

*Струк Н.С.,**к.е.н.,**доцент кафедри обліку і аудиту,**Львівський національний університет імені Івана Франка**Гармаш Х.П.,**здобувач,**Львівський національний університет імені Івана Франка*

## ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НЕВИРОБНИЧИХ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА У КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ СТАТУСУ НАДІЙНОГО ДІЛОВОГО ПАРТНЕРА НА РИНКУ

**Анотація.** У статті доведено доцільність удосконалення процесу відображення в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат для досягнення підприємством статусу надійного ділового партнера ринку. Рекомендовано сформувати належне підґрунтя для організації трансакційного обліку, що сприятиме розвитку облікової системи ділового партнерства підприємства.

**Ключові слова:** адміністративні витрати, витрати на збут, групування витрат, ділове партнерство, достовірність звітності, інші операційні витрати, невиробничі операційні витрати, організація обліку, трансакційні витрати.

**Постановка проблеми.** Сучасне інформаційне суспільство та достатньо нестабільна економічна система пов'язані з високим ступенем невизначеності інформації щодо процесів та умов, які відбуваються на підприємствах.

Достовірність інформації, яка надається контрагентам для встановлення ділових партнерських стосунків, передусім залежить від правильного оброблення інформації та відкритості підприємства для її публічної презентації.

Як відомо, діяльність будь-якого підприємства пов'язана з витратами, основу яких становлять витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Проте питання ефективності економічної інформації, зокрема такої, що стосується витрат операційної діяльності підприємств, зіштовхується із проблемами достовірного визнання невиробничих операційних витрат, а саме: адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Тому дослідження організації обліку таких витрат надасть можливість удосконалити порядок інформаційного відображення їх в обліку підприємства для забезпечення формування статусу надійного ділового партнера на ринку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед останніх досліджень процедури відображення невиробничих витрат операційної діяльності у системі обліку найбільш значимими є напрацювання вітчизняних вчених-науковців: П. Атамаса, К. Безверхого, В. Грекова, О. Замазій, Є. Рудніченко, Є. Рясних, А. Хмелевської, А. Шастіко, О. Шепеленко, О. Шеремети, М. Шигун, Ж. Юшак, О. Юрченко.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Залишаються невирішеними питання обліково-аналітичного групування невиробничих операційних витрат підприємства для забезпечення формування статусу надійного

ділового партнера на ринку. Бракує однозначності та правової регламентації стосовно організації бухгалтерського відображення трансакційних витрат.

**Мета статті** полягає у виокремленні особливостей та проблемних аспектів організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства для того, щоб рекомендувати шляхи їх удосконалення у контексті формування статусу надійного ділового партнера на ринку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** 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 ділового партнера на ринку. Тому реформування та гармонізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку в Україні потребують запровадження 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 невиробничих операційних витрат передбачено рахунки 9-го класу «Витрати діяльності»: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» [1].

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. До адміністративних витрат відносяться 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, това-

рів, 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 [1].

Багато вітчизняних вчених 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, і є перешкодою для формування статусу надійного ділового партнера підприємством. Доволі часто, як стверджують Є.Г. Рясних та Є.М. Рудніченко, «за рахунок завищення саме накладних витрат підприємства зменшують прибуток до оподаткування, ось і виникають «збиткові довгожителі» – підприємства, які функціонують на ринку тривалий період, а у фінансовій звітності показують збитки» [4, с. 31].

К.В. Безверхий акцентує увагу на тому, що «інші операційні витрати можуть використовуватись підприємствами як своєрідна «чорна діра», у яку відкидають суму витрат, інформація про які, так би мовити, «не для загального користування» [3, с. 41]. У випадку одержання такої інформації про підприємство контрагентами може виникнути сумнів щодо чесності його у партнерських відносинах.

Означена проблема неправильності віднесення статей витрат до адміністративних, збутових та інших операційних витрат полягає в першу чергу в тому, що на підприємствах належним чином не організована система управлінського обліку, яка б забезпечила чітке структурування згаданих витрат.

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, є наявність значної кількості субрахунків без подальшого їх аналітичного групування за видами витрат, що ускладнює сприйняття інформації про зазначені витрати при прийнятті управлінських рішень.

Для покращання організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства у контексті формування його статусу як надійного ділового партнера варто в «Наказі про облікову політику підприємства» виокремити транзакційні витрати як окремий об'єкт обліку. Попередні дослідження [5] дають змогу стверджувати, що 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.

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 зі застосуванням, щонайменше, двох субрахунків у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати». Логічними є твердження Є.Г. Рясних та Є.М. Рудніченко, що це мають бути субрахунки 921 «Адміністративні витрати» та 922 «Загальногосподарські витрати», у розрізі яких ведуть аналітичний облік за відповідними статтями витрат [4, с. 156]. М.В. Мельник обґрунтовує доцільність уведення спеціальних аналітичних субрахунків, проте лише до рахунку обліку загальногосподарських витрат для обліку транзакційних витрат [6, с. 20–22]. Уважаємо, що аналітичний облік транзакційних витрат має бути організовано за двома зазначеними субрахунками.

На основі дослідження еволюції концепцій бізнесу (виробнича, товарна, збутова, рекламна та маркетингова), що сформувалися під впливом розвитку ринку, К.В. Безверхий робить висновок, що «діяльність підприємства, пов'язана зі збутом, рекламою та маркетингом, має свої функціональні особливості і є незалежною одна від одної» [7, с. 9]. Тому погоджуємося, що більш інформативною є запропонована ним назва синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» та виокремлені у його складі субрахунки 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати», в розрізі яких пропонується вести аналітичний облік за відповідними статтями витрат (рис. 1).

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій наведено субрахунки до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», проте для забезпечення достовірності показників звітності управлінському персоналу доцільно чітко розуміти, які операції іншої операційної діяльності обліковуються на таких субрахунках (табл. 1).

У зазначеному контексті пропонуємо перейменувати субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності за її підвидами»,

оскільки, згідно з чинним законодавством [1], назва такого рахунку співпадає із назвою субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», що не відповідає основному підходу в обліку щодо призначення рахунків і субрахунків як деталізації до них.

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.

Крім того, пропонуємо на основі детальних досліджень трансакційних витрат [5] належним чином організувати трансакційний облік у розрізі невиробничих операційних витрат, використовуючи робочий план рахунків та інформаційні технології. Для уникнення дублювання інформації в обліку варто забезпечити введення даних систематичного обліку про трансакційні витрати у єдину базу даних, яка передаватиме таку інформацію у підсистеми: управлінського обліку, фінансового обліку, для забезпечення потреб оподаткування. Акцентуємо

увагу на тому, що трансакційний облік допоможе фіксувати будь-яку інформацію про зміни у діяльності підприємства. Для цього важливо: виявити наявні та можливі місця виникнення трансакційних витрат; визначити форми первинних документів та звітних форм для відображення таких витрат; розробити робочий план рахунків, особливу увагу приділивши субрахункам та аналітичним рахункам у розрізі 9-го класу діючого плану рахунків; сформувати локальні класифікатори масивів постійної (довідкової) інформації про підрозділи, працівників, товарно-матеріальні цінності, покупців, постачальників і т. д.; проаналізувати й удосконалити документообіг для кожної ділянки обліку, для кожного автоматизованого робочого місця – форми первинних документів, показники, реквізити, порядок і терміни заповнення.

Саме належним чином організований систематичний облік дасть змогу забезпечити інформацією проблемний облік невиробничих операційних витрат, бо систематизація апостеріорних фактів виникнення таких витрат дозволяє більш досто-



Рис. 1. Групування витрат у розрізі синтетичного й аналітичного обліку витрат на збут, рекламу та маркетинг

Джерело: розроблено авторами на основі [7, с. 9]

## Змістове наповнення процесу відображення в обліку витрат іншої операційної діяльності підприємства

Види іншої операційної діяльності підприємства	Субрахунки до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», згідно з [1]	Зміст записів на субрахунках
Первісне визнання та зміна вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	Узагальнення інформації про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
Діяльність із проведення досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження і розробки»	Акумуляція інформації щодо витрат із проведення досліджень та розробок
Діяльність із купівлі-продажу іноземної валюти	942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»	Узагальнення інформації про витрати від реалізації іноземної валюти
Діяльність із реалізації оборотних активів (окрім продукції, товарів, робіт, послуг основної діяльності)	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	Синтез облікових даних про витрати від реалізації оборотних активів (необоротних активів, призначених для продажу, виробничих запасів, МШП тощо)
Списання дебіторської заборгованості, яка виникла внаслідок операційної діяльності	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	Узагальнення інформації про втрати від списання дебіторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу, зі закінченням строку позовної давності
Фіксація впливу зміни курсу валюти на операційну діяльність підприємства	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	Узагальнення інформації про втрати від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю
Діяльність з виявлення фактів знецінення, нестач та псування оборотних активів	946 «Втрати від знецінення запасів», 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	Узагальнення інформації про суми втрат від знецінення, нестач та псування оборотних активів, відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів
Визнання порушень господарських договорів на операційну діяльність підприємства	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	Накопичення інформації щодо витрат, які виникають у вигляді штрафів, пені, неустойок, інших санкцій за порушення господарських договорів
Інша операційна діяльність за її підвидами	949 «Інші витрати операційної діяльності»	Узагальнення інформації про: витрати від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства; трансакційні витрати, пов'язані з іншими підвидами операційної діяльності; інші витрати операційної діяльності за її підвидами

Джерело: розроблено авторами на основі [8, с. 9]

вірно прогнозувати їх величину та динаміку зміни у процесі поточної діяльності підприємства, що буде мати позитивний вплив у прагненні підприємством здобуття статусу надійного ділового партнера.

**Висновки.** Чітко налагоджена облікова система підприємства є запорукою його успішного становлення на ринку як потенційного ділового партнера. Операційні витрати як один із основних показників діяльності підприємства характеризують стабільність справ підприємства як ділового партнера. З іншого боку, невідповідність інформації щодо саме невиробничих операційних витрат у фінансовій звітності суб'єкта господарювання може негативно вплинути на ділову репутацію підприємства і його прагнення досягти статусу надійного ділового партнера. 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 трансакційні витрати 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 як одного з основних джерел інформації для пошуку ділового партнера на ринку.

#### Література:

1. Інструкція по застосуванню Плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. (зі змін. і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. Безверхий К.В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності підприємства / К.В. Безверхий // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С. 40–42 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/socgum/Vzhdtu\\_econ/2010\\_3\\_2/7.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/socgum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/7.pdf).
4. Ясных Є.Г. Необхідність та проблеми впровадження бюджету-

- вання накладних витрат на сучасних підприємствах / Є.Г. Рясних, Є.М. Рудніченко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2014. – № 5(23). – С. 156–162.
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. Трансакційні издержки как объект управленческого учета / М.В. Мельник // Управленческий учет. – 2008. – № 11. – С. 17–26.
  7. 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.
  8. Хмелевська А.В. Облікова систематика іншої операційної діяльності промислового підприємства / А.В. Хмелевська // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6(1). – С. 99–104 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vchnu\\_ekon/2009\\_6\\_2/099-104.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vchnu_ekon/2009_6_2/099-104.pdf).

**Струк Н.С., Гармаш Х.П. Пути совершенствования организации учета непроизводственных операционных расходов предприятия в контексте формирования статуса надежного делового партнера на рынке**

**Аннотация.** В статье доказана целесообразность совершенствования процесса отражения в учете административных расходов, расходов на сбыт и прочих операционных расходов для достижения предприятием

статуса надежного делового партнера на рынке. Рекомендовано сформировать должное основание для организации трансакционного учета, что будет способствовать развитию учетной системы делового партнерства предприятия.

**Ключевые слова:** административные расходы, расходы на сбыт, группировка затрат, деловое партнерство, достоверность отчетности, другие операционные расходы, непроизводственные операционные расходы, организация учета, трансакционные издержки.

**Struk N.S., Harmash K.P. Ways of improving the organization of accounting non-manufacturing operating costs of enterprises in the context of formation the status of a reliable business partner on the market**

**Summary.** The article proved the feasibility of improving the process of recording administrative expenses, the cost of sales and other operating expenses in order to achieve the status now a reliable business partner in the market. It is recommended to form a proper basis for the organization of transactional account, which will contribute to the development of the accounting system of the enterprise business partnership.

**Keywords:** administrative expenses, selling, grouping costs, business partnership, the accuracy of statements, other operating expenses, non-production operating costs, accounting, transaction costs.