

## ОБЛІК І КОНТРОЛЬ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ

*Розглянуті особливості обліку та розподілу адміністративних витрат в сільському господарстві. Запропоновано удосконалення методики розподілу адміністративних витрат з метою оперативного контролю та управління даними витратами.*

**Постановка проблеми.** Роки незалежності України супроводжувалися економічною кризою і наростанням інфляції. У цих умовах одержання прибутку підприємствами досягалося не шляхом зниження витрат на виробництво, а за рахунок підвищення відпускних цін. І хоча після грошової реформи і введення національної валюти курс гривні стабілізувався, змін у відношенні до собівартості продукції не спостерігається [1].

Собівартість виготовленої продукції - важлива економічна категорія. Від собівартості продукції залежить результат виробничої діяльності підприємства, і отже рентабельність підприємства. Щоб правильно сформуванати фінансовий результат, необхідно правильно сформуванати собівартість - суму витрат, що припадає на реалізовану продукцію (роботи, послуги), або на загальний обсяг робіт.

Проте це не означає, що відпадає необхідність теоретичних розробок і практичних дій по підвищенню уваги до формування собівартості продукції на кожному підприємстві. Досвід розвинутих країн показує, що в міру розвитку ринкових відносин увага до собівартості продукції, буде неухильно підвищуватися. Тому необхідно приділяти велику увагу проблемі формування собівартості продукції, тобто повноти включення витрат, що свідчить про актуальність нашого дослідження.

**Аналіз останніх досліджень** свідчить про глибоке й всебічне вивчення цього питання з боку, як вітчизняних, так і зарубіжних вчених та практиків. Але однозначного вирішення даної проблеми досі не знайдено.

**Метою статті** є дослідження методики обліку та розподілу адміністративних витрат та його вплив на формування економічних показників діяльності

суб'єктів господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Пунктом 11 П(С)БО 16 «Витрати» встановлено, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [2].

Такі витрати, як адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду (9 клас “Витрати діяльності”).

В даній статті буде приділено увагу саме постійним непрямим витратам, що формують повну собівартість, зокрема витратам, які направлені на обслуговування та управління підприємством, а саме адміністративним.

Склад адміністративних витрат регламентований п.18 П(С)БО 16 та складається з десяти комплексних статей [2]. Для відображення в обліку адміністративних витрат використовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291. Загальна методика побудови обліку адміністративних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності, або витрат на збут. Тобто, на першому етапі формуються елементи (статті) витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо, а на другому проводиться їх списання на фінансові результати. Дана схема відповідає вимогам фінансового обліку. В управлінському обліку визначається можливість їх побудови за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції або іншої ознаки.

У ринковому господарстві вартість товарів і послуг визначається не індивідуальними витратами виробників, а ринковою кон'юнктурою, в основі якої лежить зміна попиту і пропозиції, конкуренція між виробниками продукції. Високий рівень невизначеності потребує використання гнучких інструментів пла-

нування, таких, що дозволяють швидко враховувати зміну попиту, цін, вимог до кількості і якості продукції тощо.

В цих умовах, як вважає більшість західних економістів, перевагу слід віддати складанню калькуляцій собівартості продукції «методом величини покриття». Зміст цього методу полягає в тому, що по окремих видах продукції розподіляються тільки змінні витрати, а також розраховується маржинальний прибуток (власне це і є величина покриття).

В умовах централізованого планування підприємства складали тільки повну калькуляцію собівартості продукції, тобто на продукцію розподілялися і змінні, і постійні витрати. Складання повних калькуляцій собівартості продукції було основою для централізованого встановлення цін на сільськогосподарську продукцію і послуги. В умовах ринку індивідуальна собівартість є поганим орієнтиром для встановлення ціни, яку зазвичай визначають, ґрунтуючись на інформації про конкурентів. Ціни встановлює ринок. Винятком є монопольний ринок, ринок з регульованою ціною і ринок унікальних видів продукції.

Некорисна повна собівартість продукції й для рішень з вибору асортименту. Це завдання успішно вирішується при складанні калькуляцій «методом величини покриття», тобто з використанням маржинального прибутку. Справа в тому, що встановлення цін, асортименту, масштабів виробництва повинно базуватися на взаємозв'язку між ціною і можливим обсягом реалізації, що метод повної калькуляції не враховує при побудові.

В той же час перехід до складання калькуляцій «методом величини покриття» зовсім не означає відмову від складання повних калькуляцій. В умовах ринку важливою конкурентною перевагою є низькі витрати на виробництво продукції, тому підприємству необхідно мати інформацію про повну фактичну собівартість продукції, щоб порівняти її з плановою, а також з ринковою ціною і собівартістю продукції у конкурентів.

На Україні, відповідно до введеного в дію з 01.01.2000 р. П(С)БО 16 «Витрати» і внесеними в нього з 01.07.2000 р. змінами практично відміняється (в усякому разі в обліку) повний розподіл витрат, а з термінології зникає навіть

категорія повної собівартості продукції. У собівартість реалізованої продукції окрім прямих (змінних) витрат включаються загальновиробничі (постійні не-прямі виробничі) витрати. Таким чином, у виробничу собівартість не включаються адміністративні, збутові та інші операційні витрати.

Фактично П(С)БО 16 не використовуються нові підходи в калькулюванні собівартості продукції. У стандарті навіть не згадуються терміни «директ-костинг» і «маржинальний прибуток» («валова маржа»), що значно звужує можливості цього методу в управлінні витратами і прибутком. Різниця між ціною і так званою «собівартістю реалізованої продукції» не є ані прибутком в звичайному його розумінні, ані маржинальним прибутком.

Але за умови ведення статистичного обліку суб'єктами господарювання та складання ними статистичної форми № 50 сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», що затверджена наказом Держкомстату України від 06.11.2007р. № 403, повинні визначати повну собівартість продукції (робіт, послуг) [3]. Так, згідно порядку складання даної форми, адміністративні витрати, які неможливо віднести на певний вид продукції або послуги прямо, розподіляються за видами продукції і послугами пропорційно їхній виробничій собівартості.

Розподіл накладних невиробничих витрат необхідний не тільки для розрахунку повної собівартості виробів, він необхідний також для реального використання в плануванні і аналізі показників «беззбиткового обороту» (точок беззбитковості, порогу рентабельності), «сили дії операційного важеля» тощо. Тому підхід до цієї проблеми повинен бути комплексним і системним, щоб врахувати всі аспекти взаємодії цих показників.

Важливо знайти і використати такий метод розподілу адміністративних витрат, який дозволив би проводити ці розрахунки оперативно і без зайвих витрат праці й часу.

На думку авторів підручника «Фінансовий менеджмент» «...одним із найбільш розповсюджених і точних способів є зважування постійних витрат в тій частині виручки, яку забезпечує дана продукція в сумарній виручці» [4, с.215].

У інших джерелах розподіл постійних витрат пропорційно виручці називають вже «класичним».

Будь-який метод розподілу накладних невиробничих витрат базується на певних допущеннях. Очевидно, що розподіл адміністративних витрат пропорційно виручці вигідно відрізняється від їх розподілу пропорційно оплаті праці, витрат матеріалів, машино-годин роботи і т.д. Проте це все-таки не найкращий метод.

Проведений аналіз показав, що найбільш точним методом є розподіл адміністративних витрат пропорційно маржинальному прибутку.

Пол Хейне в своїй книзі «Економічний спосіб мислення» писав: «Оволодіння будь-якою концепцією необхідно сумішати з показом її практичних можливостей» [5, с11]. Дотримуючи це правило в табл. 1 та 2 дослідимо переваги і недоліки цих методів на практиці.

Таблиця 1

**Калькуляція собівартості продукції методом «величини покриття» в ДСГП «Агроцентр» Михайлівського району, 2008р. (тис.грн.)**

Показники	Види культур					Всього
	Пшениця озима	Ячмінь озимий	Ячмінь ярий	Соняшник на зерно	Ріпак озимий	
1	2	3	4	5	6	7
Витрати на оплату праці	367,6	56,4	174,4	190,6	47,4	836,4
Насіння та посадковий матеріал	357,1	53,2	168,4	184,5	46,0	809,2
Добрива	427,2	63,7	202,5	220,7	55,1	969,2
Паливо	925,6	142,5	435,6	478,3	119,3	2101,3
Оплата послуг і робіт сторонніх організацій	319,2	47,7	149,4	164,8	41,2	722,3
Інші матеріальні витрати	102,6	15,9	49,8	52,7	13,2	234,2
Амортизація	131,6	20,7	63,4	68,0	17,0	300,7
Інші загальновиробничі витрати	558,0	85,1	263,4	288,4	71,9	1266,8
Всього змінних витрат	3188,9	485,2	1506,9	1648,0	411,1	7240,1
Адміністративні витрати	-	-	-	-	-	42,0
Ціна реалізації, грн.	89,4	88,9	88,9	82,6	241,6	-

## Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7
Валове виробництво, ц	54140	9523	25615	26326	4417	120021
Обсяг реалізації, ц	58676	9523	27500	25525	4417	125641
Виробнича собівартість	3188,9	485,2	1506,9	1648,0	411,1	7240,1
Виручка від реалізації	5244,9	847,5	2447,3	2108,1	1067,4	11715,2
Маржинальний прибуток	1651,27	361,40	770,24	526,52	656,1	3965,53
Собівартість реалізованої продукції	3456,9	485,2	1396,7	1597,8	411,1	7347,7
Чистий прибуток	1788	362,3	1050,6	510,3	656,3	4325,5

В табл. 1 надана в скороченому вигляді калькуляція собівартості продукції методом «величини покриття», що дає повну інформацію для розподілу накладних витрат порівняними методами. Результати розрахунків зведені в табл. 2 з врахуванням, що рівень товарності складає 100 %.

Таблиця 2

**Розподіл накладних витрат і розрахунок економічних показників в ДСГП «Агроцентр», 2008р. (тис. грн.)**

Показники	Види культур					Всього
	Пшениця озима	Ячмінь озимий	Ячмінь ярий	Соняшник на зерно	Ріпак озимий	
<i>Розподіл пропорційно виручці : <math>K_v = 0,0037</math></i>						
Виручка від реалізації	4840,12	847,50	2277,20	2174,50	1067,40	11206,72
Накладні витрати	18,14	3,18	8,53	8,15	4,00	42,00
Повна собівартість	3207,04	488,38	1515,43	1656,15	415,10	7282,10
Прибуток	1633,08	359,12	761,77	518,35	652,30	3924,62
Рентабельність, %	50,92	73,53	50,27	31,30	157,14	53,89
<i>Розподіл пропорційно маржинальному прибутку : <math>K_{mnp} = 0,0106</math></i>						
Маржинальний прибуток	1651,27	361,4	770,24	526,52	656,1	3965,53
Накладні витрати	17,50	3,82	8,15	5,58	6,95	42,0
Повна собівартість	3206,40	489,02	1515,05	1653,58	418,05	7282,10
Прибуток	1633,72	358,48	762,15	520,92	649,35	3924,62
Рентабельність, %	50,95	73,31	50,30	31,50	155,33	53,89
<i>Розподіл пропорційно виробничій собівартості : <math>K_c = 0,0058</math></i>						
Виробнича собівартість	3188,9	485,2	1506,9	1648,0	411,1	7240,1
Накладні витрати	18,5	2,81	8,74	9,56	2,39	42,0
Повна собівартість	3207,40	488,01	1515,64	1657,56	413,49	7282,10
Прибуток	1632,72	359,49	761,56	516,94	653,91	3924,62
Рентабельність, %	51,0	73,70	50,20	31,20	158,10	53,89

Дані табл. 2 свідчать, що економічні показники в цілому по підприємству згідно різних методик розподілу адміністративних витрат мають невагомі відхилення за провідними культурами, але існують деякі відхилення саме в розрізі розподілених витрат, що впливає на кінцевий фінансовий результат, зокрема в порівнянні за базою, як маржинальний прибуток та виробнича собівартість: за пшеницею озимою збільшення даних витрат відбудеться на 1000 грн., по со- няшнику - на 3980 грн., а витрати за ячменем озимим зменшаться на 1010 грн., ячменем ярим – 590 грн. та ріпаком озимим – 4560 грн. відповідно.

За умови, що адміністративні витрати є витратами звітного періоду, то, як правило, повинні бути списані за один виробничий цикл (звітний період) шляхом розподілу на продукцію (роботи, послуги) даного періоду. Тобто, враховуючи методично-запропоновану базу розподілу, а саме виробничу собівартість (згідно вимог складання форми № 50 с.г.), слід підкреслити деякі неспівставності, зокрема: 1) при розподілі даних витрат обирається до уваги саме обсяг фактично реалізованої продукції, який, як свідчать практичні дослідження, в багатьох випадках перевищує валове виробництво даних видів продукції, що, на нашу думку, некоректно впливає на подальші розрахунки та 2) при відповідних розрахунках буде врахована собівартість, що відображає витрати на виробництво саме даного фактичного обсягу реалізації продукції. Тобто дана методика розподілу адміністративних витрат та їх включення до повної собівартості продукції вимагає детального вивчення та корегування.

За умови розподілу адміністративних витрат пропорційно виручки від реалізації, то так само існує імовірність реалізації продукції понад фактичне її виробництво, що також вплине на викривлення кінцевого результату діяльності підприємства.

Так, на нашу думку, саме маржинальний прибуток, який визначається на основі відповідних діючих показників, як ціна реалізації (договірна, ринкова тощо) та фактично понесених змінних витрат на одиницю продукції з посліду- ючим врахуванням обсягу виробництва та реалізації, виступає найбільш доці- льною базою для розподілу накладних невиробничих витрат та їх включення до

повної собівартості продукції (робіт, послуг).

Така методика вимагає перегляду методичних рекомендацій щодо розрахунку повної собівартості з врахуванням фактичного обсягу виробництва та реалізації даних видів продукції (робіт, послуг).

**Висновки.** Проведене дослідження свідчить, що з використанням декількох методик, отримується різний результат щодо собівартості й прибутковості (збитковості) продукції. Але все ж таки, схилиємось до думки, що самою ефективною базою розподілу адміністративних витрат з метою формування повної собівартості продукції є маржинальний прибуток. Це пов'язано з тим, що саме даний показник реально відображає отриманий дохід від реалізації продукції, понесені виробничі витрати на її вирощування й відповідно утримує в собі частку покриття постійних витрат й чистого прибутку. Запропонована база розподілу напряду пов'язана із ступенем «участі» витрат на виробництво даних видів продукції.

### Література

1. Чумаченко М. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку на Україні/ М. Чумаченко // Баланс.- 1999.-№ 44.-С.5-14.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318 // Галицькі контракти. - 2000. - № 5. - С.-82-87.
3. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 50-ст "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" [Електронний ресурс]: наказ Держкомстату України від 06.11.2007р. N 403. - Режим доступу: <http://www.balance.ua/download/blanks/26.01.12.50.doc>
4. Финансовый менеджмент: теория и практика / Под. ред. Стояновой Е.С. – М.: Перспектива, 1996. – 405с.
5. Хейне П. Экономический образ мышления: Пер. с англ.. / 2-е изд./ П. Хейне. – М.: Дело, 1973. – 704с.