

УДК 631.162:338.434 (043.3)

Коваль Н.І., к.е.н., доцент

Вінницький національний аграрний університет

ВПЛИВ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЙ НА ВИБІР ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕДУР АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розкрито та проведено обґрунтування шляхів розвитку обліку видів діяльності, формування та управління фінансовими ресурсами підприємства, у ракурсі системного інформаційного відображення видів діяльності.

Ключові слова: види діяльності підприємства, облікова політика, доходи, витрати, фінансові результати, потреби управління.

Koval N.

IMPACT OF ACTIVITIES AND THEIR CLASSIFICATIONS ON THE CHOICE OF ACCOUNTING PROCEDURES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

The article expounds and the substantiation of ways of development of accounting activities, formation and management of financial resources of the enterprise, from the perspective of a system of information display activities.

Keywords: activities of the company, accounting policies, income, expenditures, financial results, management needs.

Коваль Н.И.

ВЛИЯНИЕ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ИХ КЛАССИФИКАЦИИ НА ВЫБОР УЧЕТНЫХ ПРОЦЕДУР АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье раскрыто и проведено обоснование путей развития учета видов деятельности, формирования и управления финансовыми ресурсами предприятия, в ракурсе системного информационного отражения видов деятельности.

Ключевые слова: виды деятельности предприятия, учетная политика, доходы, расходы, финансовые результаты, потребности управления.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Актуальність поставленого питання проявляється в проблемі варіативності облікових процедур і необхідністю приведення їх у відповідність з

чинною практикою. Законом про бухгалтерський облік встановлено, що підприємство самостійно визначає облікову політику та обирає форму бухгалтерського обліку. Облікові процедури підприємство також обирає самостійно, про що зазначено у визначенні облікової політики – це «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності, завданням якої, у свою чергу, є надання повної, достовірної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства» [3].

Таким чином, вибір облікових процедур, який фіксується в обліковій політиці повинен враховувати також класифікацію видів діяльності, з метою найповнішого надання інформації для управління. У бухгалтерському обліку головним аспектом має бути достовірний облік відображення діяльності будь-якого підприємства для отримання інформації про фінансовий результат за визначений період роботи.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Різні практичні проблеми облікового забезпечення видів діяльності досліджувалися останніми роками вченими Ф.Ф. Бутицем, В.М. Жуком, М.Я. Дем'яненком, Н.Л. Правдюк, Д. В. Полозенком, П.Т. Саблуком, І. Б. Садовською, П.Я. Хомином та ін. Проте у ракурсі системного інформаційного відображення видів діяльності вони вивчені недостатньо, що пояснюється тенденцією до зростання у складі фінансового результату підприємств частки результату від непрямих видів діяльності, зокрема фінансової.

Ступінь розробки зазначеної проблематики можна визнати достатньо високим, але, зважаючи на швидкі зміни глобального економічного середовища та постійну трансформацію методів і технологій у сфері видів діяльності, питання залишається актуальним.

Праці більшості вітчизняних вчених присвячені вивченню та опрацюванню методології й організації бухгалтерського обліку в аспекті поточного управління основною діяльністю. Актуальні питання формування інформаційного підґрунтя для стратегічного управління, аналізу та планування і контролю різних видів діяльності підприємств поки що не стали об'єктом наукових досліджень.

Цілі статті. Метою статті є обґрунтування шляхів розвитку обліку видів діяльності, формування та управління фінансовими ресурсами підприємства, оскільки це визначається як політикою управління діяльністю суб'єкта господарювання, так і соціально–

економічними і політичними умовами розвитку економіки країни, що вимагає їх постійного моніторингу.

Водночас, саме обмеженість матеріальних, фінансових і трудових ресурсів в умовах недосконалості правового поля та необхідних політичних перетворень потребують нових підходів до управління видами діяльності. Всі ці фактори в тій чи іншій мірі впливають на стан організації обліку видів діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Питання обліку доходів та витрат законодавчо врегульовано Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", стандартами бухгалтерського обліку, безпосередньо НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 16 "Витрати" [4; 5; 6], та іншими нормативно-правовими і підзаконними актами. Державний комітет України з питань технічного регулювання та споживчої політики наказом від 11.10.2010 №457 у Національному класифікаторі України затвердив класифікатор видів економічної діяльності, чинний від 01.01.2012 р. Таким чином, при зборі інформації про господарську діяльність керуються статистичним і обліковим визначенням видів діяльності.

В Україні національні статистичні класифікації видів економічної діяльності, продукції, товарів створювали, використовуючи європейські класифікації в незмінному вигляді. З 2006 року набула чинності друга редакція Класифікації видів економічної діяльності (ДК 009:2005), побудована на базі NACE (Rev. 1.1) (таблиця 1).

Таблиця 1

Структура класифікації видів економічної діяльності для галузей сільського господарства

Код	Назва	ISIC (Rev. 4)
А	СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО, ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО ТА РИБНЕ ГОСПОДАРСТВО	А
01	Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг	01
01.1	Вирощування однорічних і дворічних культур	011
01.2	Вирощування багаторічних культур	012
01.3	Відтворення рослин	013
01.4	Тваринництво	014

01.5	Змішане сільське господарство	015
01.6	Допоміжна діяльність у сільському господарстві та після урожайна діяльність	016

Джерело: [8].

Така класифікація видів економічної діяльності устанавлює основи для підготовки та поширення статистичної інформації за видами економічної діяльності. Терміни тут приведено у такому трактуванні: основний вид економічної діяльності – це визначальна ознака у формуванні та стратифікації сукупностей статистичних одиниць для проведення державних статистичних спостережень.

Органи державної статистики розраховують основний вид економічної діяльності на підставі даних державних статистичних спостережень відповідно до статистичної методології за підсумками діяльності підприємств за рік. Це вид діяльності суб'єкта, на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість (або інший визначений критерій). Другорядні види економічної діяльності – це будь-які інші (крім основного) види економічної діяльності суб'єкта з виробництва товарів або надання послуг.

Доходи, витрати та фінансові результати згідно з стандартами бухгалтерського обліку, поділяються за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають, а також на прибутки (збитки) від звичайної діяльності та надзвичайної діяльності (рис. 1).

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. До надзвичайної діяльності відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності, не відбуваються часто або регулярно (стихійне лихо, пожежа тощо).

Звичайна діяльність, у свою чергу, поділяється на операційну та іншу звичайну діяльність (фінансову й інвестиційну). Операційна – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

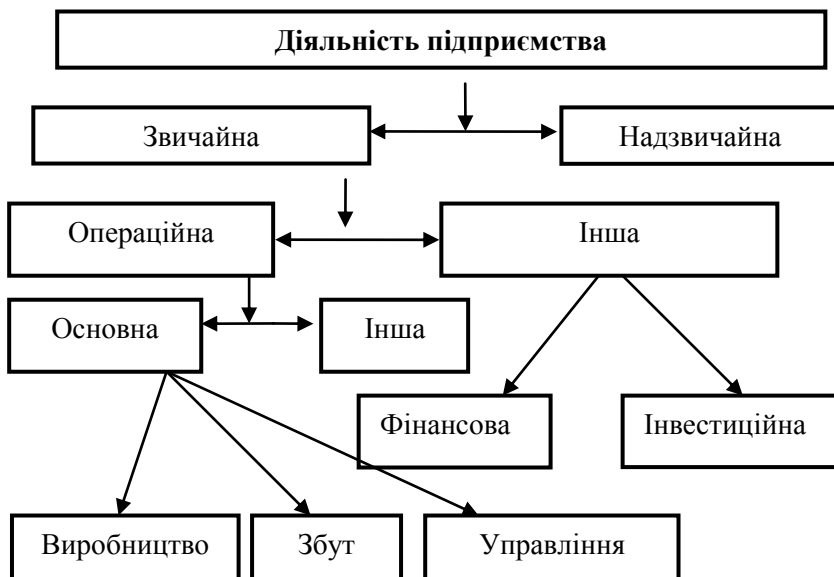


Рис. 1. Класифікація видів діяльності підприємства
Джерело: [4; 5; 6].

До основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесених витрат від операційної курсової різниці.

У сучасному теоретичному апараті бухгалтерського обліку виникло багато нових напрямків, кожен з яких певною мірою впливає на визначення фінансових результатів, що безпосередньо стосується і видів діяльності (табл. 2).

Методологія інформаційного забезпечення видів діяльності методами обліку досить послідовно реалізована на прикладі іноземних облікових моделей. Так, зі схеми розрахунку фінансових результатів за планом рахунків бухгалтерського обліку Франції (табл. 3) можна простежити економічний взаємозв'язок між фінансовою і управлінською бухгалтеріями за допомогою спеціальних рахунків, які призначені для відображення з фінансової в управлінській бухгалтерії залишків ресурсів на початок і кінець періоду, витрат і виручки від реалізації за певний період.

Таблиця 2

Вплив нових напрямків обліку на визначення видів діяльності

Вид обліку	Цілі обліку	Особливості формування фінансового результату видів діяльності
Креативний (творчий) облік	Надання достовірної та докладної інформації про стан справ підприємства у разі відсутності загальноприйнятих методів відображення в обліку	Використання методів обліку, не передбачених стандартами ведення обліку та складання звітності
Соціальний облік	Облік витрат, яких суспільство зазнає у зв'язку з діяльністю організацій	Облік індивідуальної та суспільної собівартості готової продукції
Облік людських ресурсів	Відображення в обліку оцінки людських ресурсів	Капіталізація витрат на інвестиції в людський капітал з їх наступною амортизацією
Камеральний облік	Оцінка ліквідного майна підприємства; обчислення фінансового результату	Фінансовий результат визначається як різниця між сумами грошових надходжень і грошових виплат
Статичний облік	Захист інтересів кредиторів	Фінансовий результат визначається як приріст чистих активів підприємства
Динамічний облік	Вимір ефективності підприємства	Фінансовий результат визначається як різниця між доходами й витратами від реалізації за період
Податковий облік	Визначення величини оподаткованого прибутку та податкових зобов'язань	Фінансовий результат визначається як отримані доходи за вирахуванням здійснених витрат за правилами податкового законодавства

Джерело: [2].

За словами професора М.С. Пушкаря, «методологія оцінки об'єктів обліку у різних країнах специфічна, що робить непорівнянними національні системи обліку. З метою забезпечення порівнянності міжнародні чи регіональні організації з регулювання

обліку розробляють стандарти чи правила для країн, які входять в такі організації. В умовах інтернаціоналізації та глобалізації економіки ця проблема має актуальне значення, тому оцінка повинна відповідати міжнародним вимогам» [8, с. 259].

Таблиця 3

Відображення видів господарської діяльності на рахунках у Франції

Класи рахунків	Результат діяльності
Класи 1–5	± результат, що зумовлений змінами майнового стану фірми;
Класи 6–8	± результат, що визначається співвідношенням витрат і випуску
Клас 9, рахунок 90	± результат, що визначається у процесі руху витрат з фінансової до управлінської бухгалтерії
Клас 9, рахунки 92–98	± результат, визначений по певних центрах відповідальності

Джерело: [2].

Підсумовуючи вище наведене, зазначимо, що складові організації обліку видів діяльності лежать у площині завдань фінансового менеджменту. Специфічність функціонування аграрних підприємств зумовлює необхідність забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів обліковою інформацією про види діяльності відповідно до їхніх потреб. Це можливо завдяки побудові облікової системи з урахуванням удосконалення складових елементів організації бухгалтерського обліку.

Для аграрної діяльності важливими є діагностика стану: біологічної складової економічного процесу, соціальної складової; забезпечення продовольчої, екологічної та енергетичної безпеки. Для повного розкриття фінансового потенціалу необхідно вести активну інформаційну політику, спрямовану на підвищення ефективності та конкурентоспроможності виробництва. Всі ці особливості видів діяльності мають враховуватися у обліковій політиці, яка є основою облікових процедур.

Так, на думку багатьох науковців, які досліджували питання формування облікової політики підприємства [1], розпорядчий документ, яким вона затверджується, повинен складатися з двох основних частин:

- розкриття основних положень з організації бухгалтерського обліку;
- безпосереднє висвітлення облікової політики – наведення

переліку принципів оцінки статей та застосування методів обліку стосовно окремих статей звітності, щодо яких нормативна база передбачає більше одного варіанта їх використання.

Такий підхід до складу елементів облікової політики дає змогу виокремити не тільки фінансові, а й окремі управлінські її аспекти стосовно видів діяльності. Фінансовий, управлінський та податковий облік, як підсистеми бухгалтерського обліку, насамперед потребують відповідної своєї організації. Серед питань організації бухгалтерського обліку, що розкриваються в обліковій політиці, мають бути зазначені: вибрана форма організації обліку; вибрана форма бухгалтерського обліку і технологія оброблення облікової інформації; затвердження правил документообігу і технології оброблення облікової інформації, відповідальність працівників за порушення цих правил тощо.

У процесі формування облікової політики ступінь свободи підприємства обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, а саме: допустимими альтернативними варіантами у переліку методик і облікових процедур стосовно видів обліку.

Як зазначає Т. Е. Беялов «існуюча практика формування структури фінансових ресурсів не відповідає макроекономічній ситуації в Україні, яка об'єктивно вимагає інвестицій у зростаючу економіку» [10].

Отже, облікове забезпечення видів діяльності аграрних підприємств лежить в площині вирішення завдання динаміки формування фінансових ресурсів, за даними балансу, зокрема пасиву, а також структуризації фінансових доходів і витрат, гармонізації їх складу з видом здійснюваної діяльності, а саме – поточних чи довгострокових інвестицій, доходи від яких відносять на результати цієї діяльності.

Виходячи з того, що метою видів діяльності є одержання максимальної економічної вигоди в результаті функціонування аграрного підприємства, сприяння одержанню приросту рентабельності власного капіталу, підтримання належного рівня платоспроможності (ліквідності), забезпечення розширеного відтворення за рахунок ефективного використання фінансових ресурсів тощо, закономірно, що облік забезпечення видів діяльності знаходиться у сфері інтересів управління.

На підставі досліджень економічних складових, тобто власне потреб фінансового менеджменту щодо видів діяльності, нами визначено, що в аграрних підприємствах необхідно упорядкувати об'єкти обліку цієї сфери, зокрема й з метою формування порівнянності результатів за видами діяльності й галузями національної економіки. Тому актуальним завданням для суб'єктів господарювання постало удосконалення форм і

методів ведення обліку і надання даних для управління щодо фінансового забезпечення функціонування підприємства, тобто пошук нових ефективних шляхів організації обліку діяльності та виокремлення цих операцій з множини господарських потоків.

Реалізація стратегії фінансової діяльності на підприємстві має вектор, спрямований зверху донизу, що диктується потребами фінансового менеджменту. Спочатку формується бачення вищого управлінського персоналу, яке має відображати ключові інтереси власників, а далі формуються основні фінансові цілі та орієнтири аграрного підприємства у всіх інших вимірюваннях (чи напрямках): поставники, підрядники, відтворювальні процеси, потреби інноваційного розвитку, відтворення людського капіталу, інші внутрішні бізнес-процеси тощо. З урахуванням сукупності цих вимог, формується перелік фінансових показників стану підприємства і визначається їх нормативне значення, що знаходить облікове відображення у зростанні вартості підприємства та внеску у її збільшення окремого працівника, центру відповідальності, галузі підприємства, сегменту тощо.

Суттєвим компонентом цього процесу має бути визнання функціональності системи бухгалтерського обліку, тобто визнання цілісності його змісту і методології його предмета й методу. Проте навіть змінивши методологію, неможливо одночасно розв'язати всі проблеми.

Висновки. Об'єкти обліку видів діяльності переходять у особливо важливі для забезпечення адекватного відбиття інформації на рахунках обліку.

Дослідження сучасного стану обліку видів діяльності впирається в аналітичну оцінку діяльності аграрних підприємств. Її суть полягає в тому, щоб підібрати такі критерії для пізнання об'єкта, які б давали змогу своєчасно і адекватно оцінювати фактичні ситуації, що є передумовою управлінського впливу на їх вирішення. Ефективність видів діяльності залежить від своєчасного надходження і використання ресурсів, а в умовах ринкової економіки, по суті визначається забезпеченістю фінансовими ресурсами. Отже, облікове забезпечення видів діяльності аграрних підприємств лежить в площині структуризації доходів і витрат, гармонізації їх складу з міжнародними стандартами і контролю, а також урахування специфіки діяльності підприємств.

При дослідженні операцій за доходами і витратами діяльності слід керуватися: П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності“; П(С)БО 15 „Дохід“; П(С)БО 16 „Витрати“; П(С)БО 31 „Фінансові витрати“; Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку

активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також класифікатором видів діяльності.

У методичних підходах щодо оцінки видів діяльності аграрних підприємств, необхідно враховувати системоутворюючі чинники потреби у фінансових ресурсах і пріоритети їх залучення, що підвищує обґрунтованість управлінських рішень.

Важливим моментом при організації обліку видів діяльності є вибір об'єктів обліку. Необґрунтований вибір об'єктів обліку та порушення загальноприйнятих принципів розробки їх номенклатури призводять до викривлення даних про фактичну вартість облікового продукту і знеособлення витрат по відношенню до видів діяльності.

Оскільки економічне та облікове визначення видів діяльності не співпадають, то очевидно, що облікове тлумачення значно вужче економічного і доходи та витрати такої діяльності не систематизовані у Плані рахунків і неодноразово перегруповувались і у Плані рахунків види діяльності не мають чіткої локалізації. Існує певна невідповідність між ознаками видів діяльності, доходів та формування фінансових результатів. Для того, щоб уникнути такої невідповідності у віднесенні операцій до того чи іншого виду діяльності, необхідно чітко розмежувати види діяльності та операції, які до них відносяться.

З цією метою необхідно розробити комплексну систему, яка б враховувала економічний стан підприємств. Особливості економічного розвитку, недосконалість ринкових механізмів та податкового законодавства, наявність тіньової економіки спричиняють необхідність врахування у моделі обліку видів діяльності. Найбільше проблем при цьому виникає при класифікації видів діяльності, що далі перетікає в облік витрат, доходів і результатів, що й потребує подальшого дослідження.

1. Бухгалтерський облік. Облікова політика: навчальний посібник / за ред. Г. М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.
2. Гейер Е. С. Вплив видів обліку на методологію визначення фінансового результату [Електронний ресурс]/ Е. С. Гейер. — Джерело доступу : nbuv.gov.ua/Portal/Soc...3/Geyer.pdf.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996 – XIV.
4. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
5. П(С)БО 15 «Дохід». Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999. – [Електронний ресурс]. – Джерело доступу : www.ligazakon.ua.
6. П(С)БО 16 «Витрати» Затверджено наказом Міністерства фінансів України №

318 від 31.12.1999. – [Електронний ресурс]. – Джерело доступу : www.ligazakon.ua.

7. П(С)БО 31 «Фінансові витрати» Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 415 від 28.04.2006. – [Електронний ресурс]. – Джерело доступу: www.ligazakon.ua.
8. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
9. Класифікатор видів економічної діяльності [Електронний ресурс]./ Джерело доступу: <http://www.dkrp.gov.ua/info/842>.
10. Беялов Т. Е. Механізм управління фінансовою діяльністю підприємств корпоративного типу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємством» / Т. Е. Беялов. – К., 2006. – 15 с.