

## УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ

*Розглянуто питання організації та методики внутрішньогосподарського контролю витрат на хлібопекарних підприємствах. В результаті проведених досліджень розроблено методичні рекомендації щодо поетапного внутрішньогосподарського контролю витрат на підприємствах хлібопекарної галузі з врахуванням специфіки їх діяльності, що має покращити ефективність управління витратами виробництва*

**1. Вступ і постановка задачі.** Перехід України на національні стандарти обліку, основою яких є використання базових принципів та рекомендацій фахових організацій передбачає відповідну перебудову функцій та методики контролю. Критична оцінка діючої практики та економічної літератури останніх років свідчить про те, що одночасно із розвитком ринкових взаємовідносин у вітчизняній економіці система контролю почала втрачати своє дійсно суттєве та історичне значення. В першу чергу, це стосується системи внутрішнього контролю, наукові дослідження по адаптації якого до ринкових відносин практично відсутні. Власне у зв'язку з цим, ми вважаємо, що створення належної внутрішньої системи контролю та розробка відповідної інформаційної бази й методики його здійснення – актуальний та перспективний напрям досліджень.

Слід зауважити, що в умовах командно-адміністративної системи управління народним господарством існувала достатньо ефективна та науково розроблена система й методика внутрішнього контролю, котра базувалася на традиціях і національних особливостях і була достатньо ефективною. Серед науковців, які приділяли цим питанням значну увагу слід виділити Белобжецького І.А., Белова М.Г., Безвидну М.М., Бутинця Ф.Ф., Богашева П.П., Гаджієва Н.Г., Гайдучького П.І., Дундукова Г.С., Калюгу Є.В., Крамаровського Л.М., Кужельного М.В., Левина В.С., Маркелова М.В., Нарінського О.С., Протасова М.І., Радостовця В.К., Рудницького В.С., Усача Б.Ф., Шапиро О.М., Шпіга О.А. та ін. Оскільки серед перерахованих науковців – чимало українських

вчених, ми цілком підтримуємо думку Ф.Ф. Бутинця [2, с. 213] про те, що надбання наших вчених в галузі контролю і ревізії слід було б використати, а не відкидати, та творити те, що викликає подив усього світу.

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.

Тобто, 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.

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 внутрішньогосподарський 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 підпорядковуватися 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.

З цього твердження випливає, що існує об'єктивна необхідність розгляду контролю щонайменше з двох точок зору: у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні – це процес, який повинен забезпечити відповідність системи обліку та діяльності суб'єкта господарювання діючому законодавству, а у вузькому розумінні, контроль це функція управління та бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що дослідження вітчизняної літератури з питань контролю свідчить про наявність відмінностей у підходах до термінологічного апарату. Так, наприклад, Білуха М.Т., Штейнман М.Я. та ряд інших авторів використовують термін

“внутрішньогосподарський контроль” [1; 2; 6; 9; 15]. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. вживають інший термін – “внутрішній контроль” [13; 14], а деякі інші автори, в тому числі Лаптев В.В. – “внутрішньосистемний контроль” [5]. На наш погляд, найбільш вдалим з точки зору його використання в практичній діяльності підприємства щодо витрат виробництва є використання терміну “внутрішньогосподарський контроль”, оскільки він найбільше відповідає сутності, призначенню та змістовому навантаженню процедури.

Позиції різних авторів щодо категорійного визначення при цьому охоплюють різні підходи, проте більшість авторів при поданні визначення використовують слово “система”. Здійснивши критичну оцінку існуючих визначень, а також врахувавши ті об'єктивні зміни, котрі відбулися як у науці, так і в практиці функціонування сучасних виробничих підприємств, ми прийшли до висновку, що означення внутрішньогосподарського контролю може бути наступним:

Внутрішньогосподарський контроль – це система способів і прийомів, які використовуються на підприємстві відповідними службами (якщо такі організовані) чи посадовими особами з метою забезпечення належного збереження та ефективного використання ресурсів.

Визначені нами підходи до забезпечення ефективності діяльності хлібопекарних 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 хлібопекарних підприємств, свідчить про недостатність їх вивчення. У зв'язку з цим вважаємо, що розробка рекомендацій щодо методики внутрішньогосподарського контролю витрат є достатньо актуальною задачею.

**2. Напрями удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат.** На наш погляд сучасна організація внутрішньогосподарського контролю повинна

включати в себе не лише визначені суб'єкти, а й відповідну методика. порядку їх відображення в системі рахунків, визначення завдань внутрішньогосподарського контролю тощо. При організації в практичній діяльності суб'єктів

господарювання наші дослідження свідчать, що у хлібопекарній промисловості внутрішньогосподарський контроль, з метою забезпечення його належної дієвості, слід проводити його в декілька етапів (рис. 1).

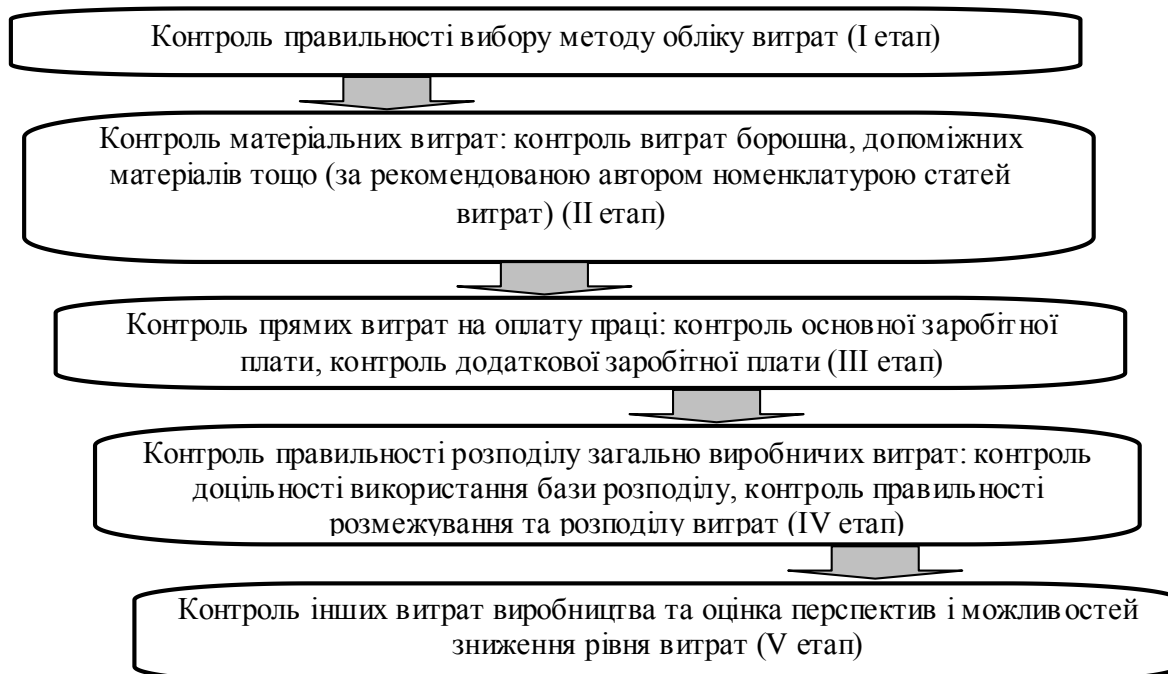


Рис. 1. Етапи внутрішньогосподарського контролю витрат хлібопекарних підприємств

Як бачимо, авторська позиція не враховує можливості контролю за величиною виробничих запасів, який в економічній літературі рекомендується проводити. Це пов'язане з тим, що величина запасів, як свідчить практика хлібопекарних підприємств не може бути великою, оскільки якість хлібобулочної продукції значною мірою залежить саме від термінів зберігання сировини, з якої вона виробляється [11].

Така ситуація, на наш погляд, вимагає швидше кращого контролю за використанням, а не за збереженням виробничих запасів. Іншими словами, більш доцільно контролювати витрати на виробництво хлібобулочних виробів.

Джерелами внутрішньогосподарського 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.

Здійснюючи внутрішньогосподарський 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 внутрішньогосподарський контроль.

При внутрішньогосподарському контролі витрат на хлібопекарних 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.

Для хлібопекарної промисловості в сучасних умовах характерною ознакою обліку витрат є дотримання рекомендацій П(С)БО 16 "Витрати". Разом з тим, практика ведення обліку свідчить про наявність і використання різних методів обліку витрат на виробництво. Слід зауважити, що однопередільний метод достатньо адекватно вписується у вимоги національних стандартів обліку. Контроль здійснюється за одним переділом, який являє

собою завершену фазу виробництва без наявності незавершеного виробництва.

При цьому контролер насамперед перевіряє порядок обліку собівартості хлібопекарної продукції на субрахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" та її склад.

Необхідно знати, що собівартість реалізованої хлібопекарної продукції складається з:

1. виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітнього 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 рахунок 23 "Виробництво" [12, с. 345].

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 внутрішньогосподарського 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.

При здійсненні контролю витрат необхідно дослідити усі чотири розділи Змінного виробничого звіту, а також перевірити наявність у ньому підпису бригадира (майстра) кожної зміни.

У хлібопекарному виробництві вироби, виготовлені з порушенням стандартів і не реалізовані через торгівельну мережу, вважаються браком. Браковану хлібопродукцію, виявлену до здачі в експедицію, фіксують в Акті на брак продукції. Незважаючи на незначну частку витрат, пов'язаних з браком (практика досліджуваних хлібопекарних підприємств свідчить, що частина некондиційної продукції, як правило реалізовується, а решта іде на повторну переробку) 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 і вагу забракованої продукції з тим, щоб розробити рекомендації щодо поліпшення якості продукції що виробляється та усунення причин браку.

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 (борошняні вишкребки, вибій, борошняний пил) видаткові накладні і чи здаються відходи виробництва до комори або на склад, а потім відгодівельним підприємствам.

Для здійснення внутрішньогосподарського контролю у дрібних хлібопекарнях, що працюють в одну зміну

джерелом інформації про витрати може служити Змінний звіт по хлібопекарні, у якому міститься інформація про рух матеріалів, палива і тари. Він одночасно є книгою обліку матеріалів на складі. Перевіривши перший і другий розділи звіту контролер може з'ясувати, як відображається рух борошна, матеріалів, палива і тари окремо в натуральних і грошовому вимірниках, а ознайомившись з третім і четвертим розділами – дослідити вихід продукції і рух готових виробів.

У дрібних хлібопекарнях, що працюють у 2-3 зміни, при проведенні контролю необхідно детально ознайомитись з даними звіту про рух матеріалів, який одночасно є і книгою обліку матеріалів на складі. Важливим джерелом є також змінний звіт по виробництву за кожну зміну, що використовується саме для обліку витрат на виробництво (в ньому є детальна інформація про розхід борошна, матеріалів, палива) і контролю за виходом хлібобулочних виробів у розрізі змін. Контролеру необхідно пам'ятати, що при такій організації обліку, видаткові накладні на відпуск матеріалів у виробництво не виписуються.

Під час проведення перевірки звітів контролер повинен встановити рівень дотримання бригадою встановлених норм витрачання борошна, матеріалів і палива та вихід готової продукції, виявити результати роботи бригади за зміну: економію чи перевитрати матеріалів. Для цього, в першу чергу, необхідно звірити правильність визначення відсотка (процента) вологості борошна, витраченого за зміну [10].

Окрім того, суттєвим є також контрольне значення показника норми виходу хліба і хлібобулочних виробів за фактичною вологістю (за найменуваннями, сортами, бригадами тощо) (особливо при його порівнянні з базовою нормою), адже завдяки такій інформації можна визначати рівень відповідальності за допущені перевитрати борошна і виявити можливості забезпечення економії без порушення вимог щодо необхідної якості продукції котра виробляється.

Для більшості із досліджуваних підприємств характерний внутрішній контроль якості, однак не завжди він достатньо дієвий, про що свідчать факти виявлення порушень державними інспекціями. Саме тому, на наш погляд, оцінка економії борошна на підставі змінних виробничих звітів бригадирів повинна знаходитися у тісному зв'язку з результатами лабораторного аналізу якості виробів на самому підприємстві і в лабораторіях державної торговельної інспекції.

Здійснення внутрішнього контролю якості, на наш погляд, можливе завдяки наявності на досліджуваних підприємствах технологічних інструкцій, рецептур та додатків до них. Критична оцінка існуючих підходів до змісту вищевказаної документації дозволяє стверджувати, що окремі позиції вимагають більш детального обґрунтування та уточнення. По-перше, технологічна інструкція, рецептура та додатки до них затверджуються, як правило, лише керівниками хлібопекарних підприємств. На наш погляд, така ситуація є дещо некоректною та мало контрольованою з боку державних органів стандартизації. А такі важливі питання як якість харчових продуктів – це не лише справа окремо взятого споживача, це – загальнодержавна справа.

По-друге, в технологічній інструкції та рецептурі зроблено посилання на “Збірник технологічних інструкцій для виробництва хлібобулочних виробів”, датований 1989 роком (м. Москва). З точки зору простої формальності використовувати дані рекомендації можна, однак порівняно з 1987 роком, на наш погляд, вимоги споживачів до якості хлібобулочної продукції значно змінилися й окрім того, варто мати власні національні вимоги.

Загальна методика внутрішньогосподарського контролю має включати наступні етапи: обчислення середньозваженої вологості борошна; визначення обсягів виходу хлібобулочних виробів згідно норм в %; вихід хліба на скориговану вологість; вихід

хлібобулочних виробів у кілограмах; визначення результатів витрачання сировини та матеріалів у виробництві (перевитрата чи економія). Порядок здійснення розрахунків достатньо детально описаний в [7, с. 214-215].

Наступним кроком при проведенні внутрішньогосподарського контролю витрат повинна стати перевірка правильності проставлення кореспондуючих рахунків на кожному прикладеному до звіту документі та порівняти її з тою, що відображена у другому розділі звіту “Рух матеріалів, палива і тари у виробництві у грошовому виразі”, а потім із записами в журналі № К-8 (по загальному для всіх бригадирів аналітичному рахунку “Сировина і матеріали у виробництві”).

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 внутрішньогосподарського контролю з цією метою, використовують контрольний запуск сировини і матеріалів [4, с. 67].

Контролер повинен враховувати при цьому і той факт, що діюча нормативна база, зокрема вітчизняні Положення (стандарт) 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 заздалегідь 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 хлібопечення, оскільки доцільно забезпечити можливість розставити учасників контрольного процесу по всіх вузлових пунктах технологічного процесу. Слід зазначити, що при випіканні хліба технологічний процес сформовано таким чином, щоб забезпечити якнайменші втрати сировини та матеріалів, оскільки і поставка борошна, і ряд інших операцій здійснюються автоматично (з бункера по спеціальних каналах і відповідно до встановлених норм). Однак існують ділянки, на яких можуть виникати зловживання (цех випікання, некондиційна продукція, яка має бути повернута і використана в наступному виробничому процесі тощо). Саме на них варто зосередити увагу контролера.

Зауважимо, що залучення спеціалістів-технологів до контрольного процесу є важливим моментом, оскільки не завжди контролер обізнаний зі специфікою виробництва і може не врахувати його особливостей.

Як самостійний методичний прийом контролю можна застосовувати лабораторний аналіз якості сировини, матеріалів, товарів, готової продукції, інших виробничих запасів. Наприклад, при виробництві кожного сорту хлібобулочних виробів можна використовувати різноманітні рецепти й технології. У результаті цього одержують продукти, що відрізняються якістю, смаковими властивостями тощо.

При здійсненні внутрішньогосподарського контролю суттєве значення має також перевірка якості сировини й матеріалів, що приймаються для виробництва продукції. Дану перевірку, залежно від мети контролю та характеру продукції, пропонується здійснювати наступними способами [3].

Дана практика є, на наш погляд, доцільною для застосування у галузі хлібопечення, оскільки з її допомогою можна забезпечити дієвий контроль за якістю вироблюваної продукції, рівнем витрат на її виробництво, а це, в свою чергу, створить передумови ефективного функціонування підприємства, що в умовах ринку є особливо актуальним.

Важливе значення у забезпеченні належної якості хлібопродукції має контроль витрат допоміжних матеріалів. Перевірка дозволяє оцінити чи існують по даному виду витрат відхилення. Їх наявність (відхилення від норм (економія і перевитрати)) свідчить про те, що вони є результатом порушення затвердженої рецептури.

На хлібопекарних 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 хлібопродукції. 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". Для хлібопекарних підприємств характерні наступні види допоміжних виробництв: ремонтні, енергосилові і транспортні, відповідно до яких і ведеться аналітичний облік. При здійсненні контролю обсягу послуг допоміжних виробництв слід скористатися тим, що в цехах основного виробництва повинні бути встановлені лічильники, вимірювальні пристрої тощо.

На окремих досліджуваних хлібопекарних підприємствах, розподіл витрат допоміжних виробництв здійснюється з використанням ставки розподілу, яка розраховується як відношення усіх витрат допоміжних виробництв до загальної кількості випущеної продукції потім цю величину множать на кількість виготовленої продукції за кожним виробничим підрозділом і визначають, скільки витрат допоміжного виробництва

припадає на окремий цех основного виробництва. При цьому контролер повинен бути обізнаний з різними базами розподілу та різними методиками, оскільки на практиці єдиний підхід відсутній.

Деякі труднощі при проведенні внутрішньогосподарського 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.

Отже, при здійсненні контролю слід врахувати, що собівартість однорідної продукції допоміжних виробництв визначається за простим (однопередільним) методом, часто, у поєднанні з нормативним [8, с. 218]. Даний метод застосовують для калькулювання собівартості послуг енергетичного цеху, транспортного цеху тощо. Наприклад, для обчислення собівартості поточного ремонту автомобілів необхідно знати собівартість перевезень, а для розрахунку собівартості автоперевезень – собівартість поточного ремонту автомашин. У міжнародній практиці для цього застосовують три основних методи: прямого розподілу, послідовного розподілу та взаємного розподілу [8, с. 219]. Контролер, в даному випадку, повинен знати особливості застосування кожного з трьох методів.

Слід зауважити, що прямий та послідовний методи [8, с. 218], недостатньо коректні у випадку надання допоміжними цехами взаємних послуг. Тому, контролер може дати власні рекомендації щодо застосування того чи іншого методу розподілу, провівши обрахунки згідно рекомендованих методик за усіма методами і зробивши аналіз результатів розподілу витрат допоміжних виробництв. Застосування автоматизованої системи внутрішньогосподарського контролю витрат, в даному випадку, значно полегшить працю та забезпечить оперативність виконання розрахунків і подання рекомендацій.

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 хлібопекарної 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, згідно з позиції автора [10] 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 хлібобулочної продукції [11]. Цей підхід, на наш погляд, є найбільш досконалим і доцільним.

Внутрішньогосподарський контроль понаднормованих витрат вимагає проведення перевірки рахунку 24 “Брак у виробництві”, який нами рекомендовано деталізувати субрахунком 241 (чи іншим субрахунком



залежно від вже існуючої деталізації на підприємстві) “Некондиційна продукція, придатна для реалізації”.

Окрім того, в процесі внутрішньогосподарського контролю браку у виробництві доцільно перевірити інформацію за напрямками: брак у виробництві по місцю, виду, характеру, кількості, причинах і винуватцях. Це дасть змогу забезпечити певні суми відшкодувань при виявленні конкретних винуватців браку. У процесі перевірки з’ясовуються складові витрат, що відображаються на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” та їх розподіл. Контролер повинен з’ясувати при перевірці порядок розподілу загальновиробничих постійних та змінних витрат.

Згідно П(С)БО 16 “Витрати” змінні загальновиробничі витрати відносяться на собівартість продукції з використанням бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат, умовних одиниць хлібопродукції), виходячи із фактичної потужності звітного періоду. Це значить, що змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості готової продукції, що підлягають детальній перевірці її складу та обліку.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній виробничій потужності. Контролеру слід перевірити розрахунки, на яких розподіляються ці витрати та відображаються у бухгалтерському обліку.

Застосування бази розподілу при нормальній потужності означає, що постійні загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції в повному обсязі тільки у випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність.

Контролер повинен пам’ятати, що при нижчому фактичному обсягу виробництва від очікуваного середнього рівня виробництва, до складу виробничої собівартості продукції

включається лише частина постійних загальновиробничих витрат, а нерозподілені витрати визнаються витратами звітного періоду, у якому вони виникли і включаються до собівартості реалізованої продукції, що є економічно обґрунтованим, оскільки виробнича собівартість продукції не повинна підлягати різким коливанням, а витрати не занижуються і відображаються в понесеному періоді.

Рекомендована методика контролю, на наш погляд, слугуватиме дієвим важелем механізму зниження собівартості, забезпечення раціонального й ефективного використання ресурсів підприємства та належної якості хлібопекарної продукції.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Критична оцінка існуючих підходів до внутрішньогосподарського контролю якості на основі технологічних інструкцій, рецептур та додатків до них показала, що окремі позиції вимагають більш детального обґрунтування та уточнення. По – перше, технологічна інструкція, рецептура та додатки до них затверджуються як правило, лише керівниками хлібопекарних підприємств, що є дещо некоректним та мало контрольованим з боку державних органів стандартизації. По – друге, рекомендовано поряд з використанням “Збірника технологічних інструкцій для виробництва хлібобулочних виробів”, датований 1989 роком (м. Москва), розробити власні національні вимоги до якості хлібобулочної продукції.

В результаті проведених досліджень розроблено методичні рекомендації щодо поетапного внутрішньогосподарського контролю витрат на підприємствах хлібопекарної 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 хлібопекарних підприємств система внутрішньогосподарського контролю (за виключенням бухгалтерського обліку) практично не розвинута.

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Білуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля и аудита: Учебник. – К.: Влад и Влада, 1996, – 320 с.
  2. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
  3. Бычкова С.М. Развитие целей и приемов аудита // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 10. – С. 83 – 86.
  4. Витвицкая М.С., Киселев А.П. Методические рекомендации по составу витрат, включаемых в себестоимость продукции, работ и услуг на предприятиях, фирмах и других структурах. – К., 1993 – 146 с.
  5. Ластовецький В. Облік та контроль технічної та виробничої собівартості // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004 – № 5. – С. 17-20.
  6. Наринский А.С., Гаджиев Н.Г. Контроль в условиях рыночной экономики. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 176 с.
  7. Озеран В., Бойко Ж. Облік і контроль матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах споживчої кооперації // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Щорічник. – Тернопіль: Збруч, 2002. – С. 212-217.
  8. Озеран В., Озеран А. Облік і розподіл витрат послуг допоміжних виробництв на кондитерських підприємствах // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Щорічник. – Тернопіль: Збруч, 2002. – С. 217-222.
  9. Пустовіт Т. Особливості обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в малих підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №5. – С. 3-12.
  10. Рудницький В.С., Саченко С.І. Методологічні аспекти автоматизації аудиту витрат // Вісник НУВГП. Економіка, частина 2. Випуск 4 (28). – Рівне: НУВГП, 2004. – С. 255-260.
  11. Саченко С.І. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління виробничими витратами // Науковий журнал ТДЕУ “Економіка і ринок: облік, аналіз і контроль”. Випуск 12. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С. 270-272.
  12. Сопко В.В., Верховглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б., Брадул О.М. Організація і методика проведення аудиту: Навчально-практичний посібник. – К.: ВД “Професіонал”, 2004. – 624 с.
  13. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
  14. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. Посібник. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
  15. Щибоц К. Стратегическое управление витратами // Аудит. – 2003. – 34. – С.21-27.
- САЧЕНКО Світлана Іванівна – викладач кафедри обліку та аудиту Тернопільського державного економічного університету
- Наукові інтереси:  
– організація, методика, стандарти бухгалтерського обліку