

**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**ЮРЧЕНКО ОЛЕКСАНДР АНАТОЛІЙОВИЧ**

УДК 657.471.61(043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ  
ВИТРАТ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук**

**Київ – 2015**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту, м. Київ.

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор  
***Редько Олександр Юрійович,***  
Національна академія статистики обліку та аудиту,  
перший проректор

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
***Сопко Валерія Василівна,***  
Київський національний  
торговельно-економічний університет,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

кандидат економічних наук  
***Безверхий Костянтин Вікторович,***  
Київський національний університет технологій  
та дизайну,  
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “19” травня 2015 р. о 12<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Національній академії статистики обліку та аудиту Державної служби статистики України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національній академії статистики, обліку та аудиту Державної служби статистики України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна 1.

Автореферат розісланий “17”квітня 2015 р.

Учений секретар спеціалізованої  
вченої ради, доктор економічних наук, доцент



О. А. Зоріна

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** В умовах поглиблення участі України в європейських і світових інтеграційних процесах вітчизняні промислові підприємства, здійснюючи основну операційну діяльність, виробляють та реалізують конкурентоспроможну продукцію, що має відповідати світовим аналогам. Увага таких господарюючих суб'єктів насамперед зосереджена на процесах, які належать до основної операційної діяльності та формують ключову частку доходу. Однак поряд із нею відбуваються процеси й операції, що забезпечують її здійснення (мають супровідний характер), вагомість яких зумовлена їх суттєвим впливом на фінансові результати. Реалізація іншої операційної діяльності на підприємстві призводить до формування доходів та виникнення витрат. Особливе місце належить витратам іншої операційної діяльності (далі – ВІОД), оскільки вони мають важко прогнозований характер виникнення і через свій значний обсяг посідають одну з ключових позицій у структурі витрат діяльності підприємств фармацевтичної галузі.

Основними шляхами підвищення ефективності управління ВІОД є пошук резервів зниження й оптимізації їх обсягів на базі представленої повної, своєчасної та достовірної облікової інформації. Однак існуюча методологія бухгалтерського обліку не відповідає рівню розвитку сучасних систем управління ВІОД і зумовлює необхідність розробки оптимальних методик їх облікового відображення та контролю.

Вагомий внесок у формування теоретичних і організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності здійснили такі вітчизняні й зарубіжні вчені: Е. Аренс, К. Безверхий, Л. Бернстайн, О. Брадул, Ф. Бутинець, М. Ван Бреда, А. Герасимович, В. Дерій, М. Корінько, М. Кутер, К. Макконел, В. Максимова, Н. Малюга, Л. Нападовська, Б. Нідлз, В. Пантелєєв, О. Пилипенко, М. Портер, О. Редько, Т. Серебрякова, М. Скрипник, Я. Соколов, В. Сопко, Е. Хендріксен, Ю. Цаль-Цалко, В. Шевчук, Л. Шнейдман та ін. Аналіз праць зазначених фахівців свідчить про їх вагомий науковий та практичний результати у дослідженні організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю ВІОД. Проте залишаються невирішеними ряд теоретичних та практичних питань, пов'язаних з: упорядкуванням термінологічного апарату в частині уточнення дефініцій «інша операційна діяльність», «витрати іншої операційної діяльності»; ідентифікацією складових елементів ВІОД і розробкою їх класифікації для цілей бухгалтерського обліку та контролю; відсутністю єдиного науково обґрунтованого підходу до відображення ВІОД на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності; удосконаленням організаційно-методичних положень внутрішнього контролю ВІОД та розробкою методики оцінювання його ефективності. Необхідність вирішення вказаних питань, зважаючи на їх важливість для функціонування підприємств фармацевтичної галузі в сучасних умовах господарювання, зумовила вибір теми дисертаційної роботи, визначає її актуальність, мету, завдання, наукову та практичну значущість.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національної академії статистики, обліку та аудиту за темами: «Теоретико-методологічні засади розвитку бухгалтерського обліку в Україні» (номер державної реєстрації 0111U006411),

«Організація та методологія бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи» (номер державної реєстрації 0114U002406). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з теоретичним обґрунтуванням та удосконаленням організації й методики бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності на прикладі підприємств фармацевтичної галузі.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає в науковому обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій із удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності підприємства. Для досягнення зазначеної мети в роботі поставлено такі завдання:

– удосконалити понятійно-термінологічний апарат у частині трактування дефініцій «інша операційна діяльність» та «витрати іншої операційної діяльності» з метою визначення останніх як об'єкта бухгалтерського обліку і контролю;

– встановити відповідність складу та класифікації витрат іншої операційної діяльності підприємства потребам облікового відображення та внутрішнього контролю;

– окреслити напрями організації бухгалтерського обліку витрат іншої операційної діяльності в контексті вдосконалення положень облікової політики підприємства;

– сформуванати організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на дослідження і розробки для формування повної та достовірної облікової інформації для задоволення потреб менеджменту;

– проаналізувати існуючу методику бухгалтерського обліку витрат іншої операційної діяльності та обґрунтувати шляхи її удосконалення задля формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;

– удосконалити бухгалтерську звітність в частині відображення витрат іншої операційної діяльності з метою підвищення достовірності та повноти інформації, яка надається зацікавленим користувачам;

– обґрунтувати пропозиції з удосконалення організації внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності;

– сформуванати методичне забезпечення здійснення та оцінки ефективності внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності з метою встановлення рівня результативності контрольних процедур.

**Об'єктом дослідження** є система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності підприємства.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних і організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності.

**Методи дослідження.** Методологічною базою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. За допомогою історичного методу та причинно-наслідкового зв'язку визначено місце ВІОД у системі об'єктів бухгалтерського обліку. Методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння дозволили удосконалити склад та класифікацію ВІОД підприємства. Метод моделювання використаний для побудови факторної інформаційної моделі облікової політики щодо

ВІОД. Аналіз, синтез, абстрагування та узагальнення використано для обґрунтування особливостей відображення ВІОД на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій та внутрішній бухгалтерській звітності. Діалектичний метод та системний підхід застосовано для розробки організаційних і методичних положень внутрішнього контролю ВІОД на підприємстві. Використання графічного методу сприяло унаочненню результатів дослідження.

**Інформаційною базою дослідження** є: офіційні документи (нормативно-правові документи України та деяких країн світу з обліку витрат); наукові джерела (монографічні праці, наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних учених із проблем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю ВІОД, матеріали науково-практичних конференцій); статистичні джерела (оприлюднені дані органів Державної служби статистики України, фінансова звітність підприємств фармацевтичної галузі), Інтернет-ресурси.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу проблемних питань, пов'язаних з удосконаленням організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності підприємства. У процесі дослідження автором отримані такі найбільш суттєві результати, що відображають наукову новизну:

*удосконалено:*

– положення облікової політики підприємства щодо витрат іншої операційної діяльності в частині обґрунтування параметрів організаційної, методичної і технічної складових, що забезпечать реалізацію принципу послідовності, на основі побудови факторної інформаційної моделі, яка сприятиме покращенню облікового відображення ВІОД в частині представлення більш повної та достовірної бухгалтерської інформації;

– елементи методу бухгалтерського обліку (документування, рахунки) в частині розробки первинних документів і реєстрів аналітичного обліку, відображення витрат іншої операційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку, що дозволить сформулювати інформаційне забезпечення для потреб аналізу й внутрішнього контролю та сприятиме підвищенню ефективності управління такими витратами;

– послідовність формування показників фінансової (форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форма «Примітки до річної фінансової звітності») та внутрішньої бухгалтерської звітності для розкриття інформації про витрати іншої операційної діяльності, що підвищує її прозорість, змістовність, достовірність та аналітичність з метою задоволення інформаційних потреб зацікавлених користувачів;

– організацію внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності в частині визначення суб'єктів і об'єктів контролю, формулювання мети, встановлення завдань, принципів здійснення, побудови системи інформаційного та організаційно-методичного забезпечення, що уможливило отримання релевантної контрольної-аналітичної інформації для прийняття рішень;

*набули подальшого розвитку:*

– теоретичні положення бухгалтерського обліку в частині уточнення понять «інша операційна діяльність», «витрати іншої операційної діяльності», що

забезпечило уніфікацію термінологічного апарату, сприяло формуванню єдиного підходу до визначення витрат іншої операційної діяльності як об'єкта бухгалтерського обліку і контролю, стало підґрунтям для вдосконалення організаційно-методичного забезпечення їх облікового відображення та здійснення внутрішнього контролю;

– склад і класифікація витрат іншої операційної діяльності для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на основі обґрунтування запропонованих ознак (монетарність; види іншої операційної діяльності) та інтерпретації існуючих ознак (ступінь контрольованості; прийняття управлінського рішення; періодичність виникнення; ефективність витрачання ресурсів; обсяг випущеної продукції; види обліку; цілі перспективного аналізу діяльності), що сприятиме організації їх аналітичного обліку, підвищить точність і повноту інформаційного забезпечення внутрішнього контролю;

– положення з організації бухгалтерського обліку витрат на дослідження і розробки нового виду фармацевтичної продукції в частині розроблення нормативно-правового забезпечення, ідентифікації складу витрат, які виникають на етапах проведення науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт (далі – НДДКР), що сприятиме вдосконаленню методики їх облікового відображення у складі витрат іншої операційної діяльності;

– методичне забезпечення здійснення та оцінювання ефективності внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності (виділено етапи та методи перевірки, уточнено механізм її проведення, розроблено підхід до оцінювання результативності внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності на основі оцінки ефективності системи контролю та процесу його проведення), що підвищить якість контрольних дій з метою формування достовірної та повної контрольної-аналітичної інформації для цілей управління.

**Практичне значення одержаних результатів.** Отримані у дисертації результати можуть бути використані для подальшого розвитку теоретичних і практичних досліджень у сфері бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності. Використання на фармацевтичному підприємстві розроблених методів облікового відображення ВІОД сприятиме систематизації управління ними з метою досягнення економічного і соціального ефекту. Методичні та організаційно-практичні положення дисертаційної роботи реалізовані в конкретних розробках, придатних до використання, а саме:

*на рівні суб'єктів господарювання:*

– методичні рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку ВІОД на фармацевтичному підприємстві (ТОВ «А-Фарма», довідка № 54 від 10.12.2013 р.);

– методичні рекомендації щодо облікового відображення витрат за видами іншої операційної діяльності (ТОВ «МЕДФАРМСЕРВІС», довідка № 20/1 від 20.01.2014 р.);

– методичні рекомендації з бухгалтерського обліку витрат на дослідження і розробки нового дослідницького зразка фармацевтичної продукції у складі ВІОД (ПАТ «Лубнифарм», довідка № 86 від 12.09.2014 р.);

– пакет первинних документів та внутрішньої бухгалтерської звітності про ВІОД, що уможливило розкриття достовірної та повної інформації для зацікавлених

користувачів (ДП «Український фармацевтичний інститут якості», довідка № 54 від 22.10.2014 р.);

– визначення елементів облікової політики щодо ВІОД (ТОВ «Універсальне Агенство «ПРО – ФАРМА», довідка № 12/11 від 12.11.2014 р.);

– проект положення з внутрішнього контролю ВІОД, створення робочого плану внутрішнього контролера та програми внутрішньої перевірки таких витрат (ТОВ АФ «Аудит-Резерв» довідка № 09/10 від 09.10.2014 р.);

*у навчальному процесі:*

– навчально-методичне забезпечення дисциплін «Фінансовий облік II», «Організація бухгалтерського обліку», «Звітність підприємств», «Управлінський контроль» (Національна академія статистики, обліку та аудиту, довідка № 72/1 від 16.02.2014 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є завершеним науковим дослідженням, що містить виклад авторського підходу до організаційно-методичних засад облікового відображення витрат іншої операційної діяльності та їх внутрішнього контролю. Матеріали, наведені у дисертації та результати, опубліковані у наукових працях за темою дисертації, отримані автором особисто.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дослідження, що викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 11-ти міжнародних, всеукраїнських, міжвузівських науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [13 – 23].

**Публікації.** За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 23 наукові праці загальним обсягом 9,9 друк. арк., у тому числі 12 статей у фахових виданнях України (з них 1 стаття у виданні, що належить до міжнародних наукометричних баз), 11 тез доповідей на конференціях.

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 170-ти сторінках друкованого тексту. Дисертаційна робота містить 27 таблиць, 33 рисунки, а також 29 додатків на 93-х сторінках. Список використаних джерел нараховує 292 найменування і розміщений на 30-ти сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, відображено зв'язок теми з науковими програмами й планами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет дослідження, охарактеризовано методи дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення одержаних наукових результатів, характер їх апробації та особистий внесок здобувача.

У першому розділі «**Теоретичні засади бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності**» розглянуто трактування дефініцій «інша операційна діяльність», «витрати іншої операційної діяльності» в історичному аспекті, удосконалено склад витрат іншої операційної діяльності, розроблено їх класифікацію для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

В основу формулювання теоретичних положень бухгалтерського обліку витрат іншої операційної діяльності покладено систематизацію поглядів вітчизняних і

зарубіжних учених щодо трактування понять «інша операційна діяльність», «витрати іншої операційної діяльності».

Відсутність у вітчизняних законодавчих і нормативно-правових актах поняття «інша операційна діяльність» породжує неузгодженість облікового відображення витрат, які виникають у ході здійснення такої діяльності. Вченими не приділяється значної уваги вивченню змісту господарських операцій, пов'язаних із іншою операційною діяльністю, оскільки вони не належать до головних доходуутворюючих на підприємстві. Водночас важливість їх опрацювання спричинена тим, що ці операції є невід'ємною передумовою реалізації основної операційної діяльності, яка забезпечує визначальну частку доходу. Поділ звичайної діяльності на операційну та іншу (неопераційну) здійснюється відповідно до її змісту та тривалості операційного циклу. Операційна діяльність підприємства відбувається в межах операційного циклу й охоплює основну та іншу операційну діяльність, які за своєю тривалістю вписуються в операційний цикл. Під іншою операційною діяльністю слід розуміти господарські операції, що виникають у межах операційного циклу та забезпечують здійснення основної операційної діяльності підприємства. Затвердження нового поняття «інша операційна діяльність» на законодавчому рівні забезпечить формування єдиних теоретичних та методологічних засад ведення бухгалтерського обліку та здійснення внутрішнього контролю цієї діяльності в рамках загальної облікової системи на підприємстві.

З метою уточнення обліково-економічної сутності запропонованої дефініції у складі іншої операційної діяльності виокремлено такі її види: 1) неосновна операційна діяльність, пов'язана з процесом реалізації; 2) діяльність з проведення НДДКР, що не є основним видом діяльності підприємства; 3) інша неосновна операційна діяльність. Виокремлення різновидів такої діяльності дозволить окреслити передумови для обґрунтування економічної сутності витрат, які виникають в ході її здійснення, сприятиме ідентифікації їх складових елементів та розробці відповідної класифікації. Під витратами іншої операційної діяльності запропоновано розуміти зменшення економічних вигод підприємства, яке пов'язане з витрачанням його ресурсів, що відбувається в ході здійснення іншої операційної діяльності. Представлене трактування дозволить удосконалити понятійно-категоріальний апарат, сформуванню єдиний підхід до визначення ВІОД як об'єкта бухгалтерського обліку і контролю та створити передумови для розробки організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

На підставі узагальнення поглядів учених, проведеного аналізу законодавчої бази та враховуючи міжнародний практичний досвід ведення бухгалтерського обліку в частині ідентифікації складових елементів ВІОД удосконалено їх склад шляхом групування зазначених витрат у розрізі запропонованих видів іншої операційної діяльності (рис. 1), що сприятиме поліпшенню організації аналітичного обліку, слугуватиме інформаційним забезпеченням внутрішнього контролю та підвищить ефективність управління ВІОД на підприємстві.

Облік і контроль, як важливі функції управління ВІОД мають ґрунтуватися на адекватній їх класифікації, яка націлена на задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу різних рівнів. Нерозробленість науково обґрунтованої класифікації ВІОД перешкоджає належній організації та методиці бухгалтерського



обліку і внутрішнього контролю таких витрат та їх ефективному управлінню.



**Рис. 1. Склад витрат іншої операційної діяльності для цілей бухгалтерського обліку і контролю**

В роботі удосконалено класифікацію ВІОД для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в частині обґрунтування запропонованих ознак та інтерпретації вже існуючих (табл. 1). Удосконалена класифікація ВІОД сприятиме більш глибокому вивченню їх складу й характеру поведінки, виступатиме підґрунтям для побудови ефективної системи аналітичного обліку, надасть змогу визначити складові компоненти для розробки первинної і зведеної облікової документації, підвищити точність та об'єктивність інформаційного забезпечення внутрішнього контролю. Розглянуті класифікаційні ознаки ВІОД є основою структурування останніх для надання необхідної бухгалтерської інформації управлінському персоналу підприємства, а також уможливають застосування контрольних процедур з метою пошуку резервів зниження таких витрат і підвищення ефективності їх управління.

**Класифікація витрат іншої операційної діяльності для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю**

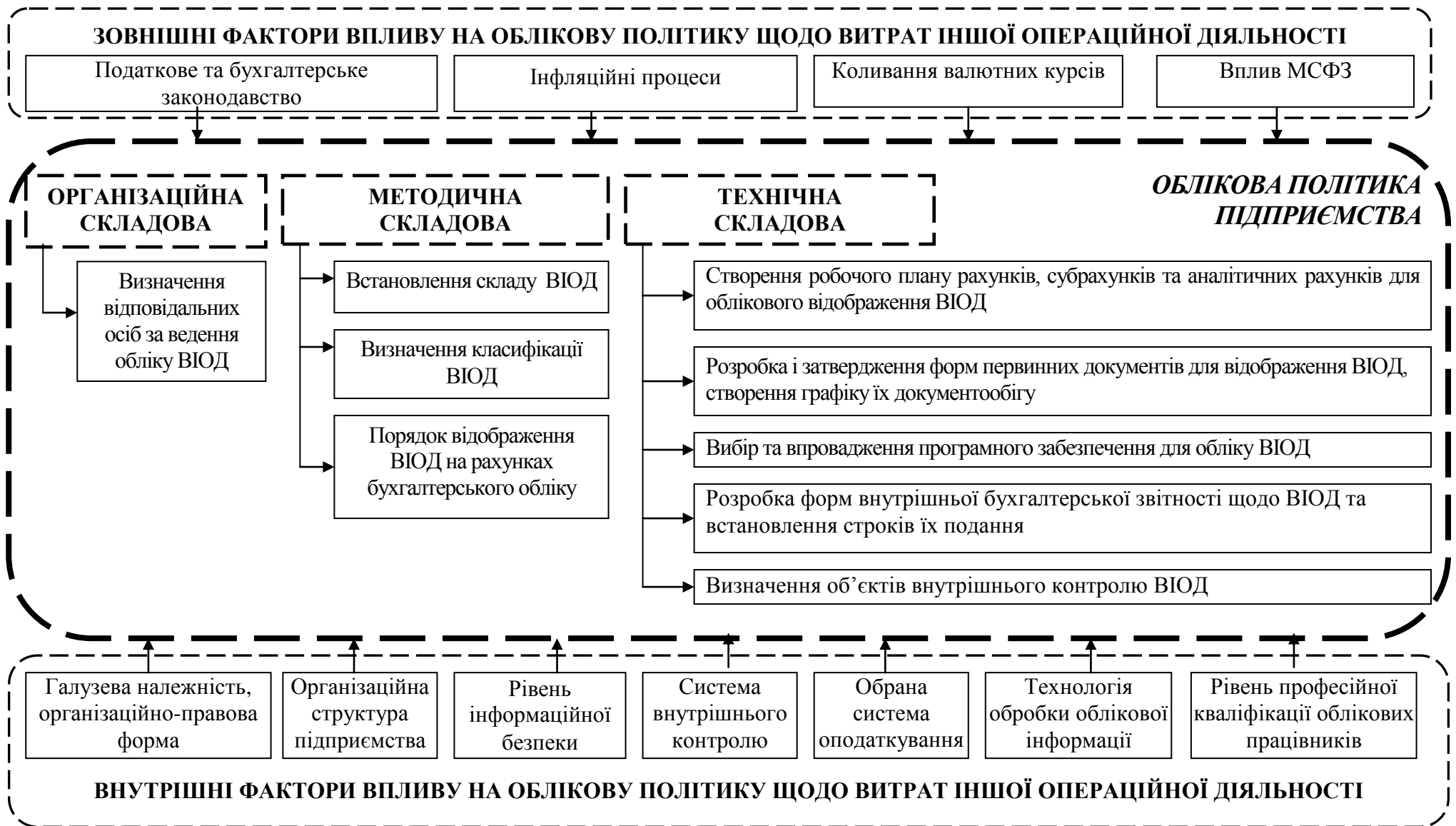
<b>Ознака класифікації</b>	<b>Класифікаційні групування</b>
<i>За ознакою монетарності</i>	<i>Монетарні та немонетарні</i>
<i>За видами іншої операційної діяльності</i>	<i>Витрати неосновної операційної діяльності, пов'язаної з процесом реалізації; витрати на проведення НДДКР, що не є основним видом діяльності підприємства; витрати іншої неосновної операційної діяльності</i>
Залежно від прийняття управлінських рішень	Релевантні та нерелевантні
За періодичністю виникнення	Поточні та разові
За ступенем контрольованості	Контрольовані та неконтрольовані
За ефективністю витрачання ресурсів	Ефективні та неефективні
За обсягом випущеної продукції	Постійні та змінні
За видами обліку	ВІОД у системі фінансового обліку; ВІОД у системі управлінського обліку
За цілями перспективного аналізу діяльності	Планові; фактичні; прогнозовані; кошторисні; загальні та структурні;

*Виділені курсивом ознаки запропоновані автором*

Другий розділ «**Бухгалтерський облік витрат іншої операційної діяльності: організація та методика**» присвячено вирішенню проблемних питань організації та методики облікового відображення витрат іншої операційної діяльності, удосконаленню показників звітності в частині представлення повної та достовірної облікової інформації щодо ВІОД з метою забезпечення інформаційних потреб зацікавлених користувачів.

Основою для підвищення якості інформаційного забезпечення управління ВІОД на фармацевтичному підприємстві є заходи з поліпшення організації бухгалтерського обліку, від яких залежатиме повнота та достовірність облікового відображення цих витрат, що є джерелом інформації для внутрішнього контролю. З метою ефективної організації бухгалтерського обліку ВІОД на підприємствах фармацевтичної галузі обґрунтовані теоретичні положення в частині виокремлення складових елементів та етапів організації обліку таких витрат (загально-організаційний, методичний, технічний), що створять передумови для вдосконалення методики їх облікового відображення. Запропоновані пропозиції в частині розроблення первинних документів та реєстрів аналітичного обліку сприятимуть більш оперативному, точному та повному відображенню облікової інформації для цілей управління.

Повнота і достовірність представлення показників ВІОД у фінансовій звітності залежить від варіативності обраних елементів облікової політики підприємства та їх деталізації. На основі проведених досліджень визначено зовнішні та внутрішні фактори впливу на облікову політику щодо ВІОД та запропоновано її положення в розрізі організаційної, методичної та технічної складових. Це дозволить забезпечити реалізацію принципу послідовності та сформувати факторну інформаційну модель облікової політики за аналізованим об'єктом бухгалтерського обліку (рис. 2).



**Рис. 2. Факторна інформаційна модель облікової політики щодо витрат іншої операційної діяльності підприємства**

Використання представленої інформаційної моделі у практичній діяльності вітчизняних фармацевтичних підприємств оптимізує процес облікового відображення ВІОД, забезпечуючи реалізацію таких якісних характеристик фінансової звітності, як зрозумілість, доречність і достовірність. Запропонована модель облікової політики слугуватиме основою для створення належного інформаційного забезпечення внутрішнього контролю та налагоджування механізму результативного управління ВІОД на підприємствах фармацевтичної галузі.

За результатами проведеного аналізу структури ВІОД на фармацевтичних підприємствах України встановлено, що витрати на дослідження і розробки складають найбільшу частку (близько 60 %). Недосконалість існуючої організації та методики обліку витрат на дослідження і розробки у складі ВІОД не дозволяє отримати повну та достовірну облікову інформацію для цілей управління. З метою вирішення зазначеної проблеми удосконалено організаційні положення бухгалтерського обліку витрат на дослідження і розробки за такими аспектами: 1) розроблення Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Витрати на дослідження і розробки», в якому окреслені методологічні засади формування облікової інформації про вказані витрати та її розкриття у фінансовій звітності; 2) представлення інформації про витрати на дослідження і розробки у Положенні про облікову політику фармацевтичного підприємства.

Ідентифікація складу витрат, які виникають на етапах дослідження і розробки нового виду фармацевтичної продукції, дозволила сформулювати передумови для удосконалення методики їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Автором запропоновано витрати, понесені на етапах дослідження, включати до ВІОД та обліковувати на субрахунку 941 «Витрати на дослідження», відкривши до нього аналітичні рахунки: 941.1 «Витрати на підготовку до проведення наукових досліджень», 941.2 «Витрати на проведення попередніх клінічних досліджень», 941.3 «Витрати на узагальнення та оцінювання результатів попередніх клінічних досліджень нового дослідницького зразка». Витрати, які виникають на етапах проведення науково-дослідної розробки, виготовлення, випробування і прийому результатів розробки, запропоновано обліковувати на окремому рахунку 99 «Витрати на розробки», що дозволить зменшити величину ВІОД на суму понесених витрат на цих етапах та позитивно вплине на розмір операційного прибутку фармацевтичного підприємства.

Існуюча методика ведення бухгалтерського обліку витрат іншої операційної діяльності на фармацевтичному підприємстві має певні недоліки та не відповідає вимогам формування повної облікової інформації високого рівня аналітичності для потреб управління. Запропоновані пропозиції щодо удосконалення методики облікового відображення витрат, які виникають у розрізі видів іншої операційної діяльності (рис. 3) у частині застосування елементів методу бухгалтерського обліку (документування, рахунки і звітність), сприятимуть здійсненню ефективного контролю за їх виникненням, забезпечать формування деталізованої та достовірної облікової інформації в системі бухгалтерського обліку й позитивно впливатимуть на оперативність прийняття рішень. З метою уникнення тавтології у назві рахунку 94 та субрахунку 949 внесено пропозиції перейменувати назву рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» на «Витрати іншої операційної діяльності» та внести відповідні зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку.

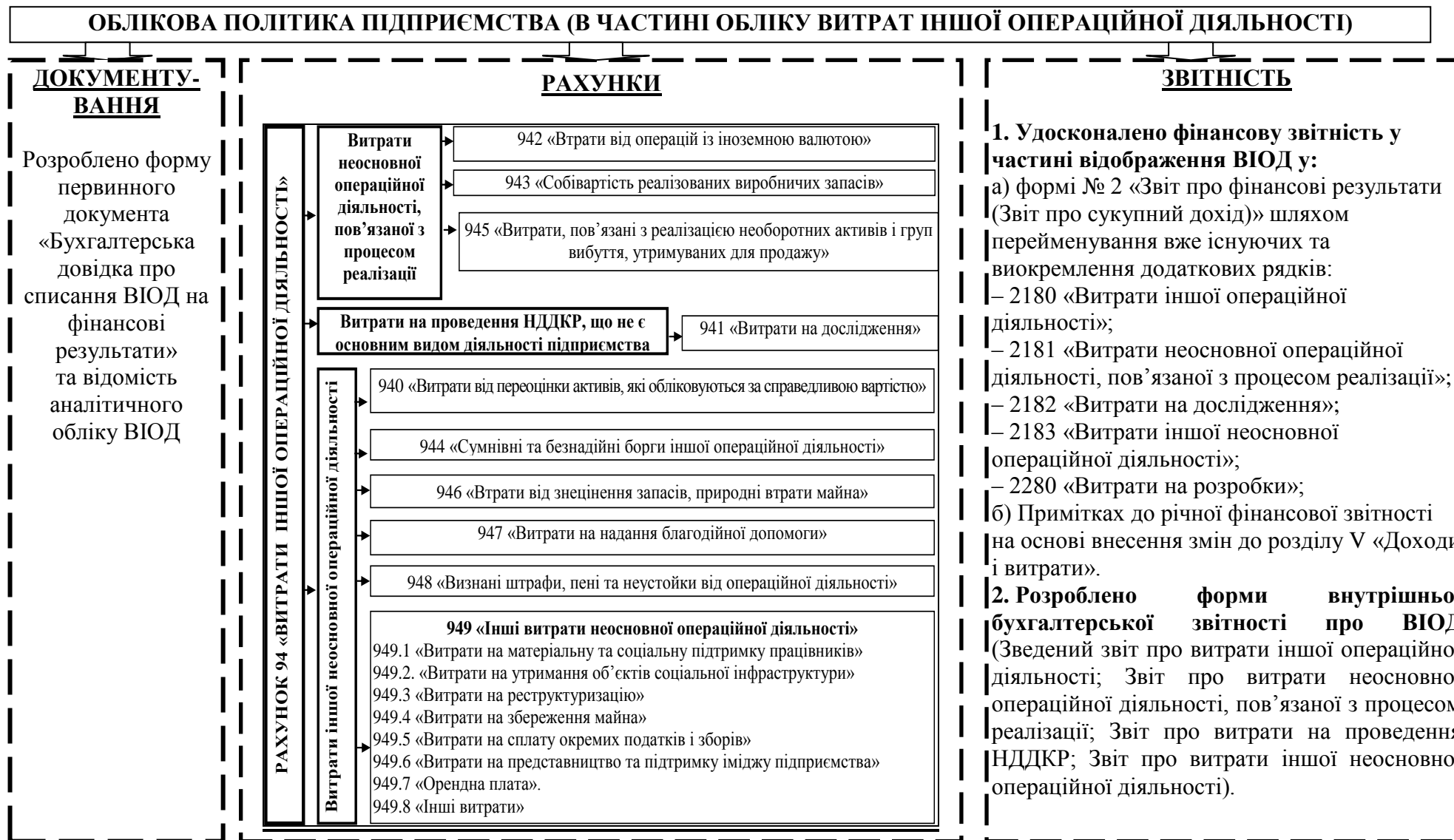


Рис. 3. Запропонована методика бухгалтерського обліку витрат іншої операційної діяльності

Для формування комплексу дій, спрямованих на задоволення інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів щодо ВІОД фармацевтичного підприємства, обґрунтовано необхідність удосконалення їх відображення у фінансовій звітності. З цією метою запропоновано внести зміни до діючої форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»: перейменувати назву рядка 2180 «Інші операційні витрати» на «Витрати іншої операційної діяльності», що буде відповідати його інформаційному наповненню; виокремити додатковими рядками витрати неосновної операційної діяльності, пов'язаної з процесом реалізації (рядок 2181), витрати на дослідження (рядок 2182), витрати іншої неосновної операційної діяльності (рядок 2183), витрати на розробки (рядок 2280). Наведено пропозиції з удосконалення порядку відображення ВІОД у розділі V «Доходи і витрати» Приміток до річної фінансової звітності, що задовольняють потреби зовнішніх користувачів у додатковій прозорій та достовірній обліковій інформації, яка може бути використана для цілей аналізу та контролю.

У контексті необхідності якісного поліпшення системи управління ВІОД на фармацевтичному підприємстві слід звернути увагу на відсутність оперативної та аналітичної облікової інформації щодо них, а це унеможливує прийняття обґрунтованих ефективних рішень. З огляду на вказане розроблено та запропоновано пакет внутрішньої бухгалтерської звітності щодо витрат іншої операційної діяльності (Зведений звіт про ВІОД; Звіт про витрати неосновної операційної діяльності, пов'язаної з процесом реалізації; Звіт про витрати на проведення НДДКР; Звіт про витрати іншої неосновної операційної діяльності), що надасть змогу задовольнити потреби користувачів різних управлінських рівнів у повній, деталізованій та релевантній аналітичній інформації. Для підвищення оперативності та своєчасності представлення облікової інформації у внутрішніх звітах запропоновано графік їх документообігу.

У третьому розділі «**Внутрішній контроль витрат іншої операційної діяльності: організація та методика**» досліджено організацію внутрішнього контролю ВІОД, визначено завдання, уточнено його інформаційне й організаційно-методичного забезпечення, розвинуто методичне забезпечення внутрішнього контролю ВІОД та оцінювання його ефективності.

Для забезпечення достовірності обчислення величини ВІОД та їх облікового відображення на фармацевтичному підприємстві має функціонувати ефективна система внутрішнього контролю, передумовою створення якої є формулювання пріоритетних завдань з удосконалення організаційно-методичних положень внутрішнього контролю, а також визначення його ролі в системі управління. Оскільки ВІОД є специфічним об'єктом управління, в тому числі й контролю, виникла необхідність пошуку нових підходів до організації та методики його здійснення.

З метою вдосконалення організації внутрішнього контролю ВІОД обґрунтовано його складові елементи, які дозволили сформулювати цілісне уявлення щодо внутрішнього контролю та механізму його проведення.

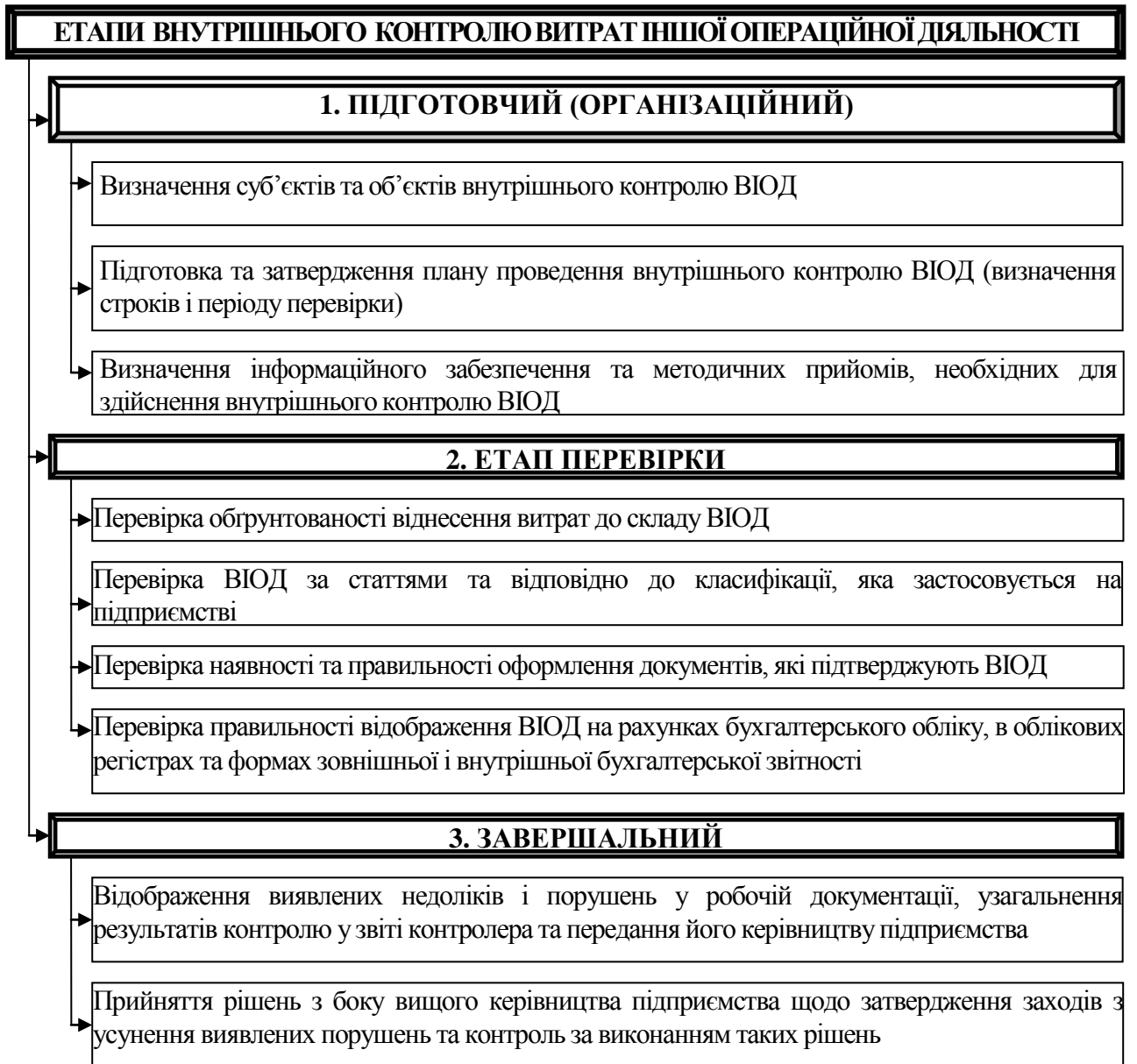
З'ясовано, що об'єктом такого контролю є витрати іншої операційної діяльності, а також визначено перелік суб'єктів, на яких покладено виконання контрольних дій. Сформульовано мету внутрішнього контролю ВІОД та його завдання в розрізі попереднього, поточного та наступного контролю. Узагальнено принципи організації внутрішнього контролю ВІОД та обґрунтовано необхідність застосування принципу компетентності й економічної доцільності, дотримання яких дозволить побудувати ефективну систему внутрішнього контролю, здатну забезпечити оптимальне виконання поставлених перед суб'єктом контролю завдань та підвищення ефективності управління такими витратами на підприємстві. Наведено пропозиції щодо вдосконалення системи інформаційного забезпечення процесу здійснення контрольних дій, пов'язаних із перевіркою бухгалтерського обліку ВІОД (при цьому всю контрольну-аналітичну інформацію, яка використовується внутрішнім контролером, поділено на три блоки: документи, що є основою для здійснення внутрішньої перевірки; облікові документи; робоча та підсумкова документація контролера).

Запропоновано виділити складові організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю ВІОД (організація бухгалтерського обліку ВІОД; збирання та накопичення даних про ВІОД; розрахунок показників внутрішнього контролю ВІОД та їх аналіз; розробка форм представлення результатів внутрішнього контролю ВІОД; прийняття управлінського рішення за результатами внутрішнього контролю ВІОД), що дозволяє керівництву підприємства отримувати своєчасну, достовірну та деталізовану контрольну-аналітичну інформацію, яка впливатиме на прийняття рішень в частині оптимізації величини таких витрат.

Удосконалено методику внутрішнього контролю ВІОД в частині виокремлення етапів його здійснення та порядку застосування контрольних процедур на кожному із них (рис. 4). Задля забезпечення систематизації результатів внутрішнього контролю ВІОД та ефективності його проведення запропоновано робочі та підсумкові документи суб'єкта контролю, які дозволяють своєчасно фіксувати виявлені в ході внутрішньої перевірки помилки та відхилення від норм, а також узагальнювати їх для подальшого передання вищому керівництву фармацевтичного підприємства.

Для оцінки результативності внутрішнього контролю ВІОД на фармацевтичному підприємстві автором розроблено підхід до його оцінювання, який ґрунтується на оцінці ефективності системи контролю та процесу його проведення та може бути реалізовано на кожному з етапів внутрішнього контролю досліджуваного об'єкта. Якісні результати оцінювання системи внутрішнього контролю можуть бути досягнуті при спільному проведенні суб'єктом контролю тестів та аналітичних процедур. За підсумками перевірки створюється підсумковий контрольний лист, у якому виставляється експертна оцінка від 0 до 3 балів у розрізі таких напрямів контролю: виконання поточних і стратегічних завдань або оцінка системи внутрішнього контролю; достовірність вхідної інформації щодо ВІОД; своєчасність та повнота відображення первинних даних про ВІОД у

бухгалтерському обліку та у звітності; забезпечення інформаційної безпеки; заключна експертна оцінка (обчислюється шляхом знаходження середньоарифметичної усіх перелічених вище оцінок).



**Рис. 4. Етапи здійснення внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності на підприємстві**

Представлена градація оцінок (від 0 до 3 балів) та розроблений підсумковий контрольний лист дозволяють відобразити інформацію про стан внутрішнього контролю ВІОД у цілому для керівництва фармацевтичного підприємства з метою прийняття обґрунтованих і зважених рішень.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних



положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності підприємства. Одержані результати свідчать про досягнення мети, виконання поставлених завдань і надають можливість сформулювати такі висновки.

1. Виникнення поняття «витрати іншої операційної діяльності» в умовах постіндустріальної економіки зумовлює необхідність пошуку підходів до управління ними та відповідного реформування системи бухгалтерського обліку, яка надає інформацію зацікавленим користувачам. Дослідження еволюції розвитку бухгалтерського обліку витрат дозволили удосконалити трактування понять «інша операційна діяльність» та «витрати іншої операційної діяльності», що сприяло: уточненню понятійно-категоріального апарату; обґрунтуванню погляду на витрати іншої операційної діяльності як об'єкта бухгалтерського обліку і контролю; визначенню передумов для розробки організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю ВІОД на підприємстві.

2. Відсутність єдиного підходу до визначення складу ВІОД зумовлює виникнення розбіжностей у процесі їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку різних підприємств навіть однієї галузі. Запропонований деталізований склад ВІОД за розрізами: витрати неосновної операційної діяльності, пов'язаної з процесом реалізації; витрати на проведення НДДКР, що не є основним видом діяльності підприємства; витрати іншої неосновної операційної діяльності надасть змогу здійснювати адекватну організацію їх аналітичного обліку, слугуватиме інформаційним забезпеченням внутрішнього контролю та сприятиме ефективному управлінню такими витратами на підприємстві. З метою впорядкування облікової інформації щодо ВІОД удосконалено їх класифікацію, яка є передумовою побудови якісного, повного та релевантного організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю ВІОД на підприємстві.

3. Для ефективної організації бухгалтерського обліку ВІОД на підприємстві удосконалено її положення в частині визначення складових елементів та етапів проведення. Надані пропозиції щодо вдосконалення документального забезпечення обліку ВІОД в частині розробки первинних документів і реєстрів аналітичного обліку сприятимуть формуванню своєчасної та повної обліково-аналітичної інформації для цілей управлінського персоналу. Існування альтернативних варіантів вибору елементів облікової політики в частині ВІОД, що зумовлено специфікою фармацевтичної галузі, впливає на методику їх бухгалтерського обліку. З метою забезпечення зниження трудомісткості облікових процесів, підвищення точності й оперативності обробки бухгалтерської інформації побудовано факторну інформаційну модель облікової політики щодо ВІОД і визначені її основні елементи в розрізі організаційної, методичної та технічної складових, що сприятиме оптимізації процесу облікового відображення ВІОД та дотриманню якісних характеристик фінансової звітності.

4. Недосконалість існуючих організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку витрат на дослідження і розробки у складі ВІОД призводить до викривлення облікової інформації, яка представляється на вимогу вищого керівництва фармацевтичного підприємства. Наслідком цього є прийняття неефективних управлінських рішень, що може призвести до необґрунтованого зростання величини ВІОД та зумовлює зменшення операційного прибутку підприємства. Запропоновані положення з організації бухгалтерського обліку витрат на дослідження і розробки нового виду фармацевтичної продукції в частині розробки нормативно-правового забезпечення їх обліку, ідентифікації складу витрат, які виникають на етапах НДДКР, представлення інформації про них в обліковій політиці підприємства сприяли вдосконаленню методики їх облікового відображення у складі ВІОД.

5. Існуюче методичне забезпечення бухгалтерського обліку ВІОД на вітчизняних підприємствах фармацевтичної галузі має недоліки та не відповідає вимогам повноти й аналітичності інформації для цілей управління. Запропонована методика бухгалтерського обліку ВІОД, яка полягає у розвитку елементів його методу, дозволить здійснювати ефективний контроль за виникненням ВІОД, забезпечить формування деталізованої та достовірної облікової інформації в системі бухгалтерського обліку та позитивно впливатиме на оперативність прийняття рішень.

6. Потреба у систематизації та узагальненні даних про ВІОД з урахуванням особливостей діяльності суб'єкта господарювання актуалізує необхідність удосконалення існуючих форм фінансової та розробки внутрішньої бухгалтерської звітності. Критична оцінка діючих форм фінансової звітності дозволила виявити низький рівень розкриття в них інформації про витрати, які пов'язані з іншою операційною діяльністю підприємства. Використання удосконалених форм фінансової та внутрішньої бухгалтерської звітності задовольнить інформаційні потреби користувачів у повній, деталізованій та релевантній аналітичній інформації про витрати іншої операційної діяльності.

7. Недослідженість організаційних питань внутрішнього контролю ВІОД підвищує ризики його проведення та призводить до надання недостовірної інформації вищому керівництву фармацевтичного підприємства про фактичний стан таких витрат, наявні відхилення від запланованого рівня, види та причини цих відхилень, що впливає на прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Розвинуті положення внутрішнього контролю ВІОД дозволяють: визначити складові елементи системи внутрішнього контролю ВІОД; формалізувати реалізацію внутрішнього контролю шляхом уточнення об'єкта та суб'єктів здійснення контрольних дій, формулювання мети, завдань та обґрунтування принципів; побудувати систему інформаційного та організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю ВІОД, що в комплексі покращить його організацію на вітчизняних фармацевтичних підприємствах.

8. Недостатній рівень опрацювання методики внутрішнього контролю ВІОД зумовлює низький ступінь надійності та достовірності результатів його проведення. Для вирішення вищезазначеної проблеми виділено етапи здійснення внутрішнього контролю ВІОД (підготовчий, етап перевірки,

завершальний), визначено методи та прийоми перевірки, обґрунтовано порядок застосування контрольних процедур, розроблено пакет робочих і підсумкових документів контролера. Запропонована методика оцінювання результативності внутрішнього контролю ВІОД, яка базується на застосуванні бального оцінювання ефективності системи контролю та ефективності процесу його проведення, дозволить охарактеризувати результативність контрольних дій та визначити напрями їх покращення.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### *Публікації у виданнях, що належать до міжнародних наукометричних баз даних*

1. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // Економічний часопис. – 2013. – XXI, № 1–2 (2). – С. 52–55. (0,7 друк. арк.) (видання включено до EBSCOhost (США), Index Copernicus (Польща), Ulrich's Periodicals Directory (Велика Британія, США), Central and Eastern European Online Library (Німеччина), РІНЦ (Росія).

### *Публікації в наукових фахових виданнях*

2. Юрченко О. А. Облік витрат операційної діяльності: історичний аспект / О. А. Юрченко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси : зб. наук. праць ЛНТУ. – Луцьк, 2011. – Вип. 8 (29), Ч. 4. – С. 472–480 (0,5 друк. арк.).

3. Юрченко О. А. Облік витрат іншої операційної діяльності: теоретичний аспект / О. А. Юрченко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – К., 2012. – Вип. 1 (8). – С. 267–278 (0,7 друк. арк.).

4. Юрченко О. А. Методика обліку витрат на дослідження і розробку на вітчизняних фармацевтичних підприємствах / О. А. Юрченко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – К., 2012. – Вип. 2 (9). – С. 331–344 (0,8 друк. арк.).

5. Юрченко О. А. Роль документування у системі обліку інших витрат операційної діяльності фармацевтичних підприємств / О. А. Юрченко // Наукові записки. Серія: Економіка. – Острог : Вид-во Нац. ун-ту «Острозька академія», 2012. – Вип. 19. – С. 257–260 (0,8 друк. арк.).

6. Юрченко О. А. Організація внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси : зб. наук. праць ЛНТУ. – Луцьк, 2012. – Вип. 9 (33), Ч. 3. – С. 495–502 (0,6 друк. арк.).

7. Юрченко О. А. Формування управлінської обліково-аналітичної системи інших витрат операційної діяльності на фармацевтичних підприємствах / О. А. Юрченко // Науковий вісник НУБіП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2012. – Вип. 169, Ч. 2. – С. 325–330 (0,7 друк. арк.).

8. Юрченко О. А. Роль внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності для цілей управління фармацевтичною компанією /

О. А. Юрченко // Культура народів Причорномор'я. – 2012. – № 234. – С. 155–158 (0,6 друк. арк.).

9. Юрченко О. А. Організація обліку витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – К., 2013. – Вип. 1 (10). – С. 310–320 (0,6 друк. арк.).

10. Юрченко О. А. Особливості відображення інших витрат операційної діяльності у фінансовій та внутрішній звітності / О. А. Юрченко // Економіка, фінанси, право. – 2013. – № 2. – С. 62–67 (0,6 друк. арк.).

11. Юрченко О. А. Витрати іншої операційної діяльності: склад і класифікація / О. А. Юрченко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – К., 2014. – Вип. 1 (12). – С. 429–442 (0,8 друк. арк.).

12. Юрченко О. А. Роль і місце бухгалтерського обліку та контролю в системі управління витратами іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – К., 2014. – Випуск 2 (13). – С. 245–260 (0,9 друк. арк.).

#### *Тези доповідей на конференціях*

13. Юрченко О. А. Організація обліку витрат операційної діяльності на фармацевтичних підприємствах / О. А. Юрченко // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : матеріали Міжнар. наук-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (2 груд. 2011 р.). – Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2011. – С. 568–570 (0,1 друк. арк.).

14. Юрченко О. А. Проблеми управлінського обліку інших витрат операційної діяльності на фармацевтичних підприємствах / О. А. Юрченко // Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання : зб. тез доп. учасників I Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (Макіївка, 22–23 лют. 2012 р.). – Макіївка : МЕРІ, 2012. – С. 162–163 (0,1 друк. арк.).

15. Юрченко О. А. Систематизація методів внутрішнього контролю інших витрат операційної діяльності / О. А. Юрченко // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту : Міжнар. наук.-практ. конф. (К., 15 берез. 2012 р.). – К. : КНТЕУ, 2012. – С. 254–256 (0,2 друк. арк.).

16. Юрченко О. А. Проблеми обліку витрат на дослідження і розробку на фармацевтичних підприємствах / О. А. Юрченко // Досвід роботи підприємств при фінансовій кризі : зб. праць всеукр. наук.-практ. конф. (Миколаїв, 28 берез. 2012 р.). – Миколаїв : Ділова інформація, 2012. – С. 78–79 (0,1 друк. арк.).

17. Юрченко О. А. Принципи побудови єдиної системи обліку інших витрат операційної діяльності / О. А. Юрченко // Розвиток системи обліку, аналізу, та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : тези доп. учасників X міжнар. наук. конф. (30 берез. 2012 р.). – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – С. 123–125 (0,1 друк. арк.).

18. Юрченко О. А. Проблеми обліку сумнівних та безнадійних боргів у складі інших витрат операційної діяльності / О. А. Юрченко // Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного управління підприємством : матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. (25 трав. 2012 р). – Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2012. – С. 308–310 (0,1 друк. арк.).

19. Юрченко О. А. Підходи та етапи встановлення управлінського обліку витрат на фармацевтичних підприємствах / О. А. Юрченко // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика : матеріали XVII Міжнар. наук.-практ. конф. (29–30 трав. 2012 р. ). – Луцьк : ПФ «Смарагд», 2012. – С. 320–321 (0,1 друк. арк.).

20. Юрченко О. А. Класифікація внутрішньогосподарського контролю витрат у фармацевтичній індустрії / О. А. Юрченко // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (Судак, 1–3 черв. 2012 р.). – Сімферополь : ДІАЙП, 2012. – С. 203–204 (0,1 друк. арк.).

21. Юрченко О. А. Облік штрафних санкцій у складі витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // Соціально-економічні аспекти розвитку економіки та управління : зб. матеріал міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Дніпропетровськ, 16–17 січ. 2013 р.). – Д. : Герда, 2013. – С. 268–269 (0,1 друк. арк.).

22. Юрченко О. А. Удосконалення обліку витрат на купівлю-продаж іноземної валюти / О. А. Юрченко // Розвиток системи обліку, аналізу, та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : зб. тез доп. учасників XI міжнар. наук. конф. (К., 29 берез. 2013 р.). – К. : Типографія «ППНВ», 2013. – С. 92–98 (0,3 друк. арк.).

23. Юрченко О. А. Відображення витрат іншої операційної діяльності у звітності підприємств / О. А. Юрченко // Розвиток системи обліку, аналізу, та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : зб. тез доп. учасників XII міжнар. наук. конф. (К., 28 берез. 2014.р.). – К. : ТОВ «Інтердрук», 2014. – С. 97–103 (0,4 друк. арк.).

## АНОТАЦІЯ

**Юрченко О. А. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль витрат іншої операційної діяльності. – На правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, 2015.

Дисертаційну роботу присвячено дослідженню теоретичних та організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності. Уточнено сутність понять «інша операційна діяльність», «витрати іншої операційної діяльності», удосконалено склад та класифікацію витрат іншої операційної діяльності для цілей бухгалтерського обліку і контролю.

Окреслено напрями удосконалення організації обліку витрат іншої операційної діяльності, розроблено методичку їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій і внутрішній бухгалтерській звітності. У роботі розкрито організаційні засади внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності, розроблено його інформаційне й організаційно-методичне забезпечення. Розвинуто методичне забезпечення здійснення та оцінювання результативності внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності, що дозволить підвищити якість контрольних дій з метою представлення повної та достовірної інформації, яка надається на запит керівництва підприємства.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, внутрішній контроль, витрати на дослідження і розробки, витрати іншої операційної діяльності, інша операційна діяльність.

## АННОТАЦИЯ

**Юрченко А. А. Бухгалтерский учет и внутренний контроль расходов прочей операционной деятельности. – На правах рукописи.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальная академия статистики, учета и аудита, Киев, 2015.

Диссертационная работа посвящена исследованию теоретических и организационно-методических аспектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов прочей операционной деятельности.

Раскрыта учетно-экономическая сущность понятий «прочая операционная деятельность», «расходы прочей операционной деятельности», усовершенствован состав и классификация расходов прочей операционной деятельности для целей бухгалтерского учета и контроля. Определены роль и место бухгалтерского учета и контроля в системе управления расходами прочей операционной деятельности предприятия.

С целью повышения эффективности организации бухгалтерского учета расходов прочей операционной деятельности на фармацевтическом предприятии усовершенствованы ее положения в части определения составляющих элементов и этапов проведения. Представлены рекомендации по совершенствованию документального обеспечения учета расходов прочей операционной деятельности в части разработки первичных бухгалтерских документов и регистров аналитического учета, использование которых будет способствовать формированию своевременной и полной учетно-аналитической информации для нужд управленческого персонала.

Для снижения трудоемкости учетных процессов, повышения точности и оперативности обработки бухгалтерской информации построена факторная информационная модель учетной политики в отношении расходов прочей операционной деятельности и определены ее основные элементы в организационном, методическом и техническом разрезах, что позволит

оптимизировать процесс их учетного отображения и обеспечит качество характеристик финансовой отчетности.

В результате анализа существующих подходов к отражению расходов прочей операционной деятельности выявлена необходимость разработки методического подхода к их учетному отражению в разрезе ее видов, что даст возможность контролировать за их возникновение, обеспечит формирование детальной и достоверной учетной информации для заинтересованных пользователей с целью своевременного принятия обоснованных решений.

Критическая оценка действующих форм финансовой отчетности свидетельствует о низком уровне раскрытия в них информации о расходах, связанных с прочей операционной деятельностью предприятия. Использование усовершенствованных форм финансовой и внутренней бухгалтерской отчетности удовлетворит информационные потребности пользователей в полной, детализированной и релевантной аналитической информации о этих расходах.

С целью усовершенствования организации внутреннего контроля расходов прочей операционной деятельности обоснованы ее составляющие что позволило сформировать целостное представление о внутреннем контроле и механизмах его осуществления. Приведены предложения по совершенствованию системы информационного обеспечения процесса осуществления контрольных действий, связанных с проверкой бухгалтерского учета расходов прочей операционной деятельности. Предложено выделить составляющие организационно-методического обеспечения внутреннего контроля расходов прочей операционной деятельности, что даст возможность руководству предприятия получать своевременную, достоверную и детальную контрольно-аналитическую информацию, как основу для принятия решений в части оптимизации величины таких расходов.

Усовершенствована методика внутреннего контроля расходов прочей операционной деятельности в части выделения этапов его осуществления и порядка применения контрольных процедур на каждом из них. Для обеспечения систематизации результатов внутреннего контроля расходов прочей операционной деятельности и эффективности его проведения предложены рабочие и итоговые документы субъекта контроля, которые обеспечивать своевременную фиксацию выявленных в ходе внутренней проверки ошибок и отклонений от норм, а также обобщения их для последующей передачи высшему руководству предприятия. Предложенная методика оценки эффективности внутреннего контроля расходов прочей операционной деятельности, основанная на применении балльного оценивания эффективности как системы контроля, так и процесса его проведения, позволит охарактеризовать результативность контрольных действий и определить направления их улучшения.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, внутренний контроль, расходы на исследования и разработки, расходы прочей операционной деятельности, прочая операционная деятельность.

**ANNOTATION**

**Yurchenko O. A. Accounting and internal control of expenses for other operating activities. – Manuscript.**

Dissertation for the degree of candidate of economic sciences, Speciality 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by the types of economic activity). – National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, 2015.

The thesis is dedicated to the investigation of theoretical, organizational and methodical aspects of accounting and the internal control of expenses for other operating activities. It clarifies the nature of the concepts of “other operating activities” and “expenses for other operating activities.” It also improves the structure and classification of expenses for other operating activities, for accounting purposes and control.

Directions for improving the organization of accounting of expenses for other operating activities are outlined. Also the manner in which they are recorded on accounts and financial and internal statements is discussed. The organizational principles for the internal control of expenses for other operating activities are disclosed in the thesis. Its informational, organizational and methodical provision is developed. Methods for holding and an estimation of the effectiveness of internal control of expenses for other operating activities are offered. This will improve the quality of control actions for the enhancement of the completeness and reliability of information, which may be provided on request from the management of the company.

**Key words:** accounting, internal control, R&D expenses, expenses for other operating activities, other operating activities.

Підписано до друку 15.04.2015 р. Формат 60 × 90/16. Папір офс.  
Друк офс. Автор. арк. 0,9. Тираж 110 екз. Замовл. №93.

---

Видавництво та друк – Інформаційно-видавничий центр  
УБЕНТЗ Товариства «Знання» України.

03680, м. Київ, вул. Велика Васильківська (Червоноармійська), 57/3, к.314  
Тел.287-41-45, 287-30-97

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,  
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції  
ДК №217 від 11.10.2000 р.