

Ірина ОМЕЦІНСЬКА,
кандидат економічних наук, доцент,
кафедра обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет,
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна
e-mail: irinaomec@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-6000-6904

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ

Омецінська І. Особливості формування витрат операційної діяльності за елементами. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 4. С. 159–174. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.04.159>

Ometsinska, I. (2022). Osoblyvosti formuvannia vytrat operatsiinoi diialnosti za elementamy [Features of operational activity expenses formation by elements]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 4, 159–174. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.04.159>

Анотація

Вступ. *Складні умови функціонування підприємств вимагають посиленого контролю за витратами та дієвої системи управління ними. Облік витрат за різними групами створює важливу інформаційну базу для ефективного управління підприємством. Так, поділ витрат за елементами передбачає групування економічно однорідних витрат. Це дає змогу сформувати інформацію про витрачання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів та розрахувати показники, що характеризують рівень і ефективність їх використання як на мікро-, так і на макrorівні. Незважаючи на встановлений у нормативних документах перелік витрат за економічними елементами, недостатньо уваги приділяється їх змістовому наповненню. В галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) не завжди однозначною є позиція щодо віднесення окремих видів витрат до відповідно елемента. Це зумовлює викривлення інформації про величину елементів операційних витрат. Тому нині важливо встановити чіткі положення щодо змісту елементів витрат, що дасть змогу сформувати обґрунтовану інформацію про використання ресурсів підприємства для цілей управління.*

Мета дослідження *полягає в науковому обґрунтуванні економічної сутності елементів витрат, окресленні змістового наповнення кожного елемента*

© Ірина Омецінська, 2022.

операційних витрат з урахуванням положень нормативних документів, встановленні взаємозв'язку складових витрат операційної діяльності під час їх поділу за різними класифікаційними ознаками.

Методи. У процесі дослідження використано такі методи: теоретичного узагальнення, абстрактно-логічний – для обґрунтування економічного змісту витрат при їх поділі за елементами; порівняння, групування, аналогії, аналізу та синтезу – для удосконалення змістового наповнення елементів витрат; індукції та дедукції, моделювання, структурно-логічний – для встановлення взаємозв'язку між різними видами витрат операційної діяльності.

Результати. Обґрунтовано доцільність поділу витрат за елементами та представлено взаємозв'язок елементів операційних витрат з інформацією про використання ресурсів підприємства. Запропоновано назву елемента «матеріальні затрати» замінити на «матеріальні витрати», що вдосконалив її відповідно до змістового наповнення. Виявлено недоліки в представленні інформації про структуру витрат операційної діяльності за економічними елементами в облікових стандартах та галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) та подано пропозиції з удосконалення змістового наповнення елементів «матеріальні витрати», «витрати на оплату праці», «інші операційні витрати». Доведено необхідність оновлення й уніфікації структури витрат за елементами в різних нормативних документах з метою обґрунтованого формування третього розділу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). Окреслено взаємозв'язок складових витрат операційної діяльності у процесі їх поділу за різними класифікаційними ознаками.

Перспективи. Перспективами подальших досліджень є визначення змістового наповнення кожного елемента операційних витрат відповідно до галузевої специфіки підприємств. Це сприятиме удосконаленню галузевих методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Ключові слова: операційна діяльність, елементи витрат, ресурси підприємства, матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати, Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід).

Формули: 0; рис. 3; табл.: 0; бібл.: 19.

Iryna OMETSINSKA,

PhD (Economics), Associate Professor,
Department of Accounting and Taxation
West Ukrainian National University,
11a Lvivska street, Ternopil, 46009, Ukraine,
e-mail: irinaomec@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-6000-6904

FEATURES OF OPERATIONAL ACTIVITY EXPENSES FORMATION BY ELEMENTS

Annotation

Introduction. *Difficult enterprises' operating conditions require strengthened expense control and an effective management system. Expenses accounting for different section groups creates an important information base for effective enterprise management. Thus, the division of expenses by elements involves the grouping of economically homogeneous expenses. This enables to form the information regarding material consumption, labor, and financial resources and to calculate the indicators that characterize the level of its efficiency at micro and macro levels. Though the list of expenses is established by regulatory documents, insufficient attention is paid to its content. There is not always an unequivocal position in the sectoral methodical recommendations on products' cost formation (works, services) regarding the allocation of certain types of expenses to the corresponding element. This leads to information distortion about the elements' size of operational expenses. Therefore, an important task today is to establish clear provisions regarding the content of expense elements, which will allow to provide a reasonable information about the usage of enterprise resources for management purposes.*

The purpose of the study is to scientifically substantiate the economic essence of the elements of expenses, to outline the content of each element of operating expenses according to the provisions of regulatory documents, and to establish the interrelationship between the component expenses of operational activity, divided according to classification features.

Methods. *In the process of research, the following methods were used: theoretical generalization, abstract-logical - to justify the economic content of expenses, divided by elements; comparison, grouping, analogies, analysis, and synthesis - to improve the content of expenditure elements; induction and deduction, modeling, structural and logical - to establish the interrelationship between different types of expenses of operational activity.*

The results. *The expediency of dividing expenses by elements is substantiated and the relationship between elements of operating expenses and information about the usage of enterprise resources is presented. It is proposed to replace «material costs» with «material expenses», which will correspond to its content. Drawbacks in the presentation of expenses structure of operational activities by economic elements in accounting standards and sectoral methodical recommendations on products' cost formation (works, services) are detected and the proposals for improving the content of the elements «material expenses», «labor expenses», «other operating expenses» were provided. The need to update and unify the expense structure by elements in various regulatory documents has been proven to reasonably form the third section of the Statement of Financial Results (statement of comprehensive income). The interrelationship between the component expenses of operational activities, divided according to various classification features is outlined.*

Perspectives. *The further research perspectives are to determine the content of each element of operating expenses, based on the enterprise's industry. This will contribute to the improvement of industry methodological recommendations on products' cost formation (works, services).*

Keywords: *operating activity, elements of expenses, enterprise resources, material expenses, labor expenses, deductions for social activities, depreciation, other operating expenses, Statement of Financial Results (statement of comprehensive income).*

Formulas: 0, fig.: 3, tabl.: 0, bibl.: 19.

JEL classification: M41.

Постановка проблеми. Складні умови функціонування підприємств вимагають посиленого контролю за витратами та дієвої системи управління ними. Облік витрат за різними групами створює важливу інформаційну базу для ефективного управління підприємством. Так, поділ витрат за елементами передбачає групування економічно однорідних витрат. Це дає змогу сформувати інформацію про витрачання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів та розрахувати показники, які характеризують рівень і ефективність їх використання як на мікро-, так і на макрорівні. Незважаючи на встановлений у нормативних документах перелік витрат за економічними елементами, недостатньо уваги приділяється їх змістовому наповненню. В галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) не завжди однозначною є позиція щодо віднесення окремих видів витрат до відповідного елемента. Це зумовлює викривлення інформації про величину елементів операційних витрат. Тому нині важливо встановити чіткі положення щодо змісту елементів витрат, що дасть змогу сформувати обґрунтовану інформацію про використання ресурсів підприємства для цілей управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку витрат, у межах якого формується різностороння інформація для системи управління, досліджувало широке коло науковців, серед яких: В. Адамовська [1], В. Дерій [2], З. Задорожний [3], Л. Ільків [4], Д. Людвенко [5], О. Назаренко [6], Л. Сук [7] та інші. Враховуючи значні напрацювання вчених щодо економічної сутності витрат, їх класифікації, оцінки, визнання, відображення в обліку, все ще дискусійними є питання поділу витрат за елементами та його значення для системи управління, ідентифікації складових кожного елемента витрат, оскільки в нормативних документах часто містяться суперечливі положення щодо їх структури. Це впливає на достовірність інформації у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) та обґрунтованість розрахованих на її основі показників.

Мета дослідження полягає в науковому обґрунтуванні економічної сутності елементів витрат, окресленні змістового наповнення кожного елемента операційних витрат з урахуванням положень нормативних документів, встановленні взаємозв'язку складових витрат операційної діяльності при їх поділі за різними класифікаційними ознаками.

Методи. У процесі дослідження використано такі методи: теоретичного узагальнення, абстрактно-логічний – для обґрунтування економічного змісту витрат при їх поділі за елементами; порівняння, групування, аналогії, аналізу та синтезу – для удосконалення змістового наповнення елементів витрат; індукції та дедукції, моделювання, структурно-логічний – для встановлення взаємозв'язку між різними видами витрат операційної діяльності.

Виклад основного матеріалу. Суттєвий вплив на економічний розвиток країни та добробут населення здійснює ефективність діяльності підприємств. Тому, враховуючи сучасні умови функціонування суб'єктів господарювання, управлінський персонал має забезпечувати чіткий контроль за витратами, оптимізувати їх величину,

знаходити резерви зниження, не втрачаючи важливі для споживача продукції (робіт, послуг) критерії якості. Основу витрат підприємств становлять операційні витрати, тому постійна оцінка їх величини і структури важлива для системи управління.

Витрати операційної діяльності групуються за різними ознаками, яких в економічній літературі виокремлюють досить багато. Одним з критеріїв класифікації таких витрат є поділ за економічними елементами. Під елементом витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат. Для поділу витрат за елементами виокремлюють такі складові: «матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати» [8]. Вищенаведений поділ передбачено і в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 16 «Витрати» [8], і в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9].

Інформацію про поділ витрат за елементами застосовують не лише для цілей управління підприємством. Таку інформацію Державна служба статистики України узагальнює за різними критеріями та використовує для формування економічних показників на макроекономічному рівні в різних розрізах: за видами підприємств (великі, середні, малі, в т. ч. мікропідприємства), галузей економіки, країни загалом. Тому правильне визначення величини кожного елемента витрат є важливим як на рівні суб'єкта господарювання, так і на рівні держави. У 2021 р. витрати операційної діяльності українських підприємств загалом склали 12443377,0 млн грн [10], що становить 94,9% усіх витрат.

На основі витрат за економічними елементами можна сформувати загальну картину використання різних ресурсів суб'єктами господарювання в Україні. Елемент «матеріальні затрати» засвідчує рівень використання предметів праці для формування доданої вартості, елемент «витрати на оплату праці» – використання трудових ресурсів, елемент «амортизація» – обсяг використаних засобів праці для виробництва продукції (товарів, робіт, послуг). Узагальнена величина відрахувань на соціальні заходи дає змогу отримати дані щодо величини нарахованого єдиного соціального внеску всіма суб'єктами господарювання.

Д. В. Людвенко пов'язує витрати за елементами та економічним змістом так: економічні елементи «матеріальні витрати» та «амортизація» визначає як витрати уречевленої праці, елементи «витрати на оплату праці» та «відрахування на соціальні заходи» характеризує як витрати живої праці, елемент «інші операційні витрати» – «як грошові витрати, що відносять до собівартості продукції» [5]. Л. А. Ільків вважає, що недоцільно «виділяти амортизацію засобів окремою групою, оскільки вона також є матеріальними витратами, як перенесення вартості основних засобів відповідно до їх зносу на новостворений продукт» [4, с. 106]. Узагальнюючи вищезазначене та погоджуючись з класифікацією ресурсів, поданою О. М. Мельник [11], на рис. 1 представлено взаємозв'язок витрат під час їх поділу за економічними елементами з інформацією про використання ресурсів підприємства.

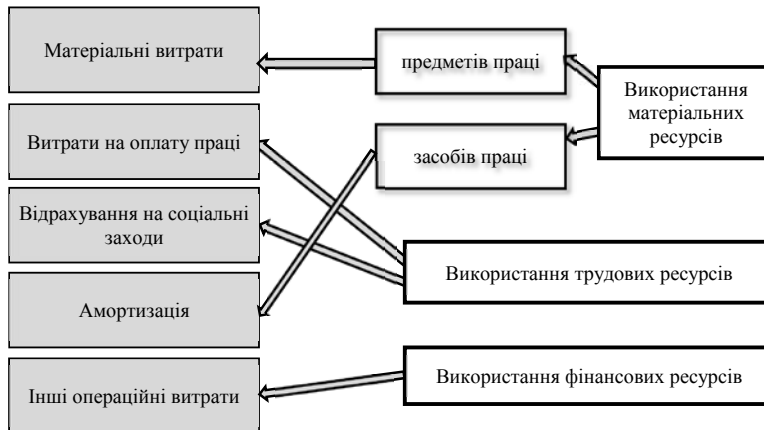


Рис. 1. Витрати за економічними елементами в призмі використання ресурсів підприємства

Джерело: розроблено автором.

У науковій літературі елемент «матеріальні затрати» часто називають «матеріальні витрати» [1; 2; 4; 5; 6; 7]. Крім того, багато дискусій в економічній літературі викликають терміни «затрати» та «витрати» [2]. На нашу думку, різниця між поняттями «матеріальні затрати» і «матеріальні витрати» полягає в тому, що в першому випадку йде мова про витрати виробничих запасів для виробництва продукту, який не є реалізованим. Витрати виробничих запасів можуть бути узагальнені на різних стадіях кругообігу: в незавершеному виробництві, в готовому продукті на складі й у вартості реалізованого продукту. Важливо не здійснити подвійного рахунку одних і тих самих витрат. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [9]. На нашу думку, доцільно застосовувати термін «матеріальні витрати», що відповідатиме змістовому наповненню такого елемента та відображатиме єдиний підхід до назв елементів витрат («витрати на оплату праці», «інші операційні витрати»). Слушною є думка З. В. Задорожного, що «необхідно внести зміни та доповнення до П(С)БО 16 (нині – НП(С)БО 16 – авт.), в яких зазначалося би, що до складу економічних елементів належать витрати, які стосуються лише реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), та витрати періоду (адміністративні, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності). Адже саме при їх відпуску складаються бухгалтерські записи на рахунок 90 «Собівартість реалізації», сума якого зменшує фінансовий результат основної діяльності і тим самим впливає на зменшення власного капіталу» [3].

Поділ витрат за елементами відбувається лише в межах операційної діяльності, оскільки саме ця діяльність, як правило, забезпечує створення доданої вартості. Фінансова діяльність призводить до змін величини власного та позикового капіталів; витрати інвестиційної діяльності охоплюють уцінку, списання необоротних активів та фінансових інвестицій, втрати від зменшення корисності активів тощо.

Зазначимо, що в розвинутих зарубіжних країнах відсутній окремий поділ витрат за елементами. Облік витрат у цих країнах характеризується спрощеністю та є прерогативою переважно управлінського обліку. Основним є поділ витрат на змінні та постійні. Як зазначає, В. Рассел «керівники можуть просто підсумувати змінні витрати на продукт і використовувати їх як основу для процесів прийняття рішень. Також директори повинні розуміти постійні витрати, щоб висловлювати думку про продукти та ціни» [12]. Серед міжнародних стандартів немає окремого стандарту (як НП(С)БО 16 «Витрати»), який би визначав методологію та методику обліку витрат. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності» [13] визначено два способи відображення витрат у звітності: 1) метод «характеру витрат», за яким суб'єкт господарювання об'єднує витрати відповідно до їх характеру (наприклад, придбання матеріалів, транспортні витрати, амортизація, виплати працівникам, витрати на рекламу); 2) метод «функції витрат», згідно з яким витрати поділяють відповідно до їх функцій (собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративну діяльність).

Прийняття рішень на основі інформації про величину витрат за елементами вимагає обґрунтованого формування даних за кожним елементом витрат. Помилкове віднесення певних витрат до того чи іншого елемента спотворить достовірність економічних показників, що розраховані на їх основі. Тому обліковий персонал повинен розуміти перелік витрат, які можна залучати в кожен елемент. Загалом, за даними Державної служби статистики України, в українських підприємствах найбільшу частку у витратах на виробництво продукції (товарів, послуг) становлять матеріальні витрати та витрати на оплату послуг (близько 70%), витрати на оплату праці (близько 13–16%), амортизація (близько 7–8%) (рис. 2). Тому обґрунтоване наповнення таких складових витрат дасть достовірну інформацію про витрачання ресурсів у підприємстві та країні загалом.

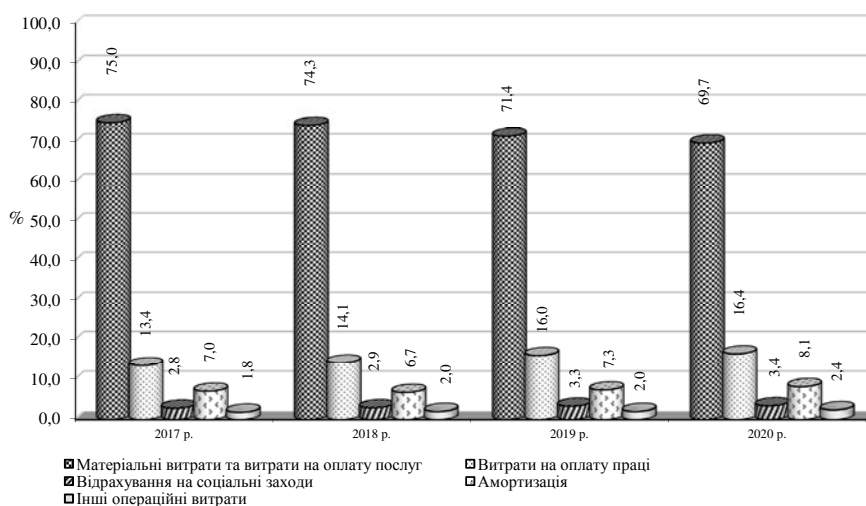


Рис. 2. Структура витрат за елементами, що включені до витрат на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств у 2017–2020 рр.

Джерело: розроблено автором на основі [14].

Загалом, якщо взяти до уваги сукупність витрат за елементами, що включені до витрат на виробництво продукції (товарів, послуг), то 40,4% таких витрат – це витрати, що виникли у великих підприємств, 38,9% – у середніх, 20,7% – у малих (у т. ч. 5,9% – у мікропідприємствах). Великі і середні підприємства складають фінансову звітність за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Це вимагає відображення у розділі 3 Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) інформації про витрати за елементами.

Змістове наповнення витрат при їх поділі за економічними елементами визначено НП(С)БО 16 «Витрати» та галузевими методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції, робіт чи послуг. Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» елемент «Матеріальні затрати» охоплює «вартість витрачених у виробництві: сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів» [8]. Відповідно до стандарту не включаються у вартість вищезазначеного елемента вартість зворотних відходів та використані у виробництві продукти власного виробництва. На нашу думку, такий опис зазначеного елемента неповний, оскільки до його складу також входять витрати виробничих запасів для адміністративних, збутових потреб, з метою утримання об'єктів невиробничої сфери тощо. Крім того, не потрібно залучати до складу зазначеного елемента собівартість реалізованих на сторону виробничих запасів без додаткової обробки, оскільки це зумовить подвійний рахунок таких матеріалів під час узагальнення витрат за елементами відповідно до галузей, видів підприємств і, як наслідок, зумовить викривлення показників, для розрахунку яких використовується величина матеріальних витрат суб'єктів господарювання. Зазначений елемент також охоплює втрати виробничих запасів у межах норм природного убутку.

Таким чином, у п. 22 НП(С)БО 16 «Витрати» необхідно зазначити, що до складу елемента «Матеріальні витрати» входить вартість використаних в операційній діяльності (крім продукту власного виробництва) сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів; запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, а також їх втрати в процесі зберігання й використання в межах норм природного убутку. Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, собівартість реалізованих на сторону виробничих запасів без додаткової обробки не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні витрати».

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» до складу елемента «Витрати на оплату праці» «включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці» [8]. Вважаємо, що структуру такого елемента чітко описано в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) [15], затверджених наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. № 573, де окреслено зміст таких витрат, виходячи зі структури, вказаної в Законі України «Про оплату праці». Таким чином, у ст. 23 НП(С)БО 16 «Витрати» доцільно зазначити, що до складу елемента «Витрати на

оплату праці» включаються витрати на основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні й компенсаційні виплати працівникам. Інформація за таким елементом дає можливість оцінити рівень використання трудових ресурсів, а також визначити середню заробітну плату як у підприємстві, так і в галузі, регіоні, державі загалом.

Згідно з НП(С)БО 16 до складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» «включаються відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи» [8]. До складу елемента «Амортизація» «включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів» [8].

Елемент «Інші операційні витрати» є комплексним та охоплює витрати операційної діяльності, що не належать до попередніх чотирьох елементів (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація). Якщо оцінити статті витрат, які пропонується відносити до складу такого елемента галузевими методичними рекомендаціями, то вони деякою мірою різняться. Так, у Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті до елемента «інші операційні витрати» відносять «витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури» [16]. На відміну від них, у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт зазначено, що «витрати на утримання об'єктів соціальної сфери, що перебувають на балансі будівельної організації, необхідно відносити до відповідних елементів витрат» [15]. Згідно із зазначеними методичними рекомендаціями до елемента «інші операційні витрати» включають собівартість реалізованих виробничих запасів. Як уже зазначалось вище, на нашу думку, такі витрати не слід відображати у складі елементів операційних витрат. У Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності також зазначається, що «собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі (розділі III Звіту про фінансові результати – авт.) не наводиться» [17].

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті матеріальну допомогу (зокрема, оздоровчі, екологічні та інші виплати)» включено до елемента «інші операційні витрати», а в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт матеріальну допомогу, яка надається всім або більшості працівників та має систематичний характер, а також одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці, віднесено до елемента «витрати на оплату праці».

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості та в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт до складу елемента «витрати на оплату праці» включено основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівникам, а в Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті – лише основну та додаткову заробітну плату. Також в останніх зазначених методичних рекомендаціях елемент «амортизація» названо «амортизація основних фондів та нематеріальних активів».

У галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, робіт чи послуг [15; 16; 18; 19 та ін.] є інші дискусійні аспекти щодо структури елементів

витрат. Крім того, такі рекомендації затверджені досить давно і не враховують ті зміни, які відбулися останнім часом в обліковому середовищі. На нашу думку, зазначені рекомендації вимагають оновлення й уніфікації структури витрат за елементами, оскільки це викривляє інформацію, що представляється у розділі 3 «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). Як наслідок, похибки також містяться в узагальнених статистичних даних щодо витрат підприємств у межах галузей, регіонів, країни.

Цю проблему вирішить більш детальний опис структури витрати за елементами в НП(С)БО 16 «Витрати», щоби надалі в галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, робіт чи послуг лише було акцентовано на статтях витрат, які є специфічними для відповідної галузі економіки.

Окрему увагу необхідно приділити формуванню інформації про витрати операційної діяльності в розділах 1 та 3 Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). У першому розділі такі витрати згруповані за статтями: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2050); адміністративні витрати (рядок 2130); витрати на збут (рядок 2150); інші операційні витрати (рядок 2180). У третьому розділі звіту витрати операційної діяльності згруповані за елементами: матеріальні затрати (рядок 2500); витрати на оплату праці (рядок 2505); відрахування на соціальні заходи (рядок 2510); амортизація (рядок 2515); інші операційні витрати (рядок 2550). Сукупна величина витрат операційної діяльності в зазначених розділах, як правило, не збігається, що пов'язано з різним їх змістовим наповненням. Різними будуть величини інших операційних витрат у рядках 2180 та 2550, оскільки відрізняється методика їх формування: у рядку 2180 відображається дебетовий оборот за рахунком 94, в рядку 2550 наводиться інформація щодо інших операційних витрат, як елемента витрат, яка формується за вибірковими даними з рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» (рис. 3). У зв'язку з цим доцільно розмежувати назви цих рядків, про що неодноразово наголошувалося в науковій літературі. Оскільки рядок 2180 визначається за дебетовим оборотом рахунка 94, то й назва рядка має бути аналогічна – «Інші витрати операційної діяльності».

Поділ витрат операційної діяльності за елементами має відповідний взаємозв'язок з витратами виробництва (облік яких здійснюється на рахунках 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати») та витратами періоду (облік яких здійснюється на рахунках 92 «Адміністративні витрати, 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності») (рис. 3).

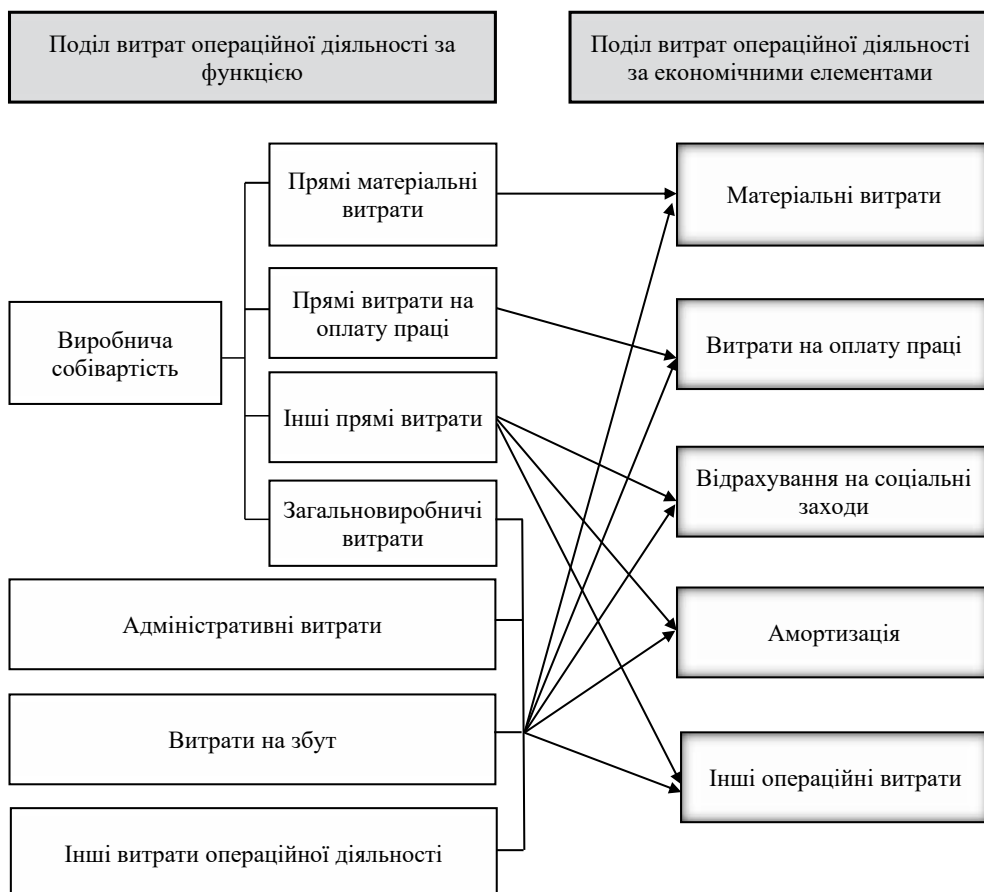


Рис. 3. Взаємозв'язок витрат операційної діяльності за різними класифікаційними ознаками

Джерело: розроблено автором.

Л. К. Сук та П. Л. Сук [7] рекомендують кожну групу витрат, серед яких: прямі витрати, загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут, розподіляти за п'ятьма встановленими елементами. На їхню думку, «групування витрат відповідно до встановлених елементів дає можливість на підприємстві орієнтуватися про суму створеної доданої вартості, яка включає витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи і одержаний прибуток» [7, с. 53]. На нашу думку, це підвищить інформативність статей калькулювання та полегшить заповнення розділу 3 Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), проте збільшить витрати часу для калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Тому рішення про таке групування повинен приймати управлінський персонал підприємства залежно від потреб управління, адже виокремлення статей калькулювання здійснюється в системі управлінського обліку, організація та методика якого є прерогативою підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи все вищезазначене, можна зробити такі висновки:

1. Поділ витрат за елементами важливий для системи управління, оскільки дає змогу сформуванню загальної картини використання різних ресурсів суб'єктами господарювання в Україні: витрати матеріальних ресурсів відображають елементи «матеріальні витрати» (витрачання предметів праці) та «амортизація» (використання засобів праці); елементи «витрати на оплату праці» та «відрядження на соціальні заходи» свідчать про рівень використання трудових ресурсів; елемент «інші операційні витрати» – фінансових ресурсів.

2. В НП(С)БО 16 елемент «матеріальні затрати» необхідно перейменувати на «матеріальні витрати», що відповідає змістовому наповненню такого елемента та відображатиме єдиний підхід до назв елементів витрат. В п. 22 цього стандарту варто зазначити, що до складу елемента «матеріальні витрати» включається вартість використаних в операційній діяльності (крім продукту власного виробництва) сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів; запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, а також їх втрати при зберіганні й використанні в межах норм природнього убутку. Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, собівартість реалізованих на сторону виробничих запасів без додаткової обробки не входить до елемента операційних витрат «Матеріальні витрати». В п. 23 НП(С)БО 16 доцільно зазначити, що до складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються витрати на основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні й компенсаційні виплати працівникам.

3. У галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) є дискусійні аспекти щодо структури елементів витрат. Крім того, такі рекомендації затверджені давно і не враховують ті зміни, які відбулися останнім часом в обліковому середовищі. У зв'язку з цим зазначені нормативні документи вимагають оновлення й уніфікації структури витрат при їх поділі за елементами. У НП(С)БО 16 «Витрати» варто представити більш детальний опис структури витрати за елементами, щоби надалі в галузевих методичних рекомендаціях було лише акцентовано на статтях витрат, які є специфічними для відповідної галузі економіки. Це сприятиме відображенню достовірної інформації у розділі 3 Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).

Подальші наукові дослідження будуть спрямовані на визначення змістового наповнення кожного елемента операційних витрат відповідно до галузевої специфіки підприємств. Це сприятиме удосконаленню галузевих методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Література

1. Адамовська В. С. Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *АГРОСВІТ*. 2015. № 8.С. 58–61. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_8_13

2. Дерій В. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154–160.
3. Задорожний, З. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві : монографія. Тернопіль : Економічна думка. 2006. 336 с.
4. Ільків Л.А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дієвого контролю. *Облік і фінанси АПК*. 2007. Вип. 1-2. С. 105–108. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/klasifikaciya-vitrat-virobnictva-yak-neobhidna-peredumova-ob-ektivnogo-obliku-i-diyovogo-kontrolyu.html>
5. Людвенко Д. В. Групування структури статей витрат на сільськогосподарських підприємствах України. *Облік і фінанси АПК*. 2008. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/grupuvannya-strukturi-statey-vitrat-na-silskogospodarskih-pidpriemstvah-ukraini.html>
6. Назаренко О. В. Обліково-аналітичні аспекти групування витрат операційної діяльності логістичного сегменту підприємства. *Інтернаука: міжнародний науковий журнал. Серія : Економічні науки*. 2019. № 4 (24). С. 56–64. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/1558505460106.pdf>
7. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік витрат за елементами і статтями. *Облік і фінанси*. 2019. № 3. С. 49–54. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_3_8
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
10. Формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
11. Мельник О.М. Ресурси підприємства: концептуальні аспекти системи управління в умовах стійкого розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 23. Ч. 2. С. 17–22.
12. Russell, Vincent. Cost Accounting and its Origins. *Journal of Accounting & Marketing*. 2021. Volume 10:10. URL: <https://www.hilarispublisher.com/open-access/cost-accounting-and-its-origins.pdf>
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності». Документ 929_013, поточна редакція – Редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text
14. Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства у 2012–2020 роках. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
15. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція): наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text>

16. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01#Text>
17. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>
18. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
19. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text>

References

1. Adamovska, V., Britan, N. (2015). Udoskonalennia upravlinskoho obliku vytrat operatsiinoi diialnosti yak odyin z napriamiv biznes-administruvannia [Improvement of management operating costs accounting as one of the directions business administration]. *Ahrosvit – Agrosvit*, № 8, 58-61. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_8_13 [in Ukrainian].
2. Derii, V. (2010). Termin «vytraty» ta yoho traktuvannia dlia potreb obliku i kontroliu [The term «costs» and its interpretation for accounting and control purposes]. *Halyskyi ekonomichnyi visnyk – Galician Economic Bulletin*, № 1(26), 154-160 [in Ukrainian].
3. Zadorozhnyi, Z.V. (2006). Vnutrishnohospodarskyi oblik v budivnytstvi: monohrafiia [Internal Managerial Accounting in Construction: monograph]. Ternopil, Ekonomichna dumka, 336 [in Ukrainian].
4. Ilkiv, L.A. (2007). Klasyfikatsiia vytrat vyrobnytstva yak neobkhidna peredumova obiektyvnoho obliku i diievoho kontroliu [Classification of production costs as a necessary prerequisite for objective accounting and effective control]. *Oblik i finansy APK – Accounting and Finance of Agroindustrial Complex*, 2007, 1-2, 105-108. Retrieved from: <https://magazine.faaf.org.ua/klasifikaciya-vytrat-virobnictva-yak-neobhidna-peredumova-ob-ektivnogo-obliku-i-diyovogo-kontrolyu.html> [in Ukrainian].
5. Liudvenko, D.V. (2008). Hrupuvannia struktury statei vytrat na silskohospodarskykh pidpriemstvakh Ukrainy [Grouping of the structure of expenditure items at agricultural enterprises of Ukraine]. *Oblik i finansy APK – Accounting and Finance of Agroindustrial Complex*. Retrieved from: <https://magazine.faaf.org.ua/grupuvannya-strukturi-statey-vytrat-na-silskogospodarskykh-pidpriemstvakh-ukraini.html> [in Ukrainian].
6. Nazarenko, O.V. (2019) Oblikovo-analitychni aspekty hrupuvannia vytrat operatsiinoi diialnosti lohistychnoho sehmentu pidpriemstva [Accounting and analytical aspects of grouping the costs of operating activities of the logistics segment of the enterprise]. *Internauka: mizhnarodnyi naukovyi zhurnal. Seriia:*

-
- «*Ekonomichni nauky*» – *Internauka: International scientific journal. Series: «Economic sciences»*, № 4 (24), 56-64. Retrieved from: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/1558505460106.pdf> [in Ukrainian].
7. Suk, L. K., Suk, P. L. (2019) *Oblik vytrat za elementamy i stattiamy* [Cost Accounting by Elements and Articles]. *Oblik i finansy – Accounting and Finance*, № 3, 49-54. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_3_8 [in Ukrainian].
 8. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 'Vytraty': nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 № 73 [National Regulations (Standard) Accounting 16 'Costs' dated 31.12.1999 No. 318]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
 9. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 'Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti': nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 № 73 [National Regulations (Standard) Accounting 1 'General requirements for financial reporting' dated 07.02.2013 No. 73]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
 10. Formuvannia chystoho prybutku (zbytku) pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti [Formation of net profit (loss) of enterprises by types of economic activity]. Retrieved from: <https://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].
 11. Melnyk, O. (2019). Resursy pidpriemstva: kontseptualni aspekty systemy upravlinnia v umovakh stiikoho rozvytku [Resources of the enterprise: conceptual aspects of the system of management in conditions of sustainable development]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo – Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University. Series: International economic relations and world economy*. № 23 (2), 17-22 [in Ukrainian].
 12. Russell Vincent (2021). Cost Accounting and its Origins. *Journal of Accounting & Marketing*, 10:10. Retrieved from: <https://www.hilarispublisher.com/open-access/cost-accounting-and-its-origins.pdf> [in English].
 13. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1 (MSBO 1) «Podannia finansovoi zvitnosti» (2012). Dokument 929_013, potochna redaktsiia – Redaktsiia vid 01.01.2012 [International Accounting Standard 1 (IAS 1) "Presentation of Financial Statements". Document 929_013, current edition – Edition dated 01.01.2012]. Retrieved from: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text [in Ukrainian].
 14. Vytraty na vyrobnytstvo produktsii (tovariv, posluh) pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti rozpodilom na velyki, seredni, mali ta mikropidpriemstva u 2012-2020 rokakh [Expenditures on the production of products (goods, services) of enterprises by types of economic activity by distribution into large, medium, small and micro enterprises in 2012-2020]. Retrieved from: <https://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].
 15. Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti budivelno-montazhnykh robit (nova redaktsiia): nakaz Ministerstva rehionalnoho rozvytku ta budivnytstva Ukrainy vid 31.12.2010 r. № 573 [Methodical recommendations for the formation of the cost of construction and assembly works (new version): order of the Ministry for Regional

- Development and Building of Ukraine dated 12.31.2010 No. 573]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text> [in Ukrainian].
16. Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti perevezen (robit, posluh) na transporti: nakaz Ministerstva transportu Ukrainy vid 05.02.2001 r. № 65 [Methodical recommendations on the formation of the cost of transportation (works, services) in transport: order of the Ministry of Transport of Ukraine dated February 5, 2001 No. 65]. Retrieved from: Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01#Text> [in Ukrainian].
 17. Metodychni rekomendatsii shchodo zapovnennia form finansovoi zvitnosti: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.03.2013 № 433 [Methodical recommendations for filling out financial reporting forms: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated March 28, 2013 No. 433]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> [in Ukrainian].
 18. Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) u promyslovosti: nakaz Ministerstva promyslovoi polityky Ukrainy vid 09.07.2007 r. № 373 [Methodical recommendations for the formation of the cost of products (works, services) in industry: order of the Ministry of Industrial Policy of Ukraine dated September 7, 2007 No. 373]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
 19. Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv: nakaz Ministerstva ahronoi polityky Ukrainy vid 18 travnia 2001 r. № 132 [Methodical recommendations for planning, accounting and calculating the cost of production (works, services) of agricultural enterprises: order of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine dated May 18, 2001 No. 132]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> [in Ukrainian].

Статтю отримано 11 жовтня 2022 р.

Article received October 11, 2022.