

Осуществляя инвестиции, бизнес принимает во внимание все экономические характеристики. Хорошие экологические показатели выгодны ему, так как обеспечивают экономию за нарушения. Однако, суммируя все доходы, ему не всегда интересно знать, какая часть издержек принесла тот или иной доход. Вместе с тем, в ряде случаев выделение природоохранных издержек необходимо, например при использовании налоговых льгот в процессе осуществления средозащитных инвестиций. Оставляя в стороне особенности методологического инструментария, направленного на выделение природоохранных издержек, следует отметить, что они также могут быть отнесены к общим (суммарным) средним, получаемым в результате деления суммарных (общих) затрат на объем предотвращенного отрицательного давления на природную среду, а также к предельным, определяемым в виде приростной величины, описывающей дополнительные издержки по нейтрализации вредного воздействия хозяйствующих резидентов на окружающую природную среду.

1. Барнгольц С. Б. *Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: учеб. пособ.* / С. Б. Барнгольц, М. В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003. 2. John Cobb (1995), *Неужели уже слишком поздно: богословие экологии* / Код доступа www.ebrary.com. 3. Ендовицкий Д. А. *Комплексный анализ и контроль инвестиционной деятельности: методология и практика* / под ред. проф. Л. Т. Гиляровой / Д. А. Ендовицкий. – М.: Финансы и статистика, 2001. 4. Кутер М. И. *Теория и принципы бухгалтерского учета* / М. И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, 2000. 5. Лапытова О.В. *Эколого-экономический анализ* / О.В. Лапытова // *Аудит и финансовый анализ*. – 2004. – № 2. 6. Хендриксен Э.С. *Теория бухгалтерского учета* / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 1997. 7. Hueting, R (2001) “Экологическая оценка и устойчивый учет национального дохода” (с Бартом де Бур) и “Три стойкие мифы в экологических дебатах” в: Экко К. ван Ierland соавт. (eds) *Economic Growth and Valuation of the Environment*. (Ред.) *Экономический рост и оценка окружающей среды. A Debate*. Дебаты. Cheltenham Glos: Edgar Elgar. Cheltenham Glos: Эдгар Элгара. Код доступа www.EBSCOhost.com. 8. Шнейдман Л.З. *Экологический учет и аудит* / Л.З. Шнейдман. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. 9. *Экономика природопользования: учеб.* / под ред. К. В. Папенова. – Э40 М.: ТЕИС, ТК Велби, 2010. – 928 с. 10. *Экономическая эффективность развития России* / под ред. К. В. Попенова. – М.: Теис, 2007.

УДК 657.471.65

Т.М. Бойчук

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра обліку та аналізу

ЕВОЛЮЦІЯ ФОРМУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПОНЯТТЯ «АДМІНІСТРАТИВНІ ВИТРАТИ»

© Бойчук Т.М., 2012

На підставі економічної літератури та нормативно-правових актів України з оподаткування і бухгалтерського обліку досліджено еволюцію формування поняття «адміністративні витрати» і його використання в сучасному бухгалтерському обліку.

On the basis of economic literature and normatively-legal acts of Ukraine from taxation and accounting; forming evolution of concept administrative charges and it use in a modern accounting are investigated.

Постановка проблеми. Питання оптимізації виробничих витрат вже давно є об'єктом досліджень економістів-теоретиків, керівників фірм та їх бухгалтерів. В економічній теорії навіть диференціюють використання понять «економічні витрати» та «бухгалтерські витрати». Давно досліджено, що переважно більша частина витрат фірми змінюється одночасно зі змінами обсягів

виробництва, а деякі з них залишаються майже незмінними. В економічній літературі їх називають по-різному: умовно-постійні, накладні, непрямі, загальногосподарські, адміністративні тощо. Тому результати досліджень історичних аспектів походження та практичного застосування сучасної бухгалтерської термінології є актуальними.

Аналіз досліджень і публікацій. Проблеми обліку витрат є об'єктом дослідження, підтвердженням чого є численні праці видатних вчених-економістів. Вагомий внесок у дослідження цієї проблематики зробили такі закордонні вчені, як К. Далман, Е. Чемберлін, Дж. Фостер, Ч. Хорнгерен, К. Друрі. До корифеїв дослідження цього питання варто зарахувати й таких вітчизняних вчених, як Б. І. Валуєв, О. С. Бородкін, В. О. Ластовецький, М. С. Пушкар, Ю. С. Цал-Цалко та ін. Також постійно публікуються наукові праці молодих вчених (пошукувачів та аспірантів), що засвідчує актуальність цього напрямку дослідження.

Цілі статті. Метою статті є дослідження особливостей використання поняття «адміністративні витрати», їх сутності та походження і використання у різні історичні епохи представниками окремих наукових шкіл.

Виклад основного матеріалу. У працях вчених-економістів вже давно запропоновано велику кількість різних трактувань дефініції «витрати». Разом з тим, поняття «адміністративні витрати» з'явилося значно пізніше.

Представник неоінституціоналізму Мет'юз запроваджує поняття «трансакційні витрати», які «... складаються з витрат на укладання і підписання контракту та витрат контролю за виконання контракту і забезпечення його виконання, на протипагу виробничим витратам, суть яких полягає власне у витратах на виконання контракту» [1, с. 29].

Карл Далман стверджував, що трансакційні витрати, як і інші витрати в економічній теорії, є альтернативними і розмежовував їх на постійні та змінні. Але чіткого та однозначного визначення трансакційних витрат не було запропоновано.

Виділяти витрати на збут та витрати на управління із загальної величини виробничих витрат запропонував Е. Чемберлін у своїй праці «Теорія монополістичної конкуренції». Проте основну увагу він приділяв витратам на рекламу. На думку Е. Чемберліна, розмежування витрат виробництва і витрат на рекламу у теорії вартості є аналогічним розмежуванню попиту та пропозиції [2, с.163–173].

У Радянському Союзі система управління витратами була адекватною потребам централізованого управління економікою. Вона була чітко організованою, але значна частина облікової інформації не використовувалася, оскільки не було вагеного стимулу для зниження витрат і, відповідно, для створення оптимальної системи управління ними [3]. Витрати на виробництво нерідко обліковували так званим котловим методом, тобто без розподілу за видами продукції та статтями калькулювання.

Починаючи від 1970 р., з переходом від котлового методу обліку витрат на нормативний, витрати почали розділяти за категоріями: витрати виробництва, загальноцехові витрати та загальнозаводські витрати. Останні дві групи належали до накладних витрат, а саме: витрати на утримання адміністративного і технічного персоналу, відрядження на соціальні заходи, утримання та поточний ремонт виробничих приміщень та інші статті [4, с. 62–63].

Згідно з нормативним методом накладні витрати необхідно було розподіляти між виробами пропорційно до суми заробітної плати виробничих працівників та витрат на утримання та експлуатацію обладнання, тому що ці витрати взаємопов'язані [5, с. 11–20].

З середини 1970-х років як в науковій літературі, так і у бухгалтерській практиці СРСР порушується питання відображення накладних витрат у складі собівартості продукції. Непрямі витрати обліковували на окремих бухгалтерських рахунках, а до складу собівартості продукції їх зараховували в загальних сумах. Із розвитком індустріалізації економіки країни витрати на управління зростали, і, як наслідок, стали окремим важливим об'єктом обліку та наукових досліджень.

Аналогічно і у інших країнах Європи загальногосподарським витратам почали приділяти більше уваги. Наприклад, у Чехословаччині у 1976 р. визнання витрат на управління підприємством

як безпосередньо адміністративних зафіксовано у затверджених Вказівках із калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг. Управлінські витрати виокремлювалися в окрему статтю «Адміністративні витрати» та в повному розмірі включалися до собівартості. Згідно з цими вказівками до адміністративних відносили витрати, пов'язані з управлінням підприємством загалом, враховуючи постачання, збут, планування, облік та інші функції, які неможливо прямо пов'язати із виробництвом конкретного виду продукції. [6, с. 59–63].

Після проголошення незалежності України постало завдання – створити власну законодавчу базу з реформування бухгалтерського обліку. З огляду на необхідність інтеграції України у світову економіку прийнято рішення про адаптацію вітчизняного обліку до міжнародної практики, враховуючи національні особливості методики та організації обліку. Українські вчені ініціювали розроблення проектів Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Плану рахунків та Інструкції до нього [7, с. 5–11; 8, с. 10–21].

Відповідно, сформовано та затверджено у вигляді П(С)БО 16 «Витрати» методологію обліку витрат. Саме у зазначеному положенні з'являється термін «адміністративні витрати», які визнають як витрати періоду та не включають до собівартості реалізованої продукції. Такі витрати неможливо прямо зв'язати з прибутком визначеного періоду і їх відображають у складі витрат того звітного періоду, у якому вони здійснені [9]. Одночасно в Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 92 «Адміністративні витрати», а в інструкції про його застосування висвітлено порядок нагромадження та списання цих витрат.

Проте, поряд із розробленням зазначених правових актів, бухгалтерський облік в Україні був спрямований насамперед на потреби системи оподаткування.

На відміну від вищенаведених нормативних актів, у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», який прийнято у 1997 р., категорії «адміністративні витрати» не передбачено, хоча до загальної величини валових витрат підприємства належали майже усі загальногосподарські витрати. Це впливає із визначення, що «валові витрати» виробництва та обігу – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаває (виготовляє) такий платник податку, щоб надалі використовувати у власній господарській діяльності [11].

Отже, поняття «адміністративні витрати» з'явилося у практиці бухгалтерського обліку із прийняттям національних П(С)БО, в яких зазначено, що їх слід відносити до складу витрат, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства, але вони не повинні бути складовою собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

У вітчизняному бухгалтерському обліку до адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, а саме:

- 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; витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що входять до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення [9, 10].

Підсумовуючи наведене вище, необхідно констатувати, що адміністративним витратам наданий статус окремого виду витрат і для їх формування та ведення обліку передбачено окремий активний рахунок 92 «Адміністративні витрати» та наведено їх склад.

Але, на відміну від порядку відображення таких витрат у бухгалтерському обліку за часів СРСР та в перші роки незалежності України, їх перестали включати до повної собівартості продукції, а відносили до витрат періоду та відшкодовували за рахунок отриманого доходу.

Дещо інші підходи щодо джерел формування адміністративних витрат запропоновано у методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції у різних галузях народного господарства. Докладно проаналізувавши ці рекомендації, починаючи від 1993 р. і до сьогодні, можна прослідкувати відмінності щодо віднесення адміністративних витрат до складу повної собівартості продукції та витрат періоду.

Зокрема, такі пропозиції передбачено у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) № 294 від 13.06.2003 р., Положеннях про особливості планування, обліку та калькулювання собівартості геологорозвідувальних робіт № 244 22.02.1999 р., часткове віднесення адміністративних витрат до складу собівартості реалізованої продукції – у Основних положеннях про склад витрат виробництва (обігу) і формування фінансових результатів на підприємствах і в організаціях України № 746 від 19.09.1993 р. та у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 81 від 07.05.2002 р. та № 30 16.02.2004 р.

Також такий порядок відображення адміністративних витрат передбачено в Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», відповідно до якої у складі повної собівартості у графі 6 відображають повну собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, яка складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію власно виробленої сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), продукції рибництва. Операційні та фінансові витрати, які можна віднести прямо на певний вид продукції, послуг (витрати на відсотки за кредити, відсотки та винагороди за фінансову оренду, витрати на збут тощо), включають безпосередньо до його повної собівартості. Дані про витрати, які неможливо віднести на певну продукцію або послуги прямо, розподіляються за видами продукції і послугами пропорційно до їхньої виробничої собівартості (графа 5).

Із затвердженням Методичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами [12], що розроблені відповідно до пункту 6 статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13] та на виконання Постанови Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 «Про затвердження програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» [14] адміністративні витрати, що не включаються у виробничу собівартість, належать до витрат періоду діяльності підприємств. Інформація щодо цих витрат відображається на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Також у цих рекомендаціях запропоновано вести облік адміністративних витрат за статтями на субрахунках: «Адміністративні валові витрати» (субрахунок 921); «Адміністративні (невалові) витрати» (субрахунок 922). В кінці звітного періоду адміністративні витрати списують на фінансові результати.

Також у цих рекомендаціях вказано, що під час визначення собівартості продукції і послуг необхідно користуватися методичними рекомендаціями з її формування у споріднених галузях, у яких встановлено склад і класифікацію витрат, а саме:

- Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, затвердженими наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики від 06.03.2002 р. № 47 [15];
- Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затвердженими наказом Державного комітету промислової політики від 02.02.2001 р. № 47 [16];
- Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженими наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики від 07.05.2002 р. № 81 [17];
- Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затвердженими наказом Міністерства транспорту від 05.02.2001 р. № 65 [18];

– Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.01 № 132, зі змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства аграрної політики від 06.12.01 № 355 та від 25.11.2002 р. № 362 [19];

– Інструкцією по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України, затвердженою наказом Міністерства лісового господарства від 17.07.1996 р. № 72 [20].

Як бачимо, є розбіжності в нормативних актах, щодо списання адміністративних витрат.

Саме тут виникає парадокс. Згідно з ПСБО 16 «Витрати», Інструкцією з використання Плану рахунків та самим Планом рахунків бухгалтерського обліку адміністративні витрати включають до складу витрат періоду, а в кінці цього періоду повинні списуватись безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». З іншого боку, якщо проаналізувати методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості у різних галузях, стає очевидним, що адміністративні витрати частково або повністю мають включатися до повної собівартості продукції.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Виконавши дослідження, можна констатувати, що в економічній літературі ще з середини XIX ст. витрати, пов'язані із управлінням підприємствами, з погляду економіки були складовою трансакційних витрат.

Із розвитком теорії та практики бухгалтерського обліку і підвищенням його ролі в управлінні діяльністю підприємства ці витрати розглядали як складову частину собівартості реалізації продукції, а пізніше запропоновано обліковувати їх у складі витрат періоду як адміністративні витрати.

Враховуючи зростання потреби у здійсненні функцій управління підприємством, а разом з тим збільшенні адміністративних витрат, потрібні подальші дослідження з цієї проблематики та пошук напрямів вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління цими витратами.

1. Эггертсон Трауинн. Экономическое поведение и институты / пер. с англ. – М.: Дело, 2001. – 480 с. 2. Чемберлин Э. Теория монополистической конкуренции. Реориентация теории стоимости / пер. с англ. / Под. ред. Ю.Я. Олесевица. – М.: Экономика, 1996. – 352 с. 3. Олійник О.В. Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика // автореф. дис... на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук. / О.В. Олійник – Тернопіль – 2002. 4. Овчаренко О. Об учете затрат на дополнительные услуги / О. Овчаренко // Бухгалтерский учет. – 1970. – 1. – С. 62–63. 5. Иванов Н. Нормативный метод производства в современных условиях / Н. Иванов // Бухгалтерский учет. – 1970. – 5. – С. 11–20. 6. Стуков А.С. Новые чехословацкие Указания по калькулированию себестоимости продукции, работ и услуг / А.С. Стуков // Бухгалтерский учет. – 1977. – 10. – С. 59–63. 7. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія / В. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 11. – С. 5–11. 8. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія. Частина 2. Через терні до гармонізації (1996–1999 рр.) / В. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 12. – С. 10–21. 9. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 29.02.2011 р. № 1204. 10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. № 291. 11. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. № 283/97-ВР. 12. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами: Наказ Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 № 157. 13. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 9.02.2006 № 3422-IV. 14 Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706. 15. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства: Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики від 06.03.02 р. № 47. 16. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг): Наказ

Державного комітету промислової політики від 02.02.01 р. № 47. 17. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики від 07.05.02 № 81. 18. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Наказ Міністерства транспорту від 05.02.01 № 65. 19. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики від 18.05.01 р. № 132, із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства аграрної політики від 06.12.01 № 355 та від 25.11.02 р. № 362. 20. Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України: Наказ Міністерства лісового господарства від 17.07.96 р. № 72.

М.І. Бондар
ДВНЗ “КНЕУ імені Вадима Гетьмана”,
кафедра обліку підприємницької діяльності

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА ПІДСИСТЕМА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

© Бондар М.І., 2012

Визначено основні проблемні аспекти теорії та методології бухгалтерського обліку. Окреслено коло питань, що потребують вирішення на основі регулювання бухгалтерського обліку.

The main problematic aspects of the theory and methodology of accounting. The range of problems to be solved on the basis of accounting.

Вступ. Не виникає сумніву, що «бухгалтерський облік» – це економічна наука, яка володіє необхідними атрибутами: специфічною діяльністю, котра пов’язана з усіма видами господарської діяльності, містить власний категорійний апарат, упорядкований в теорію, методи та прийоми щодо формування інформаційних потоків для прийняття економічних рішень. Проте спектр сфери інтересів до інформації, що формується в бухгалтерському обліку, до її якості та релевантності обґрунтовує потребу перегляду наукового статусу бухгалтерського обліку, його змісту, предмета та об’єкта дослідження, методів та комунікативних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробленню теорії та методології бухгалтерського обліку присвячена значна кількість вагомих наукових досліджень зарубіжних та вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинця, М.Ф. Ван-Бреди, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, М.І. Кутера, Н.М. Малюги, М.Р. Метьюс, В.Ф. Палія, М.Х. Б. Перера, Я.В. Соколова, Б. Нідлза, І. Шерра та інших.

Метою статті є виокремлення основних засад розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті вартості та руху капіталу.

Невирішена частина загальної проблеми. Незважаючи на вагомність та результативність досліджень, перманентний розвиток теорії, методології, організації та практики застосування бухгалтерського обліку триває. Особливого значення набувають питання щодо перегляду парадигми бухгалтерського обліку як його сучасного зразка з урахуванням нових вимог практики. Тому неможливо однозначно інтерпретувати концепції бухгалтерського обліку лише у межах раніше визначеної теорії, методів та стандартів бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Розвиток корпоративної форми власності та управління, впровадження нових об’єктів обліку і контролю обґрунтовує необхідність в розширенні спектра