

УДК 657.471.122

Ю.В. Крот, аспірант

Науковий керівник: канд. екон. наук, доцент Лень В.С.

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

НЕПРОДУКТИВНІ ВИТРАТИ І ВТРАТИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Ю.В. Крот, аспірант

Научный руководитель: к.э.н, доц. Лень В.С.

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

НЕПРОДУКТИВНЕ ЗАТРАТЫ И ПОТЕРИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Y.V. Krot, PhD. Student

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

UNPRODUCTIVE CHARGES AND LOSSES ARE IN THE FINANCIAL REPORTING

В статті розглянуто проблеми відображення непродуктивних витрат в фінансовій звітності, а також надані пропозиції стосовно її вдосконалення. Зокрема запропоновано розшифровувати статтю "Штрафи, пені, неустойки" Приміток додатковими статтями у тому числі на користь: держави; фінансових установ; за недотримання умов договорів. У цьому ж розділі пропонується наводити розшифровку непродуктивних витрат. Розділ 9 запропоновано доповнити статтями про рух списаної дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку. У розділі 10 пропонується розшифровка нестач і втрат.

Ключові слова: непродуктивні витрати, фінансова звітність

В статье рассмотрены проблемы отражения непроизводительных затрат в финансовой отчетности, а также предложены предложения относительно ее усовершенствования. В частности предложено расшифровывать статью "Штрафы, пени, неустойки" Примечаний дополнительными статьями в том числе в пользу: государства; финансовых учреждений; за несоблюдение условий договоров. В этом же разделе предлагается приводить расшифровку непроизводительных затрат. Раздел 9 предложено дополнить статьями о движении списанной дебиторской задолженности на внебалансовом счете. В разделе 10 предлагается расшифровка недостач и потерь.

Ключевые слова: непродуктивные расходы, финансовая отчетность

In the article the problems of reflection of unproductive charges are considered in the financial reporting, and also the given suggestions in relation to her perfection. In particular it is suggested to decrypt the article "Fines, fines, forfeits" of Notes by the additional articles including on a benefit: the states; financial institutions; for a failure to observe of terms of agreements. In the same division it is suggested to point decoding of unproductive charges. A division 9 it is suggested to complement the articles about motion of written-off account receivable on an off-balance sheet account. Decoding of defects and losses is offered in a division 10.

Keywords: unproductive charges, financial statements.

Постановка проблеми. Актуальність теми дослідження. Інформація, що подається в фінансових звітах повинна чітко та якісно відображати стан підприємства для її користувачів. Водночас фінансова звітність підприємств є недостатньо інформативною для прийняття ряду управлінських рішень. Одне з питань, на яке хочуть отримати відповідь користувачі звітності, наскільки ефективно використовуються на підприємстві наявні ресурси. У фінансовій звітності наводиться в цілому інформація про витрати, а також окремі статті непродуктивних витрат, але загальна їх сума не наводиться, що не дозволяє повною мірою виявити резерви підвищення ефективності діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема розвитку та вдосконалення бухгалтерського обліку і звітності в Україні, а також інформативності фінансової звітності для прийняття та реалізації управлінських рішень займалися провідні вчені Чумаченко М.Г., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Мних Є.В., Пархоменко В.М., Сопко В.В., Лень В.С. та ін.

Проте, проблема відображення в обліку та фінансовій звітності непродуктивних витрат не була основною ціллю їх досліджень, що обґрунтовує актуальність досліджень у цьому напрямку.

Виділення раніше невирішеної частини проблеми. Нормативною базою з бухгалтерського обліку не визначено порядку заповнення статей Приміток до фінансової звітності і, у тому числі про непродуктивні витрати та втрати, що не дозволяє однозначно розуміти сутність сум, відображених в окремих статтях, а тому й формувати обґрунтовані судження про їх величину і приймати на цій основі обґрунтовані щодо них рішення.

Мета статті. На основі попередніх напрацювань вчених обґрунтувати пропозиції з удосконалення відображення непродуктивних витрат у фінансовій звітності та їх інтерпретацію зовнішніми користувачами, що створить додаткові можливості поглибленого аналізу витрат підприємства зовнішніми користувачами і прийняття на його основі більш обґрунтованих управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Коли контрагенти починають ділову співпрацю з компанією, то все починається з її репутації, потім йдеться мова про її фінансовий стан та результати діяльності, про що отримують інформацію з фінансової звітності. Окремі дослідники вважають, що інвесторів в першу чергу цікавить дохідність, проте дохідність це лише перший з чималої кількості критеріїв вибору компаній для вкладання коштів. Одним з важливих питань, які ставлять інвестори, є питання ефективності діяльності компанії в цілому, а також резерви її підвищення.

Одним з резервів підвищення ефективності діяльності компанії є зменшення або оптимізація витрат, від здійснення яких у майбутньому не очікується отримати економічні вигоди, які відносять до непродуктивних.

Загальні питання складання і подання Приміток розкриті у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та у більшості навчальних посібників з обліку й звітності підприємства, зокрема таких авторів, як Ф.Ф. Бугинець, В.С. Лень, І.Д. Ватуля, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, В.М. Добровський, З.М. Левченко, Н.М. Ткаченко та ін. Але у навчальній літературі основна увага приділяється розкриттю у Примітках інформації, яка передбачена у типовій табличній формі. У науковій літературі ряд дослідників, зокрема Н.В. Шульга [5], звертають увагу на те, що згідно з нормативними документами України підприємство до Приміток має право включати додаткову інформацію, якщо вважає її суттєвою.

Інформація про витрати та втрати, що належать до непродуктивних, наводиться у Примітках до річної фінансової звітності (таблиця 1).

Таблиця 1

Інформація про непродуктивні витрати та втрати у Примітках до фінансової звітності

Розділ приміток	Рядок/ колонка	Назва рядка (колонки)
I. Нематеріальні активи	/6	Уцінка: первісної вартості
	/7	Уцінка: накопиченої амортизації
	/11	Втрати від зменшення корисності
II. Основні засоби	/6	Уцінка: первісної вартості
	/7	Уцінка: зносу
	/11	Втрати від зменшення корисності
V. Доходи і витрати	450	Операційна курсова різниця
	470	Штрафи, пені, неустойки
	491	Відрахування до резерву сумнівних боргів
	492	Непродуктивні витрати і втрати
	500	Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в: асоційовані підприємства
	510	– дочірні підприємства
	520	– спільну діяльність
	590	Результат оцінки корисності
600	Неопераційна курсова різниця	
VII. Забезпечення та резерви	730/6	Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань / Використано в звітному році
VIII. Запаси	/5	Уцінка
IX. Дебіторська заборгованість	951	Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості
X. Нестачі і втрати від псування цінностей	960	Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат
XIV. Біологічні активи	/9	Втрати від зменшення корисності

У розділі I та II Приміток наводиться інформація про уцінку нематеріальних активів та основних засобів та про втрати від зменшення корисності. Ця інформація наводиться на основі даних накопичених на рахунках бухгалтерського обліку і її можна вважати об'єктивною. В основі уцінки лежить справедлива вартість під якою розуміють суму, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (П(С)БО 19). Суми уцінки можуть свідчити для користувача фінансової звітності про перевищення темпів фізичного та морального зносу над темпами нарахування амортизації, тобто про недостатньо обґрунтовану облікову політику підприємства в минулому щодо нарахування амортизації.

Зменшення корисності є втратами підприємства. Щодо нематеріальних активів суми зменшення корисності відображаються у розділі I, основних засобів у розділі II, а загальна сума у рядку 590 "Результат оцінки корисності" розділу 5. Суми зменшення корисності свідчать про недоліки у організації виробництва та збуту та у стратегічному плануванні.

Інформація щодо зменшення корисності біологічних активів наводиться у розділі XIV «Біологічні активи» Приміток.

Основна частина інформації про непродуктивні витрати та втрати наводиться у розділі 5 "Доходи і витрати" Приміток до річної фінансової звітності. Зокрема наводиться інформація про втрати від операційних курсових різниць, штрафів, пені, неустойок, відрахування до резерву сумнівних боргів, непродуктивні витрати та втрати.

Величина втрат від операційних курсових різниць є різницею між доходами та втратами від операційних курсових різниць і є величиною об'єктивною, тому що наводиться на підставі даних оборотів за субрахунками 714 "Дохід від операційної курсової різниці" та 945 "Витрати від операційної курсової різниці". Величина втрат від неопераційних курсових різниць наводиться у рядку 600 цього розділу. Величина втрат від курсових різниць залежить від рівня управління грошовими коштами ні рахунках в іноземній валюті, а також управління дебіторською і кредиторською заборгованістю за зовнішньоекономічними контрактами.

Частина інформації про непродуктивні витрати міститься у 5-му розділі "Доходи і витрати" Приміток до фінансової звітності у рядку 470 "Штрафи, пені, неустойки". Проте користувачів фінансової звітності цікавить не лише загальна сума, наведена у цьому рядку, а й її розшифровка, а саме: чи це був штраф накладений державними контролюючими органами, або неустойка сплачена банку за невчасно повернутий кредит, чи пеня за невиконаними зобов'язаннями згідно укладених договорів. Кожен з цих напрямків витрат розкриває не тільки проблемну сферу виникнення непродуктивних витрат, але й певні ризики співпраці з даною юридичною особою. Така інформація потрібна для прийняття рішень не тільки акціонерами, а й іншими пов'язаними особами. Для відображення такої інформації до розділу 5 пропонується додати наступні рядки: 471 "в т.ч. сплачено на користь держави" – для відображення сум сплачених на користь органів державної виконавчої влади, за порушення нормативного законодавства, або повернуті ними, як неправомірно стягнені; 472 "в т.ч. сплачено на користь фінансових установ" – суми сплачені, або отримані від банків, кредитних спілок, страхових компаній та інших фінансових установ внаслідок порушення однією із сторін умов договору, що дає можливість аналізу та розуміння дотримання юридичною особою фінансових домовленостей та договорів; 473 "в т.ч. сплачено за недотримання умов договорів" – сума штрафів та пені сплачена або отримана внаслідок порушення договірних зобов'язань однією із сторін.

Наведення такої додаткової інформації у Примітках сприятиме розумінню користувачем звітності рівня відповідальності юридичної особи в дотриманні нормативно-правової бази, контролю в фінансовій сфері та дотриманні договірних взаємовідносин.

У рядку 491 розділу 5 наводиться інформація про відрахування до резерву сумнівних боргів. Проте, вважати відображені у цьому рядку суми непродуктивними витрата-

ми чи втратами не є коректним, адже вони можуть бути і не використаними внаслідок належної роботи з погашення дебіторської заборгованості. До безпосередніх втрат слід включати лише загальну суму списаної дебіторської заборгованості, яка наводиться у рядку 951 «Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості» розділу IX «Дебіторська заборгованість».

Проте інформація про втрати від списання сумнівної дебіторської заборгованості не буде повною без інформації про її повернення після списання. З цією метою пропонується розділ IX «Дебіторська заборгованість» доповнити такими рядками: (952) Дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку на початок звітної періоду; (953) Повернено безнадійної дебіторської заборгованості за звітний період; (954) Дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку на кінець звітної періоду (таблиця 2).

Доповнення таблиці IX пропонованими рядками дозволяє користувачу фінансової звітності судити про ефективність роботи підприємства в напрямі повернення коштів після їх списання.

У розділі 5 Приміток є спеціальний рядок 492 «Непродуктивні витрати і втрати» для відображення інших непродуктивних витрат. Проте в нормативних документах з бухгалтерського обліку відсутні рекомендації стосовно порядку заповнення цього рядка. У зв'язку з цим суми, які включаються до цього рядка визначаються на розсуд керівництва підприємства. Внаслідок нерозкриття переліку непродуктивних витрат у нормативній базі України, які слід відображати у рядку 492 Приміток до фінансової звітності, та нерозуміння їх сутності для цілей бухгалтерського обліку не лише бухгалтерами, а й аудиторами, вони не знаходять у більшості випадків відображення у фінансовій звітності підприємств. Наприклад у 2011 році не відображені суми непродуктивних витрат у рядку 492 Приміток у звітності ПАТ «Азовсталь» (загальна сума операційних витрат 32,8 млрд. грн), ПАТ НПК «Галичина» (нафтопереробний комплекс, загальна сума операційних витрат 1,08 млрд. грн), ПАТ «Трест Київспецбуд» (загальна сума операційних витрат 47,2 млн. грн). На наш погляд до цього рядка слід включати витрати, не пов'язані з основною діяльністю, а саме витрати на: корпоративні заходи; матеріальна допомога, не передбачену системою оплати праці; безповоротну допомогу юридичним особам; допомога місцевим громадам; інші витрати за програмами соціальної відповідальності. Введення такої деталізації непродуктивних витрат дозволяє здійснювати більш ґрунтовну оцінку невикористаних резервів та приймати користувачами фінансової звітності більш обґрунтовані рішення.

Таблиця 2

Розділ IX. «Дебіторська заборгованість» з внесеними пропозиціями

IX. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	у т. ч. за строками непогашення		
			до 12 місяців	від 12 до 18 місяців	від 18 до 36 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940				
Інша поточна дебіторська заборгованість	950				
Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості				(951)	_____
<i>Дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку на початок звітної періоду</i>				(952)	_____
<i>Повернено безнадійної дебіторської заборгованості за звітний період</i>				(953)	_____
<i>Дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку на кінець звітної періоду</i>				(954)	_____
Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторонами				(955)	_____

У розділі 5 підрозділі Б (рядки 500, 510, 520) наводяться суми доходів і витрат від участі в капіталі за інвестиціями в в розрізі асоційованих і дочірніх підприємств, а також спільної діяльності. Інформація для заповнення рядків береться з субрахунків 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”, 722 “Дохід від спільної діяльності”, 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”. Величина витрат від участі в капіталі свідчить про ефективність роботи менеджерів, що відповідають за інвестиційну діяльність.

Пропозиції стосовно вдосконалення розділу 5 Приміток наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

Розділ 5 «Доходи і витрати» з внесеними пропозиціями

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440		
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
<i>у тому числі на користь:</i>			
– держави	471		
– фінансових установ	472		
– за недотримання умов договорів	473		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		
у тому числі:			
відрахування до резерву сумнівних боргів	491	X	
непродуктивні витрати і втрати	492	X	
<i>У тому числі на:</i>			
– корпоративні заходи	493	X	
– матеріальна допомогу, не передбачену системою оплати праці	494	X	
– безповоротну допомогу юридичним особам	495	X	
– допомогу місцевим громадам	496	X	
– інші витрати за програмами соціальної відповідальності	497	X	

Частина непродуктивних відображається у рядку 730 “Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов’язань” розділу 7 “Забезпечення та резерви” Приміток. Величина цих витрат на виконання гарантійних зобов’язань у порівнянні з випуском готової продукції свідчить про значні дефекти допущені при виробництві продукції, та про недостатній контроль її якості.

У розділ 8 Приміток відображається інформація про стан запасів, готової продукції та товарів, а також їх дооцінку та уцінку. Різниця між сумами дооцінки до чистої вартості реалізації та уцінки (перевищення сум уцінок над сумами дооцінок) є величиною витрат підприємства від уцінок залежалих запасів, готової продукції та товарів, які не користуються попитом або мають недостатній попит. Уцінка є свідченням рівня управління запасами, планування виробництва та збуту.

В розділі 10 Приміток наводяться суми нестач і витрат від псування цінностей. Інформація наводиться за даними субрахунка 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”. Проте неліквідні цінності зазвичай списуються на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності», що є також втратами підприємства і ці суми також пропонується включати до рядка 960 розділу 10 з виділенням окремим рядком (961) суми списаних неліквідів (таблиця 4).

Варто зазначити, що у Примітках до фінансової звітності наводиться інформація лише про реальні непродуктивні витрати та втрати, які знайшли своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Не відображаються у Примітках упущена вигода,

внаслідок невиконання договірних зобов'язань, витрати пов'язані з недоліками техніки, технології і організації виробництва тощо, які з точки зору бухгалтерського обліку не є витратами чи втратами.

Таблиця 4

Розділ 10 «Дебіторська заборгованість» з внесеними пропозиціями

X. Нестачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код рядка	Сума
Виявлено (списано) за рік нестач і втрат	960	
у тому числі:		
списано неліквідних ТМЦ	961	
Нестачі	962	
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	
Сума нестач і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	

Висновки. У результаті проведеного дослідження можна зробити наступні висновки, узагальнення та пропозиції:

1. на даний момент фінансова звітність підприємств не надає достатньо повної інформації про непродуктивні витрати та втрати, що не дає можливості приймати зважені управлінські рішення щодо них всіма учасниками бізнес середовища;

2. Для більшої інформативності Приміток щодо непродуктивних витрат пропонується:

– деталізувати інформацію про сплачені штрафи, пені та неустойки, за трьома напрямками, які дають змогу зрозуміти виконання зобов'язань фірмою перед державою, фінансовими установами, та іншими компаніями, та відповідно відобразити їх окремими рядками в розділі 5 Приміток;

– у розділі 5 Приміток деталізувати непродуктивні витрати і втрати за напрямками: корпоративні заходи; матеріальна допомога, не передбачена системою оплати праці; безповоротна допомога юридичним особам; допомога місцевим громадам; інші витрати за програмами соціальної відповідальності.

– у розділі 9 вказувати суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості, що обліковується на позабалансовому обліку, на початок і кінець звітного періоду, та обсяги отриманих коштів по її відшкодуванню;

– деталізувати рядок 960 «Виявлено (списано) за рік нестач і втрат» виокремивши суму списаних за період неліквідних ТМЦ, та нестач.

3. Для забезпечення однозначних підходів до заповнення Приміток необхідним є розроблення Мінфіном відповідних рекомендацій.

Список використаних джерел:

1. Крот Ю. В. Непродуктивні витрати: визначення та зміст / Ю. В. Крот // Науковий Вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління : збірник наукових праць. Серія 1: Економіка. – 2011. – № 04(012). – С. 211-216.

2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Витрати» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 № 318, зі змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Запаси» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України від 20.10.99 № 246, зі змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

4. Про Примітки до річної фінансової звітності [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України № 302 від 29.11.2000р., зі змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00/page>.

5. Шульга Н. В. Порядок подання приміток до річної фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами / Н. В. Шульга // Таврійський науковий вісник. – 2010. – № 71.