УДК 657.471.65

Юлія Чебан **Yulia Cheban**

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ

FEATURES OF ACCOUNTING AND CONTROL OF ADMINISTRATIVE COSTS: THEORETICAL ASPECTS AND WAYS OF IMPROVEMENT

У статті розглянуто основні теоретичні аспекти обліку і контролю адміністративних витрат. На підставі результатів дослідження запропоновано напрями удосконалення класифікації і обліку адміністративних витрат. Доведено доцільність і необхідність використання субрахунків і аналітичних рахунків для обліку адміністративних витрат.

Ключові слова: *адміністративні витрати, облік, контроль, класифікація, субрахунки, аналітичні рахунки.*

В статье рассмотрены основные теоретические аспекты учета и контроля административных затрат. На основе результатов исследования предложены направления усовершенствования классификации и учета административных затрат. Доказаны целесообразность и необходимость использования субсчетов и аналитических счетов для учета административных затрат.

Ключевые слова: *административные затраты, учет, контроль, классификация, субсчета, аналитические счета.*

In the article the main theoretical aspects of accounting and control of administrative costs are considered. On the basis of research results the directions of improvement of classification and accounting of administrative costs are offered. The expediency and the necessity of the use of analytical accounts and subaccounts for accounting of administrative costs are proved.

Keywords: *administrative costs, accounting, control, classification, subaccounts, analytical accounts.*

Постановка проблеми. Підвищення ефективності господарювання підприємств, зокрема аграрних, зводиться, у першу чергу, до оптимізації та зниження обсягу різних витрат, які виникають у процесі діяльності суб'єктів господарювання: від собівартості продукції та послуг до витрат, які безпосередньо списують на фінансовий результат.

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Вони характеризують витрати звітного періоду, які безпосередньо не пов'язані з виробництвом продукції. Адміністративні витрати, які є витратами на управління, потребують своєчасного, повного та об'єктивного відображення в бухгалтерському обліку, а також, на думку деяких науковців, раціонального розподілу [5, 7] та розмежування адміністративних і управлінських витрат [10]. Водночас, адміністративні витрати хоча й не беруть участі у створенні продукції, але є необхідними для нормального функціонування виробництва [1].

Удосконалення обліку непрямих витрат, зокрема адміністративних, є підставою для отримання інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень у сучасних умовах, а також забезпечення оперативності і аналітичності обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку адміністративних витрат досліджено у працях таких вчених, як Н. С. Андрющенко, П. В. Іванюта, Г. О. Партін, В. Я. Фаріон та інші. Водночас, існує потреба у подальшому дослідженні та вдосконаленні класифікаційних ознак адміністративних витрат і відображення в облікових регістрах та внутрішніх документах аграрних підприємств, які мають особливості у функціонуванні та управлінні витратами.

Мета дослідження. Узагальнення теоретичних особливостей та окреслення основних напрямів удосконалення класифікації, обліку і контролю адміністративних витрат.

Виклад основного матеріалу. У процесі діяльності господарюючого суб'єкта виникають витрати, які у виробничу собівартість не включають, а розглядають як витрати того періоду, в якому вони були чи будуть здійснені. У 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 [9]. Адміністративні витрати, які мають місце на підприємстві будь-якої форми власності та господарювання, також відносяться до витрат періоду. Водночас, на думку В. П. Ярмоленка, покриття адміністративних витрат «валовим» прибутком перекручує їх економічну суть [11].

Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством [8]. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» до адміністративних витрат відносять:

– загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

– витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

– витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

– винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

– витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо);

– амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

– витрати на врегулювання спорів у судових органах;

– податки;

– збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

– плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

– інші витрати загальногосподарського призначення [8].

Загальна методика побудови обліку адміністративних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності та затрат на збут. Тобто, 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.

Отже, для потреб фінансового обліку адміністративні витрати за даними первинного обліку з відображення витрачання запасів, нарахування заробітної плати, нарахування амортизації, нарахування і сплати за роботи і послуги, нарахування і сплати податків накопичують у регістрах синтетичного обліку з подальшим списанням на фінансовий результат і звітним відображенням лише однією сумою у формі фінансової звітності 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [6].

Класифікація витрат є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами [4]. 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.

Адміністративні витрати можуть бути запланованими і незапланованими, контрольованими і неконтрольованими, доцільними і недоцільними, разовими і такими, що періодично повторюються, релевантними і нерелевантними тощо.

Основні результати проведеного дослідження щодо особливостей і стану бухгалтерського обліку адміністративних витрат на сільськогосподарських підприємствах Миколаївської області зазначимо у табл. 1.

Отже, незважаючи на питому вагу адміністративних витрат у структурі загальних витрат досліджуваних підприємств, доцільність їх вивчення і подальшого пошуку напрямів оптимізації і удосконалення обліку підтверджується збільшенням обсягу таких витрат з роками, їх безпосереднім впливом на фінансовий результат діяльності підприємств, необхідністю їх аналізу і планування.

Аналітичний облік адміністративних витрат дозволяє здійснювати їх аналіз, контроль і приймати відповідні управлінські рішення. Для удосконалення аналітичного обліку адміністративних витрат пропонуємо використовувати обліковий регістр – Відомість обліку адміністративних витрат за їх видами, групами, елементами, підрозділами підприємств, де вони виникають.

Таблиця 1

Результати дослідження особливостей обліку адміністративних витрат у сільськогосподарських підприємствах Миколаївської області за 2011 – 2013 рр.

Елемент дослідження	Значення
Темп зростання обсягу адміністративних витрат, %	12–31 %
Питома вага адміністративних витрат у загальному обсязі витрат підприємств, %	2,7–5,4 %
Основні адміністративні витрати, які здійснюють на досліджуваних підприємствах	Витрати на оплату праці адміністративного персоналу; відрахування на соціальні заходи; витрати на обслуговування і оплату послуг банку; канцтовари; електроенергія; газ; амортизація необоротних активів адміністративного призначення; витрати на відрядження; витрати на обслуговування бухгалтерських, юридичних та інших програм; податки і платежі; консультаційні послуги; послуги зв'язку та інші
Характеристика загальної структури адміністративних витрат, %	Питома вага – заробітна плата адміністративного персоналу (52–57 %)
Основні первинні документи для обліку адміністративних витрат на досліджуваних підприємствах	Табель обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість, видатковий касовий ордер, накладна внутрішньогосподарського призначення, платіжне доручення, рахунок, відомість нарахування амортизації, звіт про використання коштів, виданих під звіт або на відрядження, та інші
Синтетичний облік адміністративних витрат	Рахунок 92 «Адміністративні витрати» без використання субрахунків
Аналітичний облік адміністративних витрат	За видами витрат (3 % від обстежених підприємств), всі інші – не використовують
Використання зведеного документу з обліку адміністративних витрат	Не використовують
Аналіз адміністративних витрат	Не проводять
Планування адміністративних витрат	Не здійснюють

Джерело: побудовано на підставі досліджень автора.

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 тощо;

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

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

Таблиця 2

Запропонована класифікація адміністративних витрат для удосконалення їх обліку і контролю

	Групи (субрахунки)	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, відділ маркетингу і збуту 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)	

Джерело: розробка автора.

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 в цілому, так і у розрізі їх окремих груп, що лежить в основі ефективного управління адміністративними витратами на усіх стадіях розвитку діяльності.

Для вдосконалення синтетичного і аналітичного обліку адміністративних витрат у господарстві доцільно за наведеною класифікацією використовувати субрахунки і аналітичні рахунки, за якими і відображати витрати у відомості.

Важливою і ефективною передумовою досягнення економії адміністративних витрат на аграрних підприємствах є організація на підприємстві постійного контролю за цією групою видатків [2]. Досягти успіху завдяки лише оперативному контролю, який забезпечують працівники та керівництво під час оформлення (підписання) первинних документів, неможливо. Отже, має бути впроваджено попередній і наступний контроль адміністративних витрат та забезпечено постійну взаємодію всіх зазначених видів контролю.

Основними завданнями внутрішнього контролю адміністративних витрат підприємств є: формування ефективних інформаційних потоків, що задовольнили б потреби керівництва підприємства та його структурних підрозділів у достатній інформації для прийняття необхідних стратегічних та оперативних рішень з питань управління адміністративними витратами; отримання необхідних для внутрішньогосподарських потреб управління і складання фінансової та управлінської звітності даних про адміністративні витрати за елементами витрат і за калькуляційними статтями в цілому по підприємству; забезпечення достовірного відображення в оперативному, управлінському та фінансовому обліку, а також у внутрішньогосподарській звітності фактичної величини адміністративних витрат структурних підрозділів підприємства; формування інформації для вдосконалення процесу планування адміністративних витрат як у цілому по підприємству, так і по окремих структурних підрозділах; контроль за непродуктивними і нераціональними адміністративними витратами з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів їх зниження [3].

До складу інформаційної бази внутрішнього контролю адміністративних витрат підприємства можна віднести: нормативно-правові акти щодо законності господарської діяльності та організації обліку; нормативні акти щодо регламентування складу адміністративних витрат, їх обліку та списання; інформацію про облікову політику підприємства щодо адміністративних витрат; планово-нормативну інформацію про адміністративні витрати підприємства; внутрішню організаційно-розпорядчу документацію; матеріали попередніх зовнішніх і внутрішніх перевірок; первинні і зведені облікові документи та регістри аналітичного і синтетичного обліку адміністративних витрат; фінансову звітність [12].

Отже, ведення бухгалтерського обліку адміністративних витрат за групами і субрахунками, відображення їх у зведеному документі – Відомості адміністративних витрат дозволить вдосконалити ефективність внутрішнього контролю у господарствах і здійснювати його у певній послідовності: визначення законності господарської операції; забезпечення наявності первинних облікових документів; забезпечення синтетичного і аналітичного обліку адміністративних витрат; забезпечення правильності, обґрунтованості і повноти віднесення (списання) адміністративних витрат на рахунок фінансових результатів; здійснення аналізу адміністративних витрат; прийняття управлінських рішень.

Зазначена послідовність контрольних дій включатиме попередній, поточний і наступний контроль адміністративних витрат, що надасть можливість здійснювати їх аналіз і приймати на основі отриманої інформації ефективні і своєчасні управлінські рішення. Це, у свою чергу, матиме позитивний вплив на загальні результати господарювання підприємства.

Зазначимо, що система управління витратами передбачає:

– нормування витрат ресурсів;
– планування витрат за їхніми видами;
– контроль за рівнем витрат;
– облік та аналіз витрат, визначення їх впливу на результати діяльності підприємства;
– пошук та виявлення чинників, що впливають на економію всіх видів ресурсів підприємства;
– формування дієвої системи мотивації працівників до контролю та зменшення витрат;
– матеріальне стимулювання економії ресурсів та зниження витрат.

У системі управління витратами важливе місце належить обліку і аналізу витрат. Облік витрат передбачає спостереження, ідентифікацію, вимірювання та реєстрацію фактів витрачання ресурсів у

процесі господарської діяльності підприємства. Основною метою організації обліку витрат є створення інформаційної бази для здійснення аналізу витрат та прийняття управлінських рішень. Аналіз витрат проводиться з метою визначення обґрунтованості понесених витрат та оцінювання впливу окремих факторів на їх величину. Результати аналізу дають змогу виявити резерви зниження витрат підприємства та причини перевитрат, а також визначити базу для планування витрат.

Враховуючи управлінський аспект аналізу витрат, його проводять, як правило, у такій послідовності: аналіз динаміки витрат; аналіз структури витрат; аналіз витрат на 1 грн. виготовленої і реалізованої продукції; аналіз собівартості окремих видів продукції; оперативний аналіз собівартості.

В цілому, аналіз витрат передбачає порівняння фактичних і прогнозованих показників у звітному періоді, фактичних – за ряд звітних періодів, визначення факторів, що впливають на рівень показника та міри їх впливу. Аналіз динаміки витрат дає можливість виявити тенденції зміни витрат, розробити заходи для їх оптимізації та недопущення зайвих витрат і втрат на виробництві. Дослідження складу і структури витрат необхідно проводити для того, щоб виявити ті витрати, які мають найбільшу питому вагу, а отже, й справляють найбільший вплив на динаміку витрат, та щоб вивчити причини зміни витрат і визначити шляхи їх зниження.

Вважаємо, що важливим аспектом аналізу витрат підприємства є оцінка ефективності формування витрат, яка характеризується співвідношенням прибутку та витрат, понесених для його отримання, тобто рентабельністю, або оберненим показником – періодом окупності витрат. Оскільки найбільшу питому вагу у загальній величині витрат підприємства мають операційні витрати, то з них і доцільно розпочинати аналіз ефективності формування витрат. Необхідна інформація для проведення розрахунків акумулюється у річних звітах про фінансові результати підприємств.

Аналітичність інформації про адміністративні витрати характеризується визначенням таких показників:

– рентабельність адміністративних витрат як відношення показника чистого прибутку підприємства до обсягу адміністративних витрат;

– коефіцієнт окупності адміністративних витрат як відношення обсягу адміністративних витрат до показника чистого прибутку підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Удосконалення класифікації, обліку і контролю адміністративних витрат є підставою для їхнього ґрунтовного аналізу і планування, які у сукупності спрямовані на оптимізацію і мінімізацію витрат, враховуючи їх безпосередній вплив на фінансовий результат діяльності підприємства. Перспективами подальших досліджень є вивчення чинної законодавчо-нормативної бази, поглядів науковців і обґрунтування доцільності розподілу адміністративних витрат.

Список використаної літератури

1. Андрющенко Н. С. Формування інформації про адміністративні витрати в управлінському обліку [Електронний ресурс] / Н. С. Андрющенко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua
2. Безверхий К. В. Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат підприємств / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 193–208.
3. Васка В. М. Значення внутрішнього контролю для забезпечення ефективності управління адміністративними витратами підприємств торгівлі [Електронний ресурс] / В. М. Васка, О. І. Опольський. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com
4. Дишко І. Ю. Теоретичні аспекти сутності і класифікації адміністративних витрат / І. Ю. Дишко, Ю. Ю. Штулер // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 5. – С. 222–227.
5. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів : навч. посіб. / П. В. Іванюта. – К. : Центр навч. літератури, 2011. – 362 с.
6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua
7. Партин Г. О. Управлінський облік : навч. посіб. / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – К. : Знання, 2007. – 303 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua
9. Фаріон В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств [Електронний ресурс] / В. Я. Фаріон // Економічні науки. – 2011. – Вип. 8 (29), ч. 4. – Режим доступу : http://library.tneu.edu.ua – (Серія : Облік і фінанси).

10. Чепіль Б. А. Розмежування адміністративних та управлінських витрат підприємства [Електронний ресурс] / Б. А. Чепіль. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/15963/1/60_390-397_Vis_725_ Ekonomika.pdf
11. Ярмоленко В. П. Про склад і класифікацію виробничих витрат / В. П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 11. – С. 20–24.
12. Ясінська А. І. Обліково-інформаційне забезпечення формування системи контролю витрат підприємства / А. І. Ясінська // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : зб. наук. праць / [відп. ред. О. Є. Кузьмін]. – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2012. – С. 293–299.

References

1. Andryushchenko, N. S. (2010) Formation of the information concerning administrative costs in management accounting. [Internet]. *Oblik i finansy APK*, (1). Available from: <http://www.nbuv.gov.ua>
2. Bezverkhy, K. V. (2010) Internal control of indirect costs of enterprises. *Financy, oblik i audyt*, (16), pp. 193–208.
3. Vasca, V. M. and Opolsky, O. I. The value of internal control to ensure the effectiveness of trade administrative costs' control. [Internet]. Available from: <http://www.rusnauka.com>
4. Dyshko, I. Y. and Shtuler, Y. Y. (2010) Theoretical aspects of the nature and classification of administrative costs. *Actual'ni problemy ekonomiky*, (5), pp. 222–227.
5. Ivaniuta, P. V. (2011) Internal farm (management) accounting in production subdivisions of agricultural economic entities. Kyiv: Tsentr navchal'noyi literatury, 362 p.
6. Guidelines for filling in the forms of financial statements. [Internet]. Official web-site of Verkhovna Rada of Ukraine. Available from: <http://zakon.rada.gov.ua>
7. Partyn, G. O. and Zagorodniy, A. G. (2007) Management accounting. Kyiv: Znannya, 303 p.
8. Regulations (standards) 16 «Expenses» [Internet]. Official web-site of Verkhovna Rada of Ukraine. Available from: <http://zakon.rada.gov.ua>
9. Farion, V. Ya. (2011) Formation and accounting of enterprises administrative costs. [Internet]. *Ekonomichni nauky. Seriya: Oblik i financy*, Vol. 8 (29), p. 4. Available from: <http://library.tneu.edu.ua>
10. Chepil, B. A. Separation of administrative and management costs of an enterprise. [Internet]. Available from: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/15963/1/60_390-397_Vis_725_Ekonomika.pdf>
11. Yarmolenko, V. P. (2000) On the structure and classification of manufacturing costs. *Buhgalteriya v sil's'komu hospodarstvi*, (11), pp. 20–24.
12. Yasins'ka, A. I. (2012) Accounting and information support of the formation of enterprise's cost control. *Management ta pidpryemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku:* collected works. In: O. E. Kuzmin (Ed.). Lviv: Vydavnytstvo Lvivs'koyi politechniky, pp. 293–299.

Стаття надійшла до редакції 31.03.2014.

Відомості про автора

Ю. Ю. Чебан, кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Миколаївський національний аграрний університет.