

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра аудиту  
та державного контролю

Факультет  
обліку та аудиту

**Микитченко Валерія Вікторівна**

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ: УПРАВЛІНСЬКИЙ  
АСПЕКТ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту  
та державного контролю  
Шевчук Олена Дмитрівна

ВІННИЦЯ – 2018

## АНОТАЦІЯ

Об'єктом дослідження є процес формування непрямих витрат сільськогосподарських підприємств.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та прикладних питань з обліку і внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат сільськогосподарських підприємств.

Мета дослідження полягає в розробці теоретико-методичних рекомендацій та пропозицій, спрямованих на вдосконалення організації та методики обліку і контролю непрямих витрат підприємств.

Завданнями роботи є: з'ясувати економічну сутність непрямих витрат як об'єкта обліку і контролю; уточнити класифікацію та систематизувати склад непрямих витрат з урахуванням інформаційних потреб управлінського персоналу; розглянути нормативно-правове регулювання та визначити його вплив на побудову обліку і контролю непрямих витрат; дослідити сучасний стан і внести пропозиції щодо вдосконалення організації та методики побудови обліку непрямих витрат; розробити інструментарій процесу бюджетування непрямих витрат для потреб ефективного управління; визначити організаційно-методичні засади внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат.

В результаті надано сучасну облікову інтерпретацію непрямих витрат. Досліджено порядок синтетичного та аналітичного обліку непрямих витрат через доповнення номенклатури субрахунків до рахунків 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» з метою гармонізації фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, бюджетування і внутрішньогосподарського контролю для забезпечення інформаційних потреб управлінського персоналу, що позитивно впливає на оперативність прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: непрямі витрати, загальногосподарські витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, управлінський облік, внутрішньогосподарський контроль.

## **ЗМІСТ**

### **ВСТУП**

### **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

1.1. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження

1.2. Економічна сутність та класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку

1.3. Нормативне регулювання обліку та контролю непрямих витрат: управлінський аспект

### **РОЗДІЛ 2. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ**

2.1. Документування непрямих витрат в системі управлінського обліку та формування звітності для менеджменту

2.2. Розподіл загальновиробничих витрат в системі калькулювання собівартості продукції

2.3. Облік адміністративних витрат та витрат на збут

2.4. Методика контролю непрямих витрат для цілей управління

### **РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ**

3.1. Удосконалення аналітичного обліку непрямих витрат для розроблення бюджетів і планових кошторисів підприємства

3.2. Обґрунтування вибору бази розподілу непрямих витрат

3.3. Досягнення ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат: удосконалення методичних засад

### **ВИСНОВКИ**

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

### **ДОДАТКИ**

## ВСТУП

Сучасні тенденції розвитку економічних відносин, посилення конкурентної боротьби за досягнення конкурентних переваг та підвищення дохідності вітчизняних підприємств потребують нових підходів до управління. Тому на сьогоднішній день перед вітчизняними виробничими підприємствами, зокрема перед підприємствами сільського господарства, постає питання щодо скорочення витрат підприємства в цілому, і непрямих витрат зокрема.

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 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, стають непрямі витрати, оскільки вони набувають особливого значення для прийняття ефективних управлінських рішень. Вказане потребує вдосконалення організації та методики обліку непрямих витрат, а також посилення уваги до формування підсистеми їх внутрішньогосподарського контролю.

Вагомий внесок в удосконалення обліку і контролю непрямих витрат 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. Сєнков, Т. Споун, П. Фрідман, Д. Фостер, Д. Хенсен, Ч. Хорнгрен, Д. Шим, М. Янг, а також вітчизняні науковці К. Безверхий, М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, С. Голов, Л. Гнилицька, В. Дерій, Я. Іщенко, Г. Кірейцев, Р. Костирко, М. Кужельний, А. Кузьмінський, В. Лінник, В. Максимова, В. Пантелєєв, О. Подолянчук, Н. Правдюк, М. Пушкар, В. Сопко, П. Сук, О. Томчук, М. Чумаченко, К. Юрченко та ін. Значну увагу дослідженню теорії та практики 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. Проведений аналіз результатів досліджень свідчить про широке коло опрацьованих ученими питань з обліку і контролю непрямих витрат підприємств у цілому та в діяльності сільськогосподарських підприємств зокрема. Втім, зважаючи на існуючі організаційно-технологічні особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, теоретичні й організаційні положення і рекомендації практичного характеру щодо обліку та контролю непрямих витрат аграрних підприємств потребують поглиблених досліджень. Це зумовило вибір теми магістерської роботи та підтверджує її актуальність.

Мета дослідження полягає в розробці теоретико-методичних рекомендацій та пропозицій, спрямованих на вдосконалення організації та методики обліку і контролю непрямих витрат підприємств.

Для досягнення мети в роботі поставлено й вирішено такі завдання:

- з'ясувати економічну сутність непрямих витрат як об'єкта обліку і контролю;
- уточнити класифікацію та систематизувати склад непрямих витрат з урахуванням інформаційних потреб управлінського персоналу;
- розглянути нормативно-правове регулювання та визначити його вплив на побудову обліку і контролю непрямих витрат;
- дослідити сучасний стан і внести пропозиції щодо вдосконалення організації та методики побудови обліку непрямих витрат;
- розробити інструментарій процесу бюджетування непрямих витрат для потреб ефективного управління;
- визначити організаційно-методичні засади внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат;
- розробити загальну методику та комплексний підхід до оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємств.

Об'єктом дослідження є процес формування непрямих витрат сільськогосподарських підприємств.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та прикладних питань з обліку і внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат сільськогосподарських підприємств.

Теоретико-методологічною основою дослідження є діалектичний метод наукового пізнання та системний підхід до визначення сучасного стану обліку і контролю непрямих витрат підприємств. Метод пізнання об'єкта дослідження ґрунтується на системному та синергетичному підходах, відповідно до яких інформаційне забезпечення обліку непрямих витрат розглядається в нерозривному зв'язку з підсистемою їх внутрішньогосподарського контролю. Дослідження сутності непрямих витрат підприємств здійснено за допомогою загальнонаукових методів абстрагування та синтезу. В результаті поєднання системного підходу, історичного методу, методів аналізу та синтезу узагальнено існуючі теоретичні положення щодо визначення окремих питань з обліку і контролю непрямих витрат сільськогосподарських підприємств.

Вирішення поставлених у дослідженні завдань та обробка даних, отриманих у процесі дослідження, здійснено з використанням методів моделювання, спостереження, формалізації, порівняння, опису, узагальнення та графічних методів.

Інформаційною базою дослідження є вітчизняне законодавство та нормативно-правові документи з питань обліку і контролю, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, періодичні видання з обліку і внутрішньогосподарського контролю, довідково-інформаційні видання, інформаційно-правові системи, а також звітність сільськогосподарського підприємства ТОВ СОП «Щасливе» с. Щаслива Липовецького району Вінницької області, мережа Інтернет, офіційні матеріали міжнародних організацій.

Робота складається з трьох розділів, виконана на сторінках машинописного тексту, містить таблиць, рисунків, список використаних джерел з найменувань, додатків.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

### **1.1. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження**

Кожне підприємство повинно самостійно вирішувати питання про те, вести чи ні управлінський облік. Так, впровадження управлінського обліку буде ефективним на великих та середніх підприємствах. Для малих підприємств цінність управлінської інформації у багатьох випадках буде нижчою, ніж витрати на її отримання. Становлення системи управлінського обліку досить трудомісткий і тривалий процес, що займає декілька років на великих підприємствах. Система управлінського обліку потребує чималих грошових засобів і кваліфікованих трудових ресурсів. При її становленні на підприємстві необхідно вирішити ряд завдань: по реорганізації фінансової служби, розробці системи обліку витрат та встановленні програмного пакету [5, 6].

В даний час можна виділити три основні позиції спеціалістів стосовно питання управлінського обліку:

1. Повне заперечення поняття «управлінський облік». Управлінський облік – це той же виробничий облік, проте відносно до сучасної термінології, і не має підстави виокремлювати його в самостійний вид обліку (наприклад, М.Ю. Медведєв) [7].

2. Управлінський облік є в повній мірі самостійною дисципліною (Е.Ю. Воронова) [2].

3. Бухгалтерський облік в сучасних умовах – це система, яка включає три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік та податковий облік (Ф.Ф. Бутинець) [1].

На сьогоднішній день найбільш обґрунтованою є третя позиція. Це обумовлено наступним:

- основні принципи обліку фінансового, управлінського та податкового співпадають;

- дані, які використовуються в фінансовому, управлінському та податковому обліках одні й ті ж – господарські операції підприємства, різниця полягає лише в групуваннях, умовах прийняття на облік і оцінках вартості, в яких її використовує кожен вид обліку (одиниці виміру, повнота відображення тощо);

- за формулюванням Американської асоціації бухгалтерів бухгалтерський облік – це процес ідентифікації інформації, вирахування та оцінки показників і надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень.

Основне завдання бухгалтерського обліку – надання інформації в обсязі, достатньому для задоволення вимог різних користувачів (внутрішніх і зовнішніх), причому при мінімальних витратах. Надання інформації здійснюється через надання звітності (фінансової, управлінської, статистичної та податкової). Сучасна система форм обліку включає управлінський, виробничий, фінансовий, податковий і статистичний обліки (рис. 1.1) [10, с. 155].



Рис.1.1. Взаємозв'язок видів обліку

Тому, основна мета управлінського обліку – надання керівникам і спеціалістам підприємства і структурним підрозділам планової, фактичної і прогнозованої інформації про діяльність підприємства та зовнішньому оточенню для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Основні користувачі інформації управлінського обліку –



вище керівництво підприємства, керівники структурних підрозділів та спеціалісти.

Дослідження наукових праць засвідчило, що фінансовий та управлінський обліки взаємозалежні та взаємозв'язані компоненти єдиного бухгалтерського обліку, їх єдність полягає в застосуванні:

- єдиних загальнооблікових принципів;
- єдиного методу бухгалтерського обліку;
- єдиного первинного обліку та професійного середовища [8, с. 152].

Основними спільними рисами фінансового й управлінського обліку є те, що:

- вони використовують загальну (єдину) інформаційну систему, зокрема для обліку витрат (за умови якщо управлінський облік організований за допомогою інтегрованої системи обліку);

- дані фінансового обліку використовуються для прийняття управлінських рішень, а дані управлінського обліку можуть бути вихідною базою для фінансових розрахунків;

- обидва види обліку ґрунтуються на концепції підзвітності менеджерів для визначення результатів їхньої діяльності.

Окрім спільних рис, управлінський та фінансовий облік мають відмінні риси. Залежно від характеристики обліку, цілей, мети, низки інших ознак, можна краще зрозуміти сутність цих видів обліку. Тому доцільно розглянути більш детально особливості видів обліку (табл. 1.1).

До основних відмінностей між управлінським і фінансовим обліком можна віднести:

- управлінський облік не підпорядковується загальноприйнятим бухгалтерським стандартам, фінансовий – чітко регламентований законодавством;

- управлінський облік зосереджений на конкретних сегментах господарської діяльності, центрах відповідальності, асортименті продукції, різних рівнях управління. Фінансовий – на підприємство в цілому;

- управлінський облік не є обов'язковим (на відміну від фінансового). Керівництво підприємства самостійно вирішує, як і в якому обсязі його вести;
- управлінський облік – децентралізований, тоді як фінансовий здійснюється в центральній (загальній) бухгалтерії підприємства;
- форма звітності управлінського обліку, термін та порядок подання встановлюються керівництвом, фінансового – законодавством.

Таблиця 1.1

### Порівняльна характеристика управлінського та фінансового обліку\*

Область порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3
Обов'язковість ведення обліку	За рішенням керівництва	Відповідно до законодавства
Ціль обліку	Надання допомоги адміністрації в плануванні, управлінні, контролі	Отримання узагальненої інформації та формування фінансової звітності
Споживачі інформації	Вузьке коло споживачів (внутрішні користувачі)	Необмежена кількість
Базова структура	Залежно від цілей використання, але завжди зіставляються витрати та результати	$A = Z + BK$ , де А – активи, Z – зобов'язання, BK – власний капітал
Основні положення	Прийнятне все	Затверджені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»
Прив'язка до часу	Поточні та майбутні дані	Облік має історичний характер
Вимірники в обліку	Грошові, натуральні, трудові, якісні	Грошові
Ступінь точності інформації	Приблизних оцінок багато	Незначна кількість приблизних оцінок
Періодичність звітності	Залежить від потреб управління (частіше – щоденна, щотижнева, щомісячна)	Квартальна, річна
Термін подання звітів	Оперативно по закінченні звітного періоду, устанавленого на підприємстві	На вимогу користувачів або у встановлені законодавством строки
Об'єкт обліку та звітності	Центри відповідальності, сегменти, окремі продукти тощо	Підприємство в цілому
Ступінь відповідальності за помилки в обліку	Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо), можлива адміністративна	Визначено законодавством

\* Узагальнено автором на основі джерел: [2, с. 250; 8, с. 162; 1, с. 393; 6; 9; 10].

Управлінський облік (залежно від способу його організації) може відповідати єдиним бухгалтерським принципам. Проте існують принципи, що притаманні лише управлінському обліку, їх сутність відображено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

### Принципи управлінського обліку та їх характеристика

Принцип	Сутність принципу
Методологічної незалежності	Кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядок ведення управлінського обліку
Орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства	Приймаючи рішення на будь-якому рівні й обираючи найоптимальніше з них, потрібно пріоритетним уважати інтереси підприємства в цілому
Результативності	При виконанні діяльності потрібно постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом. При цьому результат повинен перевищувати витрати
Відповідальності	За величину витрат і результатів відповідальна конкретна особа, яка їх контролює
Багатоваріантності	Під час підготовки інформації потрібно враховувати всі варіанти, однак обрати найоптимальніший для прийняття управлінських рішень
Комплексності	Управлінський облік уключає планування, контроль, регулювання
Різної собівартості для різних цілей	Залежно від мети використовують різну інформацію для формування собівартості
Бюджетного (кошторисного) методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю	Використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю й регулювання
Повноти та аналітичності	Забезпечує вичерпну інформацію про об'єкти обліку
Періодичності	Відображає цикл операцій, що встановлені обліковою політикою

\* Узагальнено автором на основі джерел: [5, с. 385–387]

У міжнародній практиці існують два основні варіанти зв'язку між управлінською та фінансовою бухгалтерією. Перший варіант передбачає двоколовий (автономний) принцип взаємодії рахунків фінансового й управлінського обліку та, відповідно, виділення двох автономних систем рахунків, що характеризують цілі фінансового й управлінського обліку. Зв'язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків, що мають назву дзеркальних або рахунків-екранів.

Фінансовий результат визначається як у фінансовому, так і в управлінському обліку. При цьому фінансовий облік спрямовано на

визначення фінансового результату з метою оподаткування, а в автономному управлінському обліку виявляються економічно обґрунтовані результати з точки зору підприємства. Відокремлення рахунків управлінського обліку від рахунків фінансового обліку, крім поліпшення інформаційного обслуговування різних рівнів управління, створює умови для збереження комерційної таємниці про рівень витрат виробництва та рентабельність окремих видів продукції [12, с. 237–238].

Другий варіант зв'язку передбачає одноколовий (інтегрований) принцип взаємодії рахунків фінансового й управлінського обліку, які кореспондують один з одним у межах однієї системи рахунків. Застосування інтегрованого підходу до побудови плану рахунків характерне для країн, де не існує жорсткого регулювання обліку з боку держави і, як наслідок, відсутній національний план рахунків. Бухгалтерський облік у цих державах є саморегуляційною системою, оскільки його правила, принципи й концепції розробляються та приймаються професійними організаціями бухгалтерів [2, с. 243–244].

Необхідність ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах зумовлена такими фактами:

- наявність різних форм власності, що веде до появи різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації;
- загострення конкуренції на внутрішньому й зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції, що потребує своєчасної інформації про їх кон'юнктуру;
- інтеграція економіки України у світову економіку, що неодмінно приводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань [13].

Отже, управлінський облік – надзвичайно важлива складова частина її перспективи подальших досліджень всієї облікової системи будь-якого підприємства. Сутність управлінського обліку полягає в наданні управлінському персоналу оперативної інформації для здійснення ефективного управління. Управлінський облік виконує аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, інформативно забезпечує розробку

управлінських рішень. Система управлінського обліку виходить за межі бухгалтерського обліку й охоплює елементи планування, контролю, аналізу, оцінки.

## **1.2. Економічна сутність та класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку**

Рівень конкурентоспроможності продукції та загальний результат господарської діяльності підприємства багато в чому залежить від рівня витрат. Облік витрат займає центральне місце в бухгалтерському обліку, який відіграє значну роль в системі управління підприємством. Використовуючи дані про розмір та види витрат, управлінський персонал підприємства має можливість реагувати на зміни, регулювати фінансово-господарську діяльність і приймати важливі управлінські рішення.

За економічною сутністю витрати підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства; а за натурально-речовим складом - спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Класифікація витрат передбачає їх поділ за способи перенесення на вартість продукції на прямі і непрямі.

Непрямі витрати - витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат і розподіляються спеціальними методами (амортизація, витрати на опалення й освітлення, тощо).

В сучасних умовах виробники продукції (товарів, робіт, послуг), приймаючи управлінські рішення, приділяють незначну увагу класифікації витрат, особливо класифікації непрямих витрат. Класифікація непрямих витрат дозволяє виділити ту частину витрат, яка підлягає оптимізації.

Класифікація непрямих витрат за різними ознаками знайшла відображення в наукових працях С. Голова, Е. Добикіної, Г. Партина, А. Соколова [1–4] та ін. Однак це питання залишається актуальним для потреб внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Традиційно за відношенням до процесу виробництва непрямі витрати класифікують на виробничі та невиробничі. С. Голов так визначає виробничі непрямі витрати: «це витрати, пов'язані з процесами виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно доцільним шляхом» [1, с. 629]. На думку М. Кузьміної, «це виробничі витрати, які безпосередньо неможливо віднести до об'єкта обліку витрат» [5, с. 121].

За визначенням В. Палія, «до виробничих непрямих витрат відносяться витрати на утримання та експлуатацію обладнання та виробничих приміщень, включаючи амортизацію приміщень, допоміжних матеріалів, витрати на допоміжних робітників, адміністративний та обслуговуючий персонал, витрати на опалення, освітлення, податки на майно та всі інші витрати функціональних підрозділів організації» [6, с. 29].

Дещо інше трактування надають Г. Партин і А. Загородній: «виробничі непрямі витрати – витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до собівартості конкретної продукції (виробів) економічно доцільним шляхом» [3, с. 49], а 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» [3, с. 50].

На думку К. Друрі, виробничі непрямі витрати «включають всі витрати на допоміжну працю та допоміжні матеріали плюс непрямі виробничі витрати, прикладами яких у компанії, що випускає різноманітні види продукції, є оренда приміщення чи амортизаційні відрахування за обладнання» [7, с. 28]. Невиробничі непрямі витрати слід «розглядати як витрати звітного періоду... та розподіляти невиробничі непрямі витрати за окремими видами продукції непотрібно» [7, с. 72].

У практичній діяльності промислові підприємства до виробничих непрямих витрат відносять загальновиробничі витрати, а до невиробничих непрямих витрат – адміністративні витрати та витрати на збут.

Якщо розглядати непрямі витрати у контексті операційного циклу діяльності підприємства, то, на думку автора статті, витрати іншої операційної,

фінансової, інвестиційної діяльності не включаються до невиробничих і виробничих непрямих витрат, адже серед стадій, що входять до операційного циклу діяльності підприємства, не можна виділити витрати іншої операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, які 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). У вітчизняній науці і практиці багато десятиліть використовувався критерій технологічної залежності при розподілі витрат на основні та накладні. У зв'язку з цим, накладними витратами вважались витрати, не пов'язані з технологічним процесом виробництва продукту, а основними витратами – безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва готового продукту.

На думку К. Юрченко, 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» [8, с. 59]. Автор розглядає термін «накладні витрати» як витрати, що не належать до технологічного процесу виробництва, а до накладних витрат відносить тільки ті витрати, які накладаються на виробничий процес, а саме: адміністративні витрати та витрати на збут.

Накладні витрати Ф. Бутинець трактує як «витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а які утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління та обслуговування виробництва» [9, с. 152].

В. Палій розглядає накладні витрати як «витрати, які не складають безпосередньо субстанцію продукту та які важко віднести на конкретний вид продукту, але вони необхідні для його виробництва» [10, с. 125].

Визначає накладні витрати В. Кміть як «витрати на управління та обслуговування виробництва і збуту продукції, які впливають на фінансовий

результат підприємства» [11, с. 51].

На думку Г. Партина й А. Загороднього, накладні витрати – це «сукупність непрямих витрат, які не можуть бути віднесені до певних видів продукції економічно доцільним шляхом» [3, с. 49].

Накладні витрати А. Поршнев, А. Кібанов, В. Гунін трактують як «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» [12, с. 551].

Під накладними витратами О. Волкова розуміє «ті витрати, суму яких неможливо віднести до конкретного об'єкта обліку та їх розподіляють між декількома об'єктами (одиницями продукції, групами клієнтів, торговими залами – залежно від того, що є об'єктом обліку витрат)» [13, с. 91].

До визначення непрямих витрат Т. Карпова підходить так: «накладні витрати – це витрати на обслуговування, управління виробництвом та підприємством: загальновиробничі та загальногосподарські витрати, які обумовлені підготовкою, організацією, обслуговуванням та управлінням» [14, с. 100].

В. Керімов зазначає, що «накладні витрати створюються в зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва, реалізацією продукції та управління. Вони складаються з управлінських і комерційних витрат» [15, с. 63].

«Інколи замість терміна «непрямі витрати», зауважує К. Друрі, застосовується інший – накладні витрати» [7, 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 зважаючи на сутність етапів операційного циклу діяльності підприємства. Наприклад, витрати на реалізацію (збут) на торговельних підприємствах є



основними, лише адміністративні витрати є 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, адже недостатньо виробити продукт, необхідно його ще й реалізувати, причому з максимальною вигодою для підприємства.

Таким чином, можна констатувати, 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 й реалізації, тобто визначення центрів витрат. Отже, непрямі витрати можуть бути основними і накладними.

На сільськогосподарських підприємствах до основних (технологічних) непрямих витрат належатиме частина загальновиробничих витрат, що пов'язана безпосередньо з виробництвом продукції. Наприклад, амортизація виробничого обладнання, витрати на технічне обслуговування та ремонт устаткування, енергетичні витрати на роботу обладнання, вартість послуг допоміжних виробництв із обслуговування обладнання та робочих місць, заробітна плата і відрахування на соціальне забезпечення робітників 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, будинків, витрати на забезпечення безпечних умов роботи, витрати на професійну підготовку виробничих кадрів тощо), адміністративні витрати та витрати на збут.

Приблизний склад основних і накладних витрат на виробничих підприємствах наведено на рис. 1.1.

Отже, поділ непрямих витрат на основні та накладні впливає з їх відношення до господарського процесу: основні непрямі витрати пов'язані, а

накладні не пов'язані з технологічним процесом.

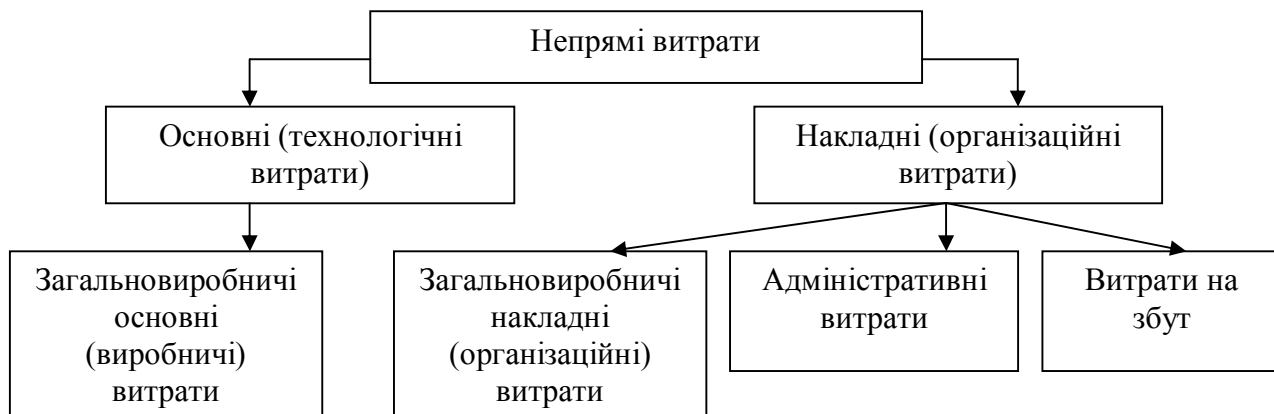


Рис. 1.1. Склад основних і накладних непрямих витрат на виробничих підприємствах

Згідно з п. 16 П(С)БО16 «Витрати» загальновиробничі витрати поділяються відповідно до обсягу виробництва на постійні та змінні.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними(або майже незмінними) при зміні обсягів виробництва. Наприклад, такими можуть бути витрати з оренди приміщення, в яких виготовляються різноманітні номенклатурні вироби (виконуються роботи, надаються послуги). До змінних витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, діляниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягів діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу. Наприклад, заробітна плата працівників, які обслуговують обладнання та устаткування визначається залежно від виробітку ними машино-годин, тобто чим більше обладнання, устаткування буде працювати, тим більше буде залучатися обслуговуючих працівників, для його ремонту, налагодження тощо.

У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку(МСБО), а саме у п. 12 МСБО2 «Запаси», постійні виробничі накладні витрати визначено як «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 обсягу виробництва, до них відносять витрати на непрямі матеріали та непрямі витрати на оплату праці» [9].

Потрібно зауважити, що П(С)БО16 «Витрати» регламентує поділ тільки загальновиробничих витрат на змінні та постійні, а адміністративні витрати та витрати на збут відповідно до цього стандарту 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.

В економічній літературі та в нормативно-правових документах, зокрема у П(С)БО та МСБО, поняття «обсяг діяльності» не розкрито. У контексті операційного циклу 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 ж працівника, що нараховується у вигляді відсотків від обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), або ж постійними збутовими витратами за відношенням до обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) можуть бути витрати на амортизацію вантажного автомобіля, який доставляє продукцію (товари) до покупців (замовників), а витрати на паливно-мастильні матеріали цього ж вантажного автомобіля будуть змінними витратами на збут.

Адміністративні витрати не можна поділити на постійні та змінні за обсягом діяльності, тому вони однозначно будуть постійними, бо їх не можна

ідентифікувати як змінні до якогось конкретного етапу операційного циклу.

Відповідно до п. 21 П(С)БО16 «Витрати» витрати операційної діяльності класифікуються за економічними елементами, а саме: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Отже, до непрямих витрат можна теж застосувати такий поділ витрат, а саме: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на амортизацію, інші операційні витрати.

Зазначені елементи операційних витрат, до яких можуть входити загальновиробничі витрати, адміністративні витрати і витрати на збут, є загальноприйнятими в міжнародній практиці, вони передбачені в п. 21 П(С)БО16 «Витрати».

Класифікація витрат, у тому числі непрямих, за економічними елементами є обов'язковим етапом складання «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» як для великих і середніх підприємств, так і для малих.

За періодом віднесення непрямих витрат на фінансовий результат непрямі витрати можна поділити на витрати на продукт (виробнича собівартість) і витрати періоду (періодичні витрати). До непрямих витрат на продукт відносяться 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 урахувати витрати для прийняття управлінських рішень стосовно планових і фактичних кошторисів витрат.

Доцільно виділити такі класифікаційні ознаки непрямих витрат як контрольовані та неконтрольовані. Це дозволить 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 на їх величину непрямі витрати слід також поділяти на регульовані та нерегульовані. Це дасть можливість віднайти більш ефективні шляхи для оптимізації непрямих витрат за допомогою впливу на ці витрати, що дозволить ефективно ними управляти.

Непрямі витрати поділяють на доцільні та недоцільні. Зосередження непрямих витрат за такими ознаками дає змогу виявляти резерви для зменшення непрямих витрат, від яких немає економічного ефекту.

За відношенням до звітного періоду, непрямі витрати слід поділяти на вичерпані та невичерпані, що дасть можливість підприємству правильно визначити фінансовий результат (прибуток або збиток) у звітному періоді.

За місцем виникнення непрямі витрати поділяються відповідно до підрозділів підприємства (витрати бригади, витрати дільниці, витрати функціональних служб тощо).

Залежно від видів продукції, що випускає підприємство, непрямі витрати можуть бути згруповані так: витрати на виробу, 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 декілька видів продукції, то доцільно буде згрупувати непрямі витрати на групи виробів або на окремі замовлення за відповідними центрами витрат будуть групи виробів, або ж окремі виробничі замовлення.

Відповідно до облікового періоду непрямі витрати слід також поділяти на поточні, минулі та майбутні.

За періодичністю виникнення непрямі витрати можуть бути повсякденні та одноразові. До повсякденних витрат слід 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 відносяться витрати, які виникають неперіодично, і мають разовий характер. Наприклад, це витрати на відрядження, разові виплати щодо сертифікації виробництва, втрати від браку тощо.

Доцільно врахувати групування непрямих витрат на релевантні та нерелевантні. Релевантними витратами 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 щодо придбання чи оренди приміщень складу готової продукції – витрати на його придбання або орендна плата за приміщення складу є релевантними непрямыми витратами.

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

Таким чином, доцільно визначити класифікаційні ознаки непрямих витрат (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

### **Класифікаційні ознаки непрямих витрат**

Ознаки	Класифікаційні групування
1	2
За відношенням до процесу виробництва	Виробничі та невиробничі
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

1	2
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 звітнього періоду	Вичерпані та невичерпані
За місцем виникнення	Підрозділи підприємства (витрати цеху, витрати дільниці, витрати функціональних служб)
За відношенням до облікового періоду	Поточні, минулі, майбутні
За періодичністю виникнення	Повсякденні та одноразові
За об'єктом формування	Сукупні(загальні), 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 неплановані
За обґрунтуванням господарських рішень	Релевантні та нерелевантні

Визначення класифікаційних ознак і розподіл непрямих витрат сприятиме більш обґрунтованому прийняттю управлінських рішень щодо їх оптимізації з метою підвищення ефективності діяльності виробничих підприємств, зокрема підприємств аграрної сфери.

### **1.3. Нормативне регулювання обліку та контролю непрямих витрат: управлінський аспект**

Організація обліку в Україні здійснюється згідно з законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1]. Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно: обирає форми його організації; визначає облікову політику;

затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку та розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій.

Отже, відповідно до чинного законодавства підприємство самостійно організовує систему обліку, в тому числі управлінського, але кожне з них має низку організаційно-правових, технологічних та інших особливостей, враховуючи різні запити щодо користування інформації з метою прийняття управлінських рішень.

Агропромисловий комплекс України на сьогоднішній день є ключовою галуззю в Україні та основним донором валюти в країні. Від його розвитку залежить стан економіки в цілому країні та її окремих регіонів. Тому ефективне функціонування сільськогосподарських підприємств, що зможе забезпечити прибутковість та конкурентоспроможність та ринку аграрної продукції залежить від правильної організації ведення управлінського обліку.

В Україні визначення, класифікація та склад витрат регламентовано на державному рівні такими документами, як Положення та стандарти бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема П(С)БО №16 «Витрати» (затвержені наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318 із змінами та доповненнями) [1] і Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах (затвержені наказом Міністерства аграрної політики України від 9.07.2007 р. №373) [2].

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства визначає П(С)БО 16 «Витрати» [2]. На підставі норм даного положення кожне підприємство будує систему обліку витрат. Основними елементами облікової політики є складові обліку витрат, а можливість вибору їх варіантів залежить від нормативно-правового забезпечення обліку витрат (табл. 1.2).

Різноманітність прийомів обліку і калькулювання собівартості продукції



визначаються галузевими особливостями та передбачає застосування різних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Таблиця 1.2

**Принципи оцінки та методи обліку витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати»**

Елементи облікової політики	
Складові облікової політики	Можливі варіанти принципів чи методів обліку
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг	Самостійно обираються підприємством
Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством
Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством
Бази розподілу загальновиробничих змінних і розподілених постійних загальновиробничих витрат	- години роботи; - заробітна плата; - обсяг діяльності; - прямі витрати тощо

Таким чином, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [2].

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (рис. 1.2).

Слід звернути увагу на те, що у П(С)БО №16 «Витрати» наведено визначення тільки прямих витрат, а віднесення витрат до непрямих віддається на розсуд бухгалтерам та економістам. Проте визначення непрямих витрат можна зустріти у методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, де вони визначаються як витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [2].

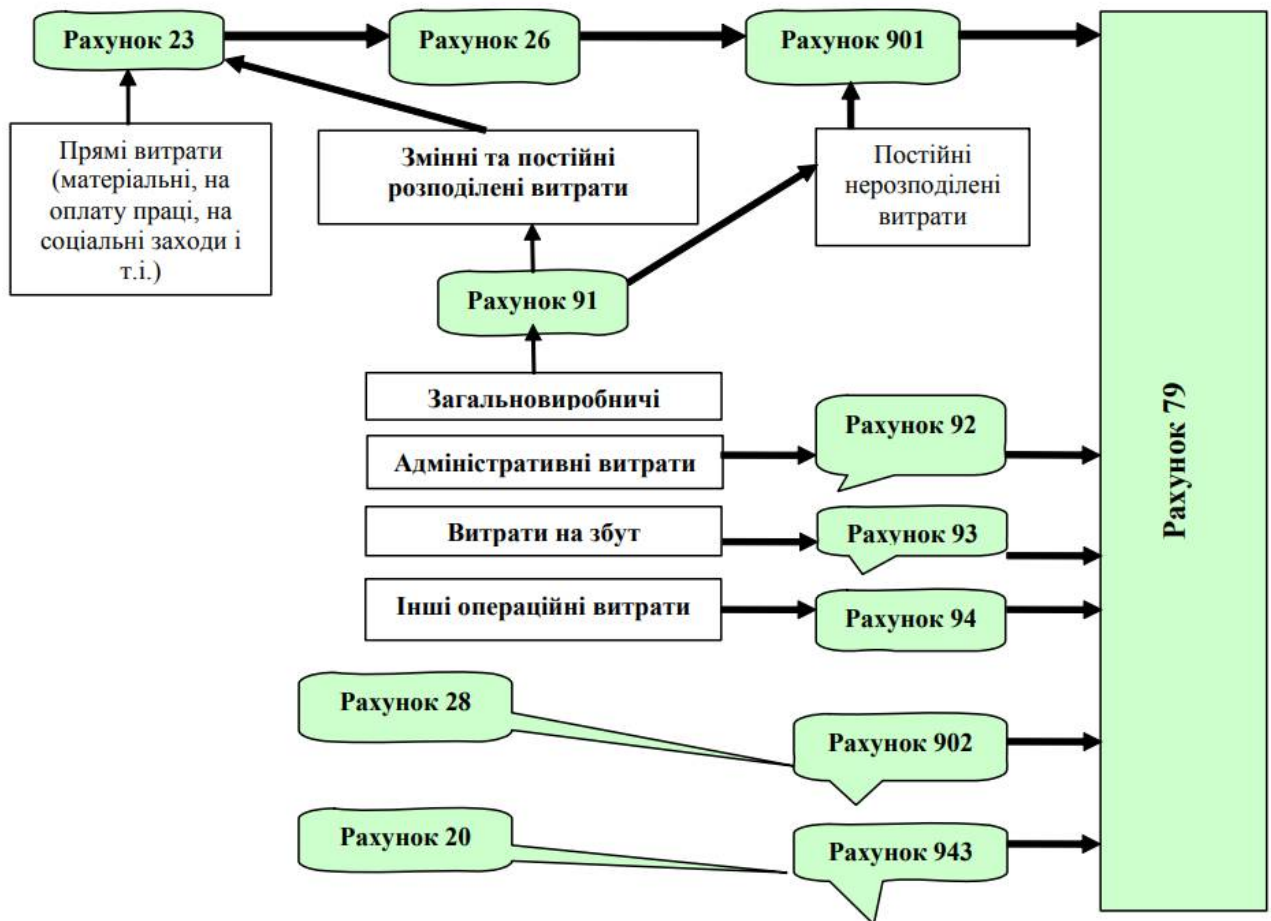


Рис. 1.2. Схема формування витрат операційної діяльності згідно з П(С)БО 16

Таке визначення непрямих витрат не є коректним (точним), тому що передбачає можливість віднесення до них і таких, які є прямими. Також у понятті використано вираз «економічно доцільним шляхом», який не відображає сутності віднесення витрат до певного об'єкта, оскільки керівник будь-якого підприємства для вибору способу розподілу непрямих витрат використовує принцип доцільності.

Поняття непрямих витрат виникло не водночас, воно не має однозначного визначення і змінюється відповідно до умов господарювання. Зокрема у світовій практиці непрямими витратами називали валові витрати за мінусом прямих витрат на матеріали та прямих витрат на оплату праці.

У зв'язку з тим, що процес формування собівартості в різних галузях виробництва має свої особливості, підготовлено та введено в дію галузеві

методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), присвячені конкретним питанням планування, ведення обліку та калькулювання виробничої собівартості продукції. В окремих методичних рекомендаціях враховані галузеві ознаки порядку включення витрат до змісту виробничої собівартості, які зумовлені технологічним процесом конкретного виробництва тієї чи іншої галузі[6].

У разі невідповідності окремих норм галузевих методичних рекомендацій вимогам П(С)БО 16 “Витрати” за основу беруться вимоги останнього.

Водночас великий вплив на калькулювання та облік витрат на підприємстві здійснює система внутрішнього обліку та звітності, оскільки в обліку витрат формується основна інформація для щоденних потреб управління. Законодавчі та нормативні акти дають підприємствам право обирати з-поміж різноманітних методів обліку витрат і калькуляції ті, які найбільше відповідають конкретним вимогам господарювання та виду їх діяльності.

Постановка обліку витрат на виробництво багато в чому залежить від особливостей діяльності кожного виробництва. До таких особливостей належать:

- встановлення на підприємстві вдосконаленої структури управління виробництвом (відповідність організаційного розподілу виробництва за цехами та дільницями технологічного процесу, доцільність цехової або безцехової структури);
- ступінь і повнота розробки виробничих та технологічних планів, деталізації та обґрунтованості норм матеріальних і трудових витрат та охоплення ними продукції, що виробляється;
- наявність технологічних карт виробництва продукції;
- ступінь механізації та автоматизації виробництва;
- оснащеність ваговими приборами та приладами;
- організація постачання, складського господарства та технічного

контролю за якістю продукції, що випускається;

- встановлення переліку цехів та видів продукції, за якими витрати мають враховуватися окремо;

- розробка номенклатури статей витрат для обліку витрат на виробництво;

- визначення методів розподілу посередніх витрат за видами готової продукції та незавершеного виробництва;

- планування витрат і собівартості продукції по підприємству в цілому та за цехами, дільницями, бригадами;

- рівень автоматизації облікових робіт.

Все вищесказане має бути зафіксовано в технологічних документах, у розпорядчих документах та стандартах підприємства, у документах про облікову політику підприємства. Крім того, підприємству необхідно розробити робочий план рахунків, реєстрові форми бухгалтерського обліку, систему документообороту, форми внутрішньої бухгалтерської звітності та первинної документації, методику обліку окремих господарських операцій, закріплюючи ці моменти в наказі про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

Доцільно також розробити інструкцію з обліку витрат на виробництво та калькуляцію собівартості продукції, у якій зазначити склад цехів основного та допоміжного виробництв, непромислових виробництв та господарств конкретного підприємства, визначити рівень централізованості або децентралізованості обліку витрат на виробництво. Тільки попереднє вирішення названих питань дасть змогу організувати обґрунтований облік витрат на виробництво та виявити реальний фінансовий результат роботи на будь-якому підприємстві.

Велике значення для розвитку потенціалу підприємства має управління витратами. Актуальність управління витратами полягає в розвитку трансформаційних економічних процесів на підприємствах, де аналіз собівартості продукції і впровадження сучасних методів набувають значного впливу.

## РОЗДІЛ 2

### УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ

#### **2.1. Документування непрямих витрат в системі управлінського обліку та формування звітності для менеджменту**

Підставою для відображення господарських операцій є первинний документ. Документальне оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат здійснюється за загальновстановленими правилами, проте документування деяких господарських операцій потребує або уточнення змісту вже розроблених і затверджених форм первинних документів, або їх розробки. Отже, питання організації первинного обліку непрямих витрат в умовах сьогодення стає нагальним.

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 документи – 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 розглядають як джерела доказів при вирішенні спорів, проведенні ревізій та аудиторських перевірок.

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 і економічних розрахунках. У зв'язку з цим до змісту та порядку оформлення бухгалтерських документів висуваються особливі вимоги.

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» [1].

З розвитком інформаційних технологій вітчизняні підприємства все частіше застосовують електронні документи та електронний документообіг. Так, відповідно до ст. 5 абз. 1 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг»: «Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа» [3].

Згідно із ст. 1 абз. 12 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: «Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення» [5].

У пп. 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» [6].

Крім того, і в Законі [5], і в Положенні [6] чітко визначено обов'язкові реквізити первинних документів. Зокрема, ст. 9 п. 2 Закону передбачено, що первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- 1) назву документа (форми);
- 2) дату і місце складання;
- 3) назву підприємства, від імені якого складено документ;
- 4) зміст, обсяг та одиницю виміру господарської операції;
- 5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та

правильність її оформлення;

б) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [5].

Щодо одиниць виміру господарських операцій, то треба 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 необґрунтований, таке розгалуження обліку є надуманим [7, с. 8].

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

У цілому процес документування складається з послідовних етапів:

- спостереження;
- сприйняття господарського факту;
- вимірювання вартісних і натуральних параметрів;
- 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» [8, 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 таку дефініцію господарської

операції: «це факт господарського життя, що підтверджує або змінює структуру активу чи пасиву балансу» [7, с. 7–8].

Будь-яка господарська операція, яка здійснюється на підприємстві в процесі діяльності, має бути задокументована. Проте документування господарських операцій виконують не стільки працівники бухгалтерії підприємства, скільки ті особи, які безпосередньо беруть участь у здійсненні господарських операцій 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 загально визнано за необхідне 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, в тому числі непрямими витратами підприємства.

Для виконання цього 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. Кількість 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 господарських операцій і строків їх оформлення первинними документами в різних службах або отримання від інших підприємств та передавання їх на обробку до бухгалтерії, керівник підприємства затверджує графік документообігу.



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» [7, с. 8].

Відповідно до ст. 9 абз. 1 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг»: «Електронний документообіг(обіг електронних документів) – сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів» [3].

Графік документообігу оформлюють 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 знаходження в підрозділі, сприяти своєчасному нарахуванню виплат працівникам, складанню бухгалтерської (фінансової, статистичної, внутрішньогосподарської (управлінської) та податкової) звітності.

Кожному виконавцю слід видати витяг із графіка документообігу, 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, несвоєчасну передачу їх у встановлені графіком документообігу строки для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали й підписали ці документи.

Згідно з п. 6 ст. 8 Закону 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 та подання до обліку первинних документів [5].

Ми погоджуємося з думкою С. Кузнецової, що «ефективність організації процесу документування облікової інформації забезпечується впровадженням та використанням єдиного підходу щодо його побудови» [9, с. 57].

Як об'єднуючий ґрунтовний підхід, що зумовлює організацію процесу документування облікової інформації та визначає відповідні організаційні принципи в межах будь-якого суб'єкта господарювання, К Безверхий пропонує розглядати синергічний підхід, під яким слід розуміти 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 й 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.

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» від 29.12.95 р. № 352;
- облік малоцінних та швидкозношуваних предметів – наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» від 22.05.96

р. № 145;

- облік сировини та матеріалів – наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.96 р. № 193;

- облік бланків суворої звітності – наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворої звітності» від 11.03.96 р. № 67;

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

- облік утримання та використання автотранспорту – наказ Міністерства статистики та Міністерства транспорту України «Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля» від 29.12.95 р. № 488/346 і наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типової форми первинного обліку роботи службового легкового автомобіля та Інструкції про порядок її застосування» від 17.02.98 р. № 74;

- облік результатів інвентаризації – наказ Державного комітету статистики СРСР «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій» від 28.12.89 р. № 241;

- 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» від 22.11.2004 р. № 732.

Розглянемо документування окремих складових непрямих витрат сільськогосподарських підприємств.

Первинними документами, які є підставою для віднесення витрат до загальновиробничих, виступають [69]:

- по амортизації – розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. №ОЗСГ-5). Розрахунок використовують для визначення річної і місячної суми амортизації на 1 січня. Необоротні активи

групують за групами та видами об'єктів, а також передбачають розподіл амортизації за об'єктами обліку;

– по виробничих запасах – «Лімітно-забірна картка», «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів».

Лімітно-заробітні картки випускає бухгалтерія на один чи кілька номенклатурних номерів продукції та матеріалів і, як правило, на один шифр витрат (замовлення) в двох примірниках строком на 15 днів. У деяких випадках їх можна відкривати в цілому на замовлення всієї номенклатури матеріалів, що будуть використовуватися. Один примірник Лімітно-заробітної картки до початку місяця передають одержувачу, а другий – складу.

Комірник або заміряє продукцію і матеріали, які випускає, обов'язково в присутності представника відділка, ферми і фіксує в обох примірниках, карти дату та кількість виданої продукції чи матеріалів.

Накладні внутрішньогосподарського призначення (ф. 87) призначені для відображення оприбуткування чи випуску продукції зі складу у виробництво у двох примірниках і вручаються особі, яка одержуватиме цінності. Накладними внутрішньогосподарського призначення оформляють також операції по здачі виробничими підрозділами з виробництва на склади виготовлених використаних на виробництві раніше одержаних за відповідними документами матеріальних цінностей, відпрацьованих нафтопродуктів, відходів переробки матеріалів від ліквідації основних засобів, від розбивання тимчасових споруд тощо.

– по малоцінних і швидкозношуваних предметах – «Акт на списання виробничого та господарського інвентарю» (форма № ВЗСГ-5), який складається для визначення непридатності предметів для їх подальшого використання і оформлення необхідної документації на списання керівником підприємства спеціальною комісією.

– грошових коштів – «видатковий касовий ордер» (ф. № КО-2), виписки банку [69].

Видатковим касовим ордером оформляється видача грошей з каси,

підписується керівником і головним бухгалтером підприємства або особами і ними уповноваженими.

До виписки банку додають документи, одержані від інших підприємств і організацій, на підставі яких зараховані або списані кошти. Документи, виписані підприємством, до виписки не додаються.

– витрат на відрядження – авансовий звіт, який заповнює відряджувана особа по завершенні відрядження і разом з виправдними документами здає в бухгалтерію. Після перевірки бухгалтерського авансовий звіт затверджує керівник господарства, а додані документи погашають штампом або надписом від руки «оплачено» або «погашено».

– робіт і послуг підрядників – рахунок – фактура, акт приймання виконаних підрядних робіт, які складаються при одержанні від постачальників і підрядчиків товарно-матеріальних цінностей або виконаних робіт і наданих послуг.

– заробітної плати – таблиць обліку використання робочого часу, який складається в розрізі працівників і в якому проставляються дні виходу і причини невиходу ними на роботу. Складається в одному екземплярі і підписує керівник підрозділу, а також складена на його підставі розрахункова – платіжна відомість, яка вміщує в себе суми нарахованої заробітної плати по кожному працівнику, його ідентифікаційний код, посадовий оклад, суми утримань із заробітної плати і суму до видачі [69].

Недоліком ведення первинного обліку в ТОВ СОП «Щасливе» є те, що у господарстві не вистачає бланків первинних документів, тому деякі з них пристосовують до типових. В первинних документах зустрічаються помилки, найчастіше такі: відсутність назви підприємства, прізвищ відповідальних осіб та їх підписів; кореспонденція рахунків в первинних документах проставляється не у відведених для цього графах, а зверху.

Це, зокрема, стосується обліку витрат на утримання й експлуатацію машинно-тракторного парку, службових поїздок працівника, на канцелярські товари. Використання розроблених і вдосконалених деяких форм первинних

документів та належного графіка їх документообороту сприяє більш якісному формуванню обліково-аналітичної інформації та оптимізації документального оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат.

Водночас, зазначені помилки не знижують якість та не впливають на своєчасність обробки первинних документів, тому рахуємо, що первинний облік загальнопромислових витрат в ТОВ СОП «Щасливе» ведуть належним чином.

У бухгалтерському обліку адміністративні витрати відображаються на підставі документів, характеристики яких ми наведемо у таблиці 2.1.

*Таблиця 2.1*

**Первинні документи з обліку операцій, що зумовлюють виникнення адміністративних витрат**

№ з/п	Зміст операції, що зумовлює виникнення адміністративних витрат	Назва документа
1.	Нарахування амортизації на об'єкти основних засобів та інших необоротних матеріальних активів адміністративного призначення	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів
2.	Списання чи використання матеріальних оборотних активів (малоцінні та швидкозношувані предмети, виробничі запаси) для адміністративних потреб	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, лімітно-забірна картка
3.	Виплата (перерахування) грошових коштів на проведення корпоративних заходів, а саме, виплата авансу на відрядження, заробітної плати та коштів стороннім організаціям	Видатковий касовий ордер, платіжне доручення, платіжна відомість
4.	Витрати на відрядження	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження та під звіт
5.	Нарахування заробітної плати та прирівняних до неї виплат	Табель обліку використання робочого часу, а також складена на його підставі розрахунково-платіжна відомість
6.	Нарахування винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо)	Накладна, акт виконаних робіт
7.	Відображення витрат за розрахунково-касове обслуговування	Договір на банківське обслуговування рахунка

У бухгалтерському обліку збутові витрати відображаються на підставі документів, наведених у таблиці 2.2.

**Первинні документи з обліку операцій, що зумовлюють  
виникнення витрат на збут**

№ з/п	Зміст операції, що зумовлює виникнення витрат на збут	Назва документа
1.	Нарахування амортизації на об'єкти основних засобів та інших необоротних матеріальних активів збутового призначення	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів
2.	Списання чи використання матеріальних оборотних активів (малоцінні та швидкозношувані предмети, виробничі запаси) збутових потреб	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, лімітно-забірна картка
3.	Виплата (перерахування) грошових коштів, пов'язаних із збутом продукції	Видатковий касовий ордер, платіжне доручення, платіжна відомість
4.	Витрати на відрядження	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження та під звіт
5.	Нарахування заробітної плати та прирівняних до неї виплат	Табель обліку використання робочого часу, а також складена на його підставі розрахунково-платіжна відомість

Залежно від інформаційних потреб системи управління підприємством нами виділено етапи первинного обліку господарських операцій, пов'язані з непрямыми витратами підприємства, для відображення на рахунках бухгалтерського обліку, що буде основою для формування бухгалтерської (фінансової, статистичної, внутрішньогосподарської (управлінської) 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 становлять до 60% загальних затрат часу на обробку всієї інформації, тому питання скорочення трудомісткості складання первинних документів є дуже важливим і, на нашу думку, його слід застосувати до рівня, який задовольняв би потреби управління виробництвом і вимоги простоти та здешевлення обліку. Пропонуються такі шляхи скорочення кількості документів:

- застосування багатоденних і накопичувальних документів замість разових;
- укрупнення об'єктів обліку або усунення зайвої деталізації;
- скорочення кількості примірників документів;
- поєднання первинного документа з обліковим регістром;
- оформлення кількох операцій одним документом;
- 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 [7, с. 13].



Рис. 2.1. Етапи організації первинного обліку непрямих витрат сільськогосподарського 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 агропромислових підприємств первинні документи не розроблені або потребують суттєвого вдосконалення.

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.	Довідка-розшифровка витрат, відомість розподілу витрат і віднесення на собівартість продукції	5(5А), розділ III (III А) «Витрати діяльності», ряд. 3 «Загальновиробничі витрати» (графіа 25)	91 «Загально-виробничі витрати»	-
2.	Довідка-розрахунок про накопичення адміністративних витрат (на основі 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», ряд. 4 «Адміністративні витрати» (графіа 25)	92 «Адміністративні витрати»	Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід», код рядка 2130 «Адміністративні витрати»
3.	Довідка-розрахунок витрат на збут (на основі 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», ряд. 5 «Витрати на збут» (графіа 25)	93 «Витрати на збут»	Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід», код рядка 2150 «Витрати на збут»

Це, зокрема, стосується обліку витрат на утримання та 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 тощо. Так, суттєвим недоліком Подорожнього листа службового легкового автомобіля (типова форма № 3), на нашу думку, є відсутність у ньому маршрутів руху службового легкового автомобіля, що унеможливило здійснення оперативного контролю за раціональним використанням службового легкового автомобіля працівниками підприємства (водіями, менеджерами тощо). Тому вважаємо за доцільне внести доповнення до типової форми №3, а саме на зворотному боці документа після розділу IV «Результати роботи автомобіля» додати розділ V «Маршрут легкового автомобіля».

Базове підприємство – ТОВ СОП «Щасливе» не формує управлінської звітності взагалі, і природно, що немає звітності по непрямим витратах. Пропонуємо для ефективного управління витратами формувати звітність по витратах для цілей менеджменту, наведені у табл. 2.2.

*Таблиця 2.2*

**Рекомендована управлінська звітність сільськогосподарського підприємства за видами звітних документів**

№ з/п	Назва звітнього документа	Характеристика звітнього документа
1.	Звітний документ № 1 «Зведений звіт підприємства про доходи, витрати та результат діяльності»	Відображується в розрізі виробничих підрозділів інформація про чистий дохід від реалізації, собівартість реалізації, результат реалізації, інформація про загальні постійні витрати підприємства
2.	Звітний документ № 2 «Звіт про витрати та результати діяльності підприємства в розрізі галузей, основних виробничих підрозділів та видів продукції»	Формується інформація за галузями, виробничими підрозділами та видами продукції в натуральних та вартісних вимірниках про залишок на початок періоду, обсяг виробленої продукції, реалізованої продукції за цінами реалізації та за середньою собівартістю виробництва, результат реалізації, внутрішню передачу продукції за середньою собівартістю, в тому числі природні втрати за видами продукції, а також про залишки продукції на кінець звітнього періоду
3.	Звітний документ № 3 «Звіт про формування фактичної собівартості готової продукції»	Акумулюється інформація про витрати виробництва за статтями витрат, видами основних виробництв і видами продукції та в цілому по підприємству. Міститься інформація про планову та фактичну собівартість одиниці продукції
4.	Звітний документ № 4 «Деталізований зведений звіт про витрати підприємства по статтях та елементах витрат в розрізі виробничих підрозділів»	Міститься інформація з максимально можливою деталізацією за статтями витрат та за видами основних, допоміжних, обслуговуючих виробництв, а також іншими витратами підприємства, що не включаються у собівартість виробництва

Залежність конкурентоспроможності суб'єктів господарювання від зовнішніх ринкових процесів викликає потребу у поглибленні інформативності управлінської звітності, яка складається як структурними підрозділами, так і в межах підприємства в цілому. Зазначене потребує удосконалення організації управлінського обліку в частині формування такої аналітичної інформації, яка є необхідною для оптимізованого управління витратами підприємств в умовах застосування програмного забезпечення системи бюджетування.

## **2.2. Розподіл загальновиробничих витрат в системі калькулювання собівартості продукції**

Проблеми ефективності й гнучкості виробничого обліку можливо вирішити шляхом розробки і застосування різноманітних методів обліку витрат, що дозволить ефективно регулювати процесом виробництва відповідно до наявних ресурсів, ринкової кон'юнктури, потреб споживачів та інших факторів. Облік витрат зводиться до обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), тобто складання калькуляції. Для реалізації цього завдання на належному рівні постає питання відокремленого обліку загальновиробничих витрат. Адже лише кваліфіковане узагальнення, виявлення характеру зв'язку з виробництвом та правильне обрання методу розподілу таких витрат може гарантувати обчислення реальної собівартості виготовленої продукції. Беззаперечним є факт, що в останні роки недооцінюється значення собівартості як практикуючими бухгалтерами, управлінським персоналом, так і науковцями. Це обумовлено рядом факторів.

По-перше, існує думка, ніби-то байдуже скільки затрат понесено на виготовлення продукції, ціна все одно продиктована ринком як результат взаємодії попиту та пропозиції. А в умовах значної інфляції за часів економічної кризи 90-х років в Україні, максимізувати прибуток вдавалося за рахунок постійного підвищення цін.

По-друге, згідно податкового законодавства, яке регламентує питання обліку доходів і витрат платників податків [22], для визначення прибутку до

уваги беруться лише витрати платників, а величина собівартості взагалі не має жодного значення.

По-третє, П(С)БО встановлено, що підприємства, залежно від специфіки діяльності, структурних розмірів та потреб управління, самостійно встановлюють перелік змінних і постійних загальнопромислових витрат та самостійно обирають методику розподілу даних витрат [14].

Потреба в калькулюванні собівартості в умовах ринкових відносин набуває особливої актуальності, так як відсутність на вітчизняних підприємствах систематичної роботи щодо скорочення собівартості продукції в останні роки призвела до падіння рентабельності виробництва. Сучасний стан економіки України вимагає особливої уваги до собівартості продукції (робіт, послуг) для формування ефективного механізму управління витратами підприємств, особливо в сучасних кризових умовах.

Собівартість продукції являє собою видозмінену форму виробничих витрат. Неточне відображення у ній окремих витрат аж ніяк не знижує дієвості даного показника як одного з найважливіших при оцінці ефективності виробництва. Тепер уже недостатньо лише того, щоб керівники підприємств знали, скільки коштує продукція, яку вони виробляють. Вони мають знати, як зробити, щоб її виробництво було вигідним.

Відкидаючи потребу в калькулюванні, ми зводимо облік до простого підрахунку витрат виробництва, що унеможливорює отримання корисної інформації, звужує можливості управління. А це є неприпустимим! Для ефективного управління необхідна інформація про витрати підприємства від різних видів діяльності. До того ж калькулювання собівартості дає змогу визначити нижню межу ціни на продукцію, її асортимент, виявити та реалізувати резерви виробництва, з'ясувати недоліки в організації та технології виробничого процесу.

Позитивним беззаперечно була чітка регламентація вітчизняного бухгалтерського обліку. До реформування бухгалтерського обліку обов'язковим було дотримання вимог Типових положень, інструкцій та

методичних розробок з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції [20]. Вказані нормативні документи досить чітко визначали склад виробничих витрат, методи планування та обліку цих витрат, а також калькулювання собівартості продукції на всіх виробничих підприємствах.

На сьогоднішній день ці документи є незамінні під час формування облікової політики підприємства і можуть бути використані у частині, що не суперечить чинному законодавству. Так, у Методологічних рекомендаціях подана детальна структура калькуляційних статей собівартості, методика і організація обліку витрат за позамовним і попередільним методом [11]. Однак невідповідність даного документу П(С)БО та ряд неточностей знижують його важливість. П(С)БО 16 «Витрати» передбачає наближення калькулювання до зарубіжної системи «директ-кост», що зобов'язує поділ витрат на постійні та змінні і калькулювання неповної собівартості. Такий підхід викликав як схвальні, так і негативні відгуки.

Окремі науковці вважають, що віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції є економічно обґрунтованим, оскільки виробнича собівартість продукції не повинна підлягати різним коливанням, а витрати виходячи з принципу обачності не занижуються, а відображаються в тому періоді, коли були понесені [6]. Проте, проф. В.О. Ластовецький переконує, що цей метод у практиці обліку витрат та калькулювання собівартості продукції застосовувати не слід [10].

Негативною стороною реформування бухгалтерського обліку України виступає сліпе копіювання західних концепцій та принципів, які докорінно відрізняються від звичних нам методів обліку витрат виробництва та не враховують національних особливостей. У результаті розроблені раніше методи обліку та аналізу загальновиробничих витрат призупинили свій розвиток та втратили актуальність. Натомість варто було б проаналізувати вітчизняні літературні джерела, які є більш прийнятними для власної специфіки бухгалтерського обліку, вивчити пропозиції та рекомендації

науковців, оцінити та доповнити з урахуванням передового досвіду та специфіки галузі. Лише вдале поєднання вітчизняного та зарубіжного досвіду дасть змогу адаптувати методика та організацію виробничого обліку до сучасних умов господарювання.

Згідно П(С)БО 16 загальновиробничі витрати за характером включення до собівартості продукції поділяються на:

- змінні. Це витрати, які залежать від обсягу виробництва. Такі витрати повністю включаються до витрат виробництва у період їх виникнення.
- постійні. Такі витрати залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва.

При цьому віднесенню до складу виробничої собівартості підлягає лише частина постійних загальновиробничих витрат (постійні розподілені загальновиробничі витрати), що відповідає нормальній потужності – тобто очікуваного середнього обсягу діяльності (наприклад, вартість валової продукції у постійних цінах 2010 року), що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Інша частина постійних загальновиробничих витрат (нерозподілені постійні загальновиробничі витрати) відноситься до собівартості реалізованої продукції. Проте Методичними рекомендаціями № 132 (п. 2.21) дозволяється сільськогосподарським підприємствам не поділяти загальновиробничі витрати на постійні та змінні.

Сільськогосподарське виробництво відрізняється від інших виробництв сезонним характером та залежить у певній мірі від природних факторів. Тому витрати на обслуговування та управління виробництвом у рослинництві та тваринництві в продовж календарного року формуються не рівномірно. І визначення нормальної потужності та поділ загальновиробничих витрат по постійні та змінні у сільському господарстві теоретично та методично складно. Тому більшість сільськогосподарських підприємств всі суми загальновиробничих витрат вважають змінними і відносять до виробничої

собівартості. Проте на підприємствах, що цілорічно займаються виробництвом продукції (наприклад, птахофабрики) можливо виділити постійні та змінні загальновиробничі витрати. Залежно від організаційно-технологічних особливостей виробництва може бути застосований такий перелік умовно постійних та умовно змінних загальновиробничих витрат (ЗВВ) (рис. 2.2).

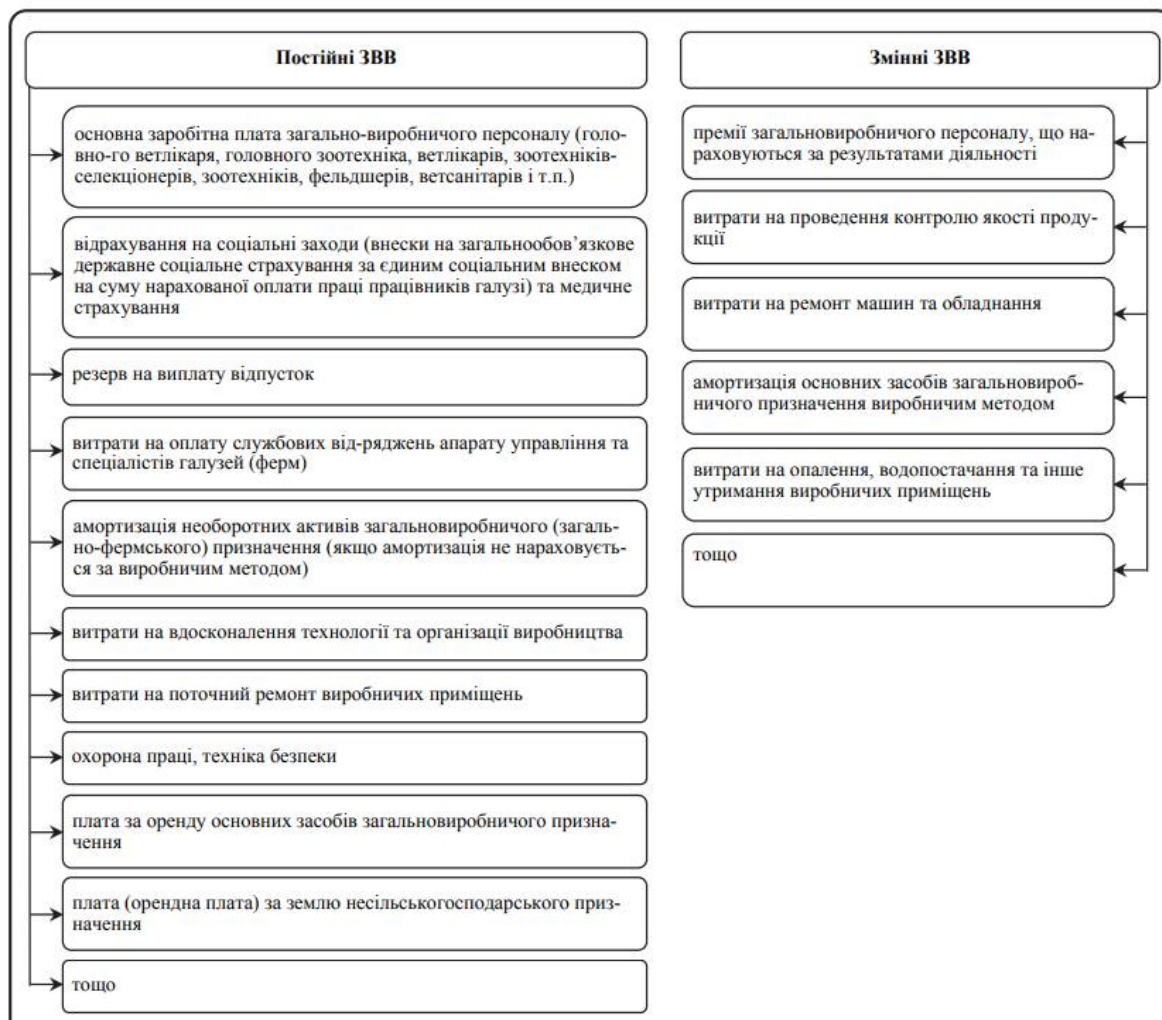


Рис. 2.2. Можливий склад умовно постійних та умовно змінних загальновиробничих витрат у тваринництві

Для бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». На ньому обліковують виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва.

Це активний, операційний, збірно-розподільний рахунок, за дебетом

якого відображають суму визнаних витрат, за кредитом – їх списання в порядку розподілу за об'єктами обліку.

До рахунку 91 у сільськогосподарських підприємствах доцільно відкривати такі субрахунки:

911 «Загальновиробничі витрати рослинництва»

912 «Загальновиробничі витрати тваринництва»

913 «Загальновиробничі витрати промислових виробництв»

914 «Загальновиробничі витрати інших виробництв»

915 «Орендна плата за земельні паї»

Залежно від особливостей організації, технології виробництва та потреб управлінського обліку до виділених субрахунків можуть відкриватись окремі аналітичні рахунки для обліку загальновиробничих витрат залежно від місць їх виникнення (бригади, ферми, цехи, відділки). В такому разі загальновиробничі витрати поділяються на галузеві, які відносяться до галузі в цілому (рослинництво, тваринництво, промислові виробництва тощо), а також на загальноцехові (загальнобригадні, загальнофермські), які обліковуються за кожним підрозділом господарства, в якому вони виникли.

Наприклад, до субрахунку 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва» можна відкрити такі аналітичні рахунки для обліку загальнобригадних витрат:

911.1 «Загальновиробничі витрати рослинництва»;

911.2 «Загальновиробничі витрати бригади № 1»;

911.3 «Загальновиробничі витрати бригади № 2».

До субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва» можуть відкриватись аналітичні рахунки для обліку загальнофермських витрат:

912.1 «Загальновиробничі витрати тваринництва»;

912.2 «Загальновиробничі витрати ферми № 1»;

912.3 «Загальновиробничі витрати ферми № 2».

Таким чином, на відповідних аналітичних рахунках загальноцехових (загальнобригадних, загальнофермських) – ведуть облік ЗВВ, які пов'язані з



організацією виробництва і управління конкретного структурного підрозділу:

– витрати на оплату праці керівникам і спеціалістам бригади чи ферми, сторожам;

– відрахування на соціальні заходи;

– витрати на службові відрядження;

– витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки;

– витрати на облаштування дезбар'єрів і інших об'єктів, пов'язаних з ветеринарно-санітарними заходами;

– вартість спецодягу і спецвзуття, що видають керівникам і спеціалістам та сторожам бригад та ферм;

– амортизація і витрати на утримання основних засобів загальнобригадного та загальнофермського призначення;

– тощо.

Загальновиробничі витрати, які неможливо віднести безпосередньо до конкретного структурного підрозділу, слід обліковувати у складі аналітичних рахунків (наприклад: 911.1 «Загальновиробничі витрати рослинництва», 912.1 «Загальновиробничі витрати тваринництва»). До них відносять:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління галузі (головного агронома, головного зоотехніка, головного ветлікаря і іншого персоналу);

2. Відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління галузі тощо).

3. Витрати на оплату службових відряджень персоналу галузі.

4. Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення.

5. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення.

6. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

7. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва

(оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

8. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

9. Витрати на охорону праці і техніку безпеки загальновиробничого призначення та охорону навколишнього природного середовища.

10. Інші витрати.

Такий порядок, хоча і ускладнює аналітичний облік, проте забезпечує точність обліку і розподілу загальновиробничих витрат за об'єктами обліку, а також відповідає потребам бюджетування. Перелік статей за кожним аналітичним рахунком загальновиробничих витрат господарство визначає самостійно і вказує в обліковій політиці.

Загальновиробничі витрати розподіляють між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, зафіксувавши цей момент у наказі про облікову політику. Об'єктом витрат може бути продукція, роботи, послуги, які виробляються, виконуються, надаються підприємством і потребують визначення собівартості. Так, у рослинництві – це озима пшениця, ячмінь, кукурудза, соняшник тощо; у тваринництві – молодняк та основне стадо великої рогатої худоби, свині тощо.

Як база розподілу можуть використовуватись вартісні та натуральні показники діяльності. П(С)БО 16 (п. 16) визначає такі основні бази розподілу: години праці; заробітна плата; обсяг діяльності (наприклад, кількість виробленої продукції (ц), планова вартість виробленої продукції (грн.); прямі витрати тощо. У сільському господарстві загальновиробничі витрати найчастіше розподіляють між об'єктами витрат пропорційно до загальної суми

прямих витрат за окремою галуззю, за винятком вартості:

- насіння (у рослинництві);
- кормів (у тваринництві);
- сировини, матеріалів та напівфабрикатів (у промислових виробництвах).

За базу розподілу сільськогосподарські підприємства можуть брати також й загальну суму основної заробітної плати, амортизацію і витрати на поточний ремонт машин та обладнання. Шляхом додавання цих сум отримують базу розподілу загальновиробничих витрат за кожним об'єктом калькулювання. Така база розподілу нівелює залежність обсягу загальновиробничих витрат від рівня механізації та ставить у відносно рівні умови розподіл таких витрат за всіма виробництвами та галузями. Зокрема, на виробництві з високим рівнем механізації, відносно менша частка витрат припадає на оплату праці, проте суттєво збільшуються витрати на поточний ремонт обладнання та амортизацію. І, навпаки, у низько механізованому виробництві при відносно низьких витратах на поточний ремонт та амортизацію, суттєва частина витрат припадає на оплату праці.

Розглянемо порядок обліку та розподілу загальновиробничих витрат ТОВ СОП «Щасливе». Товариство має дві тваринницькі ферми: з утримання основного молочного стада та молодняка ВРХ (ферма № 1) та свиноферма (ферма № 2). У звітному році підприємство здійснило ряд операцій і понесло при цьому певні загальновиробничі витрати, які в бухгалтерському обліку відображено таким чином (табл. 2.3).

Обліковою політикою підприємства визначено, що всі загальновиробничі витрати є змінними, а базою їх розподілу є прямі витрати без вартості кормів. Аби розподілити загальновиробничі витрати, слід розрахувати коефіцієнт розподілу. Для цього загальну суму загальновиробничі витрати, яка підлягає розподілу, треба поділити на загальну суму прямих витрат (без вартості кормів). Наприклад, коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат у скотарстві становить 0,2 (14 000 грн. : 70 000 грн.). Для розподілу

загальновиробничих витрат отриманий коефіцієнт слід помножити на суму прямих витрат (без вартості кормів) за кожним об'єктом розподілу.

Таблиця 2.3

**Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат в**

**ТОВ СОП «Щасливе»**

№ з/п	Зміст операції	Документ в 1С	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Списано матеріальні цінності, використані для загальновиробничих потреб: – виробничі запаси	Вимога-накладна, Інші витрати	91*	20	3600
	– малоцінні та швидкозношувані предмети	Передача матеріалів в експлуатацію		22	1500
	– готова продукція	Вимога-накладна, Інші витрати		27	3500
	– товари	Вимога-накладна, Інші витрати		28	500
2.	Віднесено вартість послуг допоміжних виробництв для загальновиробничих потреб	Звіт виробництва за зміну		23	1300
3.	Списано витрати майбутніх періодів (оренда, передплата періодичних видань тощо)	Списання витрат майбутніх періодів		39	600
4.	Нараховано підрядникам та іншим підприємствам і організаціям за виконані роботи і послуги для загальновиробничих потреб	Надходження товарів і послуг		63, 68	2000
5.	Нараховано оплату праці загальновиробничого персоналу	Відображення зарплати в регл. облік		66	9500
6.	Нараховано ЄСВ на зарплату загальновиробничого персоналу			65	2500
7.	Нараховано податки і платежі (плата за землю)	Інші витрати		64	500
8.	Створено забезпечення на оплату відпусток загальновиробничого персоналу		471	2000	
9.	Списано витрати на відрядження керівників і спеціалістів галузі	Авансовий звіт	372	1000	
10.	Нараховано амортизацію матеріальних і нематеріальних необоротних активів загальновиробничого призначення	Амортизація	13	1500	
	Усього				30000

\* Аналітичний облік загальновиробничих витрат на підприємстві ведуть за кожною фермою, де такі витрати виникають. Так, за даними бухгалтерського обліку за звітний період загальновиробничі витрати становили: за субрахунком 912.1 «ЗВВ тваринництва» – 6 000 грн., за субрахунком 912.2 «ЗВВ скотарства» – 14 000 грн., за субрахунком 912.3 «ЗВВ свинарства» – 10 000 грн. Усього загальновиробничих витрат – 30 000 грн. (6 000 + 14 000 + 10 000)

Процес розподілу та списання загальновиробничих витрат відбувається у два етапи (табл. 2.4):

Етап 1. Розподіл та списання загальнофермських витрат (окремо скотарства та свинарства) на витрати з утримання відповідної групи тварин.

Етап 2. Розподіл та списання загальновиробничих витрат тваринництва.

Таблиця 2.4

**Розподіл загальнофермських витрат та загальновиробничих витрат тваринництва**

Об'єкти обліку	Прямі витрати без вартості кормів, грн	Коефіцієнт розподілу	Розподілена сума ЗВВ, грн (гр. 3 × гр. 2)	Бухгалтерський облік	
				Дт	Кт
Розподіл ЗВВ скотарства (загальнофермські витрати)					
Основне молочне стадо	40000	0,2	8000	232	912.2
Молодняк ВРХ	30000	0,2	6000		
Разом	70000	х	14000	х	х
Розподіл ЗВВ свинарства (загальнофермські витрати)					
Основне стадо свиней	20000	0,2	4000	232	912.3
Молодняк свиней	30000	0,2	6000		
Разом	50000	х	10000	х	х
Розподіл ЗВВ тваринництва					
Основне молочне стадо	40000	0,05	2000	232	912.1
Молодняк ВРХ	30000	0,05	1500		
Основне стадо свиней	20000	0,05	1000		
Молодняк свиней	30000	0,05	1500		
Разом	120000	х	6000	х	х

ТОВ СОП «Щасливе» обліковує на рахунку 91 також витрати на утримання й експлуатацію тракторів, тракторних причепів, причіпних і начіпних сільськогосподарських машин і знарядь для обробітку ґрунту, вирощування і збирання сільськогосподарських культур, зерно-, картопле-, бурякозбиральних та інших самохідних комбайнів і машин, гаражів, накриттів, майданчиків для зберігання техніки, машинних дворів та інших основних засобів, пов'язаних з експлуатацією й утриманням цієї техніки.

Однак, не всі витрати, щодо машинно-тракторного парку чи комбайнів відображають за вказаним рахунком.

Так, витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи та вартість пально-мастильних матеріалів, витрачених на роботах у рослинництві (сільськогосподарських роботах), не обліковують, а прямо відносять на аналітичні рахунки з обліку основного виробництва в цій галузі [69].

Розподіл решти витрат між сільськогосподарськими і транспортними роботами тракторів проводять пропорційно до їх обсягу в перерахунку на умовні еталонні гектари. Для цього визначають коефіцієнт виконання денної змінної норми виробітку у фізичних гектарах чи тонно-кілометрах або тоннах перевезень. Шляхом множення цього коефіцієнта на тривалість зміни (в годинах) і на коефіцієнт переведення трактора відповідної марки в умовні еталонні трактори обчислюють фактичний виробіток цього трактора за зміну вже в еталонних гектарах.

За результатами дослідження запропоновано можливий склад постійних та змінних витрат, запропоновано порядок організації синтетичного та аналітичного обліку загальновиробничих витрат, що відповідає потребам бюджетування, а також розглянуто методику їх розподілу.

### **2.3. Облік адміністративних витрат та витрат за збут**

Серед найважливіших елементів, на які може самостійно впливати адміністрація підприємства, слід виокремити організацію управління. Від того, наскільки ефективно буде організовано управління процесами і явищами з урахуванням усіх чинників, які впливають на функціонування підприємства, залежить ефективність процесу управління виробничою діяльністю. Нині організаційна структура управління має відповідати раціональним принципам побудови, своєчасно адаптуватися до нових умов, враховувати особливості діяльності конкретного підприємства.

Постійне зростання суми та питомої ваги адміністративних витрат у загальній сумі витрат підприємств обумовлює необхідність пошуку оптимальних методик їх обліку та контролю, адаптованих до потреб керівництва та інших користувачів економічної інформації. Вдосконалення

бухгалтерського обліку адміністративних витрат підприємств є складовою подальшого вдосконалення процесу управління господарською діяльністю підприємств у ринкових умовах та покращення їхніх фінансових результатів.

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» призначено для обліку загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства. Адміністративні витрати, відображені протягом звітного періоду на дебеті рахунка 92 «Адміністративні витрати», в кінці звітного періоду списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 79 «Фінансові результати». Раціональна організація аналітичного обліку витрат взагалі та аналітичний облік адміністративних витрат зокрема мають важливе значення для визначення їх рівня, контролю й аналізу, а також об'єктивного визначення фінансових результатів діяльності підприємства та оперативності прийняття управлінських рішень.

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат, де протягом звітного року до рахунку накопичуються витрати підприємства на управління для заповнення відповідної статті Звіту про фінансові результати (рядок 2130) за кожний квартал і звітній рік.

Згідно з пунктом 18 П(С)БО 16 «Витрати» рекомендується вести облік адміністративних витрат за такою номенклатурою статей [1]:

- 1) загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- 2) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- 3) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- 4) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

5) витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

6) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

7) витрати на врегулювання спорів у судових органах;

8) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

9) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

10) інші витрати загальногосподарського призначення.

З метою контролю і аналізу окремих видів адміністративних витрат в аналітичному обліку доцільно виділити окремі субстатті за видами цих витрат. Наприклад, до статті 2 «Витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу»:

2.1. Витрати на службові відрядження.

2.2. Витрати на заробітну плату.

2.3. Витрати на страхування.

2.4. Витрати на додаткові виплати.

2.5. Витрати на навчання.

2.6. Інші витрати на утримання апарату управління підприємством [2].

Основні переваги облікової інформації про витрати, з точки зору її використання в управлінні, полягають у тому, що вона точно відображає, де були здійснені витрати, створює передумови для їх скорочення та допомагає керівництву виявити підрозділи, відповідальні за понесені витрати. Дані аналітичного обліку адміністративних витрат необхідні для контролю та аналізу, при якому, в першу чергу, суми фактичних витрат порівнюються із сумами адміністративних витрат за кошторисом.

Якість облікових даних про витрати оцінюється адміністрацією підприємства з позиції їх придатності для прийняття управлінських рішень, отже повний і своєчасний контроль за відхиленнями витрат забезпечує



оперативне прийняття управлінських рішень [3].

Загальна методика побудови обліку адміністративних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності.

Тобто, на першому етапі формуються елементи затрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо, а на другому – проводиться їхнє списання на фінансові результати, що є характерним для фінансового обліку.

Порядок розподілу адміністративних витрат на окремі види основної діяльності підприємства з метою визначення в управлінському обліку їх рентабельності та ефективності Інструкцією не встановлений. Тому підприємство при веденні управлінського обліку повинно вирішувати це питання самостійно з врахуванням специфіки діяльності [4].

У внутрішньогосподарському обліку визначається можливість їх побудови за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції або іншої ознаки. Отже, для потреб фінансового обліку адміністративні витрати за даними первинного обліку з відображення витрачання запасів, нарахування заробітної плати, нарахування амортизації, нарахування і сплати за роботи і послуги, нарахування і сплати податків накопичують у регістрах синтетичного обліку з подальшим списанням на фінансовий результат і звітним відображенням лише однією сумою у формі фінансової звітності 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [6].

Адміністративні витрати є операційними, непрямими, невиробничими витратами періоду. Їх не поділяють на постійні та змінні за обсягом діяльності, тому вони однозначно будуть постійними, оскільки їх не можна ідентифікувати як змінні до певного етапу операційного циклу. Адміністративні витрати можуть бути запланованими і незапланованими, контрольованими і неконтрольованими, доцільними і недоцільними, разовими і такими, що періодично повторюються, релевантними і нерелевантними тощо. Основні результати проведеного дослідження щодо особливостей і стану бухгалтерського обліку адміністративних витрат на сільськогосподарських

підприємстві ТОВ СОП «Щасливе» зазначимо у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Результати дослідження особливостей обліку адміністративних витрат у  
ТОВ СОП «Щасливе» (2015-207 рр.)**

Елементи дослідження	Значення
Темп зростання обсягу адміністративних витрат, %	12–31 %
Питома вага адміністративних витрат у загальному обсязі витрат підприємств, %	2,7–5,4 %
Основні адміністративні витрати, які здійснюють на підприємстві	Витрати на оплату праці адміністративного персоналу; відрахування на соціальні заходи; витрати на обслуговування і оплату послуг банку; канцтовари; електроенергія; газ; амортизація необоротних активів адміністративного призначення; витрати на відрядження; витрати на обслуговування бухгалтерських, юридичних та інших програм; податки і платежі; консультаційні послуги; послуги зв'язку та інші
Характеристика загальної структури адміністративних витрат, %	Питома вага – заробітна плата адміністративного персоналу (52–57 %)
Основні первинні документи для обліку адміністративних витрат на досліджуваному підприємстві	Табель обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість, видатковий касовий ордер, накладна внутрішньогосподарського призначення, платіжне доручення, рахунок, відомість нарахування амортизації, звіт про використання коштів, виданих під звіт або на відрядження, та інші
Синтетичний облік адміністративних витрат	Рахунок 92 «Адміністративні витрати» без використання субрахунків
Аналітичний облік адміністративних витрат	За видами витрат
Використання зведеного документу з обліку адміністративних витрат	Не використовують
Аналіз адміністративних витрат	Не проводять
Планування адміністративних витрат	Не здійснюють

*Джерело:* побудовано на підставі досліджень автора

Адміністративні витрати – це витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управлінням ним у масштабі всього підприємства. Адміністративні витрати хоч і не беруть участі у створенні продукції, але необхідні для нормального функціонування виробництва. Щоб мати інформацію про повну собівартість виробленої продукції для прийняття рішень про доцільність подальшого виробництва того чи іншого виду продукції та для потреб ціноутворення, потрібно здійснювати науково обґрунтований розподіл

адміністративних витрат. У цьому випадку проблема виникає у правильному виборі бази розподілу цих витрат. Одним із важелів регулювання адміністративних витрат є їх нормування, а саме визначення максимально можливої відносної величини адміністративних витрат у загальних витратах на виробництво товарної продукції або її вартості. Окремо на календарний рік потрібно визначати нормативи адміністративних витрат. Нормативи адміністративних витрат можна визначати статистичним методом, коли за основу беруть рівень витрат та інші показники базового року з відповідними корективами на зміни ринкових, організаційних і технологічних умов у плановому періоді, або розрахунковим, згідно з яким річні витрати визначають за кожною статтею адміністративних витрат.

Певну складність має організація обліку адміністративних витрат, особливо при зростанні частки делегування відповідальності за управлінські рішення та витрати, які ними викликані. Нажаль, на відміну від витрат виробництва, багато питань обліку адміністративних витрат за умов децентралізації системи управління підприємством потребують свого вирішення.

Відсутній єдиний підхід щодо обліку адміністративних витрат в умовах децентралізованої системи управління підприємством, наприклад, під час застосування системи центрів відповідальності. Потребує дослідження проблема облікових реєстрів з обліку адміністративних витрат в умовах делегування повноважень.

Реалізацію продукції завершується процес кругообігу обігових коштів підприємства і створюється можливість поновити виробничий процес, використовуючи виручку від реалізації продукції для придбання нових виробничих запасів, для виплати заробітної плати працівникам, розрахунків з постачальниками, бюджетом за податками, органами пенсійного і соціального страхування, банками по кредитах та інших платежів. З метою управління процесом реалізації важливе значення має контроль за складом витрат на збут продукції.

Для синтетичного обліку витрат на збут Планом рахунків бухгалтерського обліку виділено активний рахунок 93 «Витрати на збут». Субрахунки на даному рахунку не передбачені.

Останнім часом в економічній літературі пропонується ввести субрахунки для угруповання витрат на збут. Так, Михайлевич С. пропонує для спрощення накопичення інформації про витрати на придбання та зберігання запасів ураховувати її на субрахунку 931 «Витрати на придбання запасів» [8, с. 21]. Таким чином, слід об'єднати витрати на придбання запасів і витрати на збут. При цьому розглядає їх склад і облік на прикладі торгівельного підприємства.

Хлипальська В. пропонує на субрахунку 932 обліковувати транспортнозаготівельні витрати по запасам, що надійшли, в тому разі якщо вони незначні [10, с. 40]. Але витрати на придбання та витрати на збут пов'язані з різними господарськими процесами і відповідальність за ці витрати несуть різні підрозділи підприємства. Витрати на придбання запасів включаються до їх первісної вартості, а витрати на збут – до витрат поточного періоду. Крім того, слід ураховувати, що П(С)БО 9 «Запаси» для обліку транспортно-заготівельних витрат при придбанні запасів пропонується рахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати». Таким чином, на рахунку 93 «Витрати на збут» повинні ураховуватися тільки витрати на збут.

Заслуговує уваги пропозиція Пальчук О.В. та Нечай Н.М. з приводу внесення в діючий План рахунків окремий рахунок для обліку маркетингових витрат. З огляду на повну спорідненість маркетингово-збутових витрат, а також, щоб не порушувати структури діючого Плану рахунків, доцільно, на їх погляд, використовувати рахунок 93 «Витрати на збут» відповідно перейменувавши його на «Маркетингові і збутові витрати» і ввести до нього два субрахунки: 931 «Маркетингові витрати» та 932 «Витрати на збут» [9, с. 384]. В розрізі цих субрахунків вони пропонують виділяти субрахунки другого порядку за визначеними під видами маркетингової та збутової діяльності. Однак поширення кількості субрахунків не вирішує проблему обліку і

контролю окремих витрат на збут продукції.

Загальна схема організації обліку витрат на збут наведена на рис. 2.3 (додаток ).

Аналітичний та синтетичний облік витрат на збут Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку передбачено вести в журналах 5 або 5А. Однак, у цих журналах для обліку витрат на збут виділено тільки п'ять рядків, що не дозволяє групувати витрати за статтями, що пропонуються. Отже необхідно попередньо узагальнювати ці витрати у окремій відомості, де їх співставляти з витратами за кошторисом та інформацію про фактичні витрати накопичувати з початку року. Це дозволить у подальшому контролювати їх фактичне витрачання, виявляти відхилення від кошторису і, по можливості, групувати їх за причинами та винуватцями. Окрім того, інформація про фактичні витрати на збут з початку року може бути використана при складанні звіту про фінансові результати.

Інформацію про витрати підприємства, в тому числі про збут, Міністерством фінансів України пропонується також узагальнювати в відомості 6.1.-п «аналітичного обліку витрат» [ 5 ]. В цьому регістрі витрати на збут заново групуються в залежності від їх можливості включення в валові витрати і ця інформація в подальшому може бути використана при заповненні декларації про прибуток. Для виключення дублювання однакової інформації в різних облікових регістрах (журнали 5 та відомості 6.1.-п) можна рекомендувати узагальнення інформації про витрати підприємства в розрізі статей здійснювати тільки в відомості 6.1.-п, де значно розширен перелік витрат. А якщо в цій відомості відображати ще інформацію про витрати за кошторисом, то це дасть можливість підприємству, проводити аналіз витрат, виявляти резерви їх зниження. Підсумкові дані по кожному рахунку, на яких узагальнюються дані про витрати, слід далі перенести в журнал 5. Таким чином журнал 5 стає більш наочним, виключається дублювання облікових даних та з'являється можливість зближення бухгалтерського та податкового обліку витрат підприємства.

Ураховуючи те, що по окремим статтям витрат на збут встановлені граничні розміри їх включення у витрати платників податків, то для визначення цих сум потрібні додаткові розрахунки в залежності від бази їх обчислювання.

В практиці підприємств побільшений процес «реалізація продукції» підрозділяється на наступні процеси: розробка каналів збуту, просування продукції на ринок, зокрема реклама, зберігання готової продукції, упакування, транспортування, страхування, післяпродажне обслуговування тощо.

Аналітичний облік витрат процесу збуту доцільно здійснювати по наступній номенклатурі статей:

1. Витрати на управління процесом збуту:

- заробітна плата апарата відділу збуту;
- відрахування на соціальні заходи;
- відрядження пов'язані зі збутом продукції (робіт, послуг);
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів відділу;
- витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів і дослідження ринку стосовно товарів (робіт, послуг) які продаються підприємством;
- інші витрати.

2. Витрати на зберігання готової продукції:

- заробітна плата складських робітників;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання склада готової продукції, інших необоротних активів складу та їх ремонт;
- втрати та порча готової продукції;
- інші витрати.

3. Витрати на упаковку готової продукції, її транспортування, перевалку та страхування:

- витрати на тару та упаковку виробів;

- витрати на транспортовку продукції, завантаження, розвантаження, в тому числі послуги інших цехів та сторонніх організацій;

- інші витрати.

4. Витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні зміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювався резервний фонд.

5. Витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання та розповсюдження подарунків, включаючи безкоштовну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) у рекламних цілях.

6. Податки та збори, встановлені законодавством України.

7. Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції.

Групування витрат по визначених статтях забезпечить зближення бухгалтерського та управлінського обліку, що надасть можливість посилити функцію контролю витрат підприємства і прийняття управлінських рішень

#### **2.4. Методика контролю непрямих витрат для цілей управління**

На сьогодні в Україні питання організації внутрішнього контролю на підприємстві державою не врегульовані, а тому це питання належить до сфери діяльності власника підприємства і керівництва. Для розробки ефективної методики теперішнього контролю витрат важливо визначити об'єкти, суб'єкти та основні завдання контролю. Об'єктами внутрішнього контролю витрат є доцільність їх здійснення, безпосередньо документування та облік самих витрат.

Суб'єктами внутрішнього контролю витрат має бути управлінський персонал (керівник, головний бухгалтер, аналітик, фінансист) або особи, яким доручено здійснювати контроль від імені управлінського персоналу. Більшість підприємств покладає функції контролю на бухгалтерські служби. Контроль за витратами не є винятком, тому доцільно, щоб суб'єктами внутрішнього контролю за такими операціями були керівник, ревізійна комісія, головний бухгалтер, фінансовий аналітик, інвентаризаційна комісія тощо.

Контроль існує на будь-якому підприємстві, але організовується по різному за структурою та методами [1]. Організація внутрішньогосподарського контролю (відповідно до чинного законодавства) покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний поточний контроль за діяльністю підрозділів підприємства. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення про усунення причин, що негативно впливають на діяльність підприємства [2].

Сформовану мету та завдання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат аграрних підприємств наведено на рис. 2.4.

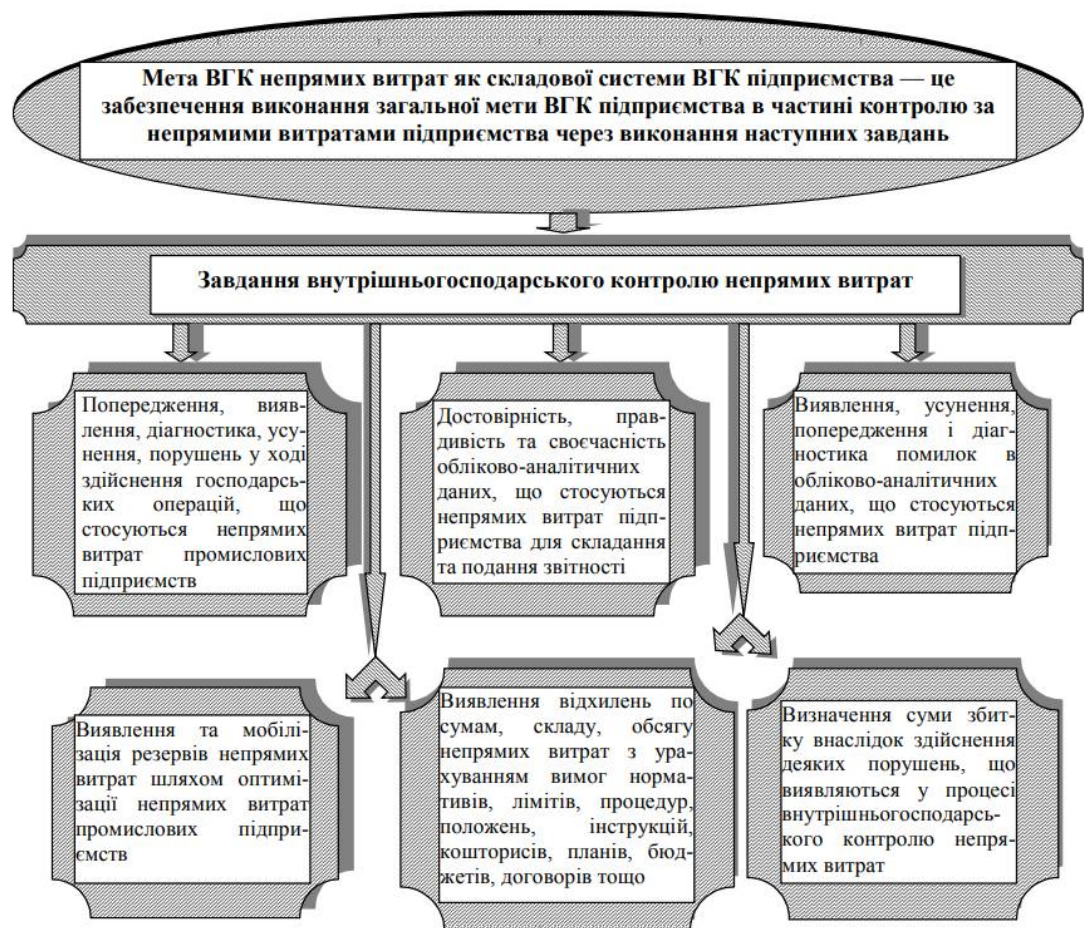


Рис. 2.4. Мета та завдання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат сільськогосподарських підприємств

Наведений перелік завдань внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств не є вичерпним — 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.

Внутрішньому контролю властиві чіткі методи і способи, які допомагають управлінню, плануванню і контролю за господарською діяльністю підрозділів та підприємства загалом, що дає змогу сформувати його в окрему систему (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Структура системи внутрішнього контролю адміністративних витрат та витрат на збут у складі витрат періоду

Адміністративні витрати і витрати на збут є витратами періоду. Перевіряючий повинен переконатися в тому, що їх введено в витрати в момент визначення фінансового результату від операційної діяльності [4].

Перевірку адміністративних витрат та витрат на збут на підприємствах доцільно проводити поетапно в такій послідовності:

1. Перевірка елементів облікової політики щодо адміністративних витрат

та витрат на збут.

2. Перевірити наявність первинних облікових документів.

3. Визначити наявність планових величин витрат на відповідний період (квартал, півріччя, рік) за всіма центрами відповідальності і центрами витрат і в цілому по підприємству. 4. Виявити наявність і правильність синтетичного і аналітичного обліку витрат.

5. Визначити правильність, обґрунтованість і повноту віднесення (списання) на рахунок фінансових результатів адміністративних витрат та витрат на збут підприємства.

6. Перевірити достовірність та повноту відображення адміністративних витрат та витрат на збут у фінансовій звітності.

Основна мета внутрішнього контролю витрат періоду повною мірою залежить від загальної системи внутрішнього контролю та стратегії підприємства загалом. Оскільки сьогодні існує тенденція до зростання адміністративних та збутових витрат, особливу увагу необхідно звернути на доцільність здійснення таких витрат. Також для визначення завдань внутрішнього контролю слід організації обліку витрат періоду за центрами відповідальності та формуванню бюджетів таких витрат.

Перевіряючому необхідно переконатися в порядку, правильності розподілу накладних витрат по об'єктах обліку і розподілу на постійні і змінні загальнопромислові витрати, адміністративні витрати і витрати на збут відповідно до класифікаційних ознак П(С)БО 16 «Витрати» [5].

Для якісної організації системи внутрішнього контролю витрат підприємстві необхідно застосовувати метод вертикального і горизонтального контролю. Відповідно, горизонтальний контроль передбачає дослідження витрат виробництва в розрізі їх видів на рівні підприємства в цілому на основі розроблених планів (бюджетів) на рік з помісячною деталізацією даних. При цьому вертикальний контроль забезпечить аналіз, перевірку та регулювання витрат в розрізі їх видів на рівні центрів відповідальності. Організація такого контролю повинна відбуватися шляхом закріплення за конкретними

працівниками певних підконтрольних об'єктів. Важливою умовою ефективного впровадження цього виду контролю є розподіл завдань таким чином, щоб було можливо періодично контролювати їх виконання [7]. Невирішеним і недослідженим питанням організації внутрішнього контролю витрат виробництва залишається його нормативно-правове регулювання. Виділяють два рівня нормативно регулювання внутрішнього контролю – макро- (на рівні держави) і мікрорівень (представлений нормативними документами, розробленими на самому підприємстві) [8].

Передбачається організація та здійснення внутрішнього контролю в якості обов'язкового аспекту господарської діяльності будь-якої організації, зобов'язання суб'єктів, звітність яких підлягає обов'язковому аудиту, зобов'язані організувати і здійснювати внутрішній контроль ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Нормативне регулювання внутрішнього контролю витрат на мікрорівні є недосконалим, а саме відсутній нормативний документ, який чітко визначає набір методів, правил і норм внутрішнього контролю витрат підприємств, особисту відповідальність персоналу різних структурних їх підрозділів та порядок взаємодії елементів системи внутрішнього контролю витрат виробництва, що призводить до здійсненню внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах формально, а не дієво і повноцінно [9].

У системі управління витратами важливе місце належить аналізу витрат. Аналіз витрат проводиться з метою визначення обґрунтованості понесених витрат та оцінювання впливу окремих факторів на їх величину. Результати аналізу дають змогу виявити резерви зниження витрат підприємства та причини перевитрат, а також визначити базу для планування витрат.

Враховуючи управлінський аспект аналізу витрат, його проводять, як правило, у такій послідовності: аналіз динаміки витрат; аналіз структури витрат; аналіз витрат на 1 грн. виготовленої і реалізованої продукції; аналіз собівартості окремих видів продукції; оперативний аналіз собівартості. В цілому, аналіз витрат передбачає порівняння фактичних і прогнозованих

показників у звітному періоді, фактичних – за ряд звітних періодів, визначення факторів, що впливають на рівень показника та міри їх впливу. Аналіз динаміки витрат дає можливість виявити тенденції зміни витрат, розробити заходи для їх оптимізації та недопущення зайвих витрат і втрат на виробництві. Дослідження складу і структури витрат необхідно проводити для того, щоб виявити ті витрати, які мають найбільшу питому вагу, а отже, й справляють найбільший вплив на динаміку витрат, та щоб вивчити причини зміни витрат і визначити шляхи їх зниження.

Вважаємо, що важливим аспектом аналізу витрат підприємства є оцінка ефективності формування витрат, яка характеризується співвідношенням прибутку та витрат, понесених для його отримання, тобто рентабельністю, або оберненим показником – періодом окупності витрат. Оскільки найбільшу питому вагу у загальній величині витрат підприємства мають операційні витрати, то з них і доцільно розпочинати аналіз ефективності формування витрат. Необхідна інформація для проведення розрахунків акумулюється у річних звітах про фінансові результати підприємств.

Аналітичність інформації про адміністративні витрати характеризується визначенням таких показників:

- рентабельність адміністративних витрат як відношення показника чистого прибутку підприємства до обсягу адміністративних витрат;
- коефіцієнт окупності адміністративних витрат як відношення обсягу адміністративних витрат до показника чистого прибутку підприємства.

Відповідні показники наведені у табл. 2.6 (додаток ).

Завершальним етапом в організації внутрішнього контролю є формування висновків, актів контрольних перевірок із супроводжуваними поясненнями, у разі виникнення значних розбіжностей між бюджетними та фактичними даними про витрати періоду. До основних методів, за допомогою яких повинні формуватись узагальнюючі результати слід віднести:

- метод документального оформлення результатів;
- метод аналітичного групування;

- метод систематизованого викладу висновків;
- метод прийняття рішень за результатами проведеного контролю.

Отже, 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 підприємства.

Для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю непрямих витрат потрібно насамперед розробити внутрішні стандарти контролю, здійснити його автоматизацію та удосконалити нормативно-правову базу стосовно внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю впливає як на фінансовий стан, так і на результати господарської діяльності, з метою забезпечення об'єктивності, неупередженості, якості висновків та пропозицій, що приймаються за результатами контрольних перевірок, слід проводити внутрішній контроль на основі визначеної концепції. Тому потрібно оптимізувати організаційну побудову як усього контрольного процесу, так і кожної контрольної процедури. Також доцільно було б на підприємствах ввести посаду внутрішнього аудитора, який би здійснював посилені контрольні функції за витратами, формуванням та розподілом прибутків, достовірністю фінансової звітності, а також за залученням додаткового капіталу інвестицій.

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ

#### **3.1. Удосконалення аналітичного обліку непрямих витрат для розроблення бюджетів і планових кошторисів підприємства**

Вдосконалення управлінського обліку загальнопромислових та адміністративних витрат, застосування ефективної методики з їх обліку залишається одним із найактуальніших питань, оскільки від наявності у підприємства чіткої політики, яка веде до оптимізації та зниження витрат, залежить його платоспроможність, конкурентоспроможність, кінцевий результат діяльності та його подальший розвиток.

Адміністративні витрати і витрати на збут контролюються й аналізуються в управлінському обліку з метою їх оптимальності та впливу на фінансові результати операційної діяльності.

Загальна методика побудови обліку адміністративних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності та затрат на збут. На першому етапі формуються елементи затрат, матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо. А на другому проводиться їхнє списання на фінансові результати, що є характерним для фінансового обліку.

У внутрішньогосподарському обліку визначається можливість їх побудови за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції або іншої ознаки [3, с. 304]. Що стосується обліку загальнопромислових витрат, то це той специфічний вид витрат, який включається у виробничу собівартість продукції та розподіляється відповідно до обраної бази розподілу на основні виробництва. Базою розподілу може виступати кількісна величина, виражена в штуках, кубометрах, метрах, гривнях, машино-годинах, людино-годинах тощо залежно від специфіки підприємства. Для трудомісткого виробництва такою базою можуть бути прямі витрати на оплату праці, людино-години тощо.

На відміну від бухгалтерського обліку, який ведеться з моменту утворення компанії і вдосконалюється та розвивається з її ростом, управлінський облік в українських умовах, як правило, впроваджується в компаніях, що досягли певного рівня розвитку, з уже сформованою організаційною структурою, сформованими внутрішніми і зовнішніми зв'язками, функціонуючими бізнес-процесами тощо. Тому постановка управлінського обліку – це складний і багатоетапний процес, що не обмежується рішенням чисто облікових проблем.

Однією з відмінних характеристик управлінського обліку є класифікація витрат щодо обсягу виробництва (змінні/постійні) і за ступенем їх керованості менеджерами різних рівнів ієрархії (контрольовані/неконтрольовані).

Безумовно правильна класифікація витрат компанії за вказаними ознаками на практиці настільки ж важлива, наскільки важко реалізовувана.

В управлінському і бухгалтерському обліку є також і проблеми з поділом витрат на прямі і непрямі. Тут фахівці з обліку стикаються з дилемою. З одного боку, чим більше витрат класифікувати як прямі, тим точнішою буде виробнича собівартість продукції, яка наблизатиметься до повної. З іншого боку, чим більше витрат визнаються прямими, тим складнішими стають облікові технології.

Тому необхідно розробити матрицю витрат (таблиця 3.1), що являє собою прямокутну таблицю, в якій по вертикалі перераховані всі статті витрат, а по горизонталі – центри відповідальності або інші місця виникнення витрат, якими можуть бути машини і механізми, проекти, будівельні об'єкти тощо. Матриць може бути кілька, наприклад, матриця прямих і непрямих витрат, матриця контрольованих і неконтрольованих витрат. В останній на перетині статті витрат із центром відповідальності вказується, чи є витрати за цією статтею підконтрольними менеджеру центру відповідальності. Під час розроблення такої матриці необхідно пам'ятати, що стаття, підконтрольна менеджеру вищого центру відповідальності може бути непідконтрольна менеджеру нижчого центру відповідальності.

**Матриця загальногосподарських витрат в ТОВ СОП «Щасливе»  
за грудень 2017 р., грн.**

Статті витрат	Центри відповідальності (місця виникнення витрат)					
	Директор товариства	Головний агроном	Головний інженер	Бухгалтерська служба	Економічний відділ	Відділ кадрів
Прямі, в т.ч.: витрати на оплату праці	12000	9000	8200	19800	5000	4180
відрахування на соціальне страхування	2640	1980	1804	4356	1100	920
амортизація основних засобів	300	200	250	450	150	100
витрати на зв'язок	160	160	160	160	160	160
послуги банку				580		
матеріальні витрати	200	200	200	550	200	200
Змінні, в т.ч.: витрати на оплату праці (надбавки, премії)	3000	1500	1500	3000	1000	500
відрахування на соціальне страхування	660	330	330	660	220	110
витрати на електроенергію	120	120	120	120	120	120
утримання службового транспорту	1500	1000	1000			
витрати на відрядження	800		300			
матеріальні витрати						200
Разом	20720	14490	13864	29676	7950	6490

Такі матриці істотно полегшують не тільки калькулювання фактичних витрат, але і розроблення бюджетів і планових кошторисів з метою ефективного управління бізнесом компанії.

Наявність матриці прямих і непрямих, а також змінних і постійних витрат істотно полегшує застосування в компаніях методу прямого калькулювання (direct-costing) і розрахунку суми покриття (маржинального прибутку), а матриці контрольованих і неконтрольованих витрат – процес ідентифікації менеджерів, відповідальних за відхилення від бюджетних показників.

Аналізуючи дані таблиці 3.1, бачимо, що найбільшу частку управлінських витрат використано дирекцією підприємства та бухгалтерською



службою. Звісно, на розмір витрат впливають різні чинники, наприклад, кількість працюючих осіб у тому чи іншому підрозділі. Оскільки найбільша стаття витрат належить заробітній платі і витратам на соціальне страхування, то витрати відділів із найбільшим штатом працівників є виправданими.

Продовжуючи дослідження, відзначаємо, що важливою класифікаційною ознакою адміністративних витрат є їх поділ на витрати без можливості економії та витрати з можливістю економії (рис. 3.1). Цей поділ є важливим, оскільки надає можливість постійного моніторингу витрат та прийняття на основі цього важливих управлінських рішень щодо їх економії.

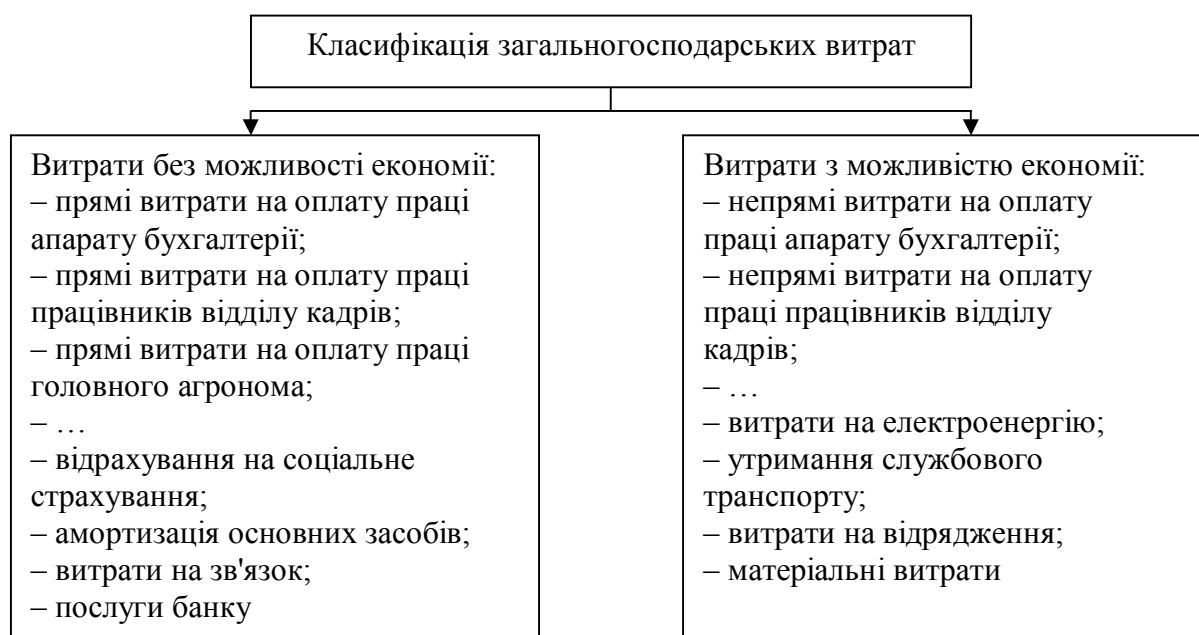


Рис. 3.1. Класифікація витрат для цілей управлінського обліку  
Джерело: удосконалено автором

До витрат без можливості економії можна віднести прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, амортизацію основних засобів, витрати на зв'язок, послуги банку. До витрат, які дають можливість економії, належать непрямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, витрати на електроенергію, утримання службового транспорту, відрядження тощо.

Отже, для потреб фінансового обліку адміністративні витрати за даними первинного обліку з відображення витрачання запасів, нарахування заробітної плати, амортизації, нарахування і сплати за роботи і послуги витрати на сплату

податків накопичують у регістрах синтетичного обліку з подальшим списанням на фінансовий результат і звітним відображенням лише однією сумою у формі фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (про сукупний дохід)» [8, с. 403].

Класифікація витрат є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами.

Адміністративні витрати є операційними, непрямими, невиробничими витратами періоду. Їх не поділяють на постійні та змінні за обсягом діяльності, тому вони однозначно будуть постійними, оскільки їх не можна ідентифікувати як змінні до певного етапу операційного циклу.

Означені витрати можуть бути запланованими і незапланованими, контрольованими і неконтрольованими, доцільними і недоцільними, разовими і такими, що періодично повторюються, релевантними і нерелевантними тощо.

Аналітичний облік адміністративних витрат дозволяє здійснювати їх аналіз, контроль і приймати відповідні управлінські рішення. Для удосконалення аналітичного обліку адміністративних витрат запропоновано використовувати обліковий регістр – Відомість обліку адміністративних витрат за їх видами, групами, елементами, підрозділами підприємств, де вони виникають. Для ведення запропонованої Відомості необхідно використовувати класифікацію адміністративних витрат і відображати їх на аналітичних рахунках і субрахунках відповідно до визначених груп табл. 3.2.

*Таблиця 3.2*

**Запропонована класифікація адміністративних витрат для удосконалення їх обліку і контролю і прийняття управлінських рішень**

	Групи субрахунків	Аналітичні рахунки
Адміністративні витрати (рахунок 92 «Адміністративні витрати»)	Обов'язкові адміністративні витрати (субрахунок 921)	За видами витрат у розрізі кожної групи та/або за підрозділами підприємства (адміністрація, бухгалтерія, планово-економічний відділ, відділ кадрів тощо)
	Адміністративні витрати, які пов'язані з основною діяльністю (субрахунок 922)	
	Адміністративні витрати, які пов'язані з обслуговуванням основної діяльності (субрахунок 923)	
	Додаткові адміністративні витрати (субрахунок 924)	

Отже, за наведеними групами (субрахунками):

до першої групи можна віднести витрати на оплату праці адміністративного персоналу, нарахування на фонд оплати праці – ЄСВ;

до другої – витрати на зв'язок, електроенергію, опалення, канцелярські вироби, товари тощо;

до третьої – послуги банку, консультаційні та інформаційні послуги тощо;

до четвертої – вартість перепідготовки адміністративного персоналу, представницькі витрати тощо.

Наведена класифікація, на нашу думку, може бути за потреби конкретизована. Без розроблення поглибленої номенклатури адміністративних витрат неможливо точно визначити різницю між будь-якими компонентами витрат, розробити відповідний механізм стимулювання зниження витрат як загалом, так і у розрізі їх окремих груп, що лежить в основі ефективного управління витратами загальногосподарського призначення на усіх стадіях розвитку діяльності.

Виходячи із запропонованої класифікації адміністративних витрат (рис. 3.1), пропонуємо удосконалити аналітичний облік витрат до рахунку 92 «Адміністративні витрати». Аналітичний облік рекомендується вести в спеціальній накопичувальній відомості, як показано в таблиці 3.3 (додаток ).

Як свідчать дані таблиці 3.3, в аналітичному обліку до рахунку 92 «Адміністративні витрати» протягом звітного року накопичуються витрати підприємства на управління для заповнення відповідної статті звіту про фінансові результати (звіту про сукупні доходи) (ф. № 2, рядок 2130). Зазначені дані, які фіксуються в аналітичній відомості, є важливими для їх контролю та аналізу. Витрати розподіляються за їх нормативним використанням. А виявлені відхилення аналізуються і додатково списуються (сторнуються) пропорційно до прийнятої бази розподілу. Зазначені відхилення в будь-який бік повинні супроводжуватися моментальною реакцією керівництва з метою визначення об'єктивних причин цього відхилення.

Постійний моніторинг адміністративних витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання показників фінансово-економічної діяльності підприємства, що впливає на його прибутковість. Запропонована методика накопичення адміністративних витрат (матриця загальногосподарських витрат, накопичувальна відомість аналітичного обліку адміністративних витрат) із можливістю їх економії дає можливість керівництву постійно протягом року впливати на ці витрати, керувати ними, знаходити можливості їх оптимізації.

### **3.2. Обґрунтування вибору бази розподілу непрямих витрат**

Для того щоб запропонувати покупцям продукцію за конкурентоспроможною ціною, керівництву підприємства необхідна точна інформація про собівартість окремих видів продукції.

Зіставляючи собівартість продукції з актуальними на ринку цінами, керівники підприємств розглядають доцільність її створення і виробництва, приймають рішення про розподіл виробничих потужностей між різними видами продукції, про додаткові інвестиції у виробниче обладнання і т. ін.

Однією з основних проблем, пов'язаних з визначенням повної собівартості одиниці продукції, є необхідність правильного розподілу непрямих витрат.

Якщо окремі види продукції, що випускається, приносять невисокий прибуток, це може привести до прийняття рішення про припинення їх виробництва. При цьому слід враховувати, що така ситуація нерідко є результатом невірної розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції.

Некоректний розподіл накладних витрат може привести:

- до такого рівня цін на окремі продукти, який не відповідає поточній ситуації на ринку;
- до необґрунтованого зниження обсягів виробництва деяких продуктів;
- до невірної оцінки діяльності підрозділів підприємства.

Питанню розподілу непрямих витрат присвячено багато праць науковців,

проте питання вибору оптимального методу розподілу накладних витрат досі залишається відкритим.

Практика свідчить, що незважаючи на те, що непрямі витрати становлять значну частину собівартості, у більшості підприємств немає чіткої стратегії управління ними. Тим часом збільшення частки подібних витрат у загальному обсязі витрат робить цю проблему стратегічно важливою.

Розподіл загальновиробничих витрат можна умовно розділити на чотири операції:

1. Розподіл непрямих витрат між видами виробництв (основне, допоміжне та обслуговуючі виробництва і господарства) і цехів.

2. Встановлення величини загальновиробничих витрат, що підлягає включенню до складу витрат на виробництво продукції.

3. Визначення частки витрат, що відносяться до готової продукції, і частки витрат, що відносяться до незавершеного виробництва.

4. Розподіл витрат, віднесених до готової продукції (виконаних робіт, послуг), за видами продукції (робіт, послуг).

Усі ці операції проводять у ході виконання однієї і тієї ж дії, в результаті якої складають кореспонденцію рахунків: Дт 23...Кт 91.

За дебетом субрахунку 231 «Рослинництво» відображають витрати на вирощування і збирання культур, а за кредитом оприбуткування продукції від урожаю. Даний рахунок протягом року має дебетове сальдо і закривається лише станом на 31 грудня, після калькулювання фактичної собівартості продукції рослинництва.

Залишки за цим рахунком є незавершеним виробництвом. Вони виникають тоді, коли підприємство понесло витрати під урожай майбутнього року: роботи по підготовці ґрунту під посів озимих; внесення мінеральних і органічних добрив; вартість витраченого насіння; вартість паливно-мастильних матеріалів витрачених на цих роботах; заробітна плата трактористів з відрахуванням на соціальні заходи; роботи по снігозатриманню.

Аналітичний облік вище зазначених витрат ведеться за кожною

культурою або групою культур (зернові і зернобобові, технічні, картопля та овочеві культури тощо).

Для обліку загальновиробничих витрат у рослинництві призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва». За дебетом даного рахунку відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – їх списання в порядку розподілу за об'єктами обліку на рахунок 231 «Рослинництво».

Рослинництво, як галузь має ряд особливостей, які значно ускладнюють процес обліку і розподілу загальновиробничих витрат.

По-перше, головним ресурсом виробництва продукції виступає земля, яка при раціональному використанні не зношується, тому на неї не потрібно нараховувати амортизацію і її не можна одноразово включити у витрати. При купівлі землі не відбувається вибуття активів у покупця. Вони лише «перетікають» із грошової форми у земельну, яка має невизначений строк використання. Проходить процес обміну одних активів на інші. Отже, кошти, понесені на придбання землі не є витратами [8, с. 169-186].

Другою особливістю є те, що галузь рослинництва має сезонний характер, а витрати і вихід готової продукції не співпадають у часі. Тобто, на вирощування сільськогосподарських угідь здійснюють загальновиробничі витрати у лютому, а саму продукцію одержують у вересні. Крім того, собівартість зерна, кормів і продукції інших культур визначають лише після збирання врожаю. Це не відповідає принципу бухгалтерського обліку нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Виходячи з попередньої особливості, можна стверджувати, що на відмінну від підприємств промисловості, у сільському господарстві (рослинництві) буде недоцільно здійснювати розподіл загальновиробничих витрат і закривати рахунок 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва» щомісячно. Більш раціонально розподіляти і списувати непрямі витрати

рослинництва у кінці року [6, с. 148-151].

Наступна особливістю галузі рослинництва впливає з того, що виробничий цикл триває значний час, тому розподіл витрат здійснюють не лише за об'єктами, а й розмежовують на:

1. Витрати минулих років під врожай поточного року (незавершене виробництво на початок року).
2. Витрати даного року під врожай поточного року.
3. Витрати цього року під врожай наступних років (незавершене виробництво на кінець року).

У сільськогосподарських підприємствах відсутній поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні, що є четвертою особливістю галузі рослинництва. Це пояснюється тим, що неможливо визначити нормальну потужність через погодні умови конкретного року, на відміну від промислових підприємств [9, с. 217-220].

Також слід зазначити, що рослинництво має багато галузей. У зв'язку з цим витрати групують окремо по рільництву, овочівництву, садівництву, вирощуванню трави на сіно з виділенням витрат на врожай поточного року і на врожай майбутніх років.

Ще однією особливістю галузі рослинництва є те, що підприємства для наступного виробництва витрачають частину власної продукції, що обумовлює розмежування витрат по різних звітних періодах і дозволяє показувати їх у вигляді звичайних матеріальних витрат.

Важливим елементом в обліку загальновиробничих витрат рослинництва є їх розподіл. Метод розподілу то порядок його здійснення підприємство має право обирати самостійно.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» можливими базами для розподілу непрямих витрат є: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати.

Для розподілу загальновиробничих витрат відносно певної бази в рослинництві розраховують коефіцієнт розподілу (формула 1).

де: К – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;

$\Sigma V_3$  – сума загальновиробничих витрат;

$\Sigma V_1$  – сума всіх прямих витрат без вартості насіння.

Далі необхідно визначити суму загальновиробничих витрат, яка буде віднесена на відповідну культуру (формула 2).

$$V_{zi} = K * V_i \quad (2)$$

де:  $V_{zi}$  – загальновиробничі витрати, віднесені на певну культуру;

К – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;

$V_i$  – всі витрати, віднесені на відповідну культуру.

Для більш детально аналізу розглянуто розподіл загальновиробничих витрат відносно різних баз розподілу у рослинництві на декількох прикладах.

У таблиці 3.4 наведені довільні дані витрат сільськогосподарського підприємства, де досліджено методику розподілу загальновиробничих витрат на базі сукупних витрат без вартості насіння.

Таблиця 3.4

**Розподіл загальновиробничих витрат рослинництва на базі сукупних витрат без вартості насіння**

Об'єкт обліку	Прямі витрати, грн.		База розподілу, грн.	Коефіцієнт розподілу	Непрямі витрати, грн.
	Всього	в т. ч. вартість насіння			
1	2	3	4	5	6
Пшениця	310250	102020	208230	0,39982441	83255,44
Жито	56210	5600	50610		20235,11
Соя	45102	2300	42802		17113,28
Ріпак	63250	4500	58750		23489,68
Овес	70200	62020	8180		3270,56
Ячмінь	20356	6210	14146		5655,92
Сума	565368	182650	382718		153020

Перш за все було здійснено розрахунок бази розподілу об'єкта обліку (пшениця). Від сукупних прямих витрат вирахували вартість насіння (2 графа – 3 графа). Аналогічні дії виконано і з іншими об'єктами обліку. Дані розрахунків відображені в таблиці 1 (графі 4).

Далі необхідно визначити коефіцієнт розподілу, який буде єдиним для всіх об'єктів обліку: загальну суму непрямих витрат поділено на загальну суму



баз розподілу усіх об'єктів обліку (сума графи 6 / суму графи 4):

Для розподілу непрямих витрат на кожен об'єкт обліку (пшениця) виконано наступний розрахунок (графа 4 \* графа 5).

Аналогічні дії застосовуються відносно інших об'єктів обліку. Усі проведені розрахунки і отримані дані наведені в таблиці 3.3.

Отже, щоб розподілити загальновиробничі витрати на базі сукупних витрат без вартості насіння необхідно знати витрати насіння та садивного матеріалу для посадки рослин. Слід зауважити, що матеріальні витрати, зокрема те ж насіння і садивний матеріал, відсутні в обліку окремих культур (заготівля кормів, сільськогосподарські роботи). Тому, дана база розподілу непрямих витрат підходить не всім сільськогосподарським підприємствам.

Для більш змістовного дослідження баз розподілу наведено ще один приклад розподілу загальновиробничих витрат, але на базі оплати праці.

Вихідні дані по підприємству залишаються незмінними для більш аналітичного порівняння. Розрахунок показників здійснено аналогічно до першого прикладу. Результати обчислень наведено в таблиці 3.5.

*Таблиця 3.5*

### **Розподіл загальновиробничих витрат рослинництва на базі оплати праці**

Об'єкт обліку	Прямі витрати, грн.	База розподілу (оплата праці), грн.	Коефіцієнт розподілу	Непрямі витрати, грн.
1	2	3	4	5
Пшениця	310250	110320	0,819366653	90392,53
Жито	56210	2100		1720,67
Соя	45102	5500		4506,52
Ріпак	63250	9001		7375,12
Овес	70200	54230		44434,25
Ячмінь	20356	5603		4590,91
Сума	565368	186574		153020

Розподіл непрямих витрат пропорційно базі оплати праці використовують підприємства через простоту і зручність. Однак його недоліками є необґрунтоване завищення собівартості тієї продукції, на виробництво якої були понесені значні витрати праці і неточність розподілу через особливості встановлення розцінок за виконану роботу основним

працівникам галузей рослинництва.

Даний метод можна рекомендувати для використання тим сільськогосподарським підприємствам, де: велика частка ручної праці; високооплачувана праця; велику частку в накладних витратах становлять супутні виплати.

Розглянувши порядок розрахунку і порівнявши дані таблиць можна стверджувати, що суми розподілених загальновиробничих витрат на кожен об'єкт обліку за двома базами відрізняються. Це обумовлено особливостями діяльності сільськогосподарських підприємств.

За певних обставин для більш достовірного визначення собівартості продукції підприємству доцільно розподіляти непрямі витрати не за одною базою, а за декількома, адже кожен метод розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві має свої особливості, наведені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

### Особливості існуючих методів розподілу загальновиробничих витрат

База розподілу загальновиробничих витрат	Методика розподілу загальновиробничих витрат
Оплата праці, кількість працюючих, години праці	Пропорційно оплаті праці, яка займає найбільшу питому вагу у структурі операційно-технологічних витрат з однаковим рівнем механізації
Прямі витрати	Пропорційно прямим виробничим витратам
Насіння і добрива	Пропорційно витратам на насіння і добрива
Окремі види вирощеної продукції	Пропорційно окремим групам продукції, які займають найбільшу питому вагу в структурі виробничих витрат галузі
Валова продукція	Пропорційно виробленій валовій продукції, оціненій по ринкових цінах
Прямі витрати виробництва за мінусом вартості купленого насіння і кормів	Пропорційно прямим виробничим витратам за мінусом вартості купленого насіння і кормів
Умовні гектари, умовне поголів'я, обсяг ремонтних робіт, наданих послуг	Пропорційно умовним гектарам, умовному поголів'ю, обсягу ремонтних робіт, наданих послуг в окремих галузях або підрозділах

На сьогоднішній день головною проблемою, що ускладнює формування собівартості продукції сільськогосподарського виробництва є визначення бази розподілу непрямих витрат, яку підприємство обирає самостійно виходячи з особливостей діяльності.

Дане дослідження показало, що суми розподілених непрямих витрат віднесені на об'єкти обліку відрізняють залежно від обраного методу розподілу.

Отже, при виборі бази розподілу необхідно визначити таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільше впливала б на величину непрямих витрат. Слід зазначити, що яким би чином не розподілялися непрямі витрати, абсолютної точності у визначенні собівартості окремих видів продукції досягти неможливо. Хоча, для більш повного та достовірного розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві краще використовувати декілька методів розподілу стосовно певних об'єктів обліку.

### **3.3. Досягнення ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат: удосконалення методичних засад**

На сьогодні в практичній діяльності суб'єктів господарювання необхідною умовою ефективного управління є наявність дієвої та результативної, тобто ефективною, системи внутрішньогосподарського контролю підприємства в цілому, зокрема контролю за непрямими витратами аграрних підприємств. Тому удосконалення оцінки ефективності існуючої системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві в умовах жорсткої конкуренції та невизначеності зовнішнього середовища щодня набуває актуальності.

Для того щоб визначити та/або оцінити ефективність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, пропонуємо спочатку висвітлити сутність термінів «ефект» і «ефективність».

У термінологічному словнику з обліку та аудиту наведено таке визначення цих понять: «Ефект (від лат. *efectus* – виконання, дія, вплив, результат) – досягнутий результат у певній формі вияву – матеріальний, грошовий, соціальний, екологічний тощо» [1, с. 204]. «Ефективність – здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту тощо, яку обчислюють як відношення ефекту(результату) до витрат, що забезпечили цей

результат» [1, с. 205].

Отже, категорія «ефективність» (від лат. «efficientia») може інтерпретуватися як результативність. Ми поділяємо 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 у природничих – фізиці, хімії, біології та ін.» [2, с.9].

Варто, на нашу думку, погодитися з думкою О. Акентьєвої стосовно необхідності створення ефективної системи внутрішнього контролю підприємства як об'єктивної потреби часу. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю пролягає через удосконалення основних складників його системи, зокрема уточнення мети, завдань, об'єктів і вдосконалення форм контролю. Неefективна система внутрішнього контролю чітко відображує пасивний механізм розв'язання і практичного врахування проблем та інтересів, які нерідко супроводжуються соціально-економічними колізіями.

Це зумовлюється тим, що неefективна система внутрішнього контролю не спонукає до системних і якісних змін в управлінні підприємством. 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 [3, с. 9–10].

Зарубіжні автори Е. 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 зарубіжну корупцію [4, с. 259]. «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 було б можна розробити ідеальну систему, все одно її прив'язка до реальності та ефективність залежать від рівня та компетенції людей, які використовують її» [4, с. 261]. Тобто можна дійти висновку, що одним із найсуттєвіших чинників, який впливає на оцінку ефективності внутрішньогосподарського контролю, є людський чинник, який має суб'єктивний характер.

С. Бардаш наводить такі визначення ефективності та ефекту 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/системами господарчого забезпечення учасника відносин у сфері господарювання» [5, с.454]. «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» [5, с. 450]. Виходячи з викладеного вище, можна зазначити, що ефект від внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства є управлінським ефектом, що виражений результатом, який необхідний для управління господарюючим суб'єктом – підприємством.

Управлінський ефект матиме такий склад: інформаційний ефект; соціально-виховний ефект; організаційний ефект; економічний ефект.

1. Інформаційний ефект при здійсненні заходів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат характеризується наявністю інформації про фактичний стан та характеристику об'єкта (загальновиробничих, 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 визначенням суб'єктів їх здійснення, наявністю розроблених рекомендацій для попередження виявлених порушень на майбутнє та збір 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, зокрема для аграрної сфери актуальним є збереження навколишнього середовища, попередження екологічної катастрофи, поліпшення екологічної ситуації в певній місцевості через 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 сплатою збору за забруднення навколишнього середовища та інші заходи щодо відновлення/покращення

екології (екологічні витрати).

3. Організаційний ефект при здійсненні заходів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат полягає у виявленні недоліків організації діяльності як підприємства у цілому, так і окремих виробничих та функціональних підрозділів підприємства.

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

Ґрунтуючись на теорії ефективності суспільного виробництва, Н. Виговська щодо сутності ефективності господарського контролю зазначає: «...ефективність 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» [6, с.165].

Є. Калюга зазначає, що оцінку ефективності системи внутрішньогосподарського контролю доцільно здійснювати виходячи із середовища контролю, системи бухгалтерського обліку і засобів контролю.

Звертаючись до зарубіжного досвіду ефективності внутрішньогосподарського контролю підприємства, Є. Калюга наголошує, що: «У США контроль вважають рентабельним (ефективним), якщо вкладений у його здійснення долар приніс віддачу у п'ять доларів, а у Великій Британії – якщо один фунт стерлінгів дає 13 фунтів стерлінгів» [8, с.12].

Т. Каменська підходить до визначення оцінки ефективності та адекватності системи внутрішньогосподарського контролю таким 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» [9, с. 379].

Р. Костирко щодо ефективності внутрішньогосподарського контролю зазначає, що принциповою оцінкою результативності 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). 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 [10, с. 521].

Необхідно також зазначити, що ефективність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства безпосередньо залежить від його якості проведення. Варто погодитися 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» [5, с. 458].

Для функціонування ефективної системи внутрішньогосподарського



контролю непрямих витрат сільськогосподарського підприємства ТОВ «Щасливе» пропонуємо розглянути модель її функціонування (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Схематична модель функціонування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат

На основі проведених досліджень нами сформовано загальну методичку оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат сільськогосподарського підприємства (табл. 3.7).

Завдання визначення ефективності виникає в різних ситуаціях, і його раціональне вирішення в конкретних умовах передбачає застосування тих чи інших підходів або методик.

Для більш точної (змістовної) оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства нами запропоновано комплексний підхід, який передбачає виділення таких етапів:

Перший етап – формування інформаційної бази щодо досягнення мети на окремих етапах внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства для здійснення процедур оцінки його ефективності.

Другий етап – 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.

Таблиця 3.7

**Запропонована методика оцінки ефективності системи  
внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат аграрних  
підприємств**

№ з/п	Загальна оцінка, балів (від 0 до 100)	Ризик неефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, %	Оцінка ефективності системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат	Характеристика
1.	0 – 24	> 75 (високий)	Незадовільно	Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат не здійснюється
2.	25 – 49	> 75 ≤ 50 (середній)	Задовільно	Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат здійснюється формально або частково
3.	50 – 75	> 50 ≤ 25 (низький)	Добре	Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат здійснюється з незначними відхиленнями
4.	>75	< 25 (мінімальний)	Відмінно	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється з дотриманням усіх вимог, що стоять перед контролерами

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). Зазначений підхід дає змогу розглядати процес внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства як комплекс взаємозалежних компонентів (етапів), об'єднаних загальною метою.

Третій етап – вибір методу та розробка тесту оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства. Для оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат сільськогосподарських підприємств пропонуємо використовувати метод анкетування.

Для визначення ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства доцільно застосувати при використанні анкетування такі критерії, за якими буде оцінено окрему процедуру, що визначатиме 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 передбачають вибір однієї з оцінок за п'ятибальною шкалою:

- не більше ніж 1 бал – 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).

Зарубіжні автори Е. Аренс та Дж. Лоббек щодо свідчень (у нашому випадку – дані анкетування), отриманих у результаті внутрішньогосподарського контролю підприємства, вважають, що коли система внутрішньогосподарського контролю у клієнта ефективна, тоді й свідчення, отримані от клієнта, надійніші. Внутрішні документи, які створені в умовах слабого внутрішньогосподарського контролю, не можуть бути надійними свідченнями [4, с. 172, 178].

Тобто можна дійти висновку, що для поліпшення ефективності внутрішньогосподарського контролю підприємства інформація для прийняття рішень, яка буде створена в системі управління, стає надійнішою, що дасть змогу підвищити якість управління підприємства в цілому.

Процедури внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, які підлягають оцінці результативності, згруповано за певними блоками (табл. 3.8 – додаток ).

Четвертий етап – оцінка ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства за допомогою розробленої шкали.

Результати оцінки внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат наведені на прикладі підприємства ТОВ СОП «Щасливе» за критерієм.

Результати оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства ТОВ СОП «Щасливе», що наведені в табл. 3.8, свідчать про недостатній рівень ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства.

Наявна система внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства найбільш ефективна за такими напрямками:

- 1) виявлення та мобілізація резервів непрямих витрат через оптимізацію непрямих витрат сільськогосподарських 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.

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, спрямованих на підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства в управлінні непрямыми витратами підприємства на прикладі ТОВ СОП «Щасливе», наведені в табл. 3.9 (додаток ), свідчать про високий рівень ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства.

На основі таблиці пропонуємо скласти профіль підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства (табл. 3.10 – додаток ).

Крім того, для оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємствам, які мають структурний підрозділ та/або працівника, що займається виключно внутрішньогосподарським контролем на підприємстві, запропоновано до рахунку 92 «Адміністративні витрати» відкрити субрахунок 92.X «Внутрішньогосподарський контроль підприємства», що буде акумулювати всі витрати на здійснення

внутрішньогосподарського контролю підприємства. Якщо частка витрат на здійснення внутрішньогосподарського контролю у загальних адміністративних витратах буде меншою порівняно з попереднім періодом або адміністративні витрати будуть незмінними при незмінному обсязі витрат на здійснення внутрішньогосподарського контролю при збільшенні чистого прибутку у звітному періоді, то такий внутрішньогосподарський контроль слід вважати ефективним.

Отже, для оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат доцільно використовувати розроблену загальну методику його оцінки, що відображує загальний стан ефективності такого контролю без 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 порівняно з впровадженням комплексного підходу оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства. Однак 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.

## ВИСНОВКИ

На відміну від бухгалтерського обліку, який ведеться з моменту утворення компанії і вдосконалюється та розвивається з її ростом, управлінський облік в українських умовах, як правило, впроваджується в компаніях, що досягли певного рівня розвитку, з уже сформованою організаційною структурою, сформованими внутрішніми і зовнішніми зв'язками, функціонуючими бізнес-процесами тощо. Тому постановка управлінського обліку – це складний і багатоетапний процес, що не обмежується рішенням чисто облікових проблем.

Однією з відмінних характеристик управлінського обліку є класифікація витрат щодо обсягу виробництва (змінні/постійні) і за ступенем їх керованості менеджерами різних рівнів ієрархії (контрольовані/неконтрольовані). Безумовно правильна класифікація витрат компанії за вказаними ознаками на практиці настільки ж важлива, наскільки важко реалізовувана.

В управлінському і бухгалтерському обліку є також і проблеми з поділом витрат на прямі і непрямі. Тут фахівці з обліку стикаються з дилемою. З одного боку, чим більше витрат класифікувати як прямі, тим точнішою буде виробнича собівартість продукції, яка наблизатиметься до повної. З іншого боку, чим більше витрат визнаються прямими, тим складнішими стають облікові технології.

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 сільськогосподарських підприємств.

На основі цього внесено пропозиції щодо уточнення нормативного забезпечення обліку непрямих витрат та складання фінансової звітності: перейменування назв статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (ф. № 2) відповідно до їх змістовної наповненості: статті «Витрати на збут» (код рядка 2150) на «Витрати на збут, рекламу та

маркетинг». Запропоноване уточнення відображує сутність економічних показників і забезпечує адаптивне формування відповідних інформаційних потоків щодо непрямих витрат підприємств.

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.

З метою вдосконалення документального оформлення операцій з обліку непрямих витрат запропоновано внести зміни у деякі з 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) та доповнено реквізити деяких існуючих первинних документів, використання яких дасть змогу оптимізувати первинний облік непрямих витрат.

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 «Загальногосподарські 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».

Дані обліку загальновиробничих витрат використовують для ухвалення управлінських рішень, визначення результатів діяльності підприємства,



виконання певних завдань структурними підрозділами підприємства, визначення фактичної ефективності організаційно-технічних заходів щодо розвитку й вдосконалення виробництва. Під час організації такого обліку повинна бути забезпечена зіставність планових показників і звітних даних, їх відповідність складу та класифікації витрат, передбачених національними стандартами бухгалтерського обліку. Для підприємств з виробництва сільськогосподарської продукції класифікація витрат за статтями дозволяє взяти під контроль витрачання ресурсів, організувати збір даних про витрати за центрами і сферами відповідальності.

Загальновиробничі витрати є важливим елементом собівартості продукції. Залежно від особливостей організації, технології виробництва і потреб управління та аналізу у ТОВ СОП «Щасливе» необхідно визначити та затвердити у наказі про облікову політику показник діяльності, за яким визначається нормальна потужність, перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, періодичність розподілу та списання загальновиробничих витрат, а також визначити базу розподілу цих витрат, оскільки від цього залежить повнота включення загальновиробничих витрат до витрат виробництва.

Стосовно шляхів вдосконалення обліку адміністративних витрат, можна виокремити такі:

- вдосконалення та зміна законодавчої бази метою забезпечення достовірності інформації про витрати для потреб управління;
- вдосконалення методики визначення оцінки витрат діяльності;
- встановлення більш чіткого та обов'язкового покарання в разі неправильного документального оформлення, невчасного відображення в реєстрах обліку витрат діяльності та в разі надання неповної, недостовірної інформації про витрати діяльності для потреб управління;
- покращення та вдосконалення комп'ютерних систем призначених для автоматизації облікової роботи;
- обов'язковість застосування автоматизованих систем обліку на

підприємствах, з метою точності та зручності обліку.

За результатами дослідження з'ясовано, що бюджетування є ефективним інструментом управління непрямыми витратами виробничого підприємства. Виявлено, що недоліками функціонування системи бюджетування сільськогосподарських підприємств є відсутність складання оперативних бюджетів непрямих витрат підприємства, що унеможлиблює 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 форми управлінської звітності, застосування яких забезпечить керівництво інформацією про виконання бюджетів таких витрат для прийняття оперативних управлінських рішень.

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) за допомогою політики контролю (сукупності методичних прийомів процедур).

Розроблена модель внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат враховує елементи її підсистеми як складової системи внутрішньогосподарського контролю підприємства в цілому, що сприяє підвищенню якості внутрішньогосподарського контролю та значно скорочує час на його здійснення. Розроблено загальну методику і комплексний підхід до оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат. Їх реалізація уможлиблює проведення системної оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат сільськогосподарських підприємств і дозволяє визначити слабкі місця у зоні можливих ризиків внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адирова Т.І. Методи розподілу загальновиборничих витрат на підприємствах виноробної галузі [Електронний ресурс] / Т.І. Адирова // Ефективна економіка. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua>.
2. Акентьєва О.Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / О.Б. Акентьєва. – Донецьк, 2006. – 20 с.
3. Акольська О. В. Управлінський облік та проблеми його функціонування в сучасних умовах управління підприємством / О. В. Акольська, О. В. Білоцерківський // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2009. – № 3. – С. 52–61.
4. Алан Апчерч Управленческий учет: принципы и практика / Алан Апчерч; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – Москва: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
5. Андрійчук В.Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз: [монографія] / В.Г. Андрійчук. – 2-ге вид. без змін. – К.: КНЕУ, 2006. – 292 с.
6. Андрющенко Н. С. Розподіл непрямих виробничих витрат в сільському господарстві / Н. С. Андрющенко // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. – 2017.
7. Аренс Э.А. Аудит/ Э.А. Аренс, Дж. К. Лоббек; пер. с англ.; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
8. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. / П. Й. Атамас. – Київ: Центр навч. літ., 2006. – 440 с.
9. Атамас П. Й. Управлінський облік : підручник [Текст] / П. Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
10. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: [монографія] / С.В. Бардаш. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.

11. Безверхий К. В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект : монографія / К. В. Безверхий. – К.: Центр уч. літ-ри, 2013. – 275 с.
12. Безверхий К. Класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку / К. Безверхий // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2009. - № 4. - С. 106-116.
13. Безверхий К. В. Економічна сутність непрямих витрат [Електронний ресурс] / К.В. Безверхий. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/565/35>.
14. Безверхий К.В. Облік і контроль непрямих витрат: управлінський аспект: автореф. дис. ... к. е. н. : спец. 08.00.09 / К.В. Безверхий ; Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К.: б. в., 2011. – 20 с.
15. Билоусова И. Проблемы совершенствования управленческого учета / И. Билоусова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 4. – С. 35 – 40.
16. Борович О.В. Удосконалення аналітичного обліку непрямих витрат сільськогосподарських підприємств / О.В. Борович // Всеукраїнський науково-виробничий журнал: Інноваційна економіка. – 2010. – С.110-114. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/inek/2010\\_2/110.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_2/110.pdf).
17. Букало Н. А. Альтернативні варіанти вибору методів калькулювання собівартості стадій життєвого циклу продукції / Н. А. Букало, К. О. Слепчинко // Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту: економічні науки. – 2015. – № 9 – С. 357–360.
18. Бутинець Т.А. Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія: автореферат дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т.А. Бутинець. – К., 2001. – 21 с.
19. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік (навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит») / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горещька. – Житомир: «Рута», 2002. –

544 с.

20. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.
21. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»]. / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
22. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.
23. Волкова О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях. — М. : Финансы и статистика, 2005. — 272 с.
24. Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006, – 248 с.
25. Гладій І.О. Бюджетування адміністративних витрат в інформаційному забезпеченні системи управлінського обліку. URL: [http://www.vtei.com.ua/konfa/29\\_03/2/4.pdf](http://www.vtei.com.ua/konfa/29_03/2/4.pdf).
26. Гнилицька Л. Відображення витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки підприємства в системі бухгалтерського обліку та відкритої звітності / Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 4. С. 39–46.
27. Голов С.Ф. Управлінський облік/ С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
28. Грещак М. Г. Управління витратами : навч.-метод. посібн. для самоств. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2006. – 131 с.
29. Данилюк О. П. Класифікація та розподіл непрямих витрат в системі управлінського обліку [Електронний ресурс] / О. П. Данилюк, Т.В. Довгань // Очные конференции в Чехии, Словакии и Польше – 2009. – Режим доступа : [http://www.rusnauka.com/10\\_NPE\\_2011/Economics/7\\_82025.doc.htm](http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/7_82025.doc.htm).
30. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. –

272 с.

31. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства: навч. посіб. / Е. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. — К.: Вид. дім «Слово», 2005. — 272 с.
32. Добровський В. М. Управлінський облік: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни / В. М. Добровський. — Київ : Київський нац. екон. ун-т, 2003. — 235 с.
33. Довбуш В.І. Проблемні аспекти розподілу загальновиробничих витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах / В.І. Довбуш// Формування ринкових відносин в Україні. — 2011. - №10 (125). — С. 114 – 118.
34. Должанський А. М. Розподіл непрямих витрат із використанням комплексних статей та нормативного методу / А. М. Должанський, Й. В. Канак // Науковий вісник НЛТУ України. - 2012. - Вип. 22.13. - С. 357-364.
35. Домбровська Н.Р. Організаційні аспекти управлінського обліку та контролю витрат на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції // Інноваційна економіка, 2013. № 3. С. 303–309.
36. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.ifc.org/ifcext/eca.nsf/AttachmentsByTitle/IAIC\\_StudyFinal\\_Ukr.pdf/\\$FILE/IAIC\\_StudyFinal\\_Ukr.pdf](http://www.ifc.org/ifcext/eca.nsf/AttachmentsByTitle/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf/$FILE/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf).
37. Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. комплекс для студ. вузов / Колин Друри ; пер. с англ. [В. Н. Єгорова]. — 6-е изд. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 1423 с.
38. Дубініна М.В., Чебан Ю.Ю., Скорозінська А.В. Особливості відображення в обліку аграрних підприємств комерційних та управлінських витрат / Вісник Хмельницького національного університету, 2014. № 2. Т. 2. С. 29–32.
39. Жук В. М. Концептуальні засади розвитку управлінського обліку / В. М. Жук // Стратегія розвитку України. — 2009. — № 1. — С. 437–441.
40. Загородній А.Г. Облік і аудит: [Термінологічний словник] / А.Г. Загородній,

Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: Центр Європи, 2002. - 671 с.

41. Івакіна І. Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати для різних цілей / І. Івакіна – Х.: Фактор, 2008. – 176 с.

42. Іщенко Я.П. Непрямі витрати на підприємствах АПК: методи обліку та порядок розподілу/ Я. П. Іщенко// Облік і фінанси АПК. – 2005. – №3 – С. 24–31.

43. Казарян А.А. Дослідження існуючих методів розподілення непрямих витрат та їх вплив на встановлення собівартості продукції на підприємстві / А. А. Казарян // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія: Технічний прогрес та ефективність виробництва. - 2015. - № 25. - С. 116-122.

44. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

45. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: [монографія] / Т.О. Каменська. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2010. – 499 с.

46. Карпенко О. В. Управлінський облік: навч. посіб. / О. В. Карпенко. – Київ : Центр учб. літ. , 2012. – 296 с.

47. Карпова Т. П. Управленческий учет: учеб. для вузов / Т. П. Карпова. — М.: ЮНИТИ, 2001. — 360 с.

48. Керимов В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. — 3-е изд., изм. и доп. — М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и К», 2004. — 460 с.

49. Кміть В. М. Системний підхід до управління накладними витратами підприємств / В. М. Кміть // Фінанси України. — 2002. — № 7. — С. 51–57.

50. Костенко О.М. Управлінський облік — інформаційна система прийняття рішень / О.М. Костенко // Агросвіт № 1.- 2013.- С. 26-30 - Режим доступу: [http://www.agrosvit.info/pdf/1\\_2013/8.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/1_2013/8.pdf).

51. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [монографія]. – Луганськ: Вид.-во СЛУ ім. В.Даля, 2010. – 728 с.

52. Костякова А.А. Управлінський облік як джерело інформаційного забезпечення системи управління. Молодий вчений. 2017. № 1.1 (41.1). С. 49-54.

53. Кротикова Е.В. Методологические различия бухгалтерского, налогового и управленческого учета [Электронный ресурс] / Е.В. Кротикова, Т.Н. Трунина. – Режим доступа : [http://gaap.ru/articles/metodologicheskie\\_razlichiya\\_bukh](http://gaap.ru/articles/metodologicheskie_razlichiya_bukh).
54. Кузнецова С.А. Організація облікової інформації в управлінні діяльності суб'єктів господарювання: [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: «Видавничий будинок ММД», 2008. – 224 с.
55. Кузьмина М. С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2008. — 208 с.
56. Куцик П.О. Методика і організація обліку та розподілу непрямих витрат: теорія і практика / П.О. Куцик // Регіональні перспективи. – 2003. – №2 – 3. – С. 66 – 70.
57. Куцик П.О. Загальновиробничі витрати: порядок формування та розподілу: / П.О. Куцик, О.М. Чабанюк // Вісник Львівської комерційної академії/ [ред. кол.: Башнянін Г.І., Апопій В.В., Вовчак О.Д. та ін.]. – Вип. 35. – Серія економічна. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – С. 208 – 212.
58. Кучеренко Т.Є., Матрос О.М., Підлубна О.Д. Накладні і непрямі витрати підприємства як інструмент управлінського обліку. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. № 22. С. 949-954.
59. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.
60. Лень В.С. Управлінський облік: Навчальний посібник. Чернігів: ЧДТУ, 2002. - 153 с.
61. Матвійчук М.З. Формування системи управлінського обліку на підприємстві / М.З. Матвійчук // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 5. – С. 235–241.
62. Медведев М.Ю. Трансакционные издержки как объект управленческого учета / М.Ю. Медведев // Управленческий учет. – 2008. – № 11. – С. 17–26.



63. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України №132 від 18.05.01 [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN2842.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html).
64. Миронова Ю.Ю. Проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві. Причорноморські економічні студії. 2018. №25. С. 192-196.
65. Михалевич С. Проблемы бухгалтерского учета транспортно-заготовительных расходов и пути их решения // Бухгалтерский учет и аудит. – №3 – 2006. – С. 20-22.
66. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
67. Немченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту: [підруч.] / В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
68. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / За ред. В.М. Жука. – К.: Юр-Агро-Веста, 2007. – 368 с.
69. Омельченко Ю. С. Особливості управління непрямими витратами на машинобудівних підприємствах / Ю. С. Омельченко // Управління розвитком. - 2013. - № 21. - С. 32-35.
70. Орлов О., Рясных Е., Рудниченко Е. Нетрадиционный метод распределения накладных затрат // Економіст. - 2005. - №7. - С. 69-73.
71. Остапенко Т. Н. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання / Т. Н. Остапенко. // Економіка. Управління. Інновації. - 2013. - № 2. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2013\\_2\\_61](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_2_61).
72. Палий В. Ф. Управленческий учет / под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 480 с.
73. Пальчук О.В., Нечай Н.М. Облік маркетингових та збутових витрат. Наукові праці державного технічного університету/ Збірник наукових праць. –

Випуск 5. – Частина II. – Кіровоград, 2004.

74. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В.М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
75. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелеев; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
76. Партин Г.О. Управлінський облік: навч. посібн. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 303 с.
77. Писаренко Т. М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. – Хмельницький, 2010. – Т. 2, № 1 (147). – С. 136–140.
78. Податковий кодекс України: закон України № 2755–VI від 02.12.2010 (зі змінами та доповненнями). База даних Законодавство України / ВР України URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р.
80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку НП(С)БО 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 База даних Законодавство України / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
81. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом від 24.05.95 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.
82. Поршнеv А.Г. Управление организацией: энцикл. слов. / А.Г. Поршнеv, А. Я. Кибанов, В. Н. Гунин. — М.: ИНФРА-М, 2001. - 822 с.
83. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
84. Про інформацію: Закон України від 02.10.92 р. № 2657-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi->

bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12.

85. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=851-15&p=1319484467334251>

86. Прокопович Л.Б., Шинкаренко А.В. Організація внутрішнього контролю адміністративних витрат підприємства. Молодий вчений. 2017. № 10 (50). С. 1021-1025.

87. Рибіна А.М. Парадокси управління накладними витратами підприємств / А. М. Рибіна // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: Проблеми теорії та практики. 2008. – № 3 (3). – С. 61–70.

88. Ромашко О.М. Оцінка та облік витрат за міжнародними стандартами звітності // Проблеми матеріальної культури – Економічні науки. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/12/92419/27-Romashko.pdf>

89. 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. – 2014. – № 5(23). – С. 156–162.

90. Садекова А.Б. Аудиторська оцінка ефективності бухгалтерського контролю (на матеріалі підприємств з виробництва машин та устаткування Донецького регіону): автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / А.Б. Садекова. – Одеса, 2007. – 16 с. Терехов А.А. Аудит: [монографія] / А.А. Терехов. – М: Финансы и статистика, 1998. – 512 с.

91. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – Київ : Центр учб. літ., 2013. – 688 с.

92. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 448 с.

93. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

94. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник для студ. вищ. навч. закл.] / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
95. Сук П.Л. Облік витрат на виробництво продукції рослинництва / П. Л. Сук // Інститут аграрної економіки УААН. – К., 2001. – 186 с.
96. Сук П.Л. Облік витрат, що підлягають розподілу // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2005. — №13. — С. 8-14.
97. Сушарик Я. А. Методика розподілу непрямих витрат на підприємствах сільського господарства / Я. А. Сушарик // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2015. - № 2. - С. 53-59.
98. Сушарник Я. А. Методика розподілу непрямих витрат на підприємствах сільського господарства / Я. А. Сушарник // Економіка. – 2014. – С. 217-220.
99. Сушарник Я. А. Методика розподілу непрямих витрат на підприємствах сільського господарства / Я. А. Сушарник // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. - 2014. - Вип. 46. - С. 217-220.
100. Сушарник Я.А. Поняття класифікації в обліку витрат // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. С. 402–405.
101. Томчук О.Ф., Чорната Т.П. Інтерпретація непрямих витрат та їх вплив на фінансові результати підприємства. Інфраструктура ринку. 2017. № 3. С. 16-20.
102. Турило А.М. Управління витратами підприємства: [навч. посібник] / А. М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 120 с.
103. Хлопчур С. А. Економіка підприємництва: підручник [Електронний ресурс] / С. А. Хлопчур. – Режим доступу : [http://lubbook.net/book\\_446\\_glava\\_3\\_10.\\_Porjadok\\_obliku\\_tarozpo.html](http://lubbook.net/book_446_glava_3_10._Porjadok_obliku_tarozpo.html).
104. Хлипальская В. Влияние затрат на приобретение и хранение запасов на взаимосвязь (затраты-продажа-прибыль) // Бухгалтерский учет и аудит. – №12.

– 2004. – С. 37-43.

105. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. 4 пер. с англ. СПб, 2005. 1008 с.

106. Чебан Ю. Особливості обліку і контролю адміністративних витрат: теоретичні аспекти і напрями удосконалення. Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. 2015. № 36. Ч. 2. С. 71-76.

107. Чупріна Л. В. Управлінський облік в сучасному менеджменті підприємства / Л. В. Чупріна // Вісник НТУ «ХП». – 2014. – № 34 (1077). – С. 154–158.

108. Шендригоренко М.Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства / Фінансова система України. Наукові записки. Серія «Економіка», 2011. Випуск 18. С. 447–452.

109. Шиманська А. А. Організаційно-методичні підходи до класифікації витрат підприємства / А. А. Шиманська // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Вип.8 частина 4. – С. 215–219.

110. Шкода Н. П. Вибір класифікаційних ознак в управлінні непрямими витратами / Н. П. Шкода // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. - 2011. - Вип. 28(1). - С. 211-215.

111. Шумейко О.Ю. Проблеми визначення критеріїв віднесення витрат до складу непрямих при калькуванні собівартості продукції (робіт, послуг) / О. Ю. Шумейко, Ю.В. Залізняк // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2013. - № 4(1). - С. 100-103.

112. Юрченко К.Г. Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К. Г. Юрченко // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 39. — С. 59–63.

113. Яковенко С.С. Облік загальновиробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах / С. С. Яковенко // – 2017. – № 4-2. – С. 148-151.

# ДОДАТКИ