

УДК 657

**Грилицька А.В.***кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту  
Черкаського державного технологічного університету***Хавроненко О.М.***магістр факультету економіки та управління  
Черкаського державного технологічного університету*

## ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### WAYS OF ORGANIZATION IMPROVEMENT OF COST ACCOUNTING FROM OPERATING ACTIVITIES

#### АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто особливості організації обліку витрат від операційної діяльності. Досліджено поділ витрат від операційної діяльності, що дає змогу охопити всі господарські операції, які здійснює підприємство. Визначено основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат від операційної діяльності. Рекомендовано сформувати належне підґрунтя для організації обліку витрат від операційної діяльності, що сприятиме розвитку облікової системи підприємства.

**Ключові слова:** витрати від операційної діяльності, собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут, групування витрат, організація обліку.

#### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены особенности организации учета расходов от операционной деятельности. Исследовано разделение расходов от операционной деятельности, что позволяет охватить все хозяйственные операции, которые осуществляет предприятие. Определены основные задачи организации бухгалтерского учета расходов от операционной деятельности. Рекомендовано сформировать должную почву для организации учета расходов от операционной деятельности, что будет способствовать развитию учетной системы предприятия.

**Ключевые слова:** расходы от операционной деятельности, себестоимость реализации, административные расходы, расходы на сбыт, группировка затрат, организация учета.

#### ANNOTATION

The features of cost accounting on operational activities. Investigated separation expenses from operations that you can reach all business transactions carried out by the company. The main task of accounting of costs of operations. Recommended form a proper basis for calculation of transaction to facilitate the development of the accounting system of the company. Prospects of further research is to study ways to improve the organization of accounting process for creating an integrated reporting.

**Keywords:** operating expenses, cost of sales, administrative costs, marketing costs, grouping the costs, accounting.

**Постановка проблеми.** Основною проблемою організації обліку витрат від операційної діяльності на підприємстві в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна і стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування та тіньового сегмента української економіки. До загальних проблем вітчизняного обліку можна віднести теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі тощо. Однією з

основних умов успішної діяльності будь-якого підприємства є правильна організація на ньому управлінського, бухгалтерського, податкового обліку, тому необхідно використовувати нові методи і сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значна кількість вітчизняних і зарубіжних наукових праць присвячена вивченню питань організації бухгалтерського обліку витрат від операційної діяльності. Серед науковців, які досліджували зазначені питання, слід відзначити П.С. Безрукіх, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Р.Я. Вейцмана, М.Д. Врублевського, І.О. Гавриленко, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Л.М. Кіндрацьку, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, Є.В. Мниха, Л.В. Нападівську, О.Е. Ніколаєву, О.В. Олійник, В.Ф. Палія, В.П. Пантелєєва, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Р.О. Савченка, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука, В.Г. Швеця, М.Я. Штеймана, А.Д. Шеремета.

Облік витрат від операційної діяльності підприємства постійно розвивається та поліпшується у зв'язку з удосконаленням комп'ютерної техніки і комунікаційного середовища, методології й організації бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела про витрати підприємства.

**Мета статті** полягає у формуванні підходу до організації обліку витрат від операційної діяльності як чинника економічної стійкості суб'єкта господарювання, а також у виокремленні особливостей та проблемних аспектів організації обліку витрат від операційної діяльності на підприємстві для того, щоб рекомендувати шляхи їх удосконалення в контексті формування статусу надійного ділового партнера.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сучасні умови господарювання вимагають від підприємств гнучкої політики діяльності та швидкого реагування на будь-які її зміни.

Одним із важливих питань ефективного управління підприємства є система обліку і контролю витрат. Величина витрат представляє

собою головний резерв підвищення прибутку підприємства. Залежно від системи обліку витрати можуть мати доцільний характер, і навпаки, тому питання вдосконалення обліку витрат від операційної діяльності не втрачає своєї актуальності. Витрати – зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу підприємства (за винятком розподілу капіталу між учасниками (акціонерами) чи його вилучення) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються в обліку, коли існує ймовірність зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних із зменшенням активів або зі збільшенням зобов'язань, що може бути вірогідно визначено [6, с. 15].

Витрати визнаються з урахуванням принципу відповідності. Вони включаються до Звіту про фінансові результати у періоді, в якому був визнаний дохід і для отримання якого були здійснені ці витрати.

Питання прозорості та доречності економічної інформації про витрати від операційної діяльності підприємств, що формуються у системі бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності, не є повністю вирішеними, що негативно впливає на становлення у підприємства статусу надійного та стійкого суб'єкта господарювання.

Реформування та гармонізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку в Україні потребують упровадження нових і вдосконалення наявних інструментів для відображення їх в обліку.

Як відомо, чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку витрат від операційної діяльності передбачено рахунки 9-го класу «Витрати діяльності»:

- 90 «Собівартість реалізації»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності».

На рахунку 90 «Собівартість реалізації» на виробничих підприємствах відображають та накопичують інформацію про виробничу собівартість (без загальногосподарських, тобто адміністративних витрат) реалізованої готової продукції (робіт, послуг), а в торгівлі – собівартість реалізованих товарів.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

До адміністративних витрат належать:

- загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, загальні корпоративні витрати;
- витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством, іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати для утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання;

- 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;

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;

- інші витрати загальногосподарського призначення [2].

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

Витрати на збут включають:

- витрати, пов'язані з реалізацією продукції, витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах, витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, 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 зі збутом продукції;

- витрати на транспортування і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору поставки;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування, витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [2].

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» обліковуються витрати, які виникають унаслідок операцій, що забезпечують здійснення основної діяльності або з'являються внаслідок її проведення [1].

До них включаються:

- витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, витрати на дослідження та розробки;

- витрати на купівлю-продаж іноземної валюти;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку

складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів, втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

- втрати від знецінення запасів, нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойки; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення та житлово-комунального господарства;

- інші витрати операційної діяльності.

Багато вітчизняних учених акцентують увагу на певному спотворенні інформації, що відображається в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства. Така ситуація пояснюється тим, що на деяких підприємствах існують випадки віднесення значної частини адміністративних витрат і деякої частини витрат на збут до складу інших операційних витрат. Доцільність даної операції викликає сумніви [3, с. 41]. Такі обставини сприяють значному спотворенню інформації про витрати, особливо для зовнішніх користувачів.

Серед недоліків організації обліку невиробничих витрат – відображення в обліку різних за економічною сутністю витрат на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у розрізі відповідних субрахунків для цілей управлінського обліку, наявність значної кількості субрахунків без подальшого їх аналітичного групування за видами витрат, що ускладнює сприйняття інформації про зазначені витрати під час прийняття управлінських рішень.

Для покращання організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства варто в Наказі про облікову політику підприємства виокремити трансакційні витрати як окремий об'єкт обліку. Це дасть змогу упорядкувати інформацію про невиробничі операційні витрати для цілей управління і розробити чи вдосконалити робочий план рахунків підприємства шляхом запровадження чіткої системи групування витрат у розрізі відповідних статей [5, с. 17].

Наявність у складі адміністративних витрат різних за своєю природою й економічною сутністю загальногосподарських витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством, зумовлює потребу організації відокремленого їх обліку із застосуванням субрахунків у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати».

На основі дослідження еволюції концепцій бізнесу, що сформувалися під впливом розвитку ринку, можна зробити висновок, що діяльність підприємства, пов'язана зі збутом, рекламою та маркетингом, має свої функціональні особливості і є незалежною одна від одної, тому більш інформативною є назва синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» та виокремлені у його складі субрахунки.

У процесі дослідження було розроблено систему аналітичного складника з обліку адміністративних витрат та витрат на збут, який деталізовано в табл. 1. Такі дані необхідні для аналізу адміністративних витрат та витрат на збут відповідно до складених розрахунків, кошторисів, під час прогнозування та ін. Рациональна організація аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут загалом мають важливе значення для визначення їх рівня, контролю й аналізу, а та-

Таблиця 1

Аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут

Назва рахунка	Рекомендовані субрахунки	Призначення субрахунка
92 «Адміністративні витрати»	92.1 «Витрати на оплату праці апарату управління»	облік відповідно до номенклатури посад, нараховану оплату керівника підприємства, його заступників, головного інженера, працівників економічної і бухгалтерської служб, секретарям
	92.2 «Відрахування на соціальні заходи»	облік внесків на соціальні заходи від нарахованої оплати праці працівників апарату управління
	92.3 «Відрадженьня і переміщення»	облік витрат на відрадженьня працівників апарату управління, суми підйомних у разі переміщення цих працівників і членів їхніх сімей
92.4 «Інші адміністративні витрати»	облік канцелярських, поштових і телеграфних витрат; вартість бланків планової, облікової та звітної документації; витрати на утримання адміністративних споруд (опалення, освітлення, водопостачання, амортизація і ремонт будівель)	
93.1 «Витрати на придбання товарів»	облік сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) понад договірну купівельну вартість товарів за вирахуванням непрямих податків, інші витрати на придбання товарів	
93.2 «Транспортно-заготівельні витрати»	облік витрат на відрадженьня для заготівлі товарів, на транспортування товарів до місця їх використання, автомобільні перевезення, на вантажно-розвантажувальні роботи	
93.3 «Витрати на доведення товарів до придатного для реалізації стану»	облік витрат на зарплату пакувальників і відрахування на соціальні заходи, на пакувальні матеріали, на підвищення якісно-технічних характеристик товарів, інші прямих витрати на підготовку товарів до реалізації	

кож об'єктивного відображення фінансових результатів діяльності підприємства.

Щодо рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», пропонуємо перейменувати субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності за її підвидами», оскільки, згідно з чинним законодавством, назва такого рахунку співпадає із назвою субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», що не відповідає основному підходу в обліку до призначення рахунків і субрахунків як деталізації до них [1].

Отже, для ефективного групування інших витрат операційної діяльності потрібно чітко визначити операції певного виду діяльності у контексті їх облікового відображення та наслідків впливу на фінансові результати підприємства.

**Висновки.** Чітко налагоджена облікова система підприємства є запорукою його успішного становлення на ринку як потенційного ділового партнера. Операційні витрати як один з основних показників діяльності підприємства характеризують стабільність справ підприємства як ділового партнера. З іншого боку, невідповідність інформації щодо операційних витрат у фінансовій звітності суб'єкта господарювання може негативно вплинути на репутацію підприємства, адже спотворення інформації стосовно операційних витрат виробничого характеру зустрічається не так часто. Сучасна практика ведення обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат недостатньо мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ділового партнерства підприємств, тому пропонуємо виокремити рекомендовані субрахунки з-поміж інших, що сприятиме формуванню нового підходу до організації синтетичного

й аналітичного обліку невиробничих операційних витрат і, як наслідок, підвищенню інформативності облікових показників для прийняття ефективних управлінських рішень.

Перспективами подальших наукових досліджень є вивчення шляхів удосконалення організації обліку для забезпечення процесу формування інтегрованої звітності.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Безверхий К.В. Облік і контроль непрямих витрат: управлінський аспект : автореф. дис. ... к. е. н. : спец. 08.00.09 / К.В. Безверхий ; Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К. : б. в., 2011. – 20 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. Інструкція щодо застосування Плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (зі змін і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Безверхий К.В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності підприємства / К.В. Безверхий // Вісник ЖДТУ. – 2015. – № 3(53). – С. 40–42 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/socgum/vzhdtu\\_econ/2015\\_3\\_2/7.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/socgum/vzhdtu_econ/2015_3_2/7.pdf).
5. Струк Н.С. Методичне підґрунтя обліку трансакційних витрат на підприємстві / Н.С. Струк // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – Вип. 1(8). – С. 188–198.
6. Мельник М.В. Трансакционные издержки как объект управленческого учета / М.В. Мельник // Управленческий учет. – 2014. – № 11. – С. 17–26.