

**Київський національний торговельно-економічний університет**  
**Кафедра фінансового аналізу і аудиту**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА (ПРОЕКТ)**

на тему:

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

Студентка 6 курсу, 4м  
групи, 071 «Облік і  
оподаткування»  
«Фінансовий контроль»

Левицька  
Вероніка  
Віталіївна

---

*підпис*  
*студента*

Науковий  
керівник канд.  
екон. наук  
доцент

Міняйло  
Вікторія  
Петрівна

---

*підпис*  
*керівника*

Гарант освітньої  
програми д-р екон. наук  
професор

Симоненко  
Валентин  
Костянтинович

---

*підпис*  
*керівника*

## Київ 2018 ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	6
1.1. Економічна сутність витрат діяльності підприємства.....	6
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з питань організації та методики контролю витрат діяльності підприємства. ....	16
1.3. Техніко-економічна характеристика ПАТ «Бердичівська фабрика одягу».....	20
Висновки до розділу 1.....	27
Розділ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	30
2.1. Організація обліку витрат діяльності підприємства.....	30
2.2. Організація внутрішнього контролю витрат діяльності підприємства...49	49
2.3. Удосконалення організації контролю витрат діяльності підприємства..63	63
Висновки до розділу 2.....	71
Розділ 3. МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	75
3.1. Система показників, інформаційні джерела та основні методи контролю витрат діяльності підприємства.....	75
3.2. Методика контролю витрат діяльності підприємства.....	87
3.3. Удосконалення методики контролю витрат діяльності підприємства на ПАТ «Бердичівська фабрика одягу».....	92
Висновки до розділу 3.....	99
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	103
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	108



## ВСТУП

В ринкових умовах господарювання система контролю витрат виробництва та обігу стає вирішальним аспектом щодо впливу на результати діяльності окремих підрозділів швейних підприємств та їхньої фінансово-господарської діяльності. Своєчасний контроль за витратами дає можливість виявити резерви збільшення прибутку, зниження собівартості, і, як наслідок, підвищення конкурентоздатності та фінансового стану підприємства в цілому.

Різні аспекти проблеми організації та методиці контролю витрат висвітлені в працях таких вітчизняних і зарубіжних учених як: О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, В. Ю. Гордополов, З. В. Гуцайлюк, О. О. Заремба, З. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, Я. Д. Крупка, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. О. Ластовецький, В. Г. Линник, Б. М. Литвин, О. В. Олійник, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, І. Д. Фаріон, М. Г. Чумаченко, С. І. Шкарабан, П. Г. Вашків, М. В. Грачева, С. С. Герасименко, А. М. Єріна, Т. О. Коваль, В. А. Летенко, Н. І. Люсіна, Е. Е. Міллер, К. О. Назарова, І. М. Нікітіна, А. М. Омаров, П. І. Пастер, С. П. Полішко, Дж. Ріггс, Б. Н. Родіонова та інші.

Мета написання випускної кваліфікаційної роботи полягає у визначенні елементів організації контролю витрат для забезпечення максимальної ефективності реалізації методики контролю.

Завдання, пов'язані з виконанням магістерської роботи:

- розкрити теоретичні засади сутності поняття витрат підприємства;
- провести огляд нормативної бази та спеціальної літератури з питань організації та методики контролю витрат діяльності підприємства;
- надати характеристику підприємства, на матеріалах якого виконується випускна кваліфікаційна робота;
- провести загальний аналіз техніко-економічного стану підприємства;
- проаналізувати як введеться організація обліку витрат діяльності підприємства;

- проаналізувати організацію внутрішнього контролю витрат діяльності підприємства;
- удосконалення організації контролю витрат діяльності підприємства;
- огляд системи показників, інформаційних джерел та основні методи контролю витрат діяльності підприємства;
- розкрити методику контролю витрат діяльності підприємства;
- удосконалення методики контролю витрат діяльності підприємства, на матеріалах якого виконується випускна кваліфікаційна робота.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних та прикладних питань, пов'язаних з контролем витрат на швейних підприємствах.

Об'єктом досліджень є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку ПАТ «Бердичівська фабрика одягу», а також процес організації та методики контролю витрат на швейних підприємствах.

Основними методами дослідження витрат діяльності підприємстві є діалектичний та структурно-функціональний методи, системне, комплексне дослідження даних, опрацювання і використання інформації фінансово-облікового характеру, спостереження, порівняння, логічний аналіз, табличний метод, графічний та інші. У процесі роботи над даною випускною кваліфікаційною роботою використовувалися такі загальнонаукові методи: групування і порівняння – для аналізу витрат діяльності підприємства за досліджуваний період; спостереження – для встановлення концептуальної сутності витрат; історичний метод – для розкриття сутності відповідних понять, також використовувався метод логічного аналізу.

Наукова новизна дослідження полягає у тому, що в ній надається рекомендація щодо класифікації витрат в підприємстві на контрольовані і неконтрольовані для оптимізації внутрішнього контролю підприємства; надані пропозиції щодо організації обліку витрат на підприємстві; розглянуті та запровадженні методичні рекомендації щодо поетапного внутрішнього контролю витрат.

Інформаційною базою для написання випускної кваліфікаційної роботи виступили чинні нормативно-правові акти, спеціальна економічна література, наукові публікації, первинні документи, облікові реєстри та фінансова звітність ПАТ «Бердичівська фабрика одягу». Структура магістерської роботи складається зі вступу, трьох основних розділів, дев'яти підрозділів, висновків та пропозицій, дванадцяти рисунків, тринадцяти таблиць, п'яти додатків, список використаних джерел складається з дев'яносто одиниць.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Економічна сутність витрат діяльності підприємства

Витрати за своєю сутністю впливають на дві складові: по-перше, результат діяльності суб'єкта господарювання знаходиться у кількісній залежності від величини витрат, а по-друге, витрати прямо впливають на організацію системи управління підприємством.

З розвитком економічної науки, яка пройшла тривалий шлях формування, творили свою історію і знання про витрати. Виходячи з системи періодизації розвитку економіки, розкриємо етапи історичного розвитку категорії «витрати» та знань про них, які мають свою багатовікову історію. Суспільство з початку своєї діяльності несло різного роду витрати. Еволюція суспільства постійно освоювала нові технології, що ставало головним фактором у розвитку виробництва і, зокрема, витрат (рис. 1.1) [75].

Перший період розвитку знань про витрати пов'язаний з епохами Стародавнього Сходу, Античного Світу та зародженням епохи Середньовіччя; з такими країнами, як Єгипет, Китай, Вавилон, Індія, Греція; з іменами таких мислителів та вчених, як Конфуцій, Аристотель, мислителі Древнього Китаю, Стародавнього Риму. У Єгипті у «Повчаннях гераклеопольського царя своєму синові Мірікара» (XXII ст. до н. е.) з'являються згадки про управління владою та контроль за виробництвом і розподілом, що свідчить про те, що вже тоді були перші початки управління витратами. Отже, можна вважати, що з того часу, як люди почали займатися землеробством, скотарством та іншими видами господарювання, виникли витрати, а також почали зароджуватися знання про них.

Другий період розвитку знань про витрати пов'язаний з розвитком економіки в епоху Середньовіччя, для якої характерним є виникнення феодалізму та меркателізму. Великим історичним періодом, на який припадає період занепаду, є раннє Середньовіччя з V ст. по X ст.; періодом розквіту є XI – XVIII ст.; відбувалися розгляд торгівлі у працях мислителів феодального Китаю, у

роботах арабських мислителів та яскраво виражений релігійний характер; нагромадження капіталу, виникнення і становлення класичної політичної економіки.

*Від початку до V ст. н.е.:* Витрати – те, що витратили, тобто земля і робоча сила. Влада здійснює централізоване управління та контролює виробництво і розподіл витрат; формування поняття «поділ праці» та розподіл витрат; з'являються перші згадки про облік витрат; початки документування.

*V ст. - XVI ст.:* Систематизація знань про витрати. Перші спроби обліку витрат на рахунку «Прибутки і збитки». З'являються перші методи калькуляції. Витрати у цей період мають форму матеріальних і людських витрат.

*XVII ст. - XIX ст.:* Витрати – головна складова економічних теорій, в основі яких лежать фактори виробництва, а саме праця, капітал, земля. Виникають нові методи калькуляції. Зародження ідеї системи контролінгу та управлінського обліку.

*XX ст. і до сьогодні:* Витрати – це сукупність матеріальних і грошових ресурсів для здійснення виробництва, що формує собівартість виготовленої продукції. Зростання потреби у методах обліку і управління витратами. Формування сутності витрат з точки зору обліку та економіки. Реалізація ідей контролінгу та управлінського обліку. Дослідження категорії витрат у наукових працях вчених. Формування законодавчо-нормативної бази з обліку витрат.

**Рис. 1.1** *Періодизація еволюції знань про «витрати»*

Фома Аквінський, даючи визначення «справедлива ціна», вважав, що її рівень визначається збільшенням трудових і матеріальних витрат у процесі товарного виробництва. Він вважав, що прибутки повинні бути не самоціллю, а заслуженою платою і нагородою за те, що у торгівлі і позикових операціях мають місце праця, транспортні, матеріальні витрати і навіть ризик.

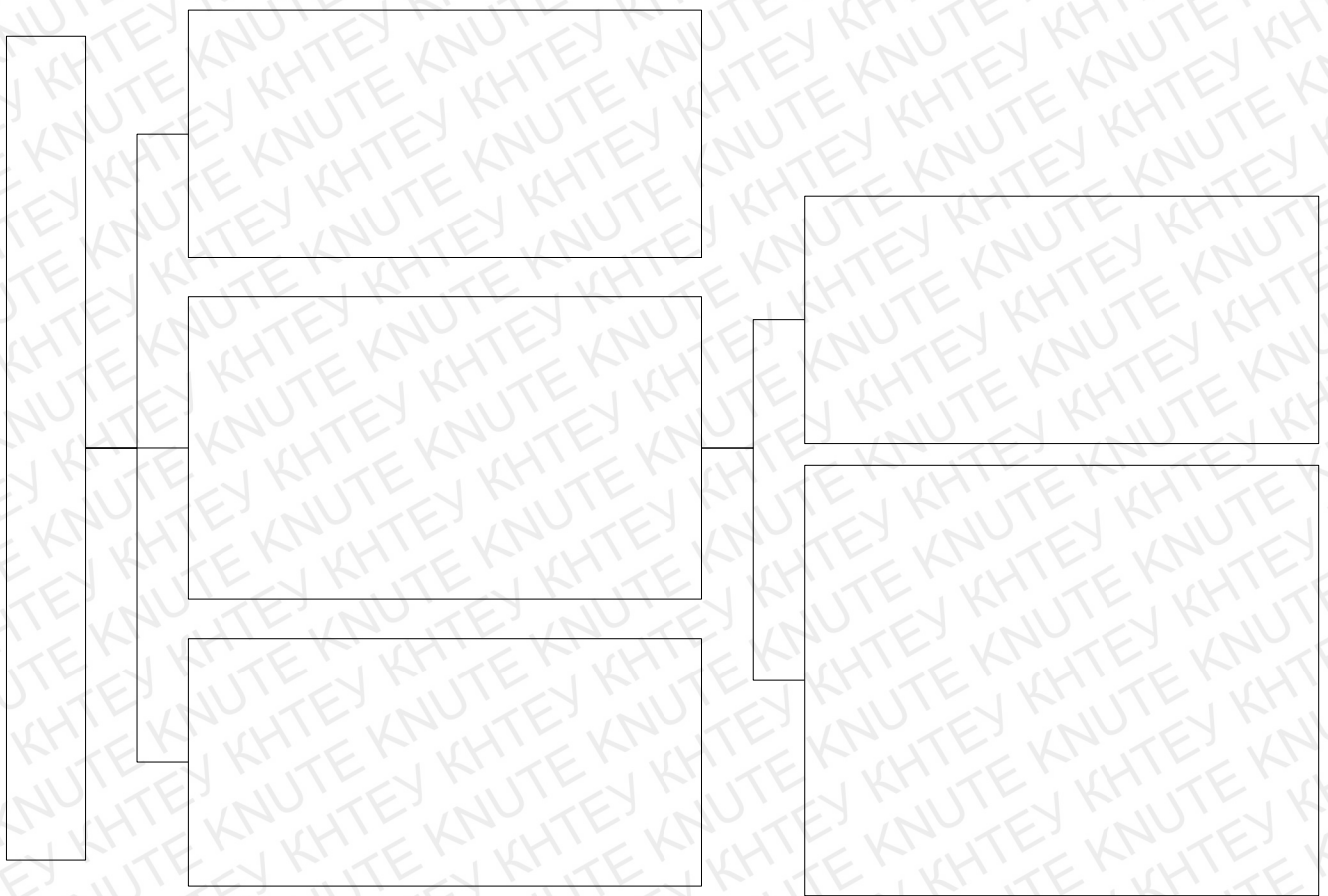
В епоху пізнього Середньовіччя знання про витрати починають систематизуватись з'являються перші спроби ведення обліку витрат та їх документування, хоча поняття «витрати» ще не має точного визначення, але в даний період відбувається формування підґрунтя для появи двох теорій, які відіграли важливу роль у формуванні поняття «витрати». У даний період почали з'являтися і перші методи калькуляції, а із зародженням подвійного запису, який



вперше описав Лука Пачолі у 1494 році, можна говорити і про зародження обліку витрат.

Отже, перші два періоди, на нашу думку, формують перші уявлення про витрати як об'єкт дослідження, а не як економічне явище чи облік [77, с. 320].

Третій період розвитку знань про витрати пов'язаний з етапами промислових революцій і переворотів, первісним нагромадженням капіталу, розпадом меркантилізму, розквітом капіталізму та появою трудової теорії вартості й теорії граничної корисності, що відіграли важливу роль у розвитку знань про витрати, які стояли в центрі цих теорій (рис. 1.2).



**Рис. 1.2** *Сутність категорії «витрати» в різних економічних теоріях*

Англієць У. Петі, започаткувавши трудову теорію вартості, вважав, що сутність еквівалентного обміну товарів слід аналізувати на основі затрат праці, яку варто вимірювати робочим часом, витраченим на виробництво товару; величину вартості він ставив у залежність від продуктивності праці [9].

Незалежно від У. Петі француз П. Буагільбер також розкрив своє бачення трудової теорії вартості, вважаючи, що «істинна вартість» закономірна і визначається працею, яка затрачена на виробництво товару.

Ф. Кене визначав, що чистий продукт – це надлишок вартості продукту, створеного у землеробстві, над витратами виробництва. Та стверджував, що «надлишок продукту землі, який залишається після відрахування витрат, зумовлених працею, використаною на певну культуру, і тих витрат, які необхідні для застосування цієї культури, є чистим продуктом, що створює дохід держави і землевласників, які придбали чи купили власність».

А. Сміт ввів поняття абсолютних витрат та вважав, що виробничі витрати (новостворена вартість) складаються з капіталу, праці та землі [13, с. 16].

Розробивши теорію прибутку, Т. Мальтус піддав критиці трудову теорію вартості Д. Рікардо і стверджував, що вартість утворюється всіма факторами виробництва, які витрачаються. У теорії «утримання» Н. Сеніор зводить витрати на виробництво до грошового виразу робить їх на основі цього порівняльними. Витрати виробництва вчений розглядає лише як «регулятор» цін, остаточне визначення яких завершують попит та пропозиція.

Послідовником теорії трудових витрат був також К. Маркс. К. Маркс виходив з того, що вартість товару формують безпосередні витрати під час процесу виробництва, а також витрати, що за ними слідує, тобто витрати у сфері обігу (додаткові витрати).

Представники теорії трудової корисності (Л. Вальрас, К. Менгер, Ф. Візер, Є.Бем-Баверком) розглядали витрати, виходячи з суб'єктивної оцінки їх корисності та рідкості. Також вони не підтримували узагальнення вартості товару до витрат праці або трьох факторів виробництва.

Ж.Б. Сей обґрунтував теорію трьох факторів виробництва, що є найбільш універсальним варіантом класичної факторної теорії цінності, у якій підкреслював визначальну роль корисності у формуванні цінності. Згідно з цією теорією три основні фактори виробництва – праця, капітал і земля – формують цінність товарів та визначають доходи власників цих факторів, а саме зарплату найманих

робітників (носіїв праці), прибуток підприємців (власників капіталу), ренту землевласників.

Як бачимо, систематизація основних постулатів трудової теорії вартості, а також теорії граничної корисності та їх складових дають можливість прослідкувати етапи перетворення категорії «витрати» в процесі розвитку економіки та економічної думки.

В кінці XIX ст. за рахунок невеликої кількості підприємств та їх більшості сімейного типу спостерігається спад потреби у дослідженні сутності витрат, їх обліку та управлінні, тому що основні управлінські рішення приймає власник.

Четвертий період характеризується етапом зростання масштабів виробництва, який почався на початку XX ст., що викликало необхідність у дослідженні знання про витрати, які стали набувати більш суттєвого характеру та розвиватися дуже стрімко. На даному етапі компанія «General Electric» вперше впроваджує контролінг в індустріальному виробництві [19, с. 157].

Р.Н. Антоні приділяє багато уваги питанням оцінки та калькулювання, вважаючи, що оцінка собівартості має першочергове значення. П. Гараньє включав витрати до складу функцій управління та поділяв їх на нормальні та ненормальні. До нормальних витрат він включав експлуатаційні витрати, які безпосередньо впливають з основної діяльності; експлуатаційні витрати, які прямо впливають з допоміжної діяльності; адміністративні витрати. До ненормальних входили виняткові (штрафи), витрати закритих періодів (результати минулих періодів).

На початку 20–30 років XX ст. починає формуватися облік витрат на виробництво як одна із складових бухгалтерського обліку, з'являються перші розробки принципів і методів калькулювання собівартості продукції.

В. Леонт'єв починає досліджувати витрати у моделі «затрати – випуск», передумовами якої стають концепція мінімізації витрат; витрати – це комбінація факторів виробництва, застосування лімітації факторів виробництва [75].

Даний етап також відомий як формування виробничої функції, в основі якої лежить принцип порівняння витрат і результатів.

З розвитком науки у СРСР витрати починають ставати об'єктом дисертаційних досліджень.

З прийняттям незалежності в Україні постає принципова необхідність у створенні власної законодавчо-нормативної бази та реформації власних знань про витрати. Тому ініціативна група українських вчених розробляє законопроекти Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», П(С)БО 16 «Витрати», Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції до нього, а також низку податкових законів. Саме ці документи формують основну базу знань про витрати.

Категорія «витрати» сьогодні вивчається як об'єкт обліку, аналізу, контролю, управління, тому що ця категорія є багатогранною і постійно виступає об'єктом наукових досліджень.

В сучасності категорія «витрати» розглядається з двох точок зору – з економічної сутності та бухгалтерського обліку. Таке групування зумовлене економічною сутністю витрат, часом виникнення та метою формування інформації про них [72].

Як зауважує О. І. Грицай, «визначення витрат з економічної точки зору супроводжується фактом вибуття коштів або витрачання ресурсів незалежно від дати виникнення зобов'язань та безпосередньо пояснює економічний зміст поняття; а бухгалтерське трактування характеризує економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу, що призводить до збільшення зобов'язань».

Своєю чергою, О. М. Денисюк виокремлює три концепції щодо тлумачення поняття «витрати»: економічну, бухгалтерську та податкову. Перша концепція передбачає розуміння категорії «витрати» з позиції раціонального споживання виробничих ресурсів та досягнення максимального прибутку. Бухгалтерський (обліковий) підхід визначає витрати за результатами документального оформлення господарських операцій. Податкова концепція ідентифікує ті витрати, що враховуються при обчисленні суми податку на прибуток. Однак після того, як за основу визначення податку на прибуток було взято бухгалтерський

підхід формування фінансового результату, податкова концепція стала тотожною бухгалтерській [15, с. 65].

Враховуючи наведені вище підходи, у табл. 1.1 наведено трактування економічної сутності поняття «витрати».

Таблиця 1.1

### Систематизація підходів до трактування поняття «витрати»

Автор (-и), джерело	Визначення
<b><i>I підхід – сутність витрат розглядається з точки зору економічної теорії</i></b>	
Должок К. А., Курганян А. З.	<i>Витрати</i> – це споживання ресурсів у процесі діяльності підприємства, що включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію, збитки від інших операцій та подій, нереалізований збиток.
Півнюк О. П.	<i>Витрати підприємства</i> – це грошова форма витрачених за певний період задіяних чинників виробництва, необхідних для здійснення підприємництвом своєї виробничої та реалізаційної діяльності.
Грицай О. І.	<i>Витрати</i> – це реальне споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, яке супроводжується зазвичай відтоком коштів із підприємства.
<b><i>II підхід – сутність витрат розглядається з точки зору бухгалтерського обліку</i></b>	
Павленко О. В.	<i>Витрати</i> – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу, крім змін капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власником.
НП(С)БО «Витрати» 16	<i>Витрати звітного періоду</i> – це або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
Концептуальна основа фінансової діяльності	<i>Витрати</i> – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.
НП(С)БО «Загальні вимоги до фінансової звітності» 1	<i>Витрати</i> – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Також, слід сказати, що в бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства, крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками.

2. Визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів тощо).

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів тощо).

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат. Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів.

Згідно міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) витрати - це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів, або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Цікавим є те, що в Плані рахунків назви всіх рахунків класу 8 та класу 9 включають термін «витрати», в П(С)БО 16 у п. 21, 22 при визначенні економічних елементів витрат вказується матеріальні затрати, у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» ряд. 2500 має назву «Матеріальні затрати».

Отже, можна стверджувати, що витрати як об'єкт бухгалтерського обліку – це сукупність матеріальних, трудових, фінансових ресурсів у вартісному або натуральному вираженні, використання яких призводить до зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу (окрім вилучення чи розподілу власниками власного капіталу).

До проблем систематизації видів витрат виробництва в економічній теорії та бухгалтерському обліку тривалий час проявлявся істотний інтерес, тим не менш, цілісної класифікації витрат, яка б стала універсальною для всіх користувачів інформації, на сьогодні не існує. Унаслідок цього в процесі своєї

діяльності підприємства застосовують різні класифікації витрат. Крім того, існують деякі відмінності щодо їх обґрунтування в різних державах світу.

Оскільки науково аргументована класифікація витрат згідно з виявленими однорідними особливостями є важливою для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції, то доцільно ознайомитися та проаналізувати підходи різних учених-дослідників до систематизації витрат [41, с. 46-47].

Класифікація виробничих витрат почала застосовуватись уже в перші роки існування обліку. Проте до теперішнього часу серед учених-економістів з цього питання немає єдиної думки. В економічній літературі пропонуються різноманітні варіанти класифікації витрат виробництва.

Традиційною для вітчизняної економічної науки є класифікація витрат, що узагальнена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

### Класифікація витрат виробництва у вітчизняній науці

	<i>Ознака класифікації</i>	<i>Види витрат</i>
Для планування та обліку	За економічним змістом	1) витрати засобів праці 2) витрати предметів праці 3) витрати живої праці
	За стадіями виробничого процесу	1) постачальницько-заготівельні 2) виробничі 3) збутові
	За роллю в процесі виробництва	1) виробничі 2) невиробничі
	Стосовно до технологічного процесу	1) основні (технологічні) 2) накладні (організаційні)
	За способом віднесення на собівартість	1) прями 2) непрями
	За елементами витрат	1) матеріальні витрати 2) витрати на оплату праці 3) відрахування на соціальні заходи 4) амортизація 5) інші операційні витрати
	За статтями витрат	Їх установлюється підприємством
	За складом	1) комплексні 2) прості (одноелементні)
	За строком планування	1) короткострокові 2) довгострокові
	Стосовно до готового продукту	1) на незавершене виробництво 2) на готовий продукт

## Продовження таблиці 1.2

Для контролю і аналізу	Стосовно до обсягу виробництва	1) постійні 2) змінні
	За періодичністю виникнення	1) повсякденні 2) одноразові
	За доцільністю	1) продуктивні 2) непродуктивні
	За можливістю контролю	1) контрольовані 2) неконтрольовані
	За охопленням нормуванням	1) нормовані 2) ненормовані
	За відповідністю нормам	1) у межах норм 2) відхилення від норм
	Стосовно до плану	1) планові 2) непланові

Групування витрат за економічними елементами базується на принципі їх участі у створенні продукту. У вітчизняній економічній літературі економічний елемент часто визначають як первинний економічно однорідний вид витрат на виробництво продукції. На наш погляд, елемент витрат — це такий вид витрат, який у процесі виробництва неможливо розкласти на складники, а також однорідний за своїм економічним змістом.

Вважаємо, що структура витрат за економічними елементами відображає матеріало-, енерго-, трудомісткість виробництва, співвідношення живої й уречевленої праці і використовується для визначення макроекономічних показників і складання балансів міжгалузевих зв'язків.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. У цьому групуванні виявляється чіткий поділ усіх витрат на предмети праці, живу працю і знос засобів праці, на затрати живої й уречевленої праці, що відповідає економічній сутності елементів виробництва. Проте групування витрат за економічними елементами не вказує на доцільність і призначення витрат виробництва, не повністю виявляє їх роль у технологічному процесі виробництва, взаємозв'язок з його обсягом та іншими чинниками, що впливають на собівартість. У зв'язку з цим виникає необхідність групування витрат за



калькуляційними статтями. На відміну від групування за елементами, яке визначає, що і в якому обсязі витрачає підприємство на виробничі потреби, калькуляційна розбивка витрат показує їх напрям — де й у зв'язку з чим вони зроблені.

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників виділяють контрольовані і неконтрольовані витрати. Класифікація витрат на контрольовані і неконтрольовані лежить в основі системи обліку за центрами відповідальності. Практичний поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Контрольовані витрати — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або може чинити на них значний вплив. Відповідно, неконтрольовані витрати — це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати. Таку класифікацію іноді називають структурною і правовою або функціональною — у традиційній економічній літературі. Вона має велике значення для управлінського контролю в об'єднаннях і на підприємствах з численною розгалуженою структурою і широко використовується в системному обліку витрат і результатів [42].

На основі проведеного вище аналізу сутності витрат у нормативній, економічній та обліковій літературі встановлено, що витрати — це показник ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, достовірно оцінених, виражених в грошовій формі та здійснених протягом року підприємством для досягнення поставленої ним мети.

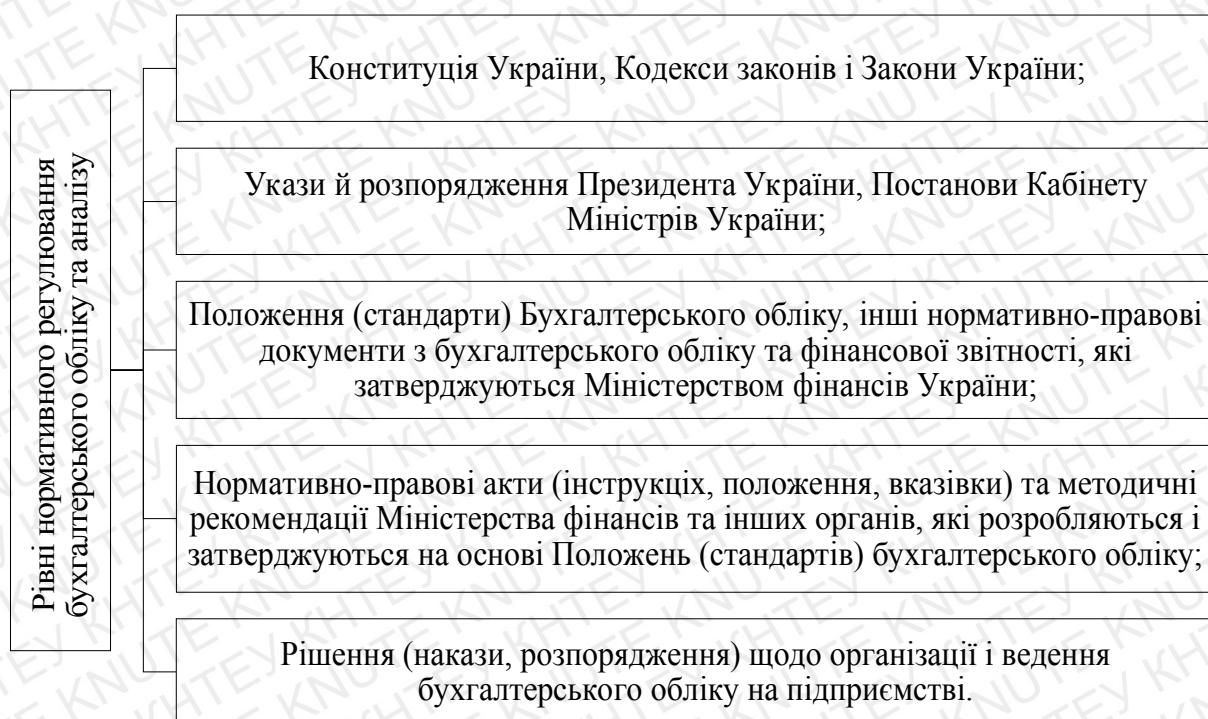
## **1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з питань організації та методики контролю витрат діяльності підприємства**

Для написання випускної кваліфікаційної роботи було досліджено нормативно-правову базу та низку спеціальної літератури.

На сучасному етапі розвитку економіки України виникає необхідність розробки такого правового і регламентного забезпечення, а також методології бухгалтерського обліку та аналізу, які забезпечуватимуть інформацією про діяльність підприємства як внутрішніх, так й зовнішніх користувачів.

Правове забезпечення бухгалтерського обліку та аналізу - це законодавчі і нормативні акти, відповідно до котрих підприємство здійснює господарсько-фінансову діяльність і веде її облік.

Нормативне регулювання, представлене п'ятьма рівнями в Україні (рис. 1.3).



**Рис. 1.3** Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку та аналізу в Україні.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку та аналізу передбачає забезпечення всім зацікавленим користувачам відповідного доступу до інформації, яка характеризує фінансовий стан і результати діяльності суб'єктів господарювання. Таким чином, для організації та ефективного аналізу та контролю витрат діяльності підприємства проведемо аналіз нормативної бази (Додаток А).

Отож, організація та методика контролю витрат на підприємствах суворо регламентований низкою нормативно-правових документів, які визначають рівноправні умови для всіх підприємств. Недоліком цих актів є те, що вони не мають постійний характер, так як до них вносяться багаточисленні зміни і доповнення, що вимагає від фахівців додаткового часу і зусиль для майже щоденного ретельного оперативного аналізу нормативної бази.

Щодо спеціальної літератури, то нині питанням організації та методики контролю витрат діяльності підприємства приділяється особлива увага з боку вітчизняних авторів. Про це свідчать статті спеціалізованих періодичних видань, підручники, монографії та навчальні посібники.

Але поряд з цим, досліджувана тема розглядається дуже поверхнево. Можна, навіть, сказати, що ця тема залишається поза увагою багатьох авторів, незважаючи на те, що в умовах формування цивілізованих ринкових відносин питання є досить актуальним.

При написанні випускної кваліфікаційної роботи було використано ряд спеціальної літератури, в якій в повному обсязі висвітлюється питання даної теми. Поряд з законодавчою базою при написанні магістерської роботи було використано праці вчених-економістів, обліковців України. Серед них: Гнитишин Л. Б., Прокопишин О. С., Живко З. Б., Ревак І. О., Жико М. О., Сабовська І. Б., Бонжиридарнік Т. В., Нагірської К. Є., Жадан Т. А., Куліш О. О., Сенченко О. В., Лугівська О. П. та інші.

Так, в посібнику Лень В. С. «Організація бухгалтерського обліку» [50] розкрито питання організації обліку витрат, а саме нормативна база та класифікація витрат діяльності, облікова політика щодо обліку витрат та біологічного перетворення та організація обліку загальновиробничих та адміністративних витрат.

Заслуговує на увагу й інший навчальний посібник - «Контроль і ревізія» Дікань Л. В. [28]. В ньому розкрито питання контролю витрат на виробництво, а саме завдання, послідовність і джерела контролю, перевірка витрат за різними напрямками. Також розглянуто питання контролю витрат за елементами і

собівартість реалізації, аудит витрат.

У навчальному посібнику «Теорія бухгалтерського обліку» автора Білуха М. Т. [5] розглянуто питання складу витрат та їх класифікація, поведінка витрат, функції витрат. Також розглянуто системи і методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Проведено аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку. Досліджено питання бюджетування і контроль витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства.

Існує низка періодичних видань, які стосуються питання організації та методики контролю витрат. До таких можна віднести журнали і газети «Бухгалтерський облік і аудит», «Фінконтроль», «Держава та регіони», «Актуальні проблеми економіки» та інші, які висвітлюють зміни у нормативній базі та нововведення у сфері контролю.

У статті Жадан Т. А., Куліш О. О. «Економічна сутність категорії «витрати» [33] як об'єкта бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю» виділено ряд підходів до визначення економічної сутності поняття «витрати». Встановлено, що найбільш поширеними підходами до трактування поняття «витрати» є розкриття його сутності з позиції економічної теорії та бухгалтерського обліку. Запропоноване авторське визначення узагальнюючого поняття «внутрішній контроль витрат».

У статті Сенченко О. В. «Методика здійснення контролю за обліком витрат на підприємствах» [78] досліджено визначення мети, завдань і функцій та врахування факторів, що впливають на організацію контролю, принципи. Розроблено методичну модель контролю витрат, яка дозволяє визначити об'єкти контролю, джерела інформації, (що включають в себе облікові документи та звітність), методичні прийоми.

Заслуговує на увагу стаття Лугівської О. П. «Методичні аспекти обліку та контролю витрат на підприємстві» [55] в якій розглянуто методологічні відмінності між різними методами обліку і контролю витрат, та особливості їх використання на вітчизняних підприємствах.

Отже, на підставі результатів вивчення точок зору різних авторів і положень нормативних актів щодо питань організації та методики контролю витрат діяльності підприємства, його суті та використання на підприємстві можна скласти загальне враження про категорію «витрат» та детально розглянути її зміст, що може надати можливість уникати помилок у практичній діяльності.

### **1.3. Техніко-економічна характеристика ПАТ «Бердичівська фабрика одягу»**

Публічне акціонерне товариство «Бердичівська фабрика одягу» створене відповідно до рішення Регіонального відділення Фонду державного майна України по Житомирській області №152-ВАТ від 30 червня 1995 р. шляхом перетворення державного підприємства Бердичівська швейна фабрика у Відкрите акціонерне товариство «Бердичівська фабрика одягу». Загальними зборами акціонерів Відкритого акціонерного товариства «Бердичівська фабрика одягу» 16 квітня 2011 року було прийнято рішення про зміну найменування Товариства на Публічне акціонерне товариство «Бердичівська фабрика одягу» у відповідності до Закону України «Про акціонерні товариства».

Публічне акціонерне товариство «Бердичівська фабрика одягу» здійснює свою діяльність відповідно до чинного законодавства України, статуту та внутрішніх нормативних актів.

Місцезнаходження товариства: 13301, Україна, м. Бердичів Житомирської області, Соборна площа, буд.1/2.

Товариство створене на невизначений строк, здійснює свою діяльність як юридична особа з дня його державної реєстрації і може займатися будь-якою підприємницькою діяльністю, яка не суперечить чинному законодавству.

Органами управління Товариства є: загальні збори акціонерів Товариства; наглядова рада Товариства; правління Товариства.

Органом Товариства, який здійснює перевірку фінансово-господарської діяльності Товариства є Ревізійна комісія Товариства.

Компетенція органів Товариства визначається рішеннями відповідних органів управління Товариства і фіксується в Статуті та інших внутрішніх нормативних документах Товариства. Рішення про зміну компетенції органів Товариства приймаються загальними зборами акціонерів Товариства з урахуванням вимог чинного законодавства.

Метою діяльності Товариства є ефективне використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів для здійснення господарської діяльності і одержання прибутку, забезпечення соціально-економічної бази для працівників підприємства.

Предметом діяльності ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» є:

- виробництво і реалізація верхнього одягу;
- виробництво та реалізація (оптова, роздрібна, комерційна, комісійна) товарів народного споживання, продукції виробничо-технічного призначення; торгівля нерухомим майном;
- пошиття, реалізація, ремонт взуття, головних уборів, всіх видів шкіргалантереї;
- забезпечення відтворення основних фондів, при необхідності проведення розширення, реконструкції і технічного переоснащення виробництва, у тому числі шляхом впровадження нових форм господарювання та нових технологій;
- самостійне здійснення зовнішньоекономічної діяльності по всіх видах експортно-імпортних операцій шляхом укладання контрактів, угод з іноземними юридичними і фізичними особами, в тому числі зовнішнь-торгівельними, кредитними та банківськими установами, участь у спільних зарубіжними партнерами підприємствах;
- отримання від будь-яких фінансово-кредитних установ кредитів;
- постачання продукції, виконання робіт, надання послуг в кредит із сплатою покупцями (споживачами) процентів за користування кредитом;
- організація виставок, виставок-продажів товарів народного споживання, художніх виробів, товарів народного промислу;
- оптова та роздрібна, комісійна торгівля автомобілями, мотоциклами,

іншими транспортними засобами, автозапчастинами;

- надання транспортних послуг;
- виконання всіх видів побутових послуг;
- сприяння соціально-економічному та культурному розвитку свого трудового колективу;
- здійснення оптової та роздрібної торгівлі фармацевтичними виробами;
- збирання та переробка лікарських рослин;
- оптова, роздрібна, комерційно-комісійна торгівля аудіо-, відеотехнікою як вітчизняного, так і закордонного виробництва;
- юридична практика;
- оптова і роздрібна торгівля товарами власного і невідчуженого виробництва;
- торгівельно-посередницька та торгівельно-закупівельна діяльність промислової та сільськогосподарської продукції, сировини, будівельними матеріалами;
- надання комерційно-посередницьких послуг;
- виробництво, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції, створення цехів по переробці сільськогосподарської продукції в установленому законом порядку;
- відкриття власних торгівельних підприємств та підприємств громадського харчування;
- редакційно-видавнича та рекламна діяльність;
- прокат техніки, обладнання аудіо-, відеотехніки, товарів побутового призначення (холодильників, телевізорів тощо);
- надання послуг по організації та здійсненню туризму на території України та міжнародному туризму.

У випадках, передбачених чинним законодавством, Товариство одержує відповідні ліцензії на право здійснення окремих видів діяльності.

Товариство самостійно здійснює зовнішньоекономічну діяльність у будь-якій сфері, пов'язаній з предметом його діяльності. При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності Товариство користується повним обсягом прав

суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності відповідно до чинного законодавства України. Здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність товариство вступає у відносини з різними підприємствами, організаціями та іншими юридичними, а також фізичними особами закордонних країн у відповідності з метою та предметом діяльності та діє у межах законодавства.

Товариство є юридичною особою і відповідно до законодавства, володіє, користується на власний розсуд належним йому майном, має самостійний баланс, рахунки в установах банків, круглу печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом, відповідні штампи, фірмові бланки з своїм найменуванням.

Товариство має право відкривати свої представництва та філії на території інших держав, а також право на участь у міжнародних неурядових організаціях.

В даний час загальна площа підприємства 1,3 га. Виробничі площі пошивочних потоків - 4070 м<sup>2</sup>. Загальна чисельність працюючих - 1590 чоловік.

Працівники та спеціалісти підприємства мають достатній кваліфікаційний та професійний рівень для виробництва високоякісної швейної продукції.

Статутний фонд становить 1585028,5 грн. Він поділений на 6340114 простих іменних акцій номінальною вартістю 0,25 грн. Акціонерами товариства є юридичні та фізичні особи. Основним власником акцій є угорська фірма «Zigu», яка володіє 60,1 % акцій.

На протязі трьох останніх років основними замовниками підприємства є фірми «Клаус Штайльманн» (Німеччина), «Централ Парк 2000 Кфт» (Угорщина), Корпорація СМТ (Великобританія).

На фабриці впроваджено інвестиційний проект - налагодження виробництва чоловічих брюк у наявних виробничих приміщеннях ПАТ «Бердичівська фабрика одягу».

Вартість інвестицій - 302,1 тис. доларів США, інвестор - фірма «Централ Парк 2000 КФТ» Угорщина. Умови оплати - товарний кредит терміном на 4 роки. Реалізація проекту - за рахунок власних коштів підприємства.



Проведемо аналіз господарювання за останні три роки відповідно на основі фінансової звітності підприємства ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Основні показники фінансово-господарської діяльності ПАТ  
«Бердичівська фабрика одягу» за 2015-2017 роки**

№	Основні показники господарської діяльності	Роки			Відхилення 2016 р. порівняно із 2015 р.		Відхилення 2017 р. порівняно із 2016 р.	
		2015	2016	2017	абс., грн.	відн.,%	абс., грн.	відн.,%
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (тис. грн.)	92107	95054	101725	2947	3,2	6671	7,0
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (тис. грн.)	53761	61115	77368	7354	13,7	16253	26,6
3	Валовий прибуток							
	- прибуток (тис. грн.)	38346	33939	24357	-4407	-11,5	-9582	-28,2
	- збиток (тис. грн.)	-	-	-	-	-	-	-
4	Інші операційні доходи (тис. грн.)	2204	4034	1541	1830	83,0	-2493	-61,8
5	Адміністративні витрати (тис. грн.)	9350	10365	9909	1015	10,9	-456	-4,4
6	Витрати на збут (тис. грн.)	925	697	530	-228	-24,6	-167	-24,0
7	Інші операційні витрати (тис. грн.)	15015	8997	6058	-6018	-40,1	-2939	-32,7
8	Фінансовий результат від операційної діяльності							
	прибуток (тис. грн.)	15260	17914	9401	2654	17,4	-8513	-47,5
	збиток (тис. грн.)	-	-	-	-	-	-	-
9	Інші доходи (тис. грн.)	-	-	-	-	-	-	-

Продовження таблиці 1.3

10	Фінансові витрати (тис. грн.)	1529	-	-	-	-	-	-
11	Інші витрати (тис. грн.)	-	-	-	-	-	-	-
12	Фінансовий результат до оподаткування							
	- прибуток (тис. грн.)	13731	17914	9401	4183	30,5	-8513	-47,5
	- збиток (тис. грн.)	-	-	-	-	-	-	-
13	Чистий прибуток	9720	14212	7339	4492	46,2	-6873	-48,4
	- збиток	-	-	-	-	-	-	-
14	Рівень рентабельності (збитковості),%	134,0	95,3	60,9	-38,7	-28,9	-34,3	-36,1
15	Середньооблікова чисельність (чол.)	726	725	711	-1,0	-0,1	-14,0	-1,9
16	Продуктивність праці (тис. грн./чол.)	12,7	13,1	14,3	0,4	3,1	1,2	9,2
17	Середня вартість основних засобів (тис. грн.)	28620	35625	39983	7005,0	24,5	4358,0	12,2
18	Фондовіддача, тис. грн.)	3,2	2,7	2,5	-0,6	-17,1	-0,1	-4,6

Проаналізувавши дані за 2015-2017 рр. ми можемо зробити відповідні висновки. Стосовно, чистого доходу від реалізації спостерігається з кожним роком збільшення в 2016 р. на 2947 тис. грн., в 2017 р. – 6671 тис. грн.. Собівартість реалізованої продукції також має тенденцію до збільшення: в 2016 р. – зросла на 7354 тис. грн., в 2017 р. – зросла на 16253 тис. грн. (рис. 1.4). Валовий прибуток натомість з кожним роком зменшується в 2016 р. зменшився на 4407 тис. грн., в 2017 р. зменшився на 9582 тис. грн.. Інші операційні доходи в 2016 р. збільшились на 1830 тис. грн., проте зменшились в 2017 р. – на 2493 тис. грн.. Інших доходів на ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» в період 2015-2017 рр. немає.



**Рис. 1.4** Динаміка змін чистого доходу від реалізації та собівартості продукції ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» за 2015-2017 рр.

Стосовно витрат спостерігаємо їх мінливий характер в розрізі кожного показника. Так, адміністративні витрати в 2016 р. збільшилися на 1015 тис. грн, проте в 2017 р. зменшилися на 456 тис. грн. Витрати на збут з кожним роком мають тенденцію до зменшення, так в 2016 р. – на 228 тис. грн., в 2017 р. – на 167 тис. грн.. Інші операційні витрати, також мають тенденцію до зменшення, так в 2016 р. зменшилися на 6018 тис. грн., а в 2017 р. – на 2939 тис. грн.

Фінансовий результат від операційної діяльності збільшився в 2016 р. на 2654 тис. грн, проте в 2017 р. зменшився на 8513 тис. грн. В 2015 р. на підприємства мають місце фінансові витрати, які склали 1529 тис. грн. Фінансовий результат до оподаткування має мінливий характер, так в 2016 р. збільшився на 4183 тис. грн, а в 2017 р. зменшився на 8513 тис. грн. Чистий прибуток також в 2016 р. збільшився на 4492 тис. грн, а в 2017 р. зменшився на 8513 тис. грн. Зниження в 2017 р. даних показників свідчить про те, що у підприємства погіршилась ситуація.

Стосовно, рівня рентабельності в 2015 р. становить – 134%, в 2016 р. – 95,3%, в 2017 р. – 60,9%. Рентабельність підприємства знижується кожного року, що є негативним фактором для діяльності підприємство в цілому. Продуктивність

праці з кожним роком зростає, що має позитивний вплив на діяльність ПАТ «Бердичівська фабрика одягу». Фондовіддача в 2015 р. становить 3,2 тис. грн., в 2016 р. – 2,7 тис. грн., в 2016 р. – 2,5 тис. грн, це є негативним для підприємства.

ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» функціонує доволі довгий період, є стабільним у своїй роботі та з кожним роком розвивається та розширює свої можливості. Також, підприємство направлено на зарубіжні ринки збуту, має укладенні договори з всесвітньо відомими марками одягу.

### **Висновки до розділу 1**

Витрати – це складна та проблематична економічна категорія, що займає особливо значуще місце в управлінні швейних підприємств. Це пояснюється тим, що витрати здійснюють великий вплив на фінансовий результат діяльності підприємства, враховуються при визначенні собівартості продукції, демонструють ступінь організації виробництва, застосовуються для визначення ефективності функціонування підприємства шляхом зіставлення витрат та результатів діяльності. Витрати є об'єктом бухгалтерського обліку і основним показником діяльності фірми.

Еволюція суспільства постійно освоювала нові технології, що ставало головним фактором у розвитку виробництва і, зокрема, витрат. Існують чотири періоди формування знань про витрати – перші два періоди формують уявлення про витрати як об'єкт дослідження, а не як економічне явище чи облік; третій період включає в себе три теорії і концепції витрат – теорія «інфляційних витрат», неокласична теорія витрат, теорія транзакційних витрат; четвертий період характеризується набуттям витратами суттєвого характеру та розвитком досліджень. На початку 20–30 років ХХ ст. починає формуватися облік витрат на виробництво як одна із складових бухгалтерського обліку, з'являються перші розробки принципів і методів калькулювання собівартості продукції.

В сучасності категорія «витрати» розглядається з двох точок зору – з економічної сутності та бухгалтерського обліку. Таке групування зумовлене економічною сутністю витрат, часом виникнення та метою формування

інформації про них. Витрати з економічної сутності – це реальне споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, яке супроводжується зазвичай відтоком коштів із підприємства. Витрати як об'єкт бухгалтерського обліку – це сукупність матеріальних, трудових, фінансових ресурсів у вартісному або натуральному вираженні, використання яких призводить до зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу (окрім вилучення чи розподілу власниками власного капіталу).

Класифікація витрат відіграє велику роль для результативного управління ними, їх планування, аналізу, регулювання та контролю. Традиційна для вітчизняної економічної науки є класифікація витрат для планування та обліку та для контролю і аналізу за різними ознаками. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

З прийняттям незалежності в Україні постає принципова необхідність у створенні власної законодавчо-нормативної бази та реформації власних знань про витрати. Тому ініціативна група українських вчених розробляє законопроекти Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», П(С)БО 16 «Витрати», Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції до нього, а також низку податкових законів. Саме ці документи формують основну базу знань про витрати. Щодо спеціальної літератури, то нині питанням організації та методики контролю витрат діяльності підприємства приділяється особлива увага з боку вітчизняних авторів. Про це свідчать статті спеціалізованих періодичних видань, підручники, монографії та навчальні посібники.

Публічне акціонерне товариство «Бердичівська фабрика одягу» створене відповідно до рішення Регіонального відділення Фонду державного майна України по Житомирській області №152-ВАТ від 30 червня 1995 р. шляхом перетворення державного підприємства Бердичівська швейна фабрика у Відкрите акціонерне товариство «Бердичівська фабрика одягу». Загальними зборами

акціонерів Відкритого акціонерного товариства «Бердичівська фабрика одяжі» 16 квітня 2011 року було прийнято рішення про зміну найменування Товариства на Публічне акціонерне товариство «Бердичівська фабрика одягу» у відповідності до Закону України «Про акціонерні товариства». Метою діяльності Товариства є ефективне використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів для здійснення господарської діяльності і одержання прибутку, забезпечення соціально-економічної бази для працівників підприємства.

На протязі трьох останніх років основними замовниками підприємства є фірми «Клаус Штайльманн» (Німеччина), «Централ Парк 2000 Кфт» (Угорщина), Корпорація СМТ (Великобританія).

Проведено аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності фабрики, який свідчить що у підприємства з кожним роком збільшуються такі показники, як – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та середня вартість основних засобів, що є позитивним для діяльності підприємства. Проте, негативним фактом є зменшення валового прибутку, інших операційних доходів та фінансового результату від операційної діяльності. З кожним роком зменшуються витрати – адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, відсутні фінансові витрати. Рівень рентабельності та фондівдача зменшились за 2015-2017 рр..

ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» функціонує доволі довгий період, є стабільним у своїй роботі та з кожним роком розвивається та розширює свої можливості.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 2.1. Організація обліку витрат діяльності підприємства

На сьогодні важливим напрямком підвищення ефективності господарської діяльності є своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування оптимального обсягу собівартості продукції. Сукупність процесів збирання, обробки та видачі підсумкової обліково-економічної інформації з обліку витрат підприємства та калькулювання собівартості продукції є однією з найбільш складних і важливих підсистем у загальній системі обліково-економічної інформації. Необхідність безперервного зниження рівня витрат виробництва, виявлення резервів у використанні матеріальних і трудових ресурсів потребують своєчасної, повної та специфічної інформації, формування якої забезпечує облік витрат підприємства.

Об'єктами організації обліку витрат та обліково-економічними завданнями, розв'язання яких забезпечує підсистема, є:

- облік витрат за видами діяльності підприємства;
- облік витрат за економічними елементами;
- облік витрат основного і допоміжних (підсобних) виробництв;
- калькулювання собівартості продукції;
- організація роботи облікового апарату.

Кожне з перерахованих завдань на практиці деталізується на більш конкретні завдання і об'єкти, у розрізі яких і здійснюють упорядкування та подальше удосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Для успішного функціонування підсистеми обліку витрат необхідно створити певні передумови: забезпечити досконалу структуру управління виробництвом (відповідність організаційного поділу виробництва на цехи та дільниці технологічному процесу, доцільність цехової або без цехової структури); науково-обґрунтоване нормування витрат виробництва та запровадити систему нормування витрат, адаптовану до обліку витрат і калькулювання собівартості

продукції; теоретично обґрунтовані та практично апробовані принципи та методи обліку витрат; наявність сучасної комп'ютерної техніки та кваліфікованих кадрів [48, с. 221].

У проекті організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції узагальнюються методи і способи обліку витрат, що відповідають формі обліку та наявним засобам комп'ютерної техніки. Проект складається з Розділів:

- 1) загальна частина;
- 2) організація обліку витрат;
- 3) організація калькулювання собівартості продукції;
- 4) особливості організації роботи облікового апарату (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

### Проект організації обліку витрат й калькулювання собівартості продукції

<i>Складова частина проекту</i>	<i>Зміст складової частини проекту</i>
Загальна частина	Нормативні документи з обліку витрат. Групування витрат. Робочий план рахунків з обліку витрат. Порядок розробки норм витрат. Принципи й методи обліку витрат
Аналітичний і синтетичний облік витрат	Організація аналітичного обліку витрат основного виробництва. Організація аналітичного обліку витрат допоміжних (підсобних) виробництв. Організація обліку непрямих витрат. Організація зведеного обліку витрат.
Калькулювання собівартості продукції	Перелік та склад статей калькулювання. Об'єкти калькулювання. Регістри аналітичного обліку.
Організація праці персоналу з обліку витрат	Розробка посадових інструкцій та індивідуальних графіків роботи співробітників виробничого відділу бухгалтерії

У загальній частині проекту зазначають нормативні документи (централізовані і внутрішні) з обліку витрат; указують склад цехів основного та допоміжних (підсобних) виробництв; висвітлюють ступінь централізації або децентралізації обліку витрат; методику розробки робочого плану рахунків з обліку витрат; порядок групування витрат; принципи та методи організації обліку витрат, організаційні форми комп'ютеризації обліку.

Порядок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції регламентують (П(С)БО 16 «Витрати» [68] та Методичні рекомендації з



формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. На їх основі кожним підприємством розробляються внутрішні нормативні документи: робоча інструкція з обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції; інструкція з обліку браку у виробництві; робоча інструкція з обліку витрат майбутніх періодів; інструкція з обліку та порядку розподілу загально виробничих витрат.

У наказі про облікову політику зазначають такі елементи (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

### Елементи облікової політики по витратах

<i>Назва елементів облікової політики</i>	<i>Варіанти методів оцінки і обліку витрат</i>
Застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку	Самостійно встановлюється підприємством
Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	Самостійно встановлюється підприємством
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно встановлюється підприємством
Поріг суттєвості для визнання окремих видів витрат	Величина, що дорівнює 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства
Перелік і склад змінних і постійних загально виробничих витрат, база їх розподілу	Самостійно встановлюється підприємством
Методи обліку витрат	Самостійно обираються підприємством

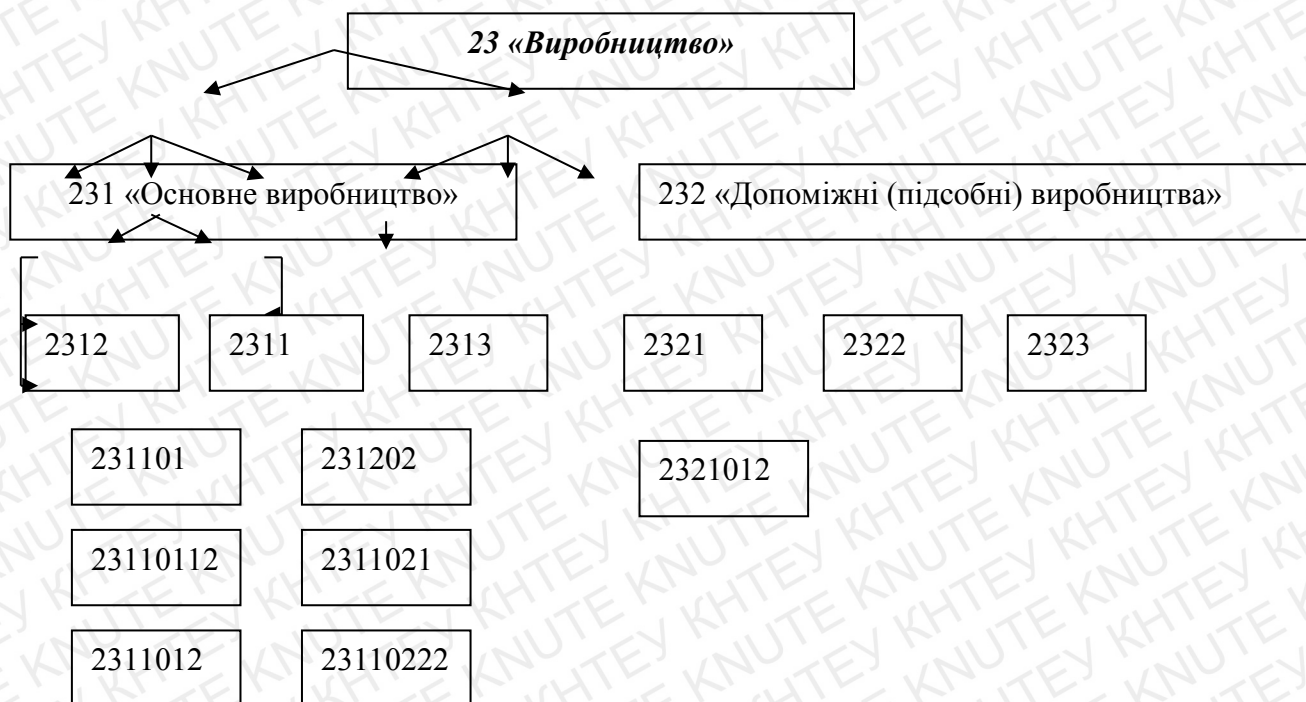
Малі підприємства можуть вести облік із використанням 8 класу рахунків «Витрати за елементами», 9 класу «Витрати діяльності» або із використанням рахунків і 8 і 9 класів. Підприємства (крім суб'єктів малого підприємництва) використовують для обліку витрат діяльності рахунки 9 класу. Рішення про одночасне використання рахунків 8 класу для обліку витрат за елементами вони приймають самостійно, що відображують у наказі про облікову політику. На практиці визначилась тенденція використання великими підприємствами при автоматизації облікового процесу для накопичення інформації про витрати і за елементами, і за видами діяльності одночасно рахунків 8-го і 9-го класів. При цьому може бути застосована така схема: витрати збирають спочатку на рахунках обліку витрат класу 8, а потім списують на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками й на рахунок 23 «Виробництво». Підсумкові обороти

за рахунками класу 8 використовують для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати [62, с. 41].

Одним з чинників, що істотно впливає на організацію обліку витрат, є структура підприємства і, зокрема, структура виробництва. Структура підприємства – це його внутрішній поділ на структурні підрозділи, що 1) виконують виробничий процес (цехи, дільниці); 2) управляють виробництвом та займаються його обслуговуванням. Структура підприємства зумовлюється способом виготовлення продукції, обсягами випуску продукції і організацією виробництва. Вона безпосередньо впливає на побудову обліку витрат. При виборі структурних підрозділів як об'єктів обліку необхідно виходити з потреб управління їхньою діяльністю. Оптимально побудована структура обліку витрат дозволить виявляти якість роботи окремих, територіально і адміністративно розмежованих структурних підрозділів підприємства. Залежно від ролі виробничих підрозділів у процесі виробництва, а також у виконанні основної виробничої програми вони діляться на: 1) основні, 2) допоміжні і 3) підсобні. Поділ структурних підрозділів на основні, допоміжні і підсобні залежить від їх ролі у виготовленні продукції, що призначена для реалізації стороннім споживачам.

Основні цехи беруть безпосередню участь у виготовленні продукції підприємства, що є головною метою його створення. Їх склад залежить від галузі економічної діяльності. Допоміжними називаються підрозділи, які беруть участь у виконанні виробничої програми не безпосередньо, а через обслуговування основного виробництва. Обслуговування виражається у виготовленні або в ремонті інструменту, ремонті устаткування, виготовленні моделей, постачанні енергії, тощо. Підсобними називаються підрозділи, які виготовляють продукцію, що частково або повністю використовується основними цехами, але має самостійне призначення. Підрозділи невиробничого характеру призначені для обслуговування побутових потреб персоналу: житлово-комунальне господарство, їдальні, перукарні [48, с. 211].

Робочий план рахунків з обліку витрат призначений забезпечити ведення аналітичного обліку за напрямками, які необхідні для управління витратами. На його побудову впливає структура підприємства, наявність цехів (підрозділів) основного та допоміжних (підсобних) виробництв, асортимент продукції, тощо, тому рахунки аналітичного обліку до рахунку 23 «Виробництво» відкривають за видами виробництв, структурними підрозділами, центрами відповідальності і видами або групами продукції, що виробляється підприємством (рис. 2.1).



**Рис. 2.1** Блок-схема формування робочого плану рахунків з обліку витрат виробництва

На побудову робочого плану рахунків впливає специфіка діяльності підприємства. Так, промислові та сільськогосподарські підприємства відкривають субрахунки обліку витрат за видами продукції, що виробляється; підприємства транспорту та зв'язку – за видами послуг; підприємства торгівлі, постачання та збуту – за видами товарів, що реалізуються.

Наприклад, на швейній фабриці ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» є три цехи основного виробництва. Відповідно, для обліку витрат виробництва виділяють три субрахунки: 2311, 2312 та 2313. У кожному структурному підрозділі виділяють окремі субрахунки для обліку кожного виду продукції, що

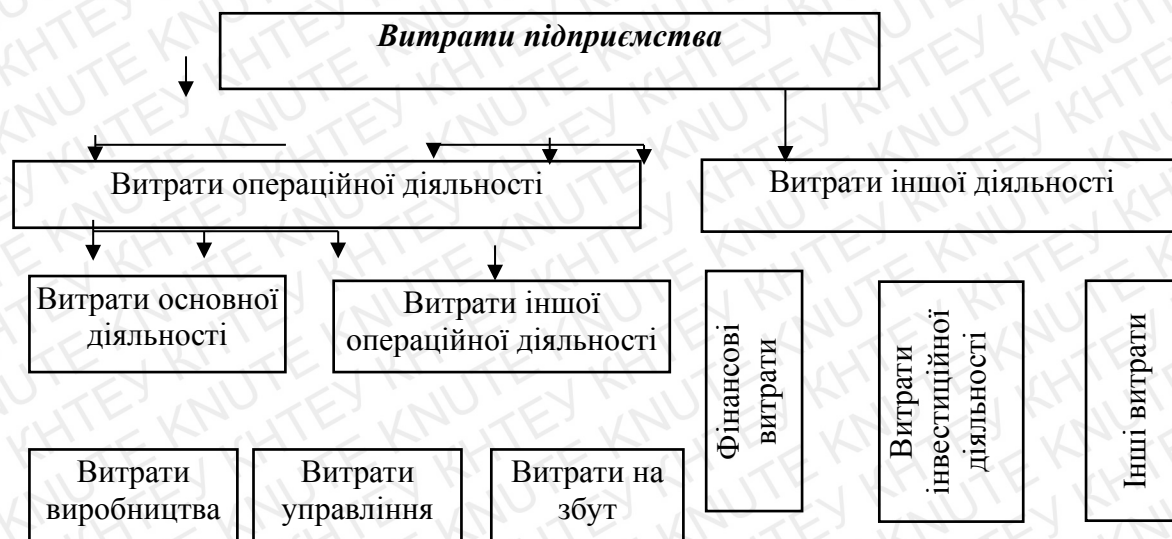
виготовляється. Для обліку костюмів, які виготовляються у першому цеху, виділяють субрахунок обліку витрат 231101, а для обліку пальто, відповідно, субрахунок 231202. Кожний різновид костюмів отримує окремий номенклатурний номер, який встановлюється виходячи із номера та кількості їх найменувань (2311012, 2311012, 2311013). Так саме кожний різновид пальто відповідно отримує окремий номенклатурний номер, який встановлюється виходячи із номера та кількості їх найменувань (2312021, 2312022, 2312023). Таким чином, кожне найменування готової продукції отримує окремий номенклатурний номер, похідний від шифру структурного підрозділу, у якому її виготовлено.

Також усі підприємства відкривають рахунки обліку витрат для обліку допоміжних (підсобних) виробництв; обліку некапітальних робіт (будівництво тимчасових споруд, демонтаж припиненого будівництва), тощо. Робочий план рахунків для обліку їх витрат розробляється за аналогічною схемою.

Економічно обґрунтоване групування витрат згідно нормативних документів є основою створення та функціонування підсистеми їх обліку. При виборі напрямків класифікації витрат необхідно виходити з потреб управління підприємством та прийняття управлінських рішень щодо запровадження або розширення різних видів діяльності, функціонування структурних підрозділів, асортименту продукції, що випускається, тому облік витрат необхідно організувати за такими напрямками [50, с. 311]:

- 1) за видами діяльності підприємства;
- 2) за елементами (видами) витрат;
- 3) за способом включення до собівартості продукції (прямі та непрямі);
- 4) за місцем виникнення (групуються по цехам, відділам, ділянкам, бригадам тощо);
- 5) за видами продукції, робіт, послуг;
- 6) за етапами виробничого процесу (стадіями, переділами);
- 7) за часом виникнення (по календарним періодам);
- 8) за статтями калькулювання.

Організація обліку витрат за видами діяльності дозволяє визначити їх фінансові результати, встановити чинники, що на них впливають та скласти форму 2 «Звіт про фінансові результати». Для цього облік витрат необхідно організувати за центрами виникнення витрат у розрізі виробництв та структурних підрозділів, що забезпечить управління їхньою діяльністю (рис. 2.2).



**Рис. 2.2** Класифікація витрат за видами діяльності підприємства

Витрати діяльності – це витрати, що виникають під час будь-якої діяльності підприємства, а також операцій, що її забезпечують або виникають в наслідок здійснення такої діяльності. Вони включають витрати: 1) операційної, основної діяльності підприємства, а також інших видів діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою; 2) іншої діяльності (фінансової та інвестиційної).

Витрати основної діяльності – це витрати, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), які є метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходів (50%). Витрати основної діяльності включають витрати виробництва, витрати управління та витрати на збут [48, с. 121]. До складу витрат виробництва включають прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, з яких складається виробнича собівартість продукції (робіт, послуг).

Адміністративні витрати – це витрати, пов’язані з обслуговування підприємства та управління ним. Витрати на збут - це витрати, пов’язанні з

реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До складу інших операційних витрат включаються витрати з реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів, з операційної оренди активів, втрати від операційної, курсової різниці, резерви сумнівних боргів, уцінка запасів, суми сплачених штрафів, пені. До фінансових витрат відносять витрати на сплату процентів, за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу. Витрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій [6]. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності крім фінансових витрат, але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Групування витрат за економічними елементами використовують для розробки технологічних карт, складання кошторисів, розробки нормативної бази виробництва, визначення структури витрат за їх видами. Перелік та склад кожного виду витрат підприємство визначає, виходячи із вимог П(С)БО 16 «Витрати» [68] та зазначає у наказі про облікову політику. Витрати операційної діяльності групуються за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати (рис. 2.3).

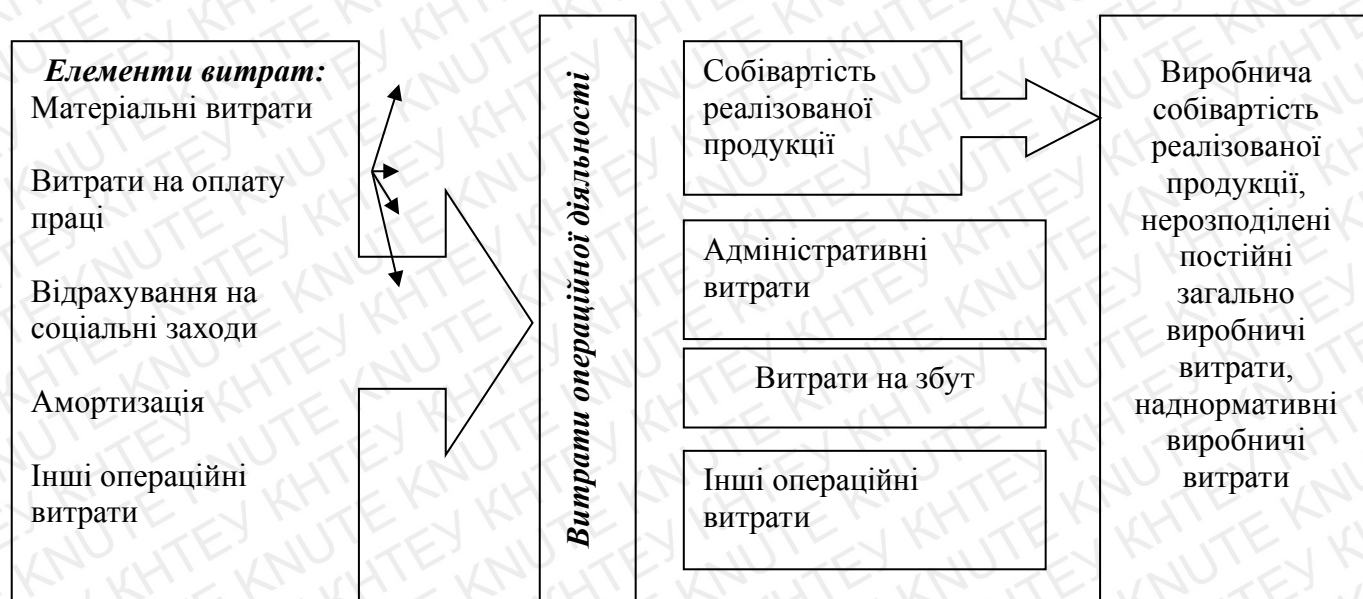


Рис. 2.3 Групування витрат операційної діяльності

Організація обліку кожного виду витрат потребує розв'язання цілого комплексу обліково-економічних завдань.

Організація обліку матеріальних витрат призначена забезпечити облік витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. Оптимальна організація обліку матеріальних витрат забезпечує раціональне використання сировини і матеріалів, що сприяє підвищенню конкурентоспроможності продукції підприємства [38].

Для організації обліку витрат на оплату праці необхідно організувати облік відпрацьованого робочого часу (годин, днів) або облік виробітку, що дозволить забезпечити нарахування заробітної плати за окладами й тарифами, премій та заохочень, матеріальної допомоги, компенсаційних виплат, оплати відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інших витрат на оплату праці.

Для організації обліку відрахувань на соціальні заходи необхідно організувати облік заробітної плати за структурними підрозділами та категоріями персоналу.

Для організації обліку амортизації необхідно організувати аналітичний облік основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів за групами об'єктів та структурними підрозділами, де їх експлуатують.

Для організації обліку інших операційних витрат необхідно організувати облік витрат на відрядження, на послуги зв'язку, плати за розрахунково-касове обслуговування, тощо [40].

За способом включення до собівартості продукції витрати поділяють на прямі, що належать до одного виду продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) і непрямі, що належать до двох і більше видів продукції. Такий поділ безпосередньо впливає на організацію обліку витрат. Прямі витрати можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом, тобто на підставі первинних

документів, що засвідчують їх виникнення. А непрямі витрати необхідно збирати на окремих рахунках і розподіляти між об'єктами обліку витрат шляхом розподілу.

Для організації калькулювання собівартості продукції, робіт або послуг витрати групують за статтями калькулювання. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

Для обліку витрат можна використовувати різні методи або модифікації того самого методу. Незважаючи на застосування деякими підприємствами або галузями економічної діяльності самостійних методів обліку витрат і методів калькулювання, між ними існує тісний взаємозв'язок і взаємозумовленість, тому що вони є етапами єдиного процесу виявлення собівартості продукції підприємства [6].

Метод обліку витрат – це узагальнення і відображення витрат на виготовлення продукції, а метод калькулювання – процес визначення собівартості одиниці продукції. Методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції називають сукупність прийомів організації документування й відображення в обліку виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції. При організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції важливо правильно обирати методи обліку і калькулювання. Застосування певного методу обліку витрат залежить від об'єктивних чинників (технології і організації виробництва, його обсягів, видів продукції, тощо).

Простий метод обліку витрат застосовується у галузях, де виробляється один вид продукції (електроенергетика, добувна промисловість). При його застосуванні собівартість усієї продукції визначається прямим підсумовуванням усіх витрат за місяць. Собівартість одиниці продукції визначається діленням усієї суми витрат на кількість виробленої продукції. Усі витрати, як правило, прямі.

Попередільний метод обліку витрат (від слова «переділ» – певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують продукт праці)



використовується у виробництвах, де готова продукція є результатом послідовної переробки вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) на безперервній основі. Його використовують у серійних виробництвах для обліку витрат на виготовлення окремого виду однакової продукції (випікання одного сорту хліба, фармацевтичних препаратів, одягу, взуття тощо). При попередільному методі прямі витрати обліковуються по кожному переділу, а всередині переділу – за видами продукції, непрямі збирають у цілому по виробництву і розподіляють між переділами в установленому порядку. Собівартість визначається по кожному переділу, а за видами продукції всередині переділу – коефіцієнтним методом [38].

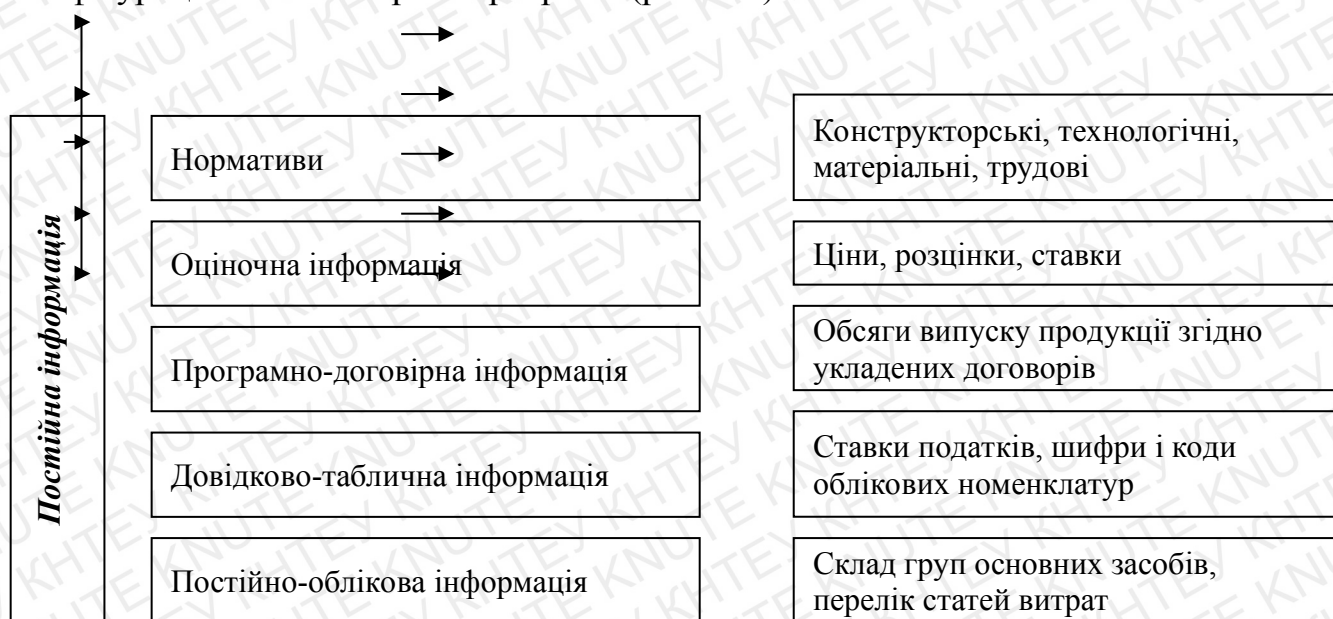
Позамовний метод застосовується в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку витрат та калькулювання собівартості продукції є окреме замовлення, окремий виріб, окремий проект або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. Такими виробництвами є суднобудівне, авіабудівне, видавниче, будівельне, меблеве, тощо. На кожне замовлення відкривається картка аналітичного обліку витрат виробництва, в якій витрати збирають протягом усього виробничого процесу. Собівартість замовлення визначають прямим додаванням витрат.

Найбільш прогресивним із діючих у промисловості є нормативний метод обліку витрат і нормативний метод калькулювання собівартості продукції. Він застосовується на підприємствах обробної промисловості із масовим виробництвом, де для виготовлення технічно складної продукції необхідно використати значну кількість деталей та вузлів (наприклад, машинобудування, легка, взуттєва, шинна, меблева промисловість, тощо).

При переході на нормативний облік необхідно розробити модель (проект) організації нормативного обліку для підприємства; довести проект до працівників бухгалтерії, технологічного відділу та інших, пов'язаних із розробкою норм і нормативів; розробити методика оперативного обліку витрат; випробувати проект і ввести його у практику.

Проектом встановлюють варіант обліку витрат (напівфабрикатний або ненапівфабрикатний); визначають осіб, які розробляють норми; обирають методику і техніку обліку зміни норм затрат, а також форми і способи складання первинних документів з витрат виробництва, способи виявлення відхилень від діючих норм витрат і порядок їх включення у витрати та собівартість одиниці продукції, порядок зведеного обліку витрат виробництва. Перераховані питання вирішуються відповідно до Основних положень обліку затрат за нормативним методом із урахуванням певних умов підприємства [48, с. 211].

При організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в умовах використання комп'ютерної техніки величезне значення необхідно приділити формуванню постійної інформації, яку потрібно закласти у конфігурацію комп'ютерної програми (рис. 2.4).



**Рис. 2.4** *Склад постійної інформації з обліку витрат підприємства*

Нормативи бувають первинні (норми затрат кожного виду матеріалів на деталь) та зведені (норми затрат матеріалів на виріб). На основі первинних та зведених нормативів формується постійна інформація, на якій ґрунтується облік витрат і калькулювання собівартості продукції (нормативна собівартість продукції), а також розробляються нормативні калькуляції деталей, вузлів та готових виробів. Запис нормативної інформації на електронних носіях дозволить її багаторазово використовувати та економити робочий час на підготовку вихідної

інформації. При організації обліку витрат також використовують постійну інформацію, розроблену в інших підсистемах обліку (коди структурних підрозділів, матеріально-відповідальних осіб, елементів витрат, статей калькулювання, готової продукції, рахунків бухгалтерського обліку, причин і винуватців простоїв, відхилень, браку у виробництві). Така інформація має бути однаковою для усіх облікових підсистем та усіх користувачів.

Організація обліку витрат виробництва включає: визначення переліку статей витрат виробництва та складу затрат, що становлять кожену зі статей; порядку відображення витрат на рахунках обліку виробництва та способів включення витрат до вартості кожного об'єкту калькулювання; вибір методів оцінки та обліку відходів виробництва, обліку витрат майбутніх періодів, обліку браку у виробництві; розробку виходячи з форми обліку на підприємстві методики і техніки обліку витрат виробництва; вибір реєстрів обліку витрат за їх видами та об'єктами обліку (центрами відповідальності) [50].

Перелік статей прямих витрат розробляється у спеціальній інструкції на основі П(С) БО 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Склад затрат за кожною статтею (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) встановлюється підприємством виходячи із особливостей і специфіки технології і організації виробництва. Також розробляється методика розподілу витрат, які безпосередньо не можна віднести на певний об'єкт обліку витрат (технологічне паливо, енергію, деякі види сировини, заробітну плату погодинників), а також методика оцінки й списання відходів виробництва, погашення витрат майбутніх періодів, зносу інструментів.

При організації обліку витрат у виробництві розробляють класифікатор причин та винуватців браку і простоїв; визначають порядок формування і склад витрат з остаточного браку і простоїв; обирають первинні документи з обліку браку та простоїв; розробляють методику обліку витрат від браку і простоїв; методику виявлення відхилень від норм витрат; систему оперативного обліку браку та витрат від нього.

Документи з обліку витрат обирають виходячи з особливостей технології та організації виробництва (табл. 2.3). Виробничий процес здійснюється на підставі документів, які створюються саме у цехах і відділах підприємства, тому для їх правильного складання необхідно розробляти спеціальні робочі інструкції. У первинних документах, якими оформляються операції по використанню праці, виробничих запасів та необоротних активів, необхідно вказувати показники, які б забезпечували одержання інформації для організації обліку витрат за центрами відповідальності, за місцями виникнення витрат та об'єктами калькулювання.

Таблиця 2.3

### Перелік номенклатур з обліку витрат

<i>Назва номенклатур</i>	<i>Призначення номенклатур</i>	<i>Носії інформації</i>
<i>Назва і код структурного підрозділу</i>		
<i>Назва і код продукції, послуг, робіт</i>		
Технічно правильна назва виробничих запасів. Кількість. Ціна. Вартість.	Для обліку матеріальних витрат	Лімітно-забірні картки Акт-вимога на додатковий відпуск (заміщення) матеріалів
Сума заробітної плати, нарахованої працівникам-погодинникам Сума заробітної плати, нарахованої працівникам-відрядникам	Для обліку витрат з оплати праці	Табель обліку відпрацьованого робочого часу. Наряд на відрядну роботу. Маршрутний лист. Розрахунково-платіжна відомість (зведена)
Суми заробітної плати за структурними підрозділами і категоріями працівників. Нормативи відрахувань у фонди соціального страхування.	Для обліку відрахувань на соціальні заходи	Розрахунок відрахувань на соціальні заходи Розробна таблиця за кодами витрат
Балансова вартість групи основних засобів. Норми амортизації.	Для обліку амортизації	Розрахунок амортизації

Для забезпечення своєчасного виконання облікових робіт розробляють графіки документообігу, які під підпис доводять до усіх виконавців. Методика і техніка обліку витрат залежать від форми бухгалтерського обліку і комп'ютерної техніки, що використовується для облікових робіт.

У проекті обліку витрат висвітлюють методику і техніку поточного обліку витрат на рахунках обліку, форми й зміст облікових реєстрів, їх взаємозв'язок із зведеним обліком витрат і калькулюванням собівартості продукції [48, с. 98].

Організація обліку загальновиробничих витрат. Для правильного формування виробничої собівартості продукції загальновиробничі витрати необхідно обліковувати у розрізі структурних підрозділів, тому у наказі про облікову політику зазначають центри обліку витрат; встановлюють склад витрат для кожного підрозділу, визначають, які з них постійні, змінні, розподілені та нерозподілені; розробляють методика і техніку обліку витрат та порядок їх розподілу; обирають реєстри аналітичного і синтетичного обліку.

Методика обліку загальновиробничих витрат залежить від форми обліку на підприємстві. При журнальній формі обліку витрати обліковують постатейно у відомостях аналітичного обліку (табл. 2.4), а при комп'ютерній – в електронних носіях інформації, передбачених конфігурацією програми (наприклад, аналізі рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»). Незважаючи на форму обліку номенклатура витрат у носіях інформації повинна повністю відповідати їх переліку, встановленому у наказі про облікову політику.

Таблиця 2.4

**Відомість обліку загальновиробничих витрат по цеху № 1  
за січень 201\_р.**

<i>Номер та назва первинних та зведених документів, відомостей обліку витрат</i>	<i>Утримання апарату цехами управління цехами,</i>	<i>ні заходи Відрахування на</i>	<i>Витрати на цеха відрядження апарату</i>	<i>Амортизація зняття необоротних активів загальновиробничого</i>	<i>рати Витрати на чого обслуговування (техі) виробничого процесу</i>	<i>Водопостачання, водовідведення, тепло і газопостачання на технологічні потреби</i>	<i>Разом</i>
Розрахунково-платіжна відомість (зведена) № 6	12680						12680
Розрахунок відрахувань на соціальні заходи за січень		5072					5072
Звіт про використання сум, виданих на відрядження № 5			370				370

Перелік і склад як постійних, так і змінних загальновиробничих витрат підприємства формують у наказі про облікову політику, виходячи із вимог П(С)БО 16 «Витрати» [68].

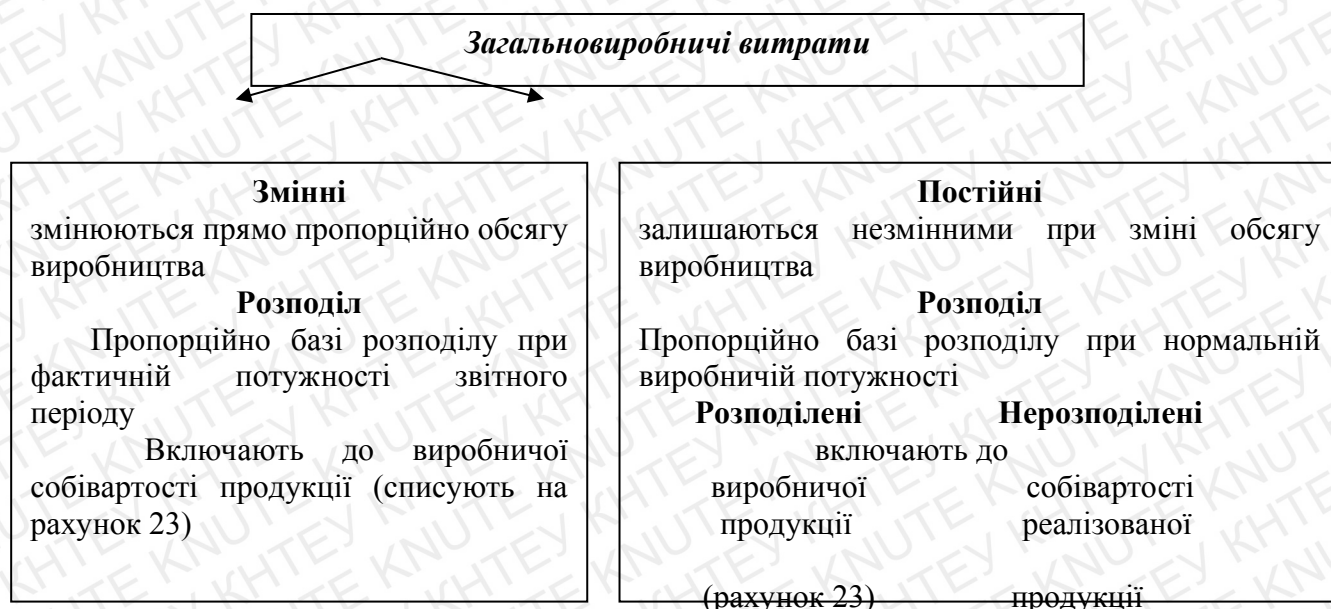
Таблиця 2.5

### Групування загальновиробничих витрат підприємства

Назва статті витрат	Групування витрат	
	постійні	Змінні
Заробітна плата апарату управління цехами, дільницями	х	
Відрахування на соціальні заходи	х	
Витрати на відрядження апарату управління цеха	х	
Амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення	х	
Витрати на утримання основних засобів загальновиробничого призначення	х	
Витрати на обслуговування (ремонт) основних засобів загальновиробничого призначення	х	
Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва	х	
Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці обслуговуючого персоналу цехів)		х
Витрати на охорону праці	х	
Витрати на техніку безпеки	х	
Утримання охорони	х	
Нестачі у межах норм природного убутку		х
Водопостачання, водовідведення, тепло і газопостачання на технологічні потреби		х
Утримання внутрішнього транспорту		х
Витрати на матеріали загальновиробничого призначення		х

Загальновиробничі витрати необхідно щомісячно списувати. Для цього у наказі про облікову політику підприємство визначає порядок списання кожного виду загальновиробничих витрат та порядок їх розподілу між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, а також між видами продукції (об'єктами калькулювання) (рис. 2.5).

Для розподілу загальновиробничих витрат підприємству необхідно обрати оптимальну базу, яка б забезпечувала формування виробничої собівартості продукції, максимально наближеної до фактичних витрат на її виробництво. Вибір такої бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) має базуватись на особливостях технології виробництва.



**Рис. 2.5** Розподіл загальновиробничих витрат

Наприклад, якщо певний вид продукції випускається із використанням ручної праці, то вибір заробітної плати у якості бази розподілу загальновиробничих витрат призведе до перерозподілу загальновиробничих витрат на користь такої продукції і її виробнича собівартість виявиться завищеною порівняно із виробничою собівартістю тієї продукції, що випускалась із використанням машин і обладнання. У такому випадку найбільш прийнятною базою розподілу загальновиробничих витрат є години роботи обладнання, використані на обробку конкретних видів продукції.

Облік витрат необхідно організувати за такими етапами. На першому етапі обліку витрат витрати звітного періоду згідно з первинними документами і накопичувальними регістрами групуються у відомостях аналітичного обліку, які відкривають для обліку витрат у кожному центрі відповідальності (структурному підрозділі) та за об'єктами калькулювання. Прямі витрати списуються на дебет рахунків обліку виробництва (рахунок 23 «Виробництво» із субрахунками за видами виробництв та видів продукції), а непрямі - на дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» у кореспонденції із кредитом рахунків обліку виробничих ресурсів. У кожному регістрі аналітичного обліку витрати групуються у розрізі статей витрат, передбачених відповідною номенклатурою (витрати цехів основного виробництва, витрати допоміжних (підсобних) виробництв, загальновиробничі витрати) [38].

У проекті обліку висвітлюють порядок виявлення відхилень від норм загальнопромислових витрат, що розподіляються. Особливо це важливе при застосуванні нормативного методу обліку витрат, за якого відхилення виявляються методом сигнального документування або розрахунковим способом у цілому по рахунку. Сутність розрахункового методу полягає у тому, що нормативну суму витрат, що одержують множенням норми витрат на одиницю продукції на фактичний випуск цієї продукції, порівнюють з фактичною сумою витрат.

Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку не передбачено окремого регістру аналітичного обліку витрат, тому підприємству необхідно самостійно розробити відповідні носії інформації (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

## Відомість обліку витрат по цеху № 1 за січень 201..р.

<i>Номер та назва первинних та зведених документів, відомостей обліку витрат</i>	<i>Основні матеріали</i>	<i>Допоміжні матеріали</i>	<i>Основна плата заробітної плати</i>	<i>Амортизація основних засобів</i>	<i>Послуги допоміжних (підсобних)</i>	<i>Загальнопромислові</i>	<i>Разом витрат</i>
Лімітно-забірні картки № 1-15	812680						812680
Акт-вимога на додатковий відпуск матеріалів		14072					14072
Розрахунково-платіжна відомість (зведена) № 1			240286				240286
Розрахунок амортизації № 1				4386			4386
Довідка бухгалтерії № 3					7269		7269
Довідка бухгалтерії № 9						15490	15490
Разом	812680	14072	240286	4386	7269	15490	1094183

Витрати виробництва у поточному обліку збираються на субрахунках рахунку 23 «Виробництво» у регістрах аналітичного обліку за центрами відповідальності (окремими відділами, бригадами, цехами) та об'єктами



калькулювання за такими варіантами: з розподілом їх на витрати за нормами й відхиленнями від норм (при нормативному методі) та у цілому без такого розподілу (при застосуванні ненормативних методів). При застосуванні нормативного методу обліку витрат обирають певний спосіб визначення відхилень від норм витрат (сигнального документування, партійного розкрою, розрахунковий, інвентарний).

На другому етапі обліку витрат після визначення вартості послуг допоміжних (підсобних) виробництв, вони розподіляються між споживачами, як правило, пропорційно вартості одержаних ними послуг. Для організації витрат допоміжних (підсобних) виробництв необхідно визначити їх склад; розробити перелік статей обліку витрат для кожного виду виробництв та склад витрат, що становлять кожен статтю; порядок розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання, а також методи розподілу вартості послуг між споживачами.

На третьому етапі обліку витрат загальновиробничі витрати списуються і розподіляються між об'єктами обліку за методикою, обраною підприємством, а нерозподілені витрати включаються до собівартості реалізованої продукції

На четвертому етапі відбувається зведення витрат виробництва й калькулюванням визначається собівартість готової продукції [21].

Зведений облік витрат виробництва – це методика й техніка узагальнення усіх виробничих витрат та виявлення частини, що належить до готової продукції та незавершеного виробництва. Вона визначається формою бухгалтерського обліку, методами обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Організація зведеного обліку витрат передбачає встановлення ступеня централізації обліку витрат; вибору варіанту метода їх узагальнення на рахунках обліку витрат виробництва; порядку оцінки напівфабрикатів власного виробництва, що передаються з цеху у цех; розробку методики та техніки узагальнення витрат, послідовності закриття рахунків обліку витрат виробництва та обліку незавершеного виробництва.

Порядок узагальнення витрат виробництва залежить від ієрархії виробничої структури підприємства. Фактичні витрати виробництва узагальнюються спочатку

по кожному структурному підрозділу (цеху, а всередині його – виробничим дільницям, бригадам), а потім по підприємству у цілому. При журнальній формі витрати кожного структурного підрозділу узагальнюють у спеціальній відомості, а потім підсумки кожної з них переносять до журналу 5 або 5 А.

Журнали 5 або 5 А використовують для узагальнення витрат підприємства за місяць і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку матеріальних витрат, витрат з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи, тощо. Їх заповнюють за показниками первинних облікових документів по нарахуванню заробітної плати, використанню матеріальних ресурсів, тощо, а також зведені відомості обліку витрат. Спочатку в третьому Розділі журналу відображаються обороти за кредитом рахунків обліку виробничих ресурсів з дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Далі з третього рядку показники за рахунками 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» переносяться до першого розділу журналу. Такий порядок відображення витрат забезпечує узагальнення усіх витрат на виробництво за елементами витрат.

Журнал 5 складається з трьох Розділів, які дозволяють визначити витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, втрати від надзвичайних подій, а також витрати з податку на прибуток.

Отже, організація обліку витрат діяльності підприємства передбачає різноманітність прийомів обліку і калькулювання собівартості та визначається рядом факторів, таких як галузеві особливості та організаційні передумови. Основними положеннями з обліку витрат є наказ про облікову політику, який включає в себе всі основні організаційні питання.

## **2.2. Організація внутрішнього контролю витрат діяльності підприємства**

Внутрішній контроль є однією з функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його основних завдань є надання інформації про діяльність підприємства з метою прийняття ефективних управлінських

рішень, що є можливим за умови його раціональної організації. Для акціонерів та потенційних інвесторів внутрішній контроль виступає гарантією збереження та ефективного використання інвестованих коштів, а для кредиторів – гарантією повернення коштів.

Основна проблема забезпечення внутрішнього контролю витрат полягає в тому, що на підприємствах не рідко не має чіткого розуміння, як правильно організувати контроль, це створює ряд проблем. Основні причини цього наступні: відсутність працівників відповідної кваліфікації, методик, систем показників оцінки тощо. Для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю витрат потрібно насамперед розробити внутрішні стандарти контролю, здійснити його автоматизацію та удосконалити нормативно-правову базу стосовно внутрішнього контролю [8, с. 46]

Підходи вчених щодо сутності поняття «внутрішній контроль» різняться між собою та інколи суперечать один одному розглянуто у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

### Трактування поняття «внутрішній контроль» у працях вітчизняних і зарубіжних учених

<i>№ п/ п</i>	<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
1	Ч. Т. Хорнгрена, Дж. Фостера	Внутрішній контроль – це комплекс бухгалтерського управлінського контролю, що допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці.
2	Ф.Ф.Бутинець	Внутрігосподарський контроль являє собою незалежну оцінку відповідальності діяльності підприємства поставленим задачам.
3	Л.В. Нападовська	Внутрішній контроль – це процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, окреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень.
4	А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин	Внутрішній контроль – здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою організації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства.
5	Л.Г. Столяр	Внутрішньогосподарський контроль – це сукупність заходів, що вживають всередині підприємства, які забезпечують запобігання та виявлення операцій з господарськими засобами та джерелами і дій посадових осіб, що суперечать цілям їхньої діяльності або вимогам чинного законодавства.

На нашу думку найбільш вдалим є визначення Т. А. Бутинець, яка вважає, що внутрішній контроль – це контроль, який спрямований на створення умов гарантованого виконання обов’язків кожним менеджером, своєчасної і повної реалізації внутрішніх вимог та забезпечення ефективної діяльності всіх складових у процесі діяльності підприємства [11].

Зважаючи на вищевикладені трактування, на нашу думку, цілями організації внутрішнього контролю на підприємстві можуть бути наступні (рис. 2.6):



**Рис. 2.6** Цілі внутрішнього контролю підприємства

Для підвищення ефективності процесу управління на підприємстві необхідне впровадження контрольних процедур на кожній його стадії:

1. На стадії планування реалізуються наступні контрольні функції:
  - оцінка раціональності можливих варіантів запланованих рішень;
  - відповідність запланованих рішень загальній стратегії підприємства.
2. На стадіях організації й регулювання реалізації управлінських рішень необхідним є контроль правильності процесу реалізації прийнятих запланованих рішень для досягнення необхідних результатів.
3. На стадії обліку повинен бути забезпечений контроль:
  - за наявністю і рухом майна;

– раціональним використанням виробничих ресурсів відповідно до затверджених норм та нормативів;

– стану виданих й отриманих зобов'язань;

– доцільності законності господарських операцій підприємства й т. д.

4. На стадії аналізу здійснюється оцінка інформації про результати виконання управлінських рішень на основі її групування на різні складові.

Внутрішній контроль включає в себе певний набір елементів, які визначаються характером управління і об'єднані з механізмом функціонування підприємства в єдине ціле. І. С. Богданович виділяє у структурі внутрішнього контролю три складові елементи: контрольне середовище; систему бухгалтерського обліку підприємства; процедури контролю. О. Є. Орлова додає ще два елементи: інформаційне забезпечення й техніку контролю [16, с. 196].

На думку С. О. Хмелева, основними елементами внутрішнього контролю є:

а) контрольне середовище — сукупність принципів і стандартів діяльності економічного суб'єкта, які визначають загальне розуміння внутрішнього контролю й вимоги до внутрішнього контролю на рівні економічного суб'єкта загалом;

б) оцінка ризиків — процес виявлення й аналізу поєднання ймовірності та наслідків недосягнення економічним суб'єктом цілей діяльності;

в) процедури внутрішнього контролю — дії, спрямовані на мінімізацію ризиків, що впливають на досягнення цілей економічного суб'єкта;

г) інформація, що забезпечує функціонування внутрішнього контролю й можливість досягнення ним поставлених цілей;

д) комунікація — поширення інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень і здійснення внутрішнього контролю;

д) оцінка внутрішнього контролю, щодо елементів внутрішнього контролю, з метою визначення їх ефективності й результативності, а також необхідності зміни.

Ефективність діяльності підприємства прямо залежить від організації внутрішнього контролю (як фінансового, так і технічного), здійснюваного на усіх

рівнях управління. У світовій господарській практиці існує аксіома: «Внутрішній контроль повинен існувати на всіх рівнях підприємства, тому що неможливо делегувати вниз відповідальність за контроль». Система внутрішнього контролю організовується керівництвом підприємства — це основна відмінність внутрішнього контролю від інших видів контролю.

Слід зауважити, що в наш час проблема створення ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю на більшості підприємств далека від вирішення, незважаючи на всю її актуальність. Підприємства, що мають недоліки в організації системи внутрішнього контролю, несуть серйозні фінансові втрати, а підприємства, які приділяють серйозну увагу внутрішньому контролю, мають кращий результат і у виробничо-господарській, і у фінансовій діяльності. Багато керівників підприємств починають розуміти необхідність добре налагодженої системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль — це складна діяльність, яка вимагає певної координації. Різноманіття об'єктів і предметів контролю, їх функціональні розходження визначають необхідність пошуку універсальної структури й організації контрольної діяльності.

Ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від здійснення контролю за витратами. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню обґрунтованості, своєчасності проведення цих операцій. Контроль за операціями з обліку витрат дає можливість об'єктивно оцінювати реальний стан підприємства. Контроль є однією із функцій управління, яка дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню виробництва, успішному досягненню поставленої мети, відкоригувати діяльність підприємства чи його структурних підрозділів [2].

До основоположних принципів контролю належать принципи ефективності та об'єктивності. Принцип ефективності полягає в тому, що витрати на організацію контролю повинні бути меншими, ніж отримані в ході здійснення процедур результати. Об'єктивність контролю передбачає неупереджене виявлення порушень у фінансово-господарській діяльності організації, незалежно

від того, яким особам виявиться вигідною отримана в результаті перевірки інформація. Надійна система внутрішнього контролю дає змогу реалізувати поставлені цілі з досягнення основних економічних показників діяльності підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень.

Система внутрішнього контролю повинна мати не формальний, а реальний і систематичний характер. Ознаками такого контролю є: систематичний контроль всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, оперативний контроль за понесеними витратами з боку керівників структурних підрозділів; контроль, оснований на точних оцінках, об'єктивних вимірниках, його здійснюють керівник організації, його заступник, головний бухгалтер, бухгалтери та інші фахівці апарату управління; встановлення зворотного зв'язку з контрольованим об'єктом. Керівники структурних підрозділів звітують перед керівництвом про усунення недоліків, а керівництво вживає заходів для впливу на осіб, винних у негативних наслідках; затвердження систем внутрішнього контролю в обліковій політиці, що передбачає графік документообігу; посадові інструкції менеджерів усіх рівнів, узагальнення результатів контролю, їх аналізу, розроблення заходів з усунення недоліків.

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 внутрішнього контролю витрат важливо визначити об'єкти, суб'єкти та основні завдання контролю [8, с. 47].

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. Організація внутрішнього 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.

В економічній літературі внутрішньогосподарський контроль, як і будь-який інший вид контролю, залежно від періоду проведення класифікують на попередній, поточний і наступний види контролю. У табл. 2.8 пропонуємо власне бачення визначення проблем внутрішнього контролю при перевірці витрат діяльності підприємства залежно від видів контролю, з урахуванням думок сучасних економістів.

Таблиця 2.8

**Систематизація видів внутрішнього контролю і можливих недоліків та проблем при перевірці витрат діяльності підприємства**

<i>Вид контролю</i>	<i>Характеристика видів внутрішньогосподарського контролю</i>	<i>Мета контролю</i>	<i>Об'єкти контролю (місця виникнення витрат)</i>	<i>Переваги контролю</i>	<i>Можливі недоліки та проблеми контролю</i>
1	2	3	4	5	6
Попередній контроль	Спрямований на запобігання появі відхилень від плану; різних договорів і оформлення розпорядничих документів	Попередження порушень і зловживань при витрачанні природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів	Перевірка планів чи бюджетів, договори, розпорядницькі документи (касові ордери, накази, накладні тощо)	Здійснюється повсякденно до здійснення господарських операцій процесі складання планів і бюджетів	Залежність від людського фактора, зокрема посадових осіб; часте ігнорування через залежить від наявності бухгалтерських даних



1	2	3	4	5	6
Поточний контроль	Здійснюється повсякденно паралельно з ходом виробництва на основі даних оперативного і бухгалтерського обліку	Здійснювати систематичне спостереження за виконанням планів, виробничих завдань і дотриманням ліміту витрат	Перевірка виконання планів	Здійснення коригуючих дій безпосередньо під час події або ж одразу по її закінченні	Велика залежність від бухгалтерських служб
Наступний контроль	Оцінка діяльності й Використанням результативних показників для поліпшення процесу управління в майбутньому	Встановлення правильності і законності господарських операцій, виконаних за перевіряємий період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони мали місце.	Перевірка них, зафіксованих у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку	Виявлення резервів підвищення ефективності і виробництва встановлення фактів нестач, розтрат і розкрадань недоліків, порушень і зловживань у діяльності підприємства	Неможливість відреагувати на проблеми в момент їх виникнення. Необхідна розробка рекомендацій для більш конкретного визначення кола посадових осіб, на яких може бути покладений наступний контроль

Як видно з табл. 2.8, у кожного із видів контролю є свої переваги і недоліки. Проте, слід зазначити, що внутрішньогосподарський контроль повинен займати особливе місце на підприємствах, де здійснюється значний рух матеріальних та фінансових ресурсів. Окрім того, кожен із видів контролю набуває особливого значення від фінансово-планових відділів до бухгалтерських службах, де здійснюється планування, аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання та перевірка і обробка облікової документації для прийняття певних управлінських рішень [20].

Однією із характерних рис внутрішнього контролю є те, що він здійснюється безпосередньо в процесі фінансово-господарської діяльності підприємства і відіграє важливу роль у забезпеченні збереження його майна. Як

свідчить практика, майже всі нестачі і розкрадання цінностей виявляються інвентаризаціями і перевітками, що проводяться самими працівниками підприємства.

В економічній літературі сьогодні немає загальноприйнятого визначення поняття форми внутрішнього контролю й загально визнаної класифікації його форм, у порівнянні, наприклад, з формами бухгалтерського обліку. З точки зору М. В. Мельник, внутрішній контроль може здійснюватися у двох організаційних формах:

1) контроль, здійснюваний безпосередньо на кожному робочому місці. Прикладом такої форми організації внутрішнього контролю можуть бути: контроль при виконанні операцій бухгалтерського обліку, здійснюваний паралельно з обліковою діяльністю й органічно з нею пов'язаний; самоконтроль або сумісний контроль на виробничих ділянках; контроль у функціональних відділах; контроль за реалізацією управлінських рішень;

2) контроль, здійснюваний спеціально створеним контрольним апаратом. Прикладом такої форми організації внутрішнього контролю можна назвати: контроль облікових документів, виконуваний спеціально створеними методичними центрами контролю; проведення внутрішніх ревізій спеціально створеним на підприємстві контрольно-ревізійним апаратом.

На думку В. В. Бурцева, слід виділяти такі форми внутрішнього контролю, як: внутрішній аудит і структурно-функціональна форма внутрішнього контролю. Вибір форми внутрішнього контролю залежить від складності управлінської структури, організаційно-правової форми, видів і масштабів діяльності, доцільності охоплення контролем різних сторін діяльності, ставлення керівництва підприємства до контролю [21].

Організація внутрішнього контролю у формі внутрішнього аудиту властива великим (холдинговим об'єднанням або транснаціональним корпораціям) і деяким середнім підприємствам, яким притаманні такі особливості:

- наявність іноземного капіталу;
- ускладнена організаційна структура;

- численні філії, дочірні компанії;
- розмаїтість видів діяльності;
- прагнення органів управління одержувати об'єктивну й незалежну оцінку дій менеджерів всіх рівнів управління.

На багатьох підприємствах немає відділу (сектору, бюро, групи та ін.) внутрішнього аудиту й ревізійної комісії (ревізора). У такому випадку для здійснення внутрішнього контролю доцільно використовувати структурно-функціональну форму внутрішнього контролю підприємства. Здійснення контролю, який неодмінно входить у посадові обов'язки будь-якого керівника, повинне включатися у функції будь-якої відповідальної особи.

На нашу думку, створити ефективну систему внутрішнього контролю вкрай складно. Це пов'язано, по-перше, з організаційними труднощами; по-друге, з високими професійними вимогами, що пред'являються до працівників системи внутрішнього контролю, які повинні мати кваліфікацію принаймні не нижче кваліфікації осіб, діяльність яких перевіряється.

З точки зору багатьох фахівців, залучення до цього процесу працівників підрозділів підриває незалежність перевірок і знижує їхню якість. Водночас великий інформаційний потенціал і знання про всі тонкощі діяльності підприємства вигідно виділяє керівників підрозділів, дозволяючи їм орієнтуватися в діяльності підприємства з більшою точністю. Ми вважаємо, що принцип незалежності, який є обов'язковим під час проведення зовнішнього фінансового аудиту, стає умовним відносно внутрішнього контролю. Поняття «незалежність» та «об'єктивність», будучи достатньо близькими за змістом, відрізняються тим, що перше визначається в організаційному контексті, а друге – як професійна якість того, хто проводить перевірку. Тому при неможливості досягнення повної незалежності, але при дотриманні принципу об'єктивності, якість внутрішніх перевірок не постраждає [20].

Система внутрішнього контролю має більше можливостей для ефективного здійснення із залученням керівників різних підрозділів, оскільки:

– по-перше, саме вони більше за інших зацікавлені в досягненні цілей підприємства й результативності його діяльності;

– по-друге, для них немає необхідності вникати у специфічні питання організації виробництва й реалізації продукції — вони професійно інформовані про це. Таким чином, при здійсненні контрольних процедур власними силами підприємство може вирішити усі проблеми швидко й оперативно. Звичайно, що працівники підрозділів підприємства адаптовані до його внутрішнього середовища, що є негативним моментом, оскільки вони можуть не звернути уваги на деякі істотні недоліки. Відповідно до цього, можемо зауважити, що найбільш оптимальним способом уникнути подібної «звичності» і сформувати ефективно діючу систему внутрішнього контролю є косорсинг, який припускає розподіл функцій між відповідальними особами підприємства й зовнішньою спеціалізованою організацією, що залучається на стадії постановки системи внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі її функціонування. Косорсинг дозволяє забезпечити якісне вирішення завдання при раціональних витратах [36].

Узагальнюючи вищевикладене, виділимо основні етапи процесу організації системи внутрішнього контролю на малих підприємствах (великі компанії не розглянуто, оскільки в них, як правило, існує відділ внутрішнього контролю або ревізійна комісія):

1. Визначення форми організації системи внутрішнього контролю.
2. Виявлення кола посадових осіб, на яких будуть покладені функції внутрішнього контролю, а також залучення консультантів зі спеціальних організацій.
3. Розробка положення (наказу, розпорядження), що стосується організації системи внутрішнього контролю.
4. Розробка або доповнення відповідних посадових інструкцій функціями внутрішнього контролю.
5. Розробка форм документування результатів здійснення внутрішнього контролю.

6. Якщо буде потреба й наявність можливості – розробка графіка підвищення кваліфікації.

7. Здійснення функцій внутрішнього контролю протягом встановленого звітного періоду (на наш погляд, оптимальними періодами будуть 6 місяців і календарний рік).

8. Обговорення результатів проведення внутрішнього контролю з керівництвом підприємства й власниками.

9. Моніторинг ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.

10. Прийняття управлінських рішень за результатами здійснення внутрішнього контролю.

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

Перш за все контролюється система документування та обліку, перевіряється законність та доцільність складених господарських операцій на основі первинних документів; достовірність відображення записів в облікових регістрах. Управління витратами доцільно здійснювати за допомогою методів, які відповідають вимогам і специфіці (особливостям технологічного процесу, типу організації) окремих виробництв, забезпечують складання достовірних калькуляцій собівартості продукції і організації дієвого контролю за зниженням витрат виробництва [78].

Ефективна облікова система дає можливість керівництву належним чином виконувати свої обов'язки з контролю, забезпечення збереженості ресурсів, представлення звітності й задоволення потреб чинного законодавства. Бухгалтерський контроль здійснює відділ внутрішнього контролю, охоплюючи роботу з метою перевірки, – щодо легальності, старанності та вірогідності господарських операцій до їх здійснення або перед їх завершенням на підставі бухгалтерських документів, а також з метою перевірки правильності ведення

бухгалтерського обліку. На нашу думку, розв'язання проблеми контролю облікових записів є можливим завдяки створенню паралельних інформаційних потоків, які контролюють один одного і забезпечують вірогідність облікових даних.

Управління витратами виробництва реалізує свою основну мету і головні завдання шляхом здійснення визначених функцій. Однією з функцій управління і є внутрішній контроль.

Розглядаючи функції внутрішнього контролю витрат у взаємозв'язку, процес управління можна представити як ланцюг безупинних взаємозалежних дій з аналізу, планування, організації, мотивації, обліку, контролю і регулювання відповідних факторів виробництва. Функції внутрішнього контролю витрат можна розглянути за двома напрямками: перший – забезпечення інформацією виконавчих органів підприємства та задоволення потреб власників; другий – створення єдиної системи за контролем витрат на підприємстві.

З метою посилення контролю особливу увагу необхідно приділити перевірці економічної ефективності і доцільності операцій підприємств, адже керівники окремих структурних підрозділів іноді не вникають у суть і ефективність рішень. Контроль поточної господарської діяльності повинен здійснюють комплексно, тому цим повинні займатися спеціалісти, які знають економіку і технологію виробництва. Для підвищення оперативності контролю на підприємствах важливе значення мають правильна організація кількісно-сумового обліку цінностей у місцях зберігання продукції, раціональне здійснення операцій під час надходження і реалізації продукції, ефективне використання коштів [4].

Внутрішній контроль витрат підприємства має здійснюватися: на стадії бюджетування витрат оцінюється оптимальність, раціональність і ефективність різних варіантів управлінських рішень та відповідність їх загальної стратегічної мети розвитку підприємства; на стадії організації та регулювання управлінських рішень оцінюється можливість досягнення бажаних результатів з певними витратами; на стадії обліку контролюють раціональне й ефективне використання

виробничих і фінансових ресурсів відповідно до затверджених бюджетів; доцільність і законність господарських операцій підприємства.

Оскільки система внутрішнього контролю впливає в цілому як на фінансовий стан так і на результати діяльності суб'єктів господарювання, тому для забезпечення об'єктивності, правдивості, неупередженості, якості висновків і пропозицій, що приймаються за результатами контрольних перевірок, необхідно зменшити, або зовсім унеможливити вплив суб'єктивних чинників на учасників контрольного процесу. Для цього необхідно оптимізувати організаційну побудову як контрольного процесу у цілому, так і кожної з контрольних процедур [8, с. 46].

Дослідження питання обліку та організації системи внутрішнього контролю витрат дає змогу визначити основні напрямки вдосконалення організації внутрішнього контролю на підприємствах: успішне виконання поставлених завдань повинно будуватись на принципах, які мають фундаментально-методологічне значення для по-будови системи внутрішнього контролю на підприємстві; внутрішній контроль має забезпечити правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг); ефективним методом контролю є перевірка правильності і документальної обґрунтованості списання витрат.

Організація контрольного процесу і реалізація його на практиці потребує дотримання в обов'язковому порядку цілого ряду вимог, зокрема: розробити систему планових показників і систему стандартів за напрямками діяльності; за кожним окремим об'єктом управління конкретизувати етапи контрольного процесу; для всіх об'єктів контролю попередньо встановити масштаб допустимих відхилень.

Отже, для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю 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.

### **2.3. Удосконалення організації контролю витрат діяльності підприємства**

Розуміння необхідності врахування нових підходів до формування майна в умовах ринку, відображення зобов'язань суб'єктів господарської діяльності, сприяє пошуку нових форм (способів і прийомів) контролю. Зміст і місце такої системи контролю в умовах ринку передбачає визначення характеру зв'язку між суб'єктами внутрішнього контролю, врахування особливостей різних форм власності та специфічних господарських операцій, які виникають при здійсненні діяльності.

Поряд із розвитком ринку, ряд господарських операцій, передусім у сфері виробництва, які в умовах командно-адміністративної системи були неприпустимі, стали нормальним явищем, яке не суперечить ринковому законодавству. В даному випадку використання застарілих методик контролю – неприпустиме. Іншими словами, зміни, що відбулися не лише у соціально-економічній ситуації та системі управління, а й у методології обліку, вимагають відповідних перетворень в системі організації контролю та його методиці [78].

Щодо тих змін, котрі стосуються запровадження ринкових механізмів у системі господарювання вітчизняних підприємств, то вони вимагають зміни спрямованості контролю. По-перше, це пов'язане з децентралізацією управління, розвитком різних форм власності, самостійністю суб'єктів господарювання тощо. На наш погляд в таких умовах контроль повинен мати запобіжний та



попереджувачий характер і, одночасно, сприяти збереженню майна, розвитку економічних відносин, підвищенню ефективності господарювання тощо.

По-друге, ринкові перетворення, що стосуються соціально-економічних засад також передбачають зміну стосунків між державою та суб'єктами господарювання. Держава розвиває власні механізми регулювання, включаючи сюди фінансово-кредитні та податкові механізми. В такій ситуації внутрішній контроль має забезпечувати виживання та розвиток суб'єктів господарювання в умовах жорсткої конкуренції, сприяти зниженню рівня витрат (в тому числі непродуктивних), підвищенню прибутковості і, що найбільш суттєво, бути ефективним механізмом захисту інтересів підприємств.

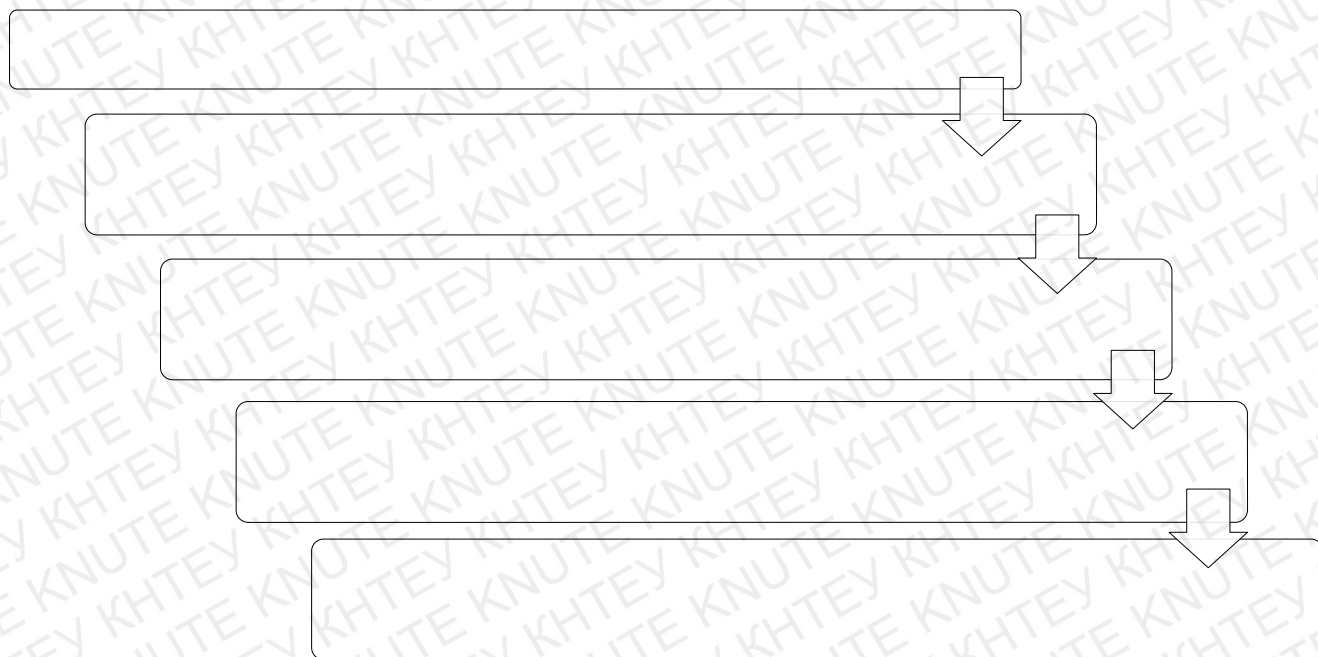
В умовах демократизації суспільства система контролю повинна набувати внутрішньої спрямованості та все більше підпорядковуватись управлінню господарською діяльністю. Оскільки система управління підприємством в умовах ринку підпорядковується єдиній меті – зростанню прибутковості, то система контролю має бути пов'язана з пошуком і мобілізацією внутрішніх резервів підвищення ефективності виробництва [78].

Забезпечення ефективності діяльності швейних підприємств охоплюють вибір методу обліку витрат, що в свою чергу, вимагає відповідного підходу до виду й методики контролю за їх рівнем. Слід зазначити, що дослідження сучасної літератури з питань організації та методики контролю витрат швейних підприємств, свідчить про недостатність їх вивчення. У зв'язку з цим вважаємо, що розробка рекомендацій щодо методики внутрішнього контролю витрат є достатньо актуальною задачею.

На наш погляд сучасна організація внутрішнього контролю повинна включати в себе не лише визначені суб'єкти, а й відповідну методику порядку їх відображення в системі рахунків, визначення завдань внутрішнього контролю тощо.

При організації в практичній діяльності суб'єктів господарювання наші дослідження свідчать, що у швейній промисловості внутрішній контроль, з метою

забезпечення його належної дієвості, слід проводити його в декілька етапів (рис. 2.7).



**Рис. 2.7** *Етапи внутрішнього контролю витрат швейних підприємств*

Джерелами внутрішнього контролю можуть бути калькуляційні розрахунки; вибірково окремі вимоги та лімітно-забірні картки для контролю операцій по відпуску сировини та матеріалів у виробництво; відомості обліку витрат; змінні звіти; журнали, що стосуються обліку витрат; головна книга; баланс; звіт про фінансові результати. Окрім цього, як суб'єктивне, але дієве джерело, може використовуватися усне опитування працівників, адже саме виробничі робітники володіють достатньою фаховою інформацією, яка здатна забезпечити більш раціональне використання виробничих запасів [78].

Здійснюючи внутрішній контроль витрат на виробництво необхідно переконатися в правильності організації бухгалтерського обліку по нарахуванню витрат на виробництво. Для цього необхідно перевірити:

1. Методику обліку витрат на виробництво на підприємстві і відповідність її обліковій політиці.
2. Принципову особливість включення витрат в собівартість тільки того періоду, до якого вони відносяться, незалежно від часу їх виникнення.
3. Прямі і непрямі витрати, що відносяться на собівартість продукції.

4. Витрати, по яких неможливо точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони відносяться. Ці витрати повинні включатися в собівартість продукції в кошторисно-нормалізованому вигляді.

При проведенні контролю спочатку встановлюється чи змінювався метод обліку витрат на підприємстві протягом періоду, за який здійснюється внутрішній контроль.

При внутрішньому контролі витрат на швейних підприємствах доцільно застосовувати методику групування і списання витрат на виробництво, засновану на розподілі витрат на прямі і непрямі і обчисленні повної виробничої собівартості продукції.

Об'єктом перевірки повинні бути калькуляційні розрахунки за визначенням собівартості виробів, робіт, послуг. Без налагодженої калькуляційної роботи постійного контролю за собівартістю і рентабельністю продукції неможливо надовго забезпечити високі доходи. Задача контролера полягає також в тому, щоб звернути увагу керівництва підприємства на недоліки в обліку витрат і калькуляції собівартості, і внести відповідні рекомендації по виправленню цих недоліків. В сферу діяльності контролера, таким чином, входить перевірка правильності формування собівартості продукції, складу витрат і втрат. Правильність віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції дуже важлива тому, що від цього залежить величина собівартості продукції, і, отже, прибутку і рентабельності, а також інших показників [78].

Необхідно знати, що собівартість реалізованої продукції складається з:

1. виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду;
2. нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
3. понаднормованих виробничих витрат.

При перевірці насамперед слід звернути увагу на склад виробничої собівартості готової продукції. При цьому необхідно перевірити прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати,

розподілені загальновиробничі витрати, що обліковуються на рахунку 23 «Виробництво» [21].

Контроль правильності відображення витрат виробничого характеру здійснюється як у кількісному, так і у вартісному виразі, при цьому з'ясовуються суми витрат щодо відходів, які підлягають поверненню, відображення їх в обліку, відпуску «на сторону». Перевіркою встановлюється правильність складання бухгалтерських записів на кореспондуючих рахунках, які відображають витрати і собівартість продукції та їх реальність.

Важливим об'єктом внутрішнього контролю витрат є також калькулювання собівартості продукції. При перевірці правильності калькулювання собівартості продукції, необхідно визначити сукупність витрат на виробництво продукції, а також відхилення за статтями калькуляції та елементами витрат, відображеними в нормативній і фактичній калькуляції собівартості продукції.

У процесі перевірки з'ясовується правильність списання транспортно-заготівельних витрат, що відносяться на окремі рахунки і до видів продукції, які калькулюються, оскільки неправильне їх списання призводить до неточного визначення собівартості продукції та кінцевого фінансового результату. Незважаючи на, в цілому, задовільний рівень розробленості методики контролю витрат слід звернути увагу на те, що навіть в цьому випадку існує ризик невиявлення недоліків, допущення помилок тощо.

У швейному виробництві вироби, виготовлені з порушенням стандартів і не реалізовані через торгівельну мережу, вважаються браком. Браковану продукцію, виявлену до здачі фіксують в Акті на брак продукції. Незважаючи на незначну частку витрат, пов'язаних з браком за потреби управління можна здійснити контроль витрат браку. Він може включати дослідження тенденцій випуску бракованої продукції по кожній бригаді, зміні. Можна зробити вибірку характеристик і причин виникнення браку, винуватців, кількість штук забракованої продукції з тим, щоб розробити рекомендації щодо поліпшення якості продукції що виробляється та усунення причин браку [78].

Особливу увагу контролер зобов'язаний приділити тим, питанням, які пов'язані з виявленням у виробництві зіпсованої сировини і матеріалів. Контроль таких явищ здійснюють досліджуючи відповідні акти. Варто також приділити увагу тому факту, чи складаються на відходи, що утворюються у виробництві видаткові накладні і чи здаються відходи виробництва на склад.

Здійснення внутрішнього контролю якості, на наш погляд, можливе завдяки наявності на досліджуваних підприємствах технологічних інструкцій та додатків до них. Критична оцінка існуючих підходів до змісту вищевказаної документації дозволяє стверджувати, що окремі позиції вимагають більш детального обґрунтування та уточнення. Технологічна інструкція та додатки до них затверджуються, як правило, лише керівниками швейних підприємств.

Надзвичайно важливе значення у забезпеченні ефективності функціонування суб'єкта господарювання, як уже зазначалося, має раціональне використання сировини та матеріалів, що використовуються для виробництва продукції і фактично є основною часткою витрат виробництва (і собівартості). Серед прийомів і методів, які використовуються при здійсненні внутрішнього контролю з цією метою, використовують контрольний запуск сировини і матеріалів [78].

Контролер повинен враховувати при цьому і той факт, що діюча нормативна база, зокрема вітчизняні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку передбачають певну самостійність підприємств при вирішенні питань здійснення оцінки сировини та матеріалів, що відпускаються у виробництво. У даному випадку доцільно попередньо ознайомитись з наказом про облікову політику підприємства. За наявності такого явища, як незавершене виробництво, контрольний запуск сировини у виробництво слід здійснювати з орієнтацією на конкретні умови (тобто звернути увагу на саму організацію обліку, адже за наявності альтернативних варіантів підприємство приймає рішення про застосування найдоцільнішого для нього варіанту й фіксує таку інформацію у наказі про облікову політику).

Контрольний запуск сировини у виробництво доцільно здійснювати за задалегідь продуманою схемою та з залученням досвідчених і компетентних спеціалістів. У даному випадку слід потурбуватися про те, щоб ці спеціалісти були незалежними від суб'єктів перевірки.

Важливою умовою при контрольному запуску є також ознайомлення з етапами технологічного процесу, оскільки доцільно забезпечити можливість розставити учасників контрольного процесу по всіх вузлових пунктах технологічного процесу. Зауважимо, що залучення спеціалістів-технологів до контрольного процесу є важливим моментом, оскільки не завжди швея обізнана зі специфікою виробництва і може не врахувати його особливості.

При здійсненні внутрішнього контролю суттєве значення має також перевірка якості сировини й матеріалів, що приймаються для виробництва продукції.

На швейних підприємствах, як свідчить практика, існують щонайменше два типи виробництв: основні та допоміжні. Особливістю здійснення контролю витрат допоміжних виробництв є контроль за методикою їх розподілу між видами виробленої продукції. При цьому досліджують інформацію, що акумулюється не лише в первинних документах, а й суми, що відображаються на передбаченому Планом рахунків субрахунку 239 «Витрати допоміжних (підсобних) виробництв». При здійсненні контролю обсягу послуг допоміжних виробництв слід скористатися тим, що в цехах основного виробництва повинні бути встановлені лічильники, вимірювальні пристрої тощо.

Деякі труднощі при проведенні внутрішнього контролю витрат виникають через те, що існують різні методи калькулювання собівартості продукції та послуг допоміжних виробництв, які зумовлюються характером виробництва, а також однорідністю чи неоднорідністю продукції, що випускається допоміжними підрозділами [78].

Однією з суттєвих проблемних задач, яка на сьогодні в економічній літературі ще не вирішена, є контроль правильності розмежування загально виробничих витрат на постійні та змінні і розподілені й нерозподілені. Для

підприємств швейної галузі ми рекомендуємо таке розмежування здійснювати виходячи з питомої ваги витрат, розрахованої на основі дослідження їх динаміки протягом кількох останніх років. Обґрунтуванням доцільності застосування такого підходу може служити той факт, що значна величина загально виробничих витрат вимагає більш точних способів і баз розподілу, а незначні витрати, тобто витрати з малою питомою вагою, можна розподіляти з використанням спрощеної бази розподілу. У першому випадку базою розподілу може виступати обсяг виробленої продукції в умовних одиницях, у другому – пряма заробітна плата.

За умови такого підходу завданням контролера буде перевірка правильності розрахунків по розподілу. При цьому особливу увагу в першому випадку необхідно приділити методиці обчислення обсягу виробництва в умовних одиницях.

Іншим можливим варіантом розподілу є розрахунок вихідних нормативів розподілу накладних витрат в розрізі кожного цеху зокрема. Контролер у цьому випадку повинен дослідити доцільність використання такого методу та дати відповідні рекомендації. Джерелом контролю виступає рекомендована автором форма відомості обліку загальновиробничих витрат.

Ще однією альтернативною базою розподілу загальновиробничих витрат, можуть бути коефіцієнти, які визначаються на основі ціни продукції. Цей підхід, на наш погляд, є найбільш досконалим і доцільним [78].

В результаті проведених досліджень розроблено методичні рекомендації щодо поетапного внутрішнього контролю витрат на підприємствах швейної галузі з врахуванням специфіки їх діяльності, що має покращити ефективність управління витратами виробництва.

Отриманні автором результати є достатньо перспективними для подальших досліджень, оскільки на переважній більшості досліджуваних швейних підприємств система внутрішнього контролю (за виключенням бухгалтерського обліку) практично не розвинута. Формування витрат виробництва є основним та водночас складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємства.

## Висновки до розділу 2

У ринкових умовах, коли більшість ринків є конкурентними, облік витрат і контроль за ними є найважливішою ланкою управління підприємством. Водночас більшість вітчизняних підприємств мають значні труднощі при створенні дієвої системи обліку та управління витратами. Тому створення ефективного обліку витрат є надзвичайно актуальним на сучасному етапі.

Об'єктами організації обліку витрат та обліково-економічними завданнями, розв'язання яких забезпечує підсистема, є: облік витрат за видами діяльності підприємства; облік витрат за економічними елементами; облік витрат основного і допоміжних (підсобних) виробництв; калькулювання собівартості продукції; організація роботи облікового апарату.

Кожне з перерахованих завдань на практиці деталізується на більш конкретні завдання і об'єкти, у розрізі яких і здійснюють упорядкування та подальше удосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

У проекті організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції узагальнюються методи і способи обліку витрат, що відповідають формі обліку та наявним засобам комп'ютерної техніки. Проект складається з розділів: загальна частина; організація обліку витрат; організація калькулювання собівартості продукції; особливості організації роботи облікового апарату.

Одним з чинників, що істотно впливає на організацію обліку витрат, є структура підприємства і, зокрема, структура виробництва.

Організація обліку кожного виду витрат потребує розв'язання цілого комплексу обліково-економічних завдань.

Організація обліку витрат виробництва включає: визначення переліку статей витрат виробництва та складу затрат, що становлять кожну зі статей; порядку відображення витрат на рахунках обліку виробництва та способів включення витрат до вартості кожного об'єкту калькулювання; вибір методів оцінки та обліку відходів виробництва, обліку витрат майбутніх періодів, обліку браку у виробництві; розробку виходячи з форми обліку на підприємстві



методики і техніки обліку витрат виробництва; вибір регістрів обліку витрат за їх видами та об'єктами обліку (центрами відповідальності).

Для забезпечення своєчасного виконання облікових робіт розробляють графіки документообігу, які під підпис доводять до усіх виконавців. Методика і техніка обліку витрат залежать від форми бухгалтерського обліку і комп'ютерної техніки, що використовується для облікових робіт.

Облік витрат необхідно організувати за такими етапами. На першому етапі обліку витрат витрати звітного періоду згідно з первинними документами і накопичувальними регістрами групуються у відомостях аналітичного обліку, які відкривають для обліку витрат у кожному центрі відповідальності (структурному підрозділі) та за об'єктами калькулювання. На другому етапі обліку витрат після визначення вартості послуг допоміжних (підсобних) виробництв, вони розподіляються між споживачами, як правило, пропорційно вартості одержаних ними послуг. Для організації витрат допоміжних (підсобних) виробництв необхідно визначити їх склад; розробити перелік статей обліку витрат для кожного виду виробництв та склад витрат, що становлять кожен статтю; порядок розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання, а також методи розподілу вартості послуг між споживачами. На третьому етапі обліку витрат загальновиробничі витрати списуються і розподіляються між об'єктами обліку за методикою, обраною підприємством, а нерозподілені витрати включаються до собівартості реалізованої продукції. На четвертому етапі відбувається зведення витрат виробництва й калькулюванням визначається собівартість готової продукції.

Внутрішній контроль є однією з функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його основних завдань є надання інформації про діяльність підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень, що є можливим за умови його раціональної організації. Для акціонерів та потенційних інвесторів внутрішній контроль виступає гарантією збереження та ефективного використання інвестованих коштів, а для кредиторів – гарантією повернення коштів.

Внутрішній контроль включає в себе певний набір елементів, які визначаються характером управління і об'єднані з механізмом функціонування підприємства в єдине ціле. І. С. Богданович виділяє у структурі внутрішнього контролю три складові елементи: контрольне середовище; систему бухгалтерського обліку підприємства; процедури контролю. О. Є. Орлова додає ще два елементи: інформаційне забезпечення й техніку контролю. На думку С. О. Хмелева, основними елементами внутрішнього контролю є: контрольне середовище; оцінка ризиків; процедури внутрішнього контролю; інформація, що забезпечує функціонування внутрішнього контролю й можливість досягнення ним поставлених цілей; комунікація; оцінка внутрішнього контролю, щодо елементів внутрішнього контролю, з метою визначення їх ефективності й результативності, а також необхідності зміни.

Ефективність діяльності підприємства прямо залежить від організації внутрішнього контролю (як фінансового, так і технічного), здійснюваного на усіх рівнях управління.

Система внутрішнього контролю повинна мати не формальний, а реальний і систематичний характер. Ознаками такого контролю є: систематичний контроль всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, оперативний контроль за понесеними витратами з боку керівників структурних підрозділів; контроль, оснований на точних оцінках, об'єктивних вимірниках, його здійснюють керівник організації, його заступник, головний бухгалтер, бухгалтери та інші фахівці апарату управління; встановлення зворотного зв'язку з контрольованим об'єктом.

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.

Однією із характерних рис внутрішнього контролю є те, що він здійснюється безпосередньо в процесі фінансово-господарської діяльності підприємства і відіграє важливу роль у забезпеченні збереження його майна. Як свідчить практика, майже всі нестачі і розкрадання цінностей виявляються

інвентаризаціями і перевірками, що проводяться самими працівниками підприємства.

Внутрішній контроль витрат підприємства має здійснюватися: на стадії бюджетування витрат оцінюється оптимальність, раціональність і ефективність різних варіантів управлінських рішень та відповідність їх загальної стратегічної мети розвитку підприємства; на стадії організації та регулювання управлінських рішень оцінюється можливість досягнення бажаних результатів з певними витратами; на стадії обліку контролюють раціональне й ефективне використання виробничих і фінансових ресурсів відповідно до затверджених бюджетів; доцільність і законність господарських операцій підприємства.

Дослідження питання обліку та організації системи внутрішнього контролю витрат дає змогу визначити основні напрямки вдосконалення організації внутрішнього контролю на підприємствах: успішне виконання поставлених завдань повинно будуватись на принципах, які мають фундаментально-методологічне значення для побудови системи внутрішнього контролю на підприємстві; внутрішній контроль має забезпечити правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг); ефективним методом контролю є перевірка правильності і документальної обґрунтованості списання витрат.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Система показників, інформаційні джерела та основні методи контролю витрат діяльності підприємства

Система контролю витрат виробництва та обігу за сучасних умов стає вирішальним аспектом щодо впливу на результати діяльності окремих підрозділів підприємства та його фінансово-господарської діяльності в цілому. Контроль витрат – перевірка фактичних показників споживання ресурсів та здійснених витрат у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням.

До основних завдань контролю витрат належать: моніторинг систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, що на неї впливають; виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень; аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регулюючих заходів під час виконання планових завдань, участь в їх розробленні. Основна класифікація видів контролю витрат наведена в рис. 3.1.



**Рис. 3.1** Класифікація видів контролю витрат

Залежно від низки факторів (характер контрольованих показників, ступінь їх календарного узагальнення, призначення результатів контролю) може

різнитися частота контрольних операцій. За цією ознакою виділяють поточний, періодичний і разовий контроль [30, с. 76].

Поточний контроль виконується щоденно. Його зміст полягає в безперервному відстеженні руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продукції. Основним інструментом поточного контролю є оперативний облік. Він дає можливість своєчасно фіксувати і реагувати на неприпустимі відхилення в ході виробничого процесу.

Періодичний контроль здійснюється із встановленою регулярністю, виходячи з сформульованих управлінських потреб. Як правило, періодичність та інтервали аналізу звітів періодичного контролю збігаються з періодами планових завдань. Зазвичай такими періодами є місяць, квартал, рік. Інформаційну базу звітів періодичного контролю становлять дані оперативного і бухгалтерського обліку контрольованих показників.

Разовий контроль не має наперед визначеної регулярності і мети. Його зміст встановлюється в кожному окремому випадку. Переважно він має форму інвентаризації активів (матеріальних, фінансових), ревізії діяльності чи аудиторської перевірки.

За часом здійснення розрізняють такі види контролю: попередній, проміжний, заключний [54].

Попередній контроль виконується до початку дій по реалізації планів. Він охоплює перевірку планів на внутрішню несуперечність, реалістичність, контроль ресурсів (кадрових, матеріальних, фінансових).

Проміжний контроль проводять безпосередньо під час виконання планових завдань. Він спрямований на поточне регулювання роботи з виконання планів витрат. Проміжний контроль може бути різним за своєю конкретною метою і, відповідно до цього, різним за частотою контрольних операцій. Він повністю охоплює поточний і періодичний види контролю, а також може мати форму разового контролю.

Заключний контроль здійснюється наприкінці планового періоду. В його межах дається оцінка ступеня виконання запланованих показників витрат у

цілому. Заключний контроль дозволяє визначити напрями економії ресурсів. Крім того, він є важливим з психологічного погляду і може свідомо використовуватися як засіб спонукання працівників, задіяних у виконанні планових завдань, до покращання використання ними господарських (матеріальних, грошових, людських) ресурсів.

Залежно від користувачів отриманої інформації слід розмежовувати систему зовнішнього та внутрішнього контролю. Зовнішній контроль витрат здійснюється органами: Державної аудиторської служби (у випадках проведення аудиту або ревізії), Державної фіскальної служби України (перевірка правильності обчислення валових витрат та розрахунку податкових платежів); банками (перевірка цільового використання кредитів); громадськими та інспектуючими організаціями (перевірка правильності сплати місцевих податків і зборів).

Внутрішній контроль здійснюють спеціалісти підприємства, його завданням є забезпечення виробництва запасами, їх збереження, сприяння впровадженню прогресивних технологій і раціональних методів праці, економне використання паливно-енергетичних ресурсів з метою зниження собівартості продукції.

Під час здійснення зовнішнього та внутрішнього контролю предметом аналізу є реальні витрати господарської діяльності. При цьому предмет аналізу визначається цілями його проведення, які залежать від запиту користувачів аналітичної інформації. Виділяються дві групи користувачів: внутрішні та зовнішні. Внутрішні користувачі (керівники і спеціалісти різних ієрархічних рівнів господарюючого суб'єкта) становлять цілі діагностики й оцінювання стану та перспектив діяльності, а також результатів та ефективності їх управлінських дій. Зовнішніх користувачів можна поділити на дві групи: тих, що безпосередньо зацікавлені у результативності роботи господарюючого суб'єкта (власники, акціонери, кредитори, партнери) та тих, що захищають інтереси першої групи (контролюючі органи, аудитори, профспілкові організації, мас-медіа тощо) [55, 46].

Метою контролю обліку витрат підприємства швейної фабрики є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання

витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат підприємства, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Джерелами інформації бухгалтерського обліку для контролю і аналізу є: наказ про облікову політику підприємства; первинні документи з обліку витрат підприємства; облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку витрат підприємства; звітність.

При цьому обов'язково повинні бути дотримані вимоги положення про документи та документообіг в бухгалтерському обліку, загальногалузевих керівних вказівок по наданню юридичної сили документам на магнітних, паперових носіях, що створюються засобами обчислювальної техніки, загальногалузевих керівних методичних матеріалів зі створення та залучення автоматизованого бухгалтерського обліку, установ та інших нормативних документів.

Основні принципи, дотримання яких є умовою побудови ефективної системи контролю витрат, розглядають такі науковці як П. В. Шеметов, Н. І. Пилипів. До них належать :

- 1) автоматизація (контроль має здійснюватися автоматично при мінімальному втручанні керівника);
- 2) взаємодія з іншими функціями управління витратами (обмін в оперативному режимі інформацією з планування, обліку, аналізу та регулювання);
- 3) гнучкість (вибір найкращого варіанту контролю в певних умовах, а також своєчасне включення в процес контролю нових факторів і пристосування до змін, що відбуваються);
- 4) економічність (переваги системи контролю мають перевищувати затрати на її функціонування);
- 5) постійність (контроль має проводитися постійно та активно);
- 6) простота (забезпечення найкращого розуміння цілей та інструментів контролю, підтримку існуючої системи контролю персоналом організації);

7) своєчасність (забезпечення можливості ліквідувати відхилення, перш ніж вони приймуть серйозні масштаби);

8) спрямованість на вирішення проблеми (окрім виявлення чи суто констатації проблеми, контроль повинен запропонувати заходи щодо її усунення) [].

Отже, система контролю на підприємстві має бути побудована так, щоб своєчасно інформувати керівників підприємства про необхідність проведення коригуючих та попереджувальних заходів на основі прийняття ефективних управлінських рішень. Контроль витрат повинен в першу чергу забезпечувати вирішення свого головного завдання – мінімізації рівня витрат та ліквідація неефективних витрат. Контроль має бути простим та заснованим на нескладних методах, оскільки надмірна складність контрольних процедур зумовлює збільшення витрат, пов'язаних з проведенням контролю та приводить до того, що персонал не розуміє і не підтримує систему контролю. Контроль повинен забезпечувати наявність зворотного зв'язку, що дозволить на основі оцінки інформації впливати на виробничу систему, вносячи відповідні зміни як в цілі, так і в процес функціонування виробництва.

У практиці діяльності підприємств різних галузей економіки України використовують декілька методів планування та обліку витрат, та пов'язаного з ним контролю витрат. Ці методи здобули загальне визнання в різних країнах світу (стандарт – кост, директ – костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат). Вони відрізняються один від одного організаційно – правовими та методологічними засадами. Якщо перші з названих методів, як правило, використовують як засоби для подальшого прийняття рішень, то чекова форма контролю є, крім того, засобом самоконтролю з боку керівників і колективу підрозділу (центру витрат чи центру прибутку) та засобом стимулювання за результатами роботи колективу [55, с. 48].

В узагальненому вигляді особливості зазначених методів обліку і контролю витрат надано в таблиці 3.1.



Таблиця 3.1

## Характеристика основних методів обліку і контролю витрат

Назва методу	Порядок проведення завдань до підрозділу	Склад витрат	Спосіб виявлення відхилень проти плану (бюджету)	Особи, що відповідають за відхилення	Система стимулювання
Стандарт-хост	На певний період на підставі нормативних та конкретних даних	Прямі, загальновиробничі, а в окремих випадках і загальногосподарські витрати	Розрахунково	Керівники підрозділів	Побажання власника та наявність трудових ресурсів
Нормативний метод обліку	На звітний період та більш короткі проміжки часу	Ті самі витрати, а також витрати на збут	За допомогою сигнальних документів розрахунково	Особи, з вини яких сталися відхилення	Як правило, не передбачається
Директ-костінг	На звітний період	Лише прямі виробничі витрати з поділом на змінні та постійні	Розрахунково	Керівники підрозділів (центр витрат)	Побажання власника та наявність угоди
Чекова форма контролю	На виробничий період на основі нормативів	Виробничі витрати, включаючи і пов'язані з управлінням підрозділу, а також в разі потреби відрахування на покриття загальновиробничих і загальногосподарських витрат	Розрахунково	Увесь колектив	За підсумками звітнього періоду

Методологічно відмінності між названими методами стосуються складу витрат, які підлягають контролю, порядку їх планування та подальшого виявлення відхилень, ступеня деталізації даних про причини відхилень від планового рівня та подальшого групування цих даних у розрізі осіб, з вини яких сталися ці відхилення [55, с. 47].

Розглянемо можливості застосування методів обліку та контролю витрат по мірі їх розробки та впровадження у виробництво.

Нормативний метод обліку витрат, який почали впроваджувати в СРСР в 30–ті роки, суттєво не відрізнявся від стандарт–кост з методологічного аспекту. Слід погодитися з точкою зору Ю. Литвина та В. Олійника з цього приводу, які зазначають, що аналіз нашої вітчизняної літератури, яка висвітлює зарубіжний досвід організації обліку витрат виробництва, в роботах академіка М. Чумаченка, М. Маргуліса, О. Мухіна, С. Сатубалдіна і С. Стукова та ін. переконав нас, що, наприклад, в США немає жодного підприємства, яке б не вело обліку за системою «стандарт – кост». Хоча автори вбачають у цій системі відмінності від нашого нормативного методу, але вже сьогодні глибоко переконані, що не треба шукати відмінностей там, де їх не було і немає, оскільки нинішній нормативний метод витрат – це не що інше, як запропонований М. Жебраком в 30 – ті роки з США «стандарт – кост». Відмінності між стандарт–кост і нормативним методом полягають у порядку збирання та опрацювання даних.

У багатьох зарубіжних підприємствах бухгалтерський облік здійснювався в цілому по підприємству, матеріали списували під час їх одержання від постачальника, був відсутній облік витрат за об'єктами калькуляції та підрозділами. Тому контроль за витратами здійснювали, як правило, порівнянням стандартних витрат з фактичним, але здебільшого у натуральних вимірниках. За наявності відхилень їх оцінювали за виробничою собівартістю або за поточними цінами придбання.

При нормативному методі відхилення у витратах матеріалів та оплаті праці фіксували в сигнальних документах, а всі інші відхилення визначали розрахунково. Цей метод давав більш точні, ґрунтовні та докладні дані про результати господарювання. При цьому суми економії і перевитрат визначали за причинами і відповідальними особами, але все це потребувало значних витрат часу на доведення лімітів до виконавців, документальне підтвердження фактів перевитрат, одночасно облік в одному реєстрі нормативів, відхилень і фактичних даних про витрати за всіма видами прямих і непрямих витрат [55, с. 47-48].

У підприємствах з великою номенклатурою продукції досить часто це створювало такі великі потоки інформації, що їх аналіз за допомогою контролю за

відхиленнями неможливо було здійснити. Крім того, відсутність достовірних і обґрунтованих нормативів значно ускладнювало облік. Слід визнати, що при цьому методі досить часто створювався істотний психологічний бар'єр між бухгалтерами та фахівцями (керівниками підрозділів), адже облік перевитрат (насамперед, ставали об'єктами обліку) здійснювався по кожній особі. Це призводило до того, що в бухгалтерії заводили «досьє» на інші підрозділи та осіб, внаслідок чого виникали непорозуміння та недоречності. Нормативний метод, незважаючи на його переваги, впроваджувався під тиском і, як правило, «тримався» на ініціативі бухгалтерів. Він не набув поширення, а одержані при цьому дані не використовувалися для матеріального стимулювання працівників підрозділу за результатами діяльності за звітний період.

У літературних джерелах останніх років значна увага приділена контролінгу як важливому засобу поліпшення управління підприємством. При цьому передбачається вивчення узагальнюючого показника діяльності підприємства з подальшим поділом на чинники, що визначають його рівень. У країнах СНД подібний аналіз отримав факторного і був запропонований для підприємств різних галузей народного господарства. Однак слід визнати, що при цьому найбільш узагальнюючим показником був рівень рентабельності товарної продукції, тоді як у різних системах контролінгу вибір узагальнюючого показника був вищий.

З найбільш відомих методик контролінгу, побудованих на логіко – дедуктивних схемах, слід виділити такі [55, с. 48]:

- DuPont, яка розроблена американською компанією з аналогічною назвою, децентральним показником виступає рентабельність інвестованого капіталу (ROI) із такими складовими, як рентабельність обороту та обіг капіталу.

- Pyramid Structure of Rations, яка запропонована Британським інститутом менеджменту, де основним показником є ROI та різні показники обороту.

- Zvei, що розроблена Центральною спілкою електротехнічної промисловості Німеччини і складається з двох великих блоків: аналізу зростання та структурного аналізу.

- RL, яка запропонована Райхманом та Ліхніттом і передбачає як основні показники рентабельність і ліквідність.

Крім того, є низка емпірико–індуктивних систем (Blaver, Weibel, Camel), побудованих на передбаченні можливих ситуацій щодо неплатоспроможності певного підприємства.

Коротко охарактеризуємо найпоширеніші методи контролю витрачання сировини та матеріалів – метод сигнального документування, метод розкрою партіями та метод наступних розрахунків.

Метод сигнального документування застосовується для фіксації відхилень, які виникли внаслідок заміни або наднормативного витрачання сировини чи матеріалів. За даного методу на відпуск матеріалів понад норму або на їх заміну оформлюються спеціальні документи, що сигналізують про наявність відхилень. Перевагами цього методу можна назвати його простоту і точність. Проте він дозволяє враховувати лише частину відхилень, які виникають у даному підрозділі.

Метод розкрою партіями використовується в ситуації, коли з одного матеріалу виготовляється одночасно декілька деталей або заготовок. На кожну партію матеріалів, що відпускається у виробництво, оформляється розкрійний лист або картка, де вказується кількість матеріалу, поданого до робочого місця, кількість заготовок і відходів, що мають бути отримані, а також фактична кількість отриманих заготовок і відходів.

Метод наступних розрахунків за даними інвентаризації використовується у тих випадках, коли звернення до інших методів неможливе або недоцільне. Його сутність полягає у визначенні фактичних витрат певного матеріалу на підставі даних про вхідні залишки на робочих місцях, надходження протягом розрахункового періоду зі складу, величини повернень і залишків на робочих місцях на кінець розрахункового періоду. Відхилення встановлюється як різниця між фактичними і нормативними витратами певного матеріалу за аналізований період. Цей метод дозволяє фіксувати відхилення за окремими виконавцями,

бригадами, ділянками. Певним недоліком розглядуваного методу є необхідність додаткових дій для з'ясування причин відхилень.

Розглянуті схеми аналізу діяльності підприємства підтверджують факт, що всі вони є системою фінансового аналізу, а при вивченні складу, класифікації та формування витрат виробництва застосовуються загальноприйняті підходи, тобто особливих відмінностей у побудові контролю витрат, на нашу думку, не спостерігається, що визнано багатьма вченими.

Однак, австрійськими вченими, які займаються зіставленням планових і фактичних показників у системі контролінгу, зокрема Х. Рітцбергером, запропоновано дещо специфічну методику розрахунку витрат та їх контролю в малих та середніх підприємствах, яку слід розглядати як один з варіантів стандарт-кост [55, с.49].

У таких підприємствах основою розрахунків є спеціальні одиниці вимірювання виконаної роботи, якими можуть бути кількість робочих годин основного працівника або умовні розрахункові одиниці (кількості, квадратні метри), або робочі характеристики, наприклад, при експлуатації транспортних засобів. Подальша схема розрахунків передбачає визначення суми всіх витрат у розрахунку на цей показник, зокрема витрат на оплату праці всіх категорій працівників підприємства, нарахування на оплату праці, витрати матеріалів і накладні витрати, включаючи відсотки на власний та залучений капітал, винагороду підприємцю (власнику) за працю та його соціальне страхування, податки і втрати тощо. Така схема розрахунків досить проста, дає можливість швидко визначити вартість виконаних робіт та в подальшому легко здійснити контроль за фактичними даними.

Нормативні калькуляції, що склалися при розглянутих вище методах обліку, давали більш – менш точні дані для контролю за умови дотримання передбачуваного обсягу виробництва. Однак, якщо відбувалися зміни в цьому показнику, витрати згідно із зробленими розрахунками могли значно відрізнятись від фактичних. Це пояснюється наявністю постійних і змінних витрат. Такий поділ є основою застосування ще одного методу, який набув значного поширення

в розвинених країнах – директ-костингу. Особливістю цього методу обліку і контролю виробництва є те, що контроль здійснюється лише за прямими витратами, тобто витратами, які стосуються конкретного центру витрат (центру прибутку) чи госпрозрахункового підрозділу.

Більшість авторів поділ витрат на постійні і змінні пов'язують з визначенням точки беззбитковості. На нашу думку, цей момент має велике значення під час нормування витрат, оскільки дає змогу більш точно запрограмувати суму витрат, визначити економію чи перевитрати та розрахувати маржинальний дохід. Однак, при цьому потрібно врахувати деякі особливості функціонування директ-костингу за сучасних умов. А. Павленко та М. Чумаченко зазначають, «що ступінь відхилення розрахункових результатів за моделлю залежить від ряду факторів. Серед них варто назвати такі: діапазон зміни показників в обсягу реалізації; питома вага у витратах постійних витрат; період, за який проводиться аналіз; зміна реалізованої продукції; зміна цін і рівня інфляції» [55, с. 48]. У доповнення ці автори посилаються на К. Друрі, який досліджує низку допущень при визначенні точки беззбитковості, а отже: всі інші змінні залишаються незмінними; єдиний виріб або постійна номенклатура реалізованих виробів; прибуток розраховується за змінними витратами; сукупні витрати і сукупний дохід є лінійними функціями обсягу виробництва; витрати можна точно розподілити на постійні та змінні.

Чекова форма контролю досить поширена в сільськогосподарських підприємствах і будівельних організаціях. Ю. Литвин та В. Олійник з цього приводу писали: «важливо зазначити, що це єдина, проста, зрозуміла практикам, розумна, діюча і прийнята на озброєння спеціалістами сільського господарства система планування, обліку і контролю витрат на виробництво. Але це не метод і не форма обліку, а система, яка виникла з причин недосконалості діючої системи обліку витрат на виробництво, її неоперативності і відставання від тих процесів, які підлягають обліку».

Не спиняючись на визначенні чекової форми контролю витрат, доцільно наголосити на особливостях її застосування [55, с. 48]:

1. Госпрозрахункові завдання доводилися до великих підрозділів підприємства.
2. Завдання обліку виробництва встановлювалися на підставі продуктивності за попередній період.
3. Ліміти витрат розраховувалися за технологічними картками.
4. Вироблена продукція оцінювалася за встановленими цінами (по суті справи встановлювали трансферні ціни, які приймалися на рівні собівартості виробництва, а також інші схеми їх обчислення; окремі автори налічували сім баз для встановлення цих цін).
5. Застосовувалося матеріальне стимулювання за результатами діяльності підрозділу, розмір якого визначався відрахуваннями від госпрозрахункового доходу (різниці між вартістю продукції за встановленими цінами та фактично понесеними витратами на її виробництво).
6. Контроль за витратами і доходами здійснювався керівниками підрозділу самоконтролем за допомогою чеків, які склалися керівниками підрозділу ще до моменту здійснення операції або відразу після її завершення.

Практика свідчила, що підрозділи спершу охоче переходили на чекову форму контролю витрат, хоча згодом це бажання поступово згасало. На нашу думку, це пояснюється тим, що при формуванні внутрішньогосподарських цін та встановленні лімітів витрат досить часто виникали ситуації, коли за рахунок організаційних та економічних заходів (повне оприбуткування продукції, належний облік витрат тощо) підвищувався вихід продукції, що призводило до виникнення значної маржі внаслідок економії на постійних і умовно – змінних витратах, які по суті залишалися в розпорядженні госпрозрахункового підрозділу і виплачувалася йому за підсумками року. Це значно знижувало ефективність застосування чекової форми контролю.

Отже, головною метою контролю та обліку витрат є ефективне використання виробничих витрат, їх видів шляхом виявлення причинно-наслідкових факторів, прийняття своєчасних рішень по регулюванні відхилень, оптимізації співвідношення «витрати – прибуток».

### 3.2. Методика контролю витрат діяльності підприємства

Методика контролю витрат діяльності підприємства – це спосіб дослідження дій і подій у системі суб'єкта господарювання з метою підтвердження виданої ним фінансової інформації. Під час проведення контролю витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції вивчаються процеси та явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання.

У зв'язку з цим основними завданнями контролю є перевірка:

- обґрунтування формування витрат виробництва за їх елементами і калькуляційними статтями в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності;
- дотримання норм витрачання сировини та матеріалів і виходу готової продукції;
- правильності розподілу витрат між готовою продукцією й незавершеним виробництвом;
- дотримання кошторису видатків на обслуговування виробництва й управління;
- виявлення непродуктивних витрат і втрат у виробництві й попередження їх виникнення в майбутньому;
- знаходження резервів зниження собівартості продукції тощо.

Для виконання вищевказаних завдань контролю доцільно проводити у такій послідовності. Спочатку досліджують питання формування витрат виробництва за їх елементами та розглядають правильність і обґрунтованість кошторисів за окремими видами видатків. Потім перевіряють правильність складання калькуляцій собівартості продукції за статтями витрат. Далі вивчають собівартість продукції і відшуковують резерви її зниження [53, с 213].

Основними джерелами контролю є первинна документація, калькуляції собівартості продукції, кошториси витрат, бухгалтерські записи на рахунках витрат за елементами; реєстри бухгалтерського фінансового обліку – журнали-ордери й відповіді відомості; дані фінансової звітності (баланс, звіт про фінансові



результати), статистична й оперативна звітність; дані податкового обліку й звітності тощо.

Під час контролю витрат слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом: Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

При цьому слід встановити, чи всі операційні витрати за відповідний звітний період віднесені на витрати виробництва за такими елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати (за видами затрат);
- інші затрати (за видами витрат).

Досліджуючи витрати за елементами, є можливість встановити не тільки загальну суму затрат, а і їхню структуру, питому вагу окремих затрат, розмір доходу. Крім того, по елементний поділ витрат може бути успішно використаний під час аналізу витрат виробництва для визначення факторів, що позитивно чи негативно впливають на ефективність виробництва. По елементне групування витрат є підставою для складання кошторисів.

Крім вищенаведеної класифікації за елементами, для контролю за складом витрат у місцях їх проведення й визначення собівартості за видами вироблюваної продукції потрібно знати, на який вид продукції і коли їх віднести. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат.

За умов ринкової економіки перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються самим підприємством. Контролю підлягають правильність віднесення загальновиробничих витрат до постійних і змінних.

Шляхом зіставлення даних матеріальних складів про відпуск сировини і матеріалів у виробництво з показниками цехів про надходження їх у виробництво та на підставі аналізу записів з кредиту рахунка 201 «Сировина і матеріали» і дебету рахунка 23 «Виробництво» можна підтвердити списання матеріальних витрат на виробничі потреби й включення їх у собівартість продукції. З іншого боку, перевіряється правильність списання суми витрат на фінансові результати наприкінці звітного року або щомісяця. Так, за дебетом рахунків класу 9 «Витрати діяльності» відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат на рахунок 79 «Фінансові результати» [63, с. 223].

Рахунки класу «Витрати діяльності» призначені для: узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати з метою запобігання надзвичайним подіям і ліквідації їх наслідків.

Для перевірки правильності визначення фактичної собівартості сировини й матеріалів необхідно дослідити первинні документи постачальника (накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні), у яких зареєстровану ціну, зокрема націнки (надбавки), транспортні та інші видатки пов'язані з придбанням матеріалів. Товарно-транспортні документи зіставляють з даними бухгалтерського фінансового обліку (книгою обліку надходження вантажів, журналом-ордером, відомістю), у яких показано кількість отриманих матеріалів та їхню вартість. Затрати на сировину і матеріали перевіряються шляхом визначення правильності застосування технічно обґрунтованих норм їх витрачання.

Не менш вагома стаття витрат «Заробітна плата», яка включається в собівартість, продукції. Тому доцільно не тільки перевірити видатки на оплату праці, нараховану відповідно до встановлених розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, а й допоміжні виплати (премії, надбавки до тарифних ставок і окладів, компенсаційні виплати тощо).

Ретельній перевірці підлягають також розрахунки за соціальним страхуванням, амортизаційні відрахування, сплата податків і зборів (обов'язкових платежів), штрафних санкцій, видатків на відрядження, на ремонт основних засобів.

Важливим питанням є вивчення планової собівартості одиниці окремих видів продукції. При цьому планову собівартість у розрізі окремих калькуляційних статей витрат зіставляють із плановою і фактичною собівартістю за минулий і звітний період, із нормативами витрат і фактичним рівнем затрат за аналізований період. Таким порівнянням можна виявити значні відхилення планових показників від фактичних (перевитрати чи економію). У цьому разі ревизору слід з'ясувати причини й винних осіб.

Планові калькуляції за статтями непрямих витрат перевіряють з врахуванням наслідків розгляду відповідних кошторисів витрат. Таким чином, під час контролю витрат діяльності важливо перевірити фактичну собівартість окремих видів продукції за калькуляційними статтями витрат.

Під час контролю слід встановити причини відхилення фактичної собівартості від прогнозованої, виявити резерви зниження собівартості продукції, розробити рекомендації щодо мобілізації внутрішніх резервів її зниження і усунення причин, що призвели до подорожчання продукції.

Насамперед слід перевірити правильність віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції робіт, послуг. Величина собівартості впливає на формування рентабельності, розмір резервного капіталу й фондів спеціального призначення. Облік витрат на виробництво і реалізацію продукції, що включаються в первинній документації, якою оформляються всі операції з випуску продукції. Особливу увагу звертають на склад витрат за видами калькуляційних статей: використовують кошториси, щоб виявити допущені втрати чи перевитрати.

Ретельній перевірці підлягають статті, пов'язані з матеріальними витратами, видатками на оплату праці, на обслуговування виробничого процесу. На рівень собівартості суттєво впливають непродуктивні втрати (втрати від браку, простоїв, нестач тощо).

В умовах ринкової економіки фінансова стійкість залежить від конкурентоспроможності продукції, внутрішньому і зовнішньому ринках.

Перевірка достовірності даних про випуск готової продукції здійснюється шляхом взаємного контролю документів на оприбуткування готової продукції документами на відпуск матеріалів у виробництво й за обліком праці та її оплати (змінні рапорти, маршрутні листи, наряди тощо).

Перевірка затрат на виробництво може встановити наявність кошторисів витрат, планових калькуляцій і норм витрачання сировини і матеріалів. Для цього слід перевірити правильність складання звітів про собівартість продукції, записи в бухгалтерських документах для встановлення фактичної собівартості випущених виробів.

Одним із шляхів зниження собівартості продукції є скорочення втрат від браку. А тому під час контролю слід звернути увагу на правильність відображення в обліку і звітності затрат на гарантійний ремонт деяких видів продукції. На собівартість продукції негативно впливають непродуктивні витрати, величину яких визначають за даними бухгалтерських реєстрів аналітичного обліку за рахунками 91 «Загально виробничі витрати» і 92 «Адміністративні витрати» (журнали-ордери й відомості). Загально виробничі непродуктивні витрати включають: втрати від простоїв з вини цехів; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей і незавершеного виробництва тощо.

Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки межі відображення господарських операцій значно ширші. Кожен контролер обирає самостійно вибирає послідовність своєї роботи залежно від особливостей діяльності [63, с. 228].

Щоб скласти об'єктивну думку щодо інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, випуск продукції та її собівартість, необхідно одержати докази того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірна і достатня; вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація.

Перевірка закінчується складанням висновку, про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які

регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів. Така методика дозволяє найбільш детально перевірити використання, облік і управління витратами підприємства.

### 3.3. Удосконалення методики контролю витрат діяльності підприємства на ПАТ «Бердичівська фабрика одягу»

Вивчення позитивних та негативних сторін окремих методів контролю витрат дає змогу визначити реальні шляхи удосконалення контролю витрат діяльності на ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» в сучасних умовах. Під час здійснення контролю витрат на підприємствах швейної фабрики виникають певні проблеми в різних аспектах, які детально розглянуті в таблиці 2.

Таблиця 3.2

#### Узагальнена структуризація проблем контролю витрат

<i>Аспект</i>	<i>Проблеми контролю витрат</i>
Технологія виробництва та використання виробничих потужностей	Висока питома вага застарілого та повністю зношеного обладнання; висока капіталомісткість продукції; неповне використання виробничих потужностей; відсутність розробленої системи пріоритетів щодо модернізації виробничих потужностей.
Прогнозування, планування та аналіз витрат	Неточність розрахунку вартості ресурсів (через постійну зміну вартості); великі відхилення при визначенні загального обсягу витрат на виробництво від нормативних значень; не визначаються місця виникнення витрат та центри відповідальності за обсяг витрат; недосконалість аналізу структури витрат та чинників, що впливають на їх рівень.
Облік витрат та калькулювання собівартості продукції	Облікова інформація не забезпечує керівників своєчасною, достовірною та аналітичною інформацією; використання застарілих методів калькулювання повної собівартості; неузгодженість на підприємстві таких функцій як планування; відсутність взаємопов'язаної і цілісної системи облікової інформації про витрати структурних підрозділів.
Організація системи управління витратами	В організаційній структурі підприємства відсутня служба, яка є відповідальною за управління витратами; недостатня оперативність прийняття рішень щодо зміни рівня витрат; відсутність нормативних документів, які б регламентували прийняття рішень щодо управління витратами.

На нашу думку, найвищі результати підприємство матиме тоді, коли в досягненні економії будуть зацікавлені виконавці, тобто застосовуватиметься матеріальне стимулювання за підсумками діяльності підрозділу. Однак, при цьому слід визнати, що застосування цього заходу, насамперед, визначається

власником, який може вважати, що найбільш повне і раціональне використання ресурсів залежить від його керівництва і тому в приватних підприємствах запровадження засад госпрозрахунку має регулюватися за допомогою колективного договору.

В сучасних підприємствах контроль має здійснюватися у вигляді аудиту та здійснювати не лише заключний, а й попередній та проміжний контроль, щоб попереджати помилки. Отже, рекомендовано на ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» замість здійснення ревізій проводити внутрішній аудит.

Особливо це доцільно робити щодо підрозділів, які розташовані далеко від підприємства і де власникові важко здійснювати контроль за виконанням технологічних операцій та понесеними витратами і виходом продукції. У всіх інших підприємствах питання про застосування госпрозрахункових засад має вирішувати безпосередньо його керівництво [55, с. 48].

Однак при цьому потрібно врахувати два важливих моменти: кому (власнику чи госпрозрахунковому підрозділу) слід зараховувати маржинальний дохід, який виникає при переконанні планових завдань та обґрунтувати методику визначення рівня виконання завдань з виходу продукції. Вважаємо, що маржинальний дохід не повинен включатися до госпрозрахункового доходу підрозділу, тому економія витрат (перевитрати) має визначатися порівнянням фактичної суми з розрахунковою.

Така методика визначення відхилень від запланованих витрат потребує належної побудови обліку факторів, які визначатимуть нормативні витрати з метою їх порівняння з фактичними, а поглиблений аналіз – істотної перебудови обліку витрат. По – перше, необхідно виділити ті статті витрат, які є змінними і умовно – змінними, і вести їх облік з якомога більшою деталізацією з метою вивчення і узагальнення, тоді як постійні можна укрупняти, виділяючи лише найбільш значущі, що важливо для контролю за виконанням кошторису. По – друге, особливої уваги потребують ті статті, до складу яких входять витрати, які залежать від кількості виготовленої продукції.

Існує також проблема, яка пов'язана із тим, що підприємства приховують частину своїх витрат, яку не відображають у системі обліку. Це пояснюється тим, що великий відсоток цих витрат належить до витрат на оплату праці. Тому не дивно, що в науковому обігу з'явився термін «тіньова зарплата».

Основною проблемою обліку витрат підприємства в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування. На даний момент рівень не відображення витрат (за даними програми діяльності Кабінету Міністрів України) в країні коливається від 10 до 50%. Найбільша частина витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці. Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості не облікованої реалізованої продукції. Основними причинами цього є значні відсотки відрахувань до соціальних фондів оплати праці, відсутність дієвої нормативно-правової бази, низький рівень контролю []. Для вирішення даної проблеми необхідне насамперед удосконалення та створення дієвої нормативно-правової бази та посилення контролю з боку контролюючих органів.

Наприклад, у багатьох виробництвах до складу прямої оплати входить погодинний заробіток, нарахований окремим працівникам при виробництві конкретної продукції. Наявність подібних сум приводить до виникнення маржинального доходу при зростанні обсягів виробництва, або навпаки – до перевитрат на оплату праці при зменшенні обсягу виробництва. Вплив цього фактора залежить від питомої ваги почасової оплати в конкретному періоді [].

Тут можна було б рекомендувати запровадження такої системи оплати праці, за якої всім працівникам оплата нараховувалася б за вихід продукції. Однак при цьому слід враховувати, що для розрахунків потрібно брати середній рівень виходу продукції, оскільки при завищенні обсягу виробництва в розцінки може бути закладено маржинальний дохід, що може піти на користь власника, але зменшить заробіток працівників підрозділу [88].

Джерелом коштів для покриття «тіньової» заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості необлікованої реалізованої продукції (робіт, послуг). Основні причини «тіньової зарплати» і «тіньових доходів»:

- «вугляризація» ПДВ і значний відсоток відрахувань від фонду оплати праці до соціальних фондів, що посилює «податковий тягар» на підприємства і не дає їм нормально розвиватися;
- високий рівень корупції в державних і місцевих органах влади, що передбачає систему хабарів, які опосередковано впливають як на фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), так і на справедливую ціну продажу;
- відсутність дієвих нормативно-правових актів України, які б жорстко обмежували надмірне збагачення певних фізичних осіб (у тому числі за рахунок витрат, віднесених на юридичних осіб);
- низька ефективність чинних форм, видів, типів систем і механізмів економічного контролю в Україні, що призводить до порушення таких специфічних принципів контролю, як всебічність і всеосяжність, системність і безперервність, дієвість, відкритість (гласність) інформації про результати ревізії.

У центрах прибутку велику увагу необхідно приділяти питанням контролю за обсягами реалізації і насамперед щодо інформаційного забезпечення. Труднощі виникають в тих підприємствах, підрозділи яких надають аналогічні послуги (наприклад, бригади в будівельних організаціях), чи виробляють аналогічні види продукції (наприклад, рослинницькі бригади в сільськогосподарських підприємствах), адже при цьому виникає потреба у деталізації даних про обсяги та якість реалізованої продукції в розрізі підрозділів [88].

В подібних умовах матеріальне стимулювання може здійснюватися залежно від розміру створеного підрозділом госпрозрахункового доходу порівнянням виручки від реалізації з фактичною або скоригованою сумою витрат на фактичний обсяг виробництва. При цьому потрібно враховувати, що госпрозрахунковий дохід слід зменшити на витрати, пов'язані зі збутом продукції, адже ціна на



продукцію може залежати від умов постачання, тобто прямі витрати на збут впливають на розмір госпрозрахункового доходу.

Отже, головною метою контролю та обліку витрат є ефективне використання виробничих витрат, їх видів шляхом виявлення причинно-наслідкових факторів, прийняття своєчасних рішень по регулюванні відхилень, оптимізації співвідношення «витрати – прибуток».

Основною проблемою обліку витрат підприємства в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування й тіньового сегмента української економіки. До загальних проблем вітчизняного обліку можна віднести такі: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі тощо [54].

Однією з основних проблем методики контролю витрат підприємства є також забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Якщо інформація щодо витрат, яка повинна слугувати для прийняття управлінських рішень є несвоечасною, недостовірною або відсутньою, це спричиняє виникнення проблем, як внутрішнім так і зовнішнім її користувачам. Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства є сьогодні вкрай необхідною для вітчизняних підприємств. Про це свідчать статистичні дані: матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Внаслідок цього попри всі інші чинники в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається або використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не сплачує податків, зборів та інших платежів. Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів сприятиме ефективному контролю витрат, а також розвитку галузевих й відомчих норм та нормативів, які на сьогодні є застарілими або відсутніми взагалі. Важливою проблемою організації обліку витрат підприємства є встановлення

оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат підприємства. Тому для забезпечення достатньої аналітичності інформації її необхідно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, достовірності, дохідливості й доречності. Не згрупована, належним чином не відображена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занизити або завищити деякі витрати тощо [51].

Наступною є проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Інформація потрібна індивідуальному споживачу в певну мить для вирішення конкретного управлінського завдання. Якщо споживач інформації протягом короткого проміжку часу (секунди, хвилини, години, дня) отримує необхідну йому інформацію у достатньому обсязі та в тому інформаційному зрізі, який його цікавить, то проблеми забезпечення максимальної оперативності інформації для нього будуть вирішені. Якщо необхідну інформацію суттєво затримують або не надають взагалі, то виникають значні суттєві труднощі як для самого підприємства (воно втрачає позитивний імідж, зазнає фінансових втрат), так і для його клієнтів, партнерів, державних органів (зростають ризики неплатежів, недооцінки ситуації на ринку).

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості й доречності. «Сира», «невідкалібрована», не згрупована, належно не оформлена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занизити або завищити деякі витрати тощо.

Проблемою обліку витрат підприємства є проблема створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства. Така інформаційна база вкрай необхідна Україні, адже, як свідчать статистичні дані, матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Це може, попри всі інші чинники, означати, що в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається чи насправді використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не платить ніяких податків, зборів, платежів.

Нормативна база, створена в нашій державі у 60-80-х роках 20 ст., безнадійно застаріла. Тільки окремі підприємства не відмовилися від створеної у них нормативної бази, розвинули та поліпшили її, щоб і нині використовувати для потреб внутрішньогосподарського контролю, одним із таких підприємств є ПАТ «Бердичівська фабрика одягу».

Розробка і запровадження норм і нормативів сприяють наведенню елементарного порядку та дисципліни в підприємстві, тому наша законодавча і виконавча влада зобов'язані приділяти цьому питанню більше уваги з метою скорочення сум непродуктивних витрат (втрат) підприємства.

Довгострокова витратна політика підприємства має враховувати, що людські ресурси підприємства – це основні витратнодоцільні чинники його господарсько-фінансової діяльності. Під витратною політикою підприємства слід розуміти політику, спрямовану на мінімізацію своїх витрат за умови дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобальних тенденцій та врахування низки базових суспільних вимог. Метою витратної політики підприємства є його цілеспрямованість, що має забезпечити йому мінімально можливі (за відповідних умов) витрати. Об'єктами витратної політики підприємства виступають місця й точки витрат. Суб'єктами цієї політики є посадові, матеріально відповідальні, підзвітні й залучені особи, працівники підприємства, причетні до формування витрат.

Проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення полягає в тому, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами і який рівень організації та ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньогосподарського контролю, формування звітної інформації. На вирішення цього питання має бути спрямована послідовна стратегія розвитку підприємства, яка б передбачала оновлення, закупівлю, облаштування, використання й фінансування матеріально-технічних засобів, проведення організаційних заходів, спрямованих на виведення підприємства на новітні простори інформаційної економіки [51].

Отже, до загальних проблем методики контролю витрат можна віднести такі: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі. Серед основних проблем методики витрат підприємства в Україні є такі проблеми: повноти та своєчасності відображення в системі обліку витрат підприємства; забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства; створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку й контролю за витратами та доходами підприємства; встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні витрат і зростанні доходів підприємства; рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинним нормативно-правовим актам України з обліку та контролю; матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат і доходів підприємства.

### **Висновки до розділу 3**

Система контролю витрат виробництва та обігу за сучасних умов стає вирішальним аспектом щодо впливу на результати діяльності окремих підрозділів підприємства та його фінансово-господарської діяльності в цілому.

До основних завдань контролю витрат належать: моніторинг систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, що на неї впливають; виявлення

відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень; аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регулюючих заходів під час виконання планових завдань, участь в їх розробленні.

Контроль витрат класифікують за такими ознаками – за частотою контрольних операцій (поточний, періодичний, разовий); за часом здійснення (попередній, проміжний, заключний); залежно від користувачів отриманої інформації (зовнішній та внутрішній).

Джерелами інформації бухгалтерського обліку для контролю і аналізу є: наказ про облікову політику підприємства; первинні документи з обліку витрат підприємства; облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку витрат підприємства; звітність.

При цьому обов'язково повинні бути дотримані вимоги положення про документи та документообіг в бухгалтерському обліку, загальногалузевих керівних вказівок по наданню юридичної сили документам на магнітних, паперових носіях, що створюються засобами обчислювальної техніки, загальногалузевих керівних методичних матеріалів зі створення та залучення автоматизованого бухгалтерського обліку, установ та інших нормативних документів.

У практиці діяльності підприємств різних галузей економіки України використовують декілька методів планування та обліку витрат, та пов'язаного з ним контролю витрат. Ці методи здобули загальне визнання в різних країнах світу (стандарт – кост, директ – костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат). Вони відрізняються один від одного організаційно – правовими та методологічними засадами. Якщо перші з названих методів, як правило, використовують як засоби для подальшого прийняття рішень, то чекова форма контролю є, крім того, засобом самоконтролю з боку керівників і колективу підрозділу (центру витратчи центру прибутку) та засобом стимулювання за результатами роботи колективу.

З найбільш відомих методик контролінгу, побудованих на логіко – дедуктивних схемах, слід виділити такі: DuPont, Pyramid Structure of Ratios,

Zvei, RL. Крім того, є низка емпірико–індуктивних систем (Blaver, Weibel, Camel), побудованих на передбаченні можливих ситуацій щодо неплатоспроможності певного підприємства.

Методика контролю витрат діяльності підприємства – це спосіб дослідження дій і подій у системі суб'єкта господарювання з метою підтвердження виданої ним фінансової інформації. Під час проведення контролю витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції вивчаються процеси та явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання.

Спочатку досліджують питання формування витрат виробництва за їх елементами та розглядають правильність і обґрунтованість кошторисів за окремими видами видатків. Потім перевіряють правильність складання калькуляцій собівартості продукції за статтями витрат. Далі вивчають собівартість продукції і відшуковують резерви її зниження.

Основними джерелами контролю є первинна документація, калькуляції собівартості продукції, кошториси витрат, бухгалтерські записи на рахунках витрат за елементами; реєстри бухгалтерського фінансового обліку – журнали-ордери й відповіді відомості; дані фінансової звітності (баланс, звіт про фінансові результати), статистична й оперативна звітність; дані податкового обліку й звітності тощо.

Перевірка закінчується складанням висновку, про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів. Така методика дозволяє найбільш детально перевірити використання, облік і управління витратами підприємства.

Вивчення позитивних та негативних сторін окремих методів контролю витрат дає змогу визначити реальні шляхи удосконалення контролю витрат діяльності на ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» в сучасних умовах. Під час здійснення контролю витрат на підприємствах швейної фабрики виникають певні

проблеми в різних аспектах, а саме в технології виробництва та використання виробничих потужностей, прогнозування планування та аналіз витрат, облік витрат та калькулювання собівартості продукції та в організації системи управління витратами. Адже, в сучасних підприємствах контроль має здійснюватися у вигляді аудиту та здійснювати не лише заключний, а й попередній та проміжний контроль, щоб попереджати помилки.

На нашу думку, найвищі результати підприємство матиме тоді, коли в досягненні економії будуть зацікавлені виконавці, тобто застосовуватиметься матеріальне стимулювання за підсумками діяльності підрозділу. Особливо це доцільно робити щодо підрозділів, які розташовані далеко від підприємства і де власникові важко здійснювати контроль за виконанням технологічних операцій та понесеними витратами і виходом продукції. Однак при цьому потрібно врахувати два важливих моменти: кому (власнику чи госпрозрахунковому підрозділу) слід зараховувати маржинальний дохід, який виникає при переконанні планових завдань та обґрунтувати методику визначення рівня виконання завдань з виходу продукції.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

На підставі проведеного дослідження теорії та практики організації та методики контролю витрат на ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» згідно поставлених завдань можна зробити відповідні висновки:

I. Розкрито теоретичні засади сутності поняття витрат підприємства, а саме еволюція суспільства постійно освоювала нові технології, що ставало головним фактором у розвитку виробництва і, зокрема, витрат. Існують чотири періоди формування знань про витрати – перші два періоди формують уявлення про витрати як об'єкт дослідження, а не як економічне явище чи облік; третій період включає в себе три теорії і концепції витрат – теорія «інфляційних витрат», неокласична теорія витрат, теорія транзакційних витрат; четвертий період характеризується набуттям витратами суттєвого характеру та розвитком досліджень. На початку 20–30 років ХХ ст. починає формуватися облік витрат на виробництво як одна із складових бухгалтерського обліку, з'являються перші розробки принципів і методів калькулювання собівартості продукції.

В сучасності категорія «витрати» розглядається з двох точок зору – з економічної сутності та бухгалтерського обліку. Таке групування зумовлене економічною сутністю витрат, часом виникнення та метою формування інформації про них. Витрати з економічної сутності – це реальне споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, яке супроводжується зазвичай відтоком коштів із підприємства. Витрати як об'єкт бухгалтерського обліку – це сукупність матеріальних, трудових, фінансових ресурсів у вартісному або натуральному вираженні, використання яких призводить до зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу (окрім вилучення чи розподілу власниками власного капіталу).

II. Проведено огляд нормативної бази та спеціальної літератури з питань організації та методики контролю витрат діяльності підприємства. Основними документами стосовно витрат є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», П(С)БО 16 «Витрати», Плану рахунків бухгалтерського



обліку та Інструкції до нього, а також низка податкових законів. Щодо спеціальної літератури, то нині питанням організації та методики контролю витрат діяльності підприємства приділяється особлива увага з боку вітчизняних авторів. Про це свідчать статті спеціалізованих періодичних видань, підручники, монографії та навчальні посібники.

III. Надано характеристику підприємства, а саме публічному акціонерному товариству «Бердичівська фабрика одягу», яке створене відповідно до рішення Регіонального відділення Фонду державного майна України по Житомирській області №152-ВАТ від 30 червня 1995 р. шляхом перетворення державного підприємства Бердичівська швейна фабрика у Відкрите акціонерне товариство «Бердичівська фабрика одяжі». Метою діяльності Товариства є ефективне використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів для здійснення господарської діяльності і одержання прибутку, забезпечення соціально-економічної бази для працівників підприємства. На протязі трьох останніх років основними замовниками підприємства є фірми «Клаус Штайльманн» (Німеччина), «Централ Парк 2000 Кфт» (Угорщина), Корпорація СМТ (Великобританія).

IV. Проведено загальний аналіз техніко-економічного стану ПАТ «Бердичівської фабрики одягу», який свідчить що у підприємства з кожним роком збільшуються такі показники, як – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та середня вартість основних засобів, що є позитивним для діяльності підприємства. Проте, негативним фактом є зменшення валового прибутку, інших операційних доходів та фінансового результату від операційної діяльності. З кожним роком зменшуються витрати – адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, відсутні фінансові витрати. Рівень рентабельності та фондвіддача зменшились за 2015-2017 рр.. ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» функціонує доволі довгий період, є стабільним у своїй роботі та з кожним роком розвивається та розширює свої можливості.

V. Проаналізовано як введеться організація обліку витрат діяльності підприємства. У ринкових умовах, коли більшість ринків є конкурентними, облік

витрат і контроль за ними є найважливішою ланкою управління підприємством. Водночас більшість вітчизняних підприємств мають значні труднощі при створенні дієвої системи обліку та управління витратами. Тому створення ефективного обліку витрат є надзвичайно актуальним на сучасному етапі. Об'єктами організації обліку витрат та обліково-економічними завданнями, розв'язання яких забезпечує підсистема, є: облік витрат за видами діяльності підприємства; облік витрат за економічними елементами; облік витрат основного і допоміжних (підсобних) виробництв; калькулювання собівартості продукції; організація роботи облікового апарату.

У проекті організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції узагальнюються методи і способи обліку витрат, що відповідають формі обліку та наявним засобам комп'ютерної техніки. Проект складається з розділів: загальна частина; організація обліку витрат; організація калькулювання собівартості продукції; особливості організації роботи облікового апарату. Одним з чинників, що істотно впливає на організацію обліку витрат, є структура підприємства і, зокрема, структура виробництва. Організація обліку кожного виду витрат потребує розв'язання цілого комплексу обліково-економічних завдань.

VI. Проаналізовано організацію внутрішнього контролю витрат діяльності підприємства. Внутрішній контроль є однією з функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його основних завдань є надання інформації про діяльність підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень, що є можливим за умови його раціональної організації. Ефективність діяльності підприємства прямо залежить від організації внутрішнього контролю (як фінансового, так і технічного), здійснюваного на усіх рівнях управління. Однією із характерних рис внутрішнього контролю є те, що він здійснюється безпосередньо в процесі фінансово-господарської діяльності підприємства і відіграє важливу роль у забезпеченні збереження його майна. Як свідчить практика, майже всі нестачі і розкрадання цінностей виявляються інвентаризаціями і перевітками, що проводяться самими працівниками підприємства. Ефективність діяльності підприємства прямо залежить від

організації внутрішнього контролю (як фінансового, так і технічного), здійснюваного на усіх рівнях управління.

VII. Проаналізовано удосконалення організації контролю витрат діяльності підприємства. Отже, основні напрямки вдосконалення організації контролю витрат на підприємствах: успішне виконання поставлених завдань повинно будуватись на принципах, які мають фундаментально-методологічне значення для побудови системи внутрішнього контролю на підприємстві; внутрішній контроль має забезпечити правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг); ефективним методом контролю є перевірка правильності і документальної обґрунтованості списання витрат.

VIII. Здійснено огляд системи показників, інформаційних джерел та основні методи контролю витрат діяльності підприємства. Джерелами інформації бухгалтерського обліку для контролю і аналізу є: наказ про облікову політику підприємства; первинні документи з обліку витрат підприємства; облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку витрат підприємства; звітність. У практиці діяльності підприємств різних галузей економіки України використовують декілька методів планування та обліку витрат, та пов'язаного з ним контролю витрат. Ці методи здобули загальне визнання в різних країнах світу (стандарт – кост, директ – костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат). Вони відрізняються один від одного організаційно – правовими та методологічними засадами. Якщо перші з названих методів, як правило, використовують як засоби для подальшого прийняття рішень, то чекова форма контролю є, крім того, засобом самоконтролю з боку керівників і колективу підрозділу (центру витратчи центру прибутку) та засобом стимулювання за результатами роботи колективу. З найбільш відомих методик контролінгу, побудованих на логіко – дедуктивних схемах, слід виділити такі: DuPont, Pyramid Structure of Rations, Zvei, RL. Крім того, є низка емпірико–індуктивних систем (Blaver, Weibel, Camel), побудованих на передбаченні можливих ситуацій щодо неплатоспроможності певного підприємства.

IX. Розкрито методику контролю витрат діяльності підприємства. Методика контролю витрат діяльності підприємства – це спосіб дослідження дій і подій у системі суб'єкта господарювання з метою підтвердження виданої ним фінансової інформації. Під час проведення контролю витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції вивчаються процеси та явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Спочатку досліджують питання формування витрат виробництва за їх елементами та розглядають правильність і обґрунтованість кошторисів за окремими видами видатків. Потім перевіряють правильність складання калькуляцій собівартості продукції за статтями витрат. Далі вивчають собівартість продукції і відшуковують резерви її зниження.

X. Надано рекомендації щодо удосконалення методики контролю витрат на ПАТ «Бердичівська фабрика одягу». Під час здійснення контролю витрат на підприємствах швейної фабрики виникають певні проблеми в різних аспектах, а саме в технології виробництва та використання виробничих потужностей, прогнозування планування та аналіз витрат, облік витрат та калькулювання собівартості продукції та в організації системи управління витратами. Адже, в сучасних підприємствах контроль має здійснюватися у вигляді аудиту та здійснювати не лише заключний, а й попередній та проміжний контроль, щоб попереджати помилки.

На ПАТ «Бердичівська фабрика одягу» рекомендується класифікувати витрати на контрольовані і неконтрольовані для оптимізації внутрішнього контролю підприємства, надані пропозиції щодо організації обліку витрат на підприємстві, також надано рекомендацію щодо запровадження методичних рекомендацій щодо поетапного внутрішнього контролю витрат.

Реалізація на практиці зазначених рекомендацій сприятиме вдосконаленню організації та методиці контролю витрат суб'єкта господарювання, що підвищить якість, достовірність бухгалтерської інформації та підвищенню фінансових показників на ПАТ «Бердичівська фабрика одягу». Все це сприятиме покращенню ефективності роботи підприємства.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Ачкасов А. Є. Організація обліку / А. Є. Ачкасова, А. П. Косяк. – Харків: ХНАМГ, 2011.
2. Багрій К.Л. Важливість проведення внутрішньогосподарського контролю в сучасних кризових умовах господарювання. / К. Л. Багрій // Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – 2012. – № 9. – С. 472.
3. Балан А. А. Система управління витратами на промисловому підприємстві / А. А. Балан, А. В. Крисенко // Економіка. – 2014. – № 3.
4. Білоусов А. Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2.
5. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку / М. Т. Білуха. – К.: 2008. – С. 692.
6. Бобир І. О. Організація та методика обліку, аналізу та аудиту витрат на збут / І. О. Бобир // Вісник розвитку системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія, організація. – 2017.
7. Бойко Є. І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / Є. І. Бойко, О. А. Лоза // Вісник НЛТУ. – 2008.
8. Бондаренко Н. М. Організація внутрішнього контролю витрат на підприємстві / Н.М. Бондаренко, В. В. Кореннова // Вісник ОНУ І.І.Мечникова. – 2013. – С. 45-48.
9. Бондаренко Н. М. Сутність та класифікація витрат підприємства / Н. М. Бондаренко, О. Д. Безкоморна // Економіка. – 2014.
10. Брік С. В. Особливості організації обліку, аудиту та аналізу доходів і витрат підприємства з метою формування його фінансового результату (прибутку) / С. В. Брік, О. О. Мардус. // Журнал Київського університету ринкових відносин. – 2017. – №2. – С. 212–229.
11. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід / Т. А. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2008. – №1.

12. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Ф.Ф. Бутинець та ін. – Житомир: ПП «Рута», 2011.

13. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління /Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – №1(22). – С. 11–18.

14. Бутинець Ф.Ф.: Контроль і ревізія: підручник для студентів спеціальності «Контроль і ревізія» вищ. навч. закладів – Житомир: ПП «Рута», 2013.

15. Варчук О. Проблеми визначення поняття «витрати» / О. Варчук // Галицький економічний вісник. — 2012. — №6 (39). — С. 98.

16. Венжега Д. І. Особливості організації внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства / Д.І. Венжега // Інноваційна економіка. — 2012. — № 10. — С. 295-297.

17. Волковська Я. В. Оптимізація витрат на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу / Я. В. Волковська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2017. — № 2.

18. Галкіна С. О. Витрати як предмет внутрішнього контролю та аудиту / С. О. Галкіна // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту.

19. Глухова С.В., Конаржевська О.Є. Етимологія поняття «витрати» та його сучасні особливості / С.В. Глухова, О. Є. Конаржевська // Вісник НТУ «ХПІ». — 2013. — № 20 (993). — С. 155-158.

20. Головацька С. І. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти / С. І. Головацька, О. П. Сашко // Молодий вчений. – 2016. – №5 (32).

21. Головацька С. І. Організаційно-методична модель внутрішнього контролю витрат підприємства / С. І. Головацька, Н. С. Хаймьонова // Економічні науки. – 2015. – № 12.

22. Гордополов В. Ю. Облік і внутрішній контроль в системі управління витратами підприємства торгівлі / В. Ю. Гордополов // Вісник НБУВ. – 2010. – № 29.

23. Давидюк Т. В. Класифікація витрат в управлінському обліку як ефективний напрям управління витратами / Т. В. Давидюк, О. В. Поліщук // Східна Європа: Економіка, бізнес та управління. – 2017. – № 2.
24. Дергак Н. Економічна сутність витрат підприємства / Н. Дергак // Природничі та гуманітарні науки. Актуальні питання. – 2011.
25. Дергач А. П. Стратегія оптимізації витрат на підприємстві в умовах кризи / А. П. Дергач, С. О. Васильцова // Вісник НТУ. – 2017. – № 24.
26. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В. А. Дерій // Міжнародний збірник наукових праць. – 2017. – № 2. – С. 77–83.
27. Дерій В. А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В. А. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154–160.
28. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посібник / Л. В. Дікань. – Харків: ХНАМГ, 2006.
29. Дорош Н. І. Внутрішній аудит витрат на виробництво / Н. І. Дорош, Г. В. Лясківська // Молодий вчений. – 2018. – № 3 (55).
30. Єрмоленко О. К. Інформаційне забезпечення контролю і аналізу витрат підприємства / О. К. Єрмоленко. // Економічний вісник. – 2017. – №7. – С. 75–76.
31. Єрмоленко-Князева Л. С. Значення та особливості витрат виробництва підприємства / Л. С. Єрмоленко-Князева // Порівняльно-аналітичне право. – 2017. – №2.
32. Єршова Н.Ю. Шляхи вдосконалення системи внутрішнього контролю на підприємстві / Н. Ю. Єршова // Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут». – 2013. – С. 171-176.
33. Жадан Т. А. Економічна сутність категорії «витрати» як об'єкта бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю / Т. А. Жадан, О. О. Куліш // БізнесІнформ. – 2017. – № 11.
34. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний

ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

35. Замазій О. В. Внутрішньогосподарський контроль витрат діяльності суб'єктів господарювання / О. В. Замазій // Збірник наукових праць ЧДТУ. — № 25.

36. Зорій Н. М. Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник // Економіка. — 2012. — № 3.

37. Івченко Л. В. Економічна сутність витрат підприємства / Л. В. Івченко.

38. Ілюхіна Н. П. Організація та методика контролю діяльності промислових підприємств / Н. П. Ілюхіна, Т. В. Боцян, Т. О. Муренко, Самострол С. В. — Одеса, 2011

39. Ілюхіна Н. П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Н. П. Ілюхіна // Вісник соціально-економічних досліджень. — 2014. — № 2.

40. Ковалевська В. Ю. Організація системи внутрішнього контролю витрат на підприємствах / В. Ю. Ковалевська, О. М. Панченко // Вісник ЗДІА. — 2010. — № 41.

41. Когут У. І. Критерії класифікації витрат підприємства / У.І. Когут // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та розвитку. — Л. : Львів. Політехніка. — 2008. — С. 43-49.

42. Костякова А. А. Економічна сутність витрат та їх визнання відповідно до потреб обліку та управління / А. А. Костякова.

43. Котова С. О. Теоретико-методичні аспекти проведення аудиту витрат агропромислового виробництва / С. О. Котова // Молодий вчений. — 2017. — № 1.

44. Котовська М. І. Організаційні аспекти розподілу загальновиробничих витрат підприємств / М. І. Котовська // ВАТРА. — 2017. — № 44.

45. Креховецька Н. Є. Витрати основної діяльності в системі обліку — Сучасні детермінанти економічного розвитку України та світу / Н. Є. Креховська.



46. Крупко М. П. Державний фінансовий контроль доходів і витрат суб'єкта державного сектора на прикладі Сварицевицької сільської ради / М. П. Крупко. // Молодий вчений. – 2017. – №5. – С. 647–650.
47. Кудлак В. Я. Сутність та структура витрат підприємства / В. Я. Кудлак, А. В. Мессарош // Актуальні задачі сучасних технологій. – 2017.
48. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку: навчальний посібник / О. П. Кундря-Висоцька – К.: Алерта, 2007. – С. 223.
49. Куцик П. О. Організація контролю витрат в системі управління санаторно-курортними установами / П. О. Куцик, О. М. Чабанюк // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3.
50. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / В. С. Лень. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 696 с.
51. Лисачок А. В. Шляхи зниження витрат на підприємствах легкої промисловості / А. В. Лисачок // Вісник НУВГП. – 2017. – №1.
52. Литвин Р. П. Організація внутрішньогосподарського контролю якості продукції підприємств спиртової промисловості та витрат на її забезпечення / Р. П. Литвин, О. В. Юзва // Інноваційна економіка. – 2013. – №1.
53. Лищенко О. Г. Процес управління виробничими витратами підприємства / О. Г. Лищенко, О. О. Дейнега.
54. Лищенко О. Г., Удосконалення організації обліку витрат виробництва на підприємстві / О. Г. Лищенко, А. В. Кас'яненко // Вісник ЖДАУ – 2012.
55. Лугівська О. П. Методичні аспекти обліку та контролю витрат на підприємстві / О. П. Лугівська, Л. А. Лугівська. // Збірник наукових праць. – 2017. – №5. – С. 45–49.
56. Макаренко А. П. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства / А. П. Макаренко. // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – №1. – С. 68–75.
57. Макарун Ф. Ф. Внутрішній контроль витрат діяльності ринків: організаційно-управлінський аспект / Ф. Ф. Макарун, О. О. Куцик // Вісник ЛПНУ. – 2012.

58. Медвідь Г. Організація та методика контролю витрат на підприємствах полювання / Г. Медвідь, Л. Говда. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – №12. – С. 25–37.
59. Муренко А. А. Шляхи удосконалення обліку витрат операційної діяльності на будівельних підприємствах / А. А. Муренко, О. М. Ткаченко // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2010. – № 25.
60. Новик І. В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві / І. В. Новик // Наукові записки. – 2017. – №2.
61. Олійник С. О. Особливості обліку та управління витратами на підприємстві / С. О. Олійник // Журнал Науковий огляд. – 2017. – №5.
62. Організація бухгалтерського обліку : конспект лекцій для студ. спец. «Облік і аудит» всіх форм навч. / О. В. Мелень. – Х. : НТУ «ХП», 2015. – 84 с.
63. Організація та методика контролю витрат / Н. П.Люхіна, Т. В. Боцян, Т. О. Муренко, С. В. Самострол. – Одеса, 2016. – С. 212–229.
64. Островерха Р. Е. Організація обліку / Р. Е. Островерха. – Ірпінь, 2013.
65. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік та внутрішньогосподарський контроль витрат на якість продукції в розрізі програмного забезпечення «1С» та «Парус» / В. М. Пархоменко // Міжнародний збірник наукових праць. – 2017. – №2.
66. Пархоменко В. М. Методика здійснення внутрішнього контролю витрат на якість продукції на етапах її життєвого циклу: виробництво, реалізація, експлуатація / В. М. Пархоменко // Вісник ЖДТУ. – 2011. – №4.
67. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. [Електронний ресурс] // № 87 – Режим доступу до ресурсу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від N 318 від 31.12.99, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за N 27/4248 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

69. Примаченко О. Л. Значення класифікації витрат виробництва у здійсненні обліку та контролю господарської діяльності підприємства / О. Л. Примаченко. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – С. 261–268.
70. Присяжнюк Л. Г. Оптимізація витрат підприємства машинобудівної галузі / Л. Г. Присяжнюк – 2017.
71. Прокопович Л. Б. Організація внутрішнього контролю адміністративних витрат підприємства / Л. Б. Прокопович, А. В. Шинкаренко // Молодий вчений. – 2017. – № 10.
72. Ратушна О. П. Класифікація витрат як економічної та облікової категорії / О. П. Ратушна.
73. Редько О. Ю. Планово-організаційний аспект аудиторської перевірки витрат виробництва / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації – 2014. – № 1.
74. Рогозян Л.Є. Ревізія і контроль: навч. посібн. / Л. Є. Рогозян, В. В. Вахлакова. – Алчевськ: ДонДТУ, 2008. – С. 209.
75. Родіна О. В. Історичний розвиток категорії «витрати» / О. В. Родіна // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – № 17.
76. Рожкова В. О. Економічна сутність витрат діяльності підприємства / В. О. Рожкова, О. І. Авраменко.
77. Рябенко Г. М. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікації / Г. М. Рябенко, Ю. С. Резніченко // Інноваційна економіка. — 2013. — № 6. — С. 319-321.
78. Саченко С. І. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат / С. І. Саченко // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 3.
79. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції / М. І. Скрипник. – Київ, 2012.
80. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії / М. І. Скрипник. // Вісник ЖДТУ. – 2009. – №4. – С. 159–167.

81. Сопко В. В. Організація і методика аудиту: навчально-практичний посібник / В. В. Сопко, Н. І. Верхлядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна, О. М. Брадул. – Київ, 2004. – С. 624.
82. Сухомлин Т. В. Проблеми обліку та управління витратами виробництва / Т. В. Сухомлин. // Інновації майбутнього. – 2017. – С. 59–61.
83. Таратута Л. В. Формування методичних підходів аудиту витрат за елементами / Л. В. Таратута, В. Ю. Свидраль // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №4 – С. 275–283.
84. Третяк І. В. Організація аудиту адміністративних витрат підприємства / І. В. Третяк // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту. – 2015. – № 15.
85. Хаймьонова Н. С. Внутрішній контроль витрат у системі економічної безпеки підприємства / Н. С. Хаймьонова // Економічний форум. – 2015. – № 3.
86. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посібник / Ю. С. Цал-Цалко. – Київ: ЦУЛ, 2002. – С. 656.
87. Шелковникова О. В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів / О. В. Шелковникова // Наукові праці КНТУ. – 2010. – № 17.
88. Шмиголь Н. М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах / Н. М. Шмиголь, О. М. Рибалко, П. В. Єременко // Вісник ЗНУ. – 2015. – № 3.
89. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // Економіка. – 2013. – №2.
90. Яцишин С. Р. Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції у швейному виробництві / С. Р. Яцишин. – 2003.

91.

# ДОДАТКИ