

УДК 658 : 621: 338.512
JEL Classification: M 41

Ю. Ю. Чебан

*кандидат економічних наук
Миколаївський національний аграрний університет*

Ю. Ю. Чебан

*кандидат экономических наук
Николаевский национальный аграрный университет*

Y. Y. Cheban

*candidate of Economic Sciences
Mykolayiv National Agrarian University*

**ОБЛІК ІНШИХ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ:
ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ**

**УЧЕТ ДРУГИХ ОПЕРАЦИОННЫХ РАСХОДОВ:
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ**

**THE ACCOUNTING OF OTHER OPERATING EXPENSES:
THE THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS**

У статті відображені теоретичні підходи до обліку і відображенню у фінансовій звітності інших операційних витрат, наведено авторське трактування поняття «інші операційні витрати», доповнено класифікацію витрат для потреб управління, запропоновано напрями удосконалення аналітичного обліку та наказу про облікову політику щодо досліджуваних витрат.

Ключові слова: інші операційні витрати, інша операційна діяльність, облік, управління.

В статье отражены теоретические подходы к учету и отражению в финансовой отчетности других операционных расходов, приведена авторская трактовка понятия «другие операционные расходы», дополнена классификация расходов для потребностей управления, предложены направления совершенствования аналитического учета и приказа об учетной политике в отношении изучаемых расходов.

Ключевые слова: другие операционные расходы, другая операционная деятельность, учет, управление.

The article represents the theoretical approaches to the accounting and disclosures the other operating expenses in the financial statements. The author's interpretation of "the other operating expense" is given. The expenditure's classification for the administrative purposes is supplemented. The directions and measures for the improvement of analytical accounting and the order of the accounting policies regarding the studied costs are suggested in the article.

Key words: the other operating expenses, the other operating activities, accounting and management.

Актуальність проблеми. Управління витратами операційної діяльності є однією з основних ланок управління, що потребує досконалого обліку, контролю і планування витрат операційної та іншої операційної діяльності як засобом управління прибутком. Увага адміністрації та обліковців-дослідників, перш за все, спрямована на операції та процеси основної діяльності підприємства, які є його головною метою, забезпечують питому вагу доходів. Разом з тим, інші види діяльності підприємства можуть мати суттєвий вплив на отримання доходів підприємства, тому потребують поглибленого вивчення для визначення їхньої доцільності, ефективності, результативності.

Зміни національного законодавства, зокрема щодо формування фінансової звітності, вимагають вивчення інших операційних витрат як об'єкту обліку і менеджменту.

Актуальність теми дослідження підтверджується зростанням обсягу витрат, зокрема інших операційних, різноманітністю статей витрат, необхідністю використання на підприємствах аграрного сектора економіки планування і прогнозування витрат у контексті вивчення впливу зовнішніх і внутрішніх чинників. Формування такої інформації має забезпечити потреби зовнішніх користувачів і керівництва підприємств для прийняття своєчасних ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку і контролю інших операційних витрат досліджували в своїх працях такі вчені як П. Й. Атамас, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, С. М. Ксьондз, С. М. Петренко та ін. Враховуючи значний вклад вчених, існує потреба подальшого дослідження у частині формування визначення таких витрат, вдосконалення їхніх класифікаційних ознак та процесу відображення в облікових регістрах і внутрішніх обліково-аналітичних документах підприємств.

Виклад основного матеріалу. Національна законодавчо-нормативна база не регламентує визначення поняття «інша операційна діяльність», а науково-облікова література трактує лише складові елементи такої діяльності, які відповідають субрахункам до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наприклад, доходи і витрати іншої операційної діяльності відображають результати продажу майна підприємства (за винятком реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, фінансових інвестицій та майнових комплексів), операцій з іноземною валютою, наслідків порушення умов господарювання, результатів списання оборотних активів, інших операцій. Отже, інша операційна діяльність є складовою операційної діяльності і є відмінною від операційної, фінансової, інвестиційної. А. Л. Романчук трактує іншу операційну діяльність як «неосновну діяльність підприємства, що відбувається в межах одного операційного циклу, а також операції, які протікають в обсязі операційного ци-

клу та забезпечують або виникають в результаті здійсненої основної діяльності». Автор виділяє у складі іншої операційної діяльності два її види: 1) неосновна операційна діяльність підприємства; 2) операції, що виникають під час здійснення основної та неосновної діяльності [3].

Визначення інших операційних витрат законодавчо-нормативні документи не містять. За П(С)-БО 16 «Витрати» інші операційні витрати – це витрати іншої операційної діяльності підприємств, до яких відносять витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, витрати на дослідження і розробки, витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні та безнадійні борги, втрати від операційної курсової різниці, втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойки, інші витрати операційної діяльності [2].

Витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності поділяють на витрати від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Операційна діяльність підприємства – це основна діяльність, яка пов'язана з виробництвом продукції (робіт, послуг) або реалізацією продукції, що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частину його доходу. Так, інші операційні витрати є операційними витратами, які не включають до собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покривають за рахунок інших джерел (рис. 1).

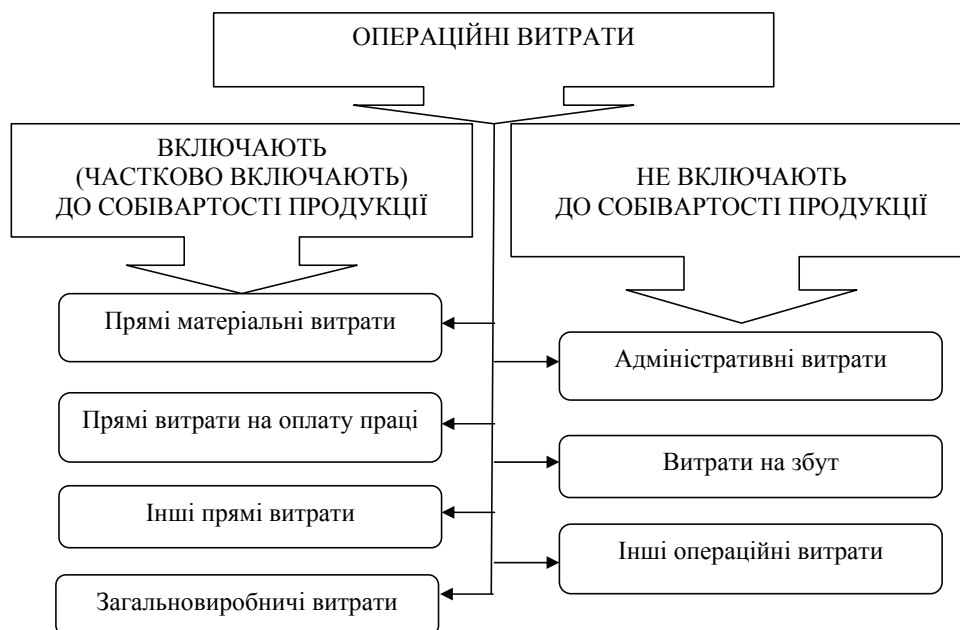


Рис. 1. Склад операційних витрат за відношенням до собівартості продукції

Джерело: побудовано з використанням [2].

Опрацювавши відповідну законодавчо-нормативну базу та наукові дослідження з обліку витрат, ми трактуємо інші операційні витрати як матеріальні і грошові витрати підприємства, які є постійними (не пов'язані із обсягом діяльності або зі ступенем завантаження виробничих потужностей), непрямими (не відносять на собівартість виробленої продукції), призводять до зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань під час операційної діяльності.

Для відображення інших операційних витрат, за умови використання для відображення витрат рахунків класу 9 «Витрати діяльності», використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», за дебетом якого відображають суму визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Отже, для потреб фінансового обліку досліджувані витрати за даними первинного обліку накопичують у регістрах синтетичного і аналітичного обліку з подальшим списанням на фінансовий результат і звітним відображенням лише

однією сумою у формі фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Потреби ж управлінського обліку вимагають наявності оперативної і систематизованої інформації щодо обсягу, складу, структури витрат для аналізу планових (прогнозних) показників і фактичних даних як підстави для координації управлінських рішень, планування і контролю витрат. Ми доопрацювали визначену С. М. Ксьондз класифікацію витрат іншої операційної діяльності для вимог управлінського обліку в частині відображення витрат у звітності – регламентоване відображення витрат у фінансовій звітності та нерелюментоване відображення витрат у нефінансовій звітності (табл. 1).

Запропоноване нами визначення та класифікаційні види інших операційних витрат мають підвищити ефективність управління та забезпечити взаємозв'язок всіх ланок облікового ланцюгу у контексті впливу галузевих особливостей на склад і структуру витрат іншої операційної діяльності.

Таблиця 1

Класифікація інших операційних витрат для прийняття управлінських рішень

Ознака витрат	Вид витрат	Стаття витрат іншої операційної діяльності
Залежно від ділової активності підприємства	Обов'язкові	Собівартість реалізованої іноземної валюти, витрати на орендну, розрахунки з реєстратором цінних паперів, страхування майна, інші витрати операційної діяльності
	Дискреційні	Собівартість реалізованих виробничих запасів, витрати на дослідження та розробки, представницькі витрати, визнані штрафи, пені, неустойки, безнадійні та сумнівні борги
За доцільністю витрачання	Непродуктивні	Втрати від знецінення запасів, безнадійні та сумнівні борги, нестачі і втрати від псування цінностей, штрафи, пені, неустойки, втрати від операційної курсової різниці
	Продуктивні	Витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, собівартість реалізованих виробничих запасів, матеріальна допомога, премії
Залежно від охоплення планом	Планові	Витрати на дослідження і розробки, сумнівна заборгованість, витрати соціального призначення, страхування майна, орендна плата
	Непланові	Безнадійна заборгованість, визнані штрафи, пені, неустойки, нестачі і втрати від псування цінностей, втрати від курсових різниць
Залежно від прийняття управлінських рішень	Релевантні	Операційна оренда, витрати на утримання соціально-культурного призначення
	Нерелевантні	Списання знецінених запасів, втрати і нестачі від псування цінностей
За відношенням до відображення у звітності	Регламентовані (окремо відображені у фінансовій звітності)	Дебіторська заборгованість та відрахування до резерву сумнівних боргів
	Нерегламентовані (відображені у нефінансовій звітності)	Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; додаткові соціальні витрати

Джерело: доопрацьовано [1].

На підставі чинних нормативних актів на підприємстві мають розробляти, затверджувати і використовувати для організації і здійсненні облікової роботи такі внутрішні документи як наказ про облікову політику підприємства; робочий план рахунків; графік документообігу; посадові інструкції бухгалтерів; положення про бухгалтерію тощо.

У 8 серед досліджених нами 10 аграрних підприємств Миколаївської області зведеного документу, який надавав би можливість проаналізувати склад і структуру інших операційних витрат, не ведуть. У фінансові звітності (форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)») ці витрат відображені однією сумою, а у примітках до фінансової звітності зазначено, що у

всій сумі інші операційні витрати віднесено на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». Інших субрахунків до рахунку 94 у цих підприємствах не використовують.

Отже, інформаційні можливості проаналізувати склад і структуру інших операційних витрат та динаміку їхнього обсягу для забезпечення контролю й управління ними відсутні. Дані аналітичного обліку досліджуваних витрат необхідні для контролю та аналізу, передусім для порівняння сум фактичних витрат із сумами витрат, наприклад за плановим кошторисом.

У примітках до річної фінансової звітності інші операційні витрати відображують у частині V «Доходи і витрати», де вони мають бути деталізовані за видами. У досліджуваних господар-

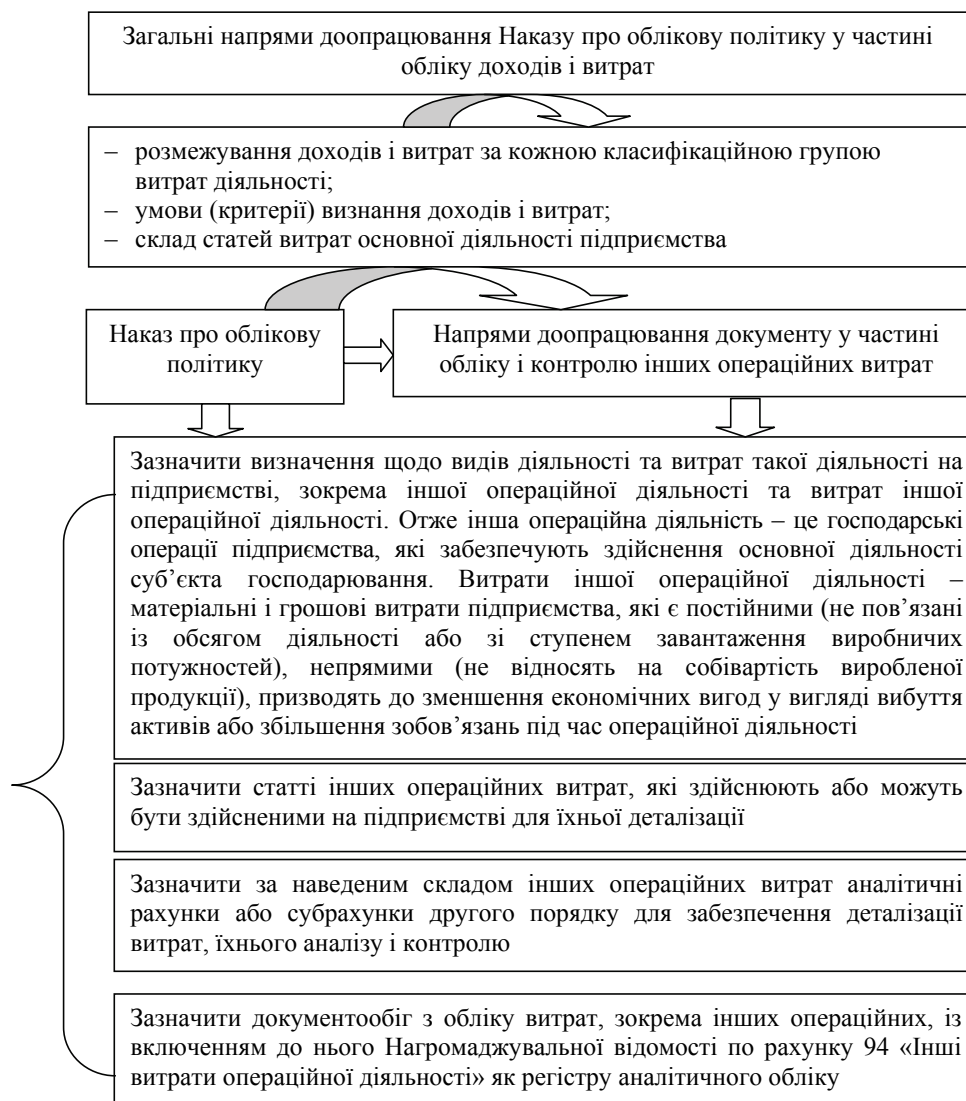


Рис. 2. Напрями доопрацювання Наказу про облікову політику аграрного підприємства у частині обліку і контролю інших операційних витрат

Джерело: сформовано автором.

ствах за 2012 рік зазначені витрати відображені однією сумою за кодом 490 «Інші операційні доходи і витрати».

Під час досліджень ми визначили невідповідність при здійсненні обліку інших витрат операційної діяльності. Так, рахунок 94 має назву «Інші витрати операційної діяльності», а стаття фінансової звітності – «Інші операційні витрати» (код 2180), що вимагає відповідного взаємоузгодження.

Відсутність субрахунків другого порядку і аналітичних рахунків до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» викликає «плутанину» у єдиному реєстрі обліку досліджуваних витрат (у досліджуваних нами підприємствах) – загальній нагромаджувальній відомості, оскільки у ній зазначають ще й адміністративні витрати, а інші операційні зазначають лише за їхньою назвою, без деталізації.

Разом з тим, має місце думка економістів про те, що у підприємствах, де на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» обіг протягом звітного року перевищують 20 тис. грн варто запроваджувати відповідні нагромаджувальні відомості з деталізацією за видами витрат.

Отже, для забезпечення достовірності, повноти, зрозумілості та можливості порівняння облікової інформації на підприємстві повинна бути належним чином сформована облікова політика, зокрема щодо аналітичного обліку.

Метою облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан та результати діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності для прийняття відповідних рішень.

У контексті зазначеного пропонуємо доопрацювати Наказ про облікову політику у частині обліку і контролю інших операційних витрат, зазначити у ньому визначення щодо видів діяльності та витрат такої діяльності на підприємстві, зокрема іншої операційної діяльності та витрат іншої операційної діяльності (рис. 2).

Висновки. Інші операційні витрати підпри-

ємств аграрного сектора економіки потребують подальшого дослідження як окремий об'єкт обліку і менеджменту, оскільки вони, у контексті тенденцій до збільшення обсягу, безпосередньо впливають на формування фінансового результату. Неоднозначне трактування таких витрат в обліку і звітності потребують їхнього визначення, класифікації та деталізації відображення для контролю, аналізу і управління. Облікова політика підприємства щодо інших операційних витрат має формуватися з урахуванням галузевих особливостей господарювання та впливу внутрішніх і зовнішніх чинників.

Бібліографічні посилання

1. **Ксьондз С. М.** Управління витратами іншої операційної діяльності (на прикладі підприємств машинобудування) : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук / Ксьондз Світлана Миколаївна. – Хмельницький, 2008. – С. 8.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. **Романчук А. Л.** Інша операційна діяльність підприємств: зміст та класифікація [Електронний ресурс] / А. Л. Романчук. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/27_NII_2010/Economics/72159.doc.htm].

List of references

1. Ksyondz S.M. The other operating costs managing (e.g., machinery engineering enterprises): Abstract. The dissertation on the degree of Candidate of the Economic Sciences / Ksyondz Svetlana Mykolayivna. – M. – 2008. – p.8.
2. The regulations (standard) of the Accounting 16 «Expenses» // [electronic resource] / The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. – Mode of access: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Romanchuk A.L. The other operating activities of the enterprises: the content and classification/A.L. Romanchuk – [electronic resource] Mode of access: [http://www.rusnauka.com/27_NII_2010/Economics/72159.doc.htm].