

УДК 657.471

Фаріон В.Я.

Тернопільський національний економічний університет

ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ

У публікації розглянуто суть адміністративних витрат та узагальнено діючу практику їх обліку. Запропоновано власні підходи до розподілу адміністративних витрат із врахуванням специфіки підприємств досліджуваної галузі.

Ключові слова: витрати періоду, адміністративні витрати, операційна діяльність, коефіцієнт розподілу.

Farion V.

OF ACCOUNTING AND ADMINISTRATIVE COSTS COMPANIES

The article is considered with essence of administrative costs and summarized the practice of their accounting. It is suggested own approaches for classification of administrative cost considering specific of enterprises studied area.

Key words: expenses in the period, administrative costs, operations, distribution coefficient.

Фарион В.Я.

ФОРМИРОВАНИЕ И УЧЕТ АДМИНИСТРАТИВНЫХ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ

В публикации рассмотрено суть административных расходов и обобщено действующую практику их учета. Предложены собственные подходы к распределению административных расходов с учетом специфики предприятий исследуемой отрасли.

Ключевые слова: расходы периода, административные расходы, операционная деятельность, коэффициент распределения.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Подолання кризових явищ і забезпечення прибутковості підприємств можна досягти в процесі раціонального управління їхніми адміністративними витратами. Діюча система бухгалтерського обліку поки що не повною мірою забезпечує процес управління необхідною оперативною інформацією про фактичні витрати. Ефективний менеджмент потребує достатньої та

різноманітної інформації про результати діяльності підприємства. На основі якісної обліково-економічної інформації стає можливим прийняття оперативних управлінських рішень та здійснення об'єктивного аналізу структури адміністративних витрат.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питання обліку адміністративних витрат досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема: П.С. Безруких, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.А. Дерій, З.В. Задорожний, Є.В. Калюга, Т.П. Карпова, Я.Д. Крупка, М.Б. Кулинич, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, С.О. Стуков, Дж.. Форстер, Ч.Т. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко. Проте пропозиції даних науковців зводяться лише до рекомендацій щодо включення їх до собівартості продукції.

Враховуючи це, а також, що частка адміністративних витрат у загальній сумі витрат постійно зростає, виникає необхідність подальших досліджень удосконалення їх обліку і розподілу.

Цілі статті. Метою статті є узагальнення оцінювання та вдосконалення існуючих підходів до обліку адміністративних витрат відповідно до вимог сучасної системи управління та пошук оптимальної бази їх розподілу на окремі види продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В процесі діяльності господарюючого суб'єкта виникають витрати, які у виробничу собівартість не включаються, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були чи будуть здійснені. В науковій літературі ці витрати називають витратами періоду. Отже, витрати періоду – це витрати, які не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

К. Друрі зазначає, що такі витрати не гарантують, що колись у майбутньому вони принесуть дохід, тобто створять додаткову вартість конкретного продукту. Виникають вони, стверджує він, не у процесі виробництва, а на інших етапах життєвого циклу продукту, а тому їх недоцільно включати у собівартість продукції [2, с. 48].

Утримання служб та відділів управління підприємством, апарату управління вимагає відповідних витрат. Дані витрати є обов'язковими, неминучими. На відміну від прямих витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції, вони відносяться до адміністративних витрат, а останні безпосередньо впливають на фінансові результати, оскільки пов'язані із обслуговуванням та організацією діяльності

підприємства в цілому.

Витрати періоду обліковують на кількох рахунках, зокрема на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Доречно зазначити, що у фінансовому обліку ці витрати накопичують на окремому рахунку.

Адміністративні витрати, хоч і не беруть участі у створенні продукції, але необхідні для нормального функціонування виробництва [4, с. 96].

Структура адміністративних витрат обмежується переліком статей витрат, що характеризують процес обслуговування та управління підприємством.

Оскільки існуюча номенклатура віднесених до адміністративних статей витрат не є науково обґрунтованою і важко зрозуміти критерій їх виділення, тому підприємства самостійно повинні розробляти класифікацію витрат на основі класифікації, рекомендованої П(С)БО 16 «Витрати».

Доцільно погодитися з М. С. Пушкарем, який, зокрема, зазначив, що наведений у п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» [7] перелік складових адміністративних витрат обґрунтований на чисто бухгалтерському підході до проблеми відображення витрат, пов'язаних із утриманням персоналу адміністрації, і господарськими витратами, послугами різних кредиторів та податками [9, с. 260].

Розширена номенклатура статей адміністративних витрат забезпечить керівництво повнішою і детальнішою інформацією про витрати, сприятиме скороченню останніх.

Слід також висловити сумнів щодо віднесення до адміністративних витрат витрат, пов'язаних із врегулюванням спорів у судових органах. Витрати на врегулювання спорів у судових органах включають, крім сплати державного мита, ще й штрафні санкції, які узагальнюються на окремому рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», тому такі витрати слід відображати у складі інших операційних витрат.

У 2010 р. в структурі витрат операційної діяльності адміністративні витрати на досліджуваних підприємствах коливалися від 3,5 до 8,5 відсотків (табл. 1).

Таблиця 1

Частка адміністративних витрат
у витратах операційної діяльності досліджуваних спиртзаводів

Назва спиртзаводу	Період			
	2007	2008	2009	2010
	Частка, %	Частка, %	Частка, %	Частка, %
Залозецький	7,7	5,1	4,7	5,6
Залучанський	8,8	7,0	4,8	4,5
Козлівський	3,9	4,1	3,5	3,6
Марилівський	4,6	4,2	3,6	3,5
Новосілівський	7,0	6,0	4,9	4,7
Хоростківський	5,4	6,2	7,9	8,5

Наведена інформація засвідчить, що порівняно з 2007 р. у 2010 р. майже на всіх досліджуваних заводах частка адміністративних витрат у витратах операційної діяльності зменшилась, і лише на Хоростківському заводі вони зросли з 5,4% до 8,5%. Причиною такої ситуації є незначні виробничі витрати у зв'язку зі суттєвим зменшенням обсягу випуску продукції. Скорочення виробничої програми супроводжується зменшенням загальних витрат та збільшенням частки витрат на управління заводом.

Дослідження адміністративних витрат у структурі витрат операційної діяльності впродовж 2007–2010 рр. свідчить, що у їх структурі та динаміці не було суттєвих коливань.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» адміністративні витрати не включаються у виробничу собівартість продукції, хоча в структурі витрат операційної діяльності окремих підприємств вони займають значну частку.

Невіднесення у фінансовому обліку адміністративних витрат до виробничої собівартості зумовлено тим, що їх неможливо порівняти з одержаним протягом того чи іншого періоду доходу. В управлінському обліку для визначення повної собівартості продукції необхідно здійснювати розподіл адміністративних витрат. Отримана інформація буде використана для встановлення нижньої межі ціни продукції і для аналізу рентабельності.

Адміністративні витрати важливо контролювати постійно та вживати заходів для їх зменшення. Щоб налагодити дієвий контроль за їх рівнем, кошторисні витрати необхідно порівнювати з фактичними у спеціальному реєстрі – відомості обліку і контролю витрат періоду.

Слід також зазначити, що на спиртових заводах адміністративні витрати в аналітичному обліку необхідно обліковувати за статтями кошторису. Однак при його складанні на спиртозаводах ці витрати занижують.

Для прикладу дослідимо формування кошторисних і фактичних адміністративних витрат у 2010 році на спиртовому заводі (табл. 2).

Таблиця 2

Планові та фактичні адміністративні витрати на спиртовому заводі

Стаття витрат	Кошторисні (тис грн)	Фактичні (тис грн)	Відхилення (+/-) (тис грн)	% виконання
1	2	3	4	5
Витрати на оплату праці	682,0	1290	+608,0	189,1
Відрахування на соціальні заходи	118,0	465,0	+347,0	394,1
Амортизація	40,0	156,0	+116,0	390,0
Витрати на зв'язок	134,0	139,0	+5,0	103,7
Витрати на службові відрядження	204,0	155,0	-49,0	76,0
Витрати на поліпшення основних засобів	457,0	539,0	+82,0	117,9
Витрати на утримання основних засобів	274,0	102,0	-172,0	37,2
Інші адміністративні витрати	395,0	461,0	+66	116,7
РАЗОМ	2304,0	3307,0	1003,0	143,5

Із табл. 2 видно, що фактичні розміри адміністративних витрат перевищують кошторис на 1003,0 тис грн. Це пов'язано насамперед із тим, що зросли витрати на оплату праці й нарахування на зарплату (на 608,0 і 347,0 тис грн., відповідно). Водночас, порівняно з витратами на оплату праці, відрахування у фонди соціального страхування зросли непропорційно. Останнє підтверджує використання спиртовими заводами при розробленні кошторису явно неправдивих даних.

У результаті аналізу встановлено, що протягом досліджуваного періоду окремі спиртові заводи зменшили витрати на службові відрядження й на утримання основних засобів. Таке скорочення

позитивно вплинуло на зниження собівартості виробництва, але зростання адміністративних витрат спонукало до незапланованих витрат і зменшило фінансовий результат підприємства на 1003,0 тис грн.

Для калькулювання повної собівартості продукції наприкінці звітного періоду адміністративні витрати слід перерозподілити за сферами відповідальності з подальшим віднесенням на об'єкти обліку.

Саме питання розподілу адміністративних витрат є предметом дискусії вже тривалий час. Відомі вчені-економісти Палій В.Ф. [5], Пушкар М.С. [8], Сопко В.В. [10], Юрченко К. [12] запропонували різноманітні методики розподілу адміністративних витрат, а саме: пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників; пропорційно до інших баз розподілу.

Г.О. Партин пропонує витрати на управління розподіляти пропорційно кількості працівників, заробітній платі, годинам праці, витрати на оренду, страхування, опалення і освітлення – пропорційно площі будівлі [6, с. 118].

П.В. Іванюта пропонує розподіляти адміністративні витрати між підрозділами пропорційно виробничим витратам [3, с. 262].

Як зазначає Н.С. Андрющенко, перш ніж розподіляти адміністративні витрати, слід визначити об'єкт розподілу [1].

Об'єкти розподілу, як підкреслює Ч. Хорнгрен, можуть бути проміжні та кінцеві [11, с. 240].

Слід погодитися із думкою Н.С. Андрющенко, що проміжними об'єктами розподілу адміністративних витрат мають бути лише виробничі підрозділи, так як витрати допоміжних підрозділів в кінцевому результаті включаються в собівартість виробленої продукції і розподіл адміністративних витрат ще й на ці підрозділи призведе до подвійного їх включення в собівартість продукції. Кінцевими ж об'єктами розподілу адміністративних витрат є окремі види продукції [1].

Аналіз практики розподілу адміністративних витрат досліджуваними спиртозаводами показав, що необгрунтоване їх віднесення на окремі статті в багатьох випадках призводить до неточного обчислення собівартості продукції. Тому, розподіляти адміністративні витрати слід, як і загальновиробничі, з урахуванням обсягу виготовленої продукції.

Для прикладу розглянемо методика розподілу адміністративних витрат на одному із досліджуваних спиртових заводів (табл. 3).

Таблиця 3

Методика розподілу адміністративних витрат

Види продукції	Вироблено продукції (дал.)	Коефіцієнт розподілу	Адміністративні витрати (тис грн)
Спирт вищої очистки	45879	0,0027	126,1
Спирт «Люкс»	871265		2393,3
Сивушне масло	12488		34,2
Головна фракція	57855		158,9
Разом	987487	X	2712,5

Для розподілу цих витрат між об'єктами калькулювання потрібно загальну їх суму поділити на загальний обсяг виготовленої продукції і таким чином визначити коефіцієнт (ставку) розподілу: $2712,5 / 987487 = 0,0027$. Потім кількість виготовленої продукції за кожним об'єктом калькулювання необхідно помножити на коефіцієнт (ставку) розподілу і визначити, яку суму адміністративних витрат відносити на кожний об'єкт.

Розподіл адміністративних витрат за такою методикою забезпечить керівництво повною інформацією про дані витрати для прийняття правильних та обґрунтованих управлінських рішень для подальшого планування і прогнозування діяльності підприємств

Висновки. Підводячи підсумки, слід зазначити, що, оскільки від величини адміністративних витрат безпосередньо залежать результати господарсько-фінансової діяльності кожного підприємства, питання обліку таких витрат завжди були, є і будуть актуальними. Певною мірою їх вирішенню сприятиме розширення номенклатури статей адміністративних витрат для повнішого забезпечення відповідних осіб потрібною інформацією. Окрім цього, для отримання інформації про повну собівартість продукції запропоновано адміністративні витрати розподіляти пропорційно обсягу виготовленої продукції. Така методика розподілу даних витрат також дозволить прийняти ефективні управлінські рішення щодо виробництва того чи іншого виду продукції та подальшої діяльності підприємства.

2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри ; под ред. С. А. Табалиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ. – 780 с.
3. Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навч. посібн. / П.В. Іванюта, З.М.Левченко. – К.: Центр навч. літератури, 2006. – 362с.
4. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях. Підручн. / за ред. В.Я.Амбросова. – 2-е видання, доповнене і перероблене. К.: ВД «Професіонал», 2005. – 896 с.
5. Палий В. Ф. Основы калькулирование / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статика, 1987. – 280 с.
6. Партин Г.О. Управлінський облік : навч. посібн. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – К.: Знання, 2007. – 303 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com>.
8. Пушкар М. С. Управлінський облік / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1997. –160 с.
9. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручн. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
10. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посібн. / В. В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2002. – 578 с.
11. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.4 пер. с англ. – СПб, 2005. – 1008с.
12. Юрченко К. Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К. Юрченко // Вісник Податкової служби України. – 2001. – № 39. – С. 28–30.