

УДК 657.337

Кучеренко Т.Є.*доктор економічних наук,
професор кафедри обліку і оподаткування
Уманського національного університету садівництва***Матрос О.М.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Уманського національного університету садівництва***Підлубна О.Д.***викладач кафедри обліку і оподаткування
Уманського національного університету садівництва*

НАКЛАДНІ І НЕПРЯМІ ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

DIRECT AND INDIRECT EXPENSES OF THE ENTERPRISE AS AN INSTRUMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто сутність загальновиробничих та адміністративних витрат та різні підходи до їх обліку. Наведено їх детальну класифікацію та запропоновано її удосконалити. У результаті розроблено матрицю загальновиробничих витрат, що істотно полегшує не тільки калькулювання фактичних витрат, але і розроблення бюджетів і планових кошторисів підприємства. Удосконалено аналітичний облік досліджуваних витрат та запропоновано накопичувальну відомість аналітичного обліку витрат до рахунку 92 «Адміністративні витрати». Перспективним напрямом дослідження є поділ витрат із можливістю їх економії та без можливості їх економії (контролю).

Ключові слова: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, матриця витрат, управлінські рішення, управлінський облік, методика обліку витрат.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены сущность общепроизводственных и административных расходов и различные подходы к их учету. Представлена их подробная классификация и предложено ее усовершенствование. В результате разработана матрица общепроизводственных расходов, что существенно облегчает не только калькулирование фактических расходов, но и разработку бюджетов и плановых смет предприятия. Усовершенствован аналитический учет исследуемых расходов и предложена накопительная ведомость аналитического учета расходов к счету 92 «Административные расходы». Перспективным направлением исследования является разделение затрат с возможностью их экономии и без возможности их экономии (контроля).

Ключевые слова: общепроизводственные расходы, административные расходы, матрица затрат, управленческие решения, управленческий учет, методика учета затрат.

ANNOTATION

The essence of general production and administrative expenses, as well as various approaches to their accounting are considered in the conducted research. The detailed classification is given, and it is proposed to improve it. As a result, a matrix of general production costs was developed, which greatly facilitates the calculation of not only actual costs, but also the development of budgets and estimates of an enterprise. The analytical accounting of the expenditures under study is improved, and a cumulative statement of the analytical accounting of expenses to the account 92 of "Administrative expenses" is proposed. A perspective area of research is the division of costs with the possibility of their saving and without the possibility of their saving (control).

Keywords: general production costs, administrative expenses, cost matrix, managerial decisions, management accounting, cost accounting methodology.

Постановка проблеми. Ведення будь-якого бізнесу неминує пов'язане з витратами. Особлива роль у цьому питанні відводиться так званим накладним (загальновиробничим) та непрямим (адміністративним витратам, витратам на збут). Класифікація таких витрат характеризується їх відношенням до процесу виробництва, що є основним видом діяльності підприємства. Накладні і непрямі витрати в системі управлінського обліку потребують їх постійного моніторингу, аналізу та контролю в контексті впливу на фінансові результати, зокрема основної та операційної діяльності. Успішною буде лише та підприємницька діяльність, яка націлена на ефективний облік і управління фінансовими результатами діяльності, складниками яких є і досліджувані витрати. Фактори їх впливу на механізм господарювання досить значні і різноманітні. Вдосконалення управлінського обліку накладних і непрямих витрат на підприємстві спрямоване на своєчасність та доцільність управлінських рішень щодо оптимальності і доцільності їх здійснення з урахуванням фінансових можливостей суб'єкта.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам обліку адміністративних витрат приділялося чимало уваги як зарубіжних, так і вітчизняних науковців. Найбільш прикладними є праці таких авторів, як О.М. Ромашко [7, с. 105] (з метою покращення аналітичності обліку і контролю адміністративних витрат автор пропонує розробити форми бюджетів адміністративних витрат за кожним центром відповідальності); М.В. Дубініна, Ю.Ю. Чебан, А.В. Скорозінська [4, с. 30] (детально розглядають чинники, які є об'єктивною необхідністю визначення величини і структури витрат підприємства; зауважують, що управління витратами є об'єктивною необхідністю прибутковості підприємств. У процесі дослідження пропонують напрями відкриття аналітичних рахунків з обліку управлінських та комерційних

витрат для крупних аграрних підприємств); Л.В. Гнилицька [2, с. 42] (досліджує сучасне методологічне підґрунтя відображення витрат на забезпечення безпеки підприємства в системі бухгалтерського обліку); І.О. Гладій [1] (вважає більш актуальним у сучасних умовах використовувати метод бюджетного планування від досягнутого та пропонує коригування базових (звітних) бюджетних показників з урахуванням впливу факторів внутрішнього (структура, технологія, працівники, цілі, ресурси, завдання) та зовнішнього (постачальники, споживачі, конкуренти, стан економіки, міжнародні обставини тощо) середовищ; М.Т. Шендригоренко [10, с. 452] (розглядає адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства. Автор розглядає класифікацію загальногосподарських витрат залежно від ознаки. Пропонує формулу для визначення нормативів адміністративних витрат у відсотках).

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

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є визначення проблем та розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики управлінського обліку загальновиробничих та адміністративних витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. Загальновиробничі витрати – це накладні витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства, які включаються у виробничу собівартість за встановленою методикою їх розподілу (можна сказати, «накладаються» на виробничі витрати, що формуються безпосередньо у процесі виробництва). У П(С)БО 16 «Витрати» [6] наводиться повний перелік згаданих витрат.

Поняття «адміністративні витрати», «витрати на збут» з'явилося у практиці бухгалтерського обліку із прийняттям національних П(С)БО, в яких зазначено, що їх слід відносити до складу витрат, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства, але вони не повинні бути складником виробничої собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). У вітчизняному бухгалтерському обліку до адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством [6]. Адміністративні витрати і витрати на збут контролюються й аналізуються в управлінському обліку з метою їх оптималь-

ності та впливу на фінансові результати операційної діяльності.

Загальна методика побудови обліку адміністративних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності та затрат на збут. На першому етапі формуються елементи затрат, матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо. А на другому проводиться їхнє списання на фінансові результати, що є характерним для фінансового обліку. У внутрішньогосподарському обліку визначається можливість їх побудови за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції або іншої ознаки [3, с. 304]. Що стосується обліку загальновиробничих витрат, то це той специфічний вид витрат, який включається у виробничу собівартість продукції та розподіляється відповідно до обраної бази розподілу на основні виробництва. Базою розподілу може виступати кількісна величина, виражена в штуках, кубометрах, метрах, гривнях, машино-годинах, людино-годинах тощо залежно від специфіки підприємства. Для трудомісткого виробництва такою базою можуть бути прямі витрати на оплату праці, людино-години тощо.

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

Однією з відмінних характеристик управлінського обліку є класифікація витрат щодо обсягу виробництва (змінні/постійні) і за ступенем їх керованості менеджерами різних рівнів ієрархії (контрольовані/неконтрольовані). Не вдаючись до визначення зазначених термінів і переслідуваної такою класифікацією мети (це розглядається в будь-якому підручнику з управлінського обліку), відзначимо, що, з одного боку, безумовно правильна класифікація витрат компанії за вказаними ознаками на практиці настільки ж важлива, наскільки важко реалізовувана.

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

Тому необхідно розробити матрицю витрат (таблиця 1), що являє собою прямокутну таблицю, в якій по вертикалі перераховані всі статті витрат, а по горизонталі – центри відпо-

Таблиця 1

Матриця загальногосподарських витрат в ПРАТ «Геркулес» за грудень 2017 р., грн.

Статті витрат	Центри відповідальності (місця виникнення витрат)						
	Генеральний директор / комерційний директор / головний інженер/ ...	Бухгалтерська служба	Економічний відділ	Відділ кадрів	Юридичний відділ	Фінансовий відділ	Відділ зовнішніх зв'язків
Прямі, в т.ч.: <i>витрати на оплату праці</i>	22000	19000	8200	9800	5000	11800	12300
<i>відрахування на соціальне страхування</i>	4840	4180	1804	2156	1100	2596	2706
<i>амортизація основних засобів</i>	300	450	200	200	150	200	250
<i>витрати на зв'язок</i>	160	160	160	160	160	160	160
<i>послуги банку</i>	–	580	–	–	–	–	–
<i>матеріальні витрати</i>	200	550	200	200	200	200	200
Змінні, в т.ч.: <i>витрати на оплату праці (надбавки, премії)</i>	6000	7000	2800	1800	2000	1500	1800
<i>відрахування на соціальне страхування</i>	1320	1540	616	396	440	330	396
<i>витрати на електроенергію</i>	120	120	120	120	120	120	120
<i>утримання службового транспорту</i>	1500	600	–	–	–	–	–
<i>витрати на відрядження</i>	3000	–	–	–	–	–	2500
<i>матеріальні витрати</i>	–	–	–	200	–	–	–
Разом	39440	34180	14100	15032	9170	16906	20432

Джерело: розроблено авторами

відальності або інші місця виникнення витрат, якими можуть бути машини і механізми, проекти, будівельні об'єкти тощо. Матриця може бути кілька, наприклад, матриця прямих і непрямих витрат, матриця контрольованих і неконтрольованих витрат. В останній на перетині статті витрат із центром відповідальності вказується, чи є витрати за цією статтею підконтрольними менеджеру центру відповідальності. Під час розроблення такої матриці необхідно пам'ятати, що стаття, підконтрольна менеджеру вищого центру відповідальності може бути непідконтрольна менеджеру нижчого центру відповідальності.

Такі матриці істотно полегшують не тільки калькулювання фактичних витрат, але і розроблення бюджетів і планових кошторисів з метою ефективного управління бізнесом компанії. Наявність матриці прямих і непрямих, а також змінних і постійних витрат істотно полегшує застосування в компаніях методу прямого калькулювання (direct-costing) і розрахунку суми покриття (маржинального прибутку), а матриці контрольованих і неконтрольованих витрат – процес ідентифікації менеджерів, відповідальних за відхилення від бюджетних показників.

Аналізуючи дані таблиці 1, бачимо, що найбільшу частку управлінських витрат використано дирекцією підприємства та бухгалтерською службою. Звісно, на розмір витрат впливають різні чинники, наприклад, кількість працюючих осіб у тому чи іншому підрозділі. Оскільки

найбільша стаття витрат належить заробітній платі і витратам на соціальне страхування, то витрати відділів із найбільшим штатом працівників є виправданими.

Продовжуючи дослідження, відзначаємо, що важливою класифікаційною ознакою адміністративних витрат є їх поділ на витрати без можливості економії та витрати з можливістю економії (рис. 1). Цей поділ є важливим, оскільки надає можливість постійного моніторингу витрат та прийняття на основі цього важливих управлінських рішень щодо їх економії.

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

Отже, для потреб фінансового обліку адміністративні витрати за даними первинного обліку з відображення витрачання запасів, нарахування заробітної плати, амортизації, нарахування і сплати за роботи і послуги витрати на сплату податків накопичують у регістрах синтетичного обліку з подальшим списанням на фінансовий результат і звітним відображенням лише однією сумою у формі фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (про сукупний дохід)» [8, с. 403].

Класифікація витрат є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами. Адміністративні витрати є операційними, непрямими, невиробничими витратами періоду. Їх не поділяють на постійні та змінні за обсягом діяльності, тому вони однозначно будуть постійними, оскільки їх не можна ідентифікувати як змінні до певного етапу операційного циклу. Означені витрати можуть бути запланованими і незапланованими, контрольованими і неконтрольованими, доцільними і недоцільними, разовими і такими, що періодично повторюються, релевантними і нерелевантними тощо.

Аналітичний облік адміністративних витрат дозволяє здійснювати їх аналіз, контроль і приймати відповідні управлінські рішення. Для удосконалення аналітичного обліку адміністра-

тивних витрат запропоновано використовувати обліковий регістр – Відомість обліку адміністративних витрат за їх видами, групами, елементами, підрозділами підприємств, де вони виникають. Для ведення запропонованої Відомості необхідно використовувати класифікацію адміністративних витрат і відображати їх на аналітичних рахунках і субрахунках відповідно до визначених груп табл. 2.

Отже, за наведеними групами (субрахунками):

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

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

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



Рис. 1. Класифікація витрат для цілей управлінського обліку

Джерело: удосконалено авторами

Таблиця 2

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

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

Таблиця 3

НАКОПИЧУВАЛЬНА ВІДОМІСТЬ
аналітичного обліку витрат до рахунку 92 «Адміністративні витрати» в ПРАТ «Геркулес» станом на 31.12.2017 р., грн.

Місяць	Адміністративні витрати, грн.											Всього витрат фактично (гр. 2-6, 11, 14)			
	Витрати без можливості економії					Витрати з можливостю економії									
	Оплата праці	Відрахування на соціальне страхування	Амортизація основних засобів	Зв'язок	Послуги банку	Електроенергія		Утримання службового транспорту		Відрадження					
					по нормі	факт	відхилення*	по нормі	факт	відхилення*	по нормі	факт	відхилення*		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Січень	16000	3520	1526	840	598	606	707	101	4500	3780	-720	5000	5000	-	31971
Лютий	16000	3520	1526	840	598	606	800	194	4500	4500	-	5000	3200	-1800	30984
Березень						606	850	244	4500	1800	-2700	5000	2800	-2200	27934
Квітень															
Травень	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Червень															
Липень															
Серпень	...														
Вересень		...													
Жовтень															
Листопад															
Грудень		42240	18320	10080	7176	7272	9484	2212	54000	45400	8600	60000	40300	-19700	365000

* «+» – перевитрата

«-» – економія

Джерело: розроблено авторами

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

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

Виходячи із запропонованої класифікації адміністративних витрат (рис. 1), пропонуємо удосконалити аналітичний облік витрат до рахунку 92 «Адміністративні витрати». Аналітичний облік рекомендується вести в спеціальній накопичувальній відомості, як показано в таблиці 3.

Як свідчать дані таблиці 3, в аналітичному обліку до рахунку 92 «Адміністративні витрати» протягом звітного року накопичуються витрати підприємства на управління для заповнення відповідної статті звіту про фінансові результати (звіту про сукупні доходи) (ф. № 2, рядок 2130). Зазначені дані, які фіксуються в аналітичній відомості, є важливими для їх контролю та аналізу. Витрати розподіляються за їх нормативним використанням. А виявлені відхилення аналізуються і додатково списуються (сторнуються) пропорційно до прийнятої бази розподілу. Зазначені відхилення в будь-який бік повинні супроводжуватися моментальною реакцією керівництва з метою визначення об'єктивних причин цього відхилення.

Висновки. Одним із важливих показників господарської діяльності підприємства є витрати. Постійний моніторинг адміністративних витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання показників фінансово-економічної діяльності підприємства, що впливає на його прибутковість. Запропонована методика накопичення адміністративних витрат (матриця загальногосподарських витрат, накопичувальна відомість аналітичного обліку адміністративних витрат) із можливістю їх економії

дає можливість керівництву постійно протягом року впливати на ці витрати, керувати ними, знаходити можливості їх оптимізації.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гладій І.О. Бюджетування адміністративних витрат в інформаційному забезпеченні системи управлінського обліку. URL: http://www.vtei.com.ua/konfa/29_03/2/4.pdf. (дата звернення 12.06.2017 р.).
2. Гнилицька Л. Відображення витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки підприємства в системі бухгалтерського обліку та відкритої звітності / Бухгалтерський облік і аудит, 2014. № 4. С. 39–46.
3. Домбровська Н.Р. Організаційні аспекти управлінського обліку та контролю витрат на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції // Інноваційна економіка, 2013. № 3. С. 303–309.
4. Дубініна М.В., Чебан Ю.Ю., Скорозінська А.В. Особливості відображення в обліку аграрних підприємств комерційних та управлінських витрат / Вісник Хмельницького національного університету, 2014. № 2. Т. 2. С. 29–32.
5. Податковий кодекс України: закон України № 2755–VI від 02.12.2010 (зі змінами та доповненнями). База даних Законодавство України / ВР України URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.02.2018).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку НП(С)БО 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 База даних Законодавство України / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 12.01.2018).
7. Ромашко О.М. Оцінка та облік витрат за міжнародними стандартами звітності // Проблеми матеріальної культури – Економічні науки. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/12/92419/27-Romashko.pdf> (дата звернення 12.01.2018 р.).
8. Сушарник Я.А. Поняття класифікації в обліку витрат // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. С. 402–405.
9. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. 4 пер. с англ. СПб, 2005. 1008 с.
10. Шендригоренко М.Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства / Фінансова система України. Наукові записки. Серія «Економіка», 2011. Випуск 18. С. 447–452.