

фінанси, менеджмент : актуальні питання науки і практики. 2015. – № 4.

3 Кисіль Н. М. Методологічні аспекти обліку готової продукції на підприємствах лісової галузі / Н. М. Кисіль, Н. І. Колінько // Науковий вісник. – 2004, вип.14.1.

4. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: Підручник / Зінкевич О. В. // Левицька С. О., Мосійчук М. М., Нагавичко І. П., Немкович О. Б. – Рівне: НУВГП, 2006. – 268 с.

5. Вовчук Т. І. Теоретико – методичні засади бухгалтерського обліку лісових біологічних активів [Електронний ресурс]. – 2009. – 7 с.- Режим доступу до видання: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol/Vkhnau/Tn/2009_12/pdf/12_22.pdf.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318. – Режим доступу до видання : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах

лісового господарства України. Затверджені наказом Державного комітету лісового господарства України від 8. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001 – 224 с. – 08.11.2002 р. – № 146.

8. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001 – 224 с.

9. Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України. Затверджена наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 27.06.2012 р. – № 202.

10. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за № 893/4186. – Режим доступу до видання : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

ЗАСТОСУВАННЯ ДОСВІДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН СТОСОВНО ПРАКТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

THE IMPROVEMENT OF ACCOUNTING PRACTICES FOREIGN COUNTRIES OF PRACTICAL UKRAINIAN ENTERPRISES

УДК 657.1

Линник О.І.

к.е.н.,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

Артеменко Н.В.

старший викладач кафедри економічного аналізу та обліку
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

Бондаренко О.М.

асистент кафедри економічного аналізу та обліку
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

У статті розглянуто зарубіжний досвід бухгалтерського обліку та надані рекомендації щодо його застосування в Україні. Пропонується вдосконалити форму бухгалтерського рахунку, застосовувати робочу таблицю у якості облікового реєстру, ввести в українську практику форму звіту про фінансові результати на основі класифікації витрат за їх «характером». Запропоновано внести зміни також до діючого плану рахунків бухгалтерського обліку.

Ключові слова: бухгалтерські рахунки, робоча таблиця, звіт про фінансові результати, доходи, витрати, класифікація за характером витрат, класифікація за функцією витрат, план рахунків.

В статье рассмотрен зарубежный опыт бухгалтерского учёта и даны рекомендации по его применению в Украине. Предлагается усовершенствовать форму бухгалтерского счёта, применять рабочую таблицю в качестве учётного регистра, ввести в украинскую практику форму отчёта о финансо-

вых результатах на основе классификации затрат по их «характеру». Предложено внести также изменения в действующий план счетов бухгалтерского учёта.

Ключевые слова: бухгалтерские счета, рабочая таблица, отчёт о финансовых результатах, доходы, расходы, классификация по характеру затрат, классификация по функциям затрат, план счетов.

The article describes the international experience of accounting and recommendations for its use in Ukraine. It is proposed to improve the form of the balance account, use the worksheet as an account register, to improve in the Ukrainian practice of the form of the report on financial results in the classification of expenses based on their "nature". It is proposed to make changes to the existing accounting plan of accounts.

Key words: balance accounts, worksheet, report on financial results, incomes, expenses, classification of expenses based on their "nature", classification of expenses based on their "functions", plan of accounts.

Постановка проблеми. У країнах з розвинутою ринковою економікою вироблена система чіткого та прозорого подання інформації про діяльність підприємств у системі бухгалтерського обліку. Особливо це помітно при розгляді діяльності малих та середніх компаній, їх облікових

реєстрів, плану рахунків, фінансової звітності. Вивчення такого досвіду сприятиме більш ефективному веденню діяльності вітчизняними підприємствами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням зарубіжного досвіду ведення бух-

галтерського обліку присвячені праці таких вчених, як: В.І. Єфіменко, О.М. Губачової, С.І. Мельник, С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, Д.А. Панкова, Ф.Ф. Бутинця, Вахрушиної М.А. та інших.

Постановка завдання. Метою дослідження є надання рекомендацій до практичного застосування українськими підприємствами облікових регістрів, плану рахунків та фінансової звітності, вироблених практикою зарубіжних країн.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час господарської діяльності підприємства накопичується інформація про його фінансовий стан, доходи, витрати та інше. Ця інформація потребує узагальнення, зберігання і має бути готовою до використання. Для цих цілей існує облікова система підприємства. До її функцій відносять: збір, реєстрацію та зберігання інформації; її систематизацію; виконання математичних дій та узагальнення даних; підготовку фінансової звітності. Ці процедури повторюються на підприємстві у кожному звітному періоді, тому їх ще називають обліково-аналітичним циклом підприємства.

Для систематизації інформації про зміни конкретного активу, зобов'язання, виду капіталу, доходу чи витрат використовуються рахунки Головної книги. Форма рахунку, що застосовується у практиці зарубіжних компаній, відрізняється від звичайної двосторонньої Т-форми. Форма Т-рахунка, за якої всі збільшення відображаються з одного боку рахунка, а всі зменшення – з іншого, застосовується в міжнародній практиці в основному для навчальних цілей. У діючих системах бухгалтерського обліку використовується комп'ютерна форма рахунка (таблиця 1, за даними [1, с. 54]).

Перевагою наведеної форми є те, що за її допомогою наочно відображається поточний залишок (сальдо) рахунку на будь-яку дату. Це допомагає бухгалтеру та керівництву в оперативному управлінні компанією. Ця перевага дозволяє рекомендувати застосовувати таку форму в бухгалтерській практиці підприємств України.

З метою більш наочного та зручного корегування витрат та закриття рахунків доцільно використовувати також деякі облікові регістри, що набули поширення у зарубіжних країнах. У бухгалтерському обліку доходи та витрати необхідно віднести до відповідного звітного періоду з метою

обґрунтованого визначення прибутку і складання достовірної фінансової звітності. Для цього в зарубіжних країнах використовують різні допоміжні документи, серед яких найбільш поширена робоча (трансформаційна) таблиця (work sheet).

Робоча таблиця в більшості випадків – це попередній етап при складанні фінансової звітності. Її використання зменшує ймовірність того, що буде пропущений коригуючий запис, допомагає перевірити точність арифметичних підрахунків на рахунках і полегшує складання фінансової звітності. Робоча таблиця ніколи не публікується, проте, вона є дуже корисним інструментом для бухгалтера [2, с. 62].

Робоча таблиця складається з таких розділів: попередній пробний баланс; коригуючі (регулюючі) проведення; відкоригований пробний баланс; звіт про прибутки та збитки; бухгалтерський баланс.

У таблиці 2 наведена можлива структура робочої таблиці, яку автори статті пропонують застосовувати в нашій країні. Також ця пропозиція розглядалася у статті авторів, надрукованої у колективній монографії в 2015 році [3, с. 76].

Перевагами застосування робочої таблиці є: зручний запис регулюючих проведення, підготовка до процедури закриття тимчасових рахунків, надання основної інформації для складання фінансової звітності.

Авторами статті пропонується ввести у практику України зміни до форми Звіту про фінансові результати для того, щоб подавати його також на основі класифікації витрат за їх «характером». Звіт про фінансові результати складається з метою надання інформації про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за певний період часу. Розвиток малих та середніх підприємств в Україні викликає необхідність спрощення та більш прозорого подання інформації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

У першій частині Звіту, яка має назву «Фінансові результати», відображаються доходи та витрати підприємства від основної діяльності за звітний період. У відповідності з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» пропонується два способи подання у звіті про прибутки та збитки інформації про витрати залежно від потреб аналізу витрат із

Таблиця 1

Комп'ютерна форма рахунка «Грошові кошти в банку № 101»

Дата		Зміст	Фоліо, або підстава для запису	Дебет	Кредит	Сальдо
04	01	Вкладено власником	ж 1	25 000		25 000
05	01	Придбано обладнання	ж 1		4 500	20 500
06	01	Придбані товари	ж 1		2 500	18 000
		...				

застосуванням їх класифікації за одним з методів: 1) за характером витрат; 2) за функціями витрат [5, с. 70].

Перший метод передбачає групування витрат в однорідні економічні елементи (купівля матеріалів, витрати на зарплату, амортизація, транспортні витрати, витрати на рекламу та інші) без розподілу їх між функціями у рамках підприємства. Другий метод здійснює групування витрат за їх функціями (витрати, управління, збут і т.п.). У результаті цього відображаються такі показники, як собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут та інші.

На практиці метод «характеру витрат» використовується невеликими компаніями. Відсутність необхідності додаткового перерозподілу витрат полегшує застосування цього методу, мінімізує суб'єктивні судження. Інформація, яка подається в звітах, стає більш прозорою [6, с. 88].

Порівняння двох підходів подання звіту про прибутки та збитки дозволяє зробити висновки, що відмінності між ними пов'язані в основному з розкриттям інформації про доходи та витрати від операційної діяльності. Статті, які не торкаються операційної діяльності підприємства, практично однакові в обох форматах звіту. Однаковим є в обох випадках і показник виручки від реалізації;

незалежно від метода, що використовується, формується один і той самий фінансовий результат.

Як зазначає Вахрушина М.А., у практиці зарубіжних країн звіти про прибутки та збитки компаній часто являють собою поєднання двох вищенаведених форматів. В окремих випадках вони супроводжуються додатковою інформацією, яка міститься в інших фінансових звітах чи у примітках [6, с. 90]. Б. Нідлз наводить дані, що у США для внутрішніх та зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації подаються фінансові звіти з різним ступенем деталізації. Для керівництва фірм складається детальний звіт, у якому витрати на збут та адміністративні витрати розшифровуються за основними елементами витрат (заробітна плата, страхування, амортизація, транспортування, реклама та інші). Для зовнішніх користувачів звіт про прибутки та збитки зазвичай подається за скороченою формою, яка надає інформацію тільки про основні категорії витрат, у даному випадку – загальні суми адміністративних та збутових витрат [2, с. 123].

У відповідності до МСФЗ вибір методу підготовки звіту про прибутки та збитки залежить від розміру компанії, її галузевої приналежності та інших факторів. Компанія, що подає звітність, самостійно обирає спосіб подання цього звіту.

Таблиця 2

Робоча таблиця, що рекомендується до застосування в Україні

Підприємство « _____ »										
Робоча таблиця за рік, що закінчився 31 грудня 20__ р.										
Назва рахунку	Пробний баланс		Регулюючі проведення		Відкоригований пробний баланс		Звіт про фінансові результати		Баланс	
	Дебет	кредит	Дебет	кредит	Дебет	кредит	Дебет	кредит	Дебет	кредит
10 Основні засоби										
131 Знос основних засобів										
201 Матеріали										
311 Поточний рахунок										
361 Розрахунки з покупцями										
401 Статутний капітал										
631 Розрахунки з постачальниками										
661 Розрахунки з оплати праці										
701 Дохід від реалізації продукції										
...										
821 Витрати на оплату праці										
852 Витрати на рекламу										
855 Витрати на зв'язок та інтернет										
Разом										
Чистий прибуток										
Усього										

Джерело: запропоновано авторами на основі [1]

Четверта Директива ЄС встановлює також два формати звіту про прибутки та збитки: за характером витрат та за функцією витрат. Підприємства мають право обрати один з форматів і повинні дотримуватися його протягом фінансового року. Змінювати формат звіту в межах року дозволяється тільки, якщо це дозволить підприємству більш достовірно та об'єктивно відображати прибутки та збитки [7].

Таким чином, підприємства зарубіжних країн мають право обирати формат звіту про прибутки та збитки: подавати його за характером (елементами) витрат чи за функціями витрат. В Україні згідно з НП(С)БО 1 побудова звіту про фінансові результати заснована на класифікації витрат за їх функціями. Метод класифікації «за характером витрат» в українській практиці застосування не знайшов. Щоправда у III-му розділі форми № 2 відображаються суми узагальнених елементів операційних витрат, які понесені підприємством у звітному періоді (при цьому вони стосуються всієї виробленої, а не тільки реалізованої продукції).

Норми П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», які діяли у попередніх редакціях, передбачали заповнення в звіті про фінансові результати статей про елементи витрат операційної діяльності (матеріали, оплата праці, амортизація та інші). Проведений нами аналіз законодавства показав, що в нинішній редакції ці норми відсутні [9].

На нашу думку, в Україні є доцільним застосування одночасно двох форматів звіту про фінансові результати як «на основі характеру витрат»,

так і «на основі функції витрат». Впровадження першого методу особливо актуальне для суб'єктів малого (у т.ч. мікро-) та середнього підприємництва. Адже МСБО 1 потребує вибору того підходу, який забезпечує достовірну та найбільш доречну інформацію про витрати конкретного підприємства.

Для застосування в Україні формату звіту на основі «характеру» витрат слід затвердити нові форми звіту про фінансові результати із зазначенням статей витрат за елементами. Статті витрат необхідно достатньою мірою конкретизувати; при цьому підприємства повинні мати право додавати ті види витрат, які відповідають специфіці їх діяльності.

Таблиця 4

Зміни до 8-го класу Плану рахунків

Коди рахунків	Назва рахунків
	Клас 8. Витрати за елементами
80	Собівартість реалізації
801	Собівартість реалізованої готової продукції
802	Собівартість реалізованих товарів
803	Собівартість реалізованих робіт і послуг
81	Матеріальні витрати
801	Витрати сировини та матеріалів
...	...
82	Витрати на оплату праці
821	...
83	Відрахування на соціальні заходи
831	...
84	Витрати на амортизацію
841	...
85	Інші операційні витрати
851	Витрати на оренду
852	Витрати на рекламу
853	Витрати на канцелярські приналежності
854	Транспортні витрати
855	Витрати на зв'язок та інтернет
856	Витрати на страхування майна
857	Витрати від псування та знецінення цінностей
858	...
859	Інші операційні витрати
86	Інші затрати
861	Відсотки за кредит
862	Втрати від участі в капіталі
863	Втрати від зменшення корисності активів
864	Уцінка необоротних активів
865	Списання необоротних активів
...	...
869	Інші затрати
87	...
88	...
89	Податок на прибуток
891	за видами витрат

Таблиця 3

Приклад форми звіту про фінансові результати на основі характеру витрат (для підприємств виробничої сфери)

Показник	Σ	Σ
1. Дохід від основної діяльності		X
2. Інший дохід		X
3. Зміни в запасах готової продукції та НЗВ	X	
4. Використані сировина та матеріали	X	
5. Виплати працівникам	X	
6. Відрахування на соціальні заходи	X	
7. Витрати на амортизацію	X	
8. Витрати на оренду	X	
9. Витрати на рекламу	X	
10. Транспортні витрати	X	
11. Витрати на зв'язок та інтернет	X	
12. Виплата відсотків по кредиту	X	
13. Інші витрати	X	
14. Усього витрат		(X)
15. Прибуток до оподаткування		X
16. Податок на прибуток		(X)
17. Чистий фінансовий результат		X

Джерело: запропоновано авторами

Джерело: запропоновано авторами статті

Приблизна форма звіту про фінансові результати на основі характеру витрат, наведена в таблиці 3.

Для підприємств сфери торгівлі замість показників 3 та 4 пропонуємо ввести такі строки, як «3. Собівартість реалізованих товарів» та «4. Валовий прибуток».

Звіт, наведений в таблиці 3, складається за одноступеневою формою і більше підходить підприємствам, у яких фінансовий результат формується внаслідок лише основної (операційної) діяльності. Якщо підприємство веде фінансову та інші види діяльності, то може застосовуватися багатоступеневий формат звіту про фінансові результати. Згодом, за мірою розвитку кількості та складності відділів та служб, невеликі компанії в змозі перейти на складання звіту про фінансові результати на функціональній основі.

Упровадження нових форм звіту про фінансові результати потребуватиме внесення змін в законодавство щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Змін потребуватиме і План рахунків бухгалтерського обліку для того, щоб підприємства мали змогу застосовувати звіт у форматі «за характером витрат». Зміни повинні торкнутися, зокрема, класу 8 «Витрати за елементами».

При цьому, на нашу думку, слід ввести в клас 8-й такий рахунок з 9-го класу «Витрати діяльності», як: рахунок 90 «Собівартість реалізації» з тими ж субрахунками, зробивши його рахунком № 80; для цього доведеться зміщувати вниз рахунки, що залишилися у класі 8. Для цілей оподаткування слід також ввести наприкінці класу 8 аналог рахунку 98 «Податок на прибуток». У класі 8 слід деталізувати субрахунки таких рахунків, як «Інші операційні витрати» та «Інші затрати».

Такі зміни дозволять невеликим підприємствам цілковито обходитися в обліку витрат лише одним класом 8 «Витрати за елементами». Клас 8 закриватиметься наприкінці звітної періоду, як це і передбачено для суб'єктів малого підприємництва, на рахунок 79 «Фінансові результати».

Запропоновані авторами статті зміни до Плану рахунків наведені в таблиці 4.

Можливо, назріла необхідність також у розробці галузевих планів рахунків, які будуть враховувати особливості підприємств сфери виробництва, торгівлі, різних видів робіт та послуг.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, у даній статті було запропоновано ввести в практику бухгалтерського обліку України елементи

облікової системи економічно розвинутих країн: деякі облікові реєстри, формат звіту про фінансові результати на основі «характеру витрат»; внести зміни до плану рахунків. Запропоновані зміни в обліку та фінансовій звітності зможуть більш точно та ясно відобразити витрати за елементами, особливо на малих (в т. ч. мікро-) та середніх підприємствах, що дозволить їх керівництву приймати виважені управлінські рішення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: підручник / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.
2. Нідлз Б. Принципи бухгалтерського обліку / Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл. – М.: Фінанси та статистика, 1999. – 496 с.
3. Линник О. І. Застосування міжнародного досвіду підготовки звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) / О. І. Линник, Н. В. Артеменко, О. М. Бондаренко // Дослідження та оптимізація економічних процесів : кол. монографія / ред. О. В. Манойленко. – Харків : НТУ «ХПІ», 2015. – Розд. 1. – С. 69-77
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / Текст Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ), виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2015 року. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2008. – 1008 с.
6. Вахрушина М.А., Міжнародні стандарти фінансової звітності / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова. – М.: Видавництво «Омега-Л», 2011. – 572 с.
7. Директива ЄС № 4 «Про річну фінансову звітність» від 26.06.2013 р. № 2013/34/ЄС
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до підготовки фінансової звітності» від 07.02.2013 р. – № 73.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000 р. № 39 (зі змінами та доповненнями).
10. Інструкція про порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, затв. Наказом Міністерства від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).