УДК 658.3.07

Грицай О.І.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку й аудиту
Національного університету «Львівська політехніка»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

ORGANIZATION OF COST ACCOUNTING OF THE ENTITY

АНОТАЦІЯ

Досліджено класифікацію витрат за видами діяльності, що дає змогу охопити всі господарські операції, які здійснює суб'єкт господарювання. Визначено основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат, а також об'єкти облікової політики. Описано використання первинних документів для підтвердження здійснення витрат діяльності суб'єкта господарювання. Запропоновано модель організації аналітичного обліку за рахунками відповідно до кожного виду витрат діяльності.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку витрат, класифікація видів діяльності, класифікація витрат за видами діяльності, об'єкти облікової політики щодо витрат діяльності, організація аналітичного обліку витрат діяльності.

АННОТАЦИЯ

Исследована классификация затрат по видам деятельности, что позволяет охватить все хозяйственные операции, которые осуществляет субъект хозяйствования. Определены основные задачи организации бухгалтерского учета затрат, а также объекты учетной политики. Описано использование первичных документов для подтверждения осуществления затрат деятельности предприятия. Предложена модель организации аналитического учета по счетам в соответствии с каждым видом затрат деятельности.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета затрат, классификация видов деятельности, классификация затрат по видам деятельности, объекты учетной политики в отношении затрат деятельности, организация аналитического учета затрат деятельности.

ANNOTATION

The classification of expenses by activity, allowing to cover all business transactions carried out by the entity has been investigated. The main objects of cost accounting and accounting policy objects are determined. The use of primary documents to confirm the cost of the entity has been described. The model of analytical account of the account according to each type of expenditure has been offered.

Keywords: organization of accounting costs, classification of activities, classification of costs by activity, accounting policies for objects of expenditure, organization of analytical cost accounting activities.

Постановка проблеми. Управління витратами є ключовим чинником у забезпеченні ефективного розвитку суб'єкта господарювання. До пріоритетних завдань удосконалення системи управління витратами належить якість організації їх обліку, адже регулювання рівня витрат потребує належної інформаційної підтримки. Забезпечення об'єктивними даними суб'єктів господарювання вимагає нового обсягу даних, їх структуризації, які необхідні для управління економічними процесами. Трансформація умов господарювання вимагає додаткового вивчення цілого комплексу питань щодо вдосконалення систем обліку, аналізу й регулювання витрат, що й зумовлює потребу подальшого проведення досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій дозволяє зробити висновок, що від того, наскільки ефективно суб'єкт господарювання буде управляти своїми витратами, залежить його розвиток та успіх. Вагомий внесок у вирішення даної проблематики здійснили Е.А. Ананькіна, Н.Г. Данилочкіна [1], Н.Д. Врублевський [2], М.Г. Грещак [4], Лебедєв В.Г [5], Я.С. Карп'як [6], А.А. Пилипенко [9], Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер [13] та багато інших. Однак у більшості випадків дослідження спрямовані на вирішення проблемних питань управління витратами загалом або лише виробничими витратами. Поза увагою і надалі залишається не менш важливий вид витрат – витрати діяльності (адміністративні, збутова та інші операційні витрати), які здійснюють прямий вплив на визначення фінансових результатів звітного періоду.

Вирішення існуючих проблем, пов'язаних з приведенням теоретико-методологічної основи обліку до умов реальної економіки, реалізується через отримання потрібної обліково-аналітичної інформації для системи управління витратами діяльності суб'єкта господарювання.

Цілі статті. Світова наука постійно знаходить нові методи та способи управління витратами, удосконалює можливості їх обліку. Тому необхідно аналізувати ці розробки, пристосовувати їх до особливостей національного господарювання та узагальнювати отримані результати з метою систематизації і впровадження в галузях.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний рівень суспільного поділу праці характеризується надзвичайно складною розгалуженою системою суспільного виробництва, що включає велику кількість видів господарської (економічної) діяльності. Зважаючи на це, визначення видів господарської діяльності набуває суттєвого значення у багатьох аспектах: законодавчому, організаційно-господарському, управлінському тощо. Усі суб'єкти господарювання зобов'язані здійснювати облік результатів своєї роботи, складати відповідну фінансову звітність та надавати статистичну інформацію щодо своєї господарської діяльності. Виконан-

ня цього обов'язку неможливе без нормативного визначення видів діяльності.

Вид діяльності – це процес поєднання дій, які призводять до отримання відповідного набору продукції чи послуг, що характеризується використанням відповідної комбінації ресурсів, специфікою виробничого процесу та випуском певного виду продукції чи наданням певного виду послуг [3]. При цьому окремий вид господарської діяльності може складатися як з кількох простих процесів, так і охоплювати значну кількість складних процесів, що входять до єдиного комплексного виробничого процесу (як, наприклад, виробництво автомобілів, що охоплює лиття, ковальські роботи, зварювання, складання, фарбування тощо). Якщо виробництво окремих елементів (двигунів, коробок передач, меблів, приладів) є складовою частиною одного й того самого процесу виробництва, то усі процеси разом розглядаються як єдиний вид діяльності. Таким чином, орієнтуючим показником виду діяльності є продукт окремого виробничого процесу, яким завершується комплексний процес.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8], основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Згідно з цим стандартом, основну діяльність підприємства прийнято поділяти на:

1) операційну діяльність – основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;

2) фінансову діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства;

3) інвестиційну діяльність – придбання та реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Відповідно до основних видів діяльності, у бухгалтерському обліку виділяють такі ж види витрат діяльності підприємства.

Більшість господарюючих суб'єктів здійснюють не один, а одразу декілька видів господарської діяльності, стають багатопрофільними, переслідуючи мету гнучкості функціонування в умовах ринку. За можливістю віднесення підприємства до певної категорії статистичного обліку передбачено визначення основних, другорядних та допоміжних видів господарської діяльності. Органи державної статистики розраховують основний вид економічної діяльності на підставі даних державних статистичних спостережень відповідно до статистичної методології за підсумками діяльності підприємств за рік.

Основний вид діяльності може визначатися за кількома критеріями виходячи з максимального відсоткового значення щодо усіх видів господарської діяльності, здійснюваних даним суб'єктом господарювання.

Другорядним видом господарської діяльності визнається будь-яка інша діяльність суб'єкта господарювання, частка якої, згідно з обраним критерієм, є меншою від частки основного виду діяльності. Кожний суб'єкт господарювання може провадити кілька другорядних видів діяльності.

Допоміжний вид діяльності – це діяльність, спрямована виключно на сприяння здійсненню насамперед основного, а також другорядних видів діяльності. Зокрема, діяльність, яку здійснюють несамостійні структурні підрозділи суб'єкта господарювання (внутрішні перевезення, внутрішній зв'язок тощо), враховується у складі основного виду діяльності цього суб'єкта.

Основний вид економічної діяльності є також і визначальною ознакою при формуванні та стратифікації сукупностей статистичних одиниць для проведення державних статистичних спостережень. Тобто статистичним інструментом для впорядкування економічної інформації служить класифікація видів економічної діяльності (КВЕД). КВЕД призначений забезпечувати: статистичний облік підприємств і організацій за видами економічної діяльності; проведення державних статистичних спостережень економічної діяльності й аналізу статистичної інформації на макрорівні; зіставлення національної статистичної інформації з міжнародною через застосування єдиної статистичної термінології, статистичних одиниць і принципів визначення та змінення видів економічної діяльності підприємств і організацій. Водночас Класифікація є механізмом спільної мови, що має використання в багатьох інших, нестатистичних сферах (соціальному та податковому регулюванні, ліцензуванні, системі тарифів тощо) [7]. Усі види господарської (економічної) діяльності суб'єктів є об'єктами класифікації в КВЕД. Вид господарської діяльності має місце у разі об'єднання ресурсів (устаткування, технологічних засобів, сировини та матеріалів, робочої сили) для створення виробництва певної продукції або надання послуг. Як зазначалося вище, окремий вид діяльності може складатися з єдиного простого процесу або охоплювати ряд процесів, кожен з яких входить до відповідної категорії класифікації.

Ще одним нормативним документом, який регламентує діяльність підприємства, є Податковий кодекс України (ПКУ). Слід зазначити, що у ПКУ [10] не дано визначень видам діяльності. Згідно з ПКУ, витрати операційної діяльності поділяються на витрати операційної діяльності, собівартість реалізованих товарів та інші витрати. Поряд з цим у п. 1 ст. 138 ПКУ [10] проігноровано норми національних П(С)БО [11] у частині поділу витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на адміністративні витрати, витра-

ти на збут та інші операційні витрати. Згідно із зазначеним пунктом ПКУ, можна розуміти, що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами.

Таким чином, п. 138.1 ПКУ потребує уточнення, а саме до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, варто віднести: витрати основної операційної діяльності (собівартість реалізованої готової продукції товарів, виконаних робіт, наданих послуг), витрати іншої операційної діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), інші витрати (фінансові, інвестиційні, інші витрати звичайної діяльності).

Багато проблемних питань з організації бухгалтерського обліку витрат піднято у [6], де запропоновано основні завдання з організації обліку витрат діяльності, якими є:

– забезпечення правильного визначення та достовірної оцінки витрат діяльності;

– розмежування витрат діяльності за кожною класифікаційною групою;

– правильного та повного документального оформлення та своєчасного відображення в облікових регістрах витрат діяльності;

– надання повної і достовірної інформації про витрати діяльності для потреб управління [6, с. 175].

У Положенні про облікову політику будь-якого суб'єкта господарювання повинні передбачатися питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку витрат діяльності [6, с. 176]. Систематизуємо їх та наочно представимо за допомогою рисунка 1.

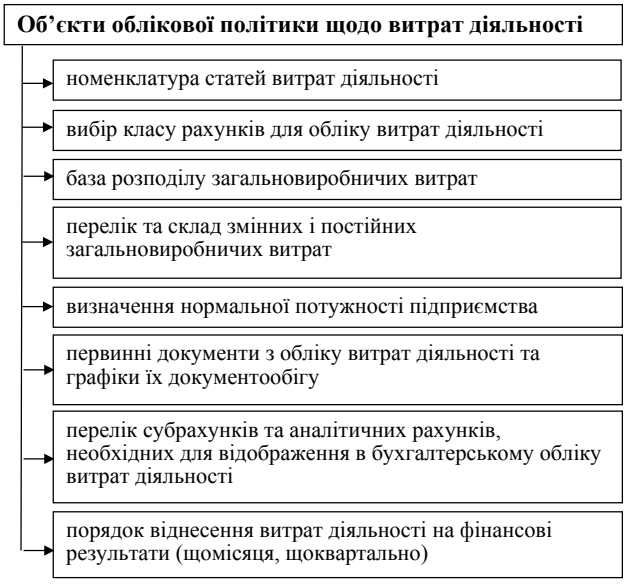

Рис. 1. Об'єкти облікової політики щодо витрат діяльності

Зупинимося на обґрунтуванні необхідності розробки субрахунків та додавання додаткових аналітичних рахунків, необхідних для відображення в бухгалтерському обліку витрат діяльності. Можна наголосити, що з погляду фінансового обліку введення таких додаткових облікових номенклатур майже не має жодного сенсу. З погляду стратегічного обліку такі номенклатури повинні формуватися залежно від потреб в інформації для планування розвитку суб'єкта господарювання. Отже, інтеграція систем обліку і стратегічного управління (як напрям розвитку облікової парадигми) забезпечується завдяки створенню та підтримці в дієвому стані єдиної системи цілей, показників та критеріїв їхнього досягнення.

У [9] запропоновано концепцію превентивного облікового-аналітичного забезпечення системи управління витратами. Тут облік розглядається не лише як означений у [12] процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації, а і як рівноправна функція управління витратами. Як головне призначення функції обліку виступає формування якісної і всебічної інформації про господарську та фінансову діяльність підприємства й своєчасне її надання зацікавленим користувачам. Місце функції обліку визначається логічним зв'язком між функціями управління (у межах системи управління витратами) і роллю обліку в процесі управління. Використовувана у процесі регулювання діяльності підприємства облікова інформація переважно орієнтується на ухвалення оперативних рішень у виробленні коригувальних заходів.

У результаті функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення формується інформація, потрібна для системи управління витратами. Як правило, її зводять до тієї інформації, яку продукує синтетичний та аналітичний бухгалтерських облік. Особливістю функціонування системи управління витратами є те, що бухгалтерська інформація розширюється результатами моніторингу середовища суб'єкта господарювання та попередньо обробляється методами економічного аналізу. Вказана інформація використовується у стратегічному, а не лише в оперативному та ретроспективному вимірах.

Для формування системи управління витратами недостатньо створити облікові реєстри та обрати аналітичні показники. Необхідно сформувати рахунки аналітичного обліку відповідно до запитів системи управління витратами і виділити аналітичні показники (у контексті методів «аналіз» та «синтез») [9, с. 70]. Таким чином, використання запропонованої концепції управління витратами потребує розширення аналітичності й превентивності інформації, зафіксованої на рахунках обліку. Задля цього вводиться спеціальний інструментарій заснованих на обліковому моделюванні та додаванні до рахунків обліку ознак попередньої аналітичної обробки даних.

Для належної організації обліку витрат діяльності потребує удосконалення процес їх документування, адже особливістю є те, що для

них безпосередньо не затверджено типових форм документів. Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Так, використання матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших запасів підприємства для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту відображається в бухгалтерському обліку лише на підставі належно оформлених відповідних документів на списання матеріалів (накладних, вимог тощо). Витрати на оплату праці та соціального страхування оформлюються розрахунково-платіжними відомостями (або розрахунковими відомостями). Вартість наданих підприємству послуг зараховується до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур та актів виконаних робіт.

Віднесення витрат діяльності на фінансові результати оформляється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку).

Рух зазначених документів здійснюється відповідно до графіка документообігу, затвердженого на підприємстві. Узагальнення інформації про витрати діяльності відбувається у відповідних облікових регістрах з подальшим перенесенням даних до головної книги.

Стосовно фінансової звітності, то витрати діяльності відображаються у «Звіт про фінансові результати» (форма № 2) та у додатку до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма № 6). Власне, інформація щодо вказаних об'єктів обліку, яка може знайти своє відображення у звітності за сегментами, уможливить краще зрозуміти показники роботи суб'єкта господарювання у попередніх періодах користувачам фінансових звітів, точніше оцінити її можливі ризики і вигоди різних видів діяльності, а звідси – допомогти прийняти більш обґрунтовані рішення відносно підприємства в цілому та його окремих підрозділів. Оскільки українські підприємства часто здійснюють декілька видів діяльності, внески яких у формування остаточного фінансового результату суб'єкта господарювання неоднакові, то доцільно уточнити звітність за сегментами інформацією про витрати різних видів діяльності.

Висновки. Означено види діяльності підприємства та відповідні їм витрати, а також основні завдання організації їх бухгалтерського обліку. Визначено основні питання методичного характеру щодо витрат діяльності, які відображаються у положенні про облікову політику будь-якого суб'єкта господарювання. У сфері витрат діяльності охарактеризовано об'єкти облікової політики, документування господарських операцій, узагальнення інформації у відповідних облікових регістрах та їх відображення у звітності. Запропоновано організовувати аналітичний облік витрат за кожним їх видом згідно з потребами інформації для планування розвитку суб'єкта господарювання.

Подальші дослідження слід продовжувати і поглиблювати, щоб оптимізувати процес організації обліку витрат, тим самим збагачуючи інформативність даних, необхідних для управління діяльністю суб'єкта господарювання.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г. Управление затратами : конспект лекций. – М. : ПРИОР, 1998. – 64 с.
2. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
3. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page8.
4. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисциплін. – К. : КНЕУ, 2002. –131 с.
5. Лебедев В.Г. и др. Управление затратами на предприятии : учебное пособие / под ред. проф. Краюхина Г.А. – СПб. : Бизнес–пресса, 2004. – 256 с.
6. Карп'як Я.С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання / Я.С. Карп'як // Вісник НУ «Львівська політехніка» «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – 2014. – № 794. – С. 172-180.
7. Класифікатор видів економічної діяльності : Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 року № 457. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ubc-offshore.com/kved2012/2620-kved2012ua.html.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
9. Пилипенко А.А., Пилипенко С.М. Концепція обліково-аналітичної підтримки системи управління витратами підприємств та їхніх об'єднань / А.А. Пилипенко, С.М. Пилипенко// Проблеми економіки. – 2010. – № 4. – С. 65-74.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.
12. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http:// http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14.
13. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект : Пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.