

УДК 338.56.78

**Півнюк О. П.,**

викладач Луцького кооперативного коледжу

## ОБЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

*У статті проведено дослідження бухгалтерського та податкового обліку загальновиробничих, адміністративних та витрат на збут в операційній діяльності, досліджено зарубіжний досвід відображення в обліку цих витрат. Розроблено пропозиції щодо удосконалення та зближення бухгалтерського та податкового обліку означених витрат, що дасть змогу оперативніше скласти фінансову та податкову звітність.*

**Ключові слова:** загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут операційної діяльності, глобалізація економіки, фінансовий облік, бухгалтерський облік, податковий облік.

*В статье проведено исследование бухгалтерского и налогового учета общепроизводственных, административных и расходов на сбыт в операционной деятельности, исследовано зарубежный опыт отображения в учете и отчетности этих расходов. Разработано предложения относительно усовершенствования и сближения бухгалтерского и налогового учета определенных расходов, что даст возможность оперативно составлять финансовую и налоговую отчетность.*

**Ключевые слова:** общепроизводственные расходы, административные расходы, расходы на сбыт операционной деятельности, глобализация экономики, финансовый учет, бухгалтерский учет, налоговый учет.

*The article investigates the book-keeping and tax accounting of general production charges, administrative charges and charges on the sale in operating activity. The author analyzes the foreign experience of reflection of these charges in accounting. It is developed in relation to an improvement and rapprochement of book-keeping and tax accounting of these charges in order to make the financial and tax reports efficiently.*

**Key words:** are charges, administrative charges, charges on the sale of operating activity, globalization of economy, financial account, account, fiscal accounting.

Постановка проблеми. Дуже важливою стадією побудови фінансового обліку витрат операційної діяльності підприємств є облік витрат періоду (адміністративних, витрат зі збуту, інших операційних). Всі ці види ви-

трат, з'явилися в обліковій практиці підприємств після набрання чинності нового Плану рахунків бухгалтерського обліку з 1 січня 2000 р. та з поширенням дії П(С)БО 16 “Витрати” на підприємства.

Оскільки явище є повним, сьогодні надзвичайно важливим та актуальним питанням є розробка раціональної класифікації адміністративних витрат підприємств для правильного розуміння їх призначення, ролі у виробництві та управлінні.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Адміністративні витрати займають значну питому вагу у витратах операційної діяльності на підприємствах. Великі розміри адміністративних витрат вимагають належної організації їх як фінансового та управлінського обліку. Ця ділянка обліку розкрита в наукових працях Ф. Ф. Бутинця, М. А. Вахрушиної, К. Друрі, Т. П. Карпової, В. Е. Керімова, Л. В. Нападовської, В. Ф. Палія, М. С. Пушкара, Р. Ентоні і Дж. Піса, Ч. Т. Хорнгрена, Дж. Форстера та інших вчених економістів. Не зважаючи на ґрунтовні дослідження означених вчених питання удосконалення обліку названих витрат потребують додаткового дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є розробка пропозицій щодо удосконалення та зближення бухгалтерського та податкового обліку загальнопромислових, адміністративних та витрат на збут операційної діяльності, що дасть змогу оперативніше складати фінансову та податкову звітність.

**Виклад основного матеріалу.** За методикою формування витрат підприємств, адміністративні витрати виділені у самостійну групу. За П(С)БО 16 “Витрати” “Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати, які пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства”, а саме[1]:

- загальні корпоративні витрати (організаційні, витрати на проведення річних зборів, представницькі та ін.);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв’язок (поштові, телеграфні, на телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов’язкові платежі (крім податків, зборів та обов’язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

– інші витрати загальногосподарського призначення.

На жаль, визначення у П(С)БО 16 "Адміністративних витрат" доволі нечітке і не дозволяє у низці випадків прямо віднести їх елементи до витрат, наведених у даному стандарті. Є окремі неточності в структурі адміністративних витрат, що наведена в Рекомендаціях № 47. Так, неправомірним, з нашої точки зору, є віднесення до адміністративних витрат витрати на організацію прийомів, презентацій та свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями, але не більш ніж 2% оподаткованого прибутку підприємства за попередній звітний квартал.

Такі витрати доцільно включати до складу витрат на збут, оскільки вони пов'язані з реалізацією продукції. Тим більше що автори Рекомендацій самі із цим твердженням погодились, про що свідчить зміст пункту 6 розділу 13 структури "витрат на збут"[2].

Крім цього, обмежувати такі витрати двома відсотками від оподаткованого прибутку підприємства за попередній період, на наш погляд, недоцільно. Таке обмеження існує в податковому обліку валових витрат, а Рекомендації регламентують бухгалтерський облік, який повинен базуватися на національних положеннях (стандартах). Останні не передбачають такого обмеження.

Слід також висловити сумнів щодо віднесення до адміністративних витрат – витрат, пов'язаних із врегулюванням спорів у судових органах. Витрати на врегулювання спорів у судових органах включають, крім сплати державного мита, ще й штрафні санкції, які узагальнюються на окремому рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", тому варто було б згадати в Рекомендаціях про такі втрати у складі інших операційних.

За аналогією з податковим обліком можна цілу групу витрат назвати витратами подвійного призначення, які можна відносити і до загально виробничих, і до адміністративних витрат. Але це можна пояснити тим, що багато в чому класифікацію витрат визначає специфіка конкретного виробництва та умовність самих понять.

Добре, на наш погляд, трансформували загальногосподарські витрати згідно з Типовим положенням та П(С)БО 16 Є. Котлярів та Ю. Іванов [2].

Наприклад, витрати на контроль за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг) автори однозначно віднесли до загально виробничих витрат, керуючись п. 15.7. П(С)БО 16 "Витрати". Але якщо такий контроль буде проведений працівниками апарату управління підприємством, то витрати на їх заробітну плату повинні відноситись до адміністративних витрат. Таку точку зору, зокрема, підтримав О. Бородкін.

Узагальнюючи наведене вище, потрібно наголосити на необхідності ретельного аналізу працівниками облікових служб підприємств складу загально виробничих та адміністративних витрат. Неправильний їх перероз-

поділ призведе до перекручення фінансової звітності у частині собівартості реалізованої продукції та валового прибутку підприємства.

У працях російських авторів облік адміністративних витрат описаний в складі обліку непрямих (накладних) витрат разом із їх розподілом.

Така методика обліку є характерною для підприємств країн, на яких визначається повна собівартість продукції (робіт, послуг). Прикладом таких підприємств можуть бути підприємства Росії. Облік витрат там регламентується Положенням бухгалтерського обліку (ПБО) 10/99 “Витрати організацій”. Варто також зазначити, що підприємства Росії списують загальновиробничі витрати відповідно до облікової політики, яка передбачає використання одного із двох варіантів:

- 1) в кінці кожного місяця вони включаються у виробничу собівартість продукції;
- 2) загальногосподарські витрати вважаються витратами періоду і щомісячно списуються в дебет рахунку 90 “Продаж”.

У випадку використання другого варіанту загальногосподарські витрати виділяються окремим рядком у Звіті про прибутки і збитки за статтю “Управлінські витрати”, а при першому – відображаються в складі “Собівартості проданих товарів, продукції, послуг” [4,с45].

Загальна методика обліку адміністративних витрат на підприємствах за елементами, аналогічна до методики побудови витрат виробничої діяльності або витрат на збут, тобто на першій стадії формуються елементи витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо, а на другій – проводиться їх списування на фінансові результати. За дебетом рахунка “Адміністративні витрати” відображаються відповідні витрати у кореспонденції з кредитом таких рахунків: “Виробничі запаси” (з наступним записом на субрахунки “Матеріали”, “Паливо”, “Запасні частини” тощо), “Знос (амортизація) основних засобів”, “Розрахунки з оплати праці”, “Розрахунки зі страхування” та ін.

Загальна сума витрат, нагромаджена на дебеті рахунка “Адміністративні витрати” повністю списується в дебет рахунка “Фінансові результати” під час їх визначення.

В аналітичному обліку доцільно адміністративні витрати обліковувати за статтями кошторису. Якщо мова йде про велике підприємство, то його власникам і апарату управління потрібна інформація про результати роботи кожного із відділів (бухгалтерії, виробничо-економічного, фінансового, маркетингу тощо). Отримання такої інформації можливе за умови відповідної організації управлінського обліку.

До завдань управлінського обліку адміністративних витрат входять:

- 1) визначення фактичних адміністративних витрат в розрізі окремих статей, підрозділів, відділів тощо;
- 2) знаходження оптимального їх розміру з метою забезпечення ефективності процесу управління господарською діяльністю підприємств;

3) планування і нормування їх розміру в структурі витрат за договорами та витратами періоду;

4) визначення відхилень фактичних адміністративних витрат від нормативних, планових або стандартних;

5) складання внутрішньої звітності з адміністративних витрат.

Синтетичний облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 “Адміністративні витрати”. Оскільки на цьому рахунку узагальнюються не лише витрати на утримання апарату управління, як правильно зазначає З. В. Задорожний, а й загальногосподарські витрати, доцільно було б змінити назву на “Адміністративно-господарські витрати” [3]. З метою забезпечення одержання необхідної детальнішої інформації менеджерами та засновниками щодо структури і витрат, на наш погляд, облік на рахунку 92 необхідно здійснювати в розрізі двох субрахунків: 921 “Загальноуправлінські витрати” та 922 “Загальногосподарські витрати”. Дана пропозиція дасть змогу без додаткових вибірок забезпечувати відповідними даними проведення перспективного й ретроспективного аналізу структури та окупності адміністративних витрат, своєчасно в виявляти резерви їх зниження.

Крім цього, на субрахунку 921 “Загальноуправлінські витрати” доцільно виділити аналітичні рахунки: 9211 “Загальноуправлінські витрати валові”, 92 “Загальноуправлінські витрати невалові”. Наявність вказаних аналітичних рахунків дасть змогу, як ми вважаємо, значно зблизити бухгалтерський та податковий облік даного виду витрат.

Другою важливою складовою витрат періоду операційної діяльності підприємств є витрати на збут. За П(С)БО 3 (ст. 23), витрати на збут – продукції, послуг, товарів – формують окрему статтю звітності про фінансові результати, а це означає, що у бухгалтерському обліку необхідно передбачити відокремлене узагальнення цих витрат.

До витрат зі збуту виробів належать витрати на:

– транспортування та доставку готової продукції від станції відправлення до станції призначення;

– завантаження у вагони, судна, автомобілі та інші транспортні засоби;

– комісійні збори, що сплачуються різним організаціям за договорами;

– спеціальні аналізи, що виконуються під час відвантаження;

– утримання складських приміщень у місцях її реалізації;

– оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та складів, водіям та ін.;

– рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

– відрядження;

– оплату послуг збутових, посередницьких, зовнішньо-торгівельних організацій;

– оренду, податки, страхування, амортизацію, ремонт та утримання основних засобів відділу збуту, складів, транспортних засобів, демонстраційних залів тощо;

– надання знижок (дисконту) покупцям, з цієї групи належать також витрати на відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках, представницьких витрат (організацію прийомів), конференцій та інших заходів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу.

Варто зазначити, що до витрат зі збуту продукції належать: витрати з транспортування готових виробів, відшкодована покупцями; знижка цін, наданих торговельним організаціям для відшкодування їх транспортних витрат.

Синтетичний облік витрат на збут ведеться на рахунку 93 з аналогічною назвою. З метою забезпечення більшої аналітичності обліку такого роду витрат залишається актуальною пропозиція М. С. Пушкарка про доцільність двох субрахунків: “Комерційні витрати” і “Витрати на маркетинг” до рахунка 43 “Позавиробничі витрати” старого Плану рахунків, аналогом якого виступає чинний ж 93 “Витрати на збут” [4,с.67].

Наступною пропозицією щодо вдосконалення обліку витрат на збут на підприємствах промисловості є пропозиція доцільності здійснення обліку в розрізі двох субрахунків: 931 “Витрати на збут валові” і 932 “Витрати на збут невалові” до рахунка 93. Ведення обліку витрат на збут на двох названих субрахунках забезпечить значне зближення бухгалтерського та податкового обліку.

Загальний підсумок на рахунку 93 дасть необхідну інформацію для заповнення фінансової звітності, зокрема форми № 2 “Звіт про фінансові результати”, а дані субрахунку 931 – декларації про прибуток підприємства.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні, як вже зазначалося раніше, привело до докорінних змін в суті економічного терміну “витрати”. Якщо до 1 січня 2000 року низка витрат покривалася за рахунок залишкового прибутку та фондів економічного стимулювання, тобто не впливали на прибуток до оподаткування, то за П(С)БО 3 “Звіти про фінансові результати”, П(С)БО 16 “Витрати” більшість з них зменшують його величини. Основна частина таких витрат нині відноситься до інших операційних. Останні є витратами періоду, які в собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються, а списуються щомісячно на зменшення фінансового результату від операційної діяльності.

**Висновки.** Вітчизняний облік інших операційних витрат, в основному відповідає міжнародним стандартам. Приблизно такий же облік інших операційних витрат має місце на підприємствах Молдови, де ці витрати виділяються окремим рядком в складі витрат операційної діяльності за національним стандартом бухгалтерського обліку 3 “Склад затрат і витрат підприємства”[4.с.64]. Порівнюючи структуру витрат операційної діяльності вітчизняних підприємств із такою ж структурою на підприємствах Росії можна виявити між ними значні відмінності. Останні у Звіті про прибутки і збитки в складі інших операційних витрат відображають витрати, пов’язані з оплатою послуг кредитних закладів, реалізацією основних засобів, утриманням законсервованих об’єктів у зв’язку з анулюванням укладених договорів у зв’язку із припиненням виробництва тощо.

За ПБО 9 "Витрати організації", на підприємствах Росії інші витрати операційної діяльності відображаються у Звіті про прибутки і збитки (форма № 2), в основному у складі позареалізаційних витрат (штрафи, пені, неустойки заплачені, курсові різниці з валютних операцій, сума уцінки оборотних активів, сума дебіторської заборгованості, за якою минув термін позовної давності, інша, нереальна до повернення заборгованість).

Основним завданням вітчизняних науковців та практиків з бухгалтерського обліку сьогодні є розробка напрямів максимального зближення цього обліку із податковим з метою зменшення трудовитрат працівників бухгалтерії.

До введення нового Плану рахунків, які в податковому обліку не відносились до валових обліковувалися переважно на рахунках 81 "Використання прибутку" і 87 "Фонди економічного стимулювання". В новому Плані рахунків відсутні аналоги цих рахунків. Як показали дослідження проведені на підприємствах, більшість з них для цієї мети використовують рахунок 94 "Інші операційні витрати".

На наш погляд, таке віднесення так званих "невалових" витрат на цей рахунок призведе до спотворення фінансової звітності, зокрема форми № 2 "Звіт про фінансові результати". В зв'язку з цим пропонуємо (якщо в бухгалтерському обліку витрати відносяться до адміністративних, загальновиробничих, витрат на збут, а в податковому обліку не включаються до складу валових) то узгодження цих двох видів обліку досягти, як уже значалося раніше, виділивши окремі субрахунки або аналітичні рахунки в складі названих рахунків, на яких обліковувати відповідно валові і невалові витрати. Загальний підсумок за рахунками дасть необхідну інформацію для складання фінансової звітності, зокрема форми 2 "Звіт про фінансові результати", а дані субрахунків, на яких пропонуємо вести облік валових витрат – для складання Декларації про прибуток підприємства.

Оскільки фактичну собівартість готових виробів можна визначити лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готових виробів, визначення її вартісних характеристик. Цього можна досягти за формування потужної інформаційної системи з розгалуженими інформаційними відділами з обліку витрат, достатньо забезпеченими автоматизованими системами управління.

### Література:

1. П(С)БО16 "Витрати" Затверджено наказ МФУ від 29.11.99. – № 290 зі змінами та доповненнями.
2. Котлярів Е. Іванов Ю. Класифікація витрат за статтями калькуляції: непрямі та інші. Бухгалтерія 2001. – № 24/1. – С. 45
3. Задорожний З.В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20.
4. Пушкар М. С., Гавришко В. Н., Романів Р. В. – Історія обліку та контролю господарської діяльності: Навч. посібник для студ. вузів: Карт-бланш, 2003-223 с.