ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ЕВОЛЮЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ В НЕЗАЛЕЖНІЙ УКРАЇНІ

Артюшок К.А.,
старший викладач кафедри фінансів
Міжнародний університет «РЕГІ» імені акад. С. Дем 'янчука,
аспірант економічного факультету
Львівський національний університет ім. І. Франка.

РЕЗЮМЕ

В статті представлена еволюція адміністративних витрат в незалежній Україні, а також охарактеризована нова методика калькуляції виробничої собівартості продукції та оптової ціни підприємства, що базується на використанні ПБО16 «Витрати», визначено місце адміністративних витрат та витрат на збут в цьому розрахунку.

В статье представлена эволюция административных затрат в независимой Украине, а также дана характеристика новой методике калькулирования производственной себестоимости продукции и оптовой цены предприятия, которая базируется на использовании ПБУ 16"Затрати», определено место административных и збытовых затрат в этом расчете.

This article presents evolution of administrative expenses in Ukraine and describes delineate the new methods in calculation ofproduct cost and manufacturer's price what based on Standard of accounting «Costs». The author attacks attention to importance of the administrative expenses and sales expenditures in this computation.

В процесі господарської діяльності підприємство здійснює придбання матеріалів, сплачує за послуги, виплачує заробітну плату, тобто несе певні витрати. Іншими словами, спрямовує кошти на придбання необхідних йому трудових та натурально-речових ресурсів. Встановлення загальної величини витрат, порядку 'їх здійснення, порівняння із виручкою від реалізації готової продукції дасть можливість підприємству визначити фінансовий результат його діяльності. Таким чином, облік витрат - одна з найважливіших складових бухгалтерського обліку, що виник на етапі зародження торгових відносин як наслідок необхідності правильного встановлення ціни на продукт.

В умовах товарно-грошових відносин суспільні витрати приймають форму вартості. Натурально-речові витрати виробництва, які виступають у вартісних формах при відокремленні приймають форму собівартості

Собівартість виробів може включати в себе прямі та непрямі витрати, які розподіляються між декількома видами продукції. Існують також витрати, які не входять до собівартості продукції, а компенсуються за рахунок прибутку.

Політичні процеси завжди займали особливе місце в сфері економічних інтересів нашого суспільства і держави. Тому зі зміною власників змінилися і підходи до системи обліку. Зміни торкнулися і складу непрямих витрат.

В 90-х роках в Україні в практиці обліку згідно з Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України №473 від 26 квітня 1996 року (надалі Типове положення) [2] за статтями калькуляції непрямі витрати розподілялися на витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання, загальновиробничі та загальногосподарські витрати.

На підставі цього документу великі і середні підприємства розробляли свої інструкції, в яких було викладено особливості впровадження нормативного обліку виробництва й організації внутрішньогосподарського розрахунку.

До загальногосподарських витрат належали витрати, які були викликані організацією і управлінням виробництва по підприємству в цілому. За часів Радянського Союзу загальногосподарські витрати мали назву загальнозаводських витрат. Була передбачена наступна номенклатура статей загальногосподарських витрат: витрати на обслугову-

вання виробничого процесу, витрати із забезпеченням сторожової та пожежної охорони, службові відрядження, витрати, пов'язані з управлінням виробництвом, амортизаційні відрахування, інші витрати. У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку і прийняттям П(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.99 р. №318. Внесено докорінні зміни до складу і формування собівартості промислової продукції (робіт, послуг), а це в свою чергу зачепило і питання калькулювання, ціноутворення, обліку непрямих витрат, рентабельності та ін.

Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

Однак у ПБО 16 не наведено докладної класифікації витрат, що має велике значення як для організації обліку прямих та непрямих витрат, здійснення політики ціноутворення, проведення аналізу і прийняття управлінських рішень.

Якщо докладніше проаналізувати ПБО 16 то можна констатувати що непрямі витрати трактуються як витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [3].

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається, згідно з ПБО, з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

В окрему групу виділені у Положенні адміністративні витрати, до яких відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- 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, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- вктрати 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.

В економічному значенні вони трактуються як аналог більш звичних нам загальногосподарських витрат. Але не можна ставити знак рівності між загальногосподарськими та адміністративними витратами. Між ними існує ціла низка відмінностей.

На жаль визначення у ПБО 16 адміністративних витрат доволі розпливчате і не дозволяє у цілому ряді випадків прямо класифікувати ті чи інші елементи витрат.

За аналогією з податковим обліком можна цілу групу витрат назвати витратами подвійного призначення, які можуть бути віднесені і до загальновиробничих, і до адміністративних витрат. Необхідно зазначити що подібна проблема існувала й раніше, одні й ті ж витрати залежно від місця їх використання могли належати або до загальновиробничих або до загальногосподарських. Пояснюється це тим, що багато в чому класифікацію витрат визначає специфіка конкретного виробництва і умовність самих понять «управління виробництвом», «обслуговування виробничого процесу» (складові загальновиробцичих витрат) та «витрати спрямовані на обслуговування та управління підприємством»

(адміністративні витрати). Це буде справедливо і для віднесення колишніх загальногосподарських витрат до інших витрат операційної діяльності.

Трансформацію загальногосподарських витрат в адміністративні можна представити у вигляді таблиці, що запропонована Є. Котляровим, та Ю. Івановим [4].

Таблиця 1.

Трансформація загальногосподарських витрат Типового положення в адміністративні згідно стандарту 16 «Витрати»

№ з/п	Номенклатура статей загальногосподарських витрат (п.75 Типового положення)	Стаття витрат в управлінському обліку
1.	Витрати на обслуговування виробничого процесу	
1.1.	Витрати на придбання сиров ини, матеріалів, пристроїв та інших засобів і предметів праці транспортно-заготівельних витрат)	Сировина й матеріали (витрати на придбання входять до первісної вартості запасів як одна із складових
1.2.	Витрати на проведення поточного ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування основних виробничих фондів загальногосподарського характеру, у тому числі взятих у тимчасове користування за угодами оперативної оренди (лізингу), за винятком їх реконструкції і модернізації	Адміністративні витрати
1.3.	Витрати на контроль за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг)	Загальновиробничі витрати
1.4.	Витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки праці	Частково - загальновиробничі, частково - адміністративні, частково - витрати на збут
1.5.	Витрати на забезпечення санітарно-гігієніч- них та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю підприємства	Частково - загальновиробничі, частково - адміністративні, частково - витрати на збут
1.6.	Витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундирування, форменим одягом, захисними пристроями та спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством;	Частково - загальновиробничі, частково - адміністративні, частково - витрати на збут
2.	Витрати пов'язані із забезпеченням пожежної і сторожової охорони	Загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут
3.	Поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення	Загальновиробничі витрати*
4.	Витрати на службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством	Первісна вартість запасів (у частині ТЗВ), адміністративні витрати, витрати на збут
5.	Витрати, пов'язані з управлінням виробництвом	Адміністративні витрати, за винятком витрат на оплату праці працівників, що займаються заготівлею запасів (їх включають до первісної вартості запасів), збутом продукції (витрати на збут
6.	Витрати пов'язані з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи - у частині виплат працівникам підприємства середньої заробітної плати за основним місцем роботи та відповідних нарахувань за час їх навчання з відривом від виробництва у закладах системи підвищення кваліфікації і перепідготовки кадрів. Адміністративні витрати - решта витрат, пов'язаних з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів.

7.	Витрати, пов'язані з набором робочої сили	Інші витрати операційної діяльності
8.	Витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад	Інші витрати операційної діяльності
9.	Витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом	Інші витрати операційної діяльності
10.	Платежі за обов'язковим страхуванням майна підприємства та громадянської відповідальності	Адміністративні витрати - у частині страхування майна. Загальновиробничі витрати - у частині страхування окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (робіт, послуг) безпосередньо на роботах з підвищеної небезпекою для життя і здоров'я, передбачених законодавством
11.	Витрати на сплату відсотків за кредитами	Фінансові витрати
12.	Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ	Адміністративні витрати
13.	Витрати на утримання приміщень, що надаються безоплатно підприємствам громадського харчування	Інші витрати операційної діяльності
14.	Амортизація вартості основних засобів загальногосподарського призначення	Адміністративні витрати
15.	Сума сплачених відсотків (винагороди) за надані в оперативну та фінансову оренду основні засоби	Платежі за операційною орендою - загальновиробничі, адміністративні витрати або витрати на збут. Платежі за фінансовою орендою - фінансові витрати
16.	Податки, збори та інші обов'язкові платежі*	Адміністративні витрати
17.	Вартість безкоштовно наданих комунальних послуг	Інші витрати операційної діяльності
18.	Інші витрати	
18.1.	Нестача матеріальних цінностей на складах в межах норм природного убутку	У цехових коморах - загальновиробничі витрати, у центральних (загальноза-водських складах) - інші витрати операційної діяльності
18.2.	Виплати на відшкодування шкоди, завданої працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаних з виконанням ним трудових обов'язків	Інші витрати операційної діяльності
18.3.	Виплата звільненим працівникам вихідної допомоги та середнього заробітку	Інші витрати операційної діяльності
18.4.	Витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, також інші витрати, пов'язані з емісією цінних паперів	Адміністративні витрати

Не з усіма положеннями даної таблиці можна погодитись, так наприклад, витрати на контроль за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг) автори однозначно віднесли до загальновиробничих витрат керуючись П.15.7.ПБО 16, але, якщо такий контроль буде проведений працівниками апарату управління підприємством, то витрати на їх заробітну плату, а також певні матеріальні витрати повинні відноситись до адміністративних витрат. Таку точку зору, зокрема, підтримував О. Бородкін [5].

На нашу думку, не можна однозначно відносити поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення до загальновиробничих витрат, оскільки природоохоронна та природозберігаюча діяльність підприємства включає в себе також витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів, оплату послуг сторонніх організацій щодо приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод, інші види поточних витрат на збереження природи, платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу в межах лімітів, то природно частина їх може бути віднесена до статей адміністративних витрат.

Що стосується витрат пов'язаних з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів то Є. Котляров, та Ю. Іванов говорячи, що вони поділяються наступним чином: «витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи - у частині виплат працівникам підприємства середньої заробітної плати за основним місцем роботи та відповідних нарахувань за час їх навчання з відривом від виробництва у закладах системи підвищення кваліфікації і перепідготовки кадрів; адміністративні витрати - решта витрат, пов'язаних з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів» так і не визначають критерії відокремлення цих витрат. На наш погляд, тільки витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів саме управлінського (загальногосподарського) персоналу, повинні бути у складі адміністративних витрат [4].

Витрати, пов'язані з набором робочої сили також можна віднести до витрат подвійного призначення (за визначенням Є. Котлярова, та Ю. Іванова), оскільки їх можна відносити як до інших операційних витрат (Котляров, та Ю. Іванов помилково називають їх «інші витрати операційної діяльності»), так і до адміністративних, як це робив О. Бородин [5]. На нашу думку, оскільки чіткого визначення щодо цього в ПБО 16 не міститься, рішення може прийматись підприємством самостійно у руслі власної облікової політики, згідно п.5 ст.8 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність Україні» [1].

Потребує також уточнення кількість віднесених на адміністративні витрати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. До них необхідно відносити податки, збори та інші обов'язкові платежі (крім податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), встановлені ЗУ «Про систему оподаткування»: плата за землю, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, збір за спеціальне використання водних ресурсів, страхові внески на соціальне страхування від нещасних випадків, збори на обов'язкове державне пенсійне страхування за вартістю послуг стільникового зв'язку, портові збори, комунальний податок.

Помилковою, на наш погляд, є думка О Бородкіна щодо поділу нарахованої суми деяких податків між загальновиробничими та адміністративними витратами в залежності від виду чи місця у виробничому процесі об'єктів оподаткування. Оскільки, по-перше, згідно ПБО 16 тільки в складі адміністративних витрат передбачені «податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)», а, по-друге недоцільно розподіляти податкові платежі між об'єктами що згруповані згідно вимог фінансового обліку.

Узагальнююче вище наведене треба наголосити на необхідності ретельного аналізу працівниками бухгалтерських служб підприємств складу загальногосподарських (за старим обліком) та адміністративних (за новим обліком) витрат, неправильний їх перерозподіл приведе до перекручення фінансової звітності у частині собівартості реалізованої продукції та валового прибутку підприємства.

Одним із найскладніших і водночас спірних питань на сьогодні є виключення згідно ПБО 16 адміністративних витрат із складу як виробничої собівартості, так і собівартості реалізованої продукції. Таким чином на сьогодні виробнича собівартість менша за виробничу собівартість, яка обчислювалась згідно Положення №473 на суму загальногосподарських витрат. При чому для цілей управління витратами на рівні об'єкта витрат достатньо мати інформацію тільки про виробничу собівартість (тобто про ті витрати, які формуються на рівні окремої структурної одиниці), а про ефективність роботи можна судити за рівнем валового прибутку, а ось для цілей ціноутворення цієї інформації недостатньо: необхідно враховувати також адміністративні витрати і витрати на збут. Тобто показник повної собівартості розраховується тільки за власним бажанням підприємства і використовується не для фінансового обліку, а для аналізу, прогнозування та визначення конкурентоспроможної ціни на продукцію. При цьому працівники більшості виробничих підприємств вважають (і з цим важко не погодитись), що не включати загальногосподарські витрати до собівартості продукції не правильно, оскільки вони є реальними складовими собівартості конкретних виробів і пов'язані з процесом вироб-

ництва. Такі нововведення вимагають зміни методики розрахунку оптової ціни реалізації продукції.

Якщо раніше оптова ціна підприємства розраховувалась за формулою:

ОЦ=ПС+П+ПДВ, ДЕ

ОЦ - оптова ціна;
ПС - повна собівартість продукції;
ПДВ - податок на додану вартість;
П - прибуток.

То тепер вона має розраховуватись наступним чином:

ОЦ=ВС+АВ+ВЗ+П+ПДВ, ДЕ

ВС - виробнича собівартість;
АВ - адміністративні витрати;
ВЗ - витрати на збут. [6]

Очевидно, що збитковість (так сам як і вища рентабельність) виробництва окремих продуктів, яка з'являється через таку зміну методології калькулювання не може бути підставою для перегляду цін підприємства. В цьому зв'язку цікавими є питання розподілу частки адміністративних витрат між видами продукції підприємства. Оскільки на напівфабрикати внутрішнього споживання адміністративні витрати не поширюються, то їх визначення має значення тільки для товарних продуктів. Відповідно лише між товарними продуктами можуть розподілятися витрати.

Для розподілу потрібно ретельно вибрати критерій, який би був економічно обґрунтованим і задовольняв діючу законодавчо-нормативну базу. Зокрема можна порекомендувати розподіл пропорційно до виробничої собівартості (з урахуванням чи без урахування вартості сировини), вартості товарної продукції в теперішніх або порівняльних цінах, пропорційно до витрат на оплату праці тощо. Зазначимо, що цей критерій розподілу зовсім не обов'язково *повинен збігатися з критерієм, вибраним для розподілу за*гальновиробничих витрат.

ЛІТЕРАТУРА

1. ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність Україні», БОА №9,1999р.
2. Типове положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України №473 від 26 квітня 1996 року
3. П(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.99 р. №318.
4. Є. Котляров, Ю. Іванов Класифікація витрат за статтями калькуляції: непрямі та інші // Бухгалтерія. - 2001 - №24/1 - С.45.
5. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов // БОА - 2002 — №3 - с.32
6. Ткаченко Н. Формування виробничої собівартості продукції, незавершеного виробництва, рентабельності та визначення ціни продажу // БОА. - 2001. - №6. - с.29.

БЕЗРОБІТТЯ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ПОДОЛАННЯ

Бабійчук О,

Міжнародний університет "РЕГІ " імені академіка Степана Дем 'янчука

Стаття висвітлює сучасну картину на ринку праці України; причини, які породжують безробіття. Запропоновані аспекти вирішення ефективної організації системи професійної підготовки безробітних.

На сучасному етапі ринкового регулювання економіки проблема зайнятості населення України є однією з найгостріших соціально-економічних проблем, а таке явище як безробіття стало досить звичним і Україна вже має певний досвід у формуванні ринку праці і вирішенні проблем зайнятості населення. В числі перших Законів України про переході до ринкової економіки був Закон "Про зайнятість населення", прийнятий 1 березня 1991 року.

Зайнятість - це сукупність економічних, правових, соціальних, національних та інших відносин, пов'язаних із забезпеченням працездатного населення робочими місцями та