

**О.А. ЮРЧЕНКО**

*аспірант*

*Національна академія статистики,  
обліку та аудиту*

## **ОБЛІК ВИТРАТ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ**

Ефективний розвиток та економічне зростання підприємств України значною мірою пов'язані з удосконаленням форм і методів обліку. У системі бухгалтерського обліку діяльності господарюючих суб'єктів важливе місце посідають понесені витрати від іншої операційної діяльності. Виникає потреба у науковому дослідженні обліково-економічної сутності витрат іншої операційної діяльності, їх складу та нормативно-правового забезпечення обліку.

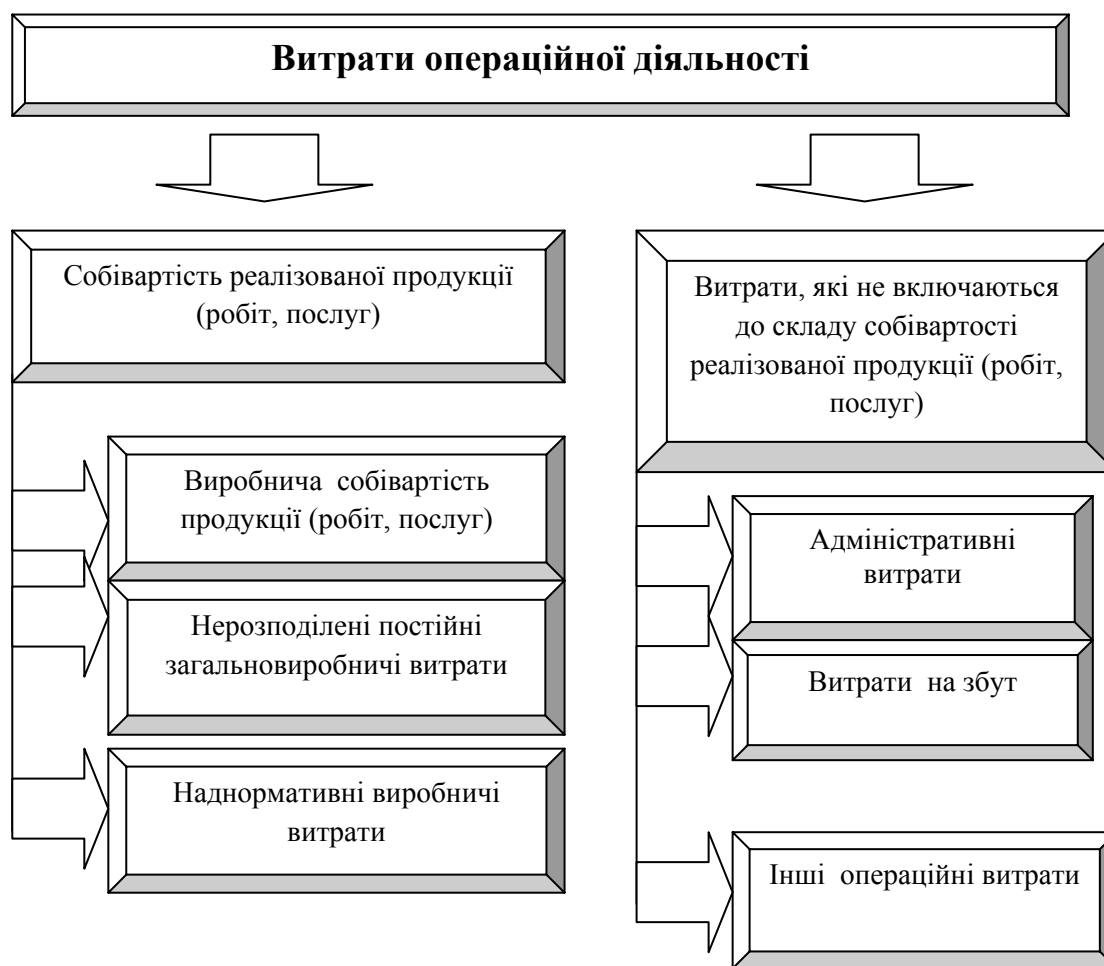
Проблеми обліку витрат іншої операційної діяльності були об'єктом дослідження багатьох вітчизняних та закордонних вчених-економістів: Ю.А. Бабаєва [1], Ф.Ф. Бутинця [2], В.А. Дерія [4], З.В. Задорожнього [5], С.М. Ксьондз [6], М.В. Реслера [20], І.Д. Фаріона [21].

Метою дослідження є узагальнення та систематизування теоретичних положень у визначенні обліково-економічної категорії «інші витрати операційної діяльності», дослідження законодавчого регулювання їх обліку з метою формування власної моделі нормативно-правового забезпечення.

Мета дослідження досягнута шляхом вирішення наступних завдань:

- аналізу структури витрат іншої операційної діяльності та удосконалення дефініцій;
- дослідження нормативно-правових документів, які регламентують облік витрат іншої операційної діяльності з метою встановлення ступеня їх урегульованості.

Витрати операційної діяльності – це витрати, які пов'язані з основною діяльністю підприємства, а також іншими видами діяльності, які не є витратами фінансової чи інвестиційної діяльності (рисунок 1).



***Рис.1. Структура витрат операційної діяльності підприємства***

Як бачимо з вище наведеного рисунку у структурі витрат операційної діяльності виділяють:

1) Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). До складу якої входять такі структурні елементи, як:

- виробнича собівартість – це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

2) Витрати, які не включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), їх ще називають «витратами періоду». До їх складу відносять:

- Адміністративні витрати – це загальні корпоративні витрати та витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу тощо.
- Витрати на збут – витрати, які пов'язані з пакуванням матеріалів (готової продукції, товарів), ремонтом тари, оплатою праці працівникам відділу збуту, маркетинговими дослідженнями, рекламою тощо.

- Інші операційні витрати – витрати, які виникають внаслідок здійснення неосновної операційної діяльності (наприклад, витрати на дослідження та розробки, штрафи та пені, безнадійні борги тощо).

Інші операційні витрати відносяться до невиробничих витрат, а їх склад на, нашу думку, не чітко визначений у П(С)БО 16 «Витрати», оскільки кожне підприємство має саме визначати куди віднести специфічні витрати, пов'язані з операційною діяльністю.

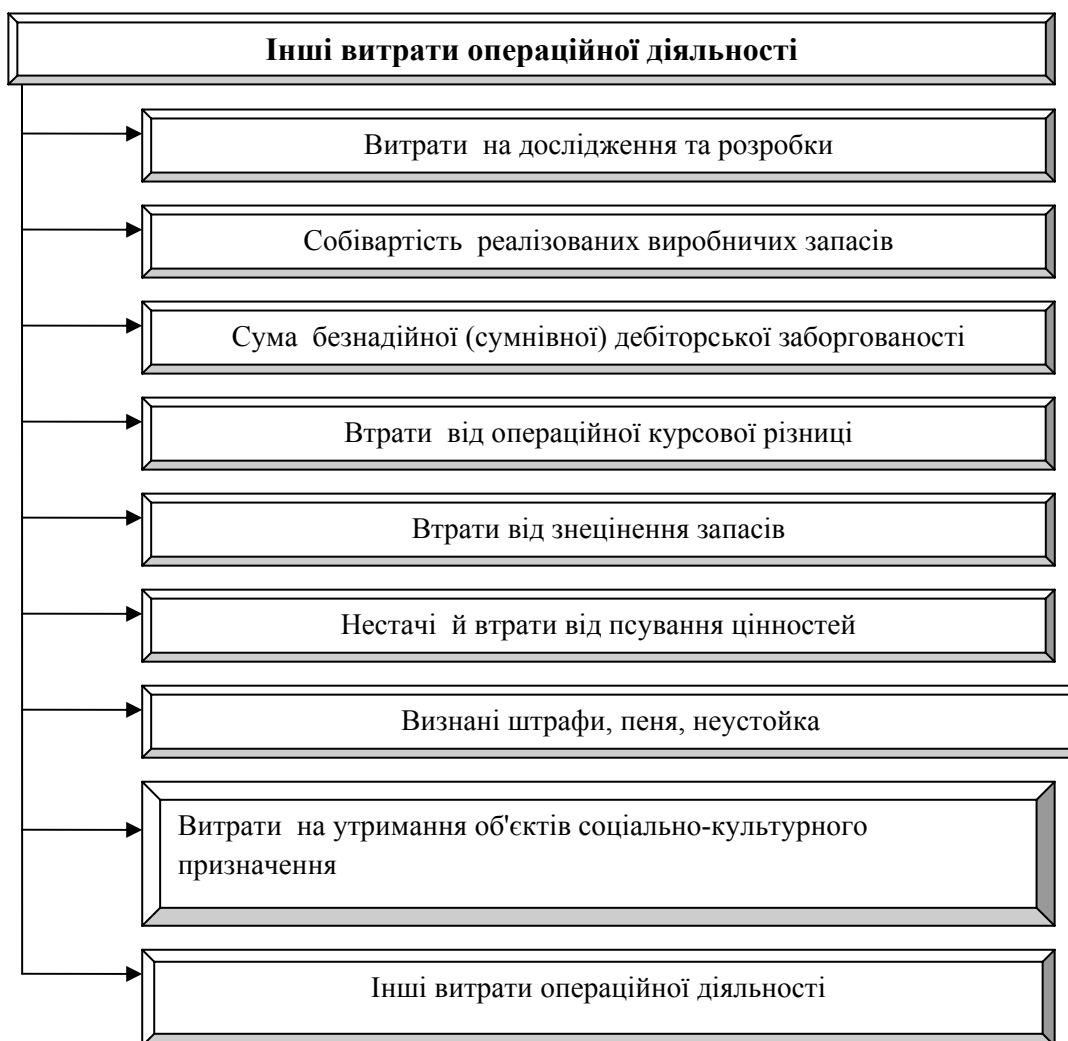
У пункті 20 П(С)БО 16 «Витрати» визначено склад інших операційних витрат (рисунок 2).

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, до витрат іншої операційної діяльності відносять: витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю [7].

І.Д. Фаріон у складі інших витрат операційної діяльності виокремлює:

- витрати на утримання медпунктів;
- витрати на утримання гуртожитку;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства [21, с.74].

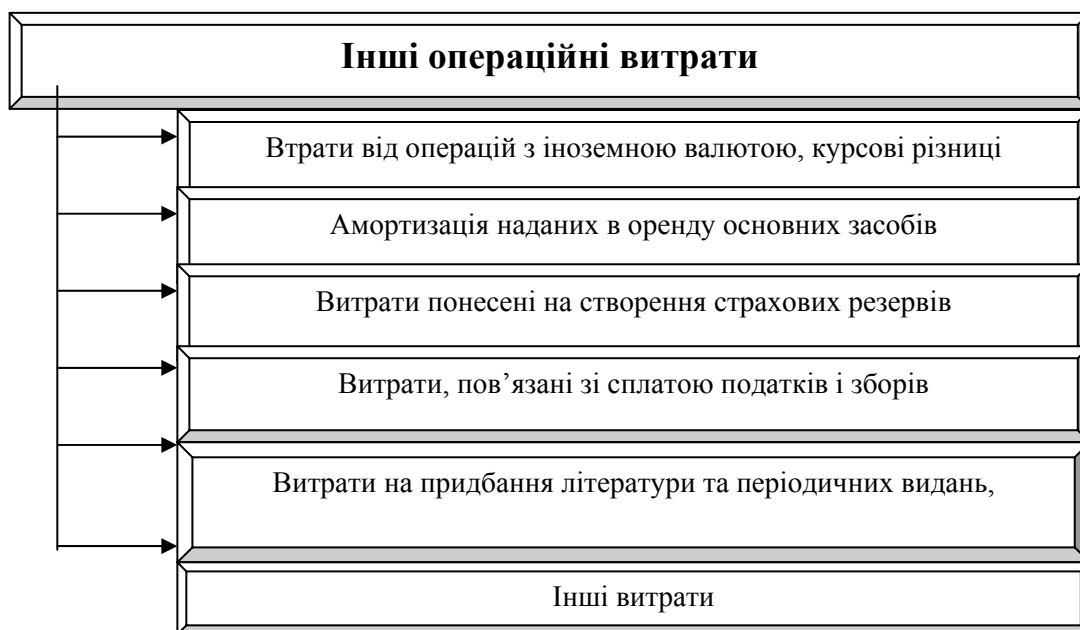
М.В. Реслер відмічає, що до складу витрат іншої операційної діяльності потрапляють витрати на утримання соціальної сфери, недостачі і втрати від псування цінностей, втрати від знецінювання запасів, собівартість реалізованих запасів [20, с.21].



***Рис.2. Схема витрат іншої операційної діяльності відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [15]***

Витрати іншої операційної діяльності – це постійні витрати підприємства, які не пов'язані з обсягом діяльності або зі зміною ступеня завантаженості виробничих потужностей, проте виникають при здійсненні операційної діяльності [6, с.8].

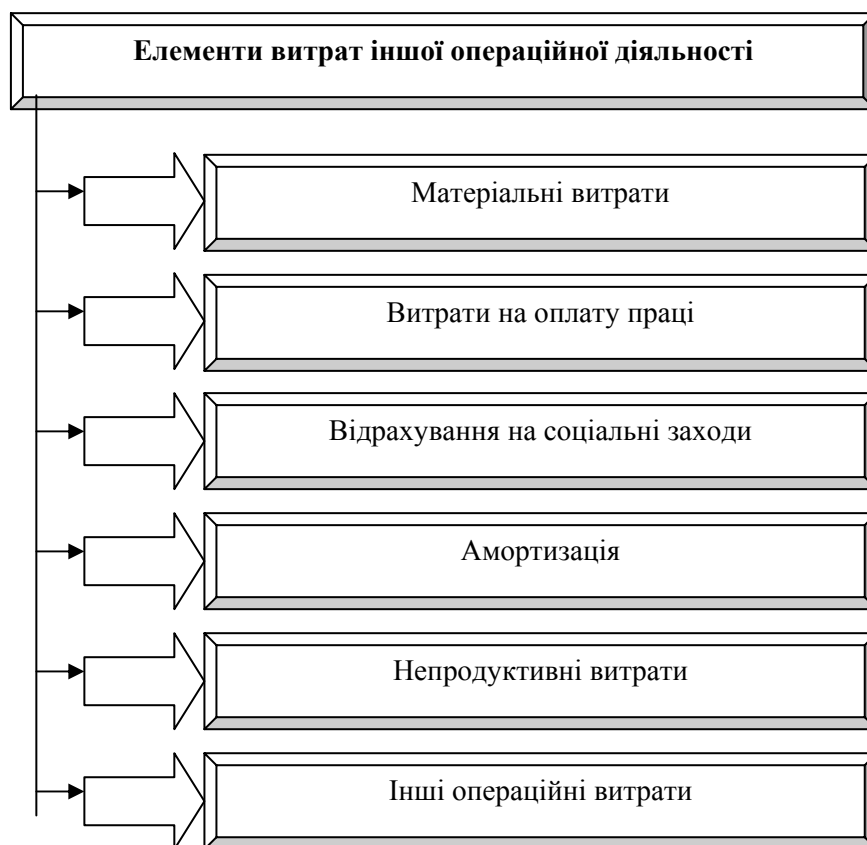
Податкове законодавство, виступаючи формою реалізації податково-правових норм, визначає наступний склад інших операційних витрат платника податку (рисунок 3).



***Рис.3. Структура інших операційних витрат відповідно до Податкового Кодексу України [8]***

Порівнюючи структуру інших витрат операційної діяльності два нормативно-правовими системами, нами встановлено, що не всі витрати іншої операційної діяльності, які регламентовані вітчизняним бухгалтерським законодавством, будуть відноситися до складу податкових витрат платника податку. Така розбіжність пояснюється тим, що у П(С)БО 16 «Витрати» структура витрат іншої операційної діяльності встановлена з метою розрахунку фінансового результату суб'єкта господарювання у звітному періоді і орієнтована на зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації. Натомість податкове законодавство орієнтоване на фіскальні органи влади, а тому і регламентує їх склад з метою оподаткування податком на прибуток.

Підходячи концептуально до вирішення проблеми бухгалтерського та податкового обліку витрат іншої операційної діяльності З.В. Задорожний рекомендує у їх структурі виділити шість основних елементів (рисунок 4).



***Рис.4. Структура елементів витрат іншої операційної діяльності за редакцією З.В. Задорожнього [5, с.72]***

Елемент «матеріальні витрати» - включатиме собівартість реалізованих виробничих запасів. В елементі «витрати на оплату праці» та «відрахування на соціальні заходи» - будуть відобразитися витрати, пов'язані із працівниками об'єктів соціальної інфраструктури, які перебувають на балансі підприємства (дитячі садки, санаторії, профілакторії, бази відпочинку). До елемента «амортизація» автор пропонує відносити знос необоротних активів соціальної сфери. У складі елемента «непродуктивні витрати» доцільно обліковувати втрати від знецінювання запасів, нестачі та втрати від псування цінностей. Суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості слід відносити до елемента «інші операційні витрати» [5, с.75].

Вважаємо, що наведена вище структура витрат іншої операційної діяльності за редакцією З.В. Задорожнього є недоречним, оскільки не враховані такі стаття витрати, як витрати на дослідження і розробки, витрати пов'язані з купівлею-продажем іноземної валюти, втрати від операційної курсової різниці тощо. Крім того під елементами витрат розуміють, однорідні за своїм економічним змістом витрати. Як бачимо вони не є гомогенними між собою.

Останнім часом дедалі більше уваги світова спільнота приділяє запровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) до облікової практики окремих категорій суб'єктів господарювання. В Україні процес переходу на міжнародні стандарти супроводжується гострими дискусіями та різними підходами до вирішення цього питання. Проблема ведення обліку і звітності за МСФЗ стає дедалі актуальнішою для вітчизняних організацій.

Досліджуючи Звіт про прибутки і збитки нами встановлено, що до складу витрат іншої операційної діяльності у міжнародній бухгалтерській практиці відносять такі статті витрат:

- витрати на дослідження та розробки;
- безнадійні борги;
- втрати від знецінення запасів;
- збитки від курсових різниць за операційною діяльністю.

У сусідній Російській Федерації витрати нетипові для господарської діяльності підприємства (не пов'язані з його операційною діяльністю) отримали назву «позареалізаційні». До їх складу відносять: штрафні санкції за порушення умов договорів (штрафи, пені, неустойки); відшкодування заподіяних організацією збитків; збитки минулих років, визнані в звітному році; суми дебіторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, інших боргів, нереальних до стягнення; втрати від курсової різниці; суми уцінки активів; витрати, пов'язані з благодійною діяльністю; витрати на проведення спортивних заходів, відпочинку, розваг, заходів культурно-просвітницького характеру; інші позареалізаційні витрати [1, с.292-293].

Як бачимо «позареалізаційні» витрати у Російській Федерації є де що схожими за своїм складом із вітчизняними витратами іншої операційної діяльності.

За результатами проведеного дослідження дефініції економічної категорії «інші витрати операційної діяльності», та огляду їх структури, пропонуємо власне авторське визначення. ***Витрати іншої операційної діяльності – це постійні не виробничі витрати підприємства, які виникають у ході здійснення іншої операційної діяльності, та призводять до зменшення активів, або збільшення зобов'язань за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.***

В умовах розвитку економічних відносин постає необхідність пошуку нових підходів до методів управління суб'єкта господарювання, що актуалізується в частині удосконалення бухгалтерського обліку витрат іншої операційної діяльності.

Забезпечення ефективності їх використання на підприємстві, передбачає наявність та постійне удосконалення відповідної законодавчо-нормативної бази, оскільки саме через юридично-правові акти на

практиці реалізуються основні науково-теоретичні положення обліково-контрольного забезпечення витрат іншої операційної діяльності.

Для вітчизняних підприємств основними нормативно-правовими актами, якими необхідно керуватися у сфері бухгалтерського обліку є Податковий Кодекс України, Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку.

Проаналізуємо, детально, законодавчу базу України в розрізі питань пов’язаних з обліком витрат іншої операційної діяльності (таблиця 1).

**Таблиця 1**

**Огляд законодавчих та нормативних актів пов’язаних із бухгалтерським обліком витрат іншої операційної діяльності**

<b>№ п/п</b>	<b>Нормативно-правове джерело</b>	<b>Питання що розкриваються</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
	Податковий кодекс України [8]	Наведено склад інших операційних витрат для цілей оподаткування
	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [18]	Регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності підприємства
	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» [10]	Визначає склад статті «Інші операційні витрати» форми №2 «Звіту про фінансові результати» (п. 24).
	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [12]	Подано визначення категорії «дослідження», «розробка». (п. 4). Встановлено що витрати на дослідження не визнаються нематеріальним активом і підлягають відображенню у складі витрат звітного періоду (п. 9).
	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [13]	Регламентує порядок відображення в обліку і звітності витрат, пов’язаних з реалізації виробничих запасів, необоротних активів і груп вибуття, а також проведення уцінки запасів на підприємстві.
	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [14]	Наведено дефініції поняття «безнадійна дебіторська заборгованість», «сумнівний борг» (п. 4). Регламентовано методи нарахування резерву сумнівних боргів (п. 8).

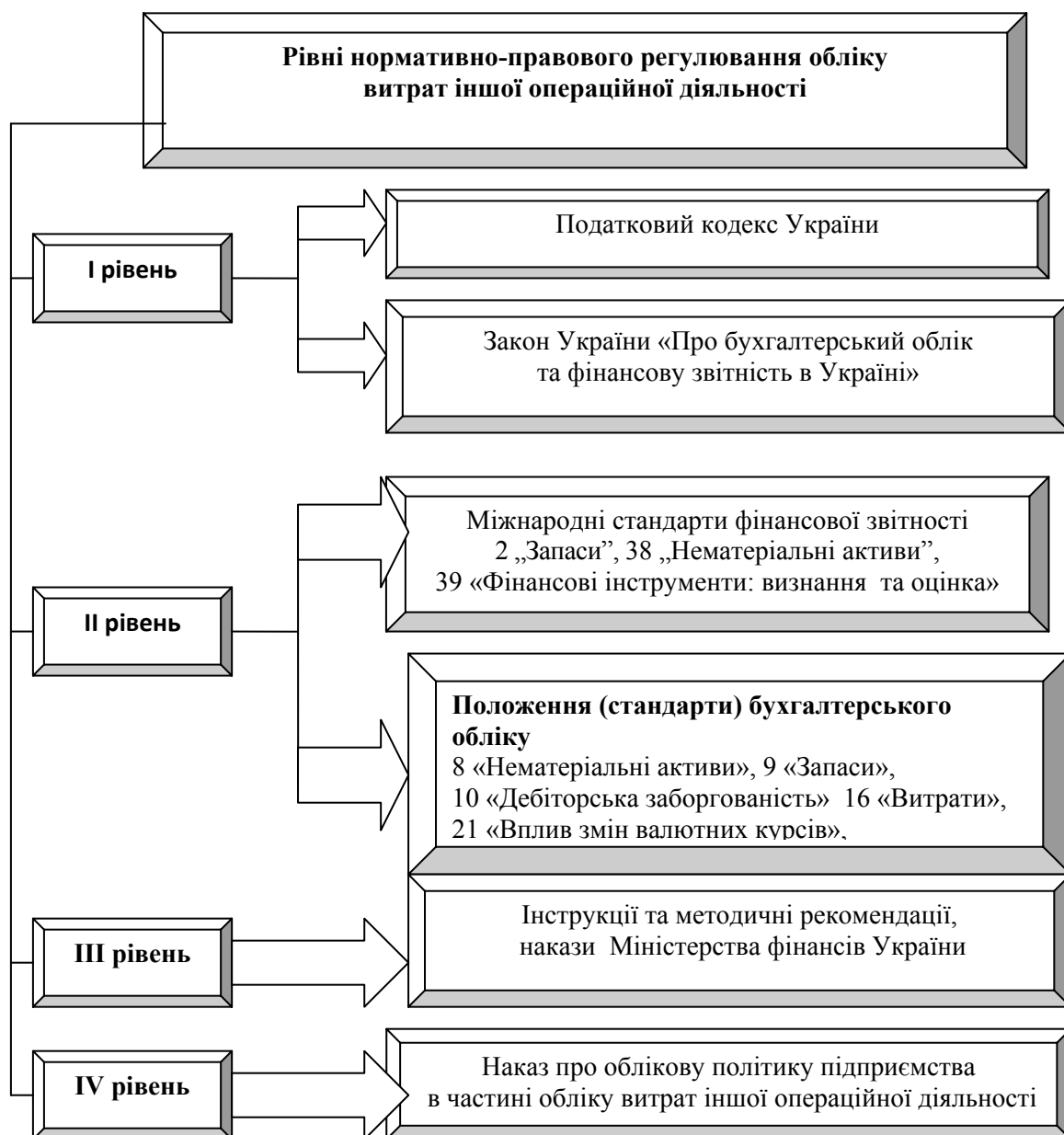


<i>Продовження табл. 1</i>		
	2	3
		<p>Встановлено наступне:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- сума нарахованого резерву сумнівних боргів має відображатися у Звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат (п. 10).</li> <li>- сума поточної дебіторської заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у разі визнання її безнадійною списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат (п. 11).</li> </ul>
	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [15]	Зазначається склад інших операційних витрат підприємства для цілей бухгалтерського обліку (п. 20)
	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». [16]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України.
	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7]	Визначаються рахунки, на яких обліковуються витрати іншої операційної діяльності, а також ті рахунки з якими може кореспондувати 94-й рахунок та субрахунки, що йому належать.
	Постанова № 116 «Про порядок визначення розміру збитків від крадіжок, нестачі, знищення матеріальних цінностей» [19]	Регламентує методику визначення розміру збитків від крадіжок, нестачі і псування (знищення) матеріальних цінностей підприємства.

З наведеної таблиці видно, що облік витрат іншої операційної діяльності в Україні регулюється багатьма нормативно-правовими актами, що дає змогу базуючись на цих законодавчих актах, застосовуючи методики та інструкції, вести відповідний їх облік та відображати всі господарські операції.

Достовірність і повнота інформації в частині обліку витрат іншої операційної діяльності забезпечується нормативними документами з бухгалтерського обліку на різних рівнях, а тому пропонуємо вище

перелічені нормативно-правові документи з обліку витрат іншої операційної діяльності згрупувати у чотири рівнів (рисунк 5).



***Рис.5. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку витрат іншої операційної діяльності***

Законодавчі та нормативні документи визначають методологічні засади формування інформації про витрати іншої операційної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

Як бачимо, держава регулює лише деякі аспекти обліку витрат іншої операційної діяльності, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності підприємству, що надає можливість власникам обирати

оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку діяльності суб'єкта господарювання.

За результатами проведеного дослідження, встановлено, що структура витрат іншої операційної діяльності згідно вітчизняного податкового законодавства не відповідає бухгалтерському, що є не допустимо, оскільки дані бухгалтерського обліку виступають основою для складання податкової звітності. Наявність різних дефініцій терміну «витрати іншої операційної діяльності» у науковій літературі сприяло їх систематизації та удосконаленню категоріально-понятійний апарату, шляхом запровадження власного авторського визначення. З метою визначення ступеня врегулюваності питань в частині обліку витрат іншої операційної діяльності, досліджено національні та міжнародні нормативні акти та сформовано рівні нормативно-правового регулювання.

### ***СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:***

1. Бабаев Ю.А., Комиссарова І.П. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; Под ред. проф. ЮА Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой.— 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 527 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП «Рута», 2001. –224 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – 4-те вид. – К: Лібра, 2008. – 704с.
4. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. - 2010. -№ 1(26). – С. 154-160.
5. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві. – Тернопіль: Економічна думка. 2006. – 336с.
6. Ксьондз С.М. Управління витратами іншої операційної діяльності: автореферат на здобуття к. е. н./ С.М. Ксьондз. - Х., 2008. – 21с.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ МФУ №291 від 30.11.99р. – Режим доступу: [http:// search. ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI. – Режим доступу: (<http://zakon.rada.gov.ua/>).
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» /Наказ/ МФУ № 87 від 31.03.99 р. – Режим доступу: <http:// search. ligazakon.ua>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати». /Наказ/ МФУ №87 від 31.12.99 р.– Режим доступу: <http:// search. ligazakon.ua>.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» /Наказ/ МФУ № 87 від 31.03.99 р. – Режим доступу: [http:// search. ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». /Наказ № 242/ МФУ від 18.10.99 р. – Режим доступу: [http:// search. ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». /Наказ/ МФУ № 246 від 20.10.99 р. – Режим доступу: [http:// search. ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”. /Наказ/ МФУ №237 від 08.10.99 р. – Режим доступу: [http:// search. ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». /Наказ/ МФУ №318 від 31.12.99 р. – Режим доступу: [http:// search. ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». /Наказ/ МФУ №193 від 10.08.2000 р.– Режим доступу: [http:// search. ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». /Наказ/ МФУ № 1315 від 29.12.2006 р. – Режим доступу: [http:// search. ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).
18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. (із змінами і доповненнями). – Режим доступу: (<http://zakon.rada.gov.ua/>).
19. Про порядок визначення розміру збитків від крадіжок, нестачі, знищення матеріальних цінностей / Постанова № 116/ КМУ від 22.01.96 р. – Режим доступу: [http:// search. ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).
20. Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності . – Мукачево: Карпатська вежа. 2009. – 208с.
21. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. / За ред. проф. І.Д. Фаріона. – Т.: Економічна думка, 2003. – 566с.