

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

***М. Є. Скрипник, старший викладач
Чернівецький торговельно-економічний інститут Київського
національного торговельно-економічного університету***

Досліджено стан нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів виробничих підприємств, виявлено його проблемні аспекти та на основі порівняння національних положень і міжнародних стандартів фінансової звітності, запропоновано шляхи його вдосконалення.

Облік фінансових результатів, фінансова звітність, нормативно-правове регулювання.

Система бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємства в сучасних умовах не може повноцінно існувати без належної нормативно-правової бази, а сутність фінансових результатів неможливо адекватно оцінити та дослідити без аналізу відповідного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалося впродовж двох останніх десятиліть і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються економічними, політичними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Прийняті законодавчі акти, що діють на території України, спрямовані, у першу чергу, на забезпечення регламентації бухгалтерського обліку, а також на регулювання правових та економічних відносин підприємства з державою, з іншими підприємствами й організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із найважливіших завдань є дослідження нормативно-правової бази з обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства. У додатку В ми систематизували нормативно-правові документи, що регламентують правові засади організації, документального оформлення, методик і методологію обліку фінансових результатів та виділили ряд основних питань, які потребують ґрунтовного дослідження з метою виявлення їх впливу на формування інформації в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні та обліку фінансових результатів присвячена значна кількість праць вітчизняних науковців, таких як Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Дікань, Є. В. Калюга, Р. О. Костирко, В. Ф. Максимова, В. М. Мурашко, Л. В. Нападовська, А. В. Озеран, В. О. Овсійчук, С. М. Петренко, М. А. Проданчук, В. П. Суйц, Б. Ф. Усач, Т. В. Фоміна, В. О. Шевчук, Н. М. Шульга. Проте подальшого вивчення потребують питання нормативно-правового регулювання обліку

фінансових результатів в частині адаптації національних положень до міжнародних стандартів.

Мета дослідження – визначення стану нормативно-правового регулювання обліку фінансових результатів, пошук його проблемних аспектів та на основі порівняння національних положень і міжнародних стандартів фінансової звітності розробка пропозицій щодо його вдосконалення.

Методологічну основу дослідження становлять такі методи: метод наукового узагальнення і систематизації та метод критичного аналізу. Результати дослідження та висновки обґрунтовано шляхом комплексного підходу.

Виклад основного матеріалу. Сучасне вітчизняне законодавство, що регулює бухгалтерський облік фінансових результатів, представляє собою багаторівневу систему, що знаходиться на стадії активного формування. Залежно від призначення і статусу, нормативні документи доцільно представити у вигляді певної багаторівневої системи. А саме: *перший рівень – законодавчий*, визначає сутність бухгалтерського обліку, завдання, основні поняття, шляхи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку й подання фінансової звітності; *другий рівень – нормативний*, встановлює базові правила формування повної та достовірної інформації про фінансові результати та подання інформації у фінансовій звітності; *третій рівень – методичний*, документи цього рівня носять рекомендаційний характер, у них викладено методичні вказівки, роз'яснення з питань обліку фінансових результатів; *четвертий рівень – організаційний*, документи у вигляді внутрішніх форм та інструкцій визначають правила раціональної організації обліку із застосуванням прогресивних форм і методів ведення обліку, відображують специфіку діяльності підприємства.

Основним нормативним документом, який регулює систему бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ухвалений Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [8]. Цим законом керуються всі суб'єкти підприємницької діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, оскільки він регламентує організацію та ведення обліку на підприємстві, визначає первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності, характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформації про доходи, витрати та фінансові результати. Також, слід відзначити, що, відповідно до змін, внесених 12.05.2011 р. до даного Закону, встановлено перелік підприємств, які складають фінансову та консолідовану звітність за міжнародними стандартами.

Варто зазначити, що на сьогодні Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р.

№ 1706, повністю виконана, у результаті чого в нашій державі почала функціонувати така законодавча база, яка відповідає як міжнародним, так і українським нормам ведення бухгалтерського обліку [9].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є ефективним інструментом підвищення зрозумілості та прозорості інформації, формують відповідні підвалини визнання доходів і витрат, здійснення оцінки активів і зобов'язань, що дозволяє достовірно усвідомлювати та запобігати існуючим ризикам підприємства, а також зіставляти ефективність господарювання з метою релевантної оцінки майбутнього потенціалу та розробки відповідних управлінських рішень. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше, «не суперечать міжнародним стандартам» [8]. Це свідчить про те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Проте, П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

Щодо обліку фінансових результатів, то нормативною основою для складання найважливішої форми фінансової звітності – Звіту про фінансові результати є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати. А загальні вимоги до розкриття його статей наведено в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433 [3]. З прийняттям Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [5], відмінено дію П(С)БО 1–5, що регламентували порядок складання Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал.

Критична оцінка структури й змісту фінансової звітності, відповідно до НП(С)БО 1, свідчить про зміну методики її складання через укрупнення та перегруповування окремих статей звітності, включення до її складу додаткових розділів тощо. Головною перевагою реформування є альтернативність вибору підприємством методу складання звітності (прямий чи непрямий – для Звіту про рух грошових коштів), методу відображення статей (тільки за залишковою вартістю або за залишковою та первісною вартістю), вибір та включення до звітності окремих статей із загального переліку, що запропонований законодавцями. Однак, недоліком НП(С)БО 1, порівняно з відміненими П(С)БО 1–5, є відсутність у даному стандарті інформації відносно постатейного заповнення форм звітності. Особливо це стосується нових розділів даної форми звітності.

Важливою при визначенні фінансового результату діяльності підприємства є детальна та достовірна інформація про доходи і витрати, облік яких регламентують П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати». Ці

Положення (стандарт) визначають методологічні засади формування в обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, у П(С)БО наводяться умови визнання, оцінка та класифікація доходів і витрат. Така інформація надає можливість користувачам фінансової звітності порівнювати, оцінювати та прогнозувати доходи і витрати підприємства, досліджувати його прибутковість, платоспроможність, а також здійснювати аналіз фінансових результатів в динаміці та виявляти причини відхилень [7].

Далі проведемо зіставлення національного положення бухгалтерського обліку та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку «Дохід». З метою визначення інформації про доходи підприємства та розкриття її у фінансовій звітності, у вітчизняному обліку використовують П(С)БО 15 «Дохід», а за кордоном – МСБО 18 «Дохід». Просте зіставлення основних складових цих стандартів свідчить, що структура МСБО 18 є більш ширшою, ніж П(С)БО 15, а також існують відмінності у змісті цих положень [4; 7]. А саме: в національних стандартах доходи класифікують за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

Відповідно до МСБО 18 «Дохід», доходи поділяються на два види: дохід від основної діяльності та прибуток від інших операцій. Така класифікація є більш обмеженою, порівняно з класифікацією в П(С)БО 15.

Методологічні засади відображення та формування даних про фінансові результати у звітності визначає в Україні НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності». У міжнародній практиці окремого стандарту немає, проте форми фінансової звітності визначено у МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Під час здійснення оподаткування прибутку, визначення розміру податку на прибуток та відображення його в обліку необхідно користуватися нормами Податкового кодексу України від 02.12.2010 №2755-VI (зі змінами та доповненнями, внесеними Законом України від 22.12.2011 № 4279-17) та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», в яких надається вся необхідна інформація щодо визначення доходів і витрат із податку на прибуток та порядок відображення її в бухгалтерському й податковому обліку.

Проте, принципові суперечності виявлено в класифікації та складі витрат діяльності, відповідно до вимог П(С)БО, МСФЗ та Податкового кодексу України. Перш за все, слід зазначити, що в Податковому кодексі не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну. Натомість є пункт 14.1.84, згідно з яким: інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними й міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Поряд із цим, у п.1 ст.138 Податковим кодексом проігноровано норми національних П(С)БО в

частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно з вищезазначеним пунктом Податкового кодексу, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Таким чином п.138.1 Податкового кодексу потребує уточнення і до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування віднести: витрати основної операційної діяльності, витрати іншої операційної діяльності, інші витрати [6].

Важливим інструментом реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011р. Саме ним забезпечується однаковість відображення господарських операцій, нагромадження облікової інформації, необхідної для визначення фінансового результату діяльності підприємства, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу. Зокрема, для обліку доходів, витрат та результатів діяльності Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Але недоліком нового плану рахунків є відсутність субрахунків для обліку доходів, витрат і фінансових результатів.

З метою кращого розуміння, для чого саме необхідні ті чи інші рахунки в Плані рахунків бухгалтерського обліку, що на них відображується та як вони кореспондуються, призначена Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р. (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09.2011 р. № 1204) [1]. В Інструкції подано коротку характеристику кожного синтетичного рахунка і його субрахунків, розглянуто їхню структуру і призначення, наведено порядок обліку найбільш типових господарських операцій. Так, в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку зазначено, що рахунки класу 7 призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій; рахунки класу 8 є транзитними і використовуються для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду, а рахунки 9 класу застосовуються для відображення витрат операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрат на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків. Недоліком є відсутність характеристики до субрахунків, що не дає можливості деталізації в розрізі видів діяльності.

Інформацію про відображення облікових даних в регістрах дають нам Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356. п. 36-43. Відповідно до них, для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних

подій (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79) призначено Журнал 6. У розділі II Журналу 6 накопичуються дані про окремі складові доходів підприємства [2]. Для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку витрат застосовується Журнал 5 або 5 А і Відомість 5.1.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє зауважити, що законодавча база для здійснення обліку фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю законів, постанов, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте, існує ряд невідповідностей, що потребують вирішення з метою недопущення перекручень та неточностей облікової інформації. Зокрема, для приведення уніфікованої класифікації доходів та витрат пропонується наводити єдині підходи в П(С)БО та Податковому кодексі, що розроблені на основі МСБО. Також, пропонується доповнити вітчизняні стандарти міжнародними, що не мають аналогів на сьогодні: МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», 2 «Платіж на основі акцій», 4 «Страхові контракти», 7 «Фінансові інструменти: розкриття», МСБО 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення» і 34 «Проміжна звітність». Тому, з метою наближення до міжнародних стандартів, необхідно розробити відповідні адекватні аналоги.

Список літератури

1. Інструкція про застосування плану рахунків, активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09.2011 р. №1204). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
2. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text/574/pg1.htm>
3. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Мінфіну України від 31.03.13 № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_012
5. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua
6. Податковий Кодекс України : затв. Верховною Радою 04.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.liga.net/l_doc2.nsf/alldoc
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України : затв. Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

9. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706.

Исследовано состояние нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета финансовых результатов производственных предприятий, выявлены его проблемные аспекты и на основе сравнения национальных положений и международных стандартов финансовой отчетности предложены пути его совершенствования.

Учет финансовых результатов, финансовая отчетность, нормативно-правовое регулирование.

The article investigated the normative and legal regulation of accounting financial results of manufacturing enterprises, detected its problematic aspects and based on comparison of national regulations and international accounting standards the ways of its improvement.

Accounting of financial results, financial report, normative and legal regulation.

УДК 631.115:334.732.4

ШЛЯХИ РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ У СКЛАДІ ЗБУТОВИХ КООПЕРАТИВІВ

***О. М. Соловйова, кандидат економічних наук
Одеський державний аграрний університет***

Зосереджено увагу на перевагах функціонування вітчизняних аграрних підприємств у складі збутових кооперативів, які обґрунтовані на прикладі створення сільськогосподарськими підприємствами регіонального комплексу з переробки молока і збуту молокопродуктів на рівні окремого адміністративного району Одеської області.

Сільськогосподарські підприємства, збутові кооперативи, реалізація сільськогосподарської продукції, канали реалізації.

Для подовження строків збереження споживчих якостей сільськогосподарської продукції необхідно зберігати її в спеціально обладнаних для цього місцях. Більшість сільськогосподарських підприємств не забезпечені цим видом сервісу і тому змушені щонайшвидше після виробництва продукції її реалізувати. Користуючись цим, посередницькі структури пропонують і закуповують товар у аграріїв за низькими цінами, що ледве покривають їхні затрати та обмежують у