

## ОБЛІКОВА СИСТЕМАТИКА ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

*В статті, на основі трактування змісту іншої операційної діяльності з позицій її ролі в операційному циклі та впливу на фінансові результати господарської діяльності підприємства, запропонована її облікова систематизація, що включає розподіл на неосновну операційну діяльність та операції, що виникають при проведенні операційної діяльності, виділення елементів останніх та формування умов і алгоритмів облікового забезпечення.*

*In the article, on the basis of interpretation of maintenance of other operating activity from positions of its role in the operating loop and influence on the financial results of economic activity of enterprise, offered its registration systematization which includes distributing on unbasic operating activity and operations that arise up during the leadthrough of operating activity, selection of elements last and forming of terms and algorithms of the registration providing.*

*Ключові слова: інша операційна діяльність, систематизація, бухгалтерський облік.*

**Постановка проблеми.** Пошук шляхів виходу з фінансової кризи у напрямі підвищення ефективності здійснення господарської діяльності спонукає підприємства переглянути її зміст, склад та умови здійснення. Безумовно, увага суб'єктів господарювання, в першу чергу, сконцентрована на тих операціях і процесах, що відносяться до основної діяльності підприємства, і які, за визначенням, наведеним у національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» [1, с.10], пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), тобто являються головною метою створення підприємства та забезпечують основну частку його доходу.

Разом з тим, зважаючи на значний вплив на результати господарювання тих видів господарської діяльності та операцій, які забезпечують здійснення основної діяльності або виникають внаслідок її проведення, тобто, діяльності та операцій, які, власне, є неосновними для підприємства, потребує детального вивчення наявності та доцільності для підприємства складових такої діяльності і їх результативності. В першу чергу, це стосується процесів і операцій, що безпосередньо супроводжують основну діяльність підприємства – іншої операційної діяльності, оскільки вона на сьогодні концентрує практично усі функції, що стосуються результатів продажу майна підприємства (за виключенням реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, фінансових інвестицій та майнових комплексів), операцій з іноземною валютою, наслідків порушення умов господарювання, результатів списання оборотних активів та інших операцій, вагомість дії яких на фінансові результати діяльності підприємства досягає значення впливу результатів основної діяльності.

Загальновизнано, що підвищення якості управління економікою підприємства окреслюється доброякісністю інформації, яка його репрезентує, і у якій домінують показники, сформовані в системі бухгалтерського обліку, що надає актуальності проблемі поліпшення обліку господарської діяльності, включаючи іншу операційну діяльність підприємства.

**Аналіз останніх досліджень.** Питання впорядкування інформаційного відображення видів господарської діяльності підприємств в системі бухгалтерського обліку за умов дії національних облікових стандартів (П(С)БО) підіймає переважна більшість відомих вчених-обліковців, зокрема, С.Ф.Голов, С.Я.Зубілевич, Н.М.Ткаченко, І.І.Сухарцева В.В.Сопко, Ю.А.Кузьминський, В.Г.Швец, колектив авторів під керівництвом Ф.Ф.Бутинця. Об'ємні пропозиції щодо перебудови ведення обліку господарської діяльності у структурному її розрізі висловлені О. Лишиленком [2]. Разом з тим, потребує поглибленого розкриття зміст іншої операційної діяльності підприємства, як об'єкту обліку, систематизація її елементів щодо облікового відображення з позицій сучасного бачення місця та ролі облікової інформації в управлінні підприємством.

**Формулювання цілей.** У статті ставиться за мету уявити місце іншої операційної діяльності в господарській діяльності підприємства, розкрити зміст, встановити види та елементи такої діяльності, виділити напрями щодо покращання облікового відображення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку відсутнє чітке визначення сутності іншої операційної діяльності підприємства, а в літературі з бухгалтерського обліку, як правило, обмежуються неповним переліком елементів, що формують таку діяльність [3, с.258; 4, с.293]. Тому, перш ніж посвідчити дефініцію іншої операційної діяльності підприємства, вважаємо доцільним чітко визначити її елементи та операції в контексті їх облікового відображення [5] та наслідків впливу на фінансові результати господарської діяльності (таблиця 1). Відмітимо, що при їх виділенні приймався до уваги результатний аспект обліку діяльності, що передбачає відображення доходів та витрат для визначення її фінансових результатів, оскільки це має місце в контексті загальної мети ведення бухгалтерського обліку, якою є надання повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [6].

Відправним моментом для визначення іншої операційної діяльності підприємства, як облікової

категорії, є наведені в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» визначення звичайної та основної та операційної діяльності підприємства [1, с.10].

Таблиця 1

**Облікове відображення елементів та операцій іншої операційної діяльності підприємства в контексті наслідків впливу на фінансові результати господарської діяльності**

Елементи та операції іншої операційної діяльності	Субрахунки до рахунків		Зміст записів на субрахунках
	71 «Інший операційний дохід»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	
Первісне визнання зміна вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	Узагальнення інформації про доходи та витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
Діяльність з проведення досліджень та розробок	-	941 «Витрати на дослідження і розробки»	Акумуляція інформації щодо витрат з проведення досліджень та розробок
Діяльність з реалізації іноземної валюти	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	Узагальнення інформації про доходи та витрати від реалізації іноземної валюти
Діяльність з реалізації оборотних активів (крім продукції, товарів, робіт, послуг основної діяльності)	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	Синтез облікових даних про доходи та витрати від реалізації оборотних активів (необоротних активів, призначених для продажу, виробничих запасів, МШП тощо)
Діяльність з надання послуг операційної оренди	713 «Дохід від операційної оренди активів»	949 «Інші витрати операційної діяльності»	Узагальнення інформації про доходи та витрати від оренди (крім фінансової) майна, за умови, що ця діяльність не є метою створення підприємства
Фіксація впливу зміни курсу валют на операційну діяльність підприємства	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	Узагальнення інформації про доходи та втрати від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю
Визначення порушень господарських договорів на операційну діяльність підприємства	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	Накопичення інформації щодо доходів та витрат, які виникають у вигляді штрафів, пені, неустойок, інших санкцій за порушення господарських договорів та діяльності
Діяльність з виявлення знецінення, нестачі та псування оборотних активів	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	946 «Втрати від знецінення запасів», 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	Узагальнення інформації про суму втрат від знецінення, нестачі та псування оборотних активів, відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів
Списання дебіторської та кредиторської заборгованостей, що виникли в ході операційної діяльності	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	Узагальнення інформації про доходи та втрати від списання дебіторської та кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності
Безоплатне отримання оборотних активів	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	-	Узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів, отриманих підприємством грантів, асигнувань та субсидій
Інша неосновна операційна діяльність	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»	Узагальнення інформації про результати діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства, інші доходи та витрати від неосновної операційної діяльності, які не обліковуються відокремлено (результати від операцій з тарою, від інвентаризації тощо)

Перш за все, звернемо увагу на відомий елемент у визначенні звичайної діяльності стосовно того, що нею є це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають в результаті її проведення, в той час, як основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом або

реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу. Разом з тим, операційна діяльність теж визначена як основна діяльність підприємства, яка, крім того, включає інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Ураховуючи те, що основна та інша операційна діяльність підприємства є складовими його операційної діяльності, а операційна діяльність, у свою чергу, є складовою звичайної діяльності, фінансові результати якої формуються із включенням також і інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, визначення терміна «інша операційна діяльність» має долучати ознаки іншої, ніж основна, тобто, неосновної діяльності підприємства.

Разом з тим, вважаємо доцільним акцентувати увагу на тому, що поділ звичайної діяльності на операційну та іншу (неопераційну) здійснюється відповідно до змісту та її тривалості у відношенні до операційного циклу, яким за П(С)БО 2 «Баланс» є проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (чи еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг [1, с.5].

Тому, характеризуючи операційну діяльність підприємства, вбачаємо необхідним відмітити, що вона відбувається в межах одного операційного циклу і забезпечує його здійснення, і саме з цих позицій включає основну діяльність та іншу операційну діяльність. Як і основна операційна діяльність, так і інша (неосновна) операційна діяльність, за тривалістю протікання «вписуються» в операційний цикл і достачають його проходження.

За наведеним підґрунтям можна надати наступне визначення іншої операційної діяльності підприємства: це неосновна діяльність підприємства, що відбувається в межах одного операційного циклу, а також операції, які протікають в обсязі операційного циклу і забезпечують або виникають в результаті проведення основної діяльності.

В контексті запропонованого формулювання сутності іншої операційної діяльності чітко виділяються два її види: неосновна операційна діяльність підприємства та операції, що виникають при проведенні операційної діяльності. Усі елементи іншої операційної діяльності підприємства повністю розмежовуються у рамках вказаних її видів (рис. 1).

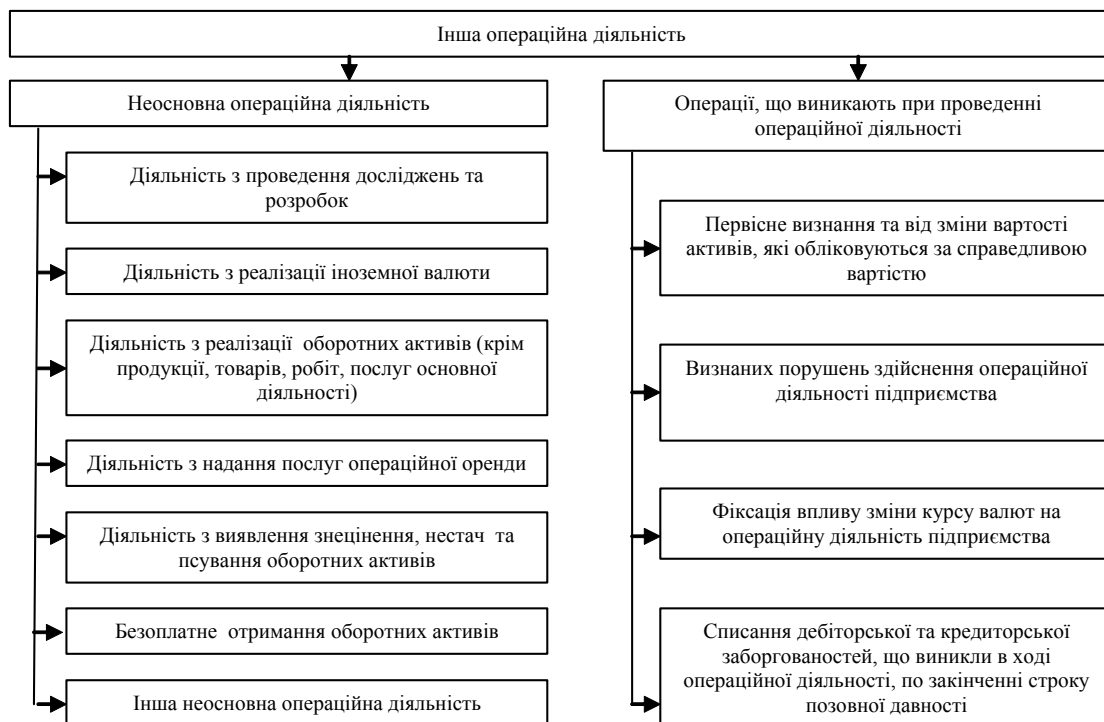


Рис. 1. Виділення видів іншої операційної діяльності підприємства для управління ними та облікового відображення

Запропоноване визначення та виділення видів іншої операційної діяльності однозначно спростовує пропозиції щодо перенесення частини її елементів до складу іншої звичайної (неопераційної) діяльності [2] і слугує основою для управління та впорядкування облікового відображення досліджуваної діяльності підприємства.

Для порівняння вкажемо, що на підприємствах Росії на сьогодні ряд вищеназваних елементів іншої операційної діяльності відносяться до так званої позареалізаційної діяльності, про що свідчить вказівка складу доходів та витрат підприємства відповідно до чинних положень бухгалтерського обліку (ПБО). Так,

зокрема, відповідно до вимог ПБО 9/99 «Доходи організації» позареалізаційними доходами є: отримані штрафи, пені, неустойки; надходження, пов'язані з відшкодуванням нанесених збитків; суми списаної кредиторської заборгованості у зв'язку із закінченням терміну позовної давності; курсові різниці за валютними операціями; безкоштовно отримані активи [7, с. 571]. Із переліку інших операційних доходів російських підприємств, наведених у зазначеному положенні видно, що тільки доходи від реалізації валюти збігаються з іншими доходами вітчизняних підприємств, з чого можна констатувати, що структура іншої операційної діяльності російських і українських підприємств характеризується відмінностями.

Кожен із елементів як неосновної операційної діяльності підприємства, так і операцій, що виникають при проведенні операційної діяльності, що у сукупності формують іншу операційну діяльність, в свою чергу, потребує забезпечення щодо розкриття змісту, виділення особливостей здійснення та облікового наповнення.

Так, у характеристиці діяльності з проведення досліджень та розробок при відображенні в бухгалтерському обліку можна відмітити виділення двох послідовних етапів: дослідження та розробок; витрати у підприємства за вказаним елементом іншої операційної діяльності виникають при відсутності доходів; витрати на дослідження за певних умов капіталізуються, на що вказує розроблений алгоритм облікової ідентифікації витрат на дослідження та розробки для відображення у складі витрат іншої операційної діяльності (рис. 2).

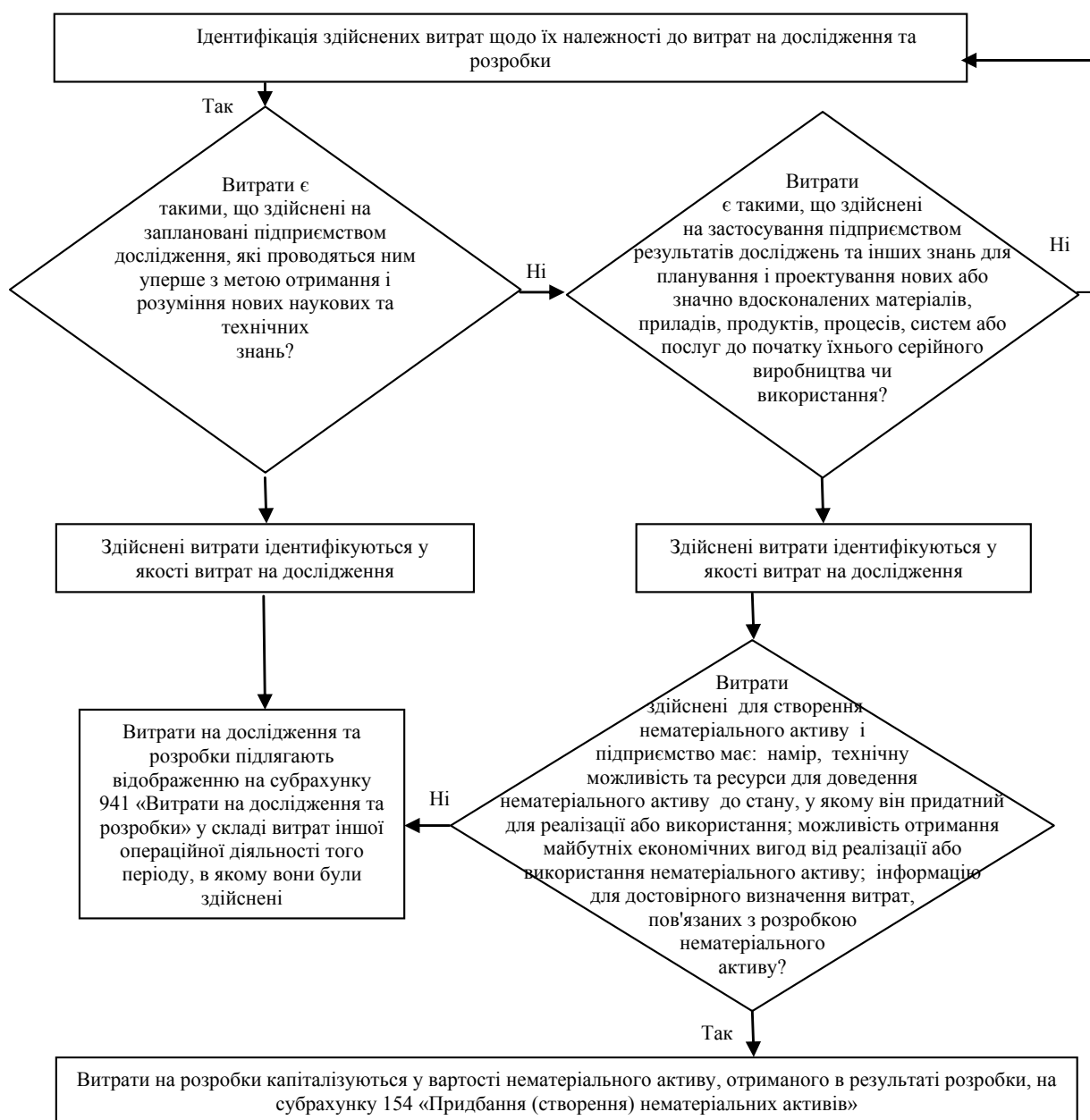


Рис. 2. Алгоритм облікової ідентифікації витрат на дослідження та розробки для відображення у складі витрат іншої операційної діяльності

Особливості обліку іншої операційної діяльності з реалізації інших, ніж продукція, роботи та послуги, оборотних активів визначаються: оподаткуванням податком на додану вартість доходу від їх продажу; оцінкою реалізованих оборотних активів за одним із методів оцінки вибуття запасів за П(С)БО 9 «Запаси»; формуванням собівартості реалізованих оборотних активів як суми їх вартості за одним із методів оцінки вибуття запасів та витрат, пов'язаних з реалізацією оборотних активів.

Проблемним залишається питання включення до згаданого елемента іншої операційної діяльності операцій з продажу необоротних активів (основних засобів, довгострокових біологічних активів тощо), облік яких регулюється П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [1] та за яким необоротні активи, утримувані для продажу, класифікуються як товари. Критики заслуговує рішення щодо використання для обліку їх наявності та руху субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», внесене останніми змінами в Плані рахунків бухгалтерського обліку [4] та Інструкції № 291 по його використанню [5]. Як відомо, цей субрахунок входить до рахунка 28 «Товари», який відповідно до Інструкції [5] призначений для обліку руху товарів - запасів, що надійшли на підприємство з метою їх наступної реалізації і який, використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства й організації, підприємства громадського харчування, а також промислові та інші виробничі підприємства лише для обліку виробів, матеріалів, продуктів, спеціально придбаних для продажу.

Крім того, реалізація товарів традиційно відноситься до основної діяльності підприємства, витрати та доходи якої обліковуються відповідно на субрахунках 902 «Собівартість реалізованих товарів» та 702 «Дохід-від реалізації товарів». У цьому зв'язку дискусійними є використання субрахунків 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», де має здійснюватися облік собівартості необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, поряд із собівартістю реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо), та субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» для обліку доходів від продажу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, де традиційно узагальнюються інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо).

На наш погляд, вирішенню проблеми може слугувати скасування субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу» до рахунка 28 «Товари» та виділення для обліку наявності і руху вказаних об'єктів субрахунку 200 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу» до рахунку 20 «Виробничі запаси». Такий простий крок додасть логічного змісту обліковим записам з реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, які здійснюються на рахунках та за схемою обліку реалізації виробничих запасів.

Відображення у складі іншої операційної діяльності дій з надання послуг операційної оренди здійснюється лише за умови, що послуги не відносяться до основної діяльності.

Привертають увагу умовності здійснення іншої операційної діяльності з надання послуг операційної оренди, які доцільно систематизувати з огляду їх суттєвого впливу на ведення обліку:

1) об'єкт операційної оренди відображається на балансі орендодавця із виділенням окремою аналітичною позицією;

2) нарахування амортизації об'єктів операційної оренди відображається у складі витрат орендодавця;

3) дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди; податкові зобов'язання виникають за першою подією;

4) витрати орендодавця з укладання угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце;

5) існує можливість іншого варіанту обліку доходів та витрат за операційною орендою: за умов визнання операційної оренди спеціальними послугами підприємства використовуються рахунки і субрахунки обліку основної діяльності, зокрема, субрахунок 703 «Доходи від реалізації послуг» та відповідний субрахунок до рахунку 23 «Виробництво».

Зауважимо, що мало дослідженим є один із варіантів, що впливає на процедуру обліку іншої операційної діяльності в частині доходів від операційної оренди, а саме: виникнення доходу в результаті здійснення орендарем витрат на утримання та експлуатацію об'єктів нерухомості, які знаходяться в операційній оренді, за рахунок формування фонду відтворення основних засобів. При формуванні фонду відтворення рекомендується, щоб орендар першу складову орендної плати, яка відповідає розміру амортизаційних відрахувань, не виплачував протягом дії договору, а акумулював у спеціальному фонді, за рахунок якого здійснював би модернізацію, реконструкцію та придбання нових об'єктів. Таким чином, орендар отримує доручення орендодавця здійснювати за рахунок цих відрахувань поліпшення власних об'єктів останнього. Як наслідок, в результаті використання коштів, накопичених для відтворення орендованих об'єктів нерухомості для проведення їх поточного ремонту, у орендаря виникає дохід. Його величина відповідає сумі витрат на поточний ремонт за рахунок створеного фонду відтворення орендованих об'єктів нерухомості в частині, визначеній в договорі операційної оренди.

Процедуру обліку у орендаря вказаної складової доходів від операційної оренди об'єктів нерухомості, які знаходяться в операційній оренді, при формуванні фонду відтворення, завбачуємо

моделювати наступним чином. Створення фонду відтворення орендованих об'єктів нерухомості в частині, визначеній в договорі, орендарю доцільно відображати на окремому субрахунку до рахунку 48 «Цільове фінансування», наприклад, на субрахунку 481 «Фонд відтворення орендованого майна», шляхом списання кредиторської заборгованості з нарахованої орендної плати в сумі складової, яка відповідає розміру амортизаційних відрахувань (з дебету субрахунку 685 «Розрахунки з різними кредиторами» або 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» у кредит субрахунку 481 «Фонд відтворення орендованого майна»). Після проведення поточного ремонту об'єктів операційної оренди використання коштів, акумульованих для відтворення орендованих об'єктів нерухомості, визнаватиметься доходом від операційної оренди активів та відобразатиметься по кредиту субрахунку 713 однойменної назви в кореспонденції з дебетом субрахунку 481 «Фонд відтворення орендованого майна». Разом з тим, одночасне із визнанням вказаного доходу нарахування податку на додану вартість вимагає сплати вказаного податку до бюджету, що в загальному негативно впливає на фінансовий стан підприємства-орендаря. Тому слід уважно підійти до вирішення питання визначення джерела коштів, за рахунок яких доцільно проводити ремонти орендованих об'єктів нерухомості.

Відповідні дослідження та рекомендації здійснені за іншими елементами неосновної операційної діяльності та операціями, що виникають при проведенні операційної діяльності і складають зміст іншої операційної діяльності підприємства, викладення яких виходить за межі даної публікації.

**Висновки.** Запропоноване трактування змісту іншої операційної діяльності з позицій її ролі в операційному циклі та впливу на фінансові результати господарської діяльності підприємства дозволило здійснити її облікову систематизація, що, зокрема, включає виділення у складі іншої операційної діяльності неосновної операційної діяльності та операції, що виникають при проведенні операційної діяльності, акцентування елементів останніх та формування умов і алгоритмів облікового забезпечення, що сприятиме підвищенню якості облікової інформації в управлінні підприємствами.

### Література

1. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18 (1295). – 112 с.
2. Лишиленко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів / О. Лишиленко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2005. – № 6. – С. 16-23
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник [для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖТІ, 2000. – 640 с.
4. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник / [Р.Л. Хом'як та ін.]; за ред. Р.Л. Хом'яка. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Львів: Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+», «Інтелект-Захід», 2003. – 820 с.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: затв. М-вом фінансів України 30 листопада 1999 р. : [за станом на 25 березня 2009 р.] // Дебет-кредит. – 2009. – № 16-17. – URL: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid06880.html#plan>
6. Інструкція з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: затв. М-вом фінансів України 30 листопада 1999 р. : [за станом на 25 березня 2009 р.] // Дебет-кредит. – 2009. – № 16-17. – URL: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid06881.html>
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16 липня 1999 р. № 291 // Бухгалтерія. – 2001. – № 5 (420). – С.12-17
8. Финансовый учет: учебник / Под ред. проф. проф. В. Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 982 с.

Надійшла 25.11.2009