

КОМПЛЕКСНІ ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

О.Р. Ласкавий, здобувач.

Східноєвропейський національний університет ім. Лесі Українки.

© Ласкавий, О.Р., 2014.

Стаття отримана редакцією 25.03.2014 р.

Вступ. Комплексні витрати – це витрати, що складаються з декількох елементів. В управлінському аспекті виникає питання не стільки, яка величина цих витрат, а в яких пропорціях можуть бути сформовані для досягнення успіху підприємством. Згідно з оцінкою теперішнього стану бухгалтерського обліку можна зазначити, що в теорії комплексні витрати не відокремлені як категорія, а проявляються як основні або непрямі витрати, а в уявленні управлінців сприймаються як накладні. Для загальновиробничих витрат, що теж є комплексними витратами, велике значення має їхній розподіл і калькулювання. Пов'язано це із законодавством, адже собівартість продукції є базою для обчислення податків, а витрати на збут та адміністрування впливають на фінансовий результат. Тому правильне відображення комплексних витрат має велике значення як для управлінців, так і для держави.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Питання комплексних витрат розглядалися багатьма науковцями, які досліджували виробничі витрати в цілому. Вагомий внесок у вивчення проблем обліку й аналізу комплексних витрат зробили такі вітчизняні вчені: О.С. Бородкін, П.П. Борщевський, О.А. Герасименко, З.В. Гуцайлюк, Л.В. Жилкіна, О.С. Заєць, Я.Д. Крупка, В.Г. Линник, В.П. Пальчук, В.В. Сопко, І.Г. Яремчук та інші. Серед зарубіжних авторів ці проблеми досліджено у наукових працях П.С. Безруких, І.М. Белого, В.А. Бунімовича, Д.В. Денискіна, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, І.Я. Ламикіна, П.П. Новіченка, С.С. Сатубалдіна, М.Д. Свиргуна, І.С. Чупака й інших.

Після вивчення їхніх праць стає зрозуміло, що частина їх хоч і досить докладно висвітлює методику та організацію обліку комплексних витрат, однак потребує корегування при врахуванні вимог сьогодення.

У сучасних дослідженнях висвітлюється відображення комплексних витрат на рахунках бухгалтерського обліку, визнання витрат, їх склад та класифікація. Проте ці питання розкрито не в повному обсязі. Щодо методики обліку та аналізу згадується про комплексні витрати лише в контексті обліку виробничих витрат або при підрахунку собівартості; має місце невідповідність класифікацій, поданих нормативними документами, а також у працях науковців. Крім того, виникають труднощі з поділом загальновиробничих витрат на постійні та змінні, не описана методика обрання бази розподілу, визначення нормальної потужності підприємства. У процесі обліку загальновиробничих витрат не надається своєчасної інформації в розрізі видів продукції, відхилення в процесі її виробництва.

Мета дослідження – розглянути сутність поняття «комплексні витрати» і дати більш критичну оцінку їх трактування у різних джерелах; здійснити дослідження щодо застосування методів загальновиробничих витрат за різними базами; вказати більш можливі застосування цієї категорії.

Основний матеріал і результати. Комплексні витрати (Komplex kosten – нім.) – витрати, що складаються з декількох одноелементних витрат.

В економічному аналізі елементи витрат – це однорідні за своїм економічним змістом витрати. До них відносять сировину і матеріали, паливо, енергію, заробітну плату, амортизацію, відрахування на соціальне страхування та ін. [8, с. 473].

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат [7].

Існує п'ять економічних елементів витрат:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Відповідно до з міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» (п.102), вказано чотири характерні витрат [5]:

- сировина та витратні матеріали;
- витрати на виплати працівникам;
- витрати на амортизацію;
- інші витрати.

Отже, якщо в статтю витрат входить два і більше цих елементів, то така стаття є комплексною.

Згідно з твердженням П.Я. Поповича, комплексні витрати – це багатоеlementні статті, оскільки до цієї групи належать загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [8, с. 151].

У теорії й практиці також розрізняють господарські та виробничі комплексні витрати.

Господарські комплексні витрати містять витрати на освітлення, опалення, загальноуправлінські витрати.

Виробничі комплексні витрати – вид виробничих витрат, які складаються з різномірних елементів і включаються в собівартість продукції однією статтею. Такими, наприклад, є витрати на ремонт основних засобів.

До комплексних виробничих витрат професор Н.В. Войтоловський відносить: витрати на підготовку та освоєння продукції, втрати від браку, інші виробничі втрати, загальногосподарські витрати [4, с. 149].

Також деякі науковці при аналізі виділяють категорію «інші комплексні витрати». Вони включають втрати від браку (рахунок 24 «Брак у виробництві»), витрати на підготовку й освоєння нової продукції (включаються у рахунок 93 «Витрати на збут»), нової технології (включаються у рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»), техніки; витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції (відносяться до адміністративних витрат), науково-дослідні роботи (до інших операційних витрат).

Досить часто для того, щоб відобразити комплексні витрати, використовують категорію «одноеlementні витрати». Ними називаються витрати, які не можуть бути поділені на складові: витрати на оплату праці, матеріальні витрати, відрахування на соціальні потреби, амортизація основних засобів, інші витрати [7]. Виходячи з цього визначення, всі інші витрати вважаються комплексними.

В іноземних західних джерелах відсутня категорія комплексних витрат, натомість досить схожими є поняття «накладні витрати» (overhead cost – англ.). Під даним терміном також розуміють загальновиробничі витрати та «експлуатаційні витрати» (operating cost – англ.).

Підтвердження схожості даних витрат також можна знайти і у вітчизняних авторів. Накладні витрати – комплексні витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництвом [9, с. 235].

Накладні витрати – це витрати, пов'язанні з діяльністю підприємства. Вони являють собою ресурси, що використовуються лише для підтримки своєї діяльності [8].

Отже, як бачимо, є потреба чітко розрізняти поняття «комплексні витрати» і «накладні». Хоча вони й об'єднують у собі схожі статті витрат, проте мають кардинально різні значення. Комплексні витрати повинні складатися з двох і більше економічних елементів, накладні можуть бути одноelementними, комплексні ж не обов'язково будуть накладними, наприклад брак у виробництві й витрати на його усунення.

Відповідно до діючих стандартів бухгалтерського обліку, накладні витрати включають в себе: загальновиробничі витрати (рах. 91), адміністративні витрати (рах. 92), витрати на збут (рах. 93) та інші витрати від операційної діяльності (рах. 94), витрати на брак (рах. 24). Структуру комплексних витрат виробничого і загальногосподарського характеру подано на рис. 1.

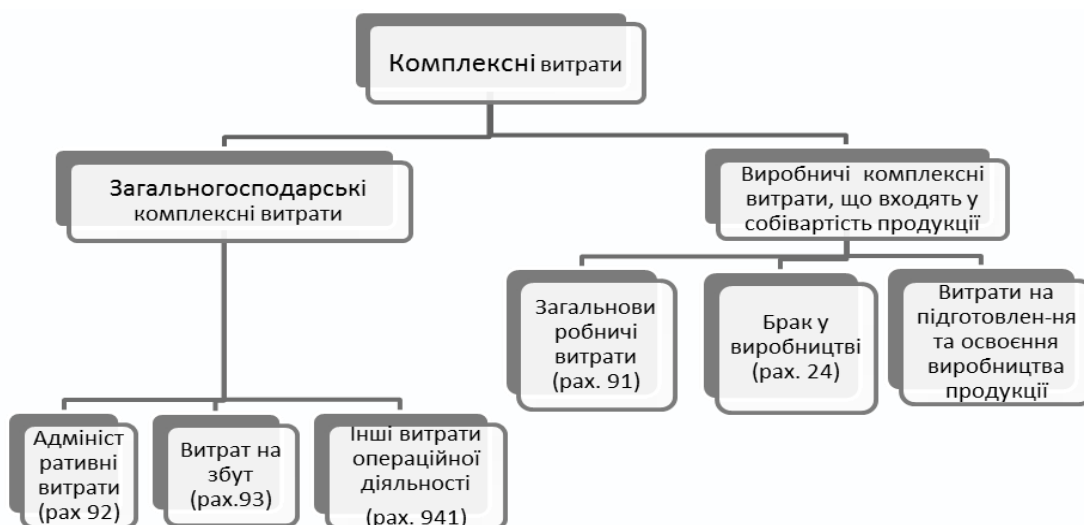


Рис. 1. Класифікація комплексних витрат згідно призначення.

Про важливість комплексних витрат пише П.С. Безруких Згідно з його твердженням, комплексні витрати супроводжують усі стадії технологічного і виробничого процесів. Так, при придбанні матеріальних цінностей виникають транспортно-заготівельні витрати, при виготовленні продукції – витрати на обслуговування виробництва й управління ним, перед реалізацією продукції – витрати на збут. Кожний із цих видів витрат відповідає визначеній сфері діяльності підприємства і характеризується кількісними показниками: в процесі матеріально-технічного постачання – кількістю переданих предметів, на виробництві – кількістю виробленої продукції, в процесі збуту – обсягами реалізованої продукції [1, с. 131].

На нашу думку, комплексні витрати є важливою категорією управлінського обліку, адже для сучасного управління підприємством потрібно мати уявлення не тільки про величину витрат, а також необхідно знати їх склад. Дозволимо собі порівняння комплексних витрат з коктейлем, де значення має не стільки кількість, як правильна пропорція інгредієнтів.

Проте, не менше значення категорія «комплексні витрати» має і для бухгалтерського обліку, адже те, що до їх складу входять декілька елементів, обумовлює можливість створення єдиної методики обліку для них.

На законодавчому рівні структура комплексних витрат описана в Податковому кодексі України та П(с)БО 16 «Витрати» (табл. 1).

Як видно з таблиці 1, кожна із зазначених статей виключає різні економічні елементи (матеріальні, трудові, грошові та інші елементи витрат).

Окреслимо основні проблемні питання, пов'язані з формуванням комплексними витратами. Зауважимо, що досить часто можна зустріти думку, що зменшення комплексних витрат і витрат взагалі та збільшення прибутку є однією з цілей підприємства, проте, відповідно до законодавства, метою підприємства є задоволення потреб суспільства та власників підприємства. Пропонуємо таку думку: з економічної точки зору одним із завдань підприємства є збільшення кількісного значення створених благ або ж їх якісного значення, або одного й іншого при незмінній величині використаних ресурсів і витрат з недопустимістю перевиробництва. Перед підприємством стоїть завдання не на зменшення витрат, а направлення ресурсів у правильне русло для створення вищої ефективності.

Категорію «комплексні витрати» використовують при вирішенні таких обліково-аналітичних питань як розподіл їх під час калькуляції собівартості продукції та при аналізі витрат за елементами.

Таблиця 1. Склад комплексних витрат із згідно законодавством України

№ з/п	Стаття комплексних витрат	Структура комплексних витрат у відповідних документах	Нормативний документ і стаття	
			ПКУ	П(с)БО 16
1	2	3	4	5
1	Загально-виробничі витрати	витрати на управління виробництвом	138.8.5. а	15.1
		амортизація основних засобів загально-виробничого призначення	138.8.5. б	15.2
		амортизація нематеріальних активів загально-виробничого призначення	138.8.5. в	15.3
		витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально-виробничого призначення	Ст. 138.8.5. г	15.4
		витрати на вдосконалення технології та організації виробництва	138.8.5. г	15.5
		витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень	138.8.5. д	15.6
		витрати на обслуговування виробничого процесу	138.8.5. е	15.7
		витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	138.8.5. є	15.8
		суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, персоналу	138.8.5. ж	15.7
		суми витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ	138.8.5. з	-
		інші загально-виробничі витрати	138.8.5. и	15.9
		2	Адміністративні витрати	загальні корпоративні витрати, в тому числі організаційні витрати, витрати на проведення річних та інших зборів органів управління, представницькі витрати
витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу	138.10.2			18
витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання	138.10.2			18
винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги, що отримує платник податку для забезпечення господарської діяльності	138.10.2			18
витрати на оплату послуг зв'язку	138.10.2			18
амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання	138.10.2			18
витрати на врегулювання спорів у судах	138.10.2			18
плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	138.10.2			18
інші витрати загальногосподарського призначення	138.10.2			18
податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	-			18

Продовження таблиці 1.

1	2	3	4	5
3	Витрати на збут	витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції	138.10.3	19
		витрати на ремонт тари	138.10.3	19
		оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут	138.10.3	19
		витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів	138.10.3	19
		витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	138.10.3	19
		витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	138.10.3	19
		витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням	138.10.3	19
		витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	138.10.3	19
		витрати на транспортування готової продукції між складами підрозділів підприємства	138.10.3	19
		витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства	-	19
		витрати на передпродажну підготовку товарів	-	19
		інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	138.10.3	19
4	Інші операційні витрати	витрати на дослідження та розроблення		20 П(с)БО 8
		собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією		20
		витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення		20
5	Витрати від браку	в межах норми		14
		вище норми		
6	Витрати на підготовлення та освоєння виробництва продукції	проектування і конструювання нового виду продукції, розроблення технологічного процесу його виготовлення	-	14
		проектування інструментального оснащення і розроблення технологічного процесу його виготовлення		
		Розроблення й оформлення нормативної бази		
		корегування технічної документації в період переходу на випуск нового виробу		
		вивчення матеріалів, напівфабрикатів, інструментів і пристосувань для виробництва нових виробів		
		перепланування, перестановку і налагодження устаткування		
		виготовлення дослідного зразка виробу		
		розроблення та освоєння нової заводської технології процесів виробництва		
		випробування на підприємствах-виробниках та у споживачів дослідної партії продукції		

Визначення собівартості продукції є важливою проблемою у бухгалтерському обліку. Це питання має два значення – законодавче й управлінське. Часто можна почути, що підприємства завищують чи занижують собівартість. Пов'язано це з податковим, антимонопольним та антидемпінговим законодавством. Собівартість продукції є одним із базових понять у правовій площині. Оскільки прямі витрати є очевидними, саме через завищення, заниження або неправильний розподіл комплексних витрат (умисно чи не умисно) можуть відбуватися правопорушення. Тому правильна методика ведення бухгалтерського обліку комплексних витрат, а також їх розподіл є дуже важливим питанням у законодавчій площині. Прийнято розрізняти виробничу і реалізаційну собівартість.

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне й достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, обчислення фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів. Дані обліку витрат використовуються для оцінювання та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та вдосконалення виробництва, для планово-економічних і аналітичних розрахунків. У зв'язку із цим слід забезпечити повне зіставлення планових та звітних даних щодо складу і класифікації витрат, об'єктів та одиниць калькулювання, методів розподілу витрат за плановими (звітними) періодами [3].

Розподіл комплексних статей є однією з найважливіших проблем при калькулюванні собівартості продукції. Зауважимо, що кожне підприємство самостійно визначає постійні та змінні загальновиробничі витрати, визначає норми браку з технічних причин, а також вибирає базу розподілу для непрямих комплексних витрат.

Ось як характеризує проблему розподілу А.А. Уолтерс: «...бухгалтерські дані для фірм з різномірною виробленою продукцією ставлять велику кількість проблем. Вони створюють бажання використовувати бухгалтерські методи для розподілення накладних і комплексних витрат та затрат. Проте через довільні методи використання в бухгалтерському обліку і розподілі більшість аналітиків відмовляються від цього рішення. Однак за допомогою даних обліку витрат можна зробити багато» [2, с. 185].

Зауважимо, що А.А. Уолтерс виділяє чотири категорії, яких стосується проблема розподілу: «накладні витрати», «накладні затрати», «комплексні витрати» та «комплексні затрати».

Відомо, що немає двох однакових виробництв – кожний виробничий процес є унікальним, якщо не з технологічного погляду, то в питанні організації. Тому при обранні і використанні системи калькулювання собівартості найголовнішим є питання бази розподілу – фактора витрат, з огляду на який на основі розрахунків відбувається розподіл загальновиробничих витрат [3].

Отже, для кожної окремо взятої галузі, а інколи і для окремого підприємства можна вибирати свою базу розподілу.

У сучасному світі розрізняють поняття «ефективність підприємства» та «ефективність виробництва», які мають різні значення. При високому значенні ефективності виробництва у підприємства може бути низький показник ефективності. Такий парадокс пояснюється високими загальногосподарськими витратами або ж низькою їхньою результативністю. На нашу думку, ці витрати впливають на підприємство як на продукт, вони формують його обслуговують його діяльність. Зауважимо, що для різних країн ціна на елементи витрат може бути різною. Оскільки, наприклад, оплата праці та матеріальні затрати в різних країнах можуть мати різне цінове значення. Тому для оцінювання переносу певної структури управління в сектор економіки іншої країни або місцевості доцільно, на нашу думку, проаналізувати комплексні загальногосподарські витрати за елементами. Досить часто переноситься в іншу країну лише виробництво, а загальногосподарські комплексні витрати зводяться до мінімуму. Як бачимо, це ще раз свідчить, що поняття «ефективність підприємства» й «ефективність виробництва» є різними. Тому, на нашу думку, загальногосподарські комплексні витрати слід аналізувати окремо від виробничих комплексних витрат. Проте базою аналізу є управлінський облік, а тому в міру можливості ми пропонуємо одним із питань при розробленні методики обліку комплексних витрат включати питання аналізу їх за елементами.

Висновки. Важливу роль у формуванні собівартості продукції, визначенні фінансових результатів діяльності підприємства відіграють комплексні витрати. Як об'єкт обліку й аналізу комплексні витрати вміщують кілька елементів, вони не обов'язково можуть бути накладними. Комплексні витрати відіграють важливу роль в управлінському обліку. Оскільки враховуються при розрахунку як виробничої, так і повної собівартості продукції. Правильне формування, розподіл та віднесення комплексних витрат на окремі види продукції є основою для об'єктивного оцінювання, незавершеного виробництва і готової продукції, встановлення собівартості реалізованої продукції та фінансового результату. Інформація про структуру комплексних витрат виступає важливою передумовою для економічного використання ресурсів і підвищення ефективності виробництва та господарських процесів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Безруких, П.С. Учёт затрат и калькулирование в промышленности / П.С. Безруких. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
2. Вехи экономической мысли. В 3-х т. /под ред. В.М. Гальперина. – СПб.: Экономическая школа. – Том 2. Теория фирмы. – 1999. – 534 с.
3. Загальновиробничі витрати: бази розподілу [Електронний ресурс] // Дебет-Кредит. – 02.03.2009. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/1cid03975.html>
4. Комплексный экономический анализ коммерческих организаций: [учебник] / под ред. проф. Н.В. Войтоловского, проф. А.П. Калининой. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2010. – 264 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/929_013.
6. Податковий кодекс України : закон України : [прийнято ВР 2 груд. 2010 р. № 2755-VI] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00.
8. Попович, П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: [підручник] / П.Я. Попович. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 416 с.
9. Сук, Л.К. Фінансовий облік : [навч. посіб.] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Знання, 2012. – 647 с.

УДК 338.5

Ласкавий Орест Радомесович, здобувач, кафедра обліку і аудиту. Східноєвропейський національний університет ім. Лесі Українки. **Комплексні витрати як об'єкт обліку та аналізу.** Розглянуто сутність комплексних витрат на виробництво продукції як складової частини її собівартості. Обґрунтовано різницю між категоріями комплексних та накладних витрат. Проаналізовано раціональність використання ресурсів підприємства на формування комплексних витрат виробництва.

Ключові слова: виробництво, продукція, ресурси, комплексні витрати виробництва, ефективність діяльності підприємства.

УДК 338.5

Ласкавий Орест Радомесович, соискатель, кафедра учета и аудита. Восточноевропейский национальный университет им. Лесы Украинки. **Комплексные затраты как объект учета и анализа.** Рассмотрена сущность комплексных затрат на производство продукции как составной части ее себестоимости. Обоснована разница между категориями комплексных и накладных затрат. Проанализировано рациональность использования ресурсов предприятия на формирование комплексных затрат производства.

Ключевые слова: производство, продукция, ресурсы, комплексные затраты производства, эффективность деятельности предприятия.

UDC: 338.5

Orest R. Laskavyi, PhD applicant, Accounting and Auditing Department, East European Lesya Ukrayinka National University. **Complex expenses as subject of accounting and analysis.** The article deals with the nature of complex production expenses as part of its cost price. The difference between the categories of complex and overhead expenses is explained. Rationality of the enterprise's resource use for the formation of complex production expenses is analyzed.

Keywords: production, products, resources, complex production expenses, efficiency of enterprise.