

Аналіз інформаційного забезпечення управління невиробничими витратами

Проаналізовано діючу систему обліку та фінансову звітність на предмет використання в управлінні невиробничими витратами. Виявлено недоліки сучасної інформаційної бази. Сформульовано основні принципи вдосконалення обліку невиробничих витрат

управління невиробничими витратами; облік витрат; фінансова звітність; аналіз інформаційної бази; облікова інформація

Ефективність процесу управління суттєвим чином залежить від якості інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень. В умовах реформування системи бухгалтерського обліку відбуваються суттєві зміни у побудові інформаційного забезпечення управління невиробничими витратами. В економічних дослідженнях присутнє розуміння специфіки та важливості цих витрат. Разом із тим, практично відсутні дослідження щодо інформаційного забезпечення їх управління.

Діючі нормативні документи, що регламентують облік витрат, та методичні рекомендації, розроблені на рівні міністерств і відомств, не враховують специфіки цих витрат і потреб інформаційного забезпечення управління ними.

Дослідженню проблем теорії та практики обліку й контролю окремих видів невиробничих витрат присвячені праці вітчизняних та російських вчених: В.Ф. Палія, О.С. Бородкіна, Б.І. Валуєва, В.В. Сопко, Д.У. Урабова, М.Г. Чумаченко, П.П. Новіченко, С.О. Стукова, В.Б. Івашкевича. Вагомий внесок у розробку теорії та практики обліку невиробничих витрат зробили закордонні вчені: Р. Адамс, К. Друрі, Б. Нідлз, М. Портер, Р. Каплан, Ч. Хорнгрен.

Разом із тим, потребує з'ясування сутність невиробничих витрат, як економічної категорії та розробки інформаційне забезпечення управління невиробничими витратами, адекватного ринковим умовам. В статті поставлено за мету дослідження аналітичних можливостей облікової інформації та звітності на предмет її використання в управлінні невиробничими витратами.

Відповідно до діючого Плану рахунків облік невиробничих витрат передбачено вести на трьох синтетичних рахунках. Це рахунок 92 "Адміністративні витрати" для обліку витрат, пов'язаних з обслуговуванням та управлінням підприємством, до яких повинні відноситися загальні корпоративні витрати; витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством; витрати на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення; витрати на винагороди за професійні послуги; витрати на зв'язок; амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання суперечок у судових органах; податки та збори; плата за розрахунково-касове обслуговування.

Рахунок 93 "Витрати на збут", де передбачено обліковувати витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції; ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди працівникам, що забезпечують збут; витрати на рекламу та

дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом; витрати на транспортування і страхування готової продукції відповідно до умов поставки, витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування.

А також рахунок 94 "Інші операційні витрати", на якому обліковуються витрати на дослідження та розробки; собівартість реалізованої іноземної валюти та реалізованих виробничих запасів; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахувань до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці та знецінення запасів; нестачі і втрати від псування цінностей; визнані штрафи, неустойки, пеня; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення.

Відповідно до діючого законодавства для обліку витрат може бути використаний один із варіантів: 1) групування витрат за економічними елементами на рахунках класу 8, списання прямих і виробничих накладних витрат на рахунок 23 "Виробництво" та віднесення інших витрат на рахунок 79 "Фінансові результати"; 2) групування витрат за економічними елементами, з подальшим їх списанням на рахунок 23 "Виробництво" та рахунки витрат за видами діяльності (клас 9), із подальшим віднесенням витрат на результати основної діяльності; 3) аналогічний попередньому, за виключенням групування витрат за економічними елементами.

Діюча методика обліку витрат відповідно положень (стандартів) бухгалтерського обліку є більш адаптованою до міжнародної, зокрема, англо-американської моделі обліку. У її основу покладені принципи системи обліку й калькулювання витрат "директ-костинг", яка передбачає визначення собівартості за змінними витратами та списання операційних невиробничих витрат, без додаткового їх розподілу між видами продукції, вартістю реалізованої та залишками нереалізованої продукції, на фінансові результати від основної діяльності.

До переваг такої методики обліку витрат можна віднести: спрощення облікової процедури в результаті уникнення трудомістких робіт із розподілу, які неминуче супроводжуються похибками у розрахунках; уникнення капіталізації постійних накладних витрат у неліквідних запасах, а, отже, і неточності у розрахунку прибутку звітного періоду; акцентування впливу постійних витрат на прибуток, оскільки їх суму показують у "Звіті про фінансові результати" окремо.

Виділення адміністративних, збутових, інших операційних витрат в окремі позиції фінансової звітності дозволяє використовувати її при аналізі невиробничих витрат. Так, аналіз фінансової звітності дозволяє зробити висновок про те, що в цілому для промислових підприємств України характерна досить висока питома вага невиробничих витрат. При цьому, доля невиробничих витрат коливається у залежності від галузі. Електроенергетика, вугільна, деревообробна та целюлозно-паперова галузі мають порівняно невисоку питому вагу невиробничих витрат (11,0%; 19,3%; 19,7%). До галузей з високою питомою вагою невиробничих витрат відноситься машинобудівна (35,5%), швейна (34,5%), паливна (33,0%) галузі.

Якщо аналізувати три основні позиції, за якими подаються невиробничі витрати у фінансовій звітності, то можна сказати, що основна питома вага тут припадає на інші операційні витрати, а саме: витрати, пов'язані з утриманням об'єктів соціальної сфери, що залишилися на балансі підприємств після їх роздержавлення. Справа в тому, що традиційно крупні державні підприємства мали розвинену соціальну інфраструктуру, об'єкти якої фінансувалися частково за рахунок підприємств, а частково дотувалися з бюджету. В умовах ринку всяка діяльність повинна бути самоокупною. У зв'язку з чим ще у 1996 році була прийнята постанова Кабінету Міністрів України "Про поетапну передачу до комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, які належать

суб'єктам підприємницької діяльності". Відповідно до якої на протязі 1996-1998 років планувалася передача до комунальної власності соціальних об'єктів (житлового фонду, дитячих дошкільних закладів, будинків культури, будинків відпочинку, пансіонатів, оздоровчих закладів разом із об'єктами їх інженерного забезпечення), які належать підприємствам, заснованим на загальнодержавній власності.

Проте, на практиці на сьогоднішній день рішення даної постанови не виконано. Оскільки установам комунальної власності не було надано відповідне фінансове забезпечення для утримання соціальних об'єктів, більшість із них продовжує залишатися на балансі тепер уже не державних підприємств, відволікаючи значну частину коштів на їх утримання. Ця обставина обумовлює особливо високу питому вагу інших операційних витрат у складі невиробничих витрат у галузях, для яких характерний високий рівень розвитку соціальної інфраструктура: чорна металургія, паливна, електроенергетика, машинобудування.

Іншою обставиною, що вплинула на високу долю інших операційних витрат, є спроба бухгалтерів-практиків пристосування бухгалтерського обліку для ведення податкового обліку. Проведені дослідження виявили, що на практиці для спрощення облікової роботи до складу адміністративних та збутових витрат не включаються витрати, що не відносяться до валових витрат (перевищення норм витрат згідно податкового законодавства). Ці витрати у облікових регістрах відображаються на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності". Така практика негативно впливає на якість облікової інформації, оскільки однорідні за економічним змістом витрати обліковуються на різних рахунках.

Наступний важливий висновок, який дозволяє зробити аналіз показників фінансової звітності, стосується збутових витрат. Аналіз фінансової звітності, питома вага цих витрат у складі невиробничих витрат є найнижчою. Що свідчить про недостатню увагу до таких видів діяльності, як збут та маркетинг, що до певної міри можна пояснити спадком планової економіки. В умовах ринку витрати, пов'язані з доведенням готової продукції до споживача, формуванням та стимулюванням попиту, дослідженням ринку становлять суттєву частку в загальній сумі витрат підприємства. В Україні сьогодні відбувається активне впровадження принципів ринкової економіки і, як наслідок, спостерігається стійка тенденція росту збутових та маркетингових витрат. Такий ріст витрат на збутову та маркетингову діяльність вимагає посиленої уваги до них, зумовлює необхідність дослідження проблем їх обліку.

Третій висновок, зроблений на підставі аналізу інформаційної бази, яку містить фінансова звітність, стосується ефективності невиробничих витрат. Він полягає в тому, що значний розмір невиробничих витрат супроводжується їх низькою ефективністю, про що свідчить співвідношення невиробничих витрат та чистого доходу підприємств. Дослідження свідчать, що, більше третини чистого доходу промислових підприємств України використовується на покриття невиробничих витрат

Реформована фінансова звітність, що впроваджена на Україні з першого січня 2000 року, дозволяє провести лише загальний аналіз невиробничих витрат. Для розробки конкретних заходів з покращення структури витрат, збільшення їх ефективності з метою раціонального управління ними необхідна більш детальна інформація, яку повинна забезпечувати система бухгалтерського обліку. Жоден із перерахованих вище варіантів обліку витрат, який допускає П(С)БО 16, не передбачає можливості формування надійної інформаційної бази управління невиробничими витратами, в зв'язку з чим, дані про використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію функції маркетингу, взагалі залишаються поза увагою бухгалтерів. Таким чином, оскільки національні стандарти, що регламентують бухгалтерський облік, орієнтовані лише на узагальнені показники, необхідні для

складання звітності та подання її зовнішнім користувачам, то управлінський персонал підрозділів підприємства може отримати інформацію про орієнтовну величину невиробничих витрат лише шляхом експертних оцінок або ж трудомісткими вибірками.

Проведені дослідження дозволяють виділити недоліки сучасної інформаційної бази управління невиробничими витратами, що зумовлені діючою методикою обліку витрат.

По-перше, це направленість обліку на одержання узагальнюючих показників, які необхідні для формування фінансової звітності. Невиробничі витрати мають комплексний характер, вони дуже неоднорідні, тому для ефективного управління ними особливо важливою є детальна інформація про всі елементи, що формують ту чи іншу статтю невиробничих витрат. Така інформація повинна формуватися в рамках управлінського обліку. На сьогодні управлінський облік в Україні є на стадії становлення. Як у теорії так і на практиці не відпрацьовані основні концептуальні питання та практика його ведення. Тому, зараз більш доречно впроваджувати окремі його елементи, як, наприклад, позасистемний розрахунок повної собівартості. Більш важливим для вітчизняних підприємств у сучасних умовах є відпрацювання системи фінансового обліку таким чином, щоб його інформація могла забезпечувати потреби елементів управлінського обліку, що використовують вітчизняні підприємства. У зв'язку з цим, при побудові системного бухгалтерського обліку необхідним є дотримання принципу єдиного інформаційного потоку для потреб як фінансового, так і управлінського обліку.

По-друге, до недоліків інформаційної бази управління невиробничими витратами, які зумовлені діючою методикою обліку, слід віднести відсутність чіткості у визначенні діючим нормативним законодавством окремих категорій, пов'язаних з обліком невиробничих витрат. Сказане стосується, в першу чергу, адміністративних витрат, які є до певної міри аналогом звичних для вітчизняного обліку загальногосподарських. П(С)БО трактує їх як “загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством” [1, п. 18]. Нажаль, таке визначення є досить розпливчастим і не дозволяє в цілому ряді випадків прямо класифікувати ті чи інші витрати. Пояснюється це тим, що класифікація витрат в значній мірі визначається специфікою конкретного виробництва і умовністю розподілу самих понять “управління виробництвом” та “обслуговування виробничого процесу”, що складає зміст загальновиробничих витрат [1, п. 15] та “витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством” (формують адміністративні витрати) [1, п. 18]. Таке трактування витрат приводить до того, що по аналогії з податковим обліком можна виділити цілу групу витрат подвійного призначення, які можуть відноситися і до загальновиробничих і до адміністративних.

У П(С)БО 16 також немає чіткості у визначенні та розмежуванні витрат маркетингово-збутової діяльності, яка є обов'язковим елементом успішної роботи підприємства в умовах ринку. Так п. 19 П(С)БО 16 визначає збутові витрати як “витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції”. Визначення маркетингових витрат у діючому стандарті відсутнє. Вони подаються лише як елементи збутових витрат: “витрати на рекламу, дослідження ринку (маркетингові)” [1, п. 19]. Це пояснюється тим, що маркетингова діяльність є порівняно новою для вітчизняних підприємств і поки що її зміст та завдання однозначно не визначені в економічній літературі. Проте, досвід роботи вітчизняних та закордонних підприємств свідчить, що маркетинг і збут є різними видами діяльності, вони мають відмінні цілі та методи їх реалізації і є обов'язковим дуже важливим елементом успішної роботи підприємств в умовах ринку. Вони вимагають певних витрат, що потребує організації відповідної

інформаційної бази для оцінки їх ефективності. Діюча система бухгалтерського обліку не дає можливості реалізувати це завдання.

Через відсутність чіткого визначення економічних категорій, пов'язаних з певними видами діяльності, класифікація невиробничих витрат та перелік статей, які формуються на її основі у діючому законодавстві, не відпрацьована і не є науково обґрунтованою. В сучасних умовах становлення ринкової економіки та розробки ринкового механізму, неможливо жорстко регламентувати склад невиробничих витрат. В таких умовах стандарти, що регламентують облік невиробничих витрат повинні містити лише чітко визначені принципи класифікації витрат які дозволяли б підприємствам самостійно формувати склад та статті витрат.

Згадані недоліки діючої методики обліку витрат, що регламентується П(С)БО 16, приводять до того, що на практиці інформація про однорідні за економічним змістом витрати, пов'язані з певним видом діяльності, відображається на різних рахунках. Так, витрати на маркетингову діяльність у системному бухгалтерському обліку можуть обліковуватися на таких рахунках:

- 23 “Виробництво” – витрати допоміжних виробництв: транспортної дільниці з надання відповідних послуг маркетинговій службі підприємства; витрати рекламного відділу, пов'язані з розробкою і виготовленням ескізів, етикеток, зразків фірмової упаковки, рекламоносіїв;

- 39 “Витрати майбутніх періодів” – передплата преси; сплачені наперед збори до державних органів влади; витрати на проведення рекламних кампаній та маркетингові дослідження по продукції, що випускатиметься у майбутньому;

- 92 “Адміністративні витрати” – витрати на заробітну плату та відрахування на соціальні заходи працівників відділу маркетингу, витрати на службові відрядження, витрати на ремонт та утримання приміщень маркетингової служби; витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління маркетингової служби; оплата послуг сторонніх організацій: інформаційно-консультативного характеру, поштово-телеграфних, з обслуговування технічних засобів управління; витрати на підвищення кваліфікації; амортизаційні відрахування по основних засобах та нематеріальних активах; орендна плата;

- 941 “Витрати на дослідження і розробки” – витрати на виробництво нових видів продукції у період їх освоєння; витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням випуску нових видів продукції;

- 93 “Витрати на збут” – витрати на рекламу і передпродажну підготовку товарів; представницькі витрати; витрати на участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей;

- 47 “Забезпечення майбутніх витрат та платежів” - витрати на створення резервів для післяпродажного обслуговування.

Таким чином, нечіткість у визначенні окремих категорій витрат, розсосередженість витрат, що пов'язані з певними видами діяльності на різних рахунках, є причиною нераціональної побудови бухгалтерського обліку і значно ускладнює використання облікових даних для інформаційного забезпечення управління невиробничими витратами.

Мета обліку витрат залежить від функцій, задля реалізації яких здійснюються ті чи інші витрати. Отже, для чіткого розуміння мети обліку витрат, що дозволить побудувати раціональну систему їх обліку, надзвичайно важливою є їх науково обґрунтована класифікація. Це підтверджує думка Сопко В.В., який вважає, що : “...Будь-яка побудова – це, насамперед, структуризація, розміщення елементів системи...”[2]. Особливо актуальним дане твердження є по відношенню до такої складної категорії, як невиробничі витрати, які включають різноманітні витрати, як за

економічним змістом, функціональною роллю, так і за характером та поведінкою. Таким чином, основною передумовою раціональної організації обліку невиробничих витрат є їх науково обґрунтована класифікація і чітка постановка мети, задля якої здійснюється облік певного виду витрат та завдань що її реалізують. При цьому слід розуміти, що ніяка класифікація, якою б науково обґрунтованою вона не була, не може бути визначена однозначною. Так, витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури при певних умовах (наприклад, дефіцит робочої сили) можуть ставати продуктивними, тобто такими, що забезпечують створення доданої вартості. Тому побудова обліку невиробничих витрат повинна передбачати певну свободу підприємств у визначенні методології їх обліку.

Відповідно до діючого законодавства прямі витрати відносяться на рахунок 23 “Виробництво” і формують виробничу собівартість, а непрямі відносяться на відповідні рахунки дев'ятого класу. При цьому П(С)БО допускає поділ непрямих витрат на постійні та змінні, але лише в частині загальновиробничих витрат. Що стосується невиробничих витрат, то вони, відповідно до діючого законодавства, що регламентує фінансовий облік, не включаються до виробничої собівартості, а в повному обсязі списуються на фінансовий результат звітного періоду.

Такий порядок знижує можливість використання облікової інформації для управління витратами. Адже значна частина невиробничих витрат має пряме відношення до конкретного продукту і змінюється в залежності від обсягів його виробництва та реалізації. До таких витрат відносяться: більшість збутових витрат (витрати на пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах готової продукції, транспортно-експедиційні витрати, витрати на гарантійний ремонт, витрати з передпродажної підготовки); частково маркетингові витрати (сервісне обслуговування, скидки з ціни, безкоштовне надання продукції у рекламних цілях, рекламні заходи по конкретному продукту); інші операційні витрати (витрати на дослідження та розробки конкретного продукту, визнані штрафи, пені, неустойки) і навіть адміністративні (комунальний податок). Тому для формування ефективної інформаційної бази необхідним є поділ невиробничих витрат на постійну та змінну частини.

Визначення постійних витрат як “майже незмінних”, що подається в п. 16 П(С)БО 16 не зовсім коректне, оскільки воно допускає лише певну залежність від обсягу діяльності

Виходячи з економічної суті витрат лише амортизаційні відрахування (при умові, що вони не визначаються виробничим методом) можуть бути віднесені до постійних витрат. У всіх інших витратах завжди присутня більша чи менша частка постійних і змінних витрат. Тобто більш коректним було б говорити про умовно-постійні та умовно-змінні витрати. Доцільно не ділити всі елементи невиробничих витрат на постійні та змінні, а встановлювати в кожному виді витрат долю умовно-постійних (або умовно-змінних). При цьому слід враховувати завантаження обладнання – рівень використання виробничих потужностей. Окрім вищезгаданого, суцільне списання усіх невиробничих витрат на фінансовий результат призводить до порушення принципу відповідності доходів та витрат, передбаченого Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, відповідно до якого “...для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів” [3]. Значна частина невиробничих витрат (реклама, маркетингові дослідження, наукові дослідження та розробки) передуює одержанню доходів, пов'язаних із цими витратами. А такі витрати, як гарантійний ремонт, сервісне обслуговування здійснюються після отримання доходу від реалізації продукції. Для дотримання принципу відповідності

доходів та витрат, при відображенні в обліку невиробничих витрат, доречним є використання такої категорії як “витрати майбутніх періодів” (для витрат, що передують доходу), а також механізму створення резервів витрат (для витрат, що здійснюються після одержання доходу).

Процедура списання не може бути однаковою для всіх витрат, що входять до складу невиробничих. Умовно-змінні невиробничі витрати, що мають пряме відношення до конкретного виду продукції, можуть включатися в собівартість реалізованої продукції, при чому деякі прямо, а деякі – через рахунки резервів та витрат майбутніх періодів. І лише для умовно-постійних невиробничих витрат доцільним є безпосереднє списання у повному обсязі на фінансовий результат. Тобто, варіант списання невиробничих витрат, так само, як і поділ їх на умовно-постійні та умовно-змінні залежить від особливостей протікання внутрішньогосподарських процесів на конкретному підприємстві. Тому їх вибір повинен бути віднесений до компетенції підприємства. Отже, самостійність підприємств при побудові системи обліку невиробничих витрат повинна поширюватися не лише на вибір статей невиробничих витрат, а й на порядок їх списання.

Таким чином, проведені дослідження виявили недосконалість існуючої системи обліку невиробничих витрат. Аналіз недоліків інформаційної бази управління невиробничими витратами дозволив сформулювати основні принципи, на які слід опиратися при вдосконаленні побудови системи бухгалтерського обліку невиробничих витрат. До них слід віднести:

- принцип єдиного інформаційного потоку для забезпечення потреб фінансового та елементів управлінського обліку;
- постановка мети обліку невиробничих витрат у залежності від їх виду та функціональної ролі в процесі створення доданої вартості;
- обумовленість моделі та методики обліку невиробничих витрат метою його ведення;
- віднесення до компетенції підприємства відокремлення витрат, що формують вартість запасів та відносяться на витрати періоду в частині збутових, маркетингових, витрат на наукові дослідження та розробку нового продукту.

Врахування вищевказаних принципів при побудові системи обліку невиробничих витрат дозволить сформулювати в рамках бухгалтерського обліку надійну інформаційну систему управління невиробничими витратами.

Список літератури

1. П(С)БО 16 “Витрати”
2. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – третє видання, перероблене і доповнене. К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999р. №996-ХІІ// Бух. Облік і аудит. – 1999. - №6. – С.9-13.

Проанализировано действующую систему учета и финансовую отчетность на предмет использования в управлении непроизводственными расходами. Выявлены недостатки современной информационной базы. Сформулированы основные принципы совершенствования учета непроизводственных расходов

The operating system of account of unproductive charges and financial reporting is analysed for the purpose the use in the management by unproductive charges. The lacks of modern informative base are exposed. Basic principles of perfection of account of unproductive charges are formulated