

## ОСОБЛИВОСТІ УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЩОДО ВІДОБРАЖЕННЯ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ У ЧАСТИНІ ІНШИХ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*Розглянуто сучасні підходи щодо особливостей удосконалення обліку непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності. З метою відображення узгодженої інформації про інші витрати операційної діяльності у фінансовій звітності пропонується перейменувати назву ряд. 090 "Інші операційні витрати" ф. 2 Звіт про фінансові результати на "Інші витрати операційної діяльності", а також внесення відповідних змін до вітчизняних П(С)БО*

**Постановка проблеми.** Питання прозорості і ефективності економічної інформації, зокрема інформації щодо інших витрат операційної діяльності підприємств, що формуються в системі бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності, не є повністю вирішеними. Тому реформування та гармонізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку в Україні також потребує впровадження нових і вдосконалення існуючих інструментів при складанні фінансової звітності підприємств. Пошук нових шляхів для удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат підприємства в частині інших витрат операційної діяльності формує мету нашого наукового дослідження. Тому вищенаведена проблема має як науковий, так і практичний характер.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є спроба з'ясувати та уточнити теорію та практику відображення у фінансовій звітності інформації щодо інших витрат операційної діяльності у складі непрямих витрат підприємств, розробити пропозиції, спрямовані на вдосконалення ф. 2 Звіту про фінансові результати та

національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо обліку таких непрямих витрат підприємства.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Останні дослідження щодо відображення інших витрат операційної діяльності у ф. 2 Звіт про фінансові результати були проведені у кандидатській дисертаційній роботі О. Шеремети [1] та у працях вітчизняних вчених-науковців – В. Грекова, Є. Рясних та Є. Рудніченко [2]. Разом з тим питання відображення інших витрат операційної діяльності у складі непрямих витрат підприємства у фінансовій звітності, зокрема у ф. 2 Звіт про фінансові результати, потребує більш глибокого вивчення і подальшої розробки.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** В чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] для обліку інших витрат операційної діяльності передбачено рахунок 9-го класу "Витрати діяльності" – 94 "Інші витрати операційної діяльності", а також рахунок 8-го класу "Витрати за елементами" – 84 "Інші операційні витрати" для обліку інших операційних витрат. Детальну характеристику вищенаведених рахунків наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Характеристика рахунків 84 "Інші операційні витрати" та 94 "Інші витрати операційної діяльності"

Номер і назва рахунків	Характеристика рахунків
84 "Інші операційні витрати" [3]	Рахунок 84 "Інші операційні витрати" призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, що не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.
94 "Інші витрати операційної діяльності" [3]	На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальнопромислові витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут". Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" має такі субрахунки: 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" 941 "Витрати на дослідження і розробки"; 942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"; 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"; 944 "Сумнівні та безнадійні борги"; 945 "Втрати від операційної курсової різниці"; 946 "Втрати від знецінення запасів"; 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"; 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"; 949 "Інші витрати операційної діяльності".

Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 "Витрати за елементами". Застосування 8-го класу рахунків для промислових підприємств є необов'язковим [3]. Підприємствам надане право самостійно визначати, як відображувати витрати в

бухгалтерському обліку – з використанням рахунків 8-го класу чи без, і це фіксується в Наказі про облікову політику підприємства. В практичній діяльності господарювання промислових підприємств, зокрема підприємств приладобудування рахунки 8-го класу "Витрати за елементами" часто не використовуються. Інформаційне наповнення щодо рядків 090 та 270 ф. 2 Звіту про фінансові результати подано в табл. 2.

Таблиця 2. Інформаційне наповнення рядків 090 та 270 "Інші операційні витрати" ф. 2 Звіту про фінансові результати

№ з/п	Найменування рядка витрат	Код рядка ф. 2	Нормативно-правовий документ щодо правильності заповнення	Джерело інформації для заповнення рядків ф. 2 Звіту про фінансові результати
1	Інші операційні витрати	090	п. 24 П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" [4]	Обороти за кредитом рахунка 94 в дебет рахунка 791
2	Інші операційні витрати	270	п. 38 П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" [4]	Обороти за кредитом рахунків 20, 21, 22, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 473, 474 в дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94

Провідні вітчизняні вчені-науковці Є. Рясних та Є. Рудніченко стосовно викривлення інформації щодо відображення у фінансовій звітності інших витрат операційної

діяльності зазначають таке: "Однак, як ми бачимо з таблиці, на підприємствах, де частка адміністративних витрат і деякої частини витрат на збут не така значна, інші операційні

витрати (рядок 090 ф. 2 Звіту про фінансові результати – примітка автора) по відношенню до собівартості реалізованої продукції – 57,4 % на підприємстві № 4 й 54,3 % на підприємстві № 5 (дані про підприємства № 4 й № 5 в цій статті не наводяться – примітка автора). 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. Така позиція управління витратами значним чином спотворює інформацію про них, особливо для зовнішніх користувачів. Отже, інші операційні витрати використовуються як своєрідна “чорна діра”, у яку відкидають суму витрат, інформація про які, так би мовити “не для загального користування”. Досить часто 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” [2, с. 31].

Однак, на нашу думку, вищезазначена проблема поставлена вітчизняними вченими-дослідниками Є. Рясних та Є. Рудніченко щодо віднесення до складу інших витрат операційної діяльності адміністративних витрат та витрат на збут полягає в першу чергу в тому, що на підприємствах належним чином не організована система внутрішньогосподарського контролю, яка дозволяє маніпулювати складом вищезазначених витрат, у т.ч. складом інших витрат операційної діяльності підприємства. Нами пропонується проаналізувати дані про інші витрати операційної діяльності у відсотках до собівартості реалізованої продукції приладобудівних підприємств, що наведено в табл. 3.

Таблиця 3. Відсоток інших витрат операційної діяльності до собівартості реалізованої продукції приладобудівних підприємств м. Києва\*

№ з/п	Найменування підприємства	Інші операційні витрати (ряд. 090 ф. 2 Звіту про фінансові результати), у відсотках (%) до собівартості реалізованої продукції за відповідний період			
		2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
1	ВАТ “Київський завод газового устаткування та приладів”	49,39 %	19,92 %	25,62 %	13,41 %
2	ВАТ “Електроприлад”	9,43 %	9,45 %	67,55 %	56,71 %
3	ВАТ “НТК “Електронприлад”	72,32 %	61,37 %	84,45 %	78,35 %
4	ВАТ Київський завод “Аналітприлад”	24,16 %	15,50 %	10,75 %	9,89 %
5	ВАТ “Дослідно – конструкторське бюро геофізичного приладобудування”	102,88 %	163,45 %	105,88 %	132,22 %
6	ВАТ “Електроприладпостач”	1,62 %	1,59 %	0,33 %	1,12 %

\* Складено на основі показників фінансової звітності приладобудівних підприємств за 2006 – 2009 роки [5]

За даними, поданими в табл. 3, можна дійти висновку, що величина інших витрат операційної діяльності по відношенню до собівартості реалізованої продукції досліджуваних нами приладобудівних підприємств складають показники від 0,33 % у 2008 р. на підприємстві ВАТ “Електроприладпостач” до 163,45 % у 2007 р. на підприємстві ВАТ “Дослідно – конструкторське бюро геофізичного приладобудування”. Наприклад, на ВАТ “Дослідно – конструкторське бюро геофізичного приладобудування” величина інших витрат

операційної діяльності становить 163,45 % по відношенню до собівартості реалізованої продукції за рахунок того, що підприємство займається науковими розробками та прикладними дослідженнями, внаслідок чого величина інших витрат операційної діяльності становить досить значний відсоток по відношенню до собівартості реалізованої продукції. Також, пропонуємо на прикладі ВАТ Київський завод “Аналітприлад” проаналізувати склад та суми інших витрат операційної діяльності, що наведено в табл. 4.

Таблиця 4. Структура інших витрат операційної діяльності за 2009 рік вітчизняного підприємства ВАТ Київський завод “Аналітприлад”

№ з/п	Шифр статей витрат	Найменування статей інших витрат операційної діяльності	Сума, грн.	Відсоток в загальній сукупності інших витрат операційної діяльності, %
1	9411	Витрати на дослідження і розробки	115505,14	21,19
2	9441	Сумнівні та безнадійні борги	5086,66	0,93
3	9481	Визнані штрафи, пені, неустойки	3011,76	0,55
4	94901	Заробітна плата працівників бази відпочинку “Десна”	41306,23	7,58
5	94902	Нарахування на заробітну плату працівників бази відпочинку “Десна”	16761,93	3,08
6	94903	Амортизація основних засобів бази відпочинку “Десна” та медичного пункту	14404,34	2,64
7	94904	Одноразова матеріальна допомога	156500,00	28,72
8	94905	Утримання бази відпочинку “Десна”	47810,33	8,78
9	94906	Утримання медичного пункту	16404,45	3,01
10	94907	Витрати на медикаменти	1953,23	0,36
11	94908	Представницькі витрати	1405,58	0,26
12	94909	Відрахування в профспілковий комітет	16897,52	3,1
13	94910	Пільгові пенсії	26329,43	4,83
14	94911	Путівки за рахунок підприємства	4290,00	0,78
15	94912	Податок на землю бази відпочинку “Десна”	77333,40	14,19
16		Всього:	545000,00	100,00

Виходячи з наведених даних табл.4 про інші витрати операційної діяльності можна зробити висновок, що суттєвими статтями витрат у складі інших витрат операційної діяльності є витрати пов'язані з утриманням об'єктів соціальної сфери (інфраструктури) – база відпочинку “Десна” 197616,23 грн. або 36,26 % із загальної сукупності інших витрат операційної діяльності, витрати на дослідження та розробки 115505,14 грн. або 21,19 %, одноразова матеріальна допомога працівникам підприємства 156500,00 грн. або 28,72 %. Отже, проведені дослідження свідчать, що на приладобудівному підприємстві ВАТ Київський завод “Аналітприлад” до складу інших витрат операційної діяльності входять всі витрати, які передбачено чинними нормативно-правовими документами, та у їх складі відсутні інші витрати (адміністративні витрати, витрати на збут), що непередбачені нормативно-правовими документами, як зазначають вітчизняні автори Є. Рясних та Є. Рудніченко [2, с. 31].

Очевидним недоліком відображення в обліку різних за економічною сутністю витрат на рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності” у розрізі відповідних субрахунків (див. табл. 1) для цілей внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є наявність 10-ти субрахунків без аналітичного групування за видами витрат в розрізі цих субрахунків, що ускладнює сприйняття інформації про вищезазначені витрати при прийнятті управлінських рішень.

Так, наприклад, за даними табл. 4 на підприємстві ВАТ Київський завод “Аналітприлад” до субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності” відкрито 12 аналітичних статей витрат без групування у відповідні групи за видами витрат. На нашу думку, для цілей внутрішньогосподарського (управлінського) обліку необхідно внести відповідні зміни в Наказ про облікову політику підприємства стосовно упорядкування інформації для цілей управління шляхом внесення пропозицій в робочий план рахунків підприємства, щодо запровадження групування витрат за групами у розрізі відповідних статей на прикладі субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності”, що наведено в табл. 5.

Таблиця 5. Пропозиції щодо групування інших витрат операційної діяльності на підприємстві ВАТ Київський завод "Аналітприлад" у розрізі однорідних витрат на субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" для цілей внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

№ з/п	Фінансовий облік		Внутрішньогосподарський (управлінський) облік			
	Номер субрахунку	Назва субрахунку	Шифр групи	Назва групи за видами витрат	Шифр статті витрат	Найменування статті витрат
1	949	Інші витрати операційної діяльності	9491	Об'єкти соціально-культурного призначення	94911	Заробітна плата працівників бази відпочинку "Десна"
					94912	Нарахування на заробітну плату працівників бази відпочинку "Десна"
					94913	Амортизація основних засобів бази відпочинку "Десна" та медичного пункту
					94914	Утримання бази відпочинку "Десна"
					94915	Податок на землю бази відпочинку "Десна"
					94916	Утримання медичного пункту
					94917	Витрати на медикаменти
			9492	Соціальне забезпечення працівників	94921	Відрахування в профспілковий комітет
					94922	Одноразова матеріальна допомога
					94923	Пільгові пенсії
			9493	Представницькі витрати	94924	Путівки за рахунок підприємства
					94931	Представницькі витрати

Вищенаведена пропозиція стосовно групування витрат у відповідні однорідні групи витрат у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку на підприємстві ВАТ Київський завод "Аналітприлад", надасть можливість суттєво покращити інформаційне забезпечення управлінських працівників необхідною інформацією про інші витрати операційної діяльності підприємства.

Слушною є думка О. Шеремети, що "Наявність двох статей витрат з однаковою назвою "Інші операційні витрати" (коди рядків 090 та 270) в одному документі з різним економічним змістом і наповненням видів витрат зумовлюють неоднозначність їх сприйняття у практичній роботі" [1, с. 47]. На нашу думку, це вносить плутанину у розумінні економічної сутності і складу вищенаведених статей витрат при складанні фінансової звітності. В той же час ми не погоджуємося з думкою О. Шеремети стосовно того, що "З метою усунення даного протиріччя пропонуємо у другому розділі "Звіту про фінансові результати" за кодом рядка 270 перейменувати статтю на "Інші витрати операційної діяльності" [1, с. 47]. Адже за кодом рядка 270 "Інші операційні витрати" відповідно до п.38 ПСБО 3 "Звіт про фінансові результати" у розділі II Звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти у цьому розділі не наводиться [4].

Іншу думку стосовно назви рядка 270 "Інші операційні витрати" ф. 2 Звіту про фінансові результати висловлює В. Грекова, а саме: "назву рядка 270 Звіту про фінансові результати (форма № 2) – з "Інші операційні витрати" (перейменувати – *примітка автора*) на "Інші витрачені операційні витрати" [6, с. 25]. На нашу думку, запропонована назва рядка 270 "Інші витрачені операційні витрати" В. Грековою, де автор додатково додає у назву рядку 270 слово "витрачені" не несе смислового розуміння інших операційних витрат, що відображаються у ф. 2 Звіт про фінансові результати, адже в економічній теорії витрачатися (споживатися) можуть тільки ресурси в процесі діяльності, що у кількісному виразі становлять затрати, а у вартісному – витрати. Виходячи з того, що у ф. 2 Звіт про фінансові результати відображаються саме витрачені ресурси підприємства, що були спожиті протягом певного періоду у грошовому вимірюванні, можна зробити висновок, що

доповнювати назву рядку 270 "Інші операційні витрати" словом "витрачені" є недоречним як у практичному так і в теоретичному розумінні.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, вважаємо за доцільне внести зміни до П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" стосовно запропонованої назви рядка 090 – "Інші витрати операційної діяльності". Запропоновану вище назву доцільно, на нашу думку, використовувати не тільки у Звіті про фінансові результати ф. 2, але й при складанні внутрішньогосподарської (управлінської) звітності, а також при побудові системи бюджетування промислових підприємств, зокрема підприємств приладобудування.

#### Список використаної літератури:

1. Шеремета О.В. Механізм бюджетування витрат операційної діяльності: дис.канд. екон. наук: спец. 08.00.04 "Економіка та управління підприємствами" / О.В. Шеремета. – Хмельницький, 2009. – 262 с. 2. Рясних Є.Г. Необхідність та проблеми впровадження бюджетування накладних витрат на сучасних підприємствах / Є.Г. Рясних, Є.М. Рудніченко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – Т.1. – № 5. – Ч. 2. – С. 29-32. 3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до інструкції: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1249293963784843>. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати". Затверджений наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до положення: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>. 5. Система розкриття інформації на фондовому ринку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua>. 6. Грекова В. Зв'язок показників операційних витрат у звіті про фінансові результати / Віта Грекова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 22-26.

БЕЗВЕРХИЙ Костянтин Вікторович – аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК Державного вищого навчального закладу "Київський національний університет імені Вадима Гетьмана"

#### Наукові інтереси:

– проблеми теорії та практики бюджетування, обліку, аналізу та контролю непрямих витрат промислових підприємств