

## УПРАВЛІНСЬКІ ВИТРАТИ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

© Чепіль Б.А., 2011

Проаналізовано основні особливості управлінських витрат, відмінності управлінських та адміністративних витрат. Досліджено тенденції розвитку управлінських витрат на іноземних та вітчизняних підприємствах, виявлено негативні наслідки від асиметричності збільшення управлінських та інших видів витрат підприємств як на мікро-, так і на макрорівні, встановлена необхідність оптимізації управлінських витрат у діяльності вітчизняних газовидобувних підприємств.

**Ключові слова:** управлінські витрати, газовидобувне підприємство, адміністративні витрати.

B.A. Chepil

Lviv Polytechnic National University

## MANAGEMENT COSTS IN MANAGEMENT COMPANIES GAS PRODUCING

In the article it is analyzed the main features of management costs, the differences of management and administrative costs. Also It was explored trends in administrative costs of foreign and domestic enterprises, found negative effects of asymmetry increased administrative and other costs of enterprises as at the macro and at the micro level, establishes the need for optimization of management costs in the activities of domestic gas-producing companies.

**Key words:** management costs, gas-producing company, the administrative costs.

**Постановка проблеми.** Основним принципом функціонування будь-якого підприємства або його системи менеджменту є досягнення соціально-економічної ефективності. Розрахувати рівень соціально-економічної ефективності без виокремлення та обчислення обсягу управлінських витрат неможливо. Особливо актуальним є розрахунок витрат на управлінські цілі в умовах фінансово-економічної кризи, падіння економіки, зміни внутрішніх елементів системи менеджменту підприємства (стратегії, планів, організаційної структури управління, системи контролювання тощо) та перетворення підприємства загалом. Однак відповідно до вітчизняного законодавства управлінські витрати не виокремлюються як група витрат. Управлінські витрати в бухгалтерському обліку належать до адміністративних, фактично останні замінюють таке поняття, як «управлінські витрати», тим самим створюючи певні штучні обмеження в управлінні підприємством та в обліку витрат. Згідно з П(С)БО 16 „Витрати” до адміністративних витрат належать витрати, пов’язані з управлінням та організацією діяльності підприємства, які не включаються до собівартості реалізованої продукції [6]. На відміну від вітчизняної практики обліку витрат, управлінські витрати виділяються у більшості розвинених країн та країн, що розвиваються, зокрема в США, Росії, Великобританії, Франції тощо.

Особливістю вітчизняного законодавства у сфері регулювання адміністративних витрат є те, що такі витрати не зараховані до складу собівартості виготовленої продукції або наданих послуг підприємства. Відповідно їх необхідно списувати на фінансові результати і покривати валовим прибутком. З одного боку, такий підхід стимулює керівників вітчизняних підприємств не збільшувати

управлінські витрати, а з іншого, – виникає запитання: За якими видами продукції (послугами) адміністративні витрати підприємства покриваються у його виручці та ціні реалізації, а за якими – ні?

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблемами адміністрування управлінських витрат займалися багато вітчизняних та іноземних науковців. Серед них найвагоміший внесок зробили такі дослідники, як: А.Г. Загородній, П.В. Іванюта, Г.О. Партин, П.Л. Сук, Ч. Хорнгрен, В.П. Ярмоленко. Так, В.П. Ярмоленко зазначає, що загальногосподарські витрати як і загально-виробничі мають відношення до процесу основного виробництва, заради якого створюється підприємство. Покриття адміністративних витрат „валовим” прибутком перекидає їх економічну суть [9]. Загородній А.Г., Партин Г.О. зазначають про доцільність розмежування двох груп витрат та гостру потребу в практичній діяльності переглянути методи розподілу адміністративних витрат [5]. На необхідність розподілу адміністративних витрат для управлінських цілей також вказує П.Л. Сук та багато інших вітчизняних та зарубіжних науковців [1–3, 7, 8].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків облік адміністративних витрат здійснюється на рахунку 92 „Адміністративні витрати” з подальшим списанням на рахунок 79 „Фінансові результати” [6]. Така методика відображення цих витрат не завжди відповідає потребам практики.

**Формування цілей статті.** Важливо проаналізувати управлінські та адміністративні витрати в діяльності газовидобувних підприємств, виокремити основні тенденції та взаємозв'язки між групами управлінських витрат, окреслити можливі способи оптимізування таких витрат [6].

**Виклад основного матеріалу дослідження.** До адміністративних витрат належать 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;
- витрати 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.

Обсяги управлінських витрат у валових витратах підприємства постійно змінюються. Зокрема, якщо проаналізувати іноземний досвід, то управлінські витрати постійно зростають, незважаючи на етапи економічного розвитку (таблиця).

#### Місце та обсяг управлінських витрат у структурі витрат промислових підприємств США

Групи витрат	Роки				
	1960	1986	1996	2004	2010
Управлінські витрати	15 %	30 %	35 %	48 %	49 %
Витрати на оплату праці працівників, за винятком керівників підприємств	25 %	12 %	10 %	10 %	10 %
Матеріальні витрати	60 %	58 %	55 %	42 %	41 %

Отже, як бачимо із наведеної таблиці, обсяг управлінських витрат постійно зростає. Основними статтями зростання управлінських витрат є заробітна плата керівників та витрати на їхнє соціальне забезпечення. При цьому витрати на оплату праці виконавців підприємств у 2010 році порівняно з 1960 роком істотно зменшились. Причиною цього є зростання нерівності в оплаті праці керівників та виконавців на підприємствах, автоматизація та роботизація діяльності підприємств, скорочення кількості робочих місць (виконавців) у США та перенесення їх в країни із нижчою заробітною платою тощо. Іншою важливою причиною є асиметричність в оплаті праці різних категорій працівників. Якщо у 1960 році витрати на оплату праці виконавців перевищували в більше ніж у півтора раза витрати на оплату праці керівників, то вже у 2010 році витрати на оплату праці керівників у п'ять разів є більшими, аніж загальні витрати на оплату праці виконавців.

Внаслідок цього виникає низка негативних явищ як всередині підприємств, так і загально-економічних: зниження мотивованості виконавців, збільшення кількості внутрішньокорпоративних та міжкорпоративних конфліктів, поява великої кількості неформальних організацій та колективів на підприємствах, домінування власних інтересів над корпоративними цілями, збільшення соціальних рухів та протестів проти непропорційності в оплаті праці (найзначущіший та наймасовіший із них є рух «Займи Wall-Street», який веде боротьбу з диспропорціями у доходах різних соціальних груп). Схожа асиметричність спостерігається і в інших розвинених країнах. Особливо вона гостро проявляється у країнах, що розвиваються, зокрема і в Україні.

Варто відзначити, що навіть у періоди фінансово-економічних криз, зокрема і останньої, обсяг управлінських витрат зростає. При цьому матеріальні витрати скорочуються, що може свідчити про зниження матеріаломісткості виробництва, розвиток новітніх технологій, перенесення матеріаломісткого виробництва у країни із нижчими витратами тощо.

Безсумнівно, що подібна тенденція спостерігається і у діяльності вітчизняних промислових та газовидобувних підприємств. Для дослідження динаміки управлінських витрат проаналізуємо адміністративні витрати ГПУ «Львівгазвидобування», використовуючи його офіційну звітність (поквартальні обсяги адміністративних витрат) (рис. 1).



Рис. 1. Динаміка адміністративних витрат ГПУ «Львівгазвидобування»

Згідно із отриманим графіком, адміністративні витрати істотно змінювались протягом усіх кварталів 2008–2010 рр. При цьому можна виявити чітку тенденцію у зміні за певними кварталами, яка може бути спричинена сезонними чинниками, а саме: протягом I та IV кварталів адміністративні витрати зростають, а у II та III кварталах діяльності підприємства адміністративні витрати зменшуються. Загалом адміністративні витрати підприємства зростають. Для кращої наочності такої тенденції та можливості прогнозування на майбутній період використаємо лінію тренду (за лінійним методом) (рис. 2).

Отже, побудована лінія тренду на графіку чітко вказує на зростання адміністративних витрат протягом останніх років. Крім того, стабільне зростання є прогнозованим на наступні планові періоди, при цьому на середину 2012 р. таке зростання сягне 5500 тис. грн. (темп зростання становитиме більше як 10 % щорічно). Водночас, згідно із прогнозами, зростання за іншими показниками (прибутковість, обсяги видобутку, дохід тощо) не матиме таких високих темпів, що свідчить про необхідність активного впливу на рівень адміністративних витрат.

Також обрана стратегія підприємства не передбачає введення нових інноваційних технологій, здешевлення виробництва, зміну у структурі витрат, відповідно таке зростання обсягу адміністративних витрат насамперед може бути зумовлене збільшенням обсягу оплати праці та соціальним забезпеченням керівників підприємства.



Рис. 2. Лінія тренду та прогнозне значення адміністративних витрат наступних шести кварталів, побудовані на засадах лінійного методу

Ще вищими є прогнозні значення рівня адміністративних витрат під час використання експоненціального методу екстраполяції (рис. 3). Так, у II кварталі 2012 року, згідно з отриманою лінією тренду, обсяг адміністративних витрат повинен сягнути майже 6000 тис. грн. Тому можна припустити, що у будь-якому разі обсяги адміністративних витрат зростатимуть і керівникам підприємства слід провести детальний аналіз для керованого зростання витрат. Зокрема розглянути способи оптимізування витрат за окремими статтями, уникнути непередбачених адміністративних витрат, знизити рівень неефективних адміністративних витрат та забезпечити при цьому стабільну діяльність підприємства.



Рис. 3. Лінія тренду та прогнозне значення адміністративних витрат наступних шести кварталів, побудовані за допомогою експоненціального методу

Якщо порівнювати обсяги виробництва та зміну рівня адміністративних витрат, то між ними існує певний зв'язок. Зокрема цей зв'язок зображений на рис. 4. Так, обсяги видобутку газу дещо знижуються за схожими циклами, які є у обсягах зміни адміністративних витрат у II та III кварталах кожного року. Однак коливання обсягів видобутку є значно нижчими порівняно із коливанням адміністративних витрат. Також лінія тренду в обсягах видобутку вказує на їх стабільний рівень протягом року, а лінія тренду адміністративних витрат постійно зростає. Тому керівникам підприємства потрібно звернути увагу на таку асиметричність та дослідити особливості постатейної зміни обсягу адміністративних витрат.

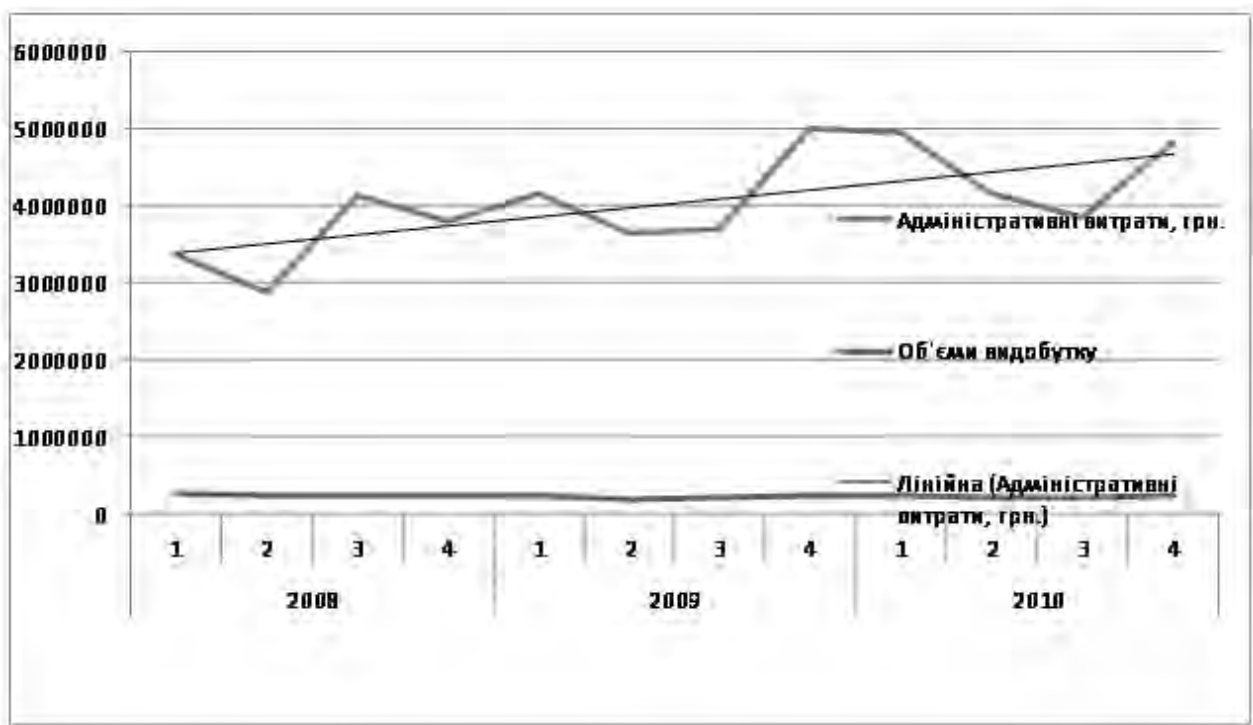


Рис. 4. Адміністративні витрати та обсяги видобутку газу на ГПУ «Львівгазвидобування»

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** У діяльності вітчизняних та іноземних підприємств адміністративні витрати зростають непропорційно до інших груп витрат. Така непропорційність зумовлює низку проблем як на мікро-, так і на макрорівні діяльності підприємства, які були наведені у дослідженні. Згідно з прогнозними даними така диспропорція у зростанні адміністративних витрат буде притаманна подальшій діяльності підприємств, тому завдання керівників підприємств намагатись не збільшувати різницю між адміністративними витратами та іншими фінансово-економічними показниками діяльності підприємства, тобто активно керувати процесами зміни витрат підприємств.

У подальших дослідженнях потрібно чітко розмежувати поняття адміністративних та управлінських витрат на засадах аналізу основних відмінностей у поняттях «адміністрування діяльності підприємства» та «управління діяльністю підприємства». Таке розмежування дасть змогу виокремити основні статті управлінських витрат та окреслити можливості для їх оптимізації. Також доцільно розробити класифікацію управлінських витрат для побудови підходів їх адекватного розподілу в управлінському та фінансовому обліку.

1. *Артюшок К.А. Основні напрями еволюції адміністративних витрат у незалежній Україні // Психолого-педагогічні та економічні основи гуманізації навчально-виховного процесу в школі та вузі: зб. наук. пр. Міжнародного університету "РЕГ" імені академіка Степана Дем'янчука. – Вип. 4, Частина II. – Рівне: Волинські обереги, 2003. – С.105–110.* 2. *Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст]: учебный комплекс для студентов вузов / К. Друри; пер. с англ. [В.Н. Егорова]. – 6-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.* 3. *Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів [Текст]: навч. посіб. / П.В. Іванюта, З.М. Левченко. – К.: Центр навч. літератури, 2006. – 362 с.* 4. *Інструкція щодо заповнення форми Державного статистичного спостереження № 50-СГ „Основні економічні показники роботисільгоспідприємства за 200\_рік:, затверджена наказом Державного комітету статистики від 05.11.2004 р. № 607 // Облік і фінанси АПК. –2005. – №11. – С.9–12.* 5. *Партин Г.О. Управлінський облік [Текст]: навч. посіб. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – К.: Знання, 2007. – 303 с.* 6. *П(С)БО 16 „Витрати”: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 //zakon 1.rada.gov.ua.* 7. *Сук П. Облік витрат, що підлягають розподілу / П. Сук // Бухгалтерія сільському господарстві. – 2005. – № 12. – С.8–14.* 8. *Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; пер. с англ. – СПб., 2005. – 1008 с.* 9. *Ярмоленко В.П. Про склад і класифікацію виробничих витрат / В.П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 11. – С.20–24.*