

УДК 658.17:657

## **СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ФОРМУВАННЯ НЕВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ В ОБЛІКУ**

**Козаченко А.Ю.**, аспірант  
ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН

*В статті досліджено вплив, місце і роль невиробничих витрат у системі бухгалтерського обліку. Виділено вплив невиробничих витрат на формування інформації в управлінському і фінансовому обліку.*

**Вступ.** Реформи системи бухгалтерського обліку визначили його поділ на фінансовий та управлінський, які забезпечують різні потреби управлінців. Організація обліку невиробничих витрат, в умовах фінансової кризи, здійснюється в чітко визначених межах єдиної бухгалтерії та з розподілом її економічної інформації як в фінансовому, так і в управлінському спрямуванні. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік невиробничих витрат забезпечує менеджерів вищої та середньої ланки інформацією з метою своєчасного прийняття рішень, що впливатимуть на формування фінансових результатів діяльності підприємств. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" відбувається формування інформації у фінансовій звітності, яка є джерелом проведення аналітичних досліджень та розрахунку відповідних показників, що використовуються адміністрацією підприємства, менеджерами, працівниками, аудиторями, юристами та податківцями для різних потреб.

Організація та методика обліку невиробничих витрат, що застосовується на підприємствах, не в повній мірі відповідає сучасним вимогам та потребує дослідження за такими складовими: вибір оптимального переліку статей невиробничих витрат та визначення бази їх розподілу за місцями виникнення і центрами відповідальності; удосконалення порядку відображення та списання невиробничих витрат в системі бухгалтерських рахунків. Дані проблеми визначили актуальність дослідження та мету написання статті.

**Постановка задачі.** Невиробничі витрати та ведення їх обліку розглядають у своїх наукових працях відомі вітчизняні вчені: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф.Голов, В.П. Завгородній, Л. Сук, П. Сук, А.В. Череп, В.П. Ярмоленко. Проте, їх дослідження зосереджені на загальних аспектах організації обліку невиробничих витрат у системі бухгалтерського обліку, без виокремлення їх складових. Ціллю даної статті є дослідження проблем, що пов'язані удосконаленням облікового відображення невиробничих витрат.

**Результати.** Облік невиробничих витрат на підприємствах здійснюється в чітко визначених межах та належить до компетенції його власника або уповноваженого органу, який має вплив на оптимальний рівень витрат в результаті прийнятих обґрунтованих рішень та ставить за ціль досягнення високих економічних результатів в наслідок ефективного управління,

організації збуту та реалізації продукції, що вплинуть на ефективну діяльність підприємства (рис.1).



**Рис.1. Значення складових системи бухгалтерського обліку для невикористаних витрат**

Раціональне планування витрат та досягнення їх оптимального рівня при виконанні будь-яких робіт у підрозділах підприємства, дають можливість підвищити ефективність управління та впливають на організацію ефективної системи управлінського обліку в цілому. Адміністративною базою впровадження якого, відповідно до Міжнародної практики, є визначення на підприємствах “центрів відповідальності”, під якими розуміють сегмент в межах якого встановлюється персональна відповідальність за виконання доведених показників [7, с.34].

“Центри відповідальності” на підприємствах доцільно виділяти як об’єкти обліку з метою вирішення проблем з якими зустрічаються підприємства при управлінні господарською діяльністю в підрозділах.

Виділення центрів відповідальності невикористаних витрат та ведення їх обліку з метою прийняття ефективних рішень має позитивний результат який проявляється у: можливості точного планування та обліку витрат і результатів; закріпленні персональної відповідальності та контролю за невикористаними витратами; своєчасному поданні інформації про дані витрати з метою виявлення загальної суми їх економії при організації виробництва та реалізації продукції; можливих перевитратах і через чий провину вони допущені; сприяє, з одного боку, підвищенню рівня відповідальності керівників на місцях виникнення, а з іншого – більшій свободі та ініціативі у прийнятті управлінських рішень; сприяє списанню шляхом прямого віднесення їх на аналітичні рахунки даних центрів, що в свою чергу, створює умови для більш

точного розподілу за об'єктами калькулювання.

“Місцями виникнення” витрат виступають структурні одиниці, що характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю. Саме в них здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, і виникають витрати, згідно з якими організовується планування, нормування та облік з метою контролю та управління ними [8, с.475].

Місця виникнення невиробничих витрат виступають складовими центрів відповідальності за умови, якщо вони формуються під впливом даного центру, об'єктом обліку якого є керівник, що контролює надання послуг та забезпечує виконання функцій управління та реалізації готової продукції.

Здійснюючи аналіз економічної літератури, доводиться спостерігати, що науковці в основному виділяють чотири типи “центрів відповідальності”, формування яких відбувається у відповідності з видами діяльності підприємств, де керівникам підрозділів відводяться певні повноваження. Проте, як зазначає Б.В. Івашкевич [4, с.144], центри відповідальності доцільно класифікувати ще й за напрямками господарської діяльності. З метою визначення відповідальності за невиробничими витратами в структурних підрозділах підприємств розглянемо запропоновану науковцями класифікацію центрів в межах яких встановлено персональну відповідальність керівництва (табл. 1)

Таблиця 1

### Класифікація центрів відповідальності

Класифікація центрів відповідальності	Науковці						Визначення відповідальності керівників
	М.Ф. Базась	С. Ф. Голов	Л. В. Нападівська	П.Й. Атамас	Ю.М. Великий	Б.В. Івашкевич	
Формування за видами діяльності							
Центр витрат	+	+	+	+	+	+	за витратами
Центр доходу	+	+		+	+	+	за доходами
Центр прибутку	+	+	+	+	+	+	за витратами; доходами
Центр інвестицій	+	+	+	+		+	за витратами; доходами; інвестиціями
Формування за напрямками господарської діяльності							
Центр відповідальності за постачання						+	за витратами на заготівлю та придбання
Центр збуту						+	за витратами на відпуск та реалізацію
Центр відповідальності управління						+	за витратами адміністративних служб
Виробничі центри відповідальності						+	за виробництвом; виконанням робіт; наданням послуг

Джерело: сформовано автором на основі [3, 4, 5, 6, 8]

Виділення таких центрів, що пов'язані безпосередньо зі збутом продукції

та управління підприємством найбільш чітко відповідає структурі невиробничих витрат, складовими яких є адміністративні витрати та витрати на збут.

Центри відповідальності управління, витрати в яких не пов'язані з конкретними видами продукції та збутові центри, робота в яких співвідноситься з конкретними видами продукції впливають на організацію ефективної системи управлінського обліку, що спрямована на досягнення оптимального рівня витрат при виконанні будь-яких робіт у зазначених центрах.

Облік невиробничих витрат за центрами відповідальності, із відповідним визначенням центрів витрат та місць їх виникнення, дозволить покращити інформаційне забезпечення управління витратами в підрозділах через встановлення взаємозв'язку "витрати – результат", які належать рішенням відповідальних осіб і вплинуть на виявлення резервів економії ресурсів.

Облік невиробничих витрат, з метою формування інформації у фінансовій звітності відповідно з П(С)БО 16 "Витрати", передбачено вести на трьох синтетичних рахунках (табл. 2).

Таблиця 2

**Облік невиробничих витрат**

№	Рахунок	Характеристика	Списання
1	92 "Адміністративні витрати"	Містить усю інформацію про витрати, що пов'язані як з управлінням, так і з обслуговуванням підприємства	Впливають на фінансовий результат, який в свою чергу визначає ефективність діяльності
2	93 "Витрати на збут"	Містить інформацію про суму витрат пов'язаних із операціями, щодо вивезення продукції власним транспортом	
3	94 "Інші витрати операційної діяльності"	Містить узагальнену інформацію, щодо усіх витрат, які виникають в процесі управління, зокрема витрат, нестач, списань, нарахувань та виплат понесених підприємством	

Проте, на нашу думку, списувати всі невиробничі витрати на фінансовий результат не недоцільно. Оскільки, дані витрати є продовженням виробничого процесу, не залежать від обсягу продажу продукції, мають неподільні функції та впливають на принцип відповідності між доходами та витратами, що в свою чергу не забезпечує раціональну побудову належної інформаційної бази

невиробничих витрат, її місця та значення в системі фінансового обліку.

Тобто, невикористані витрати, які пов'язані із складанням та пакуванням продукції є прямим продовженням виробничого процесу, включаються до виробничої собівартості і списуються на рахунок 23 "Виробництво". Якщо зазначені витрати мають високу питому вагу, то облік їх зручніше вести на рахунках виробництва, після того, як відбулось вилучення їх зі складу даних невикористаних витрат.

Невикористані витрати, які пов'язані із процесом перевезення, реалізацією, доведенням та доставкою до споживача готового продукту, можуть як залежати, так і не залежати від обсягу продажу продукції. Так, всі витрати на утримання персоналу, основних засобів, нематеріальних активів та взагалі змінні витрати на збут - не залежать від продажу та збуту продукції, результатом чого є їх включення до собівартості реалізованої продукції або взагалі списання на рахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції".

Відповідно до ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" в якій зазначається, що для необхідності у визначенні фінансового результату досліджуваного звітного періоду, доцільно порівняти доходи періоду із витратами, які понесені з метою отримання цих доходів слідує, що списання на фінансовий результат розглянутих невикористаних витрат призведе до порушення існуючого принципу, який стосується відповідності між доходами та витратами. Оскільки, такі понесені підприємством невикористані витрати, як зберігання та навантаження продукції, реклама в засобах масової інформації, проведення маркетингових досліджень, науково-дослідних робіт, різних розробок та взагалі, усі змінні витрати на збут, якщо оплата за продукцію здійснюється після доставки її до споживача, передують одержанню доходів. Тому, для дотримання принципу відповідності визначеного Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", витрати, котрі передують доходам, в обліку, доцільно визначати як витрат майбутніх періодів. Тобто, списувати дані витрати в дебет рахунка 39 "Витрати майбутніх періодів".

Невикористані витрати, які пов'язані з управлінням підприємством та підтримкою його організаційної структури, тобто усі адміністративні витрати, не відносяться до окремого виду діяльності та мають неподільні функції. Тому, в межах фінансового обліку, дані витрати доцільно відносити до постійних витрат і списувати на рахунок 791 "Результат операційної діяльності".

З вище викладеного слідує, що списання невикористаних витрат не може бути однаковим і залежить від особливостей внутрішньогосподарських процесів кожного окремо взятого підприємства.

Отже, для правильного формування показників, які наводяться у системі фінансового обліку підприємств, доцільно самостійно вибирати статті невикористаних витрат та порядок їх списання, який в свою чергу впливає на формування показника повної собівартості.

Розглянуте списання невикористаних витрат на рахунки 23 "Виробництво", 39 "Витрати майбутніх періодів", 901 "Собівартість реалізованої готової

продукції” та 791 “Результат операційної діяльності”, суперечить п. 17 П(С)БО 16 “Витрати” та впливає на визначення місця витрат в системі фінансового обліку.

**Висновки.** Підсумовуючи доцільність використання та правильність ведення невиробничих витрат в системі бухгалтерського обліку необхідно зробити наступні висновки.

Класифікація невиробничих витрат в управлінському обліку забезпечує: організацію поточного контролю за витратами, їх розподіл за центрами відповідальності, встановлення причин відхилень від стратегічних планів; інформаційні потреби управлінського персоналу з метою прогнозування результатів діяльності підприємства.

Виокремлення класифікаційних ознак невиробничих витрат у фінансовому обліку, сприятиме одержанню об’єктивної та достовірної інформації як для внутрішніх так і зовнішніх користувачів, що дозволить їм у прийнятті стратегічних рішень в умовах ринку.

---

### Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерством фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

2. Податковий кодекс України, затверджений Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page2>

3. Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник / П.Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440с.

4. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. – К.: МАУП, 2007. – 240 с.

5. Великий Ю.М., Прохорова В.В., Сабліна Н. В. Управління витратами підприємства: Монографія. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.

6. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

7. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку / С. Левицька // Науково-практичний журнал Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - № 6. – С. 34-44

8. Нападовська Л. В. Управлінський облік [Текст] / Л. В. Нападовська. — К.: Книга, 2004. — 544 с.

---

### Summary

*The paper investigates the impact position and role of non-production costs in the accounting system. Pointed out ineffecton the formation of non-cost information management and financial accounting.*