

**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені ВАДИМА  
ГЕТЬМАНА»**

**БЕЗВЕРХИЙ Костянтин Вікторович**

УДК 657.471

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

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Київ – 2011

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано на кафедрі обліку, аналізу та аудиту в АПК ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України, м. Київ

**Науковий керівник –** кандидат економічних наук, доцент  
**КОВАЧ Світлана Іванівна,**  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,  
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, доцент  
**СУК Петро Леонідович,**  
Національний університет біоресурсів і природокористування України,  
професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

кандидат економічних наук, доцент  
**ПАЛЮХ Микола Степанович,**  
Тернопільський національний економічний університет,  
доцент кафедри аграрного бізнесу і обліку

Захист дисертації відбудеться «19» грудня 2011 р. о 14<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська, 49<sup>Г</sup>, ауд. 601.

Автореферат розісланий «17» листопада 2011 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради  
кандидат економічних наук, професор

В.М. Добровський

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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

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

Вагомий внесок в удосконалення обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств у різний час зробили відомі зарубіжні вчені-економісти Х.Андерсон, Е.Аренс, Е.Аткінсон, Р.Банкер, К.Друрі, Е.Еліас, Р.Ентоні, Р.Каплан, Д.Колдуел, Д.Лоббек, М.Моуен, Б.Нідлз, К.Сенков, Т.Споун, П.Фрідман, Д.Фостер, Д.Хенсен, Ч.Хорнгрен, Д.Шим, М.Янг, а також вітчизняні науковці Г.Бекренєва, М.Білуха, Ф.Бутинець, Б.Валуєв, С.Голов, Л.Гнилицька, З.Гуцайлук, Ю.Давидов, В.Дерій, Г.Кірейцев, Р.Костирко, М.Кужельний, А.Кузьмінський, В.Лінник, Н.Лоханова, В.Максімова, В.Пантелеєв, М.Палюх, М.Пушкар, В.Сопко, П.Сук, М.Чумаченко, К.Юрченко та ін. Значну увагу дослідженню теорії та практики обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств приділяли також провідні російські дослідники, такі як О.Волкова, В.Івашкевич, М.Кутер, В.Палій, Л.Панферова, А.Соколов, Я.Соколов, А.Шеремет, К.Щиборщ.

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

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана” за темою „Удосконалення обліку і контролю на підприємствах АПК” (державний реєстраційний номер 0111U007427). Особистий внесок автора полягає в уточненні, вдосконаленні та розробці методичних підходів, а також пропозицій щодо організації обліку та внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств для вирішення потреб управління. Застосування цих розробок забезпечить управлінський персонал необхідною інформацією для прийняття раціональних і адекватних управлінських рішень.

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

Для досягнення мети в роботі поставлено й вирішено такі завдання:

- з'ясувати економічну сутність непрямих витрат як об'єкта обліку і контролю;
- уточнити класифікацію та систематизувати склад непрямих витрат промислових підприємств з урахуванням інформаційних потреб управлінського персоналу;
- виділити організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств

приладобудування та визначити їх вплив на побудову обліку і контролю непрямих витрат;

- внести пропозиції щодо вдосконалення організації та методики побудови обліку непрямих витрат промислових підприємств;
- розробити інструментарій процесу бюджетування непрямих витрат промислових підприємств для потреб ефективного управління;
- визначити організаційно-методичні засади внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств;
- запропонувати концепцію моделювання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств;
- розробити загальну методику та комплексний підхід до оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

*Об'єктом дослідження є процес формування непрямих витрат промислових підприємств.*

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

*Методи дослідження.* Теоретико-методологічною основою дослідження є діалектичний метод наукового пізнання та системний підхід до визначення сучасного стану обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. Метод пізнання об'єкта дисертаційного дослідження ґрунтується на системному та синергетичному підходах, відповідно до яких інформаційне забезпечення обліку непрямих витрат промислових підприємств розглядається в нерозривному зв'язку з підсистемою їх внутрішньогосподарського контролю. Дослідження сутності непрямих витрат промислових підприємств здійснено за допомогою загальнонаукових методів абстрагування та синтезу. В результаті поєднання системного підходу, історичного методу, методів аналізу та синтезу узагальнено існуючі теоретичні положення щодо визначення окремих питань з обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. Вирішення поставлених у дисертаційному дослідженні завдань та обробка даних, отриманих у процесі дослідження, здійснено з використанням методів моделювання, спостереження, формалізації, порівняння, опису, узагальнення та графічних методів.

*Інформаційною базою дослідження є вітчизняне законодавство та нормативно-правові документи з питань обліку і контролю, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, періодичні видання з обліку і внутрішньогосподарського контролю, довідково-інформаційні видання, інформаційно-правові системи, а також звітність приладобудівних підприємств України, мережа Інтернет, офіційні матеріали міжнародних організацій.*

**Наукова новизна одержаних результатів дослідження** полягає в розробці теоретико-методичних рекомендацій та пропозицій щодо вдосконалення організації та методики обліку і контролю непрямих витрат на підприємствах приладобудування. Вагомими результатами проведеного дослідження, що характеризують його наукову новизну, особистий внесок автора та виносяться на захист, є такі:

*вперше:*

- розроблено загальну методику оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств, що уможливило комплексний підхід до здійснення оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю формування непрямих витрат і визначення слабких місць у зоні можливих ризиків його здійснення;

*удосконалено:*

- класифікацію та склад непрямих витрат промислових підприємств через впровадження нових класифікаційних ознак за функцією управління, відношенням до продукту, відношенням до забезпечення господарської діяльності підприємства. Впровадження нових класифікаційних ознак та уточненого складу непрямих витрат формує вищий рівень інформаційного забезпечення відповідних користувачів необхідною

управлінською інформацією про непрямі витрати;

– систему документального оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат промислових підприємств через розробку деяких форм і доповнення реквізитів існуючих первинних документів, використання яких сприятиме формуванню необхідної й оптимальної обліково-контрольної інформації для потреб управління;

– порядок синтетичного та аналітичного обліку непрямих витрат через доповнення номенклатури субрахунків до рахунків 91 „Загальновиробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші витрати операційної діяльності” з метою гармонізації фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, бюджетування і внутрішньогосподарського контролю для забезпечення інформаційних потреб управлінського персоналу, що позитивно впливає на оперативність прийняття управлінських рішень;

– підходи до формування системи бюджетування непрямих витрат промислових підприємств, а саме: обґрунтування сутнісних характеристик, принципів та функцій бюджетування як ефективного інструменту технології управління непрямыми витратами промислового підприємства; етапи процесу бюджетування та вплив зовнішніх і внутрішніх чинників на непрямі витрати; порядок і методика здійснення контролю за виконанням бюджетів непрямих витрат за допомогою розробленого документа „Звіт про виконання бюджету” за певний період (місяць, квартал, рік), що дає змогу оптимізувати практичну реалізацію механізму бюджетування і контролю непрямих витрат на промислових підприємствах;

*набули подальшого розвитку:*

– характеристика економічної сутності непрямих витрат як об’єкта обліку і контролю через доведення необхідності їх розгляду в двох аспектах: у контексті операційної діяльності підприємства та за відношенням їх до процесу виробництва, що доповнює сформовані теоретичні підходи до обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. Це уможливило обґрунтування необхідності перейменування: непрямих витрат, пов’язаних зі збутом, виходячи із їх економічної сутності та складу, на витрати, пов’язані зі збутом, рекламою та маркетингом; інші операційні витрати на інші витрати операційної діяльності та зробити відповідне уточнення статей фінансової та внутрішньогосподарської (управлінської) звітності, що забезпечить адаптивне формування інформаційних потоків про непрямі витрати промислових підприємств;

– методичні підходи щодо впливу організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств приладобудування (організаційна структура; внутрішні зв’язки між структурними підрозділами підприємства; організація цехової структури виробництва; система управління виробництвом, трудомісткість виготовлення деталей; номенклатура виготовлених приладів) на організацію бухгалтерського і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, а також на визначення повної собівартості виробленої продукції, що підтверджує необхідність урахування специфіки діяльності підприємств приладобудування при вдосконаленні обліку і контролю цих об’єктів;

– понятійний апарат і термінологія внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств через формування мети, завдань, складу об’єктів та суб’єктів, визначення поняття „внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат”, що послугувало основою для розробки концепції моделювання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в збагаченні практики науково обґрунтованими пропозиціями та рекомендаціями з удосконалення обліку і внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

Розроблені у дисертації рекомендації щодо вдосконалення організації та

методики обліку і контролю непрямих витрат апробовано експериментальним впровадженням ТОВ „Аудиторська фірма” „Сфера обліку” (довідка №6 від 25.06.2010 р.), ПАТ „Київський завод „Аналітприлад” (довідка №36-03/11 від 16.03.2011 р.), ДП ВО „Київприлад” (довідка №42-08-06/2011 від 08.06.2011 р.). Крім того, пропозиції дисертанта використовуються у навчальному процесі та науковій роботі кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, зокрема при викладанні дисциплін “Облік в галузях АПК”, “Фінансовий облік II”, “Управлінський облік”, “Внутрішньогосподарський контроль” (довідка від 23.06.2011 р.).

**Особистий внесок здобувача** полягає в самостійно виконаному науковому дослідженні, в якому викладено авторський підхід до вирішення важливого наукового завдання – вдосконалення теорії, методики та організації обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. Усі праці за темою дисертації опубліковані одноосібно.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дисертаційного дослідження апробовані, оприлюднені та дістали схвалення в доповідях і виступах здобувача на 16 міжнародних та всеукраїнській наукових конференціях: VI Міжнародній науково-теоретичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених „Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть” (м. Тернопіль, ІЕП, 16 квітня 2008 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції „Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку” (м. Київ, КНЕУ, 10 – 11 жовтня 2008 р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції „Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (м. Черкаси, ЧДТУ, 8 – 10 квітня 2009 р.); Міжнародній науково-практичній конференції „Методологія і методика незалежного аудиту і державного фінансового контролю” (м. Ірпінь, НУДПС України, 6 жовтня 2009 р.); VIII Міжнародній науковій конференції „Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти” (м. Житомир, ЖДТУ, 15 – 16 жовтня 2009 р.); Міжнародній науково-практичній конференції „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін” (м. Київ, КНЕУ, 23 жовтня 2009 р.); Міжнародній науково-практичній конференції „Реформування економіки України: стан та перспективи” (м. Київ, МІБО КНЕУ, 26 – 27 листопада 2009 р.); Науково-практичній конференції „Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації” (м. Київ, КНЕУ, 18 лютого 2010 р.); Восьмій всеукраїнській науковій конференції „Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева” (м. Житомир, ЖДТУ, 24 – 25 лютого 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції „Стан і перспективи розвитку обліково-економічної системи в Україні” (м. Тернопіль, ТНЕУ, 23 – 24 квітня 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції „Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики” (м. Київ, КНЕУ, 14 травня 2010 р.); IX Міжнародній науковій конференції „Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін” (м. Житомир, ЖДТУ, 14 – 16 жовтня 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції „Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку” (м. Вінниця, ВНАУ, 20 – 21 жовтня 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції „Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та

підготовки фахівців” (м. Харків, ХДУХТ, 28 – 29 жовтня 2010 р.); II Всеукраїнській заочній науковій конференції „Актуальні питання сучасної економіки” (м. Умань, УНУС, 20 – 21 січня 2011 р.); Науковій інтернет-конференції: „Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого” (м. Житомир, ЖДГУ, 17 червня 2011 р.).

**Публікації.** За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 33 наукові праці загальним обсягом 9,89 друк. арк., із них 17 – у наукових фахових виданнях (7,84 друк. арк.), 16 – матеріали конференцій (2,05 друк. арк.).

**Структура та обсяг дисертації.** Основний зміст дисертаційного дослідження викладено на 173 сторінках друкованого тексту. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, додатків та списку використаних джерел із 245 найменувань. У роботі подано 30 таблиць на 28 сторінках, 28 рисунків на 22 сторінках, 25 додатків на 54 сторінках.

### ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації; сформульовано її мету, завдання, об’єкт, предмет і методи дослідження; визначено наукову новизну та практичне значення одержаних результатів; зазначено особистий внесок здобувача; подано інформацію щодо апробацій та публікацій результатів дослідження.

У **розділі 1 «Теоретичні засади обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств»** досліджено економічну сутність поняття „непрямі витрати”, запропоновано напрями вдосконалення існуючих класифікацій непрямих витрат промислових підприємств. На основі аналізу організаційно-технологічних особливостей підприємств приладобудування доведено необхідність урахування їх впливу на побудову системи обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств.

У процесі дослідження доведено, що непрямі витрати потрібно розглядати в двох аспектах: в контексті операційної діяльності підприємства та за відношенням їх до процесу виробництва, що певною мірою доповнює теоретичні підходи до обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. Непрямі витрати в контексті операційного циклу діяльності підприємства – це витрати, що пов’язані з виробництвом продукту та його реалізацією й управлінням підприємством у цілому, які в момент їх виникнення безпосередньо не можна віднести до об’єкта обліку витрат. Водночас непрямі витрати за відношенням їх до процесу виробництва можна розглядати як сукупність виробничих і невиробничих непрямих витрат: виробничі – загальновиробничі витрати, невиробничі – адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. Чітке розуміння поняття „непрямі витрати” в системі економічної інформації створює передумови для належної організації та відповідної методики їх обліку і контролю.

Вивчення існуючих підходів до класифікації витрат підприємства дало змогу виокремити найважливіші класифікаційні ознаки непрямих витрат промислових підприємств: за функцією управління, за відношенням до продукту, за відношенням до забезпечення господарської діяльності підприємства (табл. 1). За функцією управління запропоновано виділяти непрямі витрати: виробничі (загальновиробничі), адміністративні, комерційні (на збут), інші (інші витрати операційної діяльності). За відношенням до продукту непрямі витрати слід поділяти на загальні й індивідуальні. За відношенням до забезпечення господарської діяльності підприємства непрямі витрати запропоновано поділяти на необхідні та додаткові.

З метою вдосконалення методики та організації обліку і контролю непрямих витрат підприємств приладобудування в дисертації виокремлено основні організаційно-технологічні особливості діяльності цих підприємств та досліджено їх вплив на побудову обліку і контролю непрямих витрат.

*Таблиця 1*

#### **Класифікаційні ознаки непрямих витрат**

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

До організаційних особливостей діяльності підприємств приладобудування, що впливають на побудову обліку і контролю непрямих витрат, належать такі: організаційна структура (модель) самого підприємства залежно від його величини (велике, середнє чи мале); внутрішні зв'язки між функціональними підрозділами підприємства; організація цехової структури основного, допоміжного і обслуговуючого виробництв або безцехова структура виробництва підприємств приладобудування; невизначеність параметрів функціонування підприємства; система управління виробництвом. Вказані особливості впливають на побудову обліку і контролю непрямих витрат підприємств приладобудування.

До технологічних особливостей діяльності приладобудівних підприємств необхідно віднести: типи виробництв (масове, багатосерійне, дрібносерійне й одиничне (індивідуальне)); широка номенклатура застосування матеріалів (надлишок виробничих запасів); трудомісткість виготовлення деталей приладів (переважає висококваліфікована праця); тривалість виробничого циклу (переважно від місяця до року); ринкова орієнтація інноваційних технологій (потребує нових досліджень і розробок); груповий метод обробки деталей; складне устаткування та технологічне оснащення; велика частка ручної праці під час виготовлення приладів; рівень уніфікації деталей та вузлів.

У розділі 2 «Непрямі витрати промислових підприємств в обліково-управлінському аспекті» досліджено та вдосконалено методикау і організацію обліку непрямих витрат промислових підприємств для потреб управління.

Проаналізувавши існуючі первинні документи, затверджені як типові форми, можна дійти висновку, що для окремих ділянок обліку та контролю непрямих витрат промислових підприємств первинні документи не розроблені або потребують суттєвого вдосконалення. Це, зокрема, стосується обліку витрат на утримання й експлуатацію легкового службового автомобіля, службових поїздок працівника, на канцелярські товари, виплати заробітної плати на карткові рахунки працівників. Використання розроблених і вдосконалених деяких форм



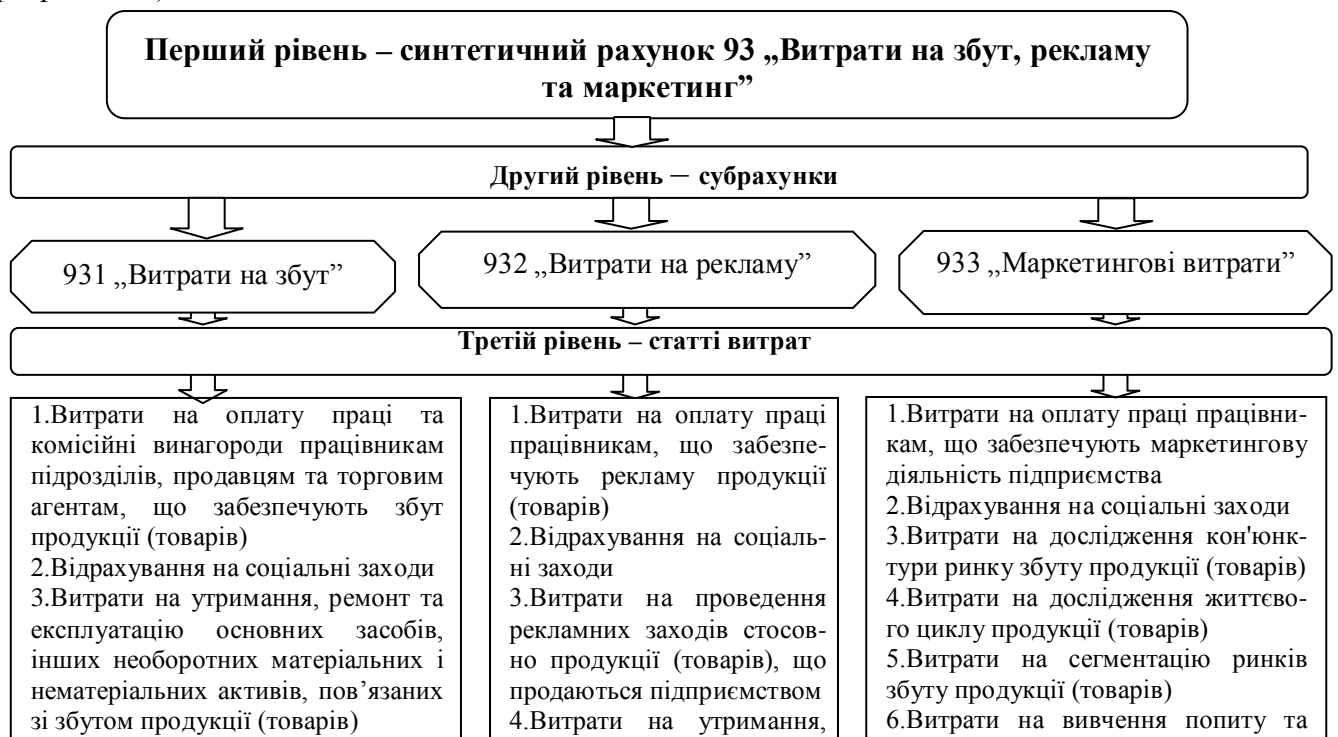
первинних документів та належного графіка їх документообороту сприяє більш якісному формуванню обліково-контрольної інформації та оптимізації документального оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат.

Створення на підприємстві центрів витрат та ведення синтетичного й аналітичного обліку непрямих витрат у розрізі цих центрів дає змогу вирішити низку проблем вітчизняних промислових підприємств при здійсненні управління та контролю за господарською діяльністю. Облік за центрами витрат дозволяє не тільки виявити загальну суму економії або перевитрат різних ресурсів, але й точно визначити, на якій ділянці і з вини яких працівників допущено перевитрату або кому належить внесок у досягненні економії, сприяє підвищенню рівня відповідальності керівників підрозділів та одночасно забезпечує свободу й ініціативу в прийнятті тих чи інших управлінських рішень. Виходячи з цього автором запропоновано вести облік загальноновиробничих витрат на рахунку 91 „Загальноновиробничі витрати” за відповідними субрахунками у розрізі центрів витрат за встановленими статтями.

Наявність у складі адміністративних витрат різних за своєю природою й економічною сутністю загальногосподарських витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством, зумовлює необхідність організації відокремленого їх обліку із застосуванням двох субрахунків у складі рахунку 92 „Адміністративні витрати” (921 „Адміністративні витрати” та 922 „Загальногосподарські витрати”), у розрізі яких ведуть аналітичний облік за відповідними статтями витрат.

На основі дослідження еволюції концепцій бізнесу (виробнича, товарна, збутова, рекламна та маркетингова), що сформувалися під впливом розвитку ринку, зроблено висновок, що діяльність підприємства, пов'язана зі збутом, рекламою та маркетингом, має свої функціональні особливості і є незалежною одна від одної. У зв'язку з цим запропоновано перейменувати синтетичний рахунок 93 „Витрати на збут” на „Витрати на збут, рекламу та маркетинг”, відкривши в його складі окремі субрахунки – 931 „Витрати на збут”, 932 „Витрати на рекламу”, 933 „Маркетингові витрати”, в розрізі яких ведеться аналітичний облік за відповідними статтями витрат (рис. 1).

Дослідження економічної сутності витрат на дослідження та розробки показало, що ці витрати різні як за своєю сутністю, так і за призначенням. Виходячи з цього автором запропоновано на субрахунку 941 „Витрати на дослідження та розробки” здійснювати облік витрат на дослідження та розробки в розрізі окремих субрахунків другого порядку, наприклад 9411 „Витрати на дослідження”, на якому доцільно вести аналітичний облік витрат на дослідження за окремими темами (дослідженнями), та 9412 „Витрати на розробки”, на якому доречно здійснювати аналітичний облік витрат на розробки за окремими темами (розробками).



**Рис. 1. Взаємозв'язок синтетичного рахунку 93 „Витрати на збут, рекламу та маркетинг” та його субрахунків за окремими статтями витрат**

Для раціональної організації облікових робіт та підвищення інформаційності й доречності облікової інформації внесено пропозиції щодо нормативного забезпечення з обліку непрямих витрат і складання фінансової звітності щодо уточнення назв статей Звіту про фінансові результати (ф. № 2) відповідно до їх змістовного наповнення (сутності), а саме запропоновано перейменувати статтю „Витрати на збут” (код рядка 080) у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) на „Витрати на збут, рекламу та маркетинг”, а статтю „Інші операційні витрати” (код рядка 090) у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) на „Інші витрати операційної діяльності”.

У роботі визначено місце бюджетування непрямих витрат промислових підприємств у системі управління підприємством (встановлено функціональні та комунікаційні взаємозв'язки між підсистемами бюджетування, обліку, аналізу й контролю; визначено об'єкти бюджетування) та вдосконалено систему бюджетування непрямих витрат промислових підприємств для забезпечення визначення повної собівартості продукції та рівня прибутковості продукції, посилення контролю за виконанням бюджетів непрямих витрат промислових підприємств за центрами відповідальності та центрами витрат. Недоліком функціонування системи бюджетування вітчизняних підприємств є відсутність складання оперативних бюджетів непрямих витрат підприємства, що унеможливило здійснення контролю й оперативного аналізу цих витрат, які, в свою чергу, дають змогу з'ясувати причини їх відхилень. Автором запропоновано складати щорічні бюджети непрямих витрат у розрізі кварталів і місяців (оперативні бюджети). Для посилення бюджетного контролю непрямих витрат на підприємстві запропоновано форму документа „Звіт про виконання бюджету”. Наявність адаптивної системи бюджетування непрямих витрат промислових підприємств забезпечує керівництво необхідною інформацією для прийняття оперативних управлінських рішень.

У розділі 3 «Організація та методика внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств» досліджено організаційні та методичні підходи для проведення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових

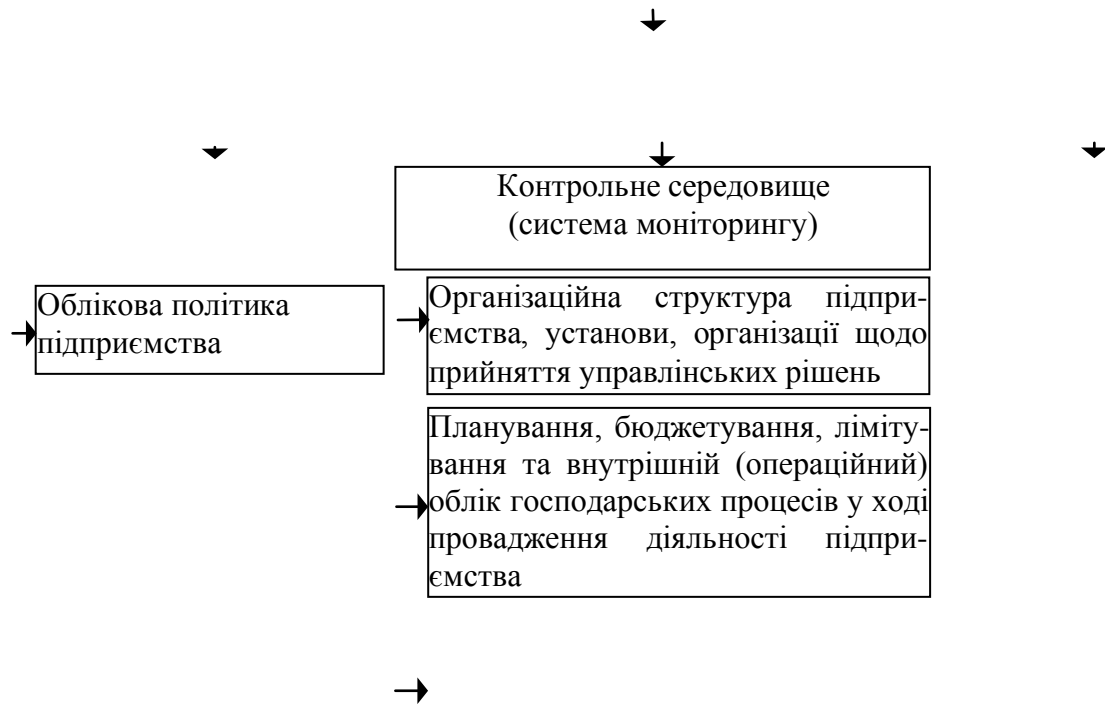
підприємств: з'ясовано сутність внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, визначено мету й завдання, об'єкти і суб'єкти, метод та методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, уточнено інформаційну базу, яку використовують при його здійсненні, запропоновано модель підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю промислових підприємств, розроблено методіку оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств.

Дослідження теоретичних підходів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат дає змогу визначити його як складову системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, спрямованого на забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства шляхом дії суб'єктів (власників, посадових осіб підприємства (наприклад, директор, головний бухгалтер), працівників, на яких покладено виконання контрольних функцій, на об'єкти (непрямі витрати – загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) за допомогою політики щодо контролю (сукупності методичних прийомів та контрольних-ревізійних процедур).

У дисертації розроблено модель підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат (рис. 2).

Використання запропонованої моделі внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат уможливує вдосконалення теорії та практики організації контрольного процесу, сприяє підвищенню його якості й значно скорочує час на його здійснення.





**Рис. 2. Модель підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю в цілому**

Без достатньої ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств процес його проведення втрачає сенс. Для оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат автором розроблено загальну методику на основі комплексного підходу до оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств. Це забезпечує системне проведення оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств і визначення слабких місць у зоні можливих ризиків внутрішньогосподарського контролю цих витрат.

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано вирішення наукового завдання, яке полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та організаційних засад обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. Проведене наукове дослідження дало змогу сформулювати низку висновків, що підтверджують розв'язання завдань відповідно до поставленої мети.

1. У дисертації автором доведено, що непрямі витрати як об'єкт обліку і контролю

потрібно розглядати в двох аспектах: в контексті операційної діяльності підприємства та за відношенням їх до процесу виробництва, що певною мірою доповнює теоретичні підходи до обліку і контролю непрямих витрат промислових підприємств. На основі цього внесено пропозиції щодо уточнення нормативного забезпечення обліку непрямих витрат та складання фінансової звітності: перейменування назв статей Звіту про фінансові результати (ф. № 2) відповідно до їх змістовної наповненості: статті „Витрати на збут” (код рядка 080) на „Витрати на збут, рекламу та маркетинг”; статті „Інші операційні витрати” (код рядка 090) на „Інші витрати операційної діяльності”. Запропоновані уточнення відображують сутність економічних показників і забезпечують адаптивне формування відповідних інформаційних потоків щодо непрямих витрат промислових підприємств.

2. У роботі вдосконалено класифікацію непрямих витрат за такими класифікаційними ознаками: функцією управління, відношенням до продукту, за відношенням до забезпечення господарської діяльності підприємства. Такі класифікаційні ознаки та запропонований склад непрямих витрат забезпечують вищий рівень інформаційного забезпечення відповідних користувачів необхідною управлінською інформацією про непрямі витрати.

3. Для вдосконалення методики та організації обліку і контролю непрямих витрат підприємств приладобудування з урахуванням специфіки діяльності цих підприємств у дисертації виокремлено їх основні організаційно-технологічні особливості (організаційна структура підприємства; внутрішні зв'язки між функціональними підрозділами підприємства; організація цехової та безцехової структури виробництва, система управління виробництвом, типи виробництв, широка номенклатура застосування матеріалів, трудомісткість виготовлення деталей приладів) та досліджено їх вплив на побудову обліку і контролю непрямих витрат. Виконане дослідження дає змогу констатувати, що перелічені організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування справляють найбільш вагомий вплив на побудову обліку і контролю непрямих витрат цих підприємств, причому окремі з них мають спільні прояви впливу.

4. З метою вдосконалення документального оформлення операцій з обліку непрямих витрат промислових підприємств розроблено декілька форм первинних документів (маршрутний лист службових поїздок працівника, відомість на видачу канцелярських товарів, акт на списання канцелярських товарів, список-реєстр на виплату заробітної плати через карткові рахунки працівників, акт приймання-передачі зворотної тари) та доповнено реквізити деяких існуючих первинних документів, використання яких дасть змогу оптимізувати первинний облік непрямих витрат.

5. У дисертації вдосконалено організацію синтетичного та аналітичного обліку непрямих витрат промислових підприємств. Доведено, що аналітичний облік загальнопромислових витрат доцільно здійснювати в розрізі відповідних центрів витрат за відповідними субрахунками, витрати за якими обліковують за певними статтями загальнопромислових витрат. Для потреб внутрішньогосподарського (управлінського) обліку виходячи із запропонованого складу адміністративних витрат запропоновано виділити два субрахунки у складі рахунку 92 „Адміністративні витрати” – 921 „Адміністративні витрати” та 922 „Загальногосподарські витрати”, в розрізі яких ведуть аналітичний облік адміністративних витрат за відповідними статтями. Внесено пропозиції перейменувати синтетичний рахунок 93 „Витрати на збут” на „Витрати на збут, рекламу та маркетинг” і відкрити до нього окремі субрахунки: 931 „Витрати на збут”, 932 „Витрати на рекламу”, 933 „Маркетингові витрати”. Крім того, автором запропоновано на субрахунок 941 „Витрати на дослідження та розробки” здійснювати облік витрат на дослідження та розробки в розрізі окремих субрахунків другого порядку, наприклад 9411 „Витрати на дослідження”, на якому доцільно вести аналітичний облік витрат на дослідження за окремими темами (досліджень), та 9412 „Витрати на розробки”, на якому доречно вести аналітичний облік витрат на розробки за окремими темами (розробками).

6. За результатами дослідження з'ясовано, що бюджетування є ефективним інструментом управління непрямыми витратами промислового підприємства. Виявлено, що недоліками функціонування системи бюджетування промислових підприємств є відсутність складання оперативних бюджетів непрямих витрат підприємства, що унеможливило здійснення оперативного аналізу цих витрат, який, у свою чергу, дає змогу з'ясувати причини їх відхилень. У зв'язку з цим окрім щорічних бюджетів запропоновано складати оперативні бюджети непрямих витрат підприємства щокварталу та щомісяця. Для посилення бюджетного контролю непрямих витрат запропоновано форму документа „Звіт про виконання бюджету”, застосування якого забезпечить керівництво інформацією про виконання бюджетів таких витрат промислового підприємства для прийняття оперативних управлінських рішень.

7. Теоретичним базисом внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств є вітчизняна теорія контролю із визначенням його предмета, суб'єктів та об'єктів, мети, завдань, методів, принципів побудови. Дослідження теоретичних підходів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат дало змогу визначити його як складову системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, який спрямований на забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства через дію суб'єктів (власників, посадових осіб підприємства) на об'єкти (непрямі витрати – загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) за допомогою політики контролю (сукупності методичних прийомів і контрольо-ревізійних процедур).

8. Розроблена в дисертаційній роботі модель внутрішньогосподарського контролю непрямих промислових підприємств враховує елементи підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства в цілому. Використання такої моделі сприяє підвищенню якості внутрішньогосподарського контролю та значно скорочує час на його здійснення.

9. Автором розроблено загальну методику і комплексний підхід до оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств. Їх реалізація уможливило проведення системної оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств і дозволяє визначити слабкі місця у зоні можливих ризиків внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **У наукових фахових виданнях:**

1. Безверхий К.В. Зміст і співвідношення понять «витрати» та «затрати», «витрати виробництва» й «виробнича собівартість» / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2008. – Вип.11. – С.174 – 180 (0,29 друк. арк.).
2. Безверхий К.В. Економічна сутність непрямих витрат / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2008. – Вип.12. – С.190 – 197 (0,3 друк. арк.).
3. Безверхий К.В. Склад непрямих витрат в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку / К.В. Безверхий // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ. – 2008. – Вип. 3 (12). – С.28 – 40 (0,35 друк. арк.).
4. Безверхий К.В. Класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку / К.В. Безверхий // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2009. – № 4. – С.190 – 197 (0,5 друк. арк.).
5. Безверхий К.В. Організація обліку витрат на дослідження та розробки / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2009. – Вип.13. – С.159 – 168 (0,35 друк. арк.).

6. Безверхий К.В. Вплив системи управління виробництвом „Just in time” (Точно в строк) на організацію обліку непрямих витрат / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2009. – Вип.14. – С.225 – 231 (0,35 друк. арк.).
7. Безверхий К.В. Удосконалення документального оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат / К.В. Безверхий // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць: Аграрна економічна освіта в розбудові конкурентоспроможного сільського господарства України. – К.: КНЕУ, 2009. – С.650 – 658 (0,35 друк. арк.).
8. Безверхий К.В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності підприємства / К.В. Безверхий // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – №3 (53). – Ч.2. – С.40 –42 (0,35 друк. арк.).
9. Безверхий К. Шляхи удосконалення первинного обліку непрямих витрат, пов'язаних з виплатою заробітної плати / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С.24 – 29 (0,5 друк. арк.).
10. Безверхий К. Непрямі витрати підприємства: облік витрат на придбання питної води та оренду кулерів / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С.14 – 21 (0,45 друк. арк.).
11. Безверхий К.В. Організація обліку придбання інформаційно-правових систем та витрат на їх обслуговування / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2010. – Вип.15. – С.212 – 220 (0,3 друк. арк.).
12. Безверхий К.В. Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат промислових підприємств / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2010. – Вип.16. – С.193 – 208 (0,3 друк. арк.).
13. Безверхий К.В. Модель внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств / К.В. Безверхий // Зб. наук. праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки. – Вінниця, 2010. – Вип. 5, Т. 2. – С.11 – 16 (0,35 друк. арк.).
14. Безверхий К. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С.14 – 19 (0,7 друк. арк.).
15. Безверхий К. Ефективність або ефект від впровадження внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №2. – С.36 – 47 (0,8 друк. арк.).
16. Безверхий К. Бюджетування як дієвий інструмент управління непрямыми витратами промислових підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С.31 – 47 (0,9 друк. арк.).
17. Безверхий К. Непрямі витрати в контексті податкової та фінансової звітності: обліковий аспект узгодження показників / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С.23 – 33 (0,7 друк. арк.).

#### **В інших виданнях:**

18. Безверхий К.В. Організаційно-технологічні особливості приладобудівної галузі та їх вплив на побудову обліку витрат / К.В. Безверхий // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей VI Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. – Тернопіль, 2008. – С.30 – 31 (0,1 друк. арк.).
19. Безверхий К.В. Облік витрат на освоєння та впровадження нової техніки / К.В. Безверхий // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: У 2 ч. – Ч. I. – Матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. 10 – 11 жовтня 2008 р. – К.: КНЕУ, 2008. – С.14 – 16 (0,15 друк. арк.).

20. Безверхий К.В. Удосконалення первинних документів для підвищення контролю за непрямими витратами / К.В. Безверхий // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали VI Міжнародній науково-практичній конференції: Черкаси, 8–10 квітня 2009 р. – Черкаси: ЧДТУ, 2009. – С.3–5 (0,1 друк. арк.).

21. Безверхий К.В. Удосконалення первинного обліку непрямих витрат / К.В. Безверхий // Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти: Матеріали та тези виступів VIII Міжнар. наукової конференції. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С.198 – 199 (0,1 друк. арк.).

22. Безверхий К.В. Теоретичні аспекти внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат / К.В. Безверхий // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: Тези доповідей Міжнар. наук.-практ.конф.: 23 жовт. 2009 р. – К.: КНЕУ: ФПБАУ, 2009. – С.9 – 17 (0,3 друк. арк.).

23. Безверхий К.В. Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат / К.В. Безверхий // Реформування економіки України: стан та перспективи: Зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., 26–27 листоп. 2009 р. – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С.22 – 25 (0,15 друк. арк.).

24. Безверхий К.В. Автоматизовані комп'ютерні інформаційні системи для потреб організації обліку і контролю непрямих витрат / К.В. Безверхий // Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації: тези доп. наук.-практ. конф., 18 лютого 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – С.23 – 27 (0,1 друк. арк.).

25. Безверхий К.В. Моделювання процесу здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат / К.В. Безверхий // Стан і перспективи розвитку обліково-економічної системи в Україні: Матеріали міжнар. наук. – практ. конф., 23 – 24 квітня 2010 р. – Тернопіль: Крок, 2010. – С.175 (0,1 друк. арк.).

26. Безверхий К.В. Оптимізація непрямих витрат за допомогою бюджетування / К.В. Безверхий // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Зб. матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – С.314 – 317 (0,2 друк. арк.).

27. Безверхий К.В. Удосконалення первинних документів з обліку канцелярських товарів для підвищення контролю за непрямими витратами / К.В. Безверхий // Методологія і методика незалежного аудиту і державного контролю: Зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. – С.143 – 146 (0,15 друк. арк.).

28. Безверхий К.В. Удосконалення обліку непрямих витрат у частині витрат іншої операційної діяльності підприємства / К.В. Безверхий // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: Зб. тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2010. – С.8 –10 (0,1 друк. арк.).

29. Безверхий К.В. Мета (ціль) та завдання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств / К.В. Безверхий // Зб. тез Восьмої всеукраїнської наукової конференції, присвяченій видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С.95 – 97 (0,1 друк. арк.).

30. Безверхий К.В. Модель контролю процесу бюджетування за непрямими витратами промислового підприємства / К.В. Безверхий // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців: Міжнар. наук.-практ. конф. – Х.: ХДУХТ, 2010. – С.49 – 50 (0,1 друк. арк.).

31. Безверхий К.В. Модель економічного аналізу непрямих витрат підприємства для потреб внутрішньогосподарського контролю / К.В. Безверхий // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: Матеріали та тези



виступів ІХ міжнар. наукової конференції. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С.271 – 273 (0,1 друк. арк.).

32. Безверхий К.В. Щодо розроблення первинних документів для підтвердження здійснення непрямих витрат працівниками підприємства / К.В. Безверхий // Матеріали ІІ Всеукраїнської заочної наукової конференції: Актуальні питання сучасної економіки. – Умань: Видавець «Сочинський», 2011. – Ч.1. – С.18 –20 (0,1 друк. арк.).

33. Безверхий К.В. Загальна методика оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств / К.В. Безверхий // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: Сборник тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – С.9 – 11 (0,1 друк. арк.).

### АНОТАЦІЯ

**Безверхий К.В. Облік і контроль непрямих витрат: управлінський аспект. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2011.

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

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

**Ключові слова:** витрати, непрямі витрати, облік, внутрішньогосподарський контроль, бюджетування, моделювання, ефективність.

### АННОТАЦИЯ

**Безверхий К.В. Учет и контроль косвенных расходов: управленческий аспект. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – ГВУЗ “Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана”. – Киев, 2011.

Диссертация посвящена исследованию теоретических, методических и организационных основ учета и контроля косвенных расходов промышленных предприятий.

Определено, что теоретические положения учета косвенных расходов необходимо

рассматривать в двух аспектах: в контексте операционной деятельности предприятия как расходы, связанные с производством продукции и ее реализацией и управлением предприятием в целом, которые в момент их возникновения непосредственно нельзя отнести к объекту учета затрат; по отношению их к процессу производства как совокупность производственных и непроизводственных косвенных расходов: производственные – общепроизводственные расходы, непроизводственные – административные расходы, расходы на сбыт и прочие операционные расходы.

С целью повышения учетно-контрольных данных для потребностей управления усовершенствована классификация и состав косвенных расходов промышленных предприятий.

Представлены организационно-технологические особенности предприятий приборостроения, что облегчает исследование их влияния на систему учета и контроля косвенных расходов предприятий приборостроения.

В целях усовершенствования документального оформления операций по учету косвенных расходов промышленных предприятий разработаны некоторые формы первичных документов (маршрутный лист служебных поездок работника, ведомость выдачи канцелярских товаров, акт на списание канцелярских товаров, список-реестр на выплату заработной платы через карточные счета работников, акт приема-передачи бутылей) и дополнены существующие (форма № 3 „Путевой лист служебного легкового автомобиля”) первичные документы.

По результатам проведенного исследования усовершенствована организация синтетического и аналитического учета косвенных расходов промышленных предприятий. Доказано, что аналитический учет общепроизводственных расходов целесообразно осуществлять в разрезе соответствующих центров расходов по субсчетам, расходы по которым учитываются согласно статьям общехозяйственных расходов. Для потребности внутрихозяйственного (управленческого) учета исходя из предложенного состава административных расходов предлагается выделить два субсчета в составе счета 92 „Административные расходы” – 921 „Административные расходы” и 922 „Общехозяйственные (общекорпоративные) расходы”, в разрезе которых ведется аналитический учет по соответствующим статьям расходов. Предлагается переименовать синтетический счет 93 „Расходы на сбыт” на „Расходы на сбыт, рекламу и маркетинг” и открыть в его составе отдельные субсчета – 931 „Расходы на сбыт”, 932 „Расходы на рекламу”, 933 „Маркетинговые расходы”. Для внутрихозяйственного (управленческого) учета расходов на исследования и разработки, которые включаются в состав прочих операционных расходов (синтетический счет 94 „Прочие расходы операционной деятельности”), аналитический учет следует осуществлять на субсчете 941 „Расходы на исследования и разработки”, к которому целесообразно открывать субсчета второго порядка, например 9411 „Расходы на исследования”, на котором следует вести аналитический учет расходов на исследования по отдельным темам (исследованиям) и 9412 „Расходы на разработки”, на котором следует вести аналитический учет расходов на разработки по отдельным темам (разработкам). Надлежащая организация синтетического и аналитического учета косвенных расходов позволит эффективно и оперативно управлять косвенными расходами промышленных предприятий.

С целью расширения информационной возможности финансовой отчетности для пользователей финансовой отчетности предложены изменения путем уточнения состава форм финансовой отчетности: переименовать статью „Расходы на сбыт” (код строки 080), в Отчете о финансовых результатах (ф. № 2) на „Расходы на сбыт, рекламу и маркетинг”; переименовать статью „Прочие операционные расходы” (код строки 090) в Отчете о финансовых результатах (ф. № 2) на „Прочие расходы операционной деятельности”.

В работе определено место бюджетирования косвенных расходов в системе

управления промышленным предприятием (установлены функциональные и коммуникационные взаимосвязи между подсистемами бюджетирования, учета, анализа и контроля; определены объекты бюджетирования и усовершенствована система бюджетирования косвенных расходов промышленных предприятий) для обеспечения определения полной себестоимости продукции и уровня прибыльности продукции, усиления контроля за исполнением бюджетов косвенных расходов промышленных предприятий по центрам ответственности и центрам затрат.

По результатам диссертационной работы разработана модель подсистемы внутрихозяйственного контроля косвенных расходов, использование которой направлено на повышение качества контроля и методики его организации.

Для оценки эффективности внутрихозяйственного контроля косвенных расходов промышленных предприятий автором разработана и предложена общая методика и комплексный подход к оценке эффективности внутрихозяйственного контроля косвенных расходов промышленных предприятий, применение которых позволит комплексно оценить эффективность системы внутрихозяйственного контроля косвенных расходов и определить его слабые места.

**Ключевые слова:** расходы, косвенные расходы, учет, внутрихозяйственный контроль, бюджетирование, моделирование, эффективность.

#### ANNOTATION

**Bezverhiy K.V. Accounting and control of indirect costs: management aspect. – Manuscript.**

The thesis for Candidate of Economic Sciences Degree, specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (on the types of economic activity). – SHEE “Vadym Hetman Kyiv National Economic University”. – Kyiv, 2011.

The thesis is substantiated the improvement methodology and organization of accounting and control indirect costs of industrial enterprises. The economic substance of expenditure and the concept of indirect costs are revealed. Classification and composition of the indirect costs of industrial enterprises to meet the needs of management are improved. The organizational and technological features of instrument companies and their impact on the construction of accounting and control overhead instrument-making enterprises are defined. Documentation of business transactions in accounting and control overhead industrial enterprises is improved. It will strengthen accounting and control information for the purposes of management. Proposals to improve the construction of synthetic and analytical accounting of indirect costs are given. Budgeting of indirect costs of industrial enterprises for managing defined as an effective tool of them is defined. Model of indirect control of industrial enterprises, which are takes into account elements of the subsystem of control of indirect costs as part of control of industrial enterprise as a whole is developed. The general methodology and comprehensive approach to evaluating the efficiency of control of indirect costs of industrial enterprises is developed.

**Key words:** costs, indirect costs, accounting, internal control, budgeting, modeling, efficiency.

•

•

•