

**ВИТРАТИ НА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ПРИДБАННЯ:  
ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКУ**

*Досліджено проблеми облікового відображення витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна. Розмежовано поняття “заготівля”, “поставка”, “постачання”, “купівля-продаж”, “придбання”, а також визначено співвідношення вказаних категорій. Запропоновано варіант відображення в бухгалтерському обліку витрат на інформаційне забезпечення придбання майна, що дозволяє відносити дані витрати у момент їх виникнення до складу витрат майбутніх періодів із наступним розподілом, а також підвищити достовірність інформації про первісну вартість придбаного майна*

**Постановка проблеми.** Придбання майна як стадія кругообігу капіталу є невід'ємною складовою діяльності будь-якого підприємства. У ринкових умовах система постачання замінюється придбанням. Нова стадія вимагає нової методики обліку та контролю процесу придбання майна, вищого рівня професіоналізму керівників і спеціалістів служб, що забезпечують такі операції. У зв'язку з цим виникає ряд проблемних питань: різне трактування процесу придбання майна в праві та бухгалтерському обліку; визначення суб'єкта, який повинен відповідати за придбання майна на кожній стадії; відображення в системі бухгалтерського обліку переддоговірної і договірної стадій; визначення розміру заподіяної шкоди при невиконанні умов договору або припиненні його дії і стягнення її в повному обсязі із винних, а також відображення цих операцій в обліку; відображення процесу придбання майна в системі обліку

та звітності; організація системи внутрішнього контролю виконання договорів. Постановка і вирішення цих та інших питань є основою функціонування будь-якого суб'єкта господарювання.

У сучасних умовах значно змінилася система придбання необоротних і оборотних активів, що є складовими майна підприємства, а ручний облік замінили комп'ютерні технології, що забезпечують комплексне управління процесами придбання майна на основі підвищення оперативності та розширення аналітичності обліку і контролю.

Донині у сфері бухгалтерського обліку і контролю правові й облікові аспекти питання придбання майна в комплексі не розглядалися, що привело до виникнення значної кількості судових спорів за договорами постачання у зв'язку з порушенням юридичними особами їх умов або неналежним їх виконанням (рис. 1).

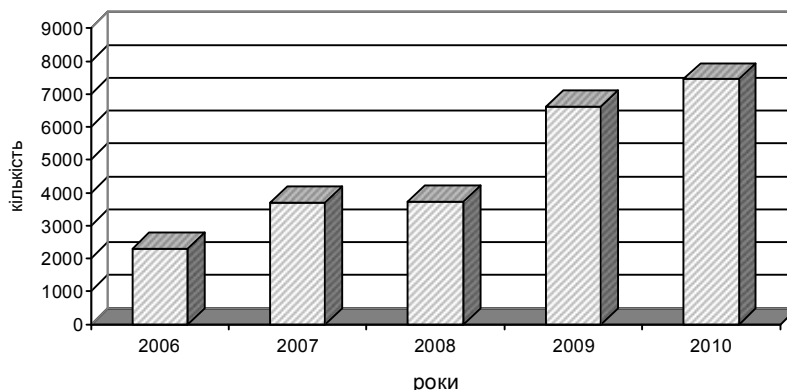


Рис. 1. Динаміка судових рішень за договорами постачання у зв'язку з порушенням юридичними особами їх умов або неналежним виконанням за 2006-2010 рр.<sup>1</sup>

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Теоретичним і методичним аспектам відображення в обліку та звітності питання придбання матеріальних ресурсів присвятили свої праці відомі вчені: процес постачання (йшлося про придбання): А.Ф. Галкін та ін. (1970), Н.М. Грибова (1972, 1979), І.А. Єфремова і Ю.С. Ігумнов (1979), Г.І. Мойсеєнко (1987), М.А. Снітко (1996, 2006), М.С. Пушкар і ін. (1998), Л.А. Кротова і Х.Х. Ергашев (1998), П.Я. Папковська (2000), Л.Г. Девашук і ін. (2001), В.Г. Швець (2003), В.І. Стражев і О.В. Латипова (2003), І.Й. Яремко (2004), Н.І. Верхоглядова і ін. (2004), А.В. Азаренко і ін. (2005), Л.К. Сук, Ю.Ю. Корольов (2007), П.Л. Сук (2008); процесу заготівлі: П.Н. Василенко (1961), І.В. Малишев (1981), В.П. Астахов (2000); процесу придбання: А.М. Кузьмінський (1990) (заготівля і придбання), М.В. Кужельний і В.Г. Лінник (придбання, заготівля) (2001). Однак, досі в більшості літературних джерел при висвітленні питань обліку і контролю процесу придбання майна спостерігається відсутність комплексності з позиції розгляду як економічного, так і правового аспектів зазначеного питання, а також нехтування положеннями агентської теорії.

**Викладення основного матеріалу дослідження.**

Особливості розвитку економічної думки свідчать, що тривалий час головним для виробничого підприємства вважався процес виробництва, під час якого споживаються

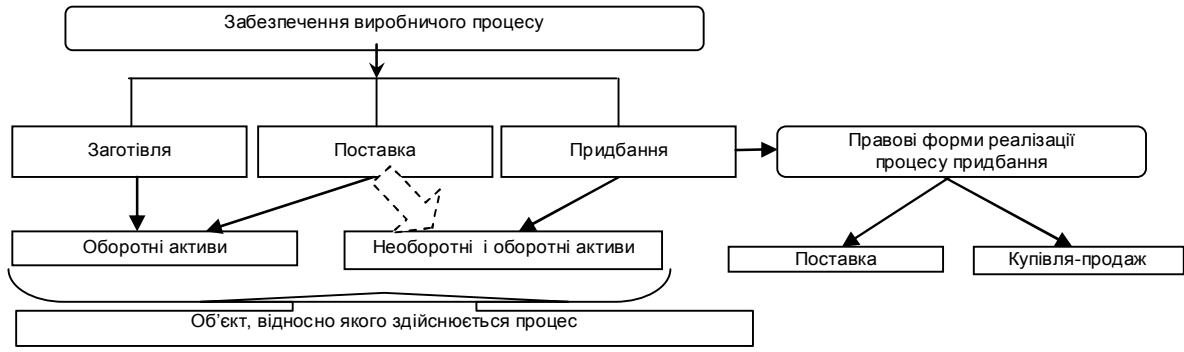
предмети праці (сировина, матеріали тощо), засоби праці, а також робоча сила, і результатом якого є створена продукція – суспільно необхідне благо. Саме тому в економічній літературі цьому процесу приділялася значна увага. К. Маркс писав: “виробництво – споживання засобів виробництва, які використовуються, зношуються, а іноді (як, наприклад, при спалюванні) знову розпадаються на основні елементи. Це ж стосується і споживання сировинного матеріалу, який не зберігає свого природного вигляду і властивостей, а навпаки, втрачає їх. Тому акт виробництва, в усіх своїх моментах, є також актом споживання” [1, с. 40]. Проте, в сучасних умовах розвитку економіки з появою нових економічних теорій такий процес “споживання” може стати неможливим або збитковим за відсутності засобів виробництва або відповідно їх неналежної якості та невідповідності технологічним потребам конкретного виробничого процесу. В сучасних економічних умовах слід говорити про рівнозначність кожного з бізнес-процесів для виробничого підприємства і організації системи управління.

<sup>1</sup> За даними сайту Єдиного державного реєстру судових рішень: станом на 01 лютого 2011 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/>

Потреба в забезпеченні процесу виробництва відповідними засобами існувала завжди, однак, якщо таке забезпечення в умовах командно-адміністративної економіки зводилося до формальних дій у зв'язку з наявністю планових завдань, то в умовах розвитку ринкової економіки та конкурентного середовища питання своєчасного забезпечення підприємства якісними засобами виробництва (предметами й засобами праці) постає особливо гостро.

Забезпечення виробничого процесу засобами виробництва в літературі пов'язується з використанням таких понять, як "заготівля", "постачання", "поставка", "купівля-продаж", "придбання". Відповідно до чинного національного законодавства надходження на підприємство засобів виробництва в обмін на грошові кошти може відбуватися в результаті купівлі-продажу або постачання.

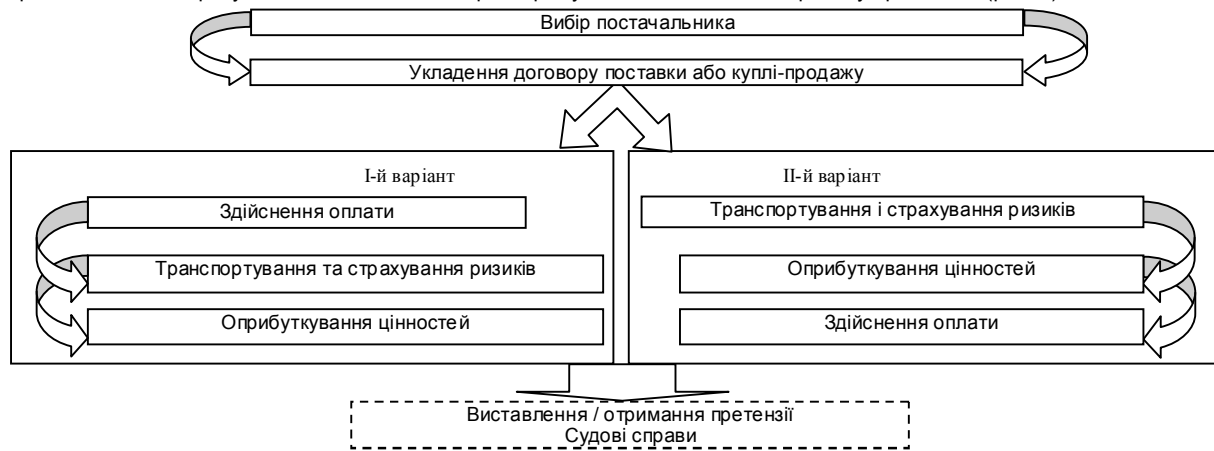
В умовах планової економіки процес придбання не міг існувати як такий, оскільки мало місце забезпечення діяльності підприємств, що здійснюється за планом, в якому визначалася кількість предметів праці, засобів праці, обсяг постачання (що саме потрібно одержати в плановому періоді), їх планова собівартість. Таким чином, державні органи влади формували попит і пропозицію на ресурси, розподіляли їх між підприємствами, які їх потребували. За умов відсутності конкуренції кожне підприємство отримувало все необхідне, не прикладаючи до цього значних зусиль, а обсяги засобів виробництва також були визначені державою якщо не прямо, то виходячи з того, скільки підприємство мало продати готової продукції в результаті. Для позначення окреслених дій в літературі того періоду використовувалися поняття "постачання" і "поставка" (рис. 2).



Умовні позначення:

--- така ситуація існувала в умовах командно-адміністративної економіки в Радянському Союзі  
 Рис. 2. Співвідношення понять "заготівля", "постачання", "купівля-продаж" і "придбання"

Розуміючи під терміном "придбання" процес переходу майна в обмін на грошові кошти, видається можливим права власності, в результаті якого одна зі сторін отримує виділити етапи процесу придбання (рис. 3).



Умовні позначення:

▭ - стадії, що відбуваються за умови належного виконання договірних зобов'язань в процесі придбання;

▭ - стадія, за умов порушення умов договору в процесі придбання

Рис. 3. Етапи процесу придбання

Процес придбання майна, як і будь-який бізнес-процес, що відбувається на підприємстві, призводить до виникнення змін у складі та структурі об'єктів бухгалтерського обліку (рис. 3) за умови наявності належним чином оформлених відповідних первинних документів.

Сьогодні найбільш проблемним питанням, що виникає в бухгалтерському обліку, є питання методики облікового відображення витрат, понесених підприємством в ході реалізації процесу придбання майна на стадії ведення переговорів.

Узагальнення існуючої практики облікового відображення таких витрат в процесі придбання майна дає підстави стверджувати про відсутність методики бухгалтерського обліку вказаних витрат. Зокрема, залишається незрозумілою відповідь на питання, яким же чином підприємства, що здійснюють процес придбання майна, мають право відображати витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання (зокрема, витрати на дослідження ринку, витрати на рекламу (при купівлі майна) тощо).

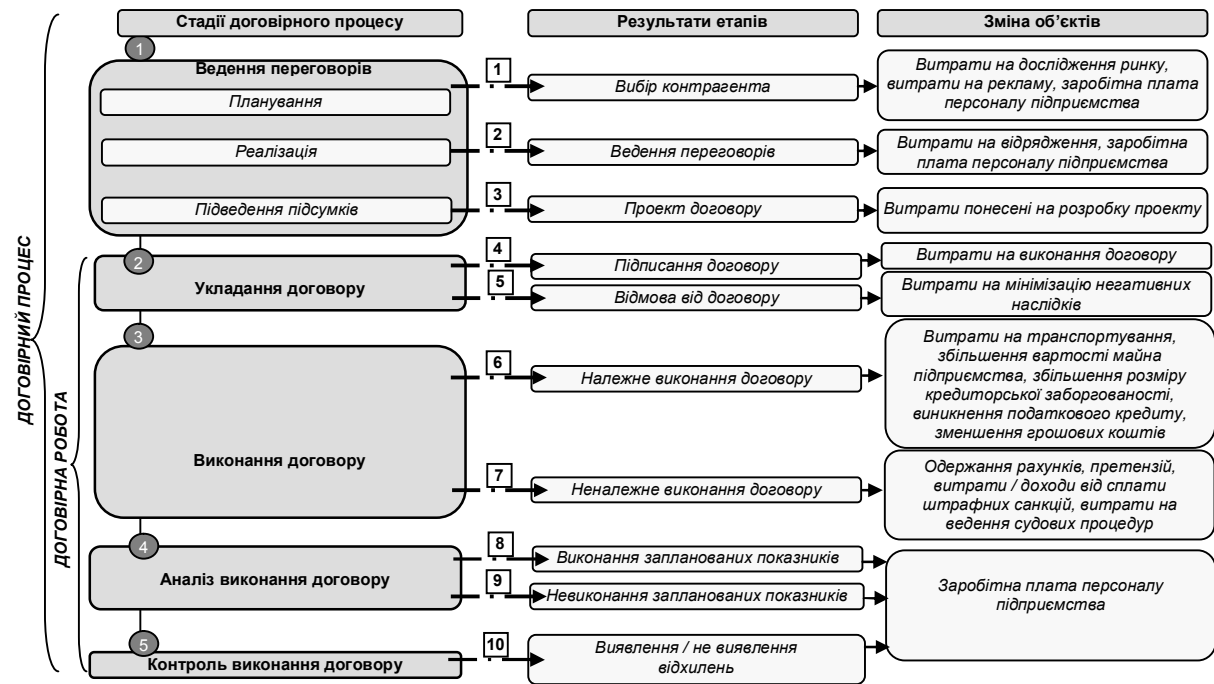


Рис. 3. Формування об'єктів бухгалтерського обліку в процесі виконання договорів придбання майна

Відсутність методики облікового відображення витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна призводить до неможливості точно визначити собівартість придбаних ресурсів і здійснювати контроль понесених витрат на придбання, а також розрахунків із продавцями.

В умовах ринкової економіки і розвинутого інформаційного середовища діяльність суб'єкта господарювання не може здійснюватися ізольовано від засобів масової інформації. Тобто, вхідні та вихідні відносно підприємства інформаційні потоки, впливають на його діяльність, а також приводять до понесення підприємством витрат, зокрема, на розміщення (пошук) інформації. В ході реалізації процесу придбання майна, а саме такої його стадії, як пошук постачальника, серед інформаційних витрат, які несиме підприємство, можна назвати витрати на оплату вартості повідомлення про готовність придбати майно, необхідне для господарської діяльності, а також витрати, на дослідження ринку, витрати на пошук постачальників тощо.

Щодо витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання матеріальних ресурсів, що здійснюється

підприємством-покупцем, виникає питання їх відображення в бухгалтерському обліку. Так, витрати, понесені на інформаційне забезпечення в процесі придбання матеріальних ресурсів, можуть бути розділені: 1) залежно від кінцевого результату процесу придбання, для реалізації якого вони понесені, – продуктивні (у разі подальшого фактичного придбання цінностей) і непродуктивні (якщо сторони не дійшли згоди і фактично цінності не придбані; 2) залежно від періоду, в якому здійснено фактичне придбання майна – витрати, понесені в періоді придбання майна або витрати, понесені в періоді, що передує періоду придбання майна; 3) залежно від об'єкту, що придбається – витрати, пов'язані з придбанням оборотних або необоротних активів.

Вищезазначене дає можливість розробити матрицю факторів (форма розрахунків, момент переходу права власності), що визначають підходи до формування методики бухгалтерського обліку витрат на інформаційне забезпечення придбання майна (таблиця. 1).

Таблиця 1. Співвідношення факторів, що впливають на організацію і методику бухгалтерського обліку витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна

Вид активів, які планується придбати	Витрати на інформаційне забезпечення в процесі придбання майна			
	понесені в періоді придбання майна		понесені в періоді, що передує періоду придбання майна	
	продуктивні	непродуктивні	продуктивні	непродуктивні
Необоротні	Варіант 1	Варіант 3	Варіант 5	Варіант 7
Оборотні	Варіант 2	Варіант 4	Варіант 6	Варіант 8

Одним з можливих варіантів вирішення існуючої проблеми може бути включення витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна до складу первісної вартості активів, що придбаються. Проте, в переліку статей, що формують їх первісну вартість відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що діють в Україні, витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання майна не передбачені (рис. 4).

У той же час Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 (далі – П(с)БО 7) [4] передбачає можливість віднесення до первісної вартості основних засобів інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою, а П(с)БО 9 [5] – інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів і доведенням їх до придатного стану, називаючи при цьому прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці для доопрацювання і підвищення якісних технічних характеристик запасів. Керуючись зазначеними вимогами П(с)БО, витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання майна можна вважати іншими витратами і включати їх до складу первісної вартості відповідних активів шляхом здійснення запису Д-т

рахунку 20 "Виробничі запаси" К-т рахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" – у разі придбання оборотних активів, або Д-т рахунку 15 "Капітальні інвестиції" К-т рахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" – у разі придбання необоротних активів.

Проте такі записи можна здійснювати лише у випадку, якщо дві події – понесення витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна і оприбуткування придбаних цінностей – відбуваються в однаковий момент часу.

Враховуючи, що між моментом виникнення витрат на інформаційне забезпечення в процесі придбання майна і надходженням в результаті цінностей є часовий розрив, застосування описаної вище методики обліку є сумнівним і необґрунтованим, оскільки описані вище дії призведуть до завищення вартості активів підприємства, тобто фактично до порушення принципу обачності, а також принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, дотримання яких вимагає Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" [2]. Таким чином, враховуючи наявність в переважній більшості випадків часового розриву, розглянутий варіант є неприйнятним.

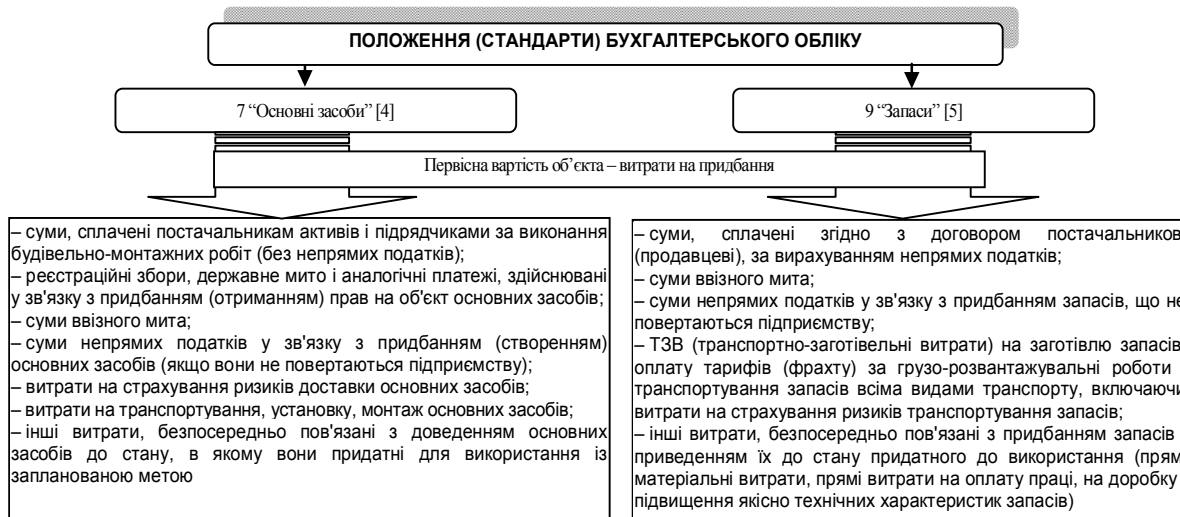


Рис. 4. Формування первісної вартості активів як кінцевої результату процесу придбання за П(с)БО

Альтернативним варіантом може бути наступний. Витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання майна можна класифікувати як витрати періоду, оскільки вони призводять до зменшення активів у вигляді вибуття грошових коштів при погашенні заборгованості або збільшення зобов'язань перед кредиторами і згідно з П(с)БО 16 [6] можуть бути визнані такими. У такому разі витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання майна можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку з використанням рахунків витрат періоду. Оскільки такі витрати здійснюються в ході операційної діяльності, то може бути використаний рахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності" (Д-т рахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" К-т рахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"). Проте, у випадку, якщо в результаті понесених витрат на інформаційне забезпечення в процесі придбання майна будуть придбані оборотні або необоротні активи, така методика обліку призведе до заниження фінансового результату і вартості статей активу. У зв'язку з викладеним, даний варіант може бути використаний тільки у випадку, якщо витрати на інформаційне забезпечення в процесі придбання майна є непродуктивними.

Оскільки у момент виникнення витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна достовірно невідомий кінцевий результат, тобто чи є такі витрати продуктивними чи ні, доцільно у момент виникнення такі витрати накопичувати на рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів" (Д-т рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" К-т рахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами") до моменту отримання цінностей, придбаних в результаті виникнення витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна. Після фактичного придбання цінностей доцільно списувати накопичені раніше витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання майна, за дебетом рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів".

Для списання витрат майбутніх періодів (зокрема витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна) доцільно їх включати до складу:

1) первісної вартості необоротних активів – якщо придбані необоротні активи – шляхом здійснення запису: Д-т рахунку 15 "Капітальні інвестиції" К-т рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів", або

2а) транспортно-заготівельних витрат – якщо придбані запаси і їх облік ведеться за купівельними цінами з виділенням транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ) – шляхом

Таблиця 2. Запропонований варіант організації аналітичних рахунків, відкритих в розвиток рахунку 391 "Витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання майна"

Редакція Плану рахунків, що діє		Запропонована редакція Плану рахунків [3]					
39 "Витрати майбутніх періодів"		39 "Витрати майбутніх періодів"					
		391 "Витрати на інформаційне забезпечення в процесі придбання"					
		3911 "Необоротні активи"		3912 "Оборотні активи"			
		3911.1. "Шліфувальний верстат"	3911.2. " "	3911.3. " "	3912.1. " "	3912.2. " "	3912.3. " "

У випадку непродуктивності понесених витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна їх слід списувати на рахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності" шляхом здійснення запису за дебетом рахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом

здійснення запису: Д-т рахунок у 20 "Виробничі запаси (ТЗВ)" К-т рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів", або

2б) первісної вартості запасів – якщо придбані запаси і їх облік ведеться за фактичною собівартістю – шляхом здійснення запису: Д-т рахунку 20 "Виробничі запаси" К-т рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів".

Описаний порядок бухгалтерського обліку витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна дасть можливість уникнути їх впливу на фінансовий результат у момент виникнення вказаних витрат і дозволить підвищити об'єктивність бухгалтерської інформації в кінці звітного періоду.

Слід зазначити, що в даному випадку важливим є визначення суми витрат, належної до списання. Якщо для потреб виробництва списується певна частка запасів, що є на складі, тоді сума понесених витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання повинна визначатися з урахуванням такої частки. Крім того, варто враховувати положення облікової політики щодо ведення обліку ТЗВ на підприємстві в процесі придбання запасів.

Для визначення суми витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна, належних до списання, пропонується використовувати формулу, за якою здійснюється розрахунок відсотка ТЗВ:

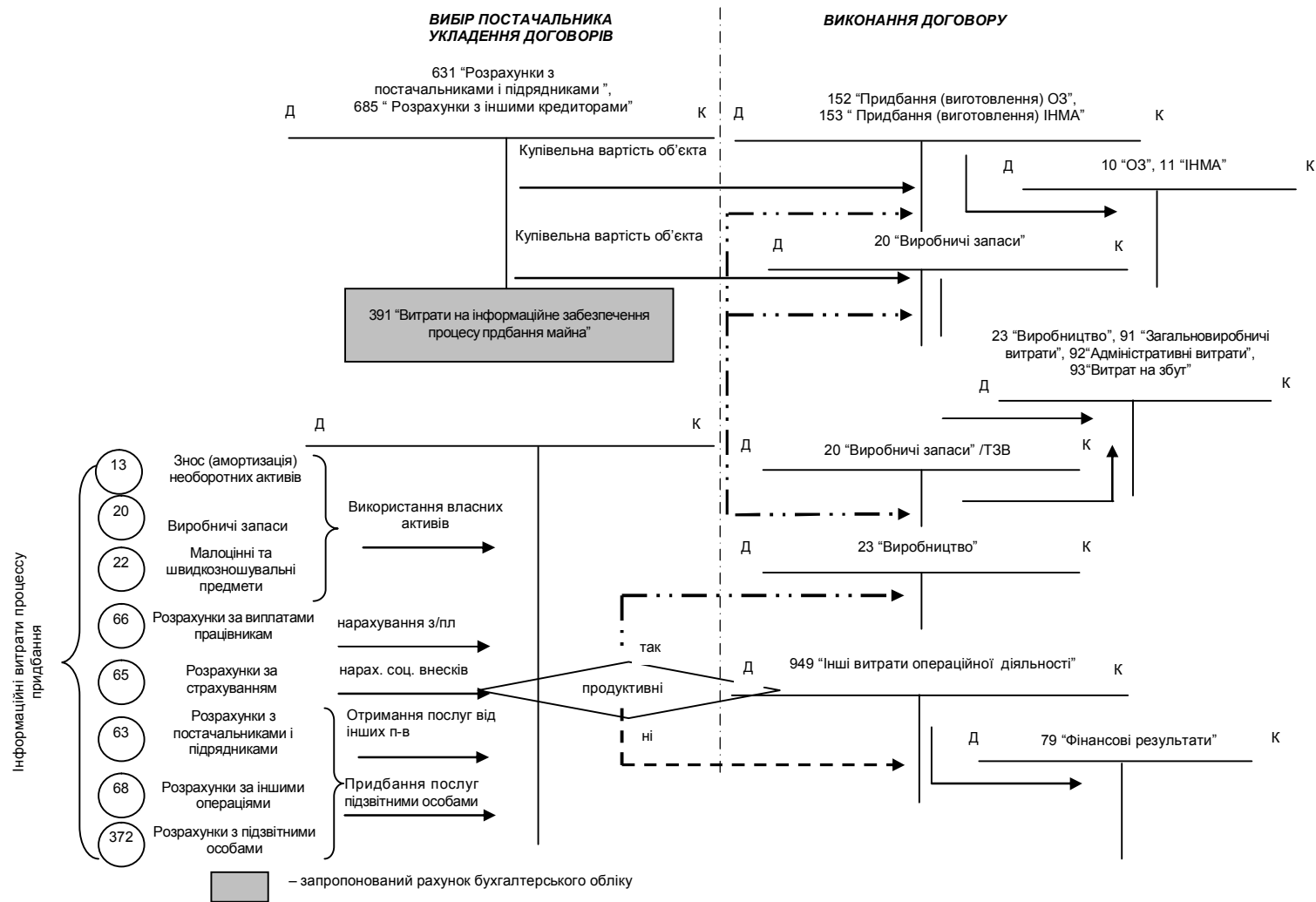
$$\%ВМП = \frac{S'39 + ДОЗ9}{S'20 + ДОЗ0} \times 100\% \quad (1)$$

де: ВМП – витрати майбутніх періодів

Для правильності та інформативності рахунку, необхідно організувати відкриття аналітичних рахунків в розвиток рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" за видами витрат, що обліковуються на ньому. Оптимальним варіантом є введення до рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" субрахунку 391 "Витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання майна", що дозволить уніфікувати інформацію в цілому по Україні. Крім того, в розвиток субрахунку 391 "Витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання майна" необхідно відкривати аналітичні рахунки в розрізі видів майна, що планується придбати в результаті понесених витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна, – наприклад, 3911 "Необоротні активи", в межах якого в розрізі об'єктів – 3911.1. "Шліфувальний верстат" тощо (табл. 2).

рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" із відповідним субрахунком (аналітичним рахунком).

Загальна схема відображення в бухгалтерському обліку витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна і формування його первісної вартості представлена на рис. 5.



Примітка:

- - - - - – непродуктивні витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання майна
- · · · · – продуктивні витрати на інформаційне забезпечення процесу придбання майна

Рис. 5. Модель облікового відображення витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання матеріальних ресурсів і формування їх первісної вартості

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Дослідження проблемних питань облікового відображення процесу придбання майна дозволило встановити:

1. Найбільш проблемним питанням, що виникає в бухгалтерському обліку процесу придбання майна, є методика облікового відображення витрат, понесених підприємством в ході реалізації процесу придбання майна на стадії ведення переговорів.

2. Узагальнення існуючої практики облікового відображення витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна дає підстави стверджувати про відсутність методики бухгалтерського обліку вказаних витрат. Це призводить до неможливості точно визначити собівартість придбаних ресурсів і здійснювати контроль понесених витрат на придбання, а також розрахунків із продавцями.

3. Витрати, понесені на інформаційне забезпечення в процесі придбання матеріальних ресурсів, можуть бути розділені: 1) залежно від кінцевого результату процесу придбання, для реалізації якого вони понесені, – продуктивні (у разі подальшого фактичного придбання цінностей) і непродуктивні (якщо сторони не дійшли згоди і фактично цінності не придбані); 2) залежно від періоду, в якому здійснено фактичне придбання майна – витрати, понесені в періоді придбання майна або витрати, понесені в періоді, що передує періоду придбання майна; 3) залежно від об'єкту, що придбається – витрати, пов'язані з придбанням оборотних або необоротних активів. Такий поділ дає можливість розробити матрицю факторів (продуктивність витрат; період, в якому витрати понесено; вид активів, що планується до придбання (оборотні чи необоротні)), що визначають підходи до формування методики бухгалтерського обліку витрат на інформаційне забезпечення придбання майна.

4. У момент виникнення витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна запропоновано їх накопичувати на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" (Д-т рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" К-т рахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами") з подальшим їх включення до складу первісної вартості придбаних активів (у випадку продуктивності таких витрат) або до складу інших витрат операційної діяльності (у випадку непродуктивності понесених витрат).

Описаний порядок бухгалтерського обліку витрат на інформаційне забезпечення процесу придбання майна дасть можливість уникнути їх впливу на фінансовий результат у момент виникнення вказаних витрат і дозволить підвищити об'єктивність бухгалтерської інформації в кінці звітної періоду.

**Список використані літератури:**

1. Грабова Н.Н. Теория бухгалтерского учета / Н.Н. Грабова – Издательское объединение "Вища школа", 1973. – 344 с. 2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" № 304 від 30.11.2000 р. / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" № 15 від 28.01.2000 р. / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 20.10.99 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" № 131 від 14.06.2000 р. / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

РОМАНЧУК Катерина Василівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

**Наукові інтереси:**

– проблеми бухгалтерського обліку економічних ресурсів та договірному процесу

КУЗЬМІН Денис Леонідович – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

**Наукові інтереси:**

– облікове забезпечення процесу придбання майна