до так званої «великої четвірки», можна знайти. Допущені ними помилки і порушення спричинило значні негативні наслідки, що наведено в додатку А1.

«Внутрішній контроль — це система фінансового та інших видів контролю, що передбачає наявність організаційної структури, методів і способів роботи, а також внутрішні ревізійні заходи, здійснювані керівництвом для того, щоб контрольований об'єкт функціонував ефективно та продуктивно» [85, с. 20].

Якщо звернутися до міжнародної практики з обліку та аудиту, то згідно Міжнародного стандарту аудиту (надалі — МСА) 315 «Розуміння суб'єктів господарювання та його середовища та оцінка ризику суттєвих викривлень» внутрішній контроль — це процес, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та найвищого управління, а також інший персонал, який надає обґрунтовану впевненість у досягненні цілей суб'єкта господарювання щодо достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності, дотримання застосованих законів і нормативних актів [153]. Відповідно до МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» система внутрішнього

контролю — «це всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом для забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації, запобігання фальсифікаціям» [5, с. 48].

У бухгалтерському словнику за редакцією д.е.н., проф. Ф. Бутинця внутрішньогосподарський контроль визначається як «контрольні функції, які здійснюються керівниками (власниками) підприємств у відповідності до чинного законодавства. Завданням такого контролю є перевірка господарських операцій підприємства з метою недопущення недостач, перевитрат і витрат матеріальних і фінансових ресурсів» [214, с. 94—95].

Також трактування терміну «внутрішньогосподарський контроль» розглядається у словнику бухгалтера та аудитора за ред. В. Пантелеєва та О. Сніжко, а саме: «внутрішньогосподарський контроль — це організована власниками підприємства та уповноваженими ними особами система стеження, нагляду і перевірки ефективності використання майна підприємства, законності і доцільності господарських операцій, збереження матеріальних цінностей та коштів, виявлення резервів, запобігання безгосподарності, втратам і крадіжкам» [113, с. 38]. А також визначення терміну «внутрішній контроль» як «інструмент управління, що дає змогу керівництву органу державного сектору перевірити виконання завдань органу» [113, с. 37]. Наведене визначення внутрішнього контролю, на нашу думку, стосується виключно підприємств, установ, організацій державної форми власності, що підпорядковані вищестоящим організаціям.

Спірним є висновок В. Беліка щодо дослідження поглядів вчених стосовно того, що «... більшість авторів (70 %) використовує поняття внутрішньогосподарський контроль, 27 % авторів застосовує поняття внутрішній контроль, і лише 3 % використовує внутрішньосистемний контроль» [49], тому що, як видно із додатка Я поняття «внутрішній контроль» вживають 80 авторів, а термін «внутрішньогосподарський контроль» — 73.

Колектив вітчизняних авторів С. Ярошенко, Г. Пінькас та О. Кобицева у своїй монографії «Теоретичні і методологічні основи контролю» пропонують наступне визначення внутрішнього контролю — «це опрацювання залежних один від одного заходів, які на підставі тривалого порівняння прогнозних і планових показників з фактичними дають змогу з'ясувати, що дані, отримані відповідно до завдання, будуть опрацьовані у повному обсязі, чітко, у реальному русі» [250, с. 51]. З цим важко погодитись, бо порівняння прогнозних і планових показників з

фактичними являють собою порівняльний аналіз, але ж ніяким чином не внутрішній контроль, як зазначають автори. В підсумку вищезазначені автори підсумовують, що «... внутрішній контроль — це незалежна внутрішня ревізія та система внутрішніх перевірок таких, наприклад, як тематичний контроль господарських операцій» [250, с. 51]. Наведене авторами тлумачення терміну «внутрішній контроль», на нашу думку, ототожнюється з поняттям «ревізія», що наводить на думку, що вищезазначені автори не розрізняють обидва терміни. Ревізія — метод наступного контролю за виробничою та фінансово-господарською діяльністю підприємства, в процесі якого встановлюється законність, достовірність та економічна доцільність здійснених господарських операцій, перевіряється стан бухгалтерського обліку, його відповідність наказу про облікову політику, діючим стандартам обліку [214, с. 155].

Вітчизняні вчені-науковці В. Яценко та Н. Пронь визначають, що «система внутрішнього контролю — це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації» [251, с. 3].

Узагальнення результатів дослідження сутності поняття «внутрішньогосподарський контроль» вітчизняними та зарубіжними вченими наведено в додатку Б1.

На основі вищенаведених думок дослідників, можна зробити висновок, що внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат — це складова системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, який спрямований на забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства шляхом дії суб'єктами (власниками, посадовими особами підприємства (наприклад — директор, головний бухгалтер), працівниками, на яких покладено здійснення контрольних функцій) на об'єкти (непрямі витрати: загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) за допомогою контрольних дій (сукупності методичних прийомів та процедур, політики щодо контролю).

Ми поділяємо точку зору Н. Виговської, що «...оскільки в літературі немає єдиного погляду на економічну сутність контролю, то відповідно, і відсутня єдність поглядів щодо мети контролю» [65, с. 311], а й відповідно до цього завдань контролю, зокрема мети (цілі) та завдань внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

Слушною є думка Н. Виговської щодо вживання понять «ціль» та «мета» контролю, які в економічній літературі ототожнюється, а саме: «...поняття “ціль” та “мета” будемо вважати тотожними...» [65, с. 310].

Тому в подальшому ми будемо вживати поняття «мета» внутрішньогосподарського контролю.

Визначення поняття і цілей внутрішнього контролю наведено в праці Т. Бутинець «Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній?» і подано таким чином: «внутрішній контроль — це постійно діючий процес всередині підприємства чи їх об'єднання, метою якого є забезпечення досягнення наступних базових цілей: а) достовірність та правдивість інформації, що створюється у кожному підрозділі; б) порядок здійснення всіх видів операцій, планів, процедур дотримання законів, внутрішніх положень та контрактів; в) повне забезпечення збереження наявних активів; г) економічне та ефективне використання всіх видів ресурсів; д) досягнення поставлених керівництвом підприємства цілей та виконання окремих програм (планів)» [56, с. 15]. Аналізуючи вищенаведене визначення внутрішнього контролю, необхідно зауважити, що автор отожднює терміни «ціль» та «завдання» внутрішнього контролю, і у визначенні внутрішнього контролю ним сформульовані саме завдання внутрішнього контролю.

Сформовану мету та завдання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств наведено на рис. 3.1 [16, с. 205].

Вищенаведений перелік завдань внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств не є вичерпним, тому нами були наведені основні з них. Завдання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат можуть змінюватися, і залежать від розміру, структури, сфер та видів економічної діяльності підприємства, вимог управлінського персоналу.

Як уже згадувалося, головні складові внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств — це суб'єкти, об'єкти (непрямі витрати: загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) та контрольні дії.

Слушною є думка Ю. Давидова, що «об'єкти внутрішньогосподарського контролю бувають об'єктами, що контролюються за допомогою бухгалтерського обліку, а тому вони співпадають з об'єктами обліку та об'єктами контролю як функції управління» [79, с. 10]. Отже, об'єктом внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат є непрямі витрати промислового підприємства.

Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат — це фізичні або юридичні особи, що здійснюють контрольні дії у відношенні до об'єктів контролю (непрямих витрат підприємства). Наприклад, фізичними особами, що здійснюють контрольні дії у відношенні до об'єктів контролю можуть бути працівники підприємства (директор, головний бухгалтер, бухгалтер, ревізор, внутрішній аудитор, контролер та інші посадові особи, що виконують спеціальні контрольні дії), влас-

ник та інші уповноважені особи. Юридичними особами, що виконують контрольні дії у відношенні до об'єктів контролю можуть бути аудиторські, консалтингові, юридичні фірми, які на договірних засадах так чи інакше здійснюють контрольні дії щодо об'єктів контролю, наприклад, ведення бухгалтерського обліку підприємства аудиторськими фірмами, надання юридичних послуг з питань, що стосуються саме непрямих витрат промислового підприємства. На підприємствах також можуть створюватися власні контрольні органи, а саме ревізійна комісія, спостережна рада, аудиторський комітет, інвентаризаційні комісії, служба нагляду, служба безпеки підприємства, аналітична служба тощо.

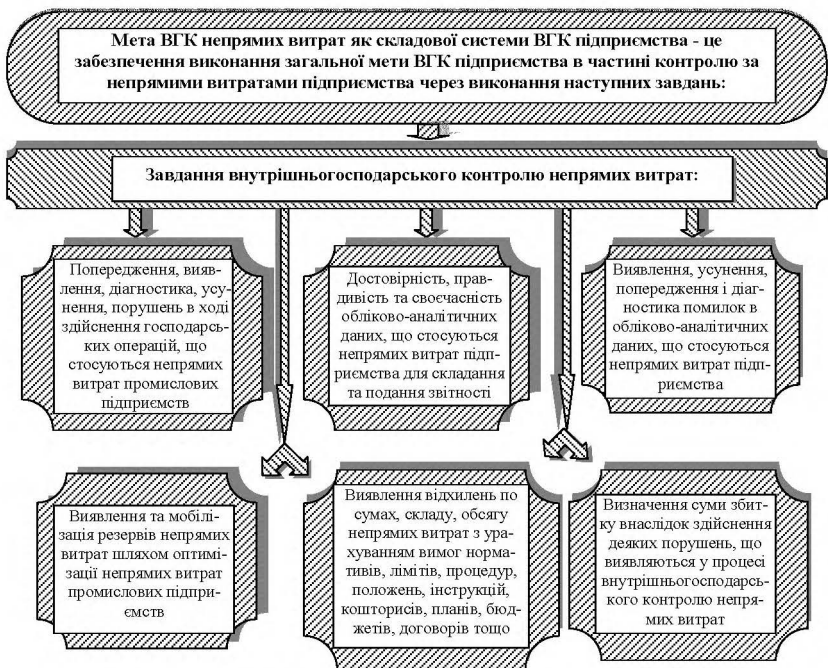


Рис. 3.1 Мета та завдання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств

Загальнонаукові методичні прийоми включають аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, аналогію та моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз і функціонально-вартісний аналіз. Характеристику загальнонаукових методичних прийомів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат наведено на рис. 3.2.

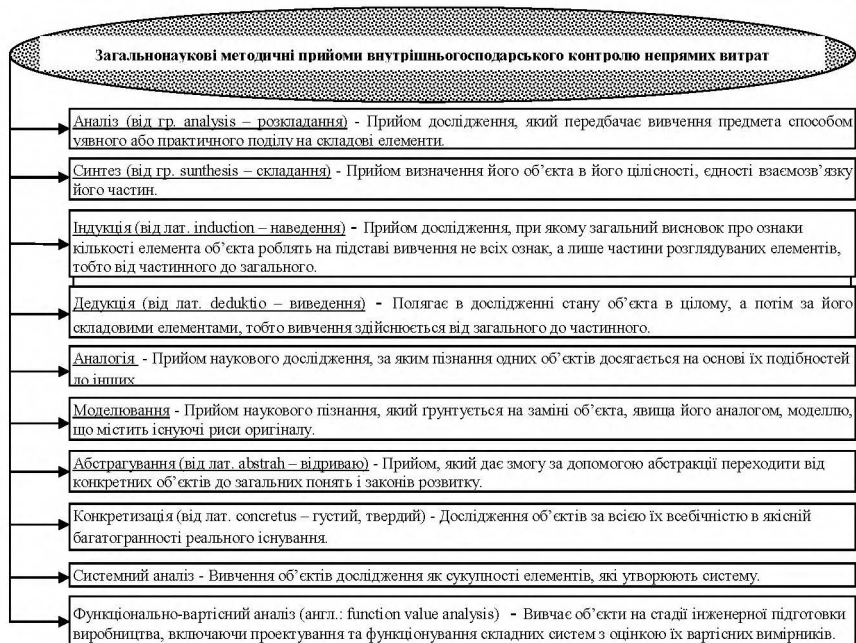


Рис. 3.2. Загальнонаукові методичні прийоми контролю

Контрольні дії, що застосовуються суб'єктами внутрішньогосподарського контролю складаються із методів і процедур. Метод — це спосіб дослідження явищ, визначення підходу до визначення об'єктів, планомірний шлях наукового пізнання та встановлення істини. У процесі здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства сформувався метод внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, що ґрунтується на загальнонаукових і конкретних емпіричних методичних прийомах дослідження об'єктів.

Конкретні емпіричні методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат можна об'єднати в наступні групи: розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення та реалізація внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств, схематично це наведено на рис. 3.3 [251].

Контрольними діями, що застосовуються суб'єктами внутрішньогосподарського контролю промислових підприємств можуть бути наступні методи: а) інвентаризація; б) ревізія; в) контрольні заміри; г) перевірки; ґ) тестування; д) службові розслідування тощо.



Рис. 3.3. Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств

Сукупність методичних прийомів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств застосовується при здійсненні контролю за допомогою певних процедур.

Процедура — це поняття, яке відображає виконання певних дій згідно з порядком роботи над предметами праці з метою їхнього пізнання; процедура — це система дій над суб'єктом і об'єктом процесу розширеного відтворення.

До процедур, що використовуються суб'єктами внутрішньогосподарського контролю, відносяться, як правило: 1) оцінка; 2) порівняння; 3) розрахунок; 4) прогноз; 5) опрацювання інформації; 6) тестування; 7) внутрішній моніторинг; 8) експертизи; 9) огляди; 10) організаційні схеми огляду за типовими операціями.

Отже, під методом внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат розуміють сукупність методичних прийомів (загальнонаукові і конкретні емпіричні методичні прийоми), які застосовуються за допомогою спеціальних процедур (оцінки, порівняння, розрахунку, прогнозу, опрацювання інформації, тестування, внутрішнього моніторингу, експертизи, огляду, організаційної схеми огляду за типовими операціями) при здійсненні внутрішньогосподарського контролю господарських операцій з обліку непрямих витрат, відображених в бухгалтерському обліку підприємства.

Склад та характеристику конкретних наукових емпіричних методичних прийомів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат наведено на рис. 3.4.

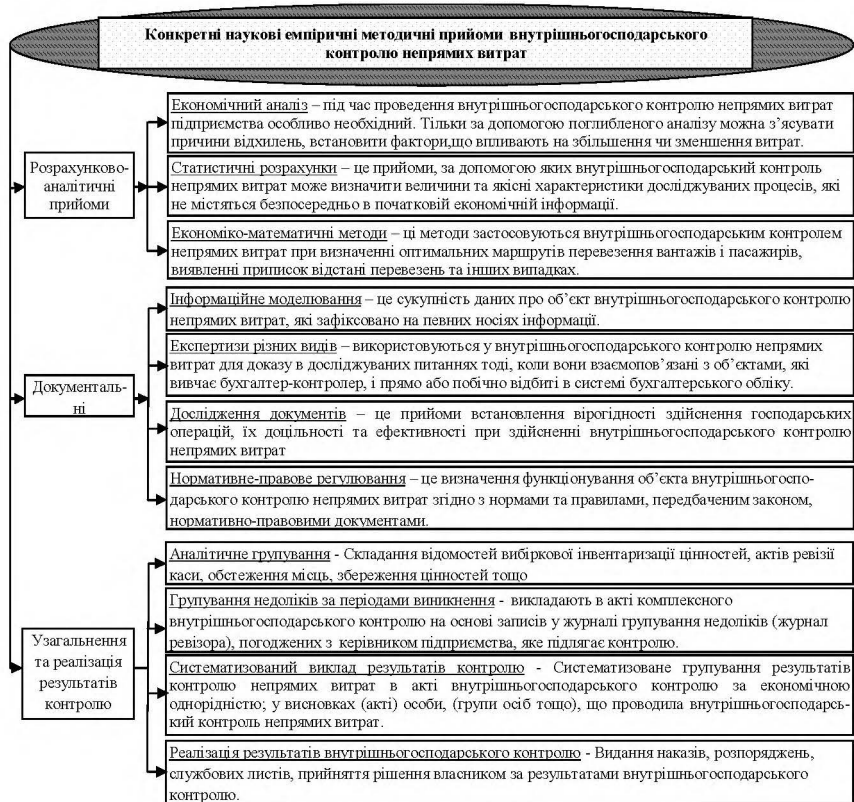


Рис. 3.4. Конкретні наукові емпіричні методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств

З огляду на вищевикладене сформульовано авторський підхід до визначення поняття «внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат». Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат — це складова системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, який спрямований на забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства шляхом дії суб'єктами (власниками, посадовими особами підприємства (наприклад — директор, головний бухгалтер), працівниками, на яких покладено здійснення контрольних функцій) на об'єкти (непрямі витрати: загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) за допомогою контро-

льних дій (сукупності методичних прийомів та процедур, політики щодо контролю).

Вищевикладене визначення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислового підприємства відображає його співвідношення з функціями управління промисловим підприємством.

Таким чином, внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат є складовою системи внутрішньогосподарського контролю підприємства і реалізується за допомогою контрольних дій суб'єктів на об'єкти та спрямований на забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності промислового підприємства.

Доведено, що метою внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства є забезпечення виконання загальної мети внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства в частині контролю за непрямыми витратами підприємства через виконання наступних завдань: а) попередження, виявлення, діагностика, усунення, порушень в ході здійснення господарських операцій, що стосуються непрямих витрат промислових підприємств; б) достовірність, правдивість та своєчасність обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства для складання та подання звітності; в) виявлення, усунення, попередження та діагностика помилок в обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства; г) виявлення та мобілізація резервів непрямих витрат шляхом оптимізації непрямих витрат промислових підприємств; ґ) виявлення відхилень по сумах, складу, обсягу непрямих витрат з урахуванням вимог нормативів, лімітів, процедур, положень, інструкцій, кошторисів, планів, бюджетів, договорів тощо; д) визначення суми збитку внаслідок здійснення деяких порушень, що виявляються у процесі внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

Обґрунтовано, що суб'єктами внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств можуть бути фізичні або юридичні особи, що здійснюють контрольні дії у відношенні до об'єктів контролю (непрямих витрат підприємства). Наприклад, фізичними особами, що здійснюють контрольні дії у відношенні до об'єктів контролю можуть бути працівники підприємства (директор, головний бухгалтер, бухгалтер, ревізор, внутрішній аудитор, контролер та інші посадові особи, що виконують спеціальні контрольні дії), власник та інші уповноважені особи. Юридичними особами, що виконують контрольні дії у відношенні до об'єктів контролю можуть бути аудиторські, консалтингові, юридичні фірми, які на договірних засадах так чи інакше здійснюють контрольні дії щодо об'єктів контролю, наприклад ведення бухгалтерського обліку підприємства аудиторськими фірмами,

надання юридичних послуг з питань, що стосуються саме непрямих витрат промислового підприємства. На підприємствах також можуть створюватися власні контрольні органи, а саме ревізійна комісія, спостережна рада, аудиторський комітет, інвентаризаційні комісії, служба нагляду, служба безпеки підприємства, аналітична служба тощо.

В залежності від цілей внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств виділено наступні загальнонаукові методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, що включають аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, аналогію та моделювання, абстрагування та конкретизацію, системний аналіз і функціонально-вартісний аналіз. Також в роботі подано склад та охарактеризовано конкретні наукові емпіричні методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

3.2. Моделювання процесу внутрішньогосподарського контролю та економічного аналізу непрямих витрат промислових підприємств

Моделювання та розробка моделей відіграють значну роль в духовній, культурній та практичній діяльності суспільства. Тому закономірно, що однією зі складових методології внутрішньогосподарського контролю є побудова і використання моделей.

Сучасні підходи до становлення внутрішньогосподарського контролю підприємства свідчать, що для організації ефективного внутрішньогосподарського контролю традиційних підходів та прийомів не вистачає. Виникає нагальна необхідність застосування нових інструментів для організації внутрішньогосподарського контролю підприємства, на основі яких можна буде організувати проведення більш якіснішого процесу внутрішньогосподарського контролю підприємства та забезпечити контрольною інформацією виконавців контрольного процесу для прийняття управлінських рішень. Тому виходячи з теоретичних і практичних потреб внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств нами пропонується при проведенні внутрішньогосподарського контролю використати метод моделювання, на основі якого нами було розроблено та запропоновано модель внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств при здійсненні внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Модель внутрішньогосподарського контролю в системі управління промисловим підприємством повинна забезпечувати контрольною ін-

формацією управлінський персонал підприємства, причому формування контрольної інформації повинно відповідати меті та завданням внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства в цілому в т.ч. внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства зокрема.

В теорії та практиці здійснення внутрішньогосподарського контролю на вітчизняних промислових підприємствах досить продуктивним є метод моделювання, зокрема дослідження процесу здійснення внутрішньогосподарсько-го контролю непрямих витрат промислових підприємств, що дасть змогу ефективно контролювати, а отже управляти непрямими витратами підприємства.

Для побудови ефективної моделі внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств, пропонується спочатку звернутися до визначення сутності терміну «моделювання» з його філософським тлумаченням.

З філософської точки зору, як зазначає колектив вітчизняних вчених-філософів Є. Причепій, А. Черній та Л. Чекаль у підручнику «Філософія», «моделювання — це метод дослідження певних об'єктів, який передбачає відтворення їхніх властивостей на іншому об'єкті — моделі, що є аналогом оригінального об'єкта» [187, с. 325].

Модель (від лат. *modulus* — міра) є допоміжним об'єктом у процесі пізнання й одночасно результатом відображення найбільш істотних властивостей об'єкту або процесу. Моделювання — це метод, а модель — форма, засіб наукового пізнання. Метод моделювання володіє загальністю, оскільки змоделювати можна будь-який об'єкт: така можливість рівнозначна визнанню принципової їх пізнаваності.

Основне завдання моделювання полягає у створенні образу, завдяки якому стають зрозумілими властивості та зв'язки досліджуваного об'єкту: внутрішні (між елементами його структури), зовнішні (зв'язки з іншими об'єктами — моделями зовнішніх об'єктів).

Нами було виділено моделювання серед загальнонаукових методичних прийомів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як «прийом наукового пізнання, який ґрунтується на заміні об'єкта, явища його аналогом, моделлю, що містить існуючі риси оригіналу» [25, с. 23]. Метод моделювання підпорядковується певним закономірностям, а також є новим ступенем узагальнення даних про факти господарського життя, закономірності і шляхи розвитку внутрішньогосподарського контролю, а його застосування в умовах ринку, стає необхідною умовою розвитку контролю. Необхідність застосування цього методу в дослідженнях методології внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства пов'язано з тим, що створення нового знання щодо господарських процесів у рамках будь-якої теорії завжди

пов'язане з процесом пізнання, під яким виходячи з підходу діяльності розуміють уявне конструювання таких форм знань, які ми спочатку придумуємо, а потім вкладаємо в об'єкт, тобто з теоретичним конструюванням моделей об'єкту, що вивчається, та їх онтологізацією.

М. Борисенко вважає, що «Моделювання методик внутрішнього контролю доцільно проводити в два етапи. На першому етапі вивчається мотивація здійснення господарських порушень, що забезпечує реалізацію превентивної спрямованості внутрішнього контролю, та визначаються точки контролю для кожного з ієрархічних рівнів суб'єктів ВК. На другому етапі моделювання методик ВК відбувається власне формування інформаційної моделі внутрішнього контролю досліджуваних операцій» [52, с. 16].

П. Іванечко визначаючи сутність поняття «модель» наголошує, що «в найширшому розумінні модель — це речова, знакова або уявна (мислена) система, що відтворює, імітує, відображає принципи внутрішньої організації або функціонування, певні властивості, ознаки чи (та) характеристики об'єкта дослідження (оригіналу). Виходячи з цього твердження, передумовами створення моделі — є чинники, що прямо впливають на процес моделювання. Варто зауважити, що при досить суттєвих об'ємах наукових досліджень у сфері управлінського обліку, процес створення саме моделі управлінського обліку займає досить мізерну частку, хоча саме цей напрямок вважаємо є одним з найсуттєвіших» [110, с. 90].

С. Івахненко зазначає, що «модель — це уявна або матеріальна система, що, відображаючи або відтворюючи об'єкт моделювання у визначених відносинах, здатна замінювати його в такий спосіб, щоб вивчення цієї системи дозволило одержати нову інформацію про досліджуваний об'єкт або процес. Модель являє собою відображення найбільш суттєвих, з будь-якого погляду, властивостей об'єкта або процесу. Процедура побудови моделей і вивчення за їх допомогою об'єктів або процесів називається моделюванням» [111, с. 56].

Сьогодні більшість математичних моделей, які широко застосовуються у різних галузях суспільних та економічних наук, поділяються на два великі класи: а) математичні (аналітичні) моделі; б) імітаційні (системні) моделі.

При цьому вважається, що в математичних моделях застосовуються здебільшого аналітичні методи, зокрема апарат сучасного математичного аналізу та інших розділів математики, а в імітаційних — принципово обов'язкові елементи дослідження.

Насправді важко провести чітку межу між різними видами моделювання, оскільки в математичних моделях (аналітичних) моделях часто доводиться використовувати чисельний експеримент із застосуванням

комп'ютерів, а в імітаційних (системних) моделях неможливо обійтися без проведення аналітичного розв'язування поставленого завдання.

Колектив вітчизняних авторів Ю. Лега, В. Яценко та В. Мельник визначають модель як матеріальний об'єкт, який у процесі дослідження замінює об'єкт-оригінал так, що його детальне вивчення дає нові знання про об'єкт-оригінал [138, с. 17]. Ми не погоджуємося з тезою колективу вищезазначених авторів стосовно визначення моделі як матеріального об'єкта, тому що в загальному модель може існувати як в матеріальній, так і в нематеріальній формі.

Провідні вітчизняні вчені-науковці Н. Малюга та К. Боримська у колективній монографії «Бухгалтерський облік, контроль, аналіз: соціальні орієнтири» вказують, що «під моделлю будемо розуміти створену або обрану об'єктом систему, яка відтворює істотні для конкретної цілі пізнання сторони (явища, властивості, процеси, відносини) об'єкта, що вивчається, та слугує опосередкованим способом отримання знання про цей об'єкт» [144, с. 113]. Лаконічним є тлумачення Л. Трохименко щодо поняття «моделі», а саме: «...предмет, відтворений у зменшеному, іноді у збільшеному або натуральному вигляді» [219, с. 118]. Щодо розуміння сутності терміну «моделювання», то Т. Давидюк зазначає наступне: «Моделювання, будучи процедурою побудови моделей для вивчення їх за допомогою об'єктів або процесів, відображає процес виокремлення найбільш характерних яких-небудь об'єктів або наявних властивостей. Завдяки моделюванню розкриваються окремі властивості та функції предметів, речовин, явищ, тенденцій їх розвитку» [143, с. 399]. Інше визначення надає Л. Трохименко щодо сутності терміну «моделювання»: «Дія в значенні моделювати, створювати модель чого-небудь; метод пізнання явищ і процесів, який ґрунтується на заміні об'єкта дослідження (оригіналу) моделлю» [219, с. 101]. Вітчизняні автори Ю. Лега, В. Яценко та В. Мельник під моделюванням розуміють процес побудови, вивчення та використання моделей. Воно обов'язково включає побудову абстракцій, аналогій, конструювання наукових гіпотез [138, с. 17].

Слушною є думка вітчизняного вченого М. Пушкаря: «На моделях можна краще вивчити взаємозв'язки між окремими елементами системи обліку, знайти і описати невідомі раніше закономірності, нові шляхи його розвитку» [191, с. 80]. Зазначену тезу можна застосувати й до розробки системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

І. Сисоева розглядаючи моделювання робить акцент на тому, що «... моделювання дозволяє заздалегідь передбачати хід подій і тенденції розвитку, властивий керованій системі, з'ясувати умови її існування та установити режим діяльності з урахуванням впливу різних факторів. При цьому, на перший погляд, може здатися, що чим більша кількість

факторів врахована в моделі, тим краще сама модель. Насправді деталізована модель не завжди доцільна, тому що це зайво ускладнює модель і представляє труднощі для її аналізу» [200]. Варто не погодитися з тезою І. Сисоевої стосовно того, що чим більше факторів враховано при побудові моделі, то тим саме модель не завжди доцільна. Оскільки на стадії розробки моделі, зокрема моделювання процесу внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств, на нашу думку, необхідно підібрати та вибрати оптимальне співвідношення тільки тих факторів, що забезпечать здатність моделі при організації внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства бути ефективною.

Ми підтримуємо думку Я. Соколова, що «вся історія бухгалтерського обліку — це історія розвитку моделей, від простіших (ізоморфних) до все більше складних і абстрактних (гомоморфних), таких, що дозволяє спростити управління господарськими процесами і зробити це управління ефективнішим» [206, с. 3]. Вважаємо за доцільне вищезазначену тезу використати до внутрішньогосподарського контролю підприємства, зокрема до внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

Вітчизняний вчений-економіст В. Чиж зазначає, що «процес створення образів, описів, аналогів будь-яких об'єктів та процесів прийнято називати моделюванням. Мета моделювання полягає в тому, щоб за допомогою моделей виявити всі можливі закономірності, взаємозв'язки й умови функціонування предмету моделювання в різних реально існуючих умовах і здійснити добір доцільного мінімуму найкращих варіантів рішень» [233, с. 75]. Також В. Чиж наголошує, що «методологічною передумовою внутрішнього контролю слід визнати моделювання. Моделювання в інформаційному забезпеченні управління витратами і забезпеченні контролю — це елемент систематизації обліку. Воно дозволяє зробити добір адекватних варіантів обліку і забезпечити раціональне управління обліковим процесом. З позиції управління витратами найбільш актуальним є моделювання форм і змісту первинних документів, робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, облікової політики й облікових процедур при побудові системи управлінського обліку» [234].

О. Шапошніков підходить до трактування поняття «моделювання» наступним чином — «це будь-яке наукове пізнання, що представляє процес конструювання моделей. Його можна зобразити як процес виділення найбільш істотних властивостей системи, модель же є відображенням цих істотних властивостей» [238, с. 11].

С. Щеголькова щодо інформаційного моделювання в контролі зазначає наступне: «Інформаційне моделювання в контролі здійснюється

з метою одержання необхідної інформації стосовно об'єкта контролю для вивчення його стану, прогнозів, участі у господарських процесах підприємства, виявлення відхилень фактичних даних відносно запланованих, формування інформації для прийняття рішень що до регулювання процесів у межах заданих програм виробництва. Для розробки моделей використовується нормативно-правова, договірна, облікова, звітна інформація стосовно об'єктів контролю. При цьому здійснюють контроль товарно-матеріальних цінностей, витрат, відображених у системі планової, договірної, нормативно-правової та облікової інформації» [106, с. 54].

Моделювання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств може застосовуватися у двох аспектах: для вивчення і удосконалення процесу самого контролю — організаційний аспект; для вивчення об'єктів контролю — методичний аспект. Необхідно зауважити, що чим досконаліша модель внутрішньогосподарського контролю, тим більше ефекту отримує і сама господарська діяльність господарюючого суб'єкта (підприємства, установи, організації). Розвиток теорії та практики внутрішньогосподарського контролю повинен бути направлений на створення таких моделей внутрішньогосподарського контролю, що забезпечать найбільшу його дієвість.

Розроблену модель внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства подано на рис. 3.5.

Нами пропонується детально розглянути один із елементів підсистеми внутрішньогосподарського контролю підприємства — процес здійснення внутрішньогосподарського контролю у системі бухгалтерського обліку непрямих витрат. Він передбачає виконувати наступні етапи контролю:

1. Перевірка правильності документального оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат. На цьому етапі нами пропонується перевірити таке:

- наявність дозвільно-розпорядчих документів на здійснення господарських операцій щодо непрямих витрат підприємства;
- правильність оформлення первинних документів з обліку непрямих витрат у відповідності до чинного законодавства;
- наявність кошторису (плану, бюджету) непрямих витрат підприємства.

2. Перевірка відображення непрямих витрат в облікових регістрах (книгах, відомостях, журналах, тощо) бухгалтерського обліку та їх відповідності первинним документам. На цьому етапі нами пропонується перевірити таке:

- відповідність записів у регістрах бухгалтерського обліку первинним документам з обліку непрямих витрат підприємства;



Рис. 3.5 Модель підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю підприємства в цілому

- правильність застосування субрахунків, що затверджені робочим планом рахунків підприємства для обліку непрямих витрат;
- правильність відображення господарських операцій з обліку непрямих витрат підприємства у регістрах бухгалтерського обліку підприємства;

– відповідність даних про непрямі витрати, що відображаються в відомостях, журналах даним, що відображаються в головній книзі підприємства.

3. Перевірка розподілу непрямих витрат, віднесення їх на фінансовий результат підприємства. На цьому етапі нами пропонується перевірити таке:

- правильність розподілу непрямих витрат на підприємстві;
- методику оптимального розподілу непрямих витрат підприємства;
- економічну обґрунтованість бази розподілу непрямих витрат підприємства.

4. Формування звітності підприємства. На цьому етапі нами пропонується перевірити таке:

– відповідність сум витрат на збут, що відображені у р. 070 «Адміністративні витрати» ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», оборотам за кредитом рахунка 92 «Адміністративні витрати» з дебетом рахунка 791 «Результати операційної діяльності»;

– відповідність сум адміністративних витрат, що відображені в р. 080 «Витрати на збут» у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», оборотам за кредитом рахунка 93 «Витрати на збут» з дебетом рахунка 791 «Результати операційної діяльності»;

– відповідність сум інших операційних витрат, що відображені у р. 090 «Інші операційні витрати» ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», оборотам за кредитом рахунка 94 «Інші операційні витрати» з дебетом рахунка 791 «Результати операційної діяльності»;

– відповідність сум інших операційних витрат, що відображені у рядках 440-490 гр. 4 ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» рядку 090 «Інші операційні витрати» гр. 3 ф. № 2 «Звіт про фінансові результати».

Необхідною умовою проведення ефективного внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат на підприємстві є застосування дієвих аналітичних процедур фактичного здійснення контролю, однією з яких є економічний аналіз. Враховуючи вищенаведену тезу, можна виділити модель економічного аналізу непрямих витрат промислового підприємства для потреб внутрішньогосподарського контролю, що наведена на рис. 3.6.

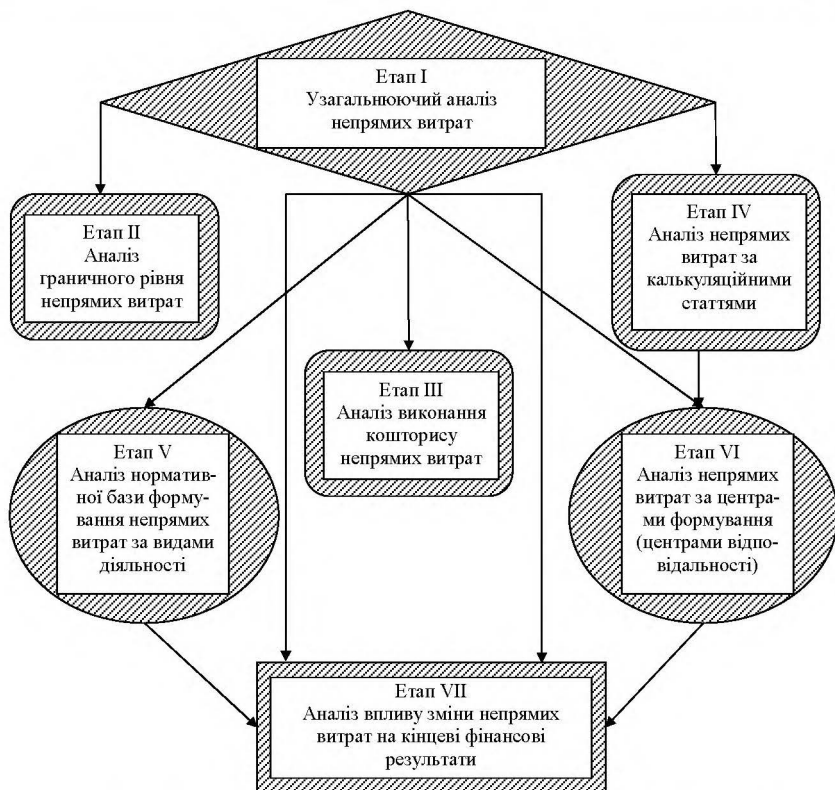


Рис. 3.6. Модель економічного аналізу непрямих витрат промислового підприємства для потреб внутрішньогосподарського контролю

Вихідна (інформаційна) база для здійснення процесу аналітичних досліджень в системі внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат формується за вихідною інформацією кошторисів (планів, бюджетів, нормативів, лімітів тощо) непрямих витрат, за даними бухгалтерського обліку. Враховуючи управлінський аспект аналізу непрямих витрат, виділяємо його аналітичні оцінки, пов'язані з пошуком резервів зниження витрат та можливостями їх оптимізації. Для цього визначимо послідовність проведення економічного аналізу непрямих витрат.

На першому етапі «Узагальнюючий аналіз непрямих витрат підприємства» дають загальну оцінку (аналіз) виконання кошторису (плану, бюджету, нормативу, ліміту тощо) непрямих витрат в розрізі економічних елементів, на другому етапі «Аналіз граничного рівня непрямих

витрат підприємства» — оцінку відхилень фактичних витрат від їх граничного рівня, на третьому етапі «Аналіз виконання кошторису непрямих витрат» — аналіз виконання кошторису непрямих витрат, на четвертому етапі «Аналіз непрямих витрат за калькуляційними статтями» — аналіз повної собівартості окремих видів продукції з врахуванням непрямих витрат, на п'ятому етапі «Аналіз нормативної бази формування непрямих витрат за видами діяльності» — аналіз нормативної бази непрямих витрат за видами діяльності, на шостому етапі «Аналіз непрямих витрат за центрами формування (центрами відповідальності)» — аналіз непрямих витрат за центрами відповідальності організаційної структури підприємства, на сьомому — «Аналіз впливу зміни непрямих витрат на кінцеві фінансові результати» дають оцінку впливу зміни непрямих витрат підприємства на кінцеві результати виробничо-господарської діяльності господарюючого суб'єкта.

На основі комплексного підходу розроблено модель підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства в цілому, яка включає в себе наступні етапи проведення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислового підприємства, а саме: а) перевірку правильності документального оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат; б) перевірку відображення непрямих витрат в облікових регістрах (книгах, відомостях, журналах, тощо) бухгалтерського обліку та їх відповідності первинним документам; в) перевірку розподілу непрямих витрат, віднесення їх на фінансовий результат підприємства; г) формування звітності підприємства.

Використовуючи аналітичні процедури внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств, а саме використання аналітичної процедури економічного аналізу сформовано модель економічного аналізу непрямих витрат промислового підприємства для потреб внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства. Оскільки провідною ознакою визначено управлінський аспект, модель економічного аналізу непрямих витрат промислового підприємства узгоджено не тільки з метою та завданнями внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств, але й з цілями та завданнями управління непрямыми витратами промислового підприємства. У зв'язку з цим виділено етапи здійснення економічного аналізу непрямих витрат промислових підприємств: а) Етап I: «Узагальнюючий аналіз непрямих витрат»; б) етап II: «Аналіз граничного рівня непрямих витрат підприємства»; в) етап III: «Аналіз виконання кошторису непрямих витрат»; г) етап IV: «Аналіз непрямих витрат за калькуляційними статтями»; ґ) етап V: «Аналіз нормативної бази формування непрямих витрат за видами діяльності»; д) етап VI: «Аналіз непрямих

витрат за центрами формування (центрами відповідальності)»; е) етап VII: «Аналіз впливу зміни непрямих витрат на кінцеві фінансові результати».

Отже, враховуючи вищевикладене, можна сказати, що моделювання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств — це дослідження процесу здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, їх складових, щоб обрати найбільш дієві шляхи здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств і оцінити потенційні наслідки при прийнятті альтернативних управлінських рішень.

3.3. Оцінка ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств

Проблема ефективності й досі залишається невирішеною проблемою, що органічно притаманна будь-якій суспільно-економічній формациї. Уже на початкових стадіях свого розвитку людство в особі окремих індивідуумів ставило собі за мету виконати свою роботу швидше, краще і дешевше, намагаючись економно витратити ресурси для досягнення поставленої мети. Вищенаведені заходи мають одновекторну направленість — підвищення результативності своєї праці, тобто забезпечити зростання її ефективності. З розвитком товарного виробництва серед важливих проблем економіки будь-якого підприємства центральною завжди буда і залишається проблема збереження його існування в довгостроковому періоді як самостійного суб'єкта господарювання. Досягти цього можна лише за умови забезпечення ефективної системи управління господарюючого суб'єкта.

На сьогодні в практичній діяльності суб'єктів господарювання необхідною умовою ефективного управління є наявність дієвої та результативної, тобто ефективної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, в цілому, зокрема контролю за непрямыми витратами приладобудівних підприємств. Тому оцінка ефективності від існуючої системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві в умовах жорсткої конкуренції та невизначеності зовнішнього середовища щоденно набуває актуальності.

Для вирішення вищезазначеного питання щодо визначення та/або оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, пропонується спочатку звернутися до визначення сутності термінів «ефект» та «ефективність».

В термінологічному словнику з обліку та аудиту наведено наступне визначення вищенаведених понять: «Ефект (від лат. *efectus* — виконання, дія, вплив, результат) — досягнутий результат у певній формі вияву — матеріальний, грошовий, соціальний, екологічний тощо» [84, с. 204]. Термін «Ефективність — здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту, тощо, яку обчислюють як відношення ефекту (результату) до витрат, що забезпечили цей результат» [84, с. 205]. Отже, категорія «ефективність» (від лат. «*efficientia*») може інтерпретуватися як результативність. Ми підтримуємо думку вітчизняного вченого-дослідника В. Андрійчука, що «... сам по собі ефект (результат), якої б величини і форми вияву він не був, не в змозі повною мірою характеризувати результативність певної дії, процесу, оскільки він не дає відповіді на запитання: а якою ж «ціною» здобуто цей ефект? Тому категорію ефективності можна трактувати як результативність певного процесу, дії, що вимірюється співвідношенням між отриманим результатом і витратами (ресурсами), що його спричинили. Саме в цьому і полягає сутність даної категорії і багатогранність її вияву. Щодо останньої характеристики, то вона зумовлена двома основними причинами: існуванням багатьох видів ефекту і різноманітністю витрат (ресурсів), що спричиняють їх виникнення. Тому ефективність у теоретико-методологічному аспекті стала загальнонауковим поняттям, яке широко використовується не лише у суспільних науках, а й природничих — фізиці, хімії, біології та ін.» [3, с. 9].

Варто, на нашу думку, погодитись з думкою вітчизняного вченого-економіста О. Акентьевої стосовно необхідності створення ефективної системи внутрішнього контролю підприємства як об'єктивної потреби часу [1, с. 9]. Далі автор зауважує, що підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю пролягає через удосконалення основних складників його системи, зокрема уточнення мети, завдань, об'єктів і вдосконалення форм контролю. Неефективна система внутрішнього контролю чітко відображає пасивний механізм розв'язання і практичного врахування проблем та інтересів, які нерідко супроводжуються соціально-економічними колізіями. Це зумовлюється тим, що неефективна система внутрішнього контролю не спонукає до системних і якісних змін в управлінні підприємством [1, с. 9—10]. Досить влучною є теза О. Акентьевої, що «... немає і не може бути ідеальної системи внутрішнього контролю, бо її створення має певні обмеження. У цьому зв'язку підкреслюється, що система внутрішнього контролю не може розглядатись як достатньо ефективна, якщо при її створенні не було враховано умови її розробки й особливості майбутнього функціонування. Такий стан пояснюється також тим, що в теорії економічного контролю чітко не визначені принципи, на яких повинна будуватися

система внутрішнього контролю вітчизняних підприємств при їх реорганізації та спрямованості України на європейську інтеграцію» [1, с. 10].

Зарубіжні автори А. Аренс та Дж. Лоббек наголошують, що при побудові ефективної системи внутрішньогосподарського контролю адміністрація переслідує п'ять цілей: 1) забезпечення надійною інформацією; 2) забезпечення збереження активів та документів компанії; 3) забезпечення ефективності господарської діяльності; 4) забезпечення відповідності обліковим принципам; 5) забезпечення виконання положень закону про закордонну корупцію 1977 р. [2, с. 259]. Далі автори зазначають, що «система внутрішньогосподарського контролю не може розглядатися як повністю ефективна, якщо при її розробці не були взяті до уваги умови її розробки та особливості майбутнього використання. Якщо б було можна розробити ідеальну систему, все одно її прив'язка до реальності та ефективність залежать від рівня та компетенції людей, які використовують її» [2, с. 261]. Тобто, можна зробити висновок, що одним із найсуттєвіших факторів, який впливає на оцінку ефективності внутрішньогосподарського контролю є людський фактор, який носить суб'єктивний характер.

Вітчизняний вчений-економіст С. Бардаш наводить наступне, власне визначення ефективності внутрішньогосподарського контролю: «Слід розуміти властивість як окремого контрольного заходу, так і в цілому системи внутрішнього контролю досягати мети контролю та сприяти оптимізації управління господарською системою/системою господарчого забезпечення учасника відносин у сфері господарювання» [7, с. 454]. Щодо визначення ефекту внутрішньогосподарського контролю автор наводить наступне: «Розглядаючи характер ефекту та його можливі прояви, слід враховувати, що контроль як функція управління формує управлінський ефект — результат, корисний для управління господарською системою/ системою господарюючого забезпечення» [7, с. 450]. Виходячи з вищевикладеного, можна сказати, що ефект від внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства є управлінським ефектом, що буде виражений результатом, який буде необхідний для управління господарюючим суб'єктом — підприємством. Управлінський ефект буде мати наступний склад: а) інформаційний ефект; б) соціально-виховний ефект; в) організаційний ефект; г) економічний ефект. Пропонується далі навести коротку характеристику складових управлінського ефекту внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства:

1. Інформаційний ефект при здійсненні заходів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат характеризується наявністю інформації про фактичний стан та характеристику об'єкта (загальнови-

бничих, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності) контролю.

2. Соціально-виховний ефект при здійсненні заходів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат характеризується встановленням наявності фактів щодо здійснених правопорушень, обґрунтованим встановленням суб'єктів їх здійснення, наявністю розроблених рекомендацій стосовно попередження виявлених порушень на майбутнє та збирання доказової бази для відшкодування завданих збитків підприємству. Соціальна ефективність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства проявляється у здатності впливати на результати діяльності підприємства, для забезпечення основних соціальних потреб суспільства:

1) забезпечення достатньої якості продукції шляхом контролю виробленої продукції на виході з виробництва на склад (витрати на якість продукції у складі загальновиробничих витрат підприємства) та безпечність її для людського життя;

2) збереження навколишнього середовища, попередження екологічної катастрофи, покращення екологічної ситуації в певній місцевості, шляхом скорочення шкідливих викидів та контроль за їх вмістом в атмосфері, відмова від шкідливого виробництва та запровадження в технологічний процес альтернативних (нешкідливих) для навколишнього середовища новітніх технологій, утилізація відходів на спеціалізованих підприємствах, контроль за оплатою збору на забруднення навколишнього середовища та інші заходи щодо відновлення/покращення екології (екологічні витрати).

3. Організаційний ефект при здійсненні заходів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат характеризується виявленням недоліків організації діяльності підприємства в цілому, так і діяльності окремих виробничих та функціональних підрозділів підприємства.

4. Економічний ефект при здійсненні заходів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат характеризується наявністю запропонованих рекомендацій, що матимуть вплив на непрямі витрати підприємства, що, як наслідок, покращуватимуть фінансовий результат роботи підприємства.

Базуючись на теорії ефективності суспільного виробництва вітчизняний вчений-економіст Н. Гивовська щодо сутності ефективності господарського контролю можна визначати як таку його взаємодію із суспільним виробництвом, при якій забезпечуються не просто його позитивний вплив на економічні процеси, а певне порівняння результатів з витратами, обумовлене нормою ефективності суспільного виробництва в цілому» [64, с. 165].

Вітчизняний вчений В. Дерій характеризує ефективність контролю в Україні, як невисоку, тому на думку автора він потребує реформування [245, с. 175].

Є. Калюга зазначає, що «оцінку ефективності системи внутрішньогосподарського контролю доцільно здійснювати виходячи з середовища контролю, системи бухгалтерського обліку і засобів контролю» [115, с. 178]. Також автор зазначає, що «якщо не ставиться за мету досконале вивчення системи внутрішнього контролю, перевіряючий повинен ознайомитися з господарськими операціями підприємства і здійснити значну вибірку документів (від 20 до 100) різних часових інтервалів для визначення ефективності роботи системи» [115, с. 178]. На нашу думку, вищенаведена пропозиція щодо вибірки документів може бути доцільною тільки при проведенні зовнішнього аудиту для оцінки наявної системи контролю на підприємстві, адже необхідною умовою ефективного внутрішньогосподарського контролю є його оперативність і всеосяжність. Звертаючись до зарубіжного досвіду ефективності внутрішньогосподарського контролю підприємства Є. Калюга наголошує, що «у США контроль вважають рентабельним (ефективним), якщо вкладений в його здійснення долар приніс віддачу у п'ять доларів, а у Великобританії — якщо один фунт стерлінгів дає 13 фунтів стерлінгів» [115, с. 12].

Т. Каменська підходить до визначення оцінки ефективності та адекватності системи внутрішньогосподарського контролю наступним чином: «При визначенні ефективності та адекватності системи внутрішнього контролю повинні в перше чергу враховуватися не конкретні форми, методи та технології контролю, не кількість людей, зайнятих контролем чи кількістю проведених ними перевірок або виявлення помилок. Насамперед слід виявити дії (або бездіяльність) менеджменту та власників підприємства, спрямовані на вбудовування внутрішнього контролю до бізнес процесів, на своєчасну оцінку ризиків та ефективність заходів контролю, застосовуваних для нівелювання негативних впливів. У цьому сенсі виявлення недоліків або порушень може бути сигналом про існуючу проблему, пов'язану з відсутністю або неправильною роботою контролю» [117, с. 379].

Вітчизняний вчений Р. Костирко щодо ефективності внутрішньогосподарського контролю зазначає так: «Принциповою оцінкою результативності (надалі — ефективності — *примітка автора*) є визначення критеріїв на окремих етапах здійснення контролю в управлінні економічним потенціалом господарюючого суб'єкта. З позицій контролю оцінка результативності означає, що кожен етап контролю є інтегрованим цілим, навіть тоді коли він складається з окремих роз'єднаних

елементів (функцій)» [128, с. 521]. Далі автор пропонує такі етапи щодо оцінки ефективності контролю:

- бальна оцінка результатів контролю, яка здійснюється на основі попереднього визначення критеріїв бальної оцінки відповідності принципам, якості та ефективності;

- узагальнена оцінка результативності за кожним критерієм і контролю в цілому;

- розробка шкали оцінки результативності контролю за трьома рівнями: низький, середній, високий;

- прийняття рішень і розробка заходів з підвищення результативності контролю на основі узагальненої оцінки його результатів [128, с. 521].

Економічний ефект визначений при проведенні власного дослідження Р. Костирко від впровадження методичних рекомендацій і пропозицій за 2009 р. в порівнянні з 2008 р. на ВАТ «Луганський завод гірничого машинобудування» склав 232,5 тис. грн., на ВАТ «Завод гірничорятувальної техніки «Горизонт» — 396,6 тис. грн. [127, с. 534], що свідчить про ефективність контрольних заходів, а, отже, загальну ефективність системи внутрішньогосподарського контролю підприємства запропоновану автором.

В загальному розумінні ефективність контролю визначають колектив вітчизняних авторів В. Немченко, В. Хомутенко, А. Хомутенко, а саме: «систему контролю можна вважати ефективною лише тоді, коли вона забезпечує при найменших витратах досягнення намічених цілей» [162, с. 120]. Отже, підприємству необхідно дотримуватися принципу співвідношення витрат і вигід для досягнення мети внутрішньогосподарського контролю підприємства.

Важко погодитись з думкою В. Пантелеєва, що «...показниками оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю мають бути не тільки показники, аналогічні даним Звіту про контрольно-ревізійну роботу підрозділів внутрішнього фінансового контролю за формою № 11-ревізія, а головним чином — якісні характеристики, такі як “попередження необґрунтованості витрат”, “зниження (підвищення) внутрішнього ризику контролю”, “стійкість системи внутрішньогосподарського контролю”, “наявність та дотримання власної політики щодо контролю» та ін.» [168, с. 157]. Адже, деякі показники Звіту про контрольно-ревізійну роботу підрозділів внутрішнього фінансового контролю за формою № 11-ревізія містять зведену інформацію за результатами контрольно-ревізійної роботи в державному секторі, що подають міністерства, інші органи державної влади до Головкинства та не можуть бути прийнятними для оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю господарюючого суб’єкта, зокрема промислового підприємства.

А. Садекова визначаючи ефективність внутрішньогосподарського контролю зазначає, що «Під ефективністю бухгалтерського контролю слід вважати ступінь пристосування або здатність бухгалтерського контролю до досягнення мети загальної системи управління і вирішення конкретних завдань щодо об'єктів контролю у певних умовах; якість бухгалтерського контролю — це сукупність властивостей та характеристик бухгалтерського контролю, рівень яких формується посадовими особами під час впливу на підконтрольні об'єкти при здійсненні контрольних дій з метою процесу контролювання, тобто формування контрольної інформації» [197, с. 8].

Необхідно також зазначити, що ефективність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства безпосередньо залежить від якості його проведення. Варто погодитись з думкою С. Бардаша, що «... під якістю внутрішнього контролю слід розуміти сукупність властивостей (притаманних характеристик, ознак, особливостей) контрольного процесу, які характеризують його корисність та є одним із головних показників його ефективності» [7, с. 458]. Отже, можна зробити висновок, що якість проведення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства залежить в першу чергу від якості системи внутрішньогосподарського контролю підприємства в цілому, а по-друге від притаманних сукупних характеристик, ознак, особливостей при проведенні контролю за непрямыми витратами підприємства. Оцінку ж якості процесу внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, на нашу думку, можна зробити тільки у порівнянні контрольних заходів за одними й тими ж самими критеріями (ознаками), що стосуються однакових об'єктів контролю (непрямих витрат підприємства).

Для функціонування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислового підприємства пропонуємо розглянути модель її функціонування, що наведено на рис. 3.7.

На основі проведених досліджень, нами було сформовано загальну методику оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств, що відображено у табл. 3.1.

Завдання визначення ефективності виникає в різних ситуаціях, і його раціональне вирішення в конкретних умовах передбачає застосування тих чи інших підходів чи методик.

Для більш точної (змістовної) оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, нами пропонується комплексний підхід, який передбачає виділення наступних етапів.

На першому етапі передбачено формування інформаційної бази щодо досягнення мети на окремих етапах внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства для здійснення процедур оцінки його ефективності.

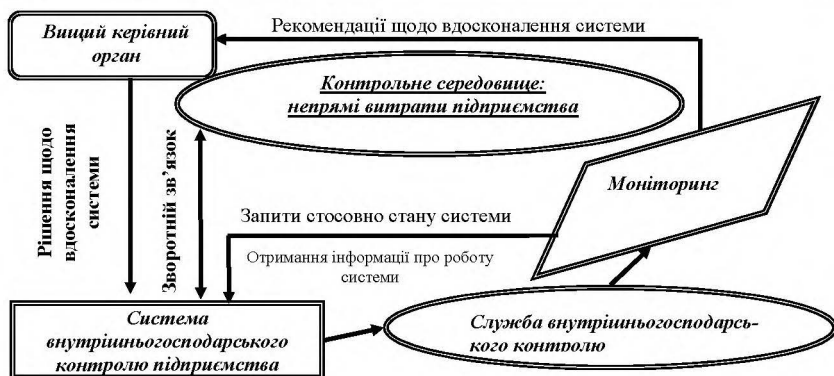


Рис. 3.7. Модель функціонування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств

Таблиця 3.1

**ЗАГАЛЬНА МЕТОДИКА ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ
ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ**

№ з/п	Загальна оцінка у балах (від 0 до 100)	Ризик неефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, у %	Оцінка ефективності системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат	Характеристика
1	0 — 25	> 75 (високий)	Незадовільно	Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат не здійснюється
2	25 — 50	$> 75 \geq 50$ (середній)	Задовільно	Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат здійснюється формально або частково
3	50 — 75	$> 50 \geq 25$ (низький)	Добре	Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат здійснюється з незначними відхиленнями, вимоги щодо
4	>75	< 25 (мінімальний)	Відмінно	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється з дотриманням усіх вимог, що стоять перед контролерами

Другий етап передбачає визначення критеріїв ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, а саме: результативність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат та відповідність контрольно-аналітичної інформації вимогам досягнення визначеної мети внутрішньогосподарського контролю підприємства. Принциповою основою оцінки ефективності є визначення критеріїв на окремих етапах здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства. З позицій внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат оцінка ефективності означає, що кожен етап контролю є інтегрованим цілим навіть тоді, коли він складається з окремих роз'єднаних елементів (функцій). Вищезазначений підхід дозволяє розглядати процес внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства як комплекс взаємозалежних компонентів (етапів), об'єднаних загальною метою.

Третій етап передбачає вибір методу та розробку тесту оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства. В цьому дослідженні для оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства пропонується використовувати метод анкетування.

Нами пропонується для визначення ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства застосувати при використанні анкетування наступні критерії, за якими буде оцінено окрему процедуру, що буде визначати ефективність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, а саме: 1) оперативність; 2) повнота; 3) точність; 4) універсальність; 5) аналітичність.

Запропоновані анкети оцінки ефективності містять питання закритого типу, які передбачали б вибір однієї з оцінок за п'ятибальною шкалою: не більше 1 балу — процедура внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства відповідає тільки одному критерію або не відповідає всім (оцінка ефективності — дуже погано); 2 бали — процедура внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства відповідає двом критеріям (оцінка ефективності — погано); 3 бали — процедура внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства відповідає трьом критеріям (оцінка ефективності — задовільно); 4 бали — процедура внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства відповідає чотирьом критеріям (оцінка ефективності — добре); 5 балів — процедура внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства відповідає п'ятьом критеріям (оцінка ефективності — відмінно). Щодо можливості застосування тестів в оцінці ефективності внутрішньогосподарського контролю підприємства, як ефективного інструментарію, вітчизняний вчений-економіст Р. Костирко зазначає наступне: «Методичний ін-

струментарій оцінки результативності контролю економічного потенціалу поєднує економіко-математичні методи, які використовуються для оцінки системного ефекту контролю, та експертні методи (тестування, бальна оцінка), придатні за критеріями відповідності принципам та якості» [127, с. 520 — 521]. Також російський науковець О. Терехов, щодо застосування анкетування для оцінки внутрішньогосподарського контролю підприємства, зауважує, що «оцінки внутрішньогосподарського контролю можуть здійснюватися різними методами, в тому числі за допомогою анкет, що включають різноманітні питання» [218, с. 382]. Зарубіжні автори А. Аренс та Дж. Лообек щодо свідoctв (в нашому випадку — данні анкетування) отриманих в результаті внутрішньогосподарського контролю підприємства зазначають наступне: «Коли система внутрішньогосподарського контролю у клієнта ефективна, тоді й свідoctва отримані від клієнта надійніші» [4, с. 172]. І далі підтверджуючи свою думку зазначають що «внутрішні документи, які створені в умовах слабого внутрішньогосподарського контролю не можуть бути надійними свідoctвами» [4, с. 178]. Тобто, можна зробити висновок, що покращуючи ефективність внутрішньогосподарського контролю підприємства, інформація для прийняття рішень, яка буде створена в системі управління стає надійнішою, а отже, це дозволить підвищити якість управління підприємства в цілому.

Процедури внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, які підлягають оцінці результативності, згруповано за наступними блоками: а) Попередження, виявлення, діагностика, усунення, порушень в ході здійснення господарських операцій, що стосуються непрямих витрат промислових підприємств; б) достовірність, правдивість та своєчасність обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства для складання та подання звітності; в) виявлення, усунення, попередження і діагностика помилок в обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства; г) виявлення та мобілізація резервів непрямих витрат шляхом оптимізації непрямих витрат промислових підприємств; ґ) виявлення відхилень по сумах, складу, обсягу непрямих витрат з урахуванням вимог нормативів, лімітів, процедур, положень, інструкцій, кошторисів, планів, бюджетів, договорів тощо; д) визначення суми збитку внаслідок здійснення деяких порушень, що виявляються у процесі внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат; е) використання результатів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат для розробки прогнозних бюджетів; є) визначення джерел покриття непрямих витрат підприємства; ж) прогнозування поведінки непрямих витрат при зміні ділової активності підприємства; з) використання аналітичних процедур для розробки прогнозних бюджетів непрямих витрат підприємства.

Четвертий етап — проводиться оцінка ефективності внутрішнього-сподарського контролю непрямих витрат підприємства за допомогою розробленої нами шкали. Результати оцінки внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства ПАТ «Київський завод «Аналітприлад» за критерієм ефективності наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО СПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ЗА ДОПОМОГОЮ КОМПЛЕКСНОГО ПІДХОДУ (НА ПРИКЛАДІ ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА — ПАТ «КИЇВСЬКИЙ ЗАВОД «АНАЛІТПРИЛАД»)

№ з/п	Напрямки оцінки внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства	Результативність за оцінкою в балах					Відповідність критеріям оцінки					Фактична оцінка результативності	
		Дуже погано	Погано	Задовільно	Добре	Відмінно	Оперативність	Повнота	Точність	Універсальність	Аналітичність	Бальна	Якісна
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Попередження, виявлення, діагностика, усунення, порушень в ході здійснення господарських операцій, що стосуються непрямих витрат промислових підприємств	1	2	3	4	5	-	*	-	-	*	2	Погано
2	Достовірність, правдивість та своєчасність обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства для складання та подання звітності	1	2	3	4	5	-	*	*	-	-	2	Погано
3	Виявлення, усунення, попередження і діагностика помилок в обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства	1	2	3	4	5	-	-	-	-	*	1	Дуже погано
4	Виявлення та мобілізація резервів непрямих витрат шляхом оптимізації непрямих витрат промислових підприємств	1	2	3	4	5	-	-	*	*	*	3	Задовільно

Продовження табл. 3.2

№ з/п	Напрямки оцінки внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства	Результативність за оцінкою в балах					Відповідність критеріям оцінки					Фактична оцінка результативності	
		Дуже погано	Погано	Задовільно	Добре	Відмінно	Оперативність	Повнота	Точність	Універсальність	Аналітичність	Бальна	Якісна
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
5	Виявлення відхилень по сумам, складу, обсягу непрямих витрат з урахуванням вимог нормативів, лімітів, процедур, положень, інструкцій, кошторисів, планів, бюджетів, договорів тощо	1	2	3	4	5	-	-	-	*	*	2	Погано
6	Визначення суми збитку внаслідок здійснення деяких порушень, що виявляються у процесі внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат	1	2	3	4	5	-	*	*	-	*	3	Задовільно
7	Використання результатів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат для розробки прогнозних бюджетів	1	2	3	4	5	-	*	-	*	*	3	Задовільно
8	Визначення джерел покриття непрямих витрат підприємства	1	2	3	4	5	-	*	-	*	*	3	Задовільно
9	Прогнозування поведінки непрямих витрат при зміні ділової активності підприємства	1	2	3	4	5	-	-	-	-	-	0	Дуже погано
10	Використання аналітичних процедур для розробки прогнозних бюджетів непрямих витрат підприємства	1	2	3	4	5	-	*	-	*	*	3	Задовільно
11	Загальна оцінка результативності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат	1	2	3	4	5	-	*	-	*	*	3	Задовільно

Результати оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства ПАТ «Київський завод «Аналітприлад», що наведені в табл. 3.2, свідчать про недостатній рівень ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства.

Наявна система внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства найбільш ефективна за наступними напрямками: 1) виявлення та мобілізація резервів непрямих витрат шляхом оптимізації непрямих витрат промислових підприємств; 2) визначення суми збитку внаслідок здійснення деяких порушень, що виявляються у процесі проведення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат; 3) використання результатів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства для розробки прогнозних бюджетів; 4) визначення джерел покриття непрямих витрат підприємства; 5) використання аналітичних процедур для розробки прогнозних бюджетів непрямих витрат підприємства; 6) загальна оцінка результативності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства.

Поряд з тим найменша ефективність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат спостерігається за напрямками: 1) виявлення, усунення, попередження і діагностика помилок в обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства; 2) прогнозування поведінки непрямих витрат при зміні ділової активності підприємства.

Результати оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства після впровадження запропонованих рекомендацій щодо підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства в управлінні непрямыми витратами підприємства на прикладі ПАТ «Київський завод «Аналітприлад», наведено в табл. 3.3, свідчать про високий рівень ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства.

На основі табл. 3.3 пропонується скласти профіль підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства (табл. 3.4).

Графічна інтерпретація оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства в системі управління ПАТ «Київський завод «Аналітприлад», наведено на рис. 3.8.

Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні в якому взяло участь 67 вітчизняних компаній, що репрезентують різні галузі економіки України показало, що оцінка ефективності внутрішнього контролю за напрямками діяльності не виявила помітних дефектів у жодному з видів діяльності.

Таблиця 3.3

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ЗА ДОПОМОГОЮ КОМПЛЕКСНОГО ПІДХОДУ (НА ПРИКЛАДІ ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА — ПАТ «КИЇВСЬКИЙ ЗАВОД «АНАЛІТПРИЛАД»)

№ з/п	Напрямки оцінки внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства	Результативність за оцінкою в балах					Відповідність критеріям оцінки					Оцінка після впровадження рекомендацій	
		Дуже погано	Погано	Задовільно	Добре	Відмінно	Оперативність	Повнота	Точність	Універсальність	Аналітичність	Бальна	Якісна
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Попередження, виявлення, діагностика, усунення порушень в ході здійснення господарських операцій, що стосуються непрямих витрат промислових підприємств	1	2	3	4	5	*	*	*	-	*	4	Добре
2	Достовірність, правдивість та своєчасність обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства для складання та подання звітності	1	2	3	4	5	*	*	*	-	-	3	Задовільно
3	Виявлення, усунення, попередження і діагностика помилок в обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства	1	2	3	4	5	*	*	*	*	*	5	Відмінно
4	Виявлення та мобілізація резервів непрямих витрат шляхом оптимізації непрямих витрат промислових підприємств	1	2	3	4	5	-	-	*	*	*	3	Задовільно
5	Виявлення відхилень по сумах, складу, обсягу непрямих витрат з урахуванням вимог нормативів, лімітів, процедур, положень, інструкцій, кошторисів, планів, бюджетів, договорів тощо	1	2	3	4	5	-	*	*	*	*	4	Добре

Продовження табл. 3.3

№ з/п	Напрямки оцінки внутрішньогосподарського контролю непрямої витрат підприємства	Результативність за оцінкою в балах					Відповідність критеріям оцінки					Оцінка після впровадження рекомендацій	
		Дуже погано	Погано	Задовільно	Добре	Відмінно	Оперативність	Повнота	Точність	Універсальність	Аналітичність	Бальна	Якісна
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
6	Визначення суми збитку внаслідок здійснення деяких порушень, що виявляються у процесі внутрішньогосподарського контролю непрямої витрат	1	2	3	4	5	-	*	*	-	*	3	Задовільно
7	Використання результатів внутрішньогосподарського контролю непрямої витрат для розробки прогнозних бюджетів	1	2	3	4	5	*	*	-	*	*	4	Добре
8	Визначення джерел покриття непрямої витрат підприємства	1	2	3	4	5	-	*	-	*	*	3	Задовільно
9	Прогнозування поведінки непрямої витрат при зміні ділової активності підприємства	1	2	3	4	5	*	*	*	-	*	4	Добре
10	Використання аналітичних процедур для розробки прогнозних бюджетів непрямої витрат підприємства	1	2	3	4	5	-	*	-	*	*	3	Задовільно
11	Загальна оцінка результативності внутрішньогосподарського контролю непрямої витрат	1	2	3	4	5	*	*	-	*	*	4	Добре

Таблиця 3.4

**ПРОФІЛЬ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ
ПІДПРИЄМСТВА ПІСЛЯ ВПРОВАДЖЕННЯ ПРОПОЗИЦІЙ НА
ПІДПРИЄМСТВІ ПАТ «КИЇВСЬКИЙ ЗАВОД «АНАЛІТПРИЛАД»**

№ з/п	Напрямки оцінки внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства	Результативність за оцінкою в балах				
		Дуже погано	Погано	Задовільно	Добре	Відмінно
1	Попередження, виявлення, діагностика, усунення, порушень в ході здійснення господарських операцій, що стосуються непрямих витрат промислових підприємств				●	
2	Достовірність, правдивість та своєчасність обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства для складання та подання звітності			●		
3	Виявлення, усунення, попередження і діагностика помилок в обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства				●	
4	Виявлення та мобілізація резервів непрямих витрат шляхом оптимізації непрямих витрат промислових підприємств			●		
5	Виявлення відхилень по сумам, складу, обсягу непрямих витрат з урахуванням вимог нормативів, лімітів, процедур, положень, інструкцій, копторисів, планів, бюджетів, договорів тощо				●	
6	Визначення суми збитку внаслідок здійснення деяких порушень, що виявляються у процесі внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат			●		
7	Використання результатів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат для розробки прогнозних бюджетів				●	
8	Визначення джерел покриття непрямих витрат підприємства			●		
9	Прогнозування поведінки непрямих витрат при зміні ділової активності підприємства				●	
10	Використання аналітичних процедур для розробки прогнозних бюджетів непрямих витрат підприємства			●		
11	Загальна оцінка результативності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат				●	



Рис. 3.8. Графічна інтерпретація оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства ПАТ «Київський завод «Аналітприлад»

Видами діяльності, які вимагають найбільшого удосконалення, були названі сфери придбання/продажу компаній і забезпечення соціальної та природоохоронної відповідальності у діяльності, що наведені на рис. 3.9 [90, с. 42].

Ефективність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислового підприємства залежить від раціональної організації та проведення контрольних заходів (здійснення контролю), що враховує особливості і специфіку витрачених у процесі господарювання ресурсів для забезпечення максимального результату (прибутку) операційної діяльності промислового підприємства.

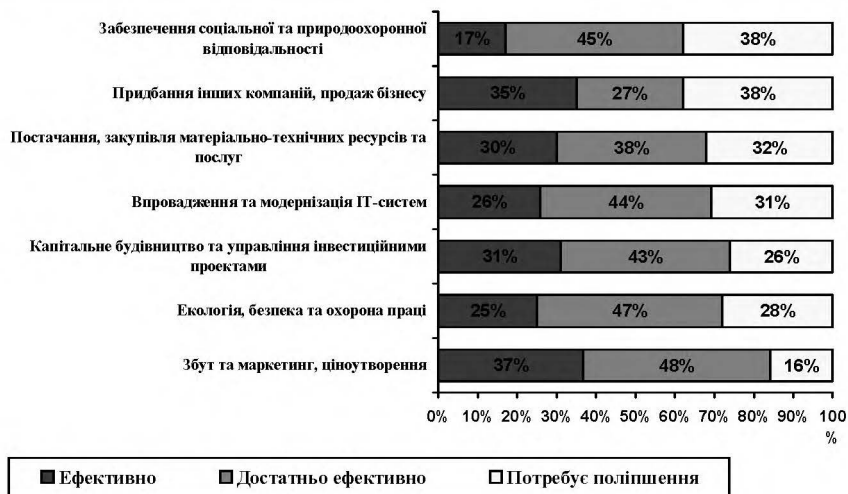


Рис. 3.9. Оцінка ефективності внутрішнього контролю за напрямками операційної діяльності

Таким чином, для оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат слід використовувати розроблену загальну методику оцінки внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, що відображає загальний стан ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства без використання критеріїв оцінки окремих процедур, що використовуються при проведенні внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства. На нашу думку, загальну методику оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства можна впровадити в практичну діяльність роботи підприємства з найменшими витратами ресурсів в порівнянні з впровадженням комплексного підходу до оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислового підприємства. Але точність і достовірність результатів оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат за загальною методикою буде набагато нижчою ніж за оцінкою ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат із застосуванням комплексного підходу.

Також можна зробити висновок, що якість проведення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства залежить, в першу чергу, від якості системи внутрішньогосподарського контролю підприємства в цілому, а по-друге, від притаманних сукупних характеристик, ознак, особливостей при проведенні контролю за непрямыми

витратами підприємства. Оцінку ж якості процесу внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, на нашу думку, можна зробити тільки у порівнянні контрольних заходів за одними й тими ж самими критеріями (ознаками), що стосуються однакових об'єктів контролю (непрямих витрат підприємства).

Отже, розроблений комплексний підхід щодо оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, який полягає в уточненні порядку здійснення бальної оцінки ефективності процедур здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, також надасть можливість визначити допустимі значення рівня ефективності системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства у визначених межах в розрізі кожної процедури, а також в цілому. Застосування розробленої сукупності критеріїв бальної оцінки дозволить оцінити ефективність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства та визначити напрями його покращення.

Висновки до розділу 3

В результаті проведених досліджень, нами були зроблені наступні висновки та пропозиції:

1. Доведено, що для позначення господарського контролю, що здійснюється на рівні промислового підприємства доцільно застосовувати термін «внутрішньогосподарський контроль». На основі цього сформульовано авторський підхід до визначення поняття «внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат». Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат — це складова системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, який спрямований на забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства шляхом дії суб'єктами (власниками, посадовими особами підприємства (наприклад — директор, головний бухгалтер), працівниками, на яких покладено здійснення контрольних функцій) на об'єкти (непрямі витрати: загальноновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) за допомогою контрольних дій (сукупності методичних прийомів та процедур, політики щодо контролю). Вищевикладене визначення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислового підприємства відображає його співвідношення з функціями управління промисловим підприємством. Таким чином, внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат є складовою системи внутріш-

ного господарського контролю підприємства і реалізується за допомогою контрольних дій суб'єктів на об'єкти та спрямований на забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності промислового підприємства.

2. Обґрунтовано, що під методом внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат розуміють сукупність методичних прийомів (загальнонаукові і конкретні емпіричні методичні прийоми), які застосовуються за допомогою спеціальних процедур (оцінки, порівняння, розрахунку, прогнозу, опрацювання інформації, тестування, внутрішнього моніторингу, експертизи, огляду, організаційної схеми огляду за типовими операціями) при здійсненні внутрішньогосподарського контролю господарських операцій з обліку непрямих витрат, відображених в бухгалтерському обліку підприємства.

3. Доведено, що метою внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства є забезпечення виконання загальної мети внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства в частині контролю за непрямыми витратами підприємства через виконання наступних завдань: а) попередження, виявлення, діагностика, усунення порушень в ході здійснення господарських операцій, що стосуються непрямих витрат промислових підприємств; б) достовірність, правдивість та своєчасність обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства для складання та подання звітності; в) виявлення, усунення, попередження і діагностика помилок в обліково-аналітичних даних, що стосуються непрямих витрат підприємства; г) виявлення та мобілізація резервів непрямих витрат шляхом оптимізації непрямих витрат промислових підприємств; ґ) виявлення відхилень по сумах, складу, обсягу непрямих витрат з урахуванням вимог нормативів, лімітів, процедур, положень, інструкцій, кошторисів, планів, бюджетів, договорів тощо; д) визначення суми збитку внаслідок здійснення деяких порушень, що виявляються у процесі внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

4. Визначено, що суб'єктами внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств можуть бути фізичні або юридичні особи, що здійснюють контрольні дії у відношенні до об'єктів контролю (непрямих витрат підприємства). Наприклад, фізичними особами, що здійснюють контрольні дії у відношенні до об'єктів контролю можуть бути працівники підприємства (директор, головний бухгалтер, бухгалтер, ревізор, внутрішній аудитор, контролер та інші посадові особи, що виконують спеціальні контрольні дії), власник та інші уповноважені особи. Юридичними особами, що виконують контрольні дії у відношенні до об'єктів контролю можуть бути аудиторські,

консалтингові, юридичні фірми, які на договірних засадах так чи інакше здійснюють контрольні дії щодо об'єктів контролю, наприклад ведення бухгалтерського обліку підприємства аудиторськими фірмами, надання юридичних послуг з питань, що стосуються саме непрямих витрат промислового підприємства. На підприємствах також можуть створюватися власні контрольні органи, а саме ревізійна комісія, спостережна рада, аудиторський комітет, інвентаризаційні комісії, служба нагляду, служба безпеки підприємства, аналітична служба тощо.

5. В залежності від цілей внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств виділено наступні загальнонаукові методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, що включають аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, аналогію та моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз і функціонально-вартісний аналіз. Також в роботі подано склад та охарактеризовано конкретні наукові емпіричні методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

6. Доведено, що моделювання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств — це дослідження процесу здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, їх складових, щоб обрати найбільш дієві шляхи здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств і оцінити потенційні наслідки при прийнятті альтернативних управлінських рішень.

7. На основі комплексного підходу розроблено модель підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства в цілому, яка включає в себе наступні етапи проведення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислового підприємства, а саме: а) перевірку правильності документального оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат; б) перевірку відображення непрямих витрат в облікових регістрах (книгах, відомостях, журналах, тощо) бухгалтерського обліку та їх відповідності первинним документам; в) перевірку розподілу непрямих витрат, віднесення їх на фінансовий результат підприємства; г) формування звітності підприємства.

8. Використовуючи аналітичні процедури внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств, а саме використання аналітичної процедури економічного аналізу сформовано модель економічного аналізу непрямих витрат промислового підприємства для потреб внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства. Оскільки провідною ознакою визначено управлінський

аспект, модель економічного аналізу непрямих витрат промислового підприємства узгоджено не тільки з метою та завданнями внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств, але й з цілями та завданнями управління непрямыми витратами промислового підприємства. У зв'язку з цим виділено етапи здійснення економічного аналізу непрямих витрат промислових підприємств: а) Етап I: «Узагальнюючий аналіз непрямих витрат»; б) етап II: «Аналіз граничного рівня непрямих витрат підприємства»; в) етап III: «Аналіз виконання кошторису непрямих витрат»; г) етап IV: «Аналіз непрямих витрат за калькуляційними статтями»; ґ) етап V: «Аналіз нормативної бази формування непрямих витрат за видами діяльності»; д) етап VI: «Аналіз непрямих витрат за центрами формування (центрами відповідальності)»; е) етап VII: «Аналіз впливу зміни непрямих витрат на кінцеві фінансові результати».

9. Визначено, що для оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат слід використовувати розроблену загальну методiku оцінки внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, що відображає загальний стан ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства без використання критеріїв оцінки окремих процедур, що використовуються при проведенні внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства. На нашу думку, загальну методiku оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства можна впровадити в практичну діяльність роботи підприємства з найменшими витратами ресурсів в порівнянні з впровадженням комплексного підходу до оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислового підприємства. Але точність і достовірність результатів оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат за загальною методикою буде набагато нижчою ніж за оцінкою ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат із застосуванням комплексного підходу.

10. Розроблено та запропоновано щодо використання в практичній діяльності промислових підприємств комплексний підхід щодо оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, який полягає в уточненні порядку здійснення бальної оцінки ефективності процедур здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, що надасть можливість визначити допустимі значення рівня ефективності системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства у визначених межах в розрізі кожної процедури, а також в цілому. Застосування розробленої сукупності критеріїв бальної оцінки дозволить оцінити ефективність

внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства та визначити напрями його покращення.

11. Доведено, що ефективність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислового підприємства залежить від раціональної організації та проведення контрольних заходів (здійснення контролю), що враховує особливості та специфіку витрачених у процесі господарювання ресурсів для забезпечення максимального результату (прибутку) операційної діяльності промислового підприємства.

Основні результати дослідження опубліковані в наукових працях автора [10, 16, 17, 20, 24 — 26, 29, 37].

ВИСНОВКИ

У процесі проведеного дослідження здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано вирішення наукового завдання, яке полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та організаційних засад обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. Проведене наукове дослідження дало змогу сформулювати низку висновків, що підтверджують розв'язання завдань відповідно до поставленої мети.

1. Автором доведено, що непрямі витрати як об'єкт обліку і контролю потрібно розглядати в двох аспектах: в контексті операційної діяльності підприємства та за відношенням їх до процесу виробництва, що певною мірою доповнює теоретичні підходи до обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. На основі цього внесено пропозиції щодо уточнення нормативного забезпечення обліку непрямих витрат та складання фінансової звітності: перейменування назв статей Звіту про фінансові результати (ф. № 2) відповідно до їх змістовної наповненості: статті «Витрати на збут» (код рядка 080) на «Витрати на збут, рекламу та маркетинг»; статті «Інші операційні витрати» (код рядка 090) на «Інші витрати операційної діяльності». Запропоновані уточнення відображують сутність економічних показників і забезпечують адаптивне формування відповідних інформаційних потоків щодо непрямих витрат промислових підприємств.

2. У роботі вдосконалено класифікацію непрямих витрат за такими класифікаційними ознаками: функцією управління, відношенням до продукту, за відношенням до забезпечення господарської діяльності підприємства. Такі класифікаційні ознаки та запропонований склад непрямих витрат забезпечують вищий рівень інформаційного забезпечення відповідних користувачів необхідною управлінською інформацією про непрямі витрати.

3. Для вдосконалення методики та організації обліку і контролю непрямих витрат підприємств приладобудування з урахуванням специфіки діяльності цих підприємств виокремлено їх основні організаційно-технологічні особливості (організаційна структура підприємства; внут-

рішні зв'язки між функціональними підрозділами підприємства; організація цехової та безцехової структури виробництва, система управління виробництвом, типи виробництв, широка номенклатура застосування матеріалів, трудомісткість виготовлення деталей приладів) та досліджено їх вплив на побудову обліку і контролю непрямих витрат. Виконане дослідження дає змогу констатувати, що перелічені організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування справляють найбільш вагомий вплив на побудову обліку і контролю непрямих витрат цих підприємств, причому окремі з них мають спільні прояви впливу.

4. З метою вдосконалення документального оформлення операцій з обліку непрямих витрат промислових підприємств розроблено декілька форм первинних документів (маршрутний лист службових поїздок працівника, відомість на видачу канцелярських товарів, акт на списання канцелярських товарів, список-реєстр на виплату заробітної плати через карткові рахунки працівників, акт приймання-передачі зворотної тари) та доповнено реквізити деяких існуючих первинних документів, використання яких дасть змогу оптимізувати первинний облік непрямих витрат.

5. Вдосконалено організацію синтетичного та аналітичного обліку непрямих витрат промислових підприємств. Доведено, що аналітичний облік загальновиробничих витрат доцільно здійснювати в розрізі відповідних центрів витрат за відповідними субрахунками, витрати за якими обліковують за певними статтями загальновиробничих витрат. Для потреб внутрішньогосподарського (управлінського) обліку виходячи із запропонованого складу адміністративних витрат запропоновано виділити два субрахунки у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати» — 921 «Адміністративні витрати» та 922 «Загального господарські витрати», в розрізі яких ведуть аналітичний облік адміністративних витрат за відповідними статтями. Внесено пропозиції перейменувати синтетичний рахунок 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» і відкрити до нього окремі субрахунки: 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати». Крім того, автором запропоновано на субрахунок 941 «Витрати на дослідження та розробки» здійснювати облік витрат на дослідження та розробки в розрізі окремих субрахунків другого порядку, наприклад 9411 «Витрати на дослідження», на якому доцільно вести аналітичний облік витрат на дослідження за окремими темами (досліджень), та 9412 «Витрати на розробки», на якому доречно вести аналітичний облік витрат на розробки за окремими темами (розробками).

6. За результатами дослідження з'ясовано, що бюджетування є ефективним інструментом управління непрямыми витратами промислового

підприємства. Виявлено, що недоліками функціонування системи бюджетування промислових підприємств є відсутність складання оперативних бюджетів непрямих витрат підприємства, що унеможливує здійснення оперативного аналізу цих витрат, який, у свою чергу, дає змогу з'ясувати причини їх відхилень. У зв'язку з цим окрім щорічних бюджетів запропоновано складати оперативні бюджети непрямих витрат підприємства щокварталу та щомісяця. Для посилення бюджетного контролю непрямих витрат запропоновано форму документа «Звіт про виконання бюджету», застосування якого забезпечить керівництво інформацією про виконання бюджетів таких витрат промислового підприємства для прийняття оперативних управлінських рішень.

7. Теоретичним базисом внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств є вітчизняна теорія контролю із визначенням його предмета, суб'єктів та об'єктів, мети, завдань, методів, принципів побудови. Дослідження теоретичних підходів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат дало змогу визначити його як складову системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, який спрямований на забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства через дію суб'єктів (власників, посадових осіб підприємства) на об'єкти (непрямі витрати — загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) за допомогою політики контролю (сукупності методичних прийомів і контрольно-ревізійних процедур).

8. Розроблена модель внутрішньогосподарського контролю непрямих промислових підприємств враховує елементи підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства в цілому. Використання такої моделі сприяє підвищенню якості внутрішньогосподарського контролю та значно скорочує час на його здійснення.

9. Автором розроблено загальну методiku і комплексний підхід до оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств. Їх реалізація уможливує проведення системної оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств і дозволяє визначити слабкі місця у зоні можливих ризиків внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат.



Список використаних джерел

1. Акентьева О.Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства: автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / О. Б. Акентьева. — Донецьк, 2006. — 20 с.
2. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие) / В. Д. Андреев. — М.: Экономика, 1994. — 336 с.
3. Андрійчук В.Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз: [Моногр.] / В. Г. Андрійчук. — [Вид. 2-ге без змін]. — К.: КНЕУ, 2006. — 292 с.
4. Аренс Э.А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек; [Пер. с англ.; гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 560 с.
5. Аудит: теорія і практика: [Навч. посіб.] / [Загородній А.Г. та ін.]. — [2-вид., перероб і доп.]. — Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2004. — 456 с.
6. Ахметова Г.В. Контроль и ревизия: [Учебно-методический комплекс] / Г. В. Ахметова. — М.: Изд. центр ЕАОИ, 2008. — 72 с.
7. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: [Моногр.] / С. В. Бардаш. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. — 656 с.
8. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Под ред. В. А. Новака. — М.: Финансы, 1970. — 167 с.
9. Безверхий К. Бюджетування як дієвий інструмент управління непрямыми витратами промислових підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 4. — С. 31 — 47.
10. Безверхий К. Ефективність або ефект від впровадження внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 2. — С. 36 — 47.
11. Безверхий К. Непрямі витрати в контексті податкової та фінансової звітності: обліковий аспект узгодження показників / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 6. — С. 23—33.

12. Безверхий К. Непрямі витрати підприємства: облік витрат на придбання питної води та оренду кулерів / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 7. — С. 14 — 21.

13. Безверхий К. Організація первинного обліку непрямих витрат промислових підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 2. — С. 16 — 23.

14. Безверхий К. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 12. — С. 14 — 19.

15. Безверхий К. Шляхи удосконалення первинного обліку непрямих витрат, пов'язаних з виплатою заробітної плати / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 3. — С. 24 — 29.

16. Безверхий К.В. Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат промислових підприємств / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. — К.: КНЕУ, 2010. — Вип. 16. — С. 193—208.

17. Безверхий К.В. Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат промислових підприємств як функція управління // Актуальні питання розвитку сучасної економіки: колективна монографія / К. В. Безверхий; під ред. О.О. Непочатенко, Ю.О. Нестерчука. — Ч. 1. — Умань: Видавець "Сочінський", 2011. — С. 383 — 410.

18. Безверхий К.В. Вплив системи управління виробництвом «Just in time» (Точно в строк) на організацію обліку непрямих витрат / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. пр. — 2009. — Вип. 14. — С. 225 — 231.

19. Безверхий К.В. Економічна сутність непрямих витрат / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. пр. — 2008. — Вип. 12. — С. 190 — 197.

20. Безверхий К.В. Загальна методика оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств / К. В. Безверхий // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: Сборник тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти заслуженного профессора Житомирского государственного университета Я.В. Соколова. — Житомир: ЖГТУ, 2011. — С. 9 — 11.

21. Безверхий К.В. Зміст і співвідношення понять «витрати» та «затрати», «витрати виробництва» й «виробнича собівартість» / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. пр. [ред. А.М. Мороз]. — К. — 2008. — Вип. 11. — С. 174 — 180.

22. Безверхий К.В. Класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку / К. В. Безверхий // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. — 2009. — № 4. — С. 190 — 197.

23. Безверхий К.В. Концептуальні підходи щодо розподілу непрямих витрат промислових підприємств для визначення повної собівартості продукції/ К. В. Безверхий // Формування ринкової економіки. — К.: КНЕУ, 2011. — Ч.2. — С. 334 — 355.

24. Безверхий К.В. Мета (ціль) та завдання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств / К. В. Безверхий // Збірник тез Восьмої всеукраїнської наукової конференції, присвяченій видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. — Житомир: ЖДТУ, 2010. — С. 95 — 97.

25. Безверхий К.В. Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат / К. В. Безверхий // Реформування економіки України: стан та перспективи: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., 26 — 27 листоп. 2009 р., м. Київ. — К.: МІБО КНЕУ, 2009. — С. 22 — 25.

26. Безверхий К.В. Модель внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств / К. В. Безверхий // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки. — Вінниця, 2010. — Випуск 5, том 2. — С. 11 — 16.

27. Безверхий К.В. Модель економічного аналізу непрямих витрат підприємства для потреб внутрішньогосподарського контролю / К. В. Безверхий // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів IX-ї міжнар. наукової конференції. — Житомир: ЖДТУ, 2010. — С. 271 — 273.

28. Безверхий К.В. Модель контролю процесу бюджетування за непрямыми витратами промислового підприємства / К. В. Безверхий // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців [Текст]: Міжнар. наук.-практ. конф., 28-29 жовтня 2010 р. — Х.: ХДУХТ, 2010. — С. 49 — 50.

29. Безверхий К.В. Моделювання процесу здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат / К. В. Безверхий // Стан і перспективи розвитку обліково-економічної системи в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2010 р. — Тернопіль: Крок, 2010. — С. 175.

30. Безверхий К.В. Облік витрат на освоєння та впровадження нової техніки / К. В. Безверхий // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: У 2 ч. — Ч. I. — Мат. III Міжнар. наук.-практ. конф. 10 — 11 жовт. 2008 р. — К.: КНЕУ, 2008. — С. 14 — 16.

31. Безверхий К.В. Оптимізація непрямих витрат за допомогою бюджетування / К. В. Безверхий // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Збірник

матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. — К.: КНЕУ, 2010. — С. 314 — 317.

32. Безверхий К.В. Організаційно-технологічні особливості приладобудівної галузі та їх вплив на побудову обліку витрат / К. В. Безверхий // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей VI Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. — Тернопіль, 2008. — С. 30 — 31.

33. Безверхий К.В. Організація обліку витрат на дослідження та розробки / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. пр. — 2009. — Вип. 13. — С. 159 — 168.

34. Безверхий К.В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності підприємства / К. В. Безверхий // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. — Житомир: ЖДТУ, 2010. — № 3 (53). — Ч.2. — С. 40 — 42.

35. Безверхий К.В. Склад непрямих витрат в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку / К. В. Безверхий // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. — Житомир: ЖДТУ. — 2008. — Випуск 3 (12). — С. 28 — 40.

36. Безверхий К.В. Сучасні підходи щодо удосконалення обліку загальногосподарських і управлінських витрат промислового підприємства / К. В. Безверхий // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. — Житомир: ЖДТУ, 2012. — № 3 (61). — С. 10 — 14.

37. Безверхий К.В. Теоретичні аспекти внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат / К. В. Безверхий // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. — К.: КНЕУ:ФПБАУ, 2009. — С. 9 — 17.

38. Безверхий К.В. Удосконалення документального оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат / К. В. Безверхий // Формування ринкової економіки: Зб.наук. праць. — К.: КНЕУ, 2009. — С. 650 — 658.

39. Безверхий К.В. Удосконалення обліку непрямих витрат у частині витрат іншої операційної діяльності підприємства / К. В. Безверхий // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. — Вінниця: РВВ ВНАУ, 2010. — С. 8 — 10.

40. Безверхий К.В. Удосконалення первинних документів для підвищення контролю за непрямыми витратами / К. В. Безверхий // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали

VI Міжнародній науково-практичній конференції: Черкаси, 8-10 квітня 2009р. — Черкаси: ЧДТУ, 2009. — С. 3 — 5.

41. Безверхий К.В. Удосконалення первинних документів з обліку канцелярських товарів для підвищення контролю за непрямими витратами / К. В. Безверхий // Методологія і методика незалежного аудиту і державного контролю: Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції. — Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. — С. 143 — 146.

42. Безверхий К.В. Удосконалення первинного обліку непрямих витрат / К. В. Безверхий // Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти: Матеріали та тези виступів VIII-ї міжнар. наукової конференції. — Житомир: ЖДТУ, 2009. — С. 198 — 199.

43. Безверхий К.В. Ще раз про тлумачення сутності понять “затрати» і “витрати», “витрати виробництва» та “виробнича собівартість» / К. В. Безверхий // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. — Житомир: ЖДТУ, 2010. — № 2 (52). — С. 222 — 228.

44. Безверхий К.В. Щодо розроблення первинних документів для підтвердження здійснення непрямих витрат працівниками підприємства / К. В. Безверхий // Матеріали II Всеукраїнської заочної наукової конференції: Актуальні питання сучасної економіки. — Умань: Видавць «Сочінський», 2011. — Ч.1. — С. 18 — 20.

45. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый финансовый механизм / И. А. Белобжецкий. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 256 с.

46. Бекренева Г.О. Бухгалтерські моделі непрямих витрат: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Г. О. Бекренева. — О., 2008. — 194 с.

47. Бекренева Г.О. Деякі недоліки П(С)БО, що визначають методику обліку непрямих витрат промислових підприємств / Г. О. Бекренева // Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: зб. наук. пр. — Л.: Львівська політехніка, — 2007, — Вип. 577. — С. 20 — 25.

48. Белік В.Д. Внутрішній контроль: проблеми трактування в науковій літературі / В. Д. Белік // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Серія економічні науки. — 2009. — № 4 (50). — Режим доступу:

http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/4_50/2.pdf.

49. Белік В.Д. Контроль в системі управління підприємством [Електронний ресурс] / В. Д. Белік // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Серія економічні науки. — 2010. — № 1 (51). — Режим доступу:

http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/1_51/3.pdf.

50. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: [Підручник] / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. — К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. — 888 с.

51. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю: [Моногр.] / М. І. Бондар. — К.: КНЕУ, 2008. — 256 с.

52. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореферат дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М. В. Борисенко. — К.: КНТЕУ, 2008. — 21 с.

53. Бурляй Г.Л. Оцінка системи внутрішнього контролю при проведенні аудиту операцій з грошовими коштами / Г. Л. Бурляй // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницької діяльністю [Текст]: Матеріали VI-ї Міжнародної науково-практичної конференції 8-10 квітня 2009 р. — Черкаси: ЧДТУ, 2009. — С.114 — 117.

54. Бурцев В.Г. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. Г. Бурцев. — М.: «Экзамен», 2000. — 320 с.

55. Бутинець Т.А. Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія: автореферат дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т. А. Бутинець. — К., 2001. — 21 с.

56. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? / Тетяна Анатоліївна Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія :Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (14). [Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинець]. — Житомир: ЖДТУ, 2009. — С. 5 — 20.

57. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. — [4-е вид., доп. і перероб.]. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — 528 с.

58. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»]. / Ф. Ф. Бутинець. — [Вид. 2-е, доп. і перероб.]. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 640 с.

59. Бухгалтерский учет / З. Лаучик, В. Краличек, Л. Стракова и др. ; Пер. со словац. Под. ред. В. И. Петровой. — М.: Финансы и статистика, 1984. — 262 с.

60. Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. — Житомир: ПП «Рута», 2001. — 224 с.

61. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець та ін. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — 480 с.

62. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець та ін. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — 480 с.

63. Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав. — [2-е изд. дополн.]. — СПб: Питер, 2010. — 480 с.

64. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: [Моногр.] / Н. Г. Виговська. — Житомир: ЖДТУ, 2006. — 288 с.

65. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [Моногр.] / Н. Г. Виговська. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — 532 с.

66. Вініченко М.М. Технологія бюджетування як засіб управління матеріальними та фінансовими ресурсами підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / М. М. Вініченко. — Д., 2005. — 17 с.

67. Волкова О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях / О. Н. Волкова. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 272 с.

68. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. / О. Н. Волкова. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. — 472 с.

69. Воляник Г.М. Внутрішньогосподарський контроль як засіб економічної безпеки підприємства [Електронний ресурс] / Г. М. Воляник // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ: Серія економічна. — 2009. — №2. — С. 1 — 4. — Режим доступу до журн.: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvldu_e/2009_2/09vgmebp.pdf.

70. Воронин М. Общие (накладные) расходы уральских заводов / М. Воронин // Счетоводство. — 1900. — Т.13. — С. 196 — 201.

71. Гаврилюк В.П. Психологічні аспекти бухгалтерського обліку доходів підприємств / В. П. Гаврилюк // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали V-ї Міжнародної науково-практичної конференції 16-18 квітня 2008р. — Черкаси: ЧДТУ, 2008. — С. 49 — 51.

72. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект (на прикладі підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України): автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. В. Гавришко. — Тернопіль, 2001. — 19 с.

73. Гнилицька Л. Облік і розподіл витрат допоміжних виробництв / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 4. — С. 11 — 19.

74. Гнилицька Л.В. Контроль та аналіз у бюджетуванні / Л. В. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. — №7. — 2009. — С.12 — 24.
75. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. — 4-ге вид. / С. Ф. Голов — К.: Лібра, 2008. — 704 с.
76. 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. — 20 с.
77. ГОСТ 15.001-88 «Система разработки и постановки продукции на производство. Продукция производственно-технического значения». Затверджено постановою державного комітету СРСР по стандартам від 25.11.88 р. № 3823.
78. Грекова В. Зв'язок показників операційних витрат у звіті про фінансові результати / В. Грекова // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 7. — С. 22 — 26.
79. Грещак М.Г. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. — К.: КНЕУ, 2002. — 131 с.
80. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. М. Гудзенко. — К., 2006. — 20 с.
81. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 424 с.
82. Давидов Ю.Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України): автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 «Облік і аудит» / Ю. Г. Давидов. — К.: КНЕУ, 2002. — 19 с.
83. Давидов Ю.Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України). дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 «Облік і аудит» / Ю. Г. Давидов. — Кіровоград, 2002. — 201 с.
84. Давидович І.Є. Управління витратами: [Навч. посіб.] / І. Є. Давидович. — [2-ге вид., перероб. і доп.]. — Тернопіль: Економічна думка, 2007. — 228 с.
85. Державний стандарт України. Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування на промисловому підприємстві. Терміни та визначення. ДСТУ 2962-94. — К.: Держстандарт України, 1995. — 52 с.
86. Державний фінансовий аудит: методологія і організація: [Моногр.] / [Є. В. Мних, М. О. Никонович, Н. С. Барабаш та ін.] ; за ред. Є.В. Мниха. — К.: Київ.нац.торг.-екон. ун-т, 2009. — 319 с.

87. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [Моногр.] / В. А. Дерій. — Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. — 272 с.
88. Добрынин А.И. Экономическая теория / Под ред. А. И. Добрынина, Л. С. Тарасевича. — [3-е изд.]. — СПб.: Изд. СПбГУЭФ, Изд. «Питер», 2004. — 544 с.
89. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: [Моногр.] / Н. І. Дорош. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. — 402 с.
90. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні: опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю. — К.: International Finance Corporation World Bank Group, 2008. — 87 с.
91. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: [Моногр.] / І. К. Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — 312 с.
92. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для студентов вузов / К. Друри; [пер. с англ. В.Н. Егорова]. — [6-е изд.] — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 1423 с.
93. ДСТУ 3973-2000. Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Правила виконання науково-дослідних робіт. Загальні положення. / В. Григорьев (розроб.). — Чинний від 2001.07.01. — Офіц. вид. — К.: Держстандарт України, 2001. — 18 с.
94. Економічна енциклопедія: у 3 т. / [гол. ред. Б. Д. Гаврилишин; відп. ред. С. В. Мочерний]. — Т.1 А (абандон) — К (концентрація виробництва). — К.: Видавничий центр «Академія», 2000. — 864 с.
95. Жамойда О.А. Організація бюджетування промислових підприємств в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / О.А. Жамойда. — Донецьк, 2004. — 18 с.
96. Жамойда О.А. Організація бюджетування промислових підприємств в Україні: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / О. А. Жамойда. — Донецьк, 2004. — 236 с.
97. Жила В.Г. Ревізія та аудит: [Навч. посібник] / В. Г. Жила. — К.: МАУП, 1998. — 96 с.
98. Загородній А.Г. Облік і аудит: [Термінологічний словник] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. — Львів: «Центр Європи», 2002. — 671 с.
99. Загородній А.Г. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення та оцінювання: [Моногр.] / А. Г. Загородній, Л. М. Пилипенко. — Львів: ЗУКЦ, 2010. — 232 с.
100. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ре-

сурс]. — Режим доступу до закону: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

101. Закон України «Про інформацію» від 02 жовтня 1992 року № 2657-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу до закону: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12>.

102. Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність» від 13 грудня 1991 року № 1977-XII. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до закону: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1977-12&p=1310285366168501>.

103. Золотарьова Н.С. Класифікація витрат відповідно до потреб обліку / Н. С. Золотарьова // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: У 2 ч. — Ч. 1. — Мат. III Міжнар. наук.-практ. конф. 10-11 жовт. 2008 р. — К.: КНЕУ, 2008. — С. 65 — 67.

104. Зоріна В.Н. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства / В. Н. Зоріна, Г. В. Сеніна. — Київ: Центр навчальної літератури, 2005. — 240 с.

105. Зубчик С.М. Напрями вдосконалення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах хлібопекарської промисловості / С. М. Зубчик // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф.: Київ, 23 жовт. 2009 р. — К.: КНЕУ: ФПБАУ, 2009. — С. 105 — 111.

106. Иванова Н. Абсорбшен-костинг: учет, калькулирование и принятие решений [Электронный ресурс] // Экономика бизнеса. — 2008. — № 50. — Режим доступа: <http://www.eg-online.ru/article/51933>.

107. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: [Учеб. для вузов] / В. Б. Ивашкевич. — М.: Экономистъ, 2003. — 618 с.

108. Исследование № 5: «Влияние экономического кризиса на украинские компании» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.extraterritorial-income.com/Publication/vwLUAssets/Crisis-Survey-5-2010-01-26-RU/\\$File/Crisis-Survey-5-2010-01-26-RU.pdf](http://www.extraterritorial-income.com/Publication/vwLUAssets/Crisis-Survey-5-2010-01-26-RU/$File/Crisis-Survey-5-2010-01-26-RU.pdf).

109. Івакіна І. Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати для різних цілей / І. Івакіна. — Х.: Фактор, 2008. — 176 с.

110. Іванечко П.М. Передумови створення моделі управлінського обліку / П.М. Іванечко // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці [Текст]: [Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції: Ужгород, 26-28 квітня 2010 р. / М-во освіти і науки України, Ужгородський національний університет; відповід. ред. Й.Я. Даньків]. — Ужгород: УжНУ, 2010. — 378 с.

111. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: [Навч. посіб.] / С. В. Івахненко. — [4-те вид., випр. і доп.]. — К.: Знання, 2008. — 343 с.

112. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. Затверджено наказом Міністерства України від 30 листопада 1999 р. № 291. — Режим доступу до інструкції: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1249293963784843>.

113. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 352 с.

114. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 33. — С. 26 — 31.

115. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [Моногр.] / Є. В. Калюга. — К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. — 360 с.

116. Каменська Т. Роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 9. — С. 43 — 46.

117. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: [Моногр.] / Т. О. Каменська. — К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2010. — 499 с.

118. Каменська Т.О. Облік, аналіз та внутрішній аудит витрат виробництва: [Навч. посіб.] / Т. О. Каменська, І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. — К.: ІВК Держкомстату України, 2007. — 128 с.

119. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т. П. Карпова. — М.: ЮНИТИ, 2001. — 360 с.

120. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник, — 3-е изд., изм. и доп. / В. Э. Керимов — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2004. — 460 с.

121. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: [Учебник] / В. Э. Керимов. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. — 484 с.

122. Кміть В.М. Системний підхід до управління накладними витратами підприємств/ В. М. Кміть // Фінанси України. — 2002. — № 7. — С. 51 — 57.

123. Ковтун С. Управління затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. — Х.: Фактор, 2007. — 272 с.

124. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: [Навч. посіб.] / [В. Н. Мурашко, Т. М. Сторожук, О. В. Мурашко]; За заг. ред. П. В. Мельника. — К.: ЦУЛ, 2003. — 311 с.

125. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / За редакцією к.е.н., проф. М. Д. Корінька. — Фастів: «Поліфаст», 2006. — 440 с.

126. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах диверсифікації: теорія, методологія, організація: [Моногр.] / М. Д. Корінько. — К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2007. — 429 с.
127. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [Моногр.] / Р. О. Костирко. — Луганськ: вид.-во СЛУ ім. В.Даля, 2010. — 728 с.
128. Костирко Р.О. Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства: [Моногр.] / Р. О. Костирко, С. В. Щегольова. — Луганськ, 2009. — 296 с.
129. Крамаровський Л.М. Ревизия и контроль / Л. М. Крамаровський. — М.: Финансы, 1970. — 312 с.
130. Криничкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета / Р. И. Криничкий. — М.: «Финансы и статистика», 1990. — 118 с.
131. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [Підручник] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.
132. Кужельний М.В. Формування внутрішнього контролю в автомобільних організаціях [Електронний ресурс] / М. В. Кужельний, І. М. Ткачук // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький державний технічний університет. — 2008. — Випуск 5 (18). — Ч.1. — Режим доступу до журн.: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/En/O_FN/2008_5_1/zimuk_O_FN_5_Ch_1_331.pdf.
133. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві: автореферат дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. П. Кузик. — К.: НАУ, 2004. — 25 с.
134. Кузнецова С.А. Організація облікової інформації в управлінні діяльності суб'єктів господарювання: [Моногр.] / С. А. Кузнецова. — Мелітополь: «Видавничий будинок ММД», 2008. — 224 с.
135. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: [учеб. пособие] / М. С. Кузьмина. — М.: Финансы и статистика, 2008. — 208 с.
136. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В. О. Ластовецький. — Чернівці: Місто, 2003. — 156 с.
137. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики [Моногр.] / В. О. Ластовецький. — Чернівці: Прут, 2005. — 200 с.
138. Лега Ю.Г. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: [навч. посіб.: для студ. екон. спец.] / Ю. Г. Лега, В. М. Яценко, В. В. Мельник. — Черкаси: ЧДТУ, 2008. — 147 с.

139. Лист Інституту української мови НАН України від 14.04.2006 р. 307/365.
140. Майданевич Ю.П. Бухгалтерський облік і контроль процесу виробництва продукції молочної промисловості: організація і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Ю. П. Майданевич. — К.: НАУ, 2008. — 22 с.
141. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства — системний підхід до розвитку: [Моногр.] / В. Ф. Максимова. — К.: АВРІО, 2005. — 264 с.
142. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [Моногр.] / Н. М. Малюга. — Житомир: ЖДТУ, 2005. — 548 с.
143. Малюга Н.М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: [Моногр.] / Н. М. Малюга, Т. В. Давыдюк. — Житомир: ЧП «Рута», 2003. — 512 с.
144. Малюга Н.М. Моделирование деятельности предприятия в системе счетов бухгалтерского учета / Н. М. Малюга, Е. П. Боримская // Бухгалтерський учет, контроль, аналіз: соціальні орієнтири: [Моногр.] под общ. ред. Ф.Ф. Бутынца. — Житомир: ЖГТУ, 2008. — С. 108 — 160.
145. Маренков Н.Л. Ревизия и контроль в коммерческих организациях [Издание 2-е. Серия «Высшее образование»] / Н. Л. Маренков. — Москва: Финансово-экономический институт. Ростов-на-Дону: Изд-во «Феникс», 2004. — 416 с.
146. Маркс К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. — [2-е изд.]. — М.: Государственное издательство политической литературы, 1961 — Т.24. — 650 с.
147. Медведев М.Ю. Бухгалтерский словарь / М. Ю. Медведев. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. — 496 с.
148. Мельник В.М. Ревизия и контроль: [Учеб. пособие] / В. М. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. — 520 с.
149. Мельник О.Г. Бюджетування в системі управління підприємством: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / О. Г. Мельник. — Л., 2004. — 25 с.
150. Методичні рекомендації визначення кошторисної вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) для організацій (підприємств) різних форм власності та господарювання (крім бюджетних установ). Затверджено наказом Міністерства освіти і науки України від 21.02.2006 р. № 119.
151. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджено наказом Міністерства промислової політики України від 09 липня 2007 р. № 373.

152. Минаев Д.В. Маркетинг в схемах и моделях / Д. В. Минаев. — Ростов: Феникс, 2004. — 480 с.
153. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Розуміння суб'єктів господарювання та його середовища та оцінка ризику суттєвих викривлень». — В зб. Стандарти аудиту, надання впевненості та етики». Видання 2006 року. — К.: ТОВ ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. — С. 452 — 508.
154. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92449/МСБО_38.pdf.
155. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. ред. С. Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. — 1272 с.
156. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник / Є. В. Мних. — К.: Центр навчальної літератури, 2003. — 412 с.
157. Морозова Н.Б. Развитие учета и контроля товарных операций в организациях потребительской кооперации: автореф. дис. ... к.э.н.: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н. Б. Морозова. — М., 2006. — 25 с.
158. Наказ «Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі». Затверджено наказом Міністерства Статистики України від 22 травня 1996 р. № 144.
159. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [Моногр.] / Л. В. Нападовська. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 224 с.
160. Нападовська Л.В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. — № 10. — 2009. — С. 45 — 55.
161. Наринский А.С. Контроль в условиях рыночной экономики / А. С. Наринский, Н. Г. Гаджиев. — М.: «Финансы и статистика», 1994. — 175 с.
162. Немченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту: [Підручник] / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 240 с.
163. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Белверд Нидлз, Хенри Андерсон, Джеймс Колдуэлл; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. — [2-е изд., стереотип]. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 496 с.
164. Олійник О.В. Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі підприємств промисловості нерудних матеріалів): автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Облік і аудит» / О. В. Олійник. — Тернопіль, 2002. — 22 с.

165. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 288 с.
166. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В. Ф. Палий. — М.: Бератор Пресс, 2003. — 224 с.
167. Палий В.Ф. Управленческий учет / под ред. В. Паля и Р. Вандер Вила. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 480 с.
168. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [Моногр.] / В. П. Пантелеев. — К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. — 491 с.
169. Панферова Л.В. Учет, контроль и анализ себестоимости продукции в приборо- и электроаппаратостроении: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л. В. Панферова. — Казань, 2003. — 192 с.
170. Партин Г.О. Бюджетування у системі управління витратами підприємства / Г. О. Партин // Фінанси України. — 2003. — №5. — С. 50 — 53.
171. Партин Г.О. Управлінський облік: [Навч. посіб.]. — 2-ге вид., випр. і доп. / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. — К.: Знання, 2007. — 303 с.
172. Пачолі Л. Трактат про рахунки та записи / Л. Пачолі. — Х.: Фактор, 2008. — 128 с.
173. Перелік типових документів, що утворюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших підприємств, установ та організацій, із зазначенням строків зберігання документів. Затверджено наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20 липня 1998 р. N 41.
174. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: [Моногр.] / С. М. Петренко. — Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. — 290 с.
175. План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств та Інструкції з його застосування. Затверджено наказом №56 Мініфіну СРСР від 01.11.1991 р.
176. Погребна Т.М. Теоретичні аспекти системи внутрішнього контролю // Т. М. Погребна, С. В. Філіпова, О. С. Балан // Науковий вісник Одеський державний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. — Науки: економіка, політологія, історія. — 2009. — № 13 (91). — С. 58 — 65.
177. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Затверджено наказом МФУ від 31 березня 1999 р. N 87 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до положення: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99>.
178. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» [Електронний ресурс]. Затверджено наказом Міні-

стерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87. — Режим доступу до положення: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>.

179. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджено наказом МФУ від 18 жовтня 1999 р. N 242. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до положення: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99&p=1310285366168501>.

180. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87. — Режим доступу до положення: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>.

181. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318. — Режим доступу до положення: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00&p=1249293963784-843>.

182. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Затверджено постановою Правління Національного банку України від 15 грудня 2004 р. N 637.

183. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом № 88 від 24 травня 1995 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до положення: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.

184. Попов А.З. К вопросу о накладных расходах / А.З. Попов // Счетоводство. — 1901. — Т. XIV. — № 1 — 2. — С. 12 — 17.

185. Посилення фінансової дисципліни як один із напрямів подолання кризи [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/61655>.

186. Привезенцев В.А. Контроль и ревизия: [учеб. пособие.] / В. А. Привезенцев. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. — 96 с.

187. Причепій Є.М. Філософія: [Підручник] / Є. М. Причепій, А. М. Черній, Л.А. Чекаль. — К.: Академвидав, 2007. — 592 с.

188. Про державний нагляд за додержанням стандартів, норм і правил та відповідальність за їх порушення. Декрет КМУ від 08.04.1993 № 30—93.

189. Пугачёв В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: [Учебник] / В. В. Пугачёв. — М.: Дело и Сервис, 2010. — 224 с.

190. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [Моногр.] / М. С. Пушкар. — Тернопіль: Карт-бланш, 2006. — 334 с.

191. Пушкар М.С. Розробка системи обліку [Навч. посіб.] / М. С. Пушкар. — Тернопіль: Карт-бланш, 2003. — 198 с.
192. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: [Моногр.] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. — Тернопіль: Карт-бланш, 2009. — 260 с.
193. Романчук А.Л. Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю на підприємствах промисловості будівельних матеріалів / А. Л. Романчук // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Економічні науки. — 2009. — Вип. III. — С.343 — 350. — Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2009_3/2009-V3_41.pdf.
194. Руденко А.Г. Учет затрат и калькулирование себестоимости спиртовой и ликеро-водочной продукции: дис. ... доктора эк. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, аудит, экономический анализ» / А. Г. Руденко. — Кишинэу, 2008. — 143 с.
195. Рясних Є.Г. Необхідність та проблеми впровадження бюджетування накладних витрат на сучасних підприємствах / Є. Г. Рясних, Є. М. Рудніченко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. — 2005. — Т.1. — № 5. — Ч.2. — С. 29 — 32.
196. Сагайдак Р.А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: автореферат дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Р. А. Сагайдак. — К.: НАУ, 2008. — 23 с.
197. Садекова А.Б. Аудиторська оцінка ефективності бухгалтерського контролю (на матеріалі підприємств з виробництва машин та устаткування Донецького регіону): автореферат дис. ... канд. экон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / А. Б. Садекова. — О., 2007. — 16 с.
198. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: [Моногр.] / С. В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2006. — 244 с.
199. Семчук І.В. Особливості організації внутрішнього контролю в об'єднаннях підприємств холдингового типу / І. В. Семчук // 36. тез Восьмої всеукраїнської наукової конференції, присвяченій видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. — Житомир: ЖДТУ, 2010. — С. 177 — 118.
200. Сисоева І.М. Особливості моделювання облікових процесів [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=369>.
201. Система розкриття інформації на фондовому ринку України [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://smida.gov.ua>.

202. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії / М. І. Скрипник // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Серія економічні науки. — 2009. — № 4 (50). — С. 159 — 165.
203. Словник бухгалтера та аудитора / В. П. Пантелеев, О. С. Сніжко; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. — К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2009. — 239 с.
204. Сльозко Т. Чи може бухгалтерський облік бути базою для податкової звітності? / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 11. — С. 10 — 15.
205. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: [Учебн. пособие] / Я. В. Соколов. — М.: Магистр; ИНФРА-М, 2010. — 224 с.
206. Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. — 1996. — № 6. — С. 3 — 8.
207. Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. Часть 1 / А.К. Солодов. — Воронеж: редакционно-издательский отдел, 1993. — 160 с.
208. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [Навч. посіб.] / В. В. Сопко. — К.: КНЕУ, 2006. — 526 с.
209. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. — К.: КНЕУ, 2004. — 412 с.
210. Сопко В.В. Проблемы учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции в промышленности: автореф. дис. ... д-ра эконом. наук. / В. В. Сопко. — Киев, 1980. — 45 с.
211. Споун Т. Управленческий учет / Т. Споун; [Пер. с англ. под ред. Н.Д. Ериашвили]. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 179 с.
212. Статистичний щорічник м. Києва за 2009 р. / За редакцією Р.Г. Віленчук. — К.: Головне управління статистики м. Києва: Видавництво «Консультант», 2010. — 432 с.
213. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль / В. П. Суйц. — М.: «Финансы и статистика», 1987. — 127 с.
214. Сук П.Л. Облік витрат, що підлягають розподілу / П.Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2005. — № 13. — С. 8 — 14.
215. Сухарева Л.А. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы / Л.А. Сухарева, И.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко // Вісник Львівської комерційної академії. Львів: Львівська комерційна академія. — 2004. — № 16. — С. 84 — 91.
216. Сытник О. Е. Экономическая сущность категорий «затраты», «расходы», «издержки» и их отраслевые особенности / О.Е. Сытник, Ю.А. Леднёва // Вестник Северо-Кавказского государственного технического университета. — 2009. — № 4 (21). — С. 241 — 244.

217. Теорія бухгалтерського обліку: [Моногр.] / [Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської]. — К.: КНТЕУ, 2008. — 735 с.
218. Терехов А.А. Аудит / А.А. Терехов. — М.: «Финансы и статистика», 2000. — 512 с.
219. Трохименко Л.М. Основи наукових досліджень з обліку та аудиту: [Навч. — метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Л.М. Трохименко. — К.: КНЕУ, 2008. — 184 с.
220. Управление затратами на предприятии: Учебное пособие / [В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, Т.А. Фомина]; Под общ. ред. Г.А. Краюхина. — [3-е изд., перераб. и доп.]. — СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2006. — 352 с.
221. Управление организацией: Энциклопедический словарь. / А.Г. Поршнев, А.Я. Кибанов, В.Н. Гунин. — М.: Издательский дом ИНФРА-М, 2001. — X., 822 с.
222. Управленческий учет / Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С.; [Пер. с англ. А.Д. Рахубовского; Д.А. Рахубовской; Под ред. А.Д. Рахубовского]. — [3-е изд.]. — М.; СПб.; К.: Издательский дом «Вильямс», 2007. — 880 с.
223. Управлінський облік // Дон Р. Хенсен, Мерієн М. Моуєн, Нейбіл С. Еліас, Девід У. Сенков. Пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін. Наук. ред. Н.М. Краснік. — К.: Міленіум, 2002. — 974 с.
224. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства: [Навч. посіб.] / Добикіна Е.К., Ровенська В.В., Рижиков В.С. — К.: Видавничий Дім «Слово», 2005. — 272 с.
225. Управлінський облік: [Навч. посіб.] / За заг. ред. Л.В. Нападовської. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. — 346 с.
226. Філозоф О.В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять / О.В. Філозоф. // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Серія економічні науки. — 2009. — № 4 (50). — С. 177 — 182.
227. Фомина Т.В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України: автореферат дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Тетяна Володимирівна Фомина. — О.: ОДЕУ, 2007. — 18 с.
228. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов анализе качества продукции / П. Фридман. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. — 286 с.
229. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. — [10-е изд; пер. с англ.]. — СПб: Питер, 2007. — 1008 с.

230. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Чарльз Т. Хорнгрен, Джорж Фостер ; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 416 с.

231. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, В.В. Гамаюнов. — [2-е изд., перераб. и доп.]. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 464 с.

232. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по построению финансового планирования / Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 400 с.

233. Чиж В.І. Інформаційне забезпечення управління витратами підприємств житлово-комунального господарства (теорія і практика): [Моногр.] / В.І. Чиж. — Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2005. — 288 с.

234. Чиж В.І. Передумови внутрішнього контролю витрат [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: http://www.economy-confer.com.ua/full_article/606.

235. Чумаченко Н.Г. Нормативный учет производства в приборостроении / Н. Г. Чумаченко. — М.: Издательство «Машиностроение», 1966. — 207 с.

236. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. — М.: Финансы, 1971. — 240 с.

237. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: [Моногр.] / А.В. Шайкан. — К.: КНЕУ, 2009. — 303 с.

238. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете / А.А. Шапошников. — М.: «Финансы и статистика», 1982. — 144 с.

239. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [Підручник] / В.Г. Швець. — [3-тє вид., перероб. і доп.]. — К.: Знання, 2008. — 535 с.

240. Шеремета О.В. Механізм бюджетування витрат операційної діяльності: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / О.В. Шеремета. — Хмельницький, 2009. — 262 с.

241. Шеремета О.В. Механізм бюджетування витрат операційної діяльності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / О.В. Шеремета. — Хмельницький, 2009. — 18 с.

242. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія [Моногр.] / М.М. Шигун. — Житомир: ЖДТУ, 2009. — 632 с.

243. Шигун М.М. Стан розвитку вітчизняних систем обліку, контролю та управління: експертні оцінки аудиторів-практиків / М.М. Ши-

гун, Ю.Г. Гаргола // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (13). [Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. — Житомир: ЖДТУ, 2009. — С. 244 — 258.

244. Шим Д. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Шим Д., Сигел Д.; [пер. с англ. А.П. Калужный]. — М.: Филинь, 1996. — 341 с.

245. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ. — М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. — 544 с.

246. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Роберт Энтони, Джеймс Рис ; [пер. с англ. под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова]. — [2-е изд. стереотип]. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 560 с.

247. Юрченко К.Г. Класифікація витрат виробництва в нових умовах господарювання / К.Г. Юрченко // Підприємництво, господарство і право. — 2001. — № 11. — С. 101 — 105.

248. Юрченко К.Г. Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К.Г. Юрченко // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 39. — С. 59 — 63.

249. Як економічна криза вплинула на український бізнес [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/markets/49a526dfb2a18>.

250. Ярошенко С.П. Теоретичні і методологічні основи контролю: [Моногр.] / Ярошенко С.П., Піньяс Г.І., Кобичева О.С. — Суми: ВТД «Університетська книга», 2007. — 251 с.

251. Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / В.М. Яценко, Н.О. Пронь // Зб. наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. — 2009. — Вип. 22. — С.3 — 7. — Режим доступу до ресурсу: http://nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf.



Додаток А

УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «НЕПРЯМІ ВИТРАТИ»

№ з/п	Автори	Визначення непрямих витрат в науково-практичній літературі
		За відношенням їх до об'єкта обліку витрат
1	2	3
1	Е. Аткінсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг	Непрямі витрати — вартість ресурсів, які споживаються пропорційно обсягу випуску, але їх облік в якості прямих витрат економічно недоцільний. Приклад: вартість фарби, віднесено до виготовлення столу... Витрати на потужність загального призначення (людина або обладнання), використовувани спільно декількома об'єктами витрат. Приклад: вартість товарного складу, використововуваного для зберігання продукції організації [222, с. 149].
2	К. Друрі	Прямі витрати — це такі витрати, які можуть бути точно та єдино правильним способом віднесені до конкретної цільової затрати. І навпаки, непрямі витрати до якоїсь цільової затрати точно та єдино правильним способом віднести не можна [92, с. 26].
3	Р. Ентоні та Дж. Рис	Це компоненти витрат, котрі пов'язані або причиною яких є два та більше об'єктів віднесення витрат; і ці компоненти витрат неможна прямо віднести або розподілити по окремим об'єктам віднесення витрат» [246, с. 313].
4	В. Зоріна та Г. Сеніна	Непрямі витрати складаються з виробничих витрат, за винятком вартості живої праці, основних матеріалів та прямих витрат [104, с. 37].
5	І. Івакіна	Непрямі витрати — це витрати на ресурси, придбані для спільного використання більше, ніж одним об'єктом [109, с. 13].
6	О. Каверина	Витрати, які неможливо або економічно недоцільно прямо віднести на об'єкт обліку витрат (замовлення, продукцію, центр відповідальності тощо) [113, с. 68].
7	Т. Каменська, І. Пилипенко та О. Редько	Непрямі — це ті витрати, які не можна віднести на конкретний об'єкт економічно вигідно [116, с. 18].

Продовження дод. А

№ з/п	Автори	Визначення непрямих витрат в науково-практичній літературі
		За відношенням їх до об'єкта обліку витрат
1	2	3
8	Є. Мних	Непрямі витрати не можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат і розподіляються спеціальними методами (амортизація, витрати на опалення й освітлення тощо) [156, с. 369].
9	Л. Нападковська	Які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку [225, с. 39].
10	В. Палій	Непрямі витрати зв'язані з виробництвом декількох видів продукції, вони не можуть бути записані в облікових документах, по якомусь конкретному об'єкту [166, с. 28].
11	Р. Хенсен, М. Моуен, С. Еліас та У. Сенков	Витрати, які не можуть бути легко і точно простежені до об'єкта витрат [223, с. 41].
12	В. Шайкан	Накладні витрати (overhead costs) — це витрати, які не пов'язані з безпосередньо з об'єктами витрат. Цей вид витрат не є прямим наслідком існування якого-небудь об'єкту витрат. Причиною накладних витрат є або група об'єктів витрат, або існування підприємства в цілому. Звичайно, як накладні витрати виділяють витрати на обслуговування і переналадку устаткування, адміністративні витрати, комерційні витрати і т.п. [237, с. 192]
13	К. Юрченко	Це витрати, які неможливо прямо віднести до визначеного об'єкта витрат, тому їх групують за видом і характером визначеної однорідності, а потім розподіляють між об'єктами витрат пропорційно базі розподілу» [247, с. 103].
X	X	За відношенням до готового продукту
14	Г. Бекренева	Непрямі витрати віддавна вважаються саме такими, тому що стосуються всієї продукції і розподіляються між окремими її видами. Інакше кажучи, вони в принципі пов'язуються із собівартістю, з необхідністю її калькулювання [47, с. 20].
15	Ф. Бутинець	Це витрати, які неможливо розрахувати за окремими видами продукції за ознакою прямої приналежності, оскільки вони пов'язані з виготовленням декількох видів продукції або з різними стадіями обробки. Їх включають до собівартості конкретних видів продукції шляхом розподілу пропорційно до будь-якої умовної бази. До непрямих витрат відносяться витрати на машини та обладнання, на підготовку та освоєння виробництва, втрати від браку, загальновиробничі, адміністративні та інші виробничі витрати [62, с. 149, 150].

Продовження дод. А

№ з/п	Автори	Визначення непрямих витрат в науково-практичній літературі
		За відношенням їх до об'єкта обліку витрат
1	2	3
16	О. Волкова	Сукупність витрат, які неможливо віднести на один конкретний виріб або вид виробів (в залежності від того, що являється об'єктом калькуляції), та їх тим чи іншим шляхом розподіляють між виробами згідно розробленої методики, яка повинна бути відображена в обліковій політиці підприємства» [67, с. 110].
17	Л. Гнилицька	Витрати, які не можуть бути прямо пов'язаними з окремими продуктами чи видами діяльності, а потребують розмежування між ними на основі певної бази розподілу [73, с. 11].
18	М. Грещак та О. Коцюба	Непрямі витрати — витрати, які не можна віднести безпосередньо (прямо) на конкретні види продукції у багатопродуктовому виробництві [79, с. 25].
19	Ю. Давидов	Під непрямими розуміються витрати, які є загальними для виробництва декількох видів продукції (витрати на утримання і експлуатацію обладнання, загальновиробничі, загальногосподарські витрати) і тому включаються до їх собівартості непрямом, умовно за допомогою спеціальних методів розподілу [82].
20	І. Давидович	Це витрати, які не можна безпосередньо віднести на окремі різновиди продукції, бо вони пов'язані з виготовленням різних виробів (заробітна плата обслуговуючого і управлінського персоналу, утримання та експлуатація будівель, споруд, машин тощо)» [84, с. 36].
21	А. Загороднього, Г. Вознюк та Г. Паргин	Витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції, які включаються до її собівартості не прямо, а опосередковано — з допомогою спеціальних розрахунків у певній пропорції відповідно до економічно обґрунтованих нормативів [98, с. 115].
22	Н. Золотарьова	Витрати, які у момент виникнення не можна віднести на певний вид продукції. Це витрати, які мають відношення до технологічного процесу виробництва кількох видів продукції [103, с. 66].
23	Т. Карпова	Витрати, які носять загальний для всіх видів продукції характер та розподіляються між ними згідно обраній методиці розподілу [119, с. 100].
24	В. Керимов	Непрямі витрати пов'язані з випуском декількох видів продукції, наприклад, витрати на управління та обслуговування виробництва (накладні) [121, с. 26].
25	С. Ковтун, Н. Ткачук та С. Савлук	Витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до визначеного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом [123, с. 100].

Продовження дод. А

№ з/п	Автори	Визначення непрямих витрат в науково-практичній літературі
		За відношенням їх до об'єкта обліку витрат
1	2	3
26	М. Кузьміна	Це витрати, які являють собою загальний характер, призначені для декількох видів продукції і тому потребують розподілу [135, с. 21].
27	З. Лаучик, В. Крालичек та Л. Стракова	Під прямими розуміють такі витрати, які мають суворо цільове призначення, нормуються й відносяться прямо на окремі калькуляційні одиниці. Інші витрати, загальні для багатьох виробів різних видів, відносяться к непрямим витратам та включаються в собівартість продукції пропорційно якимось базам розподілу, що відрізняються в залежності від галузей промисловості [59, с. 162].
28	В. Лебедев, Т. Дроздова, В. Кустарев, А. Асаул та Т. Фомина	Витрати, які не мають безпосереднього (прямого) відношення до виробництва даного найменування продукції у зв'язку з чим вони не можуть бути включені в їх собівартість прямо. Непрямі витрати пов'язані з виробництвом та реалізацією всієї продукції підприємства [220, с. 34].
29	М. Медведев	Витрати, які неможна віднести до об'єкта калькулювання прямо, безпосередньо (наприклад — на освітлення цеху), а тому вони відносяться до нього непрямо [147, с. 340].
30	В. Пантелєєв та О. Сніжко	Витрати, які пов'язані з роботою виробничих підрозділів або підприємства в цілому і які включають у собівартість окремих видів продукції або робіт, розподіляючи їх за певними заздалегідь встановленими ознаками [203, с. 106].
31	В. Сопко	Це затрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, і розподіл яких за видами та сортами продукції проводиться за спеціальними розрахунками [208, с. 280].
32	Т. Споун	Непрямі витрати як такі, які неможливо безпосередньо пов'язати з даним продуктом або підрозділом [211, с. 27].
33	П. Фрідман	Визначає витрати, що важко віднести безпосередньо на рахунок виробу, як непрямі витрати [228, с. 42].
34	Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер	Непрямі витрати неможливо або економічно недоцільно відносити на конкретні вироби [230, с. 274].
35	В. Хруцький та В. Гамаюнов	Непрямі витрати — це витрати, що непрямым шляхом пов'язані з виробництвом даного продукту, веденням бізнесу або господарської діяльності фірми. Вони являють собою умову її існування як господарюючого суб'єкта. Непрямі витрати призначені для різних цілей, їх неможна безпосередньо віднести на вартість окремого продукту, контракту, клієнта [231, с. 58,59].

Продовження дод. А

№ з/п	Автори	Визначення непрямих витрат в науково-практичній літературі
		За відношенням їх до об'єкта обліку витрат
1	2	3
36	В. Швець	Непрямі витрати, як правило, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому прямо до собівартості тієї або іншої продукції вони не можуть бути віднесені. Вони включаються до собівартості окремих видів продукції за певною умовною ознакою, що дає змогу визначити, яка частка непрямих витрат має бути віднесена на собівартість тієї або іншої продукції (наприклад, пропорційно прямим витратам, витрати з оплати праці, використаних потужностей, обсягу діяльності тощо) [239, с. 205].
37	Д. Шим, Д. Сігел	Витрати, які одночасно можна віднести до різних підрозділів, виробів або робіт входять до категорії непрямих витрат [244, с. 19].

Додаток Б

РЕКОМЕНДОВАНИЙ СКЛАД НЕПРЯМИХ ВИТРАТ В СИСТЕМІ
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ

Загальновиробничі витрати	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші операційні витрати
1	2	3	4
1. Витрати на управління виробництвом: 1.1 витрати на утримання працівників апарату управління виробництвом: 1.1.1 витрати на оплату праці апарату управління виробництвом та його структурних підрозділів; 1.1.2 відрахування на соціальні заходи апарату управління виробництвом; 1.1.3 витрати на медичне страхування апарату управління виробництвом; 1.2 витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць; 1.3 витрати на придбання спеціалізованої літератури для інформційного забезпечення виробничої діяльності цеху, дільниці, на передплату спеціалізованих видань тощо; 1.4 витрати на оплату послуг за участь у семінарах загально-виробничого персоналу.	1. Адміністративні витрати: 1.1. витрати на оплату праці персоналу управління підприємством та його структурних підрозділів, що відносяться до апарату управління; 1.2 відрахування на соціальні заходи; 1.3 витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління та його структурних підрозділів: а) канцелярські, друкарські, поштово-телеграфні витрати ; б) вартість бланків звітності та документації тощо; в) витрати на придбання літератури для адміністративного персоналу; 1.4 витрати на оплату службових роз'їздів адміністративного персоналу; 1.5 витрати на оплату послуг за участь у семінарах адміністративного персоналу; 1.6 витрати на перевезення адміністративного персоналу підприємства до місця роботи і назад;	1. Витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані зі збутом продукції: 1.1 витрати на оплату праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, що забезпечують збут продукції; 1.2 відрахування на соціальні заходи; 1.3 витрати на оплату службових відряджень працівників, зайнятих збутом продукції у межах норм, встановлюваних законодавством; 1.4 витрати на телекомунікаційні послуги; 1.5 витрати на матеріали, канцелярські товари тощо 2. Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції: 2.1 витрати на технічних огляд, технічне обслуговування, ремонт та утримання у робочому стані основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів; 2.2 витрати на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням та ремонтом основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нема-	1. Витрати на дослідження та розробки: 1.1 витрати на дослідження: 1.1.1 витрати пов'язані з вибором напрямку дослідження; 1.1.2 витрати на проведення теоретичних та експериментальних досліджень; 1.1.3 витрати на узагальнення і оцінювання результатів досліджень, складання звітної документації 1.1.4 витрати на приймання науково-дослідних робіт; 1.2 витрати на розробки: 1.2.1 витрати на проектування і конструювання нового виробу; 1.2.2 витрати

Продовження дод. Б

1	2	3	4
2. Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальнови­робничого призначення; 2.1 амортизація основних засобів загальнови­робничого призначення; 2.2 амортизація інших необоротних матеріальних активів загальнови­робничого призначення. 3. Амортизація нематеріальних активів загальнови­робничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення. 4. Сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в операційну оренду основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами загальнови­робничого призначення технологій та організації виробництва, забезпеченням якості продукції, підвищення її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей у ході виробничого процесу; витрати на оформлення різного роду сертифікатів на різні види продукції.	1.7 витрати на виплату винагороди за професійні послуги працівникам апарату управління; 1.8 представницькі витрати адміністративного персоналу; 1.9 витрати на підвищення кваліфікації працівників управ­лінського персоналу; 1.10 витрати пов'язані з медичним страхуванням працівників управління 1.11 інші адміністративні витрати. 2. Загальногосподарські (загальнокорпоративні) витрати: 2.1 витрати за використання та обслуговування технічних засобів управління; 2.2 витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів; 2.3 організаційні витрати на проведення річних зборів акціонерів (учасників) підприємства; 2.4 витрати на проведення аудиту фінансової звітності підприємства; 2.5 витрати на оплату послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ; 2.6 витрати на страхування кредитних ризиків; 2.7 витрати пов'язані з нотаріально-юридичними послугами: юридичне консуль-	теріальних активів; 2.3 відрахування на соціальні заходи; 2.4 вартість спожитої електроенергії; 2.5 амортизаційні відрахування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів; 2.6 сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів; 2.7 витрати зі страхування майна; 2.8 витрати на оплату послуг сторонніх організацій, пов'язаних з технічним обслуговуванням і ремонтом основних засобів. 3. Витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції: 3.1 Витрати на відшкодування транспортних, перевалочних і страхових витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін; 3.2 витрати на страхування ризиків транспортування продукції та на страхування небезпечних вантажів; 3.3 витрати зі страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів; 3.4 витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних та посередницьких	ти на проєктування спеціального інструментального оснащення і розробку технологічного процесу його виготовлення; 1.2.3 витрати на розробку і оформлення нормативів витрат; 1.2.4 витрати на випробування матеріалів, напівфабрикатів, інструментів і пристосувань для виробництва нових виробів. 1.2.5 витрати на перепланування, перестановку і налагодження устаткування. 1.2.6 витрати на виготовлення первісного комплексу спеціального інструменту і пристроїв для дослідного зразка продукції. 1.2.7 витрати на виго-

Продовження дод. Б

1	2	3	4
5. Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва, забезпеченням якості продукції, підвищення її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей у ході виробничого процесу; витрати на оформлення різного роду сертифікатів на різні види продукції. 6. Витрати на обслуговування виробничого процесу: 6.1 витрати на забезпечення виробництва сировиною, матеріалами, паливом, енергією, інструментом, пристроями та іншими засобами і предметами праці; 6.2 витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів; 6.3 витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції. 6.4 витрати на утримання загальногосподарського персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу: 6.4.1 витрати на оплату праці загальногосподарського персоналу підприємства та його структурних підрозділів;	тування, нотаріальне посвідчення документів, тощо; 2.8 витрати підприємства пов'язані з підтвердженням якості продукції; 2.9 витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання; 2.9.1 витрати на утримання і експлуатацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; 2.9.2 витрати на ремонт; 2.9.3 витрати на операційну оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення; 2.9.4 витрати на компенсації працівникам за особистий транспорт; 2.9.5 витрати із страхування майна підприємства загальногосподарського призначення; 2.10 витрати на пожежну і сторожову охорону загальногосподарського призначення, включаючи позавідомчу охорону, об'єктів загальногосподарського призначення;	організацій; 3.5 витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігаються на складі підприємства. 4. Витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці: 4.1 на оплату праці працівників зайнятих за забезпеченням нормальних умов праці та правил техніки безпеки, що забезпечують збут продукції; 4.2 відрахування на соціальні заходи; 4.3 на матеріали, мило та мийні засоби, паливо й енергію, що використовується для забезпечення охорони праці; 4.4 на придбання спеціальної літератури, на навчання та інструктаж з питань охорони праці; 4.5 на проведення щеплень, придбання аптечок з набором медикаментів для надання медичної допомоги; 4.6 витрати на проведення атестації робочих місць на відповідність їх нормативним актам з охорони праці; 4.7 витрати на оплату послуг сторонніх організацій з охорони праці. 5. Фактичні витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні заміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювалося забезпечення для відшкодування гарантійних зобов'язань:	товлення дослідного зразка. 1.2.8 витрати на виготовлення установчої партії; 1.3. витрати на освоєння нового виробництва, цехів та агрегатів (пускові витрати): 1.3.1 витрати на перевірку готовності нового виробництва, цехів та агрегатів до введення їх в експлуатацію шляхом комплексного випробування; 1.3.2 підвищені витрати на виробництво нових видів продукції в період їх освоєння, витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням; 1.3.3 витрати на випробування матеріалів, напівфабрикатів, інструментів і пристосувань

Продовження дод. Б

1	2	3	4
6.4.2 відрахування на соціальні заходи; 6.4.3 витрати на медичне страхування загальнопромислового персоналу. 7. Витрати на утримання та експлуатацію, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальнопромислового призначення: 7.1 Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів; 7.2 витрати на технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів; 7.3 витрати на утримання та експлуатацію інших необоротних матеріальних активів; 7.4 витрати на технічний огляд і технічне обслуговування інших необоротних матеріальних активів. 8. Витрати на проведення капітальних ремонтів об'єктів загальнопромислового призначення. 9. Витрати на охорону праці загальнопромислового призначення. 10. Витрати на пожежну і сторожову охорону загальнопромислового призначення.	2.10.1 витрати на оплату вартості матеріалів та предметів сторожової охорони, обмундирування і чергового спецодягу, що видається робітникам вахтерської, пожежної і сторожової охорони; 2.10.2 витрати на оплату вартості спецодягу взуття, мила, миючих та знешкоджуючих засобів; пального, мастильних та інших матеріалів для утримання та експлуатації спеціального автотранспорту, протипожежних механізмів і пристроїв; 2.10.3 витрати на оплату праці персоналу вахтерської, пожежної і сторожової охорони; 2.10.4 відрахування на соціальні заходи; 2.10.5 амортизаційні відрахування; 2.10.6 витрати на оплату послуг сторонніх підприємств щодо пожежної безпеки (охорони) і сторожової охорони; 2.10.7 інші витрати на утримання протипожежних пристроїв та механізмів; 2.11 витрати на забезпечення нормальних умов праці та правил техніки безпеки праці, охорони праці, санітарно-гігієнічних та інших	5.1 Витрати на гарантійне обслуговування, яке забезпечує нормальну експлуатацію виробів у споживачів в межах встановленого терміну служби (інструктажі, технічне обслуговування, налагоджування, перевірка правильності використання виробу тощо); 5.2 на гарантійний ремонт (гарантійні заміни) проданих товарів, якщо це передбачено умовами реалізації продукції; 5.3 на утримання гарантійних сервісних центрів. 6. Витрати на проведення передпродажних і рекламних заходів та на дослідження ринку (маркетинг) стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством: 6.1 витрати на розробку і видання рекламних виробів; 6.2 витрати на розробку і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковки; 6.3 витрати на рекламу в засобах масової інформації; 6.4 витрати на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрацію рекламних кіно-, відео- і діафільмів; 6.5 витрати на виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів тощо; 6.6 витрати на зберігання та експедирування рекламних матеріалів; 6.7 витрати на оформлення вітрин, кімнат-зразків, виставок, продажу тощо;	для виробництва нових виробів; 1.3.4 перепланування, перестановки і налагодження устаткування. 2. Сумнівні та безнадійні борги: 2.1 сумнівні борги; 2.2 безнадійні борги. 3. Втрати від операційної курсової різниці. 4. Втрати від знецінення запасів. 5. Нестачі й втрати від псування цінностей: 5.1 від природного убутку; 5.2 з вини винуватців; 5.3 з інших обставин. 6. Визнані штрафи, пені, неустойки: 6.1 від державних органів; 6.2 від кредиторів; 6.3 від постачальників; 6.4 від замовників, покупців.

Продовження дод. Б

1	2	3	4
11. Витрати, пов'язані з використанням та обслуговуванням засобів сигналізації, обчислювальної техніки, за надані для виробничих потреб телекомунікаційні послуги. 12. Витрати на податки, збори та інші передбачені законодавством платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і кількістю продукції, що випускається. 13. Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення. 14. Витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування. 15. Платежі із страхування цехового майна, що пов'язане з виробничою діяльністю. 16. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень. 17. Інші загальновиробничі витрати:	спеціальних вимог загальногосподарського призначення 2.12 витрати на сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів, крім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг): 2.12.1 плата за землю; 2.12.2 витрати на сплату податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів загальногосподарського призначення; 2.12.3 витрати на сплату збору за спеціальне використання водних ресурсів; 2.12.4 витрати на сплату збору за забруднення навколишнього середовища; 2.12.5 витрати на оплату портових зборів; 2.12.6 витрати на сплату збору за припаркування автотранспорту тощо; 2.13 інші витрати загальногосподарського призначення, а саме інші виплати, що не належать до фонду оплати праці працівників загальногосподарського призначення: 2.13.1 витрати на оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності;	6.8 витрати на безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг з рекламними цілями; 6.9 витрати на професійну перепідготовку спеціалістів з реклами; 6.10 витрати на оплату послуг сторонніх організацій з питань реклами. 7. Витрати на зберігання, навантаження, розвантаження та пакування готової продукції: 7.1 Витрати на вішкодування складських, вантажнорозвантажувальних витрат постачальника, що включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін; 7.2 витрати на пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах; 7.3 витрати на ремонт тари та операції зі скляною тарою; 7.4 витрати на виконання та обслуговування засобів сигналізації, на пожежну сторожову охорону; 7.5 нестачі продукції на складах у межах норм природного убутку; 7.6 витрати на оплату послуг сторонніх організацій. 8. Витрати на оплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів встановлених законодавством України: 8.1 Витрати на сплату експортного мита та митних зборів;	7. Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення: 7.1 витрати житлово-комунальних господарств; 7.2 витрати обслуговуючих виробництв; 7.3 витрати дошкільних закладів; 7.4 витрати будинків відпочинку; 7.5 витрати на утримання медичних закладів; 7.6 витрати інших закладів оздоровчого та культурного призначення 8. Інші витрати операційної діяльності: 8.1 витрати на виплату виплату матеріальної допомоги; 8.2 витрати на оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підпри-

Продовження дод. Б

1	2	3	4
17.1 Витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажу: матеріалів, напівфабрикатів, інструментів; 17.2 витрати пов'язані з недостачами незавершеного виробництва; 17.3 витрати пов'язані з недостачами та втратами від псування матеріальних цінностей у межах норм природного убутку; 17.4 витрати пов'язані з оплатою простроїв з вини підприємства; 17.5 витрати пов'язані з виплатою компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту і особистого транспорту; 17.6 витрати на оплату вартості придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються для виконання.	2.13.2 витрати на оплату сум вихідної допомоги при припиненні трудового договору; 2.13.3 суми нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні; 2.13.4 відшкодування витрат Пенсійного фонду на виплату та доставку пенсій, призначених на пільгових умовах; 2.13.5 компенсації моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємства, що виплачується за рішенням суду; 2.13.6 вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань; 2.13.7 інші виплати, що не належать до фонду оплати праці працівників загальногосподарського призначення; 2.13.8 інші загальногосподарські витрати.	8.2 єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України при вивезенні або ввезенні вантажу; 8.3 портові збори; 8.4 збір за спеціальне використання водних ресурсів підрозділами збуту в межах ліміту; 8.5 збір за припаркування і стоянку вантажних автомобілів, пов'язаних зі збутом продукції; 8.6 податок з реклами; 8.7 податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, пов'язаних зі збутом продукції. 9. Інші витрати на збут: 9.1 транспортні витрати працівників, що використовують власний автотранспорт; 9.2 інші витрати на збут.	ємства, установи, організації; 8.3 витрати на оплату сум вихідної допомоги при припиненні трудового договору; 8.4 витрати на оплату сум, нарахованих працівникам за час затримки розрахунку при звільненні; 8.5 витрати на оплату компенсацій моральної шкоди працівникам за кошти підприємства, що виплачується працівникові за рішенням суду; 8.6 витрати на оплату компенсаційних виплат при переїзді в іншу місцевість згідно законодавства; 8.7 інші операційні витрати.

Додаток В

ВИДИ ПРИЛАДІВ ТА ЇХ СКЛАДОВІ

№ з/п	Види приладів	Склад видів приладів (номенклатура)
1	2	3
1	Побутові прилади	I. Електричні: 1. Холодильники, вентилятори та електроковдри. 2. Машини посудомийні побутові. 3. Машини пральні та сушильні побутові. 4. Вентилятори побутові та вентиляційні або витяжні шафи. 5. Пилососи, натирачі підлог, пристрої для перемелювання харчових продуктів та міксери, соковижималки. 6. Електробритви та машинки для підстригання волосся. 7. Фени електротеплові та праски електричні. 8. Кавоварки та електрочайники, тостери електричні, підігрівачі страв, фритюрниці. 9. Водонагрівачі електричні. 10. Електроприлади для опалювання приміщень та обігрівання ґрунту. 11. Печі мікрохвильові. 12. Плити кухонні, електропечі. II. Неелектричні: 1. Плити кухонні, печі газові: - прилади кухонні варильні, підігрівачі страв на газовому паливі залізні чи сталеві; - прилади кухонні варильні, підігрівачі страв на рідкому та/або твердому паливі залізні чи сталеві. 2. Прилади нагрівальні неелектричні: - печі, обігрівачі, каміни для опалювання приміщень; - газові і нафтові радіатори для опалювання приміщень; - спиртові печі, похідні печі і т. ін., газові пальники; - баки для кип'ятіння води з топками чи іншими нагрівальними елементами.
2	Прилади для радіо, телебачення та зв'язку	1. Прилади електровакуумні: - прилади електронно-променеві: трубки електронно-променеві з термокатодом, холодним катодом чи фотокатодом приймальні, тобто такі, що перетворюють електричний сигнал у світловий сигнал: для телевізорів та відеомоніторів (монохромного, чорнобілого чи кольорового зображення), для в ізуалізації фізичних явищ (осцилографічні, запам'ятовувальні, індикаторні, знакодруквальні), для проєкційних апаратів (квантоскопи, світлоклапанні і т.ін.) - трубки електронно-променеві, які перетворюють електричний сигнал: запам'ятовувальні без видимого зображення, кодувальні, функціональні і т.ін. 2. Прилади напівпровідникові: - діоди, транзистори та тиристори; - прилади оптоелектронні та пі'езоелектричні.

Продовження дод. В

№ з/п	Види приладів	Склад видів приладів (номенклатура)
1	2	3
3	Прилади та інструменти медичні	1. Устаткування медичне, хірургічне та ортопедичне: 1) Устаткування радіологічне: - апаратура, основана на дії рентгенівського випромінювання, призначену для медичного, хірургічного, стоматологічного, ветеринарного та промислового використання: рентгенівські апарати для діагностики, апарати для радіотерапії, рентгенівські апарати для промислового використання, рентгенівське дифракційне та рентгенівське спектрометричне обладнання для вивчення будови кристалів, а також хімічного складу матеріалів, апарати для рентгеноскопічних досліджень банківських білетів та інші документи; - апаратуру, основану на використанні альфа-, бета- чи гамма-випромінювань: апарати для терапії, апарати для радіологічних досліджень, які використовуються головним чином у промисловості, апарати для контролю вмісту пакетів, які містять будь-який продукт; - трубки рентгенівські, генератори рентгенівського випромінювання, високовольтні генератори, включно деталі: пульти управління, екрани та інші пристрої для обстеження та лікування. 2) Апаратура стоматологічна: інструменти та пристрої, які використовуються в стоматології: піпцети всіх видів, щипці всіх видів, зубні фрези, інструменти для оброблення нервів, різні зонди, інструменти для пломбування, зубні бори, диски, стоматологічні бормашини і т.ін., двигуни для стоматологічних бормашин, комплектне стоматологічне обладнання на своїй основі; - шпательніці та полоскальниці рота; - стоматологічні крісла, які містять стоматологічне обладнання та будь-які інші стоматологічні пристосування. 2. Прилади ультразвукові, механотерапевтичні, масажні, та апарати для психіатрії, слухові, озонної терапії, кисневої терапії, аерозольної терапії, штучного дихання, кардіостимулятори.
4	Контрольно-вимірювальні прилади	1. Прилади навігаційні, метеорологічні, геофізичні. Компаси всіх типів, від простих, які використовуються пішими мандрівниками, велосипедистами і т.ін. до спеціалізованих, призначених для використання в гірничій справі, навігації і т.ін.: магнітні компаси, гіроскопічні компаси, гіромагнітні компаси та інші компаси, прилади для визначення положення корабля: сектанти, октанти, азимути та інші прилади, спеціальні морські чи річкові навігаційні прилади: автоплоти, гіроплоти, апарати для запису курсу, інклінометри, лаги, лоти, гідролокатори, спеціальні навігаційні прилади: висотоміри, індикатори швидкості повітряного потоку, індикатори швидкості підймання та зниження, штучні горизонти, вимірювачі числа Маха, акселерометри, автоплоти.

Продовження дод. В

№ з/п	Види приладів	Склад видів приладів (номенклатура)
1	2	3
4	Контрольно-вимірковальні прилади	2. Прилади геодезичні, океанографічні, гідрологічні, метеорологічні. Прилади, які використовуються в геодезії, топографії: оптичні чи оптико-електронні теодоліти, оптичні чи оптико-електронні тахеометри, алідади, пантометри, фотограмметричні прилади та пристрої, гідрографічні прилади, океанографічні чи гідрологічні прилади: спеціальні самописні показники рівня для запису коливань рівня озер та рік, самозаписувачі хвилювання чи приливів, метеорологічні прилади: анеометри, вимірковачі пароутворення, нефоскопи, актинометри, геофізичні прилади: сейсмометри, сейсмографи, магнітні чи гравіметричні геофізичні прилади, дальноміри. 3. Прилади для визначення маси та вимірювання лінійних розмірів. 4. Прилади для вимірювання електричних величин та іонізуючих випромінювань. Лічильники Гейгера, дозиметри, детектори, які містять іонізаційні камери, апарати для вимірювання космічних та аналогічних випромінювань, детектори нейтронів на термоелементах та вимірковальні прилади, детектори, які містять нейтронні детекторні трубки, прилади для вимірювання та детектування випромінювання, які містять рідинні чи твердітільні сцинтилятори. 5. Прилади для вимірювання фізичних та хімічних величин: 5.1 Ареометри, термометри, пірометри, барометри, гігрометри та психрометри. 5.2 Прилади для вимірювання та контролю витрат, рівня, тиску чи інших змінних параметрів рідини та газу: витратоміри, анеометри, індикатори рівня, манометри, тепломіри. 5.3 Прилади та апаратура для фізичного та хімічного аналізу: - аналізатори автоматичні чи напівавтоматичні, які використовуються в хімії, біохімії, біології; - газо- чи димоаналізатори; - хроматографи, спектрометри та спектрофотометри різних типів; - поляриметри, рефрактометри, прилади, які діють за принципом електрофорезу; - прилади для вимірювання та контролю в'язкості, пористості, розпирення, поверхневого натягування і т.ін. 6. Прилади вимірковальні, контрольні, випробувальні різні: 6.1 Мікроскопи та апарати дифракційні: - електронні мікроскопи, в т.ч. електронні мікроскопи, що сканують; - протонні мікроскопи; - електронні дифракційні апарати. 6.2 Машини та пристрої для випробування механічних властивостей матеріалів: - машини та прилади для випробування на твердість, м'якість, розтягування та стиснення, еластичність та інші механічні властивості матеріалів (наприклад, металів, деревини, текстилю, паперу, пластмас). 6.3 Лічильники газові, рідинні та електроенергії: - лічильники подачі та виробництва газу;

Продовження дод. В

№ з/п	Види приладів	Склад видів приладів (номенклатура)
1	2	3
4	Контрольно-вимірювальні прилади	- лічильники подачі та виробництва рідини (холодної чи гарячої води, нафти, спирту, молока і т.ін.); - лічильники подачі чи виробництва електрики. 6.4 Лічильники інші: - лічильні пристрої: лічильники числа обертів, лічильники продукції (в тому числі електронні лічильники продукції, електромагнітні лічильники, які використовуються в автоматичних телефонних станціях для підрахунку телефонних викликів, які зробив абонент), таксометри, шагоміри і т.ін.; - спідометри та тахометри; - стробоскопи всіх видів. 6.5 Прилади вимірювальні, контрольні, випробувальні інші: - устаткування та машини балансувальні для механічних частин; - стенди випробувальні для двигунів, електричних генераторів і т.ін.; - проектори профільні; - планіметри для вимірювання плоских площин; - вимірювачі контурів голови; - компаратори, обладнання мікрометричне, давачі і т.ін. для вимірювання геометричних величин; - ватерпаси бульбашкові, клинометри, виски, сферометри та обладнання вимірювальне багатомірне; - апарати для детектування, вимірювання вібрацій; - машини для випробування передач; - прилади для безперервного вимірювання товщини металевих листів; - прилади спеціальні для контролю годинників чи їх деталей; - прилади для вимірювання напруження та деформацій; - інтерферометри для контролю плоских поверхонь; - прилади оптичні для випробування поверхонь; - лінійки оптичні для вимірювання відхилень від площини; - вимірювачі фокусної відстані; - прилади, пристрої, машини вимірювальні та контрольні інші. 7. Прилади та апаратура для автоматичного регулювання та керування: прилади та апарати для автоматичного управління витратами, рівнем, тиском та іншими змінними рідин та газів і для автоматичного регулювання температури. 8. Прилади оптичні: біноклі призматичні та непризматичні, моноклі, візери, труби зорові, астрономічні лінзові телескопи, дзеркальні телескопи, астрономічні телескопи, які оснащені фотопомножувачами чи електронно-оптичними перетворювачами, меридіанні інструменти, екваторіали, зеніт-телескопи, альтазімути, целостати, спектрогеліографи та спектрогеліоскопи, геліометри, коронографи та аналогічні прилади, мікроскопи оптичні складні. 9. Годинники. 10. Касові апарати.

Додаток Д

СХЕМА УПРАВЛІННЯ ВЕЛИКОГО ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

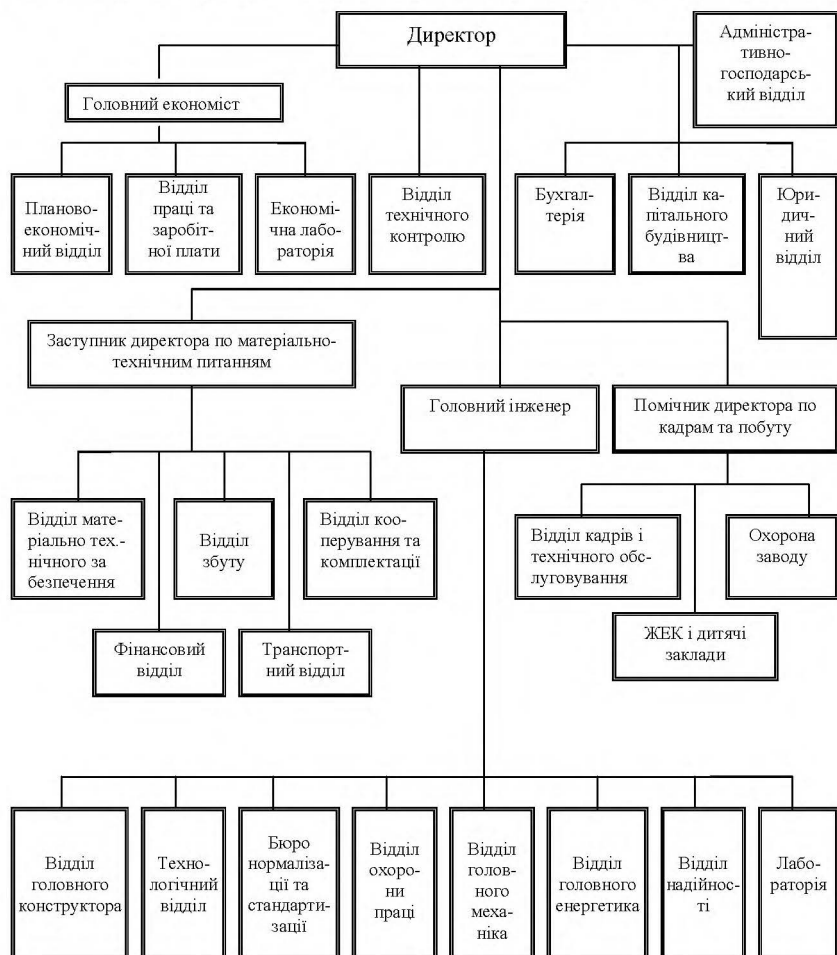
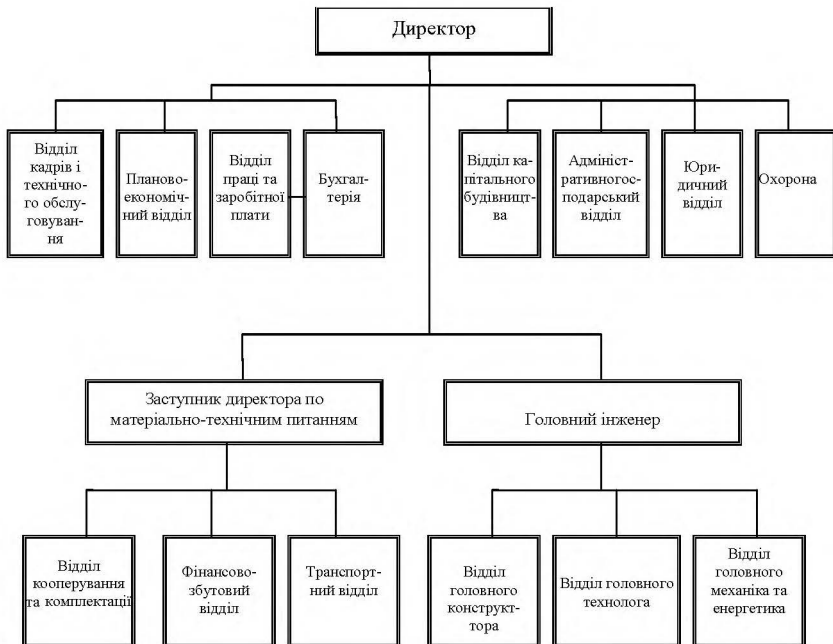
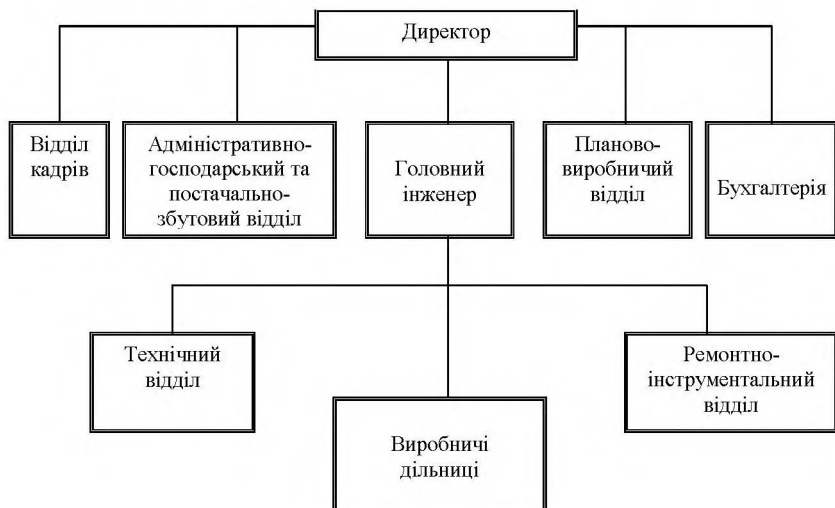
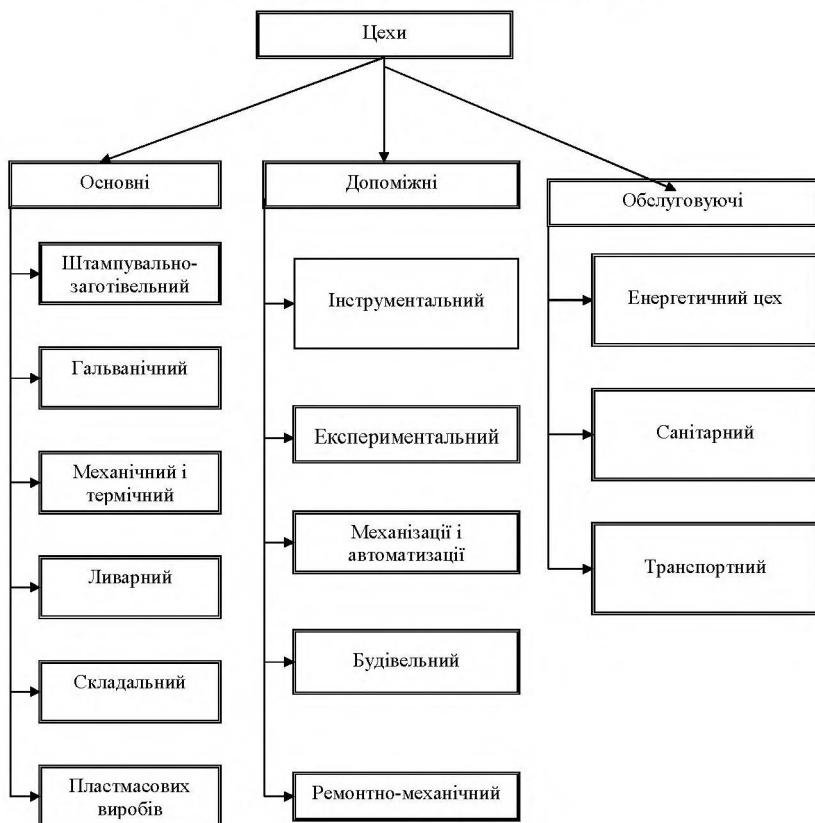


СХЕМА УПРАВЛІННЯ СЕРЕДНЬОГО ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА



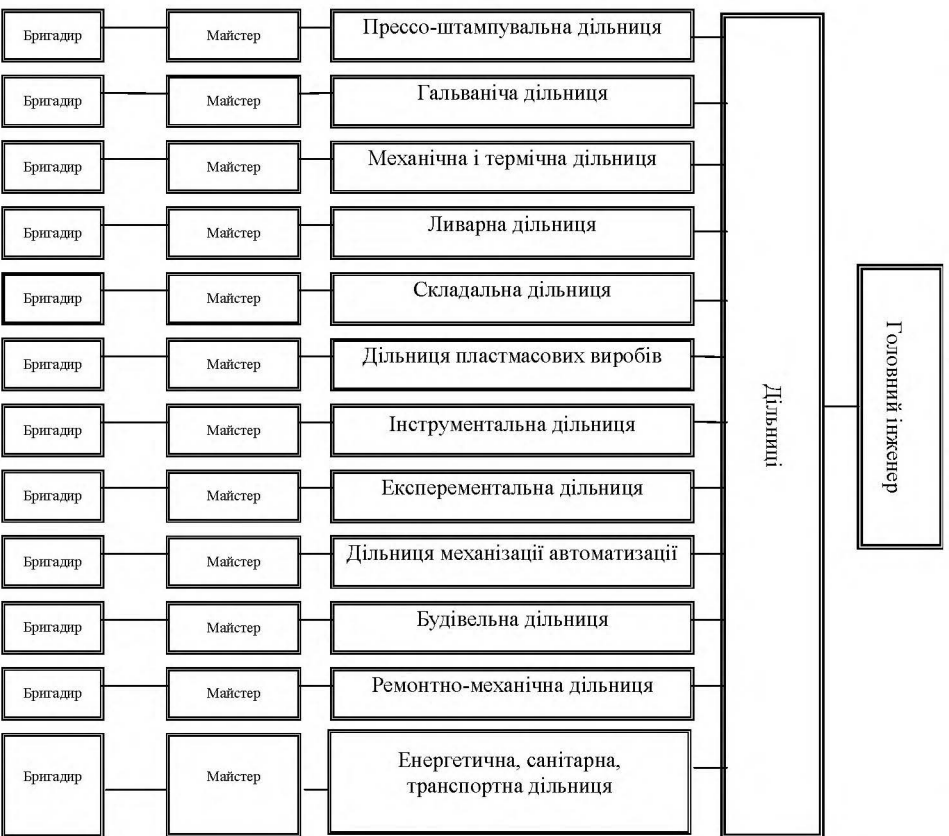
*Додаток Ж***СХЕМА УПРАВЛІННЯ МАЛОГО ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

**ЦЕХОВА СТРУКТУРА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ
ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА**



БЕЗЦЕХОВЕ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Додаток К



Додаток Л

СХЕМА УПРАВЛІННЯ ВЕЛИКИМ ЦЕХОМ ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА



Додаток М

СХЕМА УПРАВЛІННЯ СЕРЕДНІМ ЦЕХОМ ПРИЛАДОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА



Додаток Н

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ ДО ЗАПРОПОНОВАНИХ СУБРАХУНКІВ
З ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ДО РАХУНКУ 91
«ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Кореспонденція рахунків до запропонованого субрахунку 911 «Загальновиробничі витрати складальної дільниці»			
1	Списано матеріальні витрати, що відносяться до загальновиробничих витрат складальної дільниці:	9111 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси»
			22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» тощо
	сировини і матеріалів	9111 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»
	купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів		202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
	палива та енергії		203 «Паливо»
	тари та тарних матеріалів		204 «Тара й тарні матеріали»
	будівельних матеріалів		205 «Будівельні матеріали»
	запасних частин		207 «Запасні частини»
	матеріалів сільськогосподарського призначення		208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
	інших матеріальних витрат		209 «Інші матеріали»
	малоцінних та швидкозношуваних предмети		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	товарів		281 «Товари на складі»
2	Нараховано заробітну плату працівникам апарату управління складальної дільниці	9112 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
3	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників управління складальної дільниці	9113 «Відрахування на соціальні заходи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
4	Нараховано амортизацію необоротних активів, що відноситься до загальновиробничих витрат складальної дільниці:	9114 «Амортизаційні відрахування»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Продовження дод. Н

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	основних засобів	9114 «Амортизаційні відрахування»	131 «Знос основних засобів»
	інших необоротних матеріальних активів		132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
	нематеріальних активів		133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
5	Включено до складу загальновиробничих витрат складальної дільниці витрати, що виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на охорону праці)	9115 «Витрати на охорону праці»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
6	Нараховано загальновиробничі витрати на службові відрядження апарату управління складальної дільниці	9116 «Витрати на службові відрядження»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Нараховано загальновиробничі витрати на забезпечення виплат відпускних персоналу апарату управління складальної дільниці	9117 «Витрати на забезпечення відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
8	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають віднесенню до складу загальновиробничих витрат складальної дільниці	9118 «Податки, збори та обов'язкові платежі»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
9	Розподілено загальновиробничі витрати складальної дільниці між об'єктами виробництва	23 «Виробництво»	911 «Загальновиробничі витрати складальної дільниці»
10	Списано нерозподілені загальновиробничі витрати складальної дільниці, пов'язані з:		
	виробництвом продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	911 «Загальновиробничі витрати складальної дільниці»
	виконанням робіт, наданням послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	

Продовження дод. Н

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Кореспонденція рахунків до запропонованого субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати дільниці покриття»			
11	Списано матеріальні витрати, що відносяться до загальновиробничих витрат дільниці покриття:	9121 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси»
			22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» тощо
	сировини і матеріалів	9121 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»
	купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів		202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
	палива та енергії		203 «Паливо»
	тари та тарних матеріалів		204 «Тара й тарні матеріали»
	будівельних матеріалів		205 «Будівельні матеріали»
	запасних частин		207 «Запасні частини»
	матеріалів сільськогосподарського призначення		208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
	інших матеріальних витрат		209 «Інші матеріали»
	малоцінних та швидкозношуваних предмети		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	товарів		281 «Товари на складі»
12	Нараховано заробітну плату працівникам апарату управління дільниці покриття	9122 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
13	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників управління дільниці покриття	9123 «Відрахування на соціальні заходи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
14	Нараховано амортизацію необоротних активів, що відносяться до загальновиробничих витрат дільниці покриття:	9124 «Амортизаційні відрахування»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	основних засобів	9124 «Амортизаційні відрахування»	131 «Знос основних засобів»
	інших необоротних матеріальних активів		132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
	нематеріальних активів		133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

Продовження дод. Н

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
15	Включено до складу загальновиробничих витрат дільниці покриття витрати, що виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на охорону праці)	9125 «Витрати на охорону праці»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
16	Нараховано загальновиробничі витрати на службові відрядження апарату управління дільниці покриття	9126 «Витрати на службові відрядження»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
17	Нараховано загальновиробничі витрати на забезпечення виплат відпускних персоналу апарату управління дільниці покриття	9127 «Витрати на забезпечення відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
18	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають віднесенню до складу загальновиробничих витрат дільниці покриття	9128 «Податки, збори та обов'язкові платежі»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
19	Розподілено загальновиробничі витрати дільниці покриття між об'єктами виробництва	23 «Виробництво»	912 «Загальновиробничі витрати діяльності покриття»
20	Списано нерозподілені загальновиробничі витрати дільниці покриття, пов'язані з:		
	виробництвом продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	912 «Загальновиробничі витрати діяльності покриття»
	виконанням робіт, наданням послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	

Додаток П

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ ДО ЗАПРОПОНОВАНИХ СУБРАХУНКІВ
З ОБЛІКУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ДО РАХУНКУ 92
«АДМІНІСТРАТИВНІ ВИТРАТИ»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Кореспонденція рахунків до запропонованого субрахунку 921 «Загальногосподарські витрати»			
1	Списано матеріальні витрати, що відносяться до загальногосподарських витрат:	9211 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси»
			22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» тощо
	сировини і матеріалів	9211 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»
	купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів		202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
	палива та енергії		203 «Паливо»
	тари та тарних матеріалів		204 «Тара й тарні матеріали»
	будівельних матеріалів		205 «Будівельні матеріали»
	запасних частин		207 «Запасні частини»
	матеріалів сільськогосподарського призначення		208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
	інших матеріальних витрат		209 «Інші матеріали»
	малоцінних та швидкозношуваних предмети		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	товарів		281 «Товари на складі»
2	Нараховано заробітну плату працівникам, що відноситься до складу загальногосподарських витрат	9212 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
3	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, які відносяться до складу загальногосподарських витрат	9213 «Відрахування на соціальні заходи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»

Продовження дод. П

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
4	Нараховано амортизацію необоротних активів, що відноситься до загальногосподарських витрат:	9214 «Амортизаційні відрахування»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	основних засобів	9214 «Амортизаційні відрахування»	131 «Знос основних засобів»
	інших необоротних матеріальних активів		132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
	нематеріальних активів		133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
5	Включено до складу загальногосподарських витрат витрати, що виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на сторожову охорону)	9215 «Витрати на сторожову охорону»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
6	Нараховано загальногосподарські витрати на службові відрядження	9216 «Витрати на службові відрядження»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Нараховано загальногосподарські витрати на забезпечення виплат відпускних персоналу	9217 «Витрати на забезпечення відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
8	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають віднесенню до складу загальногосподарських витрат	9218 «Податки, збори та обов'язкові платежі»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
9	Щомісячна сума загальногосподарських витрат списується на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791 «Результат операційної діяльності»	921 «Загальногосподарські витрати»
Кореспонденція рахунків до запропонованого субрахунку 922 «Адміністративні витрати»			
9	Списано матеріальні витрати, що відносяться до адміністративних витрат:	9221 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси»
			22 «Малоцінні та пavidкознуювані предмети» тощо

Продовження дод. П

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	сировини і матеріалів	9221 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»
	купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів		202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
	палива та енергії		203 «Паливо»
	тари та тарних матеріалів		204 «Тара й тарні матеріали»
	будівельних матеріалів		205 «Будівельні матеріали»
	запасних частин		207 «Запасні частини»
	матеріалів сільськогосподарського призначення		208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
	інших матеріальних витрат		209 «Інші матеріали»
	малоцінних та швидкозношуваних предмети		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	товарів		281 «Товари на складі»
10	Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного апарату (наприклад, директору, головному бухгалтеру)	9222 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
11	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників адміністративного персоналу	9223 «Відрахування на соціальні заходи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
12	Нараховано амортизацію необоротних активів, що відносяться до адміністративних витрат:	9224 «Амортизаційні відрахування»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	основних засобів	9224 «Амортизаційні відрахування»	131 «Знос основних засобів»
	інших необоротних матеріальних активів		132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

Продовження дод. П

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	нематеріальних активів		133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
13	Включено до складу адміністративних витрат витрати, що виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на організацію прийомів, свят)	9225 «Витрати на організацію прийомів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
14	Нараховано адміністративні витрати на службові відрядження апарату управління підприємством	9226 «Витрати на службові відрядження»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
15	Нараховано адміністративні витрати на забезпечення виплат відпускних персоналу апарату управління підприємством	9227 «Витрати на забезпечення відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
16	Нараховано плату за розрахунково-касове обслуговування банківської установи	9228 «Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
17	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають віднесенню до складу адміністративних витрат	9229 «Податки, збори та обов'язкові платежі»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
18	Щомісячна сума адміністративних витрат списується на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791 «Результат операційної діяльності»	922 «Адміністративні витрати»

Додаток Р

ЗАПРОПОНОВАНИЙ СКЛАД ТА ПЕРЕЛІК ВИТРАТ, ЩО ОБЛІКОВУЮТЬСЯ НА РАХУНКУ 93 «ВИТРАТИ НА ЗБУТ, РЕКЛАМУ ТА МАРКЕТИНГ»

Склад витрат на рахунку 93 «Витрати на збут» відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»	Запропоновано автором назва та склад рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг»		
	Запропоновані субрахунки:		
	931	932	933
	«Витрати на збут»	«Витрати на рекламу»	«Маркетингові витрати»
1	2	3	4
1. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції.	1. Витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані зі збутом продукції: 1.1 витрати на оплату праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, що забезпечують збут продукції;	1. Витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані зі рекламою продукції: 1.1 витрати на оплату праці та премії працівникам підрозділів, рекламним агентам, що забезпечують рекламу продукції;	1. Витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані з маркетинговою політикою (діяльністю) підприємства: 1.1 витрати на оплату праці та премії працівникам підрозділів, маркетологам, що за безпечують маркетингову діяльність підприємства;
2. Витрати на ремонт тари.	1.2 відрахування на соціальні заходи; 1.3 витрати на оплату службових відряджень працівників, зайнятих збутом продукції у межах норм, встановлених законодавством;	1.2 відрахування на соціальні заходи; 1.3 витрати на оплату службових відряджень працівників, зайнятих рекламою продукції у межах норм, встановлених законодавством;	1.2 відрахування на соціальні заходи; 1.3 витрати на оплату службових відряджень працівників, зайнятих маркетингом у межах норм, встановлених законодавством;
3. Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут.	1.4 витрати на оплату телекомунікаційних послуг: 1.4.1 витрати на телефон (мобільний, стаціонарний, CDMA); 1.4.2 витрати на оплату послуг з доступу до мережі інтернет; 1.4.3 витрати на підтримку та абонентське обслуговування домену вебсайту підприємства в мережі інтернет;	1.4 витрати на оплату телекомунікаційних послуг: 1.4.1 витрати на телефон (мобільний, стаціонарний, CDMA); 1.4.2 витрати на оплату послуг з доступу до мережі інтернет; 1.4.3 витрати на підтримку та абонентське обслуговування електронної пошти працівників підприємства в мережі інтернет;	1.4 витрати на оплату телекомунікаційних послуг: 1.4.1 витрати на телефон (мобільний, стаціонарний, CDMA); 1.4.2 витрати на оплату послуг з доступу до мережі інтернет;
4. Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг).	1.4.4 витрати на підтримку та абонентське обслуговування електронної пошти працівників підприємства в мережі інтернет; 1.5 витрати на оплату інформаційноконсультативних послуг;	1.5 витрати на оплату інформаційноконсультативних послуг; 1.6 витрати на оплату юридичних послуг; 1.7 витрати на матеріали, канцелярські товари тощо.	1.5 витрати на оплату інформаційноконсультативних послуг; 1.6 витрати на оплату юридичних послуг; 1.7 витрати на матеріали, канцелярські товари тощо.
5. Витрати на перед продажу підготовку товарів.	1.6 витрати на оплату юридичних послуг; 1.7 витрати на матеріали, канцелярські товари тощо.		
6. Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом.			

Продовження дод. Р

Склад витрат на рахунку 93 «Витрати на збут» відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»	Запропоновано автором назва та склад рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг»		
	Запропоновані субрахунки:		
	931	932	933
	«Витрати на збут»	«Витрати на рекламу»	«Маркетингові витрати»
1	2	3	4
7. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона)	2. Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції.	2. Витрати на проведення передпродажних і рекламних заходів стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством: 2.1 витрати на розробку і видання рекламних виробів; 2.2 витрати на розробку і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковки; 2.3 витрати на рекламу в засобах масової інформації; 2.4 витрати на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрацію рекламних кіно, відео і діафільмів; 2.5 витрати на виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів тощо; 2.6 витрати на зберігання та експедирування рекламних матеріалів; 2.7 витрати на оформлення вітрин, кімнатзразків, виставокпродажу тощо; 2.8 витрати на безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг з рекламними цілями; 2.9 витрати на професійну перепідготовку спеціалістів з реклами;	1.4.3 витрати на підтримку та абонентське обслуговування електронної пошти працівників підприємства в мережі інтернет; 1.5 витрати на оплату інформаційноконсультативних послуг; 1.6 витрати на оплату юридичних послуг; 1.7 витрати на матеріали, канцелярські товари тощо.
	3. Витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції (товарів).		
8. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки.	4. Витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці.	2. Витрати на дослідження кон'юнктури ринку збуту продукції (товарів, робіт, послуг): 2.1 аналіз поставальників товарів (робіт, послуг); 2.2 аналіз цін на товари (роботи, послуги); 2.3 аналіз конкурентних товарів.	2. Витрати на дослідження життєвого циклу продукції (товарів).
	5. Фактичні витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні заміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювалося забезпечення для відшкодування майбутніх операційних витрат на виконання гарантійних зобов'язань.		
9. Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування.	6. Витрати на навчання, професійну перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників відділу збуту.	2.9 витрати на професійну перепідготовку спеціалістів з реклами;	4. Витрати на сигментацию ринків збуту продукції (товарів, робіт, послуг).
	7. Витрати на оплату послуг сторонніх організацій: 7.1 по розміщенню продукції (товарів) в місцях продажу;		

Продовження дод. Р

Склад витрат на рахунку 93 «Витрати на збут» відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»	Запропоновано автором назва та склад рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг»		
	Запропоновані субрахунки:		
	931	932	933
	«Витрати на збут»	«Витрати на рекламу»	«Маркетингові витрати»
1	2	3	4
10. Витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства.	7.2 з очищення продукції (товарів); 7.3 з фасування продукції (товарів); 7.4 з оперативного поповнення обсягів товарів на стелажах; 7.5 розміщення інформації про товар; 7.6 інші витрати.	2.10 витрати на оплату рекламних послуг сторонніх організацій: 2.10.1 за демонстрацію продукції (товарів) споживачам; 2.10.2 за розміщення інформації про продукцію (товари) на обладнанні виконавця; 2.10.3 за розповсюдження інформаційних листівок; 2.10.4 інші витрати.	5. Витрати на вивчення попиту та пропозиції на продукцію (товари, роботи, послуги).
11. Витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства.			6. Витрати на аналіз динаміки попиту та пропозиції на продукцію (товари, роботи, послуги).
12. Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.	8. Інші витрати на збут.	3. Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних із рекламою продукції.	7. Витрати на розробку цінової політики підприємства
			8. Витрати на навчання, професійну перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників відділу маркетингу.
			9. Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних із маркетинговою діяльністю підприємства.
		4. Інші витрати, пов'язані із рекламою продукції, товарів, робіт, послуг.	10. Інші витрати, пов'язані із маркетинговою діяльністю підприємства.

Додаток С

**КОРЕСПОНДЕНЦІЮ РАХУНКІВ ДО ЗАПРОПОНОВАНИХ СУБРАХУНКІВ
З ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗБУТ, РЕКЛАМУ ТА МАРКЕТИНГ ДО РАХУНКУ 93
«ВИТРАТИ НА ЗБУТ, РЕКЛАМУ ТА МАРКЕТИНГ»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Кореспонденція рахунків до запропонованого субрахунку 931 «Витрати на збут»			
1	Списано матеріальні витрати, що відносяться до витрат на збут:	9311 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси»
			22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» тощо
	сировини і матеріалів	9311 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»
	купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів		202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
	палива та енергії		203 «Паливо»
	тари та тарних матеріалів		204 «Тара й тарні матеріали»
	будівельних матеріалів		205 «Будівельні матеріали»
	запасних частин		207 «Запасні частини»
	матеріалів сільськогосподарського призначення		208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
	інших матеріальних витрат		209 «Інші матеріали»
	малоцінних та швидкозношуваних предмети		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	товарів		281 «Товари на складі»
2	Нараховано заробітну плату працівникам, що відноситься до складу витрат на збут (наприклад, заробітна плата менеджера, торгового агента, комірника, вантажника)	9312 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
3	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, які відносяться до складу витрат на збут	9313 «Відрахування на соціальні заходи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»

Продовження дод. С

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
4	Нараховано амортизацію необоротних активів, що відноситься до витрат на збут:	9314 «Амортизаційні відрахування»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	основних засобів	9314 «Амортизаційні відрахування»	131 «Знос основних засобів»
	інших необоротних матеріальних активів		132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
	нематеріальних активів		133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
5	Включено до витрат на збут витрати, що виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на експедиторські послуги, витрати на страхування готової продукції (товарів), тощо)	9315 «Витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції (товарів)»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
6	Нараховано витрати на збут на службові відрядження працівників відділу збуту	9316 «Витрати на службові відрядження»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Нараховано витрати на збут на забезпечення виплат відпускних персоналу відділу збуту	9317 «Витрати на забезпечення відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
8	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають віднесенню до складу витрат на збут	9318 «Податки, збори та обов'язкові платежі»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
9	Щомісячна сума витрат на збут списується на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791 «Результат операційної діяльності»	931 «Витрати на збут»
Кореспонденція рахунків до запропонованого субрахунку 932 «Витрати на рекламу»			
10	Списано матеріальні витрати, що відносяться до витрат на рекламу:	9321 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси»
			22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» тощо

Продовження дод. С

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	сировини і матеріалів	9321 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»
	купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів		202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
	палива та енергії		203 «Паливо»
	тари та тарних матеріалів		204 «Тара й тарні матеріали»
	будівельних матеріалів		205 «Будівельні матеріали»
	запасних частин		207 «Запасні частини»
	матеріалів сільськогосподарського призначення		208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
	інших матеріальних витрат		209 «Інші матеріали»
	малоцінних та швидкозношуваних предмети		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	товарів		281 «Товари на складі»
11	Нараховано заробітну плату працівникам рекламного відділу (наприклад, заробітна плата начальника відділу реклами, менеджера з реклами, тощо)	9322 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
12	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників відділу реклами	9323 «Відрахування на соціальні заходи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
13	Нараховано амортизацію необоротних активів, що відноситься до відділу реклами:	9324 «Амортизаційні відрахування»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	основних засобів	9324 «Амортизаційні відрахування»	131 «Знос основних засобів»
	інших необоротних матеріальних активів		132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
	нематеріальних активів		133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

Продовження дод. С

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
14	Включено до складу витрат на рекламу витрати, що виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на організацію рекламних заходів)	9325 «Витрати на організацію рекламних заходів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
15	Нараховано витрати на рекламу — службові відрядження працівників відділу реклами	9326 «Витрати на службові відрядження»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
16	Нараховано витрати на рекламу на забезпечення виплат відпускних персоналу відділу реклами	9327 «Витрати на забезпечення відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
17	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають віднесенню до складу адміністративних витрат	9328 «Податки, збори та обов'язкові платежі»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
18	Щомісячна сума витрат на рекламу списується на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791 «Результат операційної діяльності»	932 «Витрати на рекламу»
Кореспонденція рахунків до запропонованого субрахунку 933 «Маркетингові витрати»			
19	Списано матеріальні витрати, що відносяться до маркетингових витрат:	9331 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси»
			22 «Малопцінні та швидкозношувані предмети» тощо
	сировини і матеріалів	9331 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»
	купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів		202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
	палива та енергії		203 «Паливо»
	тари та тарних матеріалів		204 «Тара й тарні матеріали»
	будівельних матеріалів		205 «Будівельні матеріали»
	запасних частин		207 «Запасні частини»
	матеріалів сільськогосподарського призначення		208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»

Продовження дод. С

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	інших матеріальних витрат		209 «Інші матеріали»
	малоцінних та швидкозношуваних предмети		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	товарів		281 «Товари на складі»
20	Нараховано заробітну плату працівникам відділу маркетингу (наприклад, заробітна плата начальника відділу маркетингу, маркетологів, тощо)	9332 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
21	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників відділу маркетингу	9333 «Відрахування на соціальні заходи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
22	Нараховано амортизацію необоротних активів, що відноситься до відділу маркетингу:	9334 «Амортизаційні відрахування»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	основних засобів	9334 «Амортизаційні відрахування»	131 «Знос основних засобів»
	інших необоротних матеріальних активів		132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
	нематеріальних активів		133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
23	Включено до складу маркетингові витрати, що виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на дослідження ринків збуту, витрати на дослідження життєвого циклу продукції (товарів, робіт, послуг))	9335 «Витрати на дослідження ринків збуту»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
24	Нараховано маркетингові витрати — службові відрадженьня працівників відділу реклами	9336 «Витрати на службові відрадженьня»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Продовження дод. С

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
25	Нараховано маркетингові витрати на забезпечення виплат відпускних персоналу відділу реклами	9337 «Витрати на забезпечення відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
26	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають віднесення до складу маркетингових витрат	9338 «Податки, збори та обов'язкові платежі»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
27	Щомісячна сума маркетингових витрат списується на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791 «Результат операційної діяльності»	933 «Маркетингові витрати»

ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ НДР ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

Етап	Назва	Характеристика
1	Вибір напрямку дослідження	1. Добір, вивчення та узагальнення науково-технічної і патентної документації. 2. Розглядання можливих напрямів досліджень та їх оцінювання. 3. Вибір напрямку дослідження. 4. Обґрунтування прийнятого напрямку досліджень. 5. Розроблення, погодження та затвердження технічного завдання (далі ТЗ) на складові частини НДР (за необхідністю). 6. Розробка і погодження методики та програми робіт щодо проведення досліджень. 7. Складання та оформлення проміжного звіту за етапом. 8. Розгляд результатів на приймання етапу, якщо це передбачено ТЗ.
2	Теоретичні та експериментальні дослідження	1. Теоретичний пошук, виконання розрахунків і досліджень принципових питань. 2. Розроблення документації, виготовлення і налагодження макетів, моделей або експериментальних зразків майбутніх виробів, програм і алгоритмів. 3. Проведення експериментальних робіт та досліджень. 4. Оброблення і коригування результатів теоретичних і експериментальних досліджень. 5. Складання висновків за результатами досліджень. 6. Складання та оформлення проміжного звіту за етапом. 7. Розглядання результатів та приймання етапу, якщо це передбачено ТЗ.
3	Узагальнення і оцінювання результатів досліджень, складання звітної документації	1. Узагальнення результатів теоретичних досліджень і експериментальних робіт. 2. Оцінювання повноти і якості вирішення поставлених завдань. 3. Розроблення проекту ТЗ на наступну НДР у разі необхідності подальших досліджень. 4. Підготовка комплексу звітної документації. 5. Формулювання висновків за результатами досліджень і розроблення рекомендацій щодо застосування НДР. 6. Розгляд результатів НДР на науково-технічній раді. 7. Подання роботи до приймання.
4	Приймання НДР	1. Заходи щодо підготовки НДР до приймання. 2. Приймання НДР. 3. Висновки про втілення результатів дослідження у розробки.

Додаток У

ЕТАПИ РОЗРОБКИ НОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

Етап	Назва	Характеристика
1	2	3
1	Розробка технічного завдання	Технічне завдання (далі ТЗ) є основним вихідним документом для розробки продукції і має містити техніко-економічні вимоги до продукції, що визначають її споживчі властивості і ефективність використання, перелік документів, що вимагають спільного розгляду, порядок задачі і приймання результатів розробки. При необхідності ТЗ може містити також вимоги до підготовки і освоєння виробництва. Конкретний зміст ТЗ визначають замовник і розробник, а при ініціативній розробці — розробник. Не допускається включати в ТЗ вимоги, що суперечать вимогам стандартів і нормативних документів органів, які здійснюють нагляд за безпекою, охороною здоров'я і природи. ТЗ розробляють і стверджують в порядку, встановленому замовником і розробником.
2А	Розробка документації, виготовлення та випробування дослідного зразка	Розробку конструкторською і технологічною, а також, при необхідності, програмної документації на вироби проводять по правилах, встановлених відповідно стандартами ЄСКД, ЄСТД, ЄСПД. На розсуд розробника допускається поєднувати або не проводити окремі види робіт різних стадій, передбачених стандартами вказаних систем. Правила розробки технічної документації для матеріалів і речовин встановлює розробник з врахуванням специфіки продукції та організації її виробництва. В процесі розробки документації вибір і перевірка нових технічних рішень, що забезпечують досягнення основних споживчих властивостей продукції, повинні здійснюватися при лабораторних, стендових і інших дослідницьких випробуваннях моделей, макетів, натурних складових частин виробів і експериментальних зразків продукції в цілому в умовах, як правило, що імітують реальні умови експлуатації.
2Б	Виготовлення дослідного зразка продукції	Для підтвердження відповідності розробленій технічній документації вихідним вимогам і вибору кращого зразка (за наявності варіантів) виготовляють дослідні зразки (дослідні партії). Дослідні зразки допускається не виготовляти для дрібносерійної продукції, при модернізації або модифікуванні серійної (масової) продукції, а також при здобутті кінцевих виробів агрегуванням з відпрацьованих деталей, вузлів, блоків і модулів за умови, що результатів попередніх випробувань і експлуатації вистачає для оцінки властивостей продукції. Необхідність виготовлення дослідних зразків (партій) і їх кількість (об'єм) вказують в ТЗ. Дослідні зразки, як правило, не виготовляють при створенні одиничної продукції.

Продовження дод. У

Етап	Назва		Характеристика
1	2		3
2В		Випробування дослідного зразка продукції	Дослідні зразки (дослідну партію) або одиничну продукцію (головний зразок) піддають приймальним випробуванням відповідно до стандартів, що діють, або типових програм і методик випробувань, що відносяться до даного виду (групи) продукції. За згодою замовника на приймальні випробування замість дослідних можуть бути представлені експериментальні зразки. У приймальних випробуваннях, незалежно від місця їх проведення, має право взяти участь виробник і органи, що здійснюють нагляд за безпекою, охороною здоров'я і природи, які мають бути завчасно інформовані про майбутні випробування. Розробник на основі вимог ТЗ і стандартів, що стосуються даного виду продукції, з врахуванням результатів випробувань у встановлених випадках розробляє проєкт нормативно-технічного документа на конкретну продукцію (технічні умови або стандарт) або відображає всі вимоги до якості продукції в технічній документації.
3	Прийом результатів розробки продукції		Оцінку виконаної розробки і ухвалення рішення про виробництво та (або) вживання продукції (для одиничної продукції) проводить приймальна комісія, до складу якої входять представники замовника (основного споживача), розробника, виробника, представники Держспоживстандарту України. При необхідності до роботи комісії можуть бути залучені експерти сторонніх організацій, а також органи, що здійснюють нагляд за безпекою, охороною здоров'я і природи. На приймальну комісію розробник представляє ТЗ, проєкт технічних умов або стандарту технічних умов (якщо їх розробка передбачена), конструкторські та (або) технологічні документи, що вимагають спільного розгляду, результати випробувань і інші матеріали, що підтверджують відповідність розробленої продукції цим документам і засвідчують її технічний рівень і конкурентоспроможність. Приймальній комісії, як правило, представляють також дослідні або експериментальні зразки продукції, а якщо їх виготовлення не було передбачене, — головний зразок або одиничну продукцію.
			Акт приймальної комісії затверджує її голова. Затвердження акту приймальної комісії означає закінчення розробки, припинення дії ТЗ (якщо воно не поширюється на подальші роботи), узгодження представлених нормативно-технічних і експлуатаційних документів, а також дозвіл на виробництво або використання продукції. За негативної оцінки результатів розробки в цілому в акті вказують напрями подальших робіт і умови повторного представлення результатів або нецільність продовження робіт.

Додаток Ф

**КОРЕСПОНДЕНЦІЮ РАХУНКІВ ДО ЗАПРОПОНОВАНИХ СУБРАХУНКІВ
ДРУГОГО ПОРЯДКУ З ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКИ
ДО СУБРАХУНКУ 941 «ВИТРАТИ НА ДОСЛІДЖЕННЯ І РОЗРОБКИ»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Кореспонденція рахунків до запропонованого субрахунку 9411 «Витрати на дослідження»			
1	Списано матеріальні витрати, що відносяться до витрат на дослідження:	9411 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси»
			22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» тощо
	сировини і матеріалів	9411 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»
	купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів		202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
	палива та енергії		203 «Паливо»
	тари та тарних матеріалів		204 «Тара й тарні матеріали»
	будівельних матеріалів		205 «Будівельні матеріали»
	запасних частин		207 «Запасні частини»
	матеріалів сільськогосподарського призначення		208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
	інших матеріальних витрат		209 «Інші матеріали»
	малоцінних та швидкозношуваних предмети		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	товарів		281 «Товари на складі»
2	Нараховано заробітну плату працівникам, що відноситься до складу витрат на дослідження (наприклад, заробітна плата працівників лабораторій)	9412 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
3	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, які відносяться до складу витрат на дослідження	9413 «Відрахування на соціальні заходи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»

Продовження дод. Ф

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
4	Нараховано амортизацію необоротних активів, що відноситься до витрат на дослідження:	9414 «Амортизаційні відрахування»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	основних засобів	9414 «Амортизаційні відрахування»	131 «Знос основних засобів»
	інших необоротних матеріальних активів		132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
	нематеріальних активів		133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
5	Включено до витрат на дослідження витрати, що виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на дослідження технологій, тощо)	9415 «Витрати на дослідження технологій»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
6	Нараховано витрати на дослідження на службові відрядження працівників, що здійснюють дослідження	9416 «Витрати на службові відрядження»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Нараховано витрати на дослідження на забезпечення виплат відпускних персоналу, що зайнятий проведення досліджень	9417 «Витрати на забезпечення відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
8	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають віднесенню до складу витрат на дослідження	9418 «Податки, збори та обов'язкові платежі»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
9	Щомісячна сума витрат на дослідження списується на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791 «Результат операційної діяльності»	9411 «Витрати на збут»
Кореспонденція рахунків до запропонованого субрахунку 9412 «Витрати на розробки»			
10	Списано матеріальні витрати, що відносяться до витрат на розробки:	9421 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси»
			22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» тощо

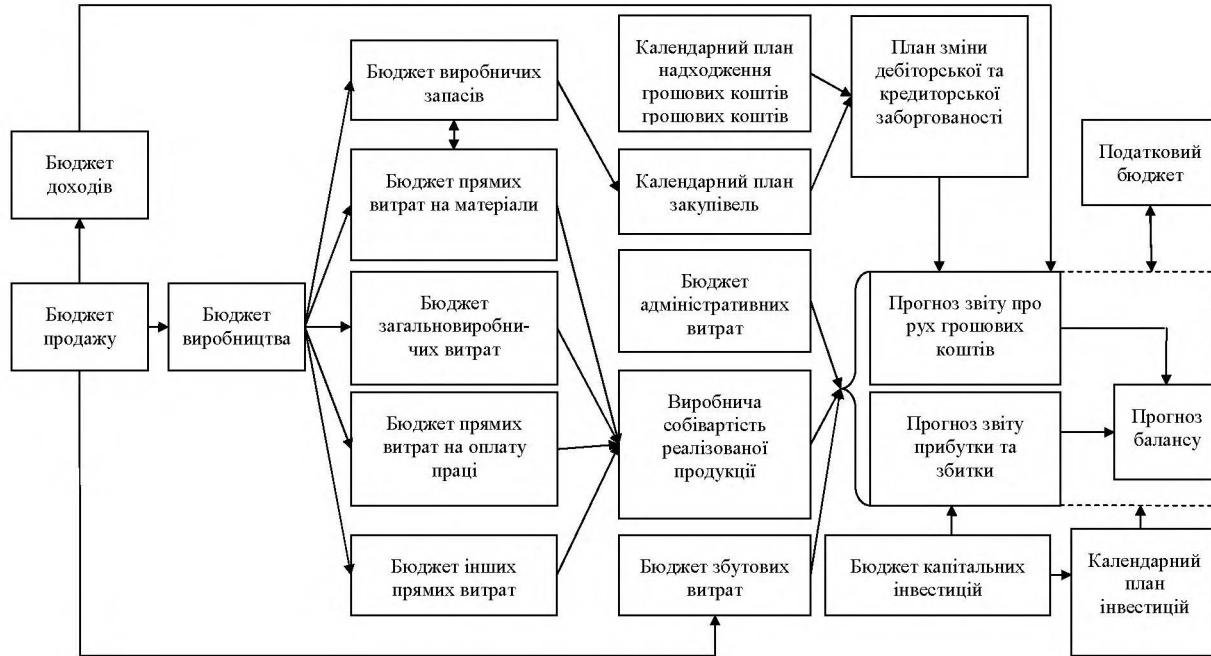
Продовження дод. Ф

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	сировини і матеріалів	9421 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»
	купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів		202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
	палива та енергії		203 «Паливо»
	тари та тарних матеріалів		204 «Тара й тарні матеріали»
	будівельних матеріалів		205 «Будівельні матеріали»
	запасних частин		207 «Запасні частини»
	матеріалів сільськогосподарського призначення		208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
	інших матеріальних витрат		209 «Інші матеріали»
	малоцінних та швидкозношуваних предмети		22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	товарів		281 «Товари на складі»
11	Нараховано заробітну плату працівникам, що зайняті розробками (наприклад, заробітна плата інженера, тощо)	9422 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
12	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, що зайняті розробками	9423 «Відрахування на соціальні заходи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
13	Нараховано амортизацію необоротних активів, що використовуються для побудови розробок:	9424 «Амортизаційні відрахування»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	основних засобів	9424 «Амортизаційні відрахування»	131 «Знос основних засобів»
	інших необоротних матеріальних активів		132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
	нематеріальних активів		133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

Продовження дод. Ф

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
14	Включено до складу витрат на розробки витрати, що виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на виконання НДДКР)	9425 «Витрати на виконання НДДКР»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
15	Нараховано витрати на розробки — службові відрядження працівників, що займаються розробками	9426 «Витрати на службові відрядження»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
16	Нараховано витрати на розробки на забезпечення виплат відпускних персоналу, що займається розробками	9427 «Витрати на забезпечення відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
17	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають віднесенню до складу витрат на розробки	9428 «Податки, збори та обов'язкові платежі»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
18	Щомісячна сума витрат на розробки списується на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791 «Результат операційної діяльності»	9421 «Витрати на розробки»

СТРУКТУРА І ПОСЛІДОВНІСТЬ ФОРМУВАННЯ ОСНОВНОГО БЮДЖЕТУ



**АНАЛІЗ БЮДЖЕТУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ
ПАТ КИЇВСЬКИЙ ЗАВОД «АНАЛІТПРИЛАД» ЗА 2011 Р.**

№ з/п	Шифр витрат	Найменування статей витрат	Показник, грн.		Відхилення, грн.
			План	Факт	
1	9101	Амортизація основних виробничих фондів (устаткування, інструментів)	190000,00	194833,64	+4833,64
2	9102	Експлуатація устаткування	450000,00	462087,41	+12087,41
3	9103	Ремонт устаткування і транспортних засобів	220000,00	229416,46	+9416,46
4	9104	Зношення пavidкознопоуючих малоцінних інструментів	72000,00	71936,57	-63,43
5	9105	Внутрішні заводські переміщення вантажу	150000,00	226481,29	+76481,29
6	9106	Витрати інших організацій з підвищення надійності металоконструкцій	50000,00	4989,28	-45010,72
7	9107	Оплата праці АУП цехів з відрахуванням на соціальні заходи	180000,00	171257,09	-8742,91
8	9108	Службові відрядження	3000,00	45,50	-2954,50
9	9109	Амортизація основних виробничих фондів (будівлі, спорудження)	5000,00	239,13	-4760,87
10	9110	Зношення нематеріальних активів	120000,00	282729,9	+162729,90
11	9111	Організація виробництва	125000,00	128236,31	+3236,31
12	9112	Обслуговування виробничого процесу	90000,00	90594,41	+594,41
13	9113	Ремонт основних виробничих фондів	50000,00	32104,11	-17895,89
14	9114	Охорона праці	12000,00	11754,80	-245,20
15	9115	Спецодяг, взуття	20000,00	15685,77	-4314,23
16	9116	Спецхарчування	9000,00	6148,32	-2851,58

Продовження дод. Ц

№ з/п	Шифр витрат	Найменування статей витрат	Показник, грн.		Відхилення, грн.
			План	Факт	
17	9117	Зношення малоцінних необоротних матеріальних активів	3000,00	2569,58	-430,42
18	9118	Обов'язкове страхування майна	4000,00	3359,80	-640,20
19	9119	Інші витрати	1000,00	-	-1000,00
20	9120	Цехові канцелярські витрати	1000,00	607,58	-392,42
21	9121	Податок на землю	110000,00	109054,00	-946,00
Разом:			1865000,00	2044130,95	179130,95
ФОП основних виробничих працівників			850000,00	849275,16	
% накладних витрат			219,4	240,7	

Додаток Ш

№ з/п	Шифр витрат	Найменування статей витрат	Сума без ПДВ, грн.	Сума з ПДВ, грн.
1	9111	Розподілені загальнозаводські витрати:	12012,60	-
2	912	Загальноцехові витрати:	5041,00	1080,00
2.1	9121	ФОП працівників апарату управління дільницею	3507,00	-
2.2	9122	Витрати на охорону праці	500,00	600,00
2.3	9123	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	634,00	-
2.4	9124	Інші витрати	400,00	480,00
3	Всього:		17051,60	1080,00
4	Всього, у т.ч. ПДВ:		17231,60	

Рис. А. Бюджет загальновиробничих витрат ПАТ Київський завод «Аналітприлад» за видом продукції «Цукрометр» на лютий 2011 року

№ з/п	Шифр витрат	Найменування статей витрат	Сума без ПДВ, грн.	Сума з ПДВ, грн.
1	9111	Розподілені загальнозаводські витрати:	28029,40	-
2	913	Загальноцехові витрати:	10407,67	-
2.1	9131	ФОП працівників апарату управління дільницею	7651,00	-
2.2	9132	Витрати на охорону праці	666,67	800,0
2.3	9133	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	1340,00	-
2.4	9134	Інші витрати	750,00	900,00
3	Всього:		38437,07	1700,00
4	Всього, у т.ч. ПДВ:		38720,40	

Рис. Б. Бюджет загальновиробничих витрат ПАТ Київський завод «Аналітприлад» за видом продукції «Газоаналізатор» на лютий 2011 року

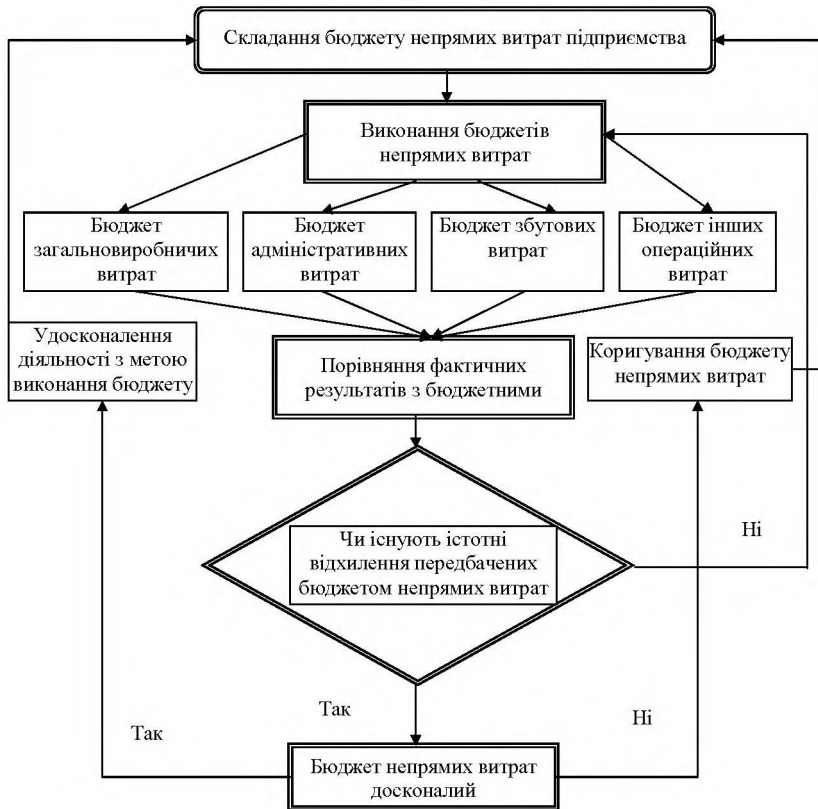
**ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПО ВИДАМ ПРОДУКЦІЇ ЗА ЛЮТИЙ
2011 Р. ПАТ «КИЇВСЬКИЙ ЗАВОД «АНАЛІТПРИЛАД»**

№ з/п	Стаття		Поточний період				З початку року				Тенденція, %	Суттєвість	Причина відхи- лень
	Шифр	Назва	План, грн.	Факт, грн.	Відхи- лення, грн.	Від- соток виконання плану	План, грн.	Факт, грн.	Відхи- лення, грн.	Від- соток виконання плану			
1	2	3	4	5	6(5-4)	7 (5/4)*100	8	9	10 (9-8)	11 (9/8)*100	12	13	14
По виду продукції «Цукрометр»													
1	9111	Розподілені загально- заводські витрати	11064,10	12012,60	+948,50	108,57%	77448,70	75644,30	-1804,40	97,7%	-2,3%	Несуттє- во	.
Загальноцехові виробничі витрати													
2	9121	ФОП працівників апарату управління дільницею	3285,00	3507,00	+222,00	106,76%	22985,0 0	24549,0 0	+1564,0 0	106,8%	+6,8%	Несут- тєво	.
3	9122	Витрати на охорону праці	501,07	500,00	-1,07	99,78%	3507,49	3400,00	-107,49	96,93%	-3,07%	Несуттєво	.

4	9123	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	532,00	634,00	+102,00	119,17%	3724,00	4238,00	+514,00	113,8%	+13,8%	Суттєво	У наслідок зміни обсягу виготовлення продукції
5	9124	Інші витрати	360,00	400,00	+40,00	111,11%	2520,00	2350,00	-170,00	93,25%	-6,75%	Несуттєво	-
По виду продукції «Газованалізатор»													
6	9111	Розподілені загальнозаводські витрати	27048,60	28029,40	+980,80	103,62%	189340,20	193205,80	+3865,60	102,04%	+2,04%	Несуттєво	-
Загальнозаводські виробничі витрати													
7	9131	ФОП працівників апарату управління ділянкою	7900,00	7651,00	-249,00	96,85%	55300,00	53297,00	-2003,00	96,38%	-3,62%	Несуттєво	-
8	9132	Витрати на охорону праці	800,00	666,67	-133,33	83,33%	5600,00	4900,00	-700,00	87,5%	-12,5%	Суттєво	Скорочення заходів на охорону праці

№ з/п	Стаття		Поточний період				З початку року				Тенденція, %	Суттєвість	Причина відхи- лень
	Шифр	Назва	План, грн.	Факт, грн.	Відхи- лення, грн.	Від- соток виконання плану	План, грн.	Факт, грн.	Відхи- лення, грн.	Від- соток виконання плану			
1	2	3	4	5	6(5-4)	7 (5/4)*100	8	9	10 (9-8)	11 (9/8)*100	12	13	14
9	9133	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	1320,00	1340,00	+20,00	101,51%	9240,00	9180,00	-60,00	99,35%	-0,65%	Несуттєво	-
10	9134	Інші витрати	700,00	750,00	+50,00	107,14%	4900,00	5050,00	+150,00	103,06%	+3,06%	Несуттєво	-

Додаток Ю

**МОДЕЛЬ КОНТРОЛЮ ПРОЦЕСУ БЮДЖЕТУВАННЯ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ
ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА**

Додаток Я

ВИЗНАЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ
У ПРАЦЯХ ВЧЕНИХ-НАУКОВЦІВ

№ з/п	Вчені-науковці	Визначення, які пропонують вчені у теорії та практиці здійснення контролю на рівні підприємств, установ, організацій, міністерств.								
		Внутрішній контроль	Внутрішньо-господарський контроль	Внутрішній економічний контроль	Внутрішньо-системний контроль	Внутрішній фінансового-подарський контроль	Внутрішній фінансовий контроль	Внутрішньо-виробничий контроль	Контроль на мікроекономічному рівні	Внутрішньо-господарський фінансовий контроль
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Алексеева В.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Аксентьева О.Б.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Андерсон Х.Р.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
4	Андреев В.Д.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
5	Андрушак В.М.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
6	Аренс Е.А.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
7	Ахметова Г.В.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
8	Балан О.С.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
9	Бардаш С.В.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
10	Белік В.Д.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
11	Бєлобжецький І.А.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
12	Білуха М.Т.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
13	Болух А.А.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
14	Бондар В.П.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
15	Бондар М.І.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
16	Борисенко М.В.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
17	Булкот Г.В.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
18	Бурляй Г.Л.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
19	Бурцев В.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження дод. Я

№ з/п	Вчені-науковці	Визначення, які пропонують вчені у теорії та практиці здійснення контролю на рівні підприємств, установ, організацій, міністерств.								
		Внутрішній контроль	Внутрішньо-господарський контроль	Внутрішній економічний контроль	Внутрішньо-системний контроль	Внутрішній фінансово-подарський контроль	Внутрішній фінансовий контроль	Внутрішньо-виробничий контроль	Контроль на мікроекономічному рівні	Внутрішньо-господарський фінансовий контроль
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
20	Бутинець Ф.Ф.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
21	Бутинець Т.А.	X	X	-	X	-	-	-	-	-
22	Вільчинська А.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
23	Вітвицька Н.С.	-	-	-	-	-	-	-	-	X
24	Виговська Н.Г.	-	X	-	-	-	X	-	-	-
25	Вознюк Г.Л.	X	-	-	-	-	X	-	-	-
26	Воляник Г.М.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
27	Гаджисев М.Г.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
28	Гавриленко І.О.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
29	Гавришко І.К.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
30	Гаргола Ю.Г.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
31	Гончарук Р.П.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
32	Гордполов В.Ю.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
33	Городянська Л.В.	X	-	-	-	-	X	-	-	-
34	Горшинський В.М.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
35	Грачева Н.А.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
36	Давидов Ю.Г.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
37	Дерій В.А.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
38	Дікань Л.В.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
39	Дмитренко І.М.	-	X	-	-	-	-	-	-	-

Продовження дод. Я

№ з/п	Вчені-науковці	Визначення, які пропонують вчені у теорії та практиці здійснення контролю на рівні підприємств, установ, організацій, міністерств.								
		Внутрішній контроль	Внутрішньо-господарський контроль	Внутрішній економічний контроль	Внутрішньо-системний контроль	Внутрішній фінансового-подарський контроль	Внутрішній фінансовий контроль	Внутрішньо-виробничий контроль	Контроль на мікроекономічному рівні	Внутрішньо-господарський фінансовий контроль
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
40	Дорош Н.І.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
41	Дорошенко О.О.	-	-	-	-	-	X	-	-	-
42	Дрозд І.К.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
43	Євдокимов В.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
44	Жила В.Г.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
45	Загородній А.Г.	X	-	-	-	-	X	-	-	-
46	Звездін А.Л.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
47	Івахненко С.В.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
48	Калога Є.В.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
49	Каменська Т.О.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
50	Камінська Т.Г.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
51	Канурна З.Ф.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
52	Кобичева О.С.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
53	Колдуелл Д.С.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
54	Колесніков Г.О.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
55	Корінько М.Д.	X	-	X	-	-	-	-	-	-
56	Костирко Р.О.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
57	Коцупатрий М.М.	X	-	-	-	-	-	-	-	X
58	Кочерін Є.А.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
59	Крамаровський Л.М.	-	X	-	-	-	-	-	-	-

Продовження дод. Я

№ з/п	Вчені-науковці	Визначення, які пропонують вчені у теорії та практиці здійснення контролю на рівні підприємств, установ, організацій, міністерств.								
		Внутрішній контроль	Внутрішньо-господарський контроль	Внутрішній економічний контроль	Внутрішньо-системний контроль	Внутрішній фінансового-подарський контроль	Внутрішній фінансовий контроль	Внутрішньо-виробничий контроль	Контроль на мікроекономічному рівні	Внутрішньо-господарський фінансовий контроль
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
60	Криницький Р.І.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
61	Кужельний М.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
62	Кузик Н.П.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
63	Кузьмін Д.Л.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
64	Ларіков В.Ю.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
65	Лаптев В.В.	-	-	-	X	-	-	-	-	-
66	Ластовецький В.О.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
67	Лообек Дж.К.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
68	Любенко А.М.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
69	Майданевич Ю.П.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
70	Максімова В.Ф.	X	X	X	X	-	-	-	-	-
71	Малюга Н.М.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
72	Маренков М.Л.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
73	Мельник М.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
74	Микитенко Т.В.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
75	Михалевич С.Г.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
76	Мищенко Т.М.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
77	Морозова Н.Б.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
78	Мурашко В.Н.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
79	Мурашко О.В.	-	X	-	-	-	-	-	-	-

Продовження дод. Я

№ з/п	Вчені-науковці	Визначення, які пропонують вчені у теорії та практиці здійснення контролю на рівні підприємств, установ, організацій, міністерств.								
		Внутрішній контроль	Внутрішньо-господарський контроль	Внутрішній економічний контроль	Внутрішньо-системний контроль	Внутрішній фінансового-подарський контроль	Внутрішній фінансовий контроль	Внутрішньо-виробничий контроль	Контроль на мікроекономічному рівні	Внутрішньо-господарський фінансовий контроль
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
80	Нападовська Л.В.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
81	Наринский А.С.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
82	Немченко В.В.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
83	Нікончук В.В.	-	X	-	X	-	-	-	-	-
84	Нідлз Б.Е.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
85	Осмятченко В.О.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
86	Павлов П.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
87	Пантелєєв А.С.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
88	Пантелєєв В.П.	X	X	-	X	-	X	-	-	-
89	Партін Г.О.	X	-	-	-	-	X	-	-	-
90	Петренко Н.І.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
91	Петренко С.М.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
92	Петрук О.М.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
93	Пилипенко О.І.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
94	Пінькас Г.І.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
95	Погребна Т.М.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
96	Подольнчук О.А.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
97	Пристапа К.П.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
98	Прівезєнцев В.А.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
99	Пронь Н.О.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
100	Пугачов В.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження дод. Я

№ з/п	Вчені-науковці	Визначення, які пропонують вчені у теорії та практиці здійснення контролю на рівні підприємств, установ, організацій, міністерств.								
		Внутрішній контроль	Внутрішньо-господарський контроль	Внутрішній економічний контроль	Внутрішньо-системний контроль	Внутрішній фінансово-подарський контроль	Внутрішній фінансовий контроль	Внутрішньо-виробничий контроль	Контроль на мікроекономічному рівні	Внутрішньо-господарський фінансовий контроль
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
101	Редько О.Ю.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
102	Рибалко Л.В.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
103	Романчук А.Л.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
104	Рудницький В.С.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
105	Рукін В.В.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
106	Рябчук О.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
107	Савченко С.І.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
108	Сайко О.В.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
109	Сагайдак Р.А.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
110	Семчук І.В.	X	X	-	X	-	-	-	-	-
111	Сокін А.А.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
112	Соколов Б.М.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
113	Солодов А.К.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
114	Стефанюк І.Б.	-	-	-	-	-	X	-	-	-
115	Сторожук Т.М.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
116	Суйц В.П.	-	-	-	-	-	-	X	-	-
117	Супрунова І.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
118	Сухарева Л.О.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
119	Терехов О.О.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
120	Ткачук І.М.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
121	Усач Б.Ф.	-	X	-	-	-	-	-	-	X

Продовження дод. Я

№ з/п	Вчені-науковці	Визначення, які пропонують вчені у теорії та практиці здійснення контролю на рівні підприємств, установ, організацій, міністерств.								
		Внутрішній контроль	Внутрішньо-господарський контроль	Внутрішній економічний контроль	Внутрішньо-системний контроль	Внутрішній фінансового-подарський контроль	Внутрішній фінансовий контроль	Внутрішньо-виробничий контроль	Контроль на мікроекономічному рівні	Внутрішньо-господарський фінансовий контроль
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
122	Філіпова С.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
123	Філюзоп О.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
124	Фоміна Т.В.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
125	Фостер Дж.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
126	Фрідман П.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
127	Фугоранська Ю.М.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
128	Хомутенко В.П.	X	X	-	-	-	-	-	-	-
129	Хорнгрен Ч.Т.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
130	Шашкевич О.Л.	X	-	-	-	-	X	-	-	-
131	Шевчук В.О.	-	-	-	-	X	X	-	X	-
132	Шигун М.М.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
133	Шиманська К.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
134	Шпиг О.О.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
135	Штейнман М.Я.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
136	Щульга Н.В.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
137	Юшак Ж.М.	-	X	-	-	-	-	-	-	-
138	Ярошенко С.П.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
139	Яценко В.М.	X	-	-	-	-	-	-	-	-
Σ	Всього:	80	73	2	6	1	10	1	1	3

Додаток А1

**НАСЛІДКИ ДОПУЩЕННЯ ПОМИЛОК ТА ПОРУШЕНЬ ПРИ ПРОВЕДЕННІ
АУДИТУ КОМПАНІЯМИ «ВЕЛИКОЇ ЧЕТВІРКИ» [99, С. 15]**

№ з/п	Назва аудиторської компанії	Рік	Виявлені помилки чи порушення	Наслідки
1	Pricewaterhouse-Coopers	2002	Неправильно проведено 16 перевірок протягом 1996-2001 рр.	Штраф, накладений американською владою, в розмірі 5 млн. доларів США
2	Pricewaterhouse-Coopers	2002	Порушення при проведенні аудиту компанії SmarTalk Teleservices	Штраф, накладений комісією з цінних паперів і бірж США (далі SEC), в розмірі 1 млн. доларів США
3	KPMG	2003	Помилка при проведенні аудиту компанії Rite Aid і Oxford Health	При досудовому врегулюванні суперечки аудиторська фірма виплатила 200 млн. доларів США
4	Ernst & Young	2004	Помилки при проведенні аудиту компанії PeopleSoft	Штраф накладений SEC, в розмірі 1,7 млн. доларів США та заборона протягом 6 місяців проводити аудит
5	Deloitte & Touche Tohmatsu	2006	Помилки при проведенні аудиту корпорації Adelphia	Штраф накладений SEC, в розмірі 200 млн. доларів США

Додаток Б1

**УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ
«ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ» ВІТЧИЗНЯНИМИ
ТА ЗАРУБІЖНИМИ ВЧЕНИМИ**

№ з/п	Автори	Визначення внутрішньогосподарського контролю в науково-практичній літературі
1	2	3
1	О. Аксентьєва	Внутрішній контроль є одним із важелів управління підприємствами. Це пояснюється тим, що внутрішній контроль гнучко трансформувався у сучасних умовах в ефективний інструмент управління, тому що, по-перше, його складовими є контрольне середовище, контроль облікової системи, контрольні процедури; по-друге, виявлення ризиків і робота у напрямку їх зниження, виявлення причин і умов, які сприяють виникненню нестач, надлишків, суттєвих викривлень фінансової звітності та здійсненню зловживань, шахрайства, стають факторами удосконалення управління; по-третє, він забезпечує коригування управлінських рішень відповідно до визначених орієнтирів і загальної стратегії [1, с. 8].
2	В. Андреев	Під внутрішнім контролем розуміє систему контрольних процедур, план організації і методи управління об'єктом з метою ефективного проведення бізнесу, захисту активів, запобігання помилок, акуратності облікових перевірок і своєчасного представлення фінансової інформації [2, с. 221].
3	А. Аренс та Дж. Лоббек	Будь-яка компанія створює систему внутрішньогосподарського контролю, щоб вона допомогла їй у досягненні поставлених перед нею цілей. Така система складається з великої кількості конкретних методик і процедур, розроблених для того, щоб адміністрація компанії була до певної міри впевнена, що визначені нею цілі компанії будуть успішно досягнуті. Ці методики та процедури часто називають контрольними моментами. Всі разом вони утворюють структуру внутрішньогосподарського контролю компанії [4, с. 258].
4	Е. Аткінсон, Р. Банкер, Р. Каплан та М. Янг	Контроль, що відноситься до сукупності процедур, інструментів (технічних прийомів), показників оцінки виконання та систем, які організація використовує для того, щоб направляти та мотивувати всіх працівників в досягненні організаційних цілей [60, с. 546].
5	Г. Ахметова	Внутрішньогосподарський (бухгалтерський і суспільний) контроль захищає інтереси підприємства і його колективу від зловживань, розкрадань і безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності господарської діяльності підприємства [6, с. 9].

Продовження дод. Б1

№ з/п	Автори	Визначення внутрішньогосподарського контролю в науково-практичній літературі
1	2	3
6	С. Бардаш	Під внутрішнім контролем слід розуміти перевірку всієї або складових господарської системи/системи господарчого забезпечення, яка ініціюється та проводиться суб'єктом, повноваження та відповідальність якого не виходять за межі повноважень з управління такою системою [7, с. 381].
7	В. Белік	Внутрішній контроль як функція управління охоплює всі сфери діяльності: виробничу, комерційну, інвестиційну, фінансову та ін., і представляє систему спостереження та перевірки не тільки процесу функціонування і фактичного стану управлінського об'єкта, а й забезпечує максимальний його розвиток у конкурентному середовищі ринкових відносин [49].
8	І. Белобжецький	Внутрішньогосподарський контроль — це безупинне спостереження за економічною ефективністю виробничої, постачальницько-збутової і фінансової діяльності, забезпечення збереження грошових і матеріальних засобів, усунення причин і умов, що породжують безгосподарність і втрати [45, с. 59].
9	М. Білуха та Т. Микитенко	Розглядають внутрішньогосподарський контроль, як форму активного впливу на збереження суспільної власності та її раціонального використання в інтересах членах суб'єктів господарювання [50, с. 854].
10	М. Бондар	Сукупність організаційної структури, методик і процедур контролю, що приймаються керівництвом підприємства як засоби для здійснення ефективної господарської діяльності, визначається як система внутрішнього контролю підприємства [51, с. 195].
11	М. Борисенко	Сутність внутрішнього контролю діяльності підприємства полягає в можливості реалізації волі власників стосовно ресурсів підприємства шляхом оцінки їх фактичного стану і характеру використання з метою уникнення відхилень від заданих параметрів [180, с. 6]. З організаційної точки зору внутрішній контроль розглядається як сукупність підрозділів винятково контрольного характеру і підрозділів, до чийх обов'язків (в тому числі) входить реалізація функцій внутрішнього контролю. Із цього погляду внутрішній контроль є сукупністю двох підсистем: внутрішнього аудиту (ВНА) і внутрішньогосподарського контролю (ВГК). За цих обставин підсистема внутрішньогосподарського контролю є складною і, у свою чергу, складається з внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю (ВГБК) і контролю, реалізованого посадовими особами — керівниками структурних підрозділів, відділів і їхніх заступників [52, с. 6].

Продовження дод. Б1

№ з/п	Автори	Визначення внутрішньогосподарського контролю в науково-практичній літературі
1	2	3
12	Г. Бурляй	Внутрішньогосподарський контроль — це засіб двохстороннього зв'язку між об'єктами управління та органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень [53, с. 115].
13	В. Бурцев	Внутрішній контроль організації — це здійснення суб'єктами організації, наділеними відповідними повноваженнями (суб'єктами внутрішнього контролю), або в автоматичному режимі, заданому зазначеними суб'єктами і під їхнім керіванням, наступних дій: а) визначення фактичного стану чи дії керуваної ланки системи керування організацією (об'єкта контролю); б) порівняння фактичних даних з необхідними, тобто з базою порівняння, прийнятої в організації, заданої ззовні, або заснованої на раціональності; в) оцінка відхилень, що перевищують гранично допустимий рівень, і ступеня їхнього впливу на аспекти функціонування організації; г) виявлення причин відхилень [54, с. 15].
14	Т. Бутинець	Внутрішній контроль — це постійна, щоденна робота персоналу підприємства, організації та установи, яка унеможливає будь-які зловживання та відхилення від діючих внутрішніх правил та надає можливість ефективно і економічно використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь у відповідності до поставлених завдань (прийнятих програм), а також захисту інтересів працюючих у відповідності до чинного колективного договору [56, с. 15].
15	О. Войналович та І. Томашевська	Внутрішньогосподарський контроль — це систематична діяльність працівників підприємства або його власника, спрямована на виявлення відхилень фактичного стану суб'єкта господарювання від його заданих параметрів, усунення і попередження появи їх в майбутньому [57, с. 247].
16	Г. Воляник	Внутрішньогосподарський контроль виступає засобом економічної безпеки підприємства, тобто здійснюється контроль за станом сукупних ресурсів (капіталу, персоналу, інформації і технологій, техніки і устаткування, прав) і підприємницьких можливостей, за яких гарантується найефективніше їх використання з метою стабільного використання з метою стабільного функціонування і науково-технічного розвитку, запобігання внутрішніх і зовнішніх загроз для підприємства [69, с. 2].
17	Ю. Давидов	Внутрішньогосподарський контроль є основою всього фінансово-економічного контролю [83, с. 102].

Продовження дод. Б1

№ з/п	Автори	Визначення внутрішньогосподарського контролю в науково-практичній літературі
1	2	3
18	Н. Дорош	Система внутрішнього контролю розглядається як політика та процедури підприємства, спрямовані на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та відхилень від норм, які можуть з'явитися у фінансових звітах [85, с. 218].
19	В. Жила	Внутрішньогосподарський контроль за діяльністю внутрішньовиробничих формувань здійснюється на підприємствах, в організаціях і фірмах їх керівниками і фахівцями, а також штатними контролерами-ревізорами [97, с. 5].
20	С. Зубчик	Внутрішньогосподарський контроль — це система оперативних перевірок за виконанням господарських операцій та їх ефективністю безпосередньо на підприємстві [105, с. 109].
21	А. Загородній, Г. Вознюк та Г. Паргін	Під внутрішнім контролем розуміють процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства [84, с. 132].
22	С. Івахненко	Під внутрішнім контролем слід розуміти такі заходи з організації та ведення бізнесу і такі методи та процедури, які застосовують на підприємстві з метою: 1) забезпечення збереженості активів; 2) перевірки точності і вірогідності облікової інформації; 3) підвищення ефективності діяльності; 4) забезпечення вимог керівництва [111, с. 132].
23	Є. Капога	Внутрішньогосподарський контроль являє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна підприємства, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей [115, с. 141].
24	Т. Каменська	Внутрішній контроль — це механізм, за допомогою якого власники, наглядова рада, виконавче керівництво підприємства отримують розумну ступінь впевненості в тому, що підприємство досягне поставлених цілей у найбільш ефективний спосіб [116, с. 43].
25	М. Корінько	Внутрішньогосподарський контроль — це система заходів визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства [125, с. 11].

Продовження дод. Б1

№ з/п	Автори	Визначення внутрішньогосподарського контролю в науково-практичній літературі
1	2	3
26	Р. Костирко	Внутрішній контроль є інструментом координування дій, спрямованих на забезпечення збереження активів, дотримання законності господарських операцій та попередження ризиків бізнесу. Він дає змогу визначити, наскільки управлінські рішення щодо формування цілей, ресурсів і процесів сприятимуть зростанню економічного потенціалу [127, с. 68].
27	М. Коцупатрий	Внутрішньогосподарський фінансовий контроль здійснюється власниками, апаратом управління підприємницьких структур відповідно до діючого законодавства стосовно діяльності цехів, бригад, дільниць, інших підрозділів підприємств [81, с. 9].
28	Л. Крамаровський	Під внутрішньогосподарським контролем розуміють контроль, здійснюваний первинними ланками галузі за економічною та соціальною діяльністю своїх виробничих одиниць, цехів, служб та інших внутрішніх структурних підрозділів [129, с. 36].
29	Р. Криницький	Внутрішньогосподарський контроль — це контроль, який здійснюється службами конкретного об'єднання, організації, підприємства [130, с. 11].
30	Н. Кузик	Внутрішній контроль представляє собою структуру та відповідну сукупність методів і прийомів, що використовуються особами, які виражають інтереси даного підприємства. Внутрішній контроль слід розглядати як складову структуру всіх функцій у загальній системі управління [133, с. 7].
31	Ю. Майданевич	Внутрішньогосподарський контроль є багатоаспектним явищем, під яким необхідно розуміти систему, що включає в себе об'єкт, суб'єкт, сукупність методів і процедур, які використовують суб'єкти контролю для постійного спостереження за ефективністю здійснення господарської діяльності підприємства шляхом своєчасного виявлення недоліків і помилок у господарюванні та прийняття рішень щодо усунення причин їх виникнення [140, с. 11].
32	М. Маренков	Внутрішньогосподарський контроль — це система заходів, організованих керівництвом підприємства і здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання всіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій і їх економічну доцільність для підприємства [145, с. 185].
33	В. Мельник, А. Пантелєєв та А. Звездін	Внутрішній контроль — форма зворотнього зв'язку, за допомогою якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту та реалізує управлінські рішення [148, с. 45].

Продовження дод. Б1

№ з/п	Автори	Визначення внутрішньогосподарського контролю в науково-практичній літературі
1	2	3
34	Н. Морозова	Система внутрішньогосподарського контролю повинна включати три основні складові: середовище контролю, систему бухгалтерського обліку і засоби контролю [157, с. 17].
35	В. Мурашко, О. Мурашко та Т. Сторожук	Внутрішньогосподарський контроль — це система постійного спостереження за ефективністю діяльності підприємств, збереженням і ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю та вірогідністю операцій та процесів [124, с. 8].
36	Л. Нападовська	Внутрішньогосподарський контроль — це як процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих рішень [159, с. 47].
37	А. Наринский та Н. Гаджиев	Внутрішньогосподарський контроль (бухгалтерський і суспільний) захищає інтереси підприємства і його колективу від зловживань, розкрадань, безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності його господарської діяльності [161, с. 11].
38	В. Немченко, В. Хомутенко та А. Хомутенко	Внутрішній контроль — це контроль внутрішньогосподарський, на протидію зовнішнім видам контролю, таким як законодавче регулювання, увага з боку контролюючих органів, органів влади та місцевого самоврядування, незалежний зовнішній аудиторський контроль [162, с. 30].
39	Б. Нідлз, Х. Андерсон та Д. Колдуелл	Ефективна працююча система внутрішньогосподарського контролю дозволяє досягнути поставлених цілей як в бухгалтерському обліку, так і в загальному управлінні фірмой. Невипадково існують два види цього контролю: внутрішній бухгалтерський контроль і внутрішній адміністративний контроль. Перший використовується для захисту коштів та для забезпечення бухгалтерських даних.... Другий має відношення до ефективності господарської діяльності. Він зв'язаний з бухгалтерським контролем, оскільки має відношення до процесу прийняття рішень [163, с. 107].
40	В. Пантелєєв	Внутрішньогосподарський контроль розглядається як важлива складова СВК (система внутрішнього контролю — <i>примітка автора</i>), виокремлюється внутрішній контроль, внутрішній аудит, заходи щодо контролю, які здійснюються бухгалтерією, адміністративний контроль; внутрішньогосподарський контроль вивчається як складова науки про контроль; при дослідженні внутрішньогосподарського контролю використовуються знання з інших наук [168, с. 90].

Продовження дод. Б1

№ з/п	Автори	Визначення внутрішньогосподарського контролю в науково-практичній літературі
1	2	3
41	С. Петренко	Внутрішній контроль — це система контрольних та експертних дій суб'єктів підприємства залежних від власника капіталу та незалежних від виконавчої дирекції з ціллю сприяння раціональному використанню засобів, предметів праці і підприємницькій діяльності, яка повинна приносити максимальний прибуток в межах законодавства й прийнятої обліково-економічної політики [174, с. 26].
42	Т. Погребна, С. Філіпова та О. Балан	У сучасних умовах внутрішній контроль компанії має бути присутнім на всіх рівнях управління. Практично ефективна система внутрішнього контролю — це гарантія успішної діяльності компанії. Основою системи внутрішнього контролю є інформаційне забезпечення контрольної діяльності, що включає оперативну, планову, нормативно-довідкову інформацію, класифікатори техніко-економічної інформації, системи документації (уніфіковані і спеціальні) [176, с. 61 — 62].
43	В. Прівезенцев	Внутрішній контроль залежно від конкретного змісту може здійснюватися у вигляді адміністративного, технічного, екологічного, економічного, фінансового та інших спеціалізованих видів контролю [186, с. 25].
44	В. Пугачьов	Внутрішній контроль — це форма зворотнього зв'язку, засобами якої орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан управляючого об'єкта та реалізації управлінських рішень [189, с. 13].
45	А. Романчук	Внутрішньогосподарський контроль — це безперервний нагляд за економічною ефективністю всієї діяльності господарюючого суб'єкта, забезпечення збереженості грошових і матеріальних ресурсів, усунення причин і умов, що породжують безгосподарність та втрати. За способом свого проведення внутрішньогосподарський контроль — це децентралізований вид контролю за діяльністю окремих підрозділів підприємства — сфер відповідальності. Даний вид контролю нерозривно пов'язаний та доповнює облік витрат і доходів за сферами відповідальності [193, с. 2].
46	Р. Сагайдак	Внутрішній контроль являє собою організаційну структуру і сукупність методів, способів та прийомів, що використовують суб'єкти, які виражають інтереси держави і власника. Його необхідно розглядати як складову всіх функцій у загальній системі управління [196, с. 7].

Продовження дод. Б1

№ з/п	Автори	Визначення внутрішньогосподарського контролю в науково-практичній літературі
1	2	3
47	І. Семчук	Загалом під внутрішнім контролем необхідно розуміти певну систему контролю, яка організована самим підприємством з метою захисту інтересів власників та керівників підприємства для перевірки фінансового-господарської діяльності [199, с. 117].
48	А. Солодов	Під внутрішнім контролем розуміють вид контролю, який здійснюється службами, які створюються всередині окремих організаційних структур [207, с. 14].
49	В. Суйц	Внутрішньогосподарський контроль — це взаємозв'язок учасників виробництва щодо перевірки фактів і подій виробничої діяльності для забезпечення: достовірних даних у процесі обліку; правильності (законності) і доцільності господарських операцій, а також повноти та своєчасності їх відображення в обліку; виявлення відхилень у процесі виробництва від норм, нормативів, стандартів, правил, планів і т.п.; виявлення причин відхилень, що виникли і доказу провини (ініціативи) за їх наслідки [213, с. 5].
50	Л. Сухарева, І. Дмитренко та М. Борисенко	Внутрішньогосподарський контроль — це контроль в діяльності управлінського персоналу, особливо бухгалтерського, структура якого складається з трьох елементів: умова (середовище) контролю, система бухгалтерського обліку, процедури контролю [215, с. 85].
51	О. Терехов	Внутрішньогосподарський контроль — це контроль адміністративний та економічний (в тому числі і бухгалтерський) [218, с. 51].
52	О. Філозоф	Під внутрішнім контролем слід розуміти систему діяльності окремих працівників підприємства, спрямовану на забезпечення збереженості його активів та майна [226, с. 182].
53	Т. Фоміна	Внутрішньогосподарський контроль розглядається як функція управління, що являє собою процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного, що є головною ціллю внутрішньогосподарського контролю [227, с. 6].
54	Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер	Внутрішній контроль — це комплекс бухгалтерського та управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці [228, с. 398].

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Костянтин Вікторович БЕЗВЕРХИЙ

НЕПРЯМІ ВИТРАТИ
В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ
ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ:
ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНИЙ АСПЕКТ

МОНОГРАФІЯ

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Друкується в авторській редакції
Дизайн обкладинки – *Чвірук І. О.*

Підписано до друку 28.03.2013. Формат 60х84 ¹/₁₆.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 15,52. Тираж 300 прим.
Замовлення № 17-07/1.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Лаврська, 20 м. Київ

Свідцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції ДК № 2458 від 30.03.2006 р.