

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**ГОРОДНИЦЬКА Ольга Степанівна**

**ПОЗАБАЛАНСОВІ РАХУНКИ: ТЕОРІЯ, МЕТОДИКА ТА  
ПРАКТИКА ОБЛІКУ**

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»**

**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»**

**Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Любар Оксана Олександрівна**

**ВІННИЦЯ – 2019**

## ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудитуКафедра бухгалтерського  
обліку

Затверджую  
 зав. кафедри \_\_\_\_\_ Правдюк Н.Л.  
 «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_ р.

**ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ**

Студенту

Городницькій Ользі Степанівні  
 на тему

«Позабалансові рахунки: теорія, методика та практика обліку»

затверджена Наказом від «12» березня 2019 р., № 41-м

**Календарний план виконання магістерської роботи**

<b>Структура роботи</b>		<b>Термін підготовки</b>
ВСТУП		06.09.19 р.
РОЗДІЛ 1	НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ	06.09.19 р.
РОЗДІЛ 2	СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ	01.10.19 р.
РОЗДІЛ 3	ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ	01.11.19 р.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		07.11.19 р.
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		07.11.19 р.
ДОДАТКИ		07.11.19 р.

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «22» листопада 2019 р.

Завдання видав керівник «08» квітня 2019 р.

\_\_\_\_\_ Любар О.О.

Завдання отримав магістрант \_\_\_\_\_ Городницька О.С.

## АНОТАЦІЯ

**Об'єктом дослідження** є порядок облікового відображення господарських операцій на позабалансових рахунках.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методологічних, організаційних та практичних аспектів обліку операцій на позабалансових рахунках.

**Метою магістерської роботи** є поглиблення теоретико-методичних засад та розробка і наукове обґрунтування практичних рекомендацій щодо напрямків удосконалення обліку операцій і фактів, які відображаються поза балансом.

**Завданнями дослідження** є: визначення місця позабалансових рахунків в системі бухгалтерського обліку, ознайомлення з їх класифікацією; аналіз інформаційних можливостей позабалансових рахунків щодо обліку майна та зобов'язань; вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду нормативно-правового забезпечення обліку операцій на позабалансових рахунках; дослідження особливостей документального оформлення та порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку операційної оренди та активів на відповідальному зберіганні; розгляд практики бухгалтерського обліку операцій із похідними фінансовими інструментами – деривативами; вивчення порядку відображення у бухгалтерському обліку списаних активів; дослідження особливостей організації та методики обліку на інших позабалансових рахунках, а саме: непередбачених активів й зобов'язань; гарантій та забезпечень наданих/отриманих; бланків суворого обліку; амортизаційних відрахувань; виявити проблемні аспекти організації та методики обліку на позабалансових рахунках та розглянути шляхи їх вирішення.

**Одержані результати** варто впроваджувати на підприємстві для покращення ефективності та результативності діяльності.

**Ключові слова:** система, облік, позабалансові рахунки, активи, зобов'язання, оренда, фінансові інструменти, гарантії, забезпечення, дебіторська заборгованість, нестачі, бланки суворого обліку, амортизаційні відрахування.

Магістерська робота містить 118 сторінок, 18 таблиць, 6 рисунків, список використаних джерел включає 169 найменувань, 18 додатків.

## ЗМІСТ

	ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1	НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ	8
1.1.	Бухгалтерський облік як інформаційна система для управління підприємством	8
1.2.	Позабалансові рахунки в системі бухгалтерського обліку	13
1.3.	Вітчизняний та зарубіжний досвід нормативно-правового забезпечення обліку операцій на позабалансових рахунках	24
РОЗДІЛ 2	СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ	39
2.1.	Організація та методика обліку орендованих необоротних активів	39
2.2.	Організація та методика обліку активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні	46
2.3.	Організація та методика обліку зобов'язань по укладених контрактах	52
2.4.	Організація та методика обліку списаних активів	58
2.5.	Організація та методика обліку на інших позабалансових рахунках	65
РОЗДІЛ 3	ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ	75
3.1.	Удосконалення організації та методики обліку на позабалансових рахунках	75
3.2.	Імплементация міжнародного досвіду обліку операцій на позабалансових рахунках	88
	ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	97
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	103
	ДОДАТКИ	119

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Розвиток ринкової економіки в Україні, розширення міжнародних економічних зв'язків зумовили значні зміни в системі бухгалтерського обліку, яка є однією з найважливіших складових в управлінні процесами господарювання на рівні підприємства, держави і міжнародної діяльності. Постійно зростають вимоги до бухгалтерського обліку як до упорядкованої системи збору, нагромадження, реєстрації, узагальнення та впорядкування інформації про засоби підприємства, їх рух та причинно-наслідковий зв'язок. Потреба створення повної і чіткої інформаційної системи управління зумовлює постійний пошук у галузі формування облікових даних. Важливим є кожен її елемент та його наявні і потенційні інформаційні можливості [7, с. 166].

Систематизація інформації про господарські операції, які мають місце на підприємстві, здійснюється з використанням рахунків бухгалтерського обліку. Причому різні факти господарського життя відображаються як на балансових, так і на позабалансових рахунках. На балансових рахунках узагальнюється інформація щодо об'єктів, які належать підприємству на правах власності, залишки по цих рахунках відображаються у балансі підприємства на звітну дату. Об'єкти бухгалтерського обліку, що належать підприємству на правах володіння і розпорядження майном знаходять своє відображення на позабалансових рахунках, залишки по яких не включаються до балансу підприємства, про те наводяться у спеціальній звітності [75, с. 174].

Незважаючи на те, що інформація позабалансового обліку не використовується для складання фінансової звітності та для розрахунку показників, що характеризують фінансовий стан підприємства (фірми), його ведення є обов'язковим та входить до загальної системи бухгалтерського обліку. Завдяки веденню позабалансового обліку забезпечується реальне відображення економічного стану підприємства, він дозволяє чітко відокремити власні об'єкти від невластних, підтверджує або спростовує облікову інформацію суб'єкта господарювання, що надав ці активи у тимчасове користування чи на зберігання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематика значення позабалансового обліку та вдосконалення методичних рекомендацій щодо його ведення порушувалась у роботах низки вітчизняних науковців: Бачинського В.І. [4], Білинської Н.Є. [7-9], Боримської К.П. [11], Головацької С.І. [16], Здирко Н.Г. [43], Здреника В.С. [44-46], Кірейцева Г.Г. [57-58], Корягіна М.В. [64], Лебедик Г.В. [64], Литвинчук І.В. [74-76], Любар О.О. [80-83], Онищенко В.П. [207], Палія В.Ф. [111], Подолянчук О.А. [117], Правдюк Н.Л. [135], Пушкаря М.С. [146-147], Сопка В.В. [150], Шигун М.М. [167] та інших.

Одержані упродовж тривалого часу результати теоретичних і практичних розробок з удосконалення обліку операцій на позабалансових рахунках позитивно вплинули на розвиток вітчизняної теорії обліку. Разом з тим залишається низка проблем методологічного і практичного характеру, які потребують подальших досліджень.

**Мета і завдання дослідження.** Відсутність належної уваги більшості науковців, власників підприємств і працівників бухгалтерських служб до інформаційного забезпечення управління об'єктами позабалансового обліку визначило мету дослідження, а саме поглиблення теоретико-методичних засад та розробку і наукове обґрунтування практичних рекомендацій щодо напрямків удосконалення обліку операцій і фактів, які відображаються поза балансом.

Виходячи з мети, виокремлено основні завдання дослідження:

- визначити місце позабалансових рахунків в системі бухгалтерського обліку, ознайомитись з їх класифікацією;
- проаналізувати інформаційні можливості позабалансових рахунків щодо обліку майна та зобов'язань;
- вивчити вітчизняний та зарубіжний досвід нормативно-правового забезпечення обліку операцій на позабалансових рахунках;
- дослідити особливості документального оформлення та порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операційної оренди та активів на відповідальному зберіганні;
- розглянуто практику бухгалтерського обліку операцій із похідними фі-

нансовими інструментами – деривативами (форвардними і ф'ючерсними контрактами, опціонами);

– охарактеризувати порядок відображення у бухгалтерському обліку списаних активів;

– ознайомитися з особливостями організації та методики обліку на інших позабалансових рахунках, а саме: непередбачених активів й зобов'язань; гарантій та забезпечень наданих/отриманих; бланків суворого обліку; амортизаційних відрахувань;

– виявити проблемні аспекти організації та методики обліку на позабалансових рахунках та розглянути шляхи їх вирішення.

**Об'єктом дослідження є** порядок облікового відображення господарських операцій на позабалансових рахунках.

**Предметом дослідження є** сукупність теоретичних, методологічних, організаційних та практичних аспектів обліку операцій на позабалансових рахунках.

**Методи дослідження.** В процесі написання магістерської роботи автором опрацьовано та узагальнено теоретичний та практичний матеріал із обраної тематики з використанням загальнонаукових та специфічних методів пізнання: для визначення місця позабалансових рахунків у системі бухгалтерського обліку – застосовано методи теоретичного узагальнення і порівняння; для дослідження якості обліку операцій на позабалансових рахунках і розроблення методичного підходу до їх класифікації у системі управління підприємством – методи комплексного та системного підходів; для обробки масивів статистичної інформації – статистичні методи. Метод спостереження використовувався для визначення стану об'єкта обліку на досліджуваному підприємстві.

**Теоретичну та інформаційну базу роботи складають:** стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань бухгалтерського обліку операцій на позабалансових рахунках, законодавчі й нормативні документи, матеріали науково-практичних конференцій та круглих столів, періодичні видання з питань управління, економіки, обліку, контролю та аналізу. Також використані

документальні дані первинного та синтетичного обліку, фінансова звітність ТОВ «Два Океани».

**Одержані результати** можуть бути використані у процесі управління об'єктами позабалансового обліку для забезпечення контролю та ухвалення ефективних управлінських рішень.

**Практичне значення результатів дослідження.** Одержані результати спрямовані на підвищення рівня організації та ведення обліку операцій на позабалансових рахунках. Впровадження запропонованих рекомендацій дасть необхідний імпульс і сприятиме зростанню якості облікової інформації. Результати магістерської роботи можуть бути використані при веденні обліку операцій на позабалансових рахунках в ТОВ «Два Океани» м. Вінниця Вінницької області та іншими суб'єктами господарювання.

**Структура та обсяг магістерської роботи.** Магістерська робота містить сторінок, таблиць, рисунок, список використаних джерел включає найменування, додатків.



## РОЗДІЛ 1

### НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ

#### **1.1. Бухгалтерський облік як інформаційна система для управління підприємством**

Ефективність діяльності підприємства, насамперед, залежить від ефективності прийнятих керівництвом управлінських рішень. Відповідно прийняття ефективних рішень обумовлюється якістю інформаційного забезпечення. Бухгалтерський облік за своєю суттю є визначальною складовою, основою інформаційної системи підприємства, основним завданням якого є формування релевантних інформаційних потоків для задоволення потреб широкого кола користувачів. Разом з тим, бухгалтерський облік доцільно розглядати не лише з позиції джерела інформації, але і з позиції складної системи, що має великий набір елементів, які, в свою чергу, здійснюють різноаспектний вплив на систему управління підприємством [24].

У філософському розумінні система (від грец. – ціле, складене з частин; з'єднання) має довгу історію. Перші уявлення про систему виникли в античній філософії, яка висунула тлумачення цього поняття як упорядкованості й цілісності буття. Грецькі філософи Евклід, Платон, Аристотель, а також стоїки розробляли ідею системності знання (логіка, геометрія). Уявлення про системність буття були розвинені в концепціях Б. Спінози і Г. Лейбніца, К. Ліннея, Г. Галілея, І. Ньютона, У. Гамільтона, П. Лапласа. Філософи нового часу використовували поняття системи для наукових досліджень (І.Г. Ламберт), проте деякі з них заперечували системність знання (Е.Б. Кондільяк). Класична філософія продовжила дослідження знання як системи: згідно з І. Кантом наукове знання є системою, у якій ціле головує над частинами; Ф. Шеллінг і Г. Гегель трактували системність пізнання як найважливішу вимогу діалектичного мислення. Філософське мислення кінця XIX – початку XX ст. характеризується застосу-

ванням поняття системи в різних галузях пізнання (теорія еволюції, теорія відносності, квантова фізика, структурна лінгвістика та ін.) [105, с. 113-114].

Запропонована Л. фон Берталанфі в 30-ті роки ХХ ст. будова «загальної теорії систем» стала спробою узагальнити дослідження проблематики систем.

Відтоді з'явилося багато різноманітних підходів до визначення поняття «система». В 50-70-ті роки ХХ ст. було запропоновано ряд нових підходів до побудови Загальної теорії систем такими науковцями як, М. Месарович, Л. Заде, Р. Акофф, Дж. Клір, А.І. Уйомов, Ю.А. Урманцев, Р. Калман, С. Бір, Е. Ласло, Г.П. Мельников та ін. Загальною рисою цих підходів була розробка логіко-концептуального і математичного апарату системних досліджень. Методологія системного мислення, яка розробляється в Московському методологічному гуртку Г.П. Щедровицьким, його учнями і співробітниками є подальшим продовженням і розширенням Загальної теорії систем [168].

Фон Берталанфі вів поняття і дослідив відкриті системи – системи, які постійно обмінюються речовиною і енергією з зовнішнім середовищем. Подальші, в формуванні та становленні системології всі системи всесвіту не є ізольовані, а тому всі системи є відкритими. Ізольованість систем можна вважати лише в модельному, чи в відносно ізольованому стані.

В порядку розвитку науки про системи, системність, системологія формувалась завершуючи вірогідність та варіативність системного підходу контрастуючи однозначними вивіреними базовими категоріями та алгоритмом системогенезу. Саме визначення об'єктів та методів і свідчать про зрілість науки.

Протягом більш ніж 70 років поняття «система» тлумачать із допомогою різних характеристик, прагнучи наукового пізнання предмета. На кожному етапі пізнання змінювались уявлення про предмет та відповідно змінювались визначення системи.

Л. фон Берталанфі представляв систему, як «комплекс елементів, що перебувають у взаємодії» [5].

Вільям Росс Ешбі – англійський психіатр, фахівець з кібернетики, піонер у дослідженні складних систем, під системою розумів «щось таке, що може

змінюватися з плином часу», «будь-яка сукупність змінних.., властивих реальній машині» [26].

На переконання Холл А.Д., Фейджін Р.Е., «система – це безліч об'єктів разом із стосунками між об'єктами і між їх атрибутами (властивостями)» [159].

По словах Месаровича, «теорія систем є науковою дисципліною, яка вивчає різні явища, відволікаючись від їх конкретної природи, і ґрунтується лише на формальних взаємозв'язках між різними складовими їх чинниками і на характері їх змін під впливом зовнішніх умов» [91].

Предметом досліджень в рамках цієї теорії є вивчення [91]:

- різних класів, видів і типів систем;
- основних принципів і закономірностей поведінки систем (наприклад, принцип вузького місця);
- процесів функціонування і розвитку систем (наприклад, еволюція, рівновага, адаптація, регенерація, надповільні процеси, перехідні процеси).

У межах теорії систем характеристики будь-якого складно організованого цілого розглядаються крізь призму чотирьох фундаментальних визначальних чинників [91]:

- пристрій системи;
- її склад (підсистеми, елементи);
- поточний глобальний стан системної обумовленості;
- середовище, у межах якого розгортаються всі її організуючі процеси.

За визначенням Л.А. Блюменфельда, «системою» називається сукупність у будь-який спосіб виокремлених із середовища реальних чи уявних елементів.

Учений вважає, що така сукупність буде системою, якщо:

- 1) задані зв'язки, що існують між цими елементами;
- 2) кожний з елементів усередині системи вважається неподільним;
- 3) зі світом поза системою система взаємодіє як ціле;
- 4) при еволюції в часі сукупність буде вважатися одною системою, якщо між її елементами в різні моменти часу можна провести однозначну відповідність [149].

Розглядаючи різні погляди на поняття «система», В.М. Садовський та Е.Г. Юдін роблять правильне зауваження, зазначаючи, що застосування терміну «система» «різними авторами і в різних науках суттєво відрізняється один від одного – і не тільки за приписаними їм значеннями, але й, що більш важливо, за покладеними в їх основу змістовним та формальним принципами: нерідко в їх використанні просто віддають данину моді чи виходять із надзвичайно широкого розуміння зміни характеру досліджуваних об'єктів; іноді під їх застосування підводять філософську та загальнонаукову базу. Якщо врахувати, що практично кожний дослідник системних проблем спирається на своє розуміння поняття «система» ... то ми опинимося перед фактично безмежним морем відтінків у тлумаченні цього поняття» [148].

Учені вважають, що більш правильно говорити про певну родину понять «система», які належать до різних класів системних об'єктів. З методологічної точки зору найбільш перспективним видається змістовний шлях визначення поняття «система» через взаємопов'язану послідовність ознак, коли додавання кожної окремої ознаки дедалі більше обмежує клас об'єктів, що підпадають під визначення, але разом із тим об'єкти, що залишаються, отримують дедалі більш розгорнуту змістовну характеристику [10].

Бухгалтерський облік є системою, оскільки він має ознаки, властиві системі – наявність зв'язків (в тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів.

Застосування терміну «система» щодо бухгалтерського обліку відрізняється неоднозначністю тлумачення, що призводить до плутанини та непорозуміння і вимагає дослідження сутності бухгалтерського обліку з позицій системної методології.

Так, Палій В.Ф. і Соколов Я.В. наголошують, що бухгалтерський облік можна розглядати виключно як систему; по-перше, він базується на певних постулатах; по-друге, висновки, які можна зробити з його даних, впливають безпосередньо з життя, з цих постулатів; і по-третє, бухгалтерський облік пока-

зує і може показувати не що було і що буде в господарстві, а тільки те, що отримало відображення під час виконання умов постулатів [111].

Представники англо-американської школи бухгалтерського обліку Грей С.Д. і Нідлз Б.Е. також розглядають бухгалтерський облік як систему, що вимірює, обробляє та передає інформацію про підприємство [21, с. 3]. На переконання Ловінської Л.Г., бухгалтерський облік є штучно створеною системою, яка функціонує відповідно до встановлених правил (стандартів) на потребу певному колу користувачів [77, с. 19].

За системним підходом кожна система складається з елементів, між якими утворюються міцні зв'язки. Відповідно уточнення структури системи бухгалтерського обліку дозволяє визначити природу таких елементів та специфіку взаємозв'язків між ними [64, с. 224].

Кузьмінський Ю.А. систему бухгалтерського обліку визначає як сукупність методів та методик їхнього застосування, форм, за якими він ведеться [66, с. 11]. Маренич Т.Г. розглядає систему бухгалтерського обліку як сукупність методологічних, методичних, організаційних, техніко-технологічних, економічних засобів і методів, інструментів та важелів впливу на одержання та перетворення економічної інформації [86, с. 25]. На переконання Правдюк Н.Л., облікова система розкривається через загально визнані об'єкти, категорії, принципи і показники, визначені нормами і правилами національних облікових стандартів [135, с. 186].

До елементів системи бухгалтерського обліку Пушкар М.С. відносить носії інформації, рахунки, подвійний запис, оцінку господарських фактів, калькуляцію, інвентаризацію, бухгалтерський баланс, звітність, реєстри бухгалтерського обліку, форми обліку, способи обробки інформації [146, с. 42]. На думку Гоголь Т. елементами системи бухгалтерського обліку є предмет, суб'єкт, об'єкт дослідження, які взаємодіють у рамках цілісної системи, встановлюють між собою стійкий внутрішній зв'язок, формуючи структуру цієї системи [17, с. 155].

Незважаючи на те, що більшість науковців схиляється до розгляду бухгалтерського обліку як системи, кожен з них пропонує власний склад елементів такої системи.

На погляд Олійник Я. В., визначення терміну «система» в галузі бухгалтерського обліку має відображати морфологічну, структурну, функціональну й інформаційну єдність закономірності будови та функціонування бухгалтерського обліку. Визначення останнього як системи має бути не лише універсальним, ураховувати загальність системних властивостей і закономірностей обліку, а й базуватися на загальному понятті системи [105, с. 114].

Підтримуючи думку попереднього автора, ми рахуємо, що системою бухгалтерського обліку є впорядкована сукупність взаємопов'язаних елементів, об'єднаних із метою інформаційного забезпечення тактичного і стратегічного управління господарською діяльністю на мікро- й макро рівні суспільства.

При цьому під елементами слід розуміти елементи методу бухгалтерського обліку, якими традиційно визнаються документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс, бухгалтерська звітність [164].

## **1.2. Позабалансові рахунки в системі бухгалтерського обліку**

Бухгалтерський облік відображає факти господарського життя у вартісному вимірі, за його допомогою здійснюється відображення на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій, що відображають стан та рух активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів. «Бухгалтерський рахунок є інструментом поточного відображення руху вартості об'єктів (активів) та зміни власності суб'єктів права власності (пасивів). Рахунок, як бухгалтерська категорія – рахунок бухгалтерського обліку, – є центральним у побудові системи бухгалтерського обліку» [150, с. 95].

Призначення рахунків бухгалтерського обліку – це реєстрація, групування, накопичення, узагальнення, зберігання, контроль і передача інформації щодо змін в об'єктів бухгалтерського обліку і господарських процесів, які відбу-

ваються на підприємстві. Застосування рахунків як одного із елементів методу бухгалтерського обліку дає можливість в спрощеній формі екстраполювати всі факти господарського життя і представляти дані про них в зручному для користувача вигляді. У підтвердження цього Максимов В.Ф. зазначає, що «на рахунку накопичується інформація, яка потім узагальнюється та використовується для складання різних зведених показників та звітності. На рахунках постійно накопичується інформація для прийняття управлінських рішень. Тобто рахунки – це система збереження цієї інформації в бухгалтерському обліку» [84].

В 70-х роках ХХ століття, вивчаючи функції рахунків бухгалтерського обліку Німчинов П.П. підкреслював, що « за допомогою рахунків, по-перше, здійснюється систематизація господарських операцій за економічно однорідним змістом у якісно однорідні групи; по-друге, обліковуються за цими ж групами наявність і рух засобів, джерел їх утворення; по-третє, здійснюється поточний контроль за господарськими операціями, станом засобів та їх джерел і тим самим забезпечується контроль за збереженням соціалістичної власності» [102].

В 90-х роках ХХ століття, Кірейцев Г.Г. досліджуючи розширення функцій бухгалтерського обліку зазначав, що «підґрунтя для посилення пізнавальної і контрольної функцій, що відповідало новому рівню соціально-економічних відносин і поширювало інформаційні можливості управління господарською діяльністю склало застосування бухгалтерських рахунків і подвійного запису» [57]. Він же у 2000 році акцентував увагу на значимості рахунків бухгалтерського обліку при реалізації науково-пізнавальної та прогностичної функцій бухгалтерського обліку [58].

Шигун М. М. і Боримська К.П. в першому десятилітті ХХІ століття вказували на те, що « в сучасних умовах, не заперечуючи значення рахунків в реалізації контролю за станом і рухом майна, даний елемент методу бухгалтерського обліку поглиблюється, виконує ще цілу низку функцій, що є об'єктивним результатом трансформаційних перетворень відносин власності. За умов, коли домінуючим об'єктом власності стає інформація, яка втілює у собі переважно витрати інтелектуальної робочої сили, власність на матеріальні засоби вироб-

ництва перестає бути основною умовою високого достатку; запорукою життєвого успіху стає не власність, а організація, не володіння, а користування, не здатність присвоїти, а здатність застосувати ті чи інші засоби в умовах виробництва. Через реалізацію контрольної функції рахунків бухгалтерського обліку, насамперед, в розв'язанні конфліктів між управлінцями та власниками, поглиблюється соціальна функція рахунків» [167].

Процес господарювання пов'язаний із постійною зміною активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів. Для отримання інформації про початковий стан об'єктів обліку, їх зміну та кінцевий стан необхідна інформація, що створюється за допомогою спеціального прийому – доказу здійснення господарської операції. Таким специфічним прийомом бухгалтерського обліку є бухгалтерський рахунок. На кожний факт господарського життя – явище або процес – відкривається окремий рахунок бухгалтерського обліку; інформація за однорідними господарськими операціями групується та узагальнюється. Так виникає ієрархічна побудова рахунків, коли на аналітичних рахунках відображається деталізована інформація про факти господарського життя, за конкретними ознаками – вона узагальнюється на субрахунках, і, у найбільш узагальненому вигляді знаходить своє відображення на рахунках синтетичного обліку [67, с. 90].

Ієрархічна підпорядкованість між рахунками бухгалтерського обліку в узагальненому вигляді може бути відображена за наступною схемою: аналітичний рахунок → субрахунок → синтетичний рахунок.

У свою чергу російський вчений Медведєв М.Ю. піддав критиці традиційний підхід до деталізації інформації на рахунках бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій. Він стверджував, що [89]:

1) по-перше, визначення переліку бухгалтерських рахунків до початку облікового процесу на підприємстві та закріплення їх на законодавчому рівні є анахронізмом бухгалтерського обліку, який зменшує релевантність даних бухгалтерського обліку у процесі прийняття рішень. Вчений зазначає, що недоліком діючої облікової методології є те, що вона намагається оперувати рахунками не



на підсумковому етапі облікового процесу – етапі побудови звітів, а на початковому етапі – етапі реєстрації інформації. Тому виникають численні помилки, пов'язані зі спробами класифікувати об'єкти ще до їх реєстрації, тоді як класифікувати об'єкти необхідно після їх реєстрації, при побудові звітних форм;

2) по-друге, визначаючи інформаційні технології пріоритетним чинником, що впливає на систему бухгалтерського обліку, вчений стверджує, що побудова синтетичного та аналітичного обліку має здійснюватися наступним чином. Вчений обґрунтовує побудову системи бухгалтерського обліку виходячи із сучасного погляду на інформацію: ідентифікатор (скажімо, порядковий номер) позначає об'єкт, ознаки характеризують даний об'єкт в якості його окремих властивостей. Таким чином, є сам об'єкт і властивості, що його характеризують, а групувати об'єкти можна за будь-яким критерієм. Виходячи із цього, потрібен не План рахунків, а повний перелік рівнозначних аналітичних ознак, які однозначно визначають усі характеристики зареєстрованих об'єктів. Такий підхід не потребує рахунків та субрахунків для ведення бухгалтерського обліку, а тим паче закріплення їх переліку на законодавчому рівні у Плані рахунків. Групувати об'єкти бухгалтерського обліку доцільно на етапі формування звітної інформації, а не на етапі її реєстрації.

Використання такого підходу при побудові системи бухгалтерського обліку, на думку, М.Ю. Медведєва, зумовить те, що «через деякий час про рахунки бухгалтерського обліку забудуть усі, крім професійних істориків бухгалтерського обліку» [89].

Проте, не усі науковці розглядають рахунки бухгалтерського обліку як рудимент облікової системи. Багато досліджень вітчизняних вчених обґрунтовують важливість у системі бухгалтерського обліку даного поняття і присвячені вдосконаленню рахунків бухгалтерського обліку відповідно до вимог інформаційної економіки.

Скажімо, Легенчук С.Ф. і Боримська К.П. підкреслюють, що в умовах трансформаційних змін в економіці доцільним є розширення об'єктів бухгалтерського обліку, що відображаються на його рахунках. Доводячи, вплив на ді-

яльність підприємства як внутрішніх, так і зовнішніх факторів вченими обґрунтовано необхідність відображення на рахунках бухгалтерського обліку складових внутрішнього та зовнішнього середовища. Вчені зазначають, що «до перспектив розвитку системи рахунків бухгалтерського обліку в контексті економічних змін (інформатизації суспільства, зростання значення соціального, клієнтського та екологічного капіталів) належить необхідність поглиблення предметного наповнення рахунків бухгалтерського обліку, передбачаючи важливість облікового відображення на них об'єктів частин зовнішнього середовища» [11; 70].

Таким чином, беззаперечним є факт, що на рахунках бухгалтерського обліку мають відображатися об'єкти бухгалтерського обліку, які «віддзеркалюють» факти господарського життя господарюючого суб'єкта, однак, для отримання інформації про стан і зміни зазначених об'єктів виникає потреба дослідити форму запису інформації щодо них.

В процесі еволюції бухгалтерського обліку застосовувалися різноманітні форми запису облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку: проста (уніграфічна), диграфічна (подвійна), потрійна, матрична. Кожна із зазначених форм запису бухгалтерського обліку сформована була під дією об'єктивних і суб'єктивних чинників, використовувалася з метою досягнення конкретної мети і довела свою «життєздатність» (або «нежиттєздатність») на певний історичний момент.

Уніграфічна форма запису облікових даних, на думку вчених, була поширена в Стародавньому Світі [110]. Порівняно із іншими країнами того часу, облікова практика Стародавнього Єгипту знаходилася на високому рівні, адже основним її призначенням було збереження державного майна і контроль за його використанням.

В Стародавньому Світі іще одним із центрів розвитку бухгалтерського обліку виступав Стародавній Вавилон. В Законах Хаммурапі – вчені-обліковці вбачають початок нормативного регулювання обліку, оскільки саме ці, обов'язкові до виконання правила зобов'язували – купців самостійного

здійснювати облік наявного майна; храми додержуватися державної системи рахівництва; здійснювати видачу грошей із складанням боргової розписки.

Розвиток грошово-кредитних відносин визначив особливості розвитку в Стародавній Греції облікової думки. На той час найбільшою кредитною установою був Дельфійський храм, у якому детально обліковувалися доходи і витрати, які мали місце протягом періоду і порівнювалися – так визначався «фінансовий результат».

В контексті зазначеного можна зробити висновок, що облік в найдавніші часи використовувався як система показників, які відображали кількісне співвідношення двох елементів чи сторін будь-якої діяльності (доходів та видатків держави, вхідних та вихідних грошових потоків), подвійний запис у бухгалтерському обліку при цьому ще не використовувався.

Циганков К.Ю. виникнення і застосування подвійного запису в практиці ведення обліку відносить до періоду існування Римської імперії. Науковець обґрунтовує, що у Стародавньому Римі були присутні всі чинники, які зумовлюють появу подвійного запису в бухгалтерському обліку. На переконання Циганкова К.Ю., «подвійний запис виник не у сфері підприємницької діяльності господарюючих суб'єктів, а через державну необхідність формування обліку для розрахунку капіталу та прибутку у фіскальних цілях. Така ситуація могла виникнути лише за умови сильної держави, що мала місце у Стародавньому Римі» [163].

Рахуючи аргументи Циганкова К.Ю. щодо передумов виникнення подвійного запису достатньо вагомими і досліджуючи розвиток економіки Китаю, Поленова С.М. висловлює припущення щодо можливості виникнення подвійного запису в Стародавньому Китаї. При цьому вона наводить наступні аргументи [118]:

- 1) існування сильної держави;
- 2) використання балансового методу для фіскальних потреб;
- 3) наявність методики, за допомогою якої у грошовому виразі відображувалися податки населення;
- 4) відображення доходів та видатків бюджету за балансовим методом.

Але, автором подвійної бухгалтерії традиційно вважають італійця Луку Пачолі, який у Трактаті «Про рахунки та записи» (1494 р.) виклав основні підходи до ведення подвійної бухгалтерії. Луку Пачолі рахують «батьком бухгалтерії», позаяк він вперше: теоретично обґрунтував подвійний запис та визначив суть понять «дебет» і «кредит», хоча сам він цими термінами не користувався; створив персоналізовану модель обліку і тим самим забезпечив можливість його правового забезпечення; сформулював головні засади бухгалтерського обліку як самостійної галузі науки; поширив систему бухгалтерського обліку на все господарське життя, не обмежуючись, як його попередники, діяльністю окремого підприємства; запровадив у бухгалтерський облік головні принципи моделювання; об'єднав у одне ціле подвійний запис і окремі поточні рахунки [85].

Після оприлюднення «Трактату про рахунки та записи» розвиток подвійної бухгалтерії відбувався швидкими темпами у розрізі різних облікових шкіл та теорій. Результатом праці вчених-обліковців та обліковців-практиків попередніх століть стало використання подвійного запису у бухгалтерському обліку до початку ХХІ століття. Проте, були і дотепер продовжуються спроби знайти більш досконалий спосіб запису облікових даних, який має прийти на зміну диграфічній бухгалтерії [67, с. 92].

Розробкою «потрійної» бухгалтерії в ХІХ столітті займався Єзерський Ф.В. Він свою теорію в «Теорії торгового рахівництва за новою схемою». Ця форма називається «потрійною» через те, що [104]:

- 1) передбачає три паралелі: запис (хронологічний), облік (систематичний), звіт (зведений);
- 2) реєстрація фактів господарської діяльності здійснюється за трьома групувальними сукупностями: надходження, видаток, залишок;
- 3) для реєстрації використовуються три види документів: первинні, Журнал (Книга обліку), Звіт;
- 4) в обліку використовуються три рахунки: «Цінності», «Каса» та «Капітал». Проте, така форма рахівництва не набула широкого розповсюдження.

Власний варіант «потрійної» бухгалтерії, призначений для розмежування даних фінансового і податкового обліку в 1962 році запропонував Ховард П. Джонсон. Він зробив наступну пропозицію – додати третю графу у журнал обліку господарських операцій з метою обчислення оподаткованого доходу.

Японський вчений Іджірі Ю. в 1972 році зробив пропозицію інтегрувати бухгалтерський облік і фінансовий аналіз. З цією метою він розробив власну систему додаткових рахунків і розширив форму подвійного бухгалтерського запису до потрійної.

Система потрійного відображення фактів господарського життя у працях вітчизняних вчених знайшла своє відображення у праці Легенчука С.Ф. і Боримської К.П. [70]. Науковці рекомендують виділяти статичну, динамічну і каталактичну моделі рахунків бухгалтерського обліку, на їх основі складається баланс, який включає розширений перелік об'єктів, що, на їх думку, дає можливість зробити баланс більш інформативним для прийняття рішень.

Ще одними здобутками науковців у цьому напрямі, враховуючи європейсько-японський досвід розвитку матричної системи обліку, можна вважати на працювання Колваха О.І., який запропонував новаторський підхід ситуаційного матричного моделювання бухгалтерського обліку, що компактно описує обліковий процес [166]:

- 1) первинним обліковим записам – проводкам і журналу операцій, який формується на їх основі, ставляться у відповідність їх еквівалентні образи у вигляді матриць;
- 2) операціям з перетворення первинних даних у балансові звіти ставляться у відповідність їх еквіваленти в системі операцій матричної алгебри;
- 3) в'язок вхідних і вихідних сальдо встановлюється за допомогою основного рівняння бухгалтерського обліку в матричній формі;
- 4) перетворення основного рівняння за допомогою операцій матричної алгебри дають змогу знайти формули для вирішення завдання формування балансових звітів у системі матричної алгебри;

5) ці матричні формули і є еквівалентами зв'язків показників, представлених у відповідних таблицях балансових звітів, у будь-якій системі фінансового обліку, що ґрунтується на методі подвійного запису.

Далі вивчимо погляди вчених та науковців щодо класифікації рахунків бухгалтерського обліку.

Класифікація – це один із методів дослідження, який широко використовується в економіці для розподілу предметів, явищ, понять, питань, які вивчаються, на групи, класи, ґрунтуючись на їх загальних ознаках. За допомогою цього методу питання, явища, поняття, які вивчаються, узагальнюються за найбільш важливою ознакою спочатку у великі групи (класи); потім ці групи в процесі їх осмислення поділяють на більш дрібні та доходять до елементарних частин. Застосовується цей метод, по-перше, для полегшення орієнтування в явищах, які вивчаються, по-друге, для всебічного та більш глибокого їх пізнання. З цією метою класифікація використовується і в бухгалтерському обліку. [103, с. 8].

Для класифікації рахунків бухгалтерського обліку історично виділилися найбільш істотні дві ознаки: економічна і структурна. Підхід до класифікації рахунків за економічною ознакою показує сутність того, що відображається на рахунках бухгалтерського обліку. Структурна ознака класифікації передбачає, що рахунки групують за ознаками їх побудови, тобто враховують, що обліковується за дебетом та кредитом рахунку. Класифікуючи рахунки згідно цього підходу за основу визначають не те що обліковується на рахунку, а як повинно обліковуватися, з метою досягнення визначених підприємством цілей і отримання показників, необхідних для захисту власності, контролю за виконанням поставлених завдань і управління підприємством в цілому [74, с. 60].

Існує велика кількість думок щодо класифікації рахунків. Однак з розвитком бухгалтерського обліку як науки, з узагальненням методів, принципів і прийомів, за допомогою яких робилися спроби класифікувати рахунки, вчені дійшли висновку, що єдиної класифікації рахунків бути не може. Але її важливість є очевидною.

Науковці у своїх працях з бухгалтерського обліку пропонують різні підходи до класифікації рахунків в розрізі різних ознак (груп) (таблиця 1.1) (Додаток А).

Як бачимо, існує значна кількість думок щодо класифікації рахунків. Проте із розвитком бухгалтерського обліку як науки, із узагальненням методів, принципів та прийомів, за допомогою яких вчені робили спроби класифікувати рахунки, вони дійшли висновку, що єдиної класифікації рахунків бути не може. Однак важливість її є очевидною.

Групу позабалансових рахунків науковці розглядають дуже вузько. Тільки 13 науковців [2, 3, 14, 15, 55, 78, 79, 103, 112, 147, 165] із 19 виділяють у складі класифікаційної ознаки позабалансові рахунки.

Розглядають групу позабалансових рахунків з позиції структурної ознаки класифікації рахунків такі науковці, як Ануфрієв В.Е. [2, с. 72], Бабаєва Ю.А. [3, с. 102], Галаган А.М. [15, с. 124], Кіпарісов Н.А. [55, с. 51-52], Лозинський А.І. [78, с. 68], Лузін А.Л. [79, с. 6], Німчинов П.П. [103, с. 16,38], Палій В.Ф. і Соколов Я.В. [112, с. 94-95, 100, 104], Чацкіс Е.Д. та Лисюк А.Н. [165, с. 96], Фараджев А.К. [154, с. 58].

Позабалансові рахунки по відношенню до балансу розглядають такі вчені, як Вайсман М.З. [14, с. 6063], Галаган А.М. [15, с. 124], Кіпарісов Н.А. [55, с. 51-52], Лозинський А.І. [78, с. 68], Лузін А.Л. [79, с. 6], Палій В.Ф. і Соколов Я.В. [112, с. 94-95, 100, 104].

Вайсман М.З. у складі позабалансових рахунків виокремлює два їх види, що призначені для контролю за зобов'язаннями і для внутрішньогосподарського контролю (нагляду) [14, с. 60-63].

Пушкар М.С. підкреслює, що позабалансові рахунки складають одну групу, однак визначає їх економічний зміст та у його межах виокремлює дві групи позабалансових рахунків: за розміщенням засобів та цільовим призначенням (актив) та за джерелами формування засобів і цільовим призначенням (пасив) [147, с. 7].

Позабалансові рахунки найширше в своїх працях розглядають Палій В.Ф. і Соколов Я.В. Вони всі позабалансові рахунки класифікують за такими видами [112, с. 94-95, 100, 104]:

- депозитно-майнові;
- операційно-контрольні;
- умовних прав і зобов'язань;
- можливих змін у складі засобів, їх джерел і результатів господарської діяльності.

Розглянувши погляди науковців щодо виділення в складі класифікаційної ознаки групи рахунків по відношенню до балансу, ми не змогли отримати відповідь на питання, в чому ж різниця між позабалансовими і небалансовими рахунками. Оцінка праць свідчить про суттєві розбіжності щодо визначення позабалансових і небалансових рахунків. Деякі автори ці поняття навіть ототожнюють. Основна проблема, на погляд Литвинчук І.В., полягає у неправильному перекладі наукових праць з російської мови, оскільки російські автори окремо розглядають «забалансовые счета» і «внебалансовые счета» (таблиця 1.2) (Додаток Б).

Наприклад, Галаган А.М. [15, с. 124] та Лузін А.Л. [79, с. 6] виділяють окремо позабалансові рахунки та небалансові статті. У свою чергу Палій В.Ф. і Соколов Я.В. [112, с. 94-95, 100, 104] ототожнюють ці поняття. Однак, це з огляду об'єктів, що відображаються на цих рахунках, є недоцільним.

Вчені притримуються думки, що на позабалансових рахунках слід відображати майно, що не належить підприємству, проте перебуває в його розпорядженні тимчасово, а записи по небалансових рахунках необхідно здійснювати методом подвійного запису, але при складанні балансу зазначені рахунки виділяти окремо та наводити по них інформацію після балансу. Позабалансові рахунки не відображаються у складі активу чи пасиву балансу, проте виділяються окремими статтями за межами балансу у спеціальній звітності. Небалансові рахунки не мають залишку.



Враховуючи, що діючий План рахунків бухгалтерського обліку передбачає використання рахунків 7, 8 і 9 класів, які є аналогічними до небалансових рахунків, що наводять в своїх працях Галаган А.М. [15, с. 124], Лозинський А.І. [78, с. 68], Пушкар М.С. [147, с. 7], підтримуючи думки інших вчених вважаємо за доцільне розмежовувати поняття «позабалансові рахунки» і «небалансові рахунки». Поняття «позабалансові рахунки» пропонуємо використовувати для обліку цінностей, прав та зобов'язань, достовірну оцінку яких визначити неможливо та існує імовірність не отримання запланованих по них доходів, тобто цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні, умовні права і зобов'язання підприємства, бланки суворого обліку, списані активи та амортизаційні відрахування. В той же час «небалансові рахунки» використовувати з метою обліку витрат підприємства, залишки по яких списуються на рахунок фінансових результатів діяльності.

### **1.3. Вітчизняний та зарубіжний досвід нормативно-правового забезпечення обліку операцій на позабалансових рахунках**

Нормативно-правове регулювання визначається як діяльність держави (уповноважених органів) з видання юридичних норм поведінки людей, обов'язкових для виконання, яка підтримується громадською думкою та забезпечується можливостями державного апарату. Предметом нормативно-правового регулювання є вдосконалення функціонування управлінських інститутів, формалізації взаємовідносин, які складаються в процесі вирішення суспільних та приватних проблем [155, с. 294].

Діяльність у сфері правового регулювання базується на застосуванні методів розроблення та видання юридичних норм, які упорядковують відносини між органами влади та суспільством, громадянами; між органами державного управління згідно з визначеним їх правовим статусом і розподілом повноважень. Це створює умови чіткого регулювання, налагодження та практичного здійснення зв'язків по субординації та координації між всіма учасниками держав-

но-управлінських процесів [151, с. 73].

До форм нормативно-правового регулювання відносяться Конституція, закони, укази Президента, підзаконні правові нормативні акти. До структури правового регулювання включають законодавче регулювання, нормативне визначення елементів, внутрішньо системне нормативне регулювання процесів, самоврядування, правоохоронне регулювання управлінських процесів [23, с. 130-131].

Розглянемо сформованість та цілісність нормативно-правового регулювання обліку операцій на позабалансових рахунках.

Ефективність управління орендними операціями значною мірою залежить від достовірності, оперативності та обґрунтованості інформації про стан орендних відносин на підприємстві. Основним джерелом цієї інформації виступає система бухгалтерського обліку, завдяки якій здійснюється процес її виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі внутрішнім і зовнішнім користувачам. При цьому система бухгалтерського обліку базується на чіткому дотриманні положень чинних нормативних актів, які регулюють орендні операції в Україні.

Нормативно-правова основа регулювання договорів оренди залежить від того, хто є суб'єктами договору – юридичні особи, фізичні особи-підприємці (ФОП) чи фізичні особи.

Якщо підприємство укладає договір оренди із фізичною особою, в цьому випадку застосовуються положення Цивільного кодексу України [162]. Якщо майно орендується у суб'єкта підприємницької діяльності (юридична особа або ФОП), в дію вступають положення Господарського кодексу України [20].

Коли в оренду береться нерухоме або рухоме майно, що знаходиться в державній або комунальній власності, діють норми Закону України «Про оренду державного та комунального майна» [40]. Відбувається передача такої нерухомості в оренду через публічні торги/аукціони (майданчик ProZorro тощо). Зазвичай там умови оренди вже оголошено і вплинути на них не можна. Однак, положення вищевказаного закону можуть поширюватися також на договори оренди іншого нерухомого майна, якщо у договорі прямо не зазначено про

протилежне. Тому з метою уникнення потенційних спорів з приводу застосування/не застосування положень зазначеного закону до укладеного підприємством договору оренди у майбутньому необхідно включати до умов договору відповідне застереження.

Відповідно до ст. 638 ЦК України договір є укладеним, якщо сторони в належній формі досягли згоди з усіх істотних умов договору [162].

Перелік обов'язкових (істотних) умов, що мають бути зазначені в договорі оренди, з урахуванням специфіки нормативно-правового регулювання представимо у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

**Істотні умови договору оренди майна відповідно до чинного законодавства**

Цивільний кодекс України	Господарський кодекс України	Закон України «Про оренду державного та комунального майна»
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Предмет оренди</li> <li>• Інші умови, відносно яких за вимогою хоча б однієї сторони мають бути досягнуті домовленості</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Об'єкт оренди (склад та вартість майна з урахуванням індексації)</li> <li>• Строк, на який укладається договір оренди</li> <li>• Орендна плата з урахуванням індексації</li> <li>• Порядок використання амортизаційних відрахувань</li> <li>• Відновлення орендованого майна та умови його повернення чи викупу</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Об'єкт оренди (склад та вартість майна з урахуванням індексації)</li> <li>• Строк, на який укладається договір оренди</li> <li>• Орендна плата з урахуванням індексації</li> <li>• Порядок використання амортизаційних відрахувань, якщо їх нарахування передбачено законодавством</li> <li>• Відновлення орендованого майна та умови його повернення</li> <li>• Виконання зобов'язань</li> <li>• Забезпечення виконання зобов'язань – неустойка (штраф, пеня), порука, завдаток, гарантія тощо</li> <li>• Порядок здійснення орендодавцем контролю за станом об'єкта оренди;</li> <li>• Відповідальність сторін</li> <li>• Страхування орендарем взятого в оренду майна</li> <li>• Зобов'язання сторін щодо забезпечення пожежної безпеки орендованого майна</li> </ul>

Джерело: сформовано на підставі [20; 40]

Законодавчі основи податкового обліку здійснення лізингових (орендних) операцій, визначення фінансового та оперативного лізингу (оренди) та критерії визнання таких господарських операцій в податковому обліку, а також принципи їх оподаткування регулюються Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. У ньому лізингова (орендна) операція трактується як господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк [116].

Лізингові (орендні) операції здійснюються у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), зворотного лізингу (оренди), оренди житла з викупом, оренди земельних ділянок та оренди будівель, у тому числі житлових приміщень [116].

В Україні бухгалтерський облік орендованих необоротних активів регулюють такі основні нормативні документи, як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку, в т. ч. обліку орендних операцій та складання фінансової звітності в Україні) [30], План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (містить ряд синтетичних рахунків та субрахунків для обліку орендних операцій) [115], Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (встановлює призначення та порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, у т. ч. передбачених для обліку орендних операцій, з метою узагальнення методом подвійного запису інформації щодо наявності та руху активів, капіталу, зобов'язань та фактів фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб) [49], а також Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що регулюють ведення бухгалтерського обліку орендних операцій (таблиця 1.4).

**Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, що регулюють  
ведення бухгалтерського обліку орендних операцій**

Нормативне джерело	Сфера застосування
1	2
1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73 [101].	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Складання фінансової звітності, як визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, має за мету надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.
2. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [124].	Застосовується з метою організації обліку такого виду необоротних активів, як основні засоби. Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
3. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 92 [125].	Визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 131[.].	Визначає методологічні засади формування у обліку інформації про інвестиційну нерухомість і її розкриття у фінансовій звітності.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [130].	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

З 1 січня 2019 року вступив в силу МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» та замінив МСБО (IAS) 17 «Оренда». МСФЗ 16 «Оренда» установлює принципи визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про оренду, забезпечує порядок розкриття орендарями й орендодавцями доречної інформації, що правдиво подає такі операції. Ця інформація є основою, що використовується користувачами фінансової звітності для оцінки впливу оренди на фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки організації. Підприємство має застосовувати МСФЗ 16 щодо всіх договорів оренди й суборенди [99].

Для ефективної діяльності господарюючих суб'єктів, які здійснюють операції з давальницькою сировиною, в межах правового поля необхідна чітка законодавча база.

Визначення давальницької сировини наведено у пп. 14.1.41 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі [116].

Визначення операцій з давальницькою сировиною міститься в пп. 14.1.134 ПКУ. Згідно із зазначеною нормою операція з давальницькою сировиною – операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції [116].

Це визначення було запозичено із Закону № 327, що втратив чинність із 01.06.2012 року. Але відповідні виправлення в ПКУ так внесено і не було, зокрема, щодо посилання на 20 %-ний критерій вартості готової продукції [38].

Проте, цим визначенням необхідно керуватися виключно у податкових цілях. Причому орієнтуватися на нього слід лише у тих випадках, коли в ПКУ передбачаються спеціальні норми саме для операцій із давальницькою сировиною. Зараз це стосується акцизного податку (п. 212.2 ПКУ).

Якщо ж окремих норм для оподаткування давальницьких операцій немає, вони регламентуються загальними правилами, незалежно від того, який відсоток сировини замовника (більше 20 % чи менше) використовується у виготовленні продукції із давальницької сировини.

Договори давальницької переробки окремо не виділені в правове регулювання нормами Цивільного кодексу України й регламентуються загальними

положеннями глави 61 «Підряд». Такі договори відносять до договорів підряду з виконанням роботи з матеріалу замовника (ст. 840 ЦКУ).

З огляду на це, у договорі на переробку давальницької сировини повинні бути зазначені такі відомості (ч. 2 ст. 840 ЦКУ) [162]:

- норми витрат матеріалу;
- строки повернення залишку матеріалу та основних відходів;
- відповідальність підрядника за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків.

Для замовника виготовлена продукція не вважається власною продукцією. Право власності на передані переробникові матеріали та виготовлена продукція належать замовникові, про що необхідно зазначити у договорі.

Замовник, крім грошових коштів, може проводити розрахунки й давальницькою сировиною (матеріалами) або готового продукцією.

Під час здійснення операцій із давальницькою сировиною, підприємство (фірма) згідно договору передає виконавцю робіт сировину, а виконавець проводить її обробку або виробляє із неї готову продукцію, яку у результаті передає постачальнику сировини.

Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності, у т. ч. операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах, здійснюється згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Митним кодексом України, законами України про митне регулювання, Єдиним митним тарифом України та міжнародними договорами України [34; 95; 36].

Митний кодекс України – це кодекс, що визначає засади організації та здійснення митної справи в Україні, регулює економічні, організаційні, правові, кадрові та соціальні аспекти діяльності митної служби України. Чинний Митний кодекс України був прийнятий 13 березня 2012 року за № 4495-VI [95]. Саме з цієї дати втратив чинність спеціальний Закон № 327 [38] і серйозно змінилися правила оформлення на митниці давальницьких операцій, пов'язаних як з вивезенням давальницької сировини на переробку за межі України, так і з її ввезенням для тих же цілей до України. Тепер такі операції в

основному регулюються нормами МКУ.

Єдиний митний тариф України визначається згідно з відповідним законом України та міжреспубліканськими договорами України. Єдиний митний тариф України встановлює на єдиній митній території України оподаткування митом предметів, що ввозяться на територію України або вивозяться з неї. Ставки Єдиного митного тарифу України мають бути єдиними для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності, організації господарської діяльності і територіального розташування, за винятком випадків, передбачених законами України та її міжнародними договорами [34].

Бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною в Україні регулюють такі основні нормативні документи, як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [30], Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [49], а також національні стандарти бухгалтерського обліку, що регулюють ведення бухгалтерського обліку запасів [126].

Традиційними для українського фінансового ринку є операції з первинними фінансовими інструментами, які здобули більш широкого застосування, ніж операції з похідними фінансовими інструментами, які є інновацією, що породжує ряд проблемних моментів. Похідні фінансові інструменти – одна з найскладніших економічних категорій, що відображає відносини, які виникають у процесі перерозподілу фінансових ресурсів між суб'єктами господарювання. Складність таких новітніх для бухгалтерського обліку об'єктів є однією з причин відсутності доступного і методично обґрунтованого порядку обліку похідних фінансових інструментів для суб'єктів господарювання [13, с. 6].

У національних стандартах визначення похідних фінансових інструментів, їх види, оцінку в момент визнання і подальших змін наведено в П(С)БО 13, у системі міжнародних стандартів – у МСБО 32 і 39, МСФЗ 7 і 9.

Згідно з п. 4 П(С)БО 13 похідним є фінансовий інструмент, що відповідає трьома критеріям: розрахунки за ним проводитимуться в майбутньому; його ва-



ртість змінюється в результаті змін процентної ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших базисних змінних; він не потребує початкових інвестицій [129].

Відповідно до додатка А до МСФЗ 9 фінансовий інструмент визнається похідним, якщо відповідає одночасно трьом характеристикам [98]:

1) його вартість змінюється у відповідь на зміну визначеної ставки процента, ціни фінансового інструменту, товарної ціни, валютного курсу, індексу цін або ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, або іншої змінної величини, за умови, що в разі нефінансової змінної величини ця змінна не є специфічною для сторони контракту (іноді її визначають базовою);

2) не потребує первісних чистих інвестицій або первісних чистих інвестицій, менших ніж ті, що були необхідними для інших типів контрактів, які, за очікуваннями, мають подібну реакцію на зміну ринкових чинників;

3) буде погашеним у майбутньому.

Отже, визначення похідного фінансового інструменту ідентичне у національних та міжнародних стандартах. В останніх при цьому надано розширену деталізацію чинників, які впливають на зміну вартості похідних інструментів.

Згідно з § К315 і § К316 МСБО 32 до похідних фінансових інструментів належать фінансові опціони, ф'ючерсні та форвардні контракти, процентні та валютні свопи. Такі фінансові інструменти утворюють права і зобов'язання, що ведуть до передачі одного або декількох фінансових ризиків, властивих основному фінансовому інструменту, від однієї сторони контракту іншій [98].

При розгляді суті фінансових інструментів МСБО 32 вказує на те, що похідні фінансові інструменти можуть набувати форми або фінансового активу, або фінансового зобов'язання (виходячи з умов операції та різних чинників ринку) (§ 11 МСБО 32) [98].

З позиції оподаткування форвардні і ф'ючерсні контракти відносять до деривативів. Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати чи продати у майбутньому цінні папери, матеріальні або

нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах відповідно (пп. 14.1.45 ст.14 Податкового кодексу України). Ця сама норма визначає терміни «форвардний контракт» і «ф'ючерсний контракт» [116].

Як передбачено ПКУ, порядок випуску та обігу деривативів установлює законодавство, а їх стандартну (типову) форму затверджує Кабінет Міністрів України. Для товарних деривативів на сьогодні існує Положення № 632, яким встановлено умови, які має містити дериватив (в тому числі форвардний і ф'ючерсний контракти). Поряд із власним визначенням понять «форвардний контракт» і «ф'ючерсний контракт» Положення також описує перелік обов'язкових реквізитів, що має містити конкретний вид деривативу [116]:

в п.10 – для форвардного контракту;

в п.12 – для ф'ючерсного контракту.

Для відображення у бухгалтерському обліку операцій з деривативами на фондовому ринку – ф'ючерсними та опціонними контрактами та не розглядають операції з іншими видами деривативів та операції хеджування розроблені та схвалені рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 08.05.2012 р. № 650 «Методичні рекомендації з відображення у бухгалтерському обліку операцій з ф'ючерсними та опціонними контрактами учасниками фондового ринку (крім банків)» [93].

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності необхідно періодично проводити інвентаризацію активів і зобов'язань підприємства. Це передбачено ч. 1 ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV. Відповідно до нього [30]:

– активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

– зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Основним нормативним документом, яким слід керуватися при проведенні інвентаризації активів і зобов'язань підприємства та оформленні її результатів, є Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються [121]:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;
- установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;
- виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Механізм визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, установлений Порядком № 116, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. Зокрема, розмір збитків від недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей відповідно до п. 2 цього Порядку визначають шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки [133]. Якщо ж було завдано майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою у статутному (складеному) капіталі, то розмір збитків визначають відповідно до Методики оцінки майна, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 р. № 1891 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 20 лютого 2019 р. № 224) [92].

Правові основи приймання товарів покупцем і виявлення відхилень у їх кількості визначає Цивільний кодекс України. Так, згідно зі ст. 687 цього Кодексу перевірка дотримання продавцем умов договору купівлі-продажу за кі-

лькістю здійснюється у випадках та в порядку, установлених договором або актами цивільного законодавства [162]. Пріоритет у питаннях правил приймання ТМЦ мають положення договору. Причому договірні умови щодо порядку перевірки за кількістю повинні відповідати нормативно-правовим актам з питань стандартизації.

Якщо порядок приймання ТМЦ за кількістю в договорі не встановлено, то він визначається згідно з актами цивільного законодавства. Скажімо, загальні правила приймання товарів і порядок оформлення його результатів закріплені Інструкцією № П-6 [50].

У разі перевезення вантажів стороннім перевізником потрібно керуватися також спеціальними нормативними актами. Наприклад, при перевезеннях залізничним транспортом видачу вантажу залізницею регламентують Правила видачі вантажів [136]. А ось якщо вантаж перевозиться автомобільним транспортом за участі перевізника – сторонньої організації, необхідно брати до уваги Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом № 363 [142].

Згідно з п. 12 Інструкції № П-6 приймання продукції за кількістю необхідно здійснювати за транспортними та супровідними документами (рахунком-фактурою, специфікацією, описом, пакувальними ярликами тощо) відправника (виробника) [50]. На фактичну кількість прийнятого товару покупець складає акт про приймання матеріалів типової форми № М-7 або прибутковий ордер типової форми № М-4 (форми цих документів затверджено наказом № 193) [144].

Якщо при прийманні товарів виявлено понаднормову нестачу, отримувач зобов'язаний припинити подальше приймання, забезпечити збереження товарів і вжити заходи щодо запобігання їх змішанню з іншими однорідними товарами. Про виявлену нестачу товарів складають акт, який підписують всі особи, що брали участь у прийманні.

Ані Інструкцією № П-6, ані іншими нормативними документами типової форми акта про нестачу товарів не затверджено. В той же час п. 25 зазначеної Інструкції встановлено перелік обов'язкових реквізитів, які повинен містити цей акт. Більшість із цих реквізитів присутні в уже зазначеному акті про прий-

мання матеріалів типової форми № М-7. Тому, на наш погляд, інформацію про виявлення понаднормової нестачі можна фіксувати безпосередньо в акті про приймання матеріалів, яким оформляють надходження на склад фактично отриманих від постачальника (перевізника) товарів.

Якщо товари надійшли залізницею, додатково складають комерційний акт за формою згідно з додатком 1 до Правил № 334. Реквізити комерційного акта наводять в акті типової форми № М-7.

Особливості нормативного регулювання бухгалтерського обліку гарантій та забезпечень наданих (отриманих) розглянемо у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

**Нормативні документи, що регулюють ведення обліку гарантій та забезпечень наданих (отриманих), бланків суворого обліку**

Нормативне джерело	Сфера застосування
1	2
1. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121-III, зі змінами [29].	Визначено структуру банківської системи, економічні, організаційні і правові засади створення, діяльності, реорганізації і ліквідації банків.
2. Закон України «Про іпотеку» від 05.06.2003 р. № 898-IV, із змінами та доповненнями [31].	У статті 1 наводяться визначення термінів, зокрема розкривається сутність поняття «нерухоме майно (нерухомість)», «іпотека», «основне зобов'язання» тощо. Положення наступних статей встановлюють порядок виникнення, застосування і пріоритет іпотеки; особливості державної реєстрації іпотеки, предмет іпотеки; Умови передачі нерухомого майна в іпотеку; вимоги, які забезпечуються іпотекою; страхування предмета іпотеки; володіння, користування і розпорядження предметом іпотеки; збереження предмета іпотеки; особливості іпотеки окремих об'єктів.
3. Закон України «Про заставу» від 02.10.92 р. № 2655-XII, зі змінами [33].	Встановлено основні положення про заставу. Зокрема, у статті 1 Розділу I зазначається, що застава – це спосіб забезпечення зобов'язань. В силу застави кредитор (заставодержатель) має право в разі невиконання боржником (заставадавцем) забезпеченого заставою зобов'язання одержати задоволення з вартості заставленого майна переважно перед іншими кредиторами. Застава виникає на підставі договору, закону або рішення суду.
4. Закон України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень» від 18.11.2003 р. № 1255-IV, із змінами [32].	Встановлено правовий режим регулювання обтяжень рухомого майна, встановлених з метою забезпечення виконання зобов'язань, а також правовий режим виникнення, оприлюднення та реалізації інших прав юридичних і фізичних осіб стосовно рухомого майна.

5. Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.01 р. № 2374-III [37].	Встановлено особливості обігу векселів в Україні, який полягає у видачі переказних та простих векселів, здійсненні операцій з векселями та виконанні вексельних зобов'язань у господарській діяльності, відповідно до Женевської конвенції 1930 року, якою запроваджено Уніфікований закон про переказні векселі та прості векселі, з урахуванням застережень, обумовлених додатком II до цієї Конвенції, та відповідно до Женевської конвенції 1930 року про врегулювання деяких колізій законів про переказні векселі та прості векселі Женевської конвенції 1930 року про гербовий збір стосовно переказних векселів і простих векселів.
6. Закон України «Про цінні папери і фондову біржу» від 23.02.2006 р. № 3480-IV, зі змінами [42].	Стаття 3. Цінні папери та їх класифікація. Цінні папери – документи встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчують грошові або інші майнові права, визначають взаємовідносини особи, яка їх розмістила (видала), і власника, та передбачають виконання зобов'язань згідно з умовами їх розміщення, а також можливість передачі прав, що впливають із цих документів, іншим особам.
7. Інструкція з бухгалтерського обліку кредитних, вкладних (депозитних) операцій та формування і використання резервів під кредитні ризики в банках України: постанова Правління НБУ України від 15.09.2004 р. № 435 [48].	Встановлено порядок відображення в бухгалтерському обліку інформації про надання (отримання) кредитів, гарантів, авалів, поручительств, здійснення факторингових операцій, операцій репо, врахування векселів, вкладних (депозитних) операцій та формування і використання резервів під кредитні ризики в банках України.
8. Інструкція про порядок ведення трудових книжок працівників: наказ Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29.07.93 р. № 58 [52].	Регламентує порядок ведення трудових книжок працівників.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Мінфіну України від 31.01.2000 р. № 20 [128].	Визначено методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності. Встановлює порядок визнання та оцінки довгострокових і поточних зобов'язань, умови їх відображення у звітності та визнання у складі витрат.

Міністерством фінансів України наказом від 30.11.99 р. № 291 затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій встановлено перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. Зокрема, у Плані рахунків передбачено рахунки класу 0 «Позабалансові рахунки» з виділенням на них відповідних субрахунків [115].

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (наказ Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291) встановлено призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій та інших відособлених підрозділів юридичних осіб. Ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою системою (без застосування методу подвійного запису) [49].

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (наказ Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88) встановлено порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету [120].

Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. № 356 призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку юридичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності (крім банків) з ознаками малих підприємств, а також юридичними особами (крім бюджетних установ), що не займаються підприємницькою (комерційною) діяльністю. Методичні рекомендації спрямовані на систематизацію в реєстрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і факти фінансово-господарської діяльності (господарські операції) малих підприємств для накопичення даних і складання фінансової звітності [94].

## РОЗДІЛ 2

### СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ

#### **2.1. Організація та методика обліку орендованих необоротних активів**

Для забезпечення потреб аналізу, контролю та формування звітності у відповідності із принципами бухгалтерського обліку, використання позабалансових рахунків, затверджених у Плані рахунків бухгалтерського обліку в практиці діяльності підприємств різних форм власності, є об'єктивно зумовленим.

Розглянемо основні аспекти відображення окремих об'єктів бухгалтерського обліку на позабалансових рахунках.

Розвиток малого і середнього бізнесу в умовах ринкових відносин в Україні є основними рушійними чинниками розвитку орендних операцій. Адже для ведення господарської діяльності малим і середнім підприємствам потрібні засоби виробництва, для придбання яких необхідно одноразово вивести з обігу чималі грошові кошти. В нинішніх умовах, коли кредитні ресурси є важко доступними, оренда є найбільш оптимальним рішенням для початку діяльності такими підприємствами [160, с. 19].

Виникнення оренди – це наслідок можливості реалізувати право будь-якої особи на реалізацію підприємницької діяльності. Світовий досвід і світова практика доводять, що на кожному історичному етапі оренда стає органічною складовою виробничих, економічних, соціальних відносин та сприяє ефективному використанню накопиченого всіма попередніми формаціями елементами матеріального базису виробництва. Ідея оренди походить з глибини віків, проте її актуальність не знижується ні з перебігом часу ні з переходом від одного типу економічної системи до іншої. Розуміння оренди засновано на розмежуванні права власності і права користування майном, при збереженні прав власності орендодавця. Реалізація відносин власності через право користування об'єктом сприяє зростанню ролі різних форм майнового найму. Найбільшого розповсюдження за сучасних умов господарювання набула оренда, якій відво-



диться досить особлива історична роль. Не виключено, що саме за її сприяння відбувається становлення нових форм власності. Адже, інвестуючи кошти у поліпшення орендованої нерухомості, орендарі стають їх співвласниками, а, можливо, і власниками. Все це підтверджує особливість та необхідність явища оренди в умовах ринкових відносин [18, с. 134].

Значення оренди розкривається у її функціях, що дають ключ до розуміння самої сутності та змісту оренди (рис. 2.1) (Додаток В).

Отже, оренда – це регульований договором спосіб реалізації відносин між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва, як інвестиційно-кредитна функція та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування й розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату [12, с. 7].

Підприємства і підприємці у процесі господарської діяльності можуть брати в оренду автомобілі, обладнання, приміщення, земельні ділянки тощо. Тому на практиці договір оренди укладається дуже часто.

Правила укладення договорів оренди встановлені гл. 58 та 59 Цивільного кодексу [162] і § 5 гл. 30 Господарського кодексу [20]. Крім того, оренда деяких видів майна регулюється окремими законами.

Договір оренди має такі особливості:

- майно передається в тимчасове користування, а не у власність;
- майно повертається власникові після закінчення строку дії договору або при його достроковому розірванні;
- орендоване майно передається в платне користування.

Згідно зі ст. 759 ЦК та ст. 283 ГК за договором оренди (найму) орендодавець передає або зобов'язується передати орендареві майно в користування за плату і на певний строк. Як правило, договір оренди є двостороннім. Сторонами договору можуть виступати підприємства, підприємці, фізичні особи [162; 20].

Будь-який договір оренди укладається у письмовій формі. У деяких випадках договір необхідно посвідчувати у нотаріуса (наприклад, договір оренди нерухомості, укладений на строк більше 3 років). Водночас сторони за своєю

ініціативою можуть посвідчити договір у нотаріуса, навіть якщо закон цього не вимагає. У такому разі договір оренди вважатиметься укладеним після його нотаріального посвідчення.

Предметом договору оренди може виступати тільки індивідуально визначена неспоживна річ (майно) (ст. 760 ЦК). Це значить, що в оренду можна передати тільки те майно, яке має індивідуальні характеристики, у процесі використання зберігає свій первісний вигляд і може бути повернуте після закінчення строку оренди [162].

Це може бути: нерухомість (будівлі, споруди, нежитлові та житлові приміщення), земельні ділянки, обладнання, транспортні засоби, майнові права. Тобто майно або майнові права, які можна ідентифікувати та відрізнити від інших.

У договорі оренди слід дати точні характеристики майна, переданого в оренду. Так, якщо в оренду беруть:

- автомобіль, у договорі необхідно вказати його марку, модель, державний реєстраційний номер, колір, дату випуску, номер двигуна та кузова і т. п.;
- будівлю, споруду або приміщення, то їх місцезнаходження, площу та інші відмітні ознаки;
- обладнання – його серійний номер і технічні характеристики.

Також у договорі треба вказати вартість орендованого майна. Згідно із ч. 2 ст. 284 ГК оцінка об'єкта оренди здійснюється за відновною вартістю, крім об'єктів державної та комунальної власності, оцінка яких проводиться згідно з Методикою № 629. Провести оцінку майна сторони можуть самостійно або скористатися послугами професійних оцінювачів.

У детальному описі майна, переданого в оренду, зацікавлений як орендар, так і орендодавець. Це потрібно, щоб у подальшому між сторонами не було спорів із приводу того, у якому стані та яке саме майно було прийняте в оренду та, відповідно, підлягає поверненню.

Не можна передати в оренду майно, яке може бути спожите і не може бути повернуте в первісному вигляді.

Поняття орендної плати роз'яснюється у ч. 1 ст. 286 ГК. Це фіксований платіж, який орендар сплачує орендодавцеві за користування орендованим майном. Розмір платежу не залежить від результатів господарської діяльності орендаря. Порядок, умови і строки внесення орендної плати повинні бути прописані в договорі оренди (ч. 1 ст. 762 ЦК). Тобто в договорі оренди необхідно зазначити розмір орендної плати, періодичність і строки її сплати, форму (грошова, натуральна або змішана). До договору оренди можна також включати умову про індексацію орендної плати (ч. 3 ст. 762 ЦК, ч. 1 ст. 284 ГК). Наприклад, можна встановити, що орендна плата підлягає індексації залежно від встановленого індексу інфляції. Щомісячну індексацію встановлювати не обов'язково. За загальним правилом орендна плата вноситься щомісяця (ч. 5 ст. 762 ЦК). Проте ця норма не є імперативною, тобто сторони мають право передбачити в договорі оренди й інші строки. Наприклад, щотижня, щокварталу, раз на 100 днів тощо [20; 162].

Орендар та орендодавець можуть самостійно визначити строк дії договору. Проте для деяких видів договорів встановлено максимально можливий строк оренди, наприклад:

- договір оренди земельної ділянки можна укласти не більше ніж на 50 років (ст. 19 Закону № 161);
- вважається, що договір укладено на максимально можливий строк, якщо сторони не зазначили строк його дії, а згідно із законом строк дії для цього виду договору – обмежений (ч. 3 ст. 763 ЦК);
- договір суборенди може бути укладений на строк, що не перевищує строку дії договору оренди (ч. 2 ст. 774 ЦК).

Після закінчення строку договору оренди орендар зобов'язаний повернути майно в тому самому стані, у якому він його й отримав, але з огляду на нормальний знос, або в іншому стані, який сторони зазначили в договорі (ч. 1 ст. 785 ЦК) [162].

Крім істотних умов, про які ми розповіли вище, у договорі оренди слід передбачити ряд додаткових умов (цільове використання об'єкта оренди, поря-

док передачі майна і фіксація факту надання послуг, передача майна в суборенду, можливість змін умов договору, ремонт і поліпшення майна, дострокове розірвання договору тощо) відсутність яких може спричинити розбіжності між орендарем та орендодавцем.

Сторони мають право назвати в договорі мету оренди. Наприклад, приміщення передається для розміщення складу орендаря. А у разі нецільового використання майна можна передбачити відповідальність. Це можуть бути як штрафні санкції, так і розірвання договору.

Факт передачі майна в оренду і повернення орендованого майна оформляється актами приймання-передачі. У цьому документі слід зафіксувати стан майна. Форма законодавством не встановлена, тому сторони можуть скласти такий акт у довільній формі.

Крім того, для підтвердження факту оренди сторонам необхідно кожного місяця (або з іншою періодичністю, встановленою в договорі оренди) складати і підписувати акт наданих послуг (оренда майна) із зазначенням розміру орендної плати (або інший первинний документ, що фіксує факт здійснення господарської операції з оренди за звітний період). У листі Мінфіну від 22.08.17 р. № 35210-07/23-3364/2658 сказано, що це може бути оплачений рахунок-фактура.

Якщо орендар має намір укласти договір суборенди, про таку можливість бажано спочатку згадати в договорі оренди. Адже суборенда можлива тільки зі згоди орендодавця (ст. 774 ЦК) [162].

Якщо договір оренди укладено на тривалий строк, то цілком можливо, що із часом у сторін виникне необхідність змінити його умови. Найчастіше на практиці орендодавець підвищує розмір орендної плати. За загальним правилом одностороння зміна умов договору не допускається. Проте в самому договорі сторони можуть передбачити можливість односторонньої зміни умов оренди (ст. 651 ЦК) [162].

На підставі ст. 776 ЦК капітальний ремонт майна повинен здійснювати орендодавець, а поточний ремонт – це обов'язок орендаря. Проте сторони мають право визначити в договорі оренди інші умови. Наприклад, можна зазна-

чити, що капітальний ремонт переданого в оренду майна орендар виконує за свій рахунок. Згідно із ч. 1 ст. 778 ЦК орендар має право поліпшити орендоване майно, але тільки зі згоди орендодавця. І якщо згоду отримано, а поліпшення невіддільні від майна, то орендар має право зажадати відшкодування витрат або ж зарахування їх вартості в рахунок орендної плати (ч. 3 ст. 778 ЦК) [162].

Дострокове розірвання договору оренди можливе за підставами, передбаченими у ст. 781 ЦК [162]:

- у разі смерті фізособи-орендаря, якщо інше не визначено договором або законом;
- ліквідації юридичної особи – орендаря або орендодавця.

Підстави для розірвання договору оренди на вимогу орендодавця визначено в ст. 782 та 783 ЦК. Орендар теж має право зажадати дострокового розірвання договору за підставами, зазначеними у ст. 784 ЦК [162].

Різноманітність класифікацій орендних операцій залежить від різноманітності основних ознак (критеріїв) поділу. Враховуючи те, що кожен дослідник пропонує свої критерії для поділу того чи іншого економічного явища на певні категорії, важко підрахувати навіть приблизну кількість класифікацій оренди, відображених в економічній літературі. Різні види орендних операцій відображаються в бухгалтерському обліку по-різному, і до того ж впливають на порядок їх оподаткування. Незважаючи на те, що в законодавстві України дедалі чіткіше простежується тенденція щодо встановлення особливого регулювання для окремих категорій орендних операцій, встановити належність тих чи інших орендних операцій до певної категорії залишається проблематичним. Це свідчить про відсутність єдиної системи критеріїв поділу орендних операцій [73].

В основному її класифікують за наступними ознаками (таблиця 2.1) (Додаток Д).

Для бухгалтерських цілей в П(С)БО 14 «Оренда» передбачено два види оренди: операційна і фінансова. Крім того, передбачено таку операцію, як продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду. Критерії розподілу операційної та фінансової оренди базуються на тому, якою мірою

ризиками і винагородами, пов'язані з правом власності на орендований актив, стосуються орендодавця і орендаря. Як правило, операція з оренди майна ґрунтується на однакових для орендаря і орендодавця умовах, тому і для однієї, і для іншої сторони така операція буде кваліфікуватися однаково. З позиції бухгалтерського обліку оренда кваліфікується як фінансова у тих випадках, коли всі ризики і вигоди, пов'язані з правом користування і володіння активом, передані орендарю. Щодо операційної оренди, то вона визначена «інша оренда, ніж фінансова». Тобто, встановлення приналежності орендної операції до операційної відбувається методом «від зворотнього»: якщо орендна угода не підпадає за ознаками до фінансової, то така угода має бути віднесена до операційної [130].

Для податкових цілей в Податковому кодексі України також передбачено два види лізингових (орендних) операцій: оперативний лізинг (оренда) та фінансовий лізинг (оренда).

Визначити вид оренди важливо (таблиця 2.2) (Додаток Е), оскільки для операційної (оперативної) та фінансової оренди існують різні правила податкового і бухгалтерського обліку.

П(С)БО 14 «Оренда» передбачено, що орендований актив та витрати, пов'язані з орендою в обліку орендаря, відображаються таким чином [130]:

- вартість активу, отриманого на умовах операційної оренди, обліковується поза балансом (на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи») за вартістю, вказаною в угоді про оренду;

- орендні платежі, які підлягають сплаті, відображаються у складі витрат періоду. Сума витрат визначається на систематичній основі з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням орендованого активу;

- витрати на підтримання орендованого активу в робочому стані обліковуються у складі витрат звітного періоду;

- затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від

його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Для організації позабалансового обліку об'єктів операційної оренди можна використати їх класифікацію за групами, які застосовуються для обліку на балансових рахунках 10, 11, 12. Вартістю, за якою об'єкти необоротних активів відображаються на рахунку 01, є вартість, зазначена в договорі оренди.

Порядок відображення операційної оренди на рахунках бухгалтерського обліку представлено в таблиці 2.3 (Додаток Ж).

## **2.2. Організація та методика обліку активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні**

Здійснення підприємством операцій з переробки сировини, наданої йому на певних умовах, або навпаки – передача власної сировини на переробку іншому суб'єкту господарювання є доволі поширеною практикою.

Як ми вже зазначали, визначення давальницької сировини наведено у пп. 14.1.41 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, а визначення операцій з давальницькою сировиною міститься у пп. 14.1.134 ПКУ [116]. На сьогодні це єдиний нормативний документ, де міститься визначення цих понять.

Особливість операцій з давальницькою сировиною полягає у тому, що передавальна сторона зберігає за собою право власності на вихідну сировину або матеріали, що передано в переробку, і також на готову продукцію, отриману в результаті переробки, а переробник лише надає послуги з переробки. Операції з запасами, які підприємство передає іншому суб'єкту господарювання для переробки, обробки чи доопрацювання, по своїй суті належать до підрядних робіт та регламентуються главою 61 Цивільного кодексу.

Так, згідно зі ст. 837 Цивільного кодексу [162]:

– за договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник – прийняти і оплатити виконану роботу;

– договір підряду може укладатися на виготовлення, обробку, переробку, ремонт речі або на виконання іншої роботи з переданням її результату замовникові.

Договори переробки давальницької сировини досить зручні для сторін. Замовник отримує можливість виготовити продукцію, не маючи виробничих потужностей, а переробник – використовувати вільні виробничі потужності.

При оформленні договору на переробку давальницької сировини, підприємству слід звернути увагу на наступні моменти [108]:

1. В договорі визначаються технічні умови, або робиться посилання на документи про такі технічні умови, за якими будуть проводитися операції з давальницькою сировиною, або зазначається про їх передачу від замовника до виконавця.

2. Договором необхідно визначити, що сировина та готова продукція не належать виконавцю та є власністю замовника.

3. Визначається якість товару, що поступає від виконавця договору після обробки давальницької сировини. В разі наявності, замовник може надати виконавцю еталонні товари, що необхідно виготовити із давальницької сировини.

4. Для виконання робіт, договором рекомендується передбачити можливість направлення представників замовника для проведення технічного контролю або допомоги в налаштуванні технологічного циклу, тощо.

5. В договорі необхідно чітко передбачити порядок передачі сировини виконавцю, та товару замовнику. Необхідно зазначити умови доставки товару, місце доставки, порядок передачі документів, контролю якості сировини та виготовленого товару. Також договором слід передбачити шляхи та умови використання відходів виробництва та/або браку. Приклади форми акту приймання-передачі сировини та готової продукції можна навести в додатках до договору.

6. Порядок проведення розрахунків за наданими послугами має передбачати можливість відображення вартості відходів або браку продукції, та врахування або не врахування у вартості послуг.

7. В разі наявності певних вимог до пакування та маркування готової



продукції, такі вимоги також рекомендується визначити в договорі.

Решта умов договору є стандартна для усіх господарських договорів (форс-мажор, порядок вирішення спорів, тещо).

Процес переробки з використанням сировини та матеріалів замовника передбачає наступні етапи (рис. 2.2) (Додаток 3).

Оформлюють надходження давальницької сировини на переробку від замовника звичайними документами (видаткова накладна, товарно-транспортна накладна тощо). Також, таку передачу можна оформити актом приймання-передачі давальницької сировини. У цих документах бажано вказати заставну вартість переданих матеріалів.

Переробник операції переробки сировини оформлює документами, які використовуються на підприємстві відповідно до прийнятої облікової політики. Приміром, передачу сировини зі складу у виробництво можна оформити документами, що затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193, наприклад, лімітно-забірною карткою (форми № М-8 та М-9, М-28 та М-28а) та накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11) [144].

Облік витрат, що понесені на переробку давальницької сировини, переробник веде у реєстрі, форму якого можна розробити самостійно з врахуванням специфіки конкретного виробництва.

Після виконання роботи переробник зобов'язаний надати замовникові звіт про використання матеріалу та повернути його залишок (ч. 1 ст. 840 ЦКУ) [162]. Крім того, бажано оформити акт приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини й акт виконаних робіт. Оскільки згадані документи відповідають ознакам первинного документа, вони повинні містити всі реквізити, передбачені в ч. 2 ст. 9 Закону № 996 [30].

Згідно з Інструкцією № 291 при переробці сировини вартість давальницької сировини відображається у переробника за балансом (виняток – частина сировини, отримана як оплата за переробку). Аналітичний облік сировини може вестися переробником у розрізі замовників, видів сировини і за місцями

зберігання або переробки. Вартість готової продукції, виготовленої з цієї сировини, також відображається за балансом. Інструкція № 291 містить для цього позабалансовий субрахунок 022 «Матеріали, прийняті для переробки» [49].

Кореспонденцію рахунків для відображення операцій у підприємства-виконавця представлено у таблиці 2.4 (Додаток И).

При здійсненні операцій з давальницькою сировиною чинним законодавством передбачено розрахунки як в грошовій, так і в негрошовій формі. Замовник може розрахуватись за переробку давальницької сировини частиною готової продукції або ж сировиною (якщо обидві сторони згодні). Така форма оплати використовується, коли у замовника бракує коштів або у виконавця немає вільного доступу до такої сировини (наприклад, через необхідність отримувати спеціальні дозволи для видобування корисних копалин). За таких умов розрахунків операція вважається бартерною (п. 1 ст. 715 Цивільного кодексу). При цьому кожна зі сторін є і продавцем (замовник – сировини та/або готової продукції, виконавець – робіт), і покупцем (замовник – робіт, а виконавець – сировини та/або готової продукції) [162].

Кореспонденція рахунків при здійсненні розрахунків за переробку частиною сировини представлено у таблиці 2.5 (Додаток К).

Правовому регулюванню відносин за договором зберігання присвячено окрему главу 66 ЦКУ (ст. 936-978). У §1 цієї глави містяться загальні положення про зберігання, які застосовуються і до спеціальних видів зберігання, передбачених, зокрема, у §3. Особливості зберігання товару на товарному складі визначені у §2 глави 66 ЦКУ (ст. 956-966) [162].

Сторонами договору зберігання є поклажодавець та зберігач. Відповідно до ч. 1 ст. 936 ЦКУ, за цим договором зберігач зобов'язується зберігати річ, передану йому поклажодавцем, та повернути її поклажодавцеві у схоронності. За загальним правилом ст. 944 ЦКУ зберігач не має права без згоди поклажодавця користуватися річчю, переданою йому на зберігання, а також передавати її у користування іншій особі [162].

Правочини між юрособами, відповідно і договір зберігання, укладають у письмовій формі. ЦКУ, зокрема ч. 1 ст. 937, уточнює, що письмова форма договору вважатиметься дотриманою, якщо прийняття речі на зберігання посвідчене розпискою, квитанцією або іншим документом, підписаним зберігачем (документальне оформлення розглядається далі). Права й обов'язки у сторін за договором зберігання виникають лише після передання речі на зберігання — саме з цього моменту договір вважається укладеним. У зберігача, незалежно від виду договору, ніколи не виникне право вимагати передачу речі на зберігання (ч. 1 ст. 939 ЦКУ). Відповідно, у поклажодавця не виникне обов'язку передати річ на зберігання, але поклажодавець зобов'язаний попередити про відмову від договору зберігання, інакше відшкодує зберігачеві збитки [162].

Строк, протягом якого зберігач зобов'язаний зберігати річ, має бути визначений у договорі. Якщо ж строк зберігання не встановлений і не може бути визначений виходячи з умов договору, зберігач зобов'язаний зберігати річ до пред'явлення поклажодавцем вимоги про її повернення. Згідно зі ст. 953 ЦКУ, зберігач, незважаючи на незакінчення строку зберігання речі, зобов'язаний на першу вимогу поклажодавця повернути її [162].

У ст. 946 ЦКУ немає прямої вказівки на оплатність договору зберігання, а тому договір зберігання, в якому нічого не згадано про плату, вважається безоплатним (на відміну від складського договору зберігання, про що далі). В оплатному договорі зберігання плата за зберігання та строки її внесення встановлюються договором (ст. 946 ЦКУ). Якщо поклажодавець після закінчення строку договору зберігання не забрав річ, він зобов'язаний внести плату за весь фактичний час її зберігання. Плата за зберігання може включати витрати зберігача на зберігання речі [162].

На зберігання може передаватися як індивідуально визначена річ, так і річ, визначена родовими ознаками (має ознаки, властиві усім речам того самого роду, та вимірюється числом, вагою, мірою). Зберігач має право змішати речі одного роду та однієї якості, передані на зберігання, але тільки за згодою пок-

лажодавця (ч. 1 ст. 941 ЦКУ). Часто для визначення родових ознак посилаються на ГОСТи, технічні умови, які містять характеристику речей [162].

Кожна господарська операція, і передання майна на зберігання не є винятком, повинна підтверджуватися первинними документами. Приймання речі (товару) може посвідчуватися розпискою, квитанцією або іншим документом, підписаним зберігачем. І першим документом, яким оформлюють відносини приймання-передачі майна, є договір відповідального зберігання. А вже у самому договорі сторони можуть передбачити порядок передання-приймання цінностей. Наприклад, передача здійснюється за накладною, актом, іншим аналогічним документом.

Можна скористатися п. 3.9 Методрекомедацій № 2 і при прийманні запасів на відповідальне зберігання скласти акт про приймання матеріалів [96].

Запаси, передані на відповідальне зберігання, повинні зберігатися відокремлено від запасів, які визнано активами підприємства. У Методрекомедаціях № 2 є уточнення, що для запасів, які не належать підприємству, виділяють окремі місця зберігання від інших запасів (п. 4.1) [96].

Під час проведення на підприємстві-поклажодавці інвентаризації інвентаризаційні описи складають окремо на товарно-матеріальні цінності, що перебувають на відповідальному зберіганні (п. 10 Розділ II Положення № 879) [121].

Передача майна на відповідальне зберігання у бухгалтерському обліку не визнаватиметься ні доходами, ні витратами.

Фактично актив (зокрема запаси, передані на зберігання) – це ресурс, контрольований підприємством-власником. Тож він залишається на балансі останнього. Аналітичний облік ТМЦ, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться за підприємствами-власниками, за видами, сортами та місцями зберігання.

У *поклажодавця* на момент передачі речі (товару) на відповідальне зберігання у бухгалтерському обліку буде зроблено аналітичне проведення за дебетом і кредитом матеріальних рахунків 20, 22 або 28 з відкриттям різних субрахунків за місцями зберігання: речі будуть списані з місць зберігання та оприбутковані за іншим місцем зберігання. Відповідно узагальнення такої інформації

буде відображено за кредитом – місце зберігання, а за дебетом – місце відповідального зберігання [49].

У зберігача речі (товар), прийнята на відповідальне зберігання, обліковується на позабалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні». Облік таких цінностей ведуть за цінами, передбаченими у договорах, приймально-передавальних актах тощо. Аналітичний облік ТМЦ, прийнятих на відповідальне зберігання, ведуть щодо підприємств-власників. Відповідно за Д-т позабалансового рахунка 023 зберігач обліковує приймання речі (товару) на відповідальне зберігання, а за К-т рахунка 023 – вибуття такої речі (товару) [49].

Оплату за тимчасове зберігання товарів на складах сторонніх підприємств покладаюдавець відносить до витрат на збут (рахунок 93 «Витрати на збут»), що входять до складу витрат операційної діяльності, у бухгалтерському обліку буде зроблено проведення за Д-т рахунка 93 К-т рахунків зобов'язань 63, 685. Не виключено, що вартість зберігання, буде складовою транспортно-заготівельних витрат, як наслідок це сформує собівартість придбаних запасів.

У зберігача отримана оплата за надані послуги відображається на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Порядок відображення в обліку операцій за договором зберігання розглянемо у таблиці 2.6 (Додаток Л).

### **2.3. Організація та методика обліку зобов'язань по укладених контрактах**

Для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також контролю за їх виконанням призначений рахунок 03 «Контрактні зобов'язання». На рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» ведеться облік по деривативах (форвардних і ф'ючерських контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [49].

Похідні фінансові інструменти на світових фінансових ринках визнані одними з кращих хеджувальних інструментів і відіграють значну роль у залученні інвестицій. Вони виступають індикаторами ринкової кон'юнктури й часто використовуються у розмаїтих стратегіях ризик-менеджменту. Управління ризиками на підприємствах пов'язане передусім зі змінами стратегії їх розвитку. Тому вітчизняні виробники все частіше для їх зменшення або подолання використовують у своїй діяльності деривативи (похідні фінансові інструменти). Найбільші компанії світу задіюють деривативи для управління своїми бізнес-ризиками і для їх хеджування, що підтверджено дослідженнями Міжнародної асоціації зі свопів та деривативів (International Swap and Derivatives Association (ISDA)), яка є найбільшою всесвітньою організацією з торгівлі фінансовими інструментами. В Україні ринок деривативів нині перебуває на етапі становлення. Чинником, що гальмує його розвиток, є відсутність адекватного підходу до відображення операцій з цими інструментами в бухгалтерському обліку і звітності, оцінки їх вартості та операцій з ними [114, с. 91].

До похідних фінансових інструментів – часто у професійній літературі можна зустріти термін «дериватив» (від англ. derivative – похідна), що вживається для позначення похідних фінансових інструментів, – відносять (п. 9 П(С)БО 13; § К315, § К316 МСБО 32) [129; 98]:

1. Ф'ючерсний контракт – договір про фіксацію умов купівлі або продажу стандартної кількості певного активу в обумовлений строк у майбутньому, за ціною, установленною сьогодні. Приклад ф'ючерсу – це укладення в червні 2019 року контракту на купівлю 6 000 т картоплі за ціною 5 грн. з датою виконання 20 грудня 2019 року. Контракт може укладатися на товарній біржі через біржових посередників.

2. Форвардний контракт – договір, за яким одна сторона (продавець) зобов'язується у визначений договором строк передати товар (базовий актив) іншій стороні (покупцеві) або виконати альтернативне грошове зобов'язання, а покупець зобов'язується прийняти й оплатити цей базовий актив, та(або) за умовами якого у сторін виникають зустрічні грошові зобов'язання в розмірі, що

залежить від показника базового активу на момент виконання зобов'язань, у порядку і протягом строку чи у строк, установлений договором. Ціна товару, валютний курс та інші умови фіксуються в момент укладення правочину. Типовим прикладом форварду є підписання контракту в березні поточного року на придбання товару в листопаді за ціною березня (незалежно від того, як зміниться ціна до листопада). Таким чином, покупець страхує (тобто хеджує) ризики переоплати в майбутньому.

Слід звернути увагу, що при ф'ючерсі придбавається право на виконання контракту з певними умовами, а при форварді укладається договір на конкретні дії (відвантаження товару тощо), але тільки в майбутньому.

Головною відмінністю ф'ючерсу від форварду є те, що ф'ючерси купуються і продаються на біржі у вигляді стандартизованих порцій товару чи будь-якого іншого активу. Ці порції називаються контрактами або лотами. Форварди укладаються на позабіржовому ринку (наприклад, валюта на міжбанківському ринку), тому кількість товару може бути будь-якою, це залежить тільки від угоди між покупцем і продавцем.

3. Інші похідні фінансові інструменти. До таких належать опціони (контракт, який дає право, але не зобов'язує, купити чи продати будь-який актив, наприклад, акцію, ф'ючерс, товар тощо) за фіксованою ціною протягом життя опціону або в певний момент часу.

Розрізняють два види опціонів:

- колл (від англ. call) – надає право на купівлю;
- пут (від англ. put) – надає право на продаж активу.

На практиці можливий подвійний опціон, у якому об'єднано дві зазначені складові – право купівлі із правом подальшого продажу чи навпаки.

Наведемо найпростіший приклад опціону. Ми придбали 200 акцій за ціною 1 000 грн/шт. для подальшого продажу. Одночасно купуємо опціон-пут, що дає право на продаж цих акцій через місяць за ціною 1 010 грн/шт. Винагорода брокера – 10 грн/шт. Якщо через місяць ціна на ці акції становитиме 1 050 грн/шт., ми не реалізуватимемо опціон і заробимо на кожній акції 40 грн. (1

050 грн. – 1 000 грн. – 10 грн.). Якщо ціна не підніметься, а, навпаки, впаде до 900 грн/шт., ми реалізуємо своє право на продаж акції по 1 010 грн/шт. і заробимо на кожній з них 100 грн. (1 010 грн. – 10 грн. – 900 грн.).

4. Свопи (процентні та валютні) – торговельно-фінансова операція у вигляді обміну активами, у якій правочин про купівлю (продажу) цінних паперів, валюти супроводжується укладенням зустрічного правочину – про зворотний продаж (купівлю) тих самих активів через певний строк.

Наприклад, ТОВ «Два океана» вирішило випустити облігації строком на 6 років на суму 5 000 000 грн. під 5 % річних. З урахуванням нестабільності ринку і банківської системи товариство для страхування можливих ризиків придбала своп на 6 років, за умовами якого отримуватиме фіксовані платежі під 5 % річних і сплачуватиме проценти за змінюваною ставкою на ринку.

Як і первинні фінансові інструменти, похідні підлягають визнанню і відображенню в балансі відповідно до п. 13 і 14 П(С)БО 13 [129]:

– форвардний контракт визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту;

– опціони визнаються фінансовими активами чи фінансовими зобов'язаннями в разі укладення контракту між покупцем і продавцем.

Первісна оцінка деривативів формується згідно з п. 29 П(С)БО 13. Це фактична собівартість, що складається зі справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих чи отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням або вибуттям фінансових інструментів (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо) [129].

У системі міжнародних стандартів первісна вартість фінансових інструментів, до складу яких включають похідні інструменти, визначається за справедливою вартістю. Згідно з § Б.5.4.1–Б.5.4.4 МСФЗ 9 справедлива вартість залежить від наявності активного ринку [98].



Приміром, при активному ринку фінансовий інструмент вважається котированим, якщо ціни на нього є легко та регулярно доступними (за допомогою біржі, брокера, дилера, промислової групи, служби інформації щодо цін чи регулятивного органу) та відображають фактичні і регулярно здійснювані між незалежними сторонами ринкові операції. Справедлива вартість визначається як ціна, узгоджена між заінтересованим покупцем та заінтересованим продавцем в операції незалежних сторін.

Відсутність активного ринку зумовлює застосування методу оцінки, який базується на використанні інформації про подібні операції між компетентними учасниками. Також, може застосовуватися аналіз дисконтованих грошових потоків та моделі опційного ціноутворення. Крім того, оцінку можуть проводити за допомогою методу, що зазвичай використовують учасники ринку для визначення ціни інструменту та який забезпечує достовірні результати. Доречним, на наш погляд, буде застосувати метод експертних оцінок, для чого потрібно скористатися послугами біржових посередників, що мають відповідні спеціальні знання.

Подальша оцінка похідного фінансового інструменту відбувається на кожному наступну після визнання дати балансу за їх справедливою вартістю.

Зобов'язання за похідним фінансовим інструментом оцінюється за собівартістю, якщо передбачає передачу пов'язаного із ним інструменту власного капіталу, оцінку якого на кожному наступну дату балансу після дати визнання достовірно здійснити не можна.

Після підписання контракту на похідний фінансовий інструмент господарська операція ще не відбулася, тому дериватив поки що не має оцінної вартості, не було передачі активів чи погашення зобов'язань. З огляду на це, під час відображення першої події (підписання контракту) необхідно керуватися принципом превалювання суті над формою. Означає це, що дериватив до моменту його виконання відобразатиметься на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання». Відповідні бухгалтерські проведення з оприбуткування активів, списання коштів буде оформлено тільки після виконання контракту.

Бухгалтеру для достовірного обліку похідних фінансових інструментів слід вивчити умови контракту та встановити порядок визначення вартості похідних фінансових інструментів для забезпечення правильної облікової оцінки. Від цього першого кроку залежить точність подальшої оцінки фінансових інструментів та відображення операцій із фінансовими інструментами при змінах їх вартості, а також інших умов контракту.

Інформацію про облік деривативів на фондовому ринку й типові бухгалтерські проведення за ними викладено у Методичних рекомендаціях з відображення у бухгалтерському обліку операцій з ф'ючерсними та опціонними контрактами учасниками фондового ринку [93].

Для обліку операцій з деривативами – ф'ючерсними та опціонними контрактами – використовують такі рахунки: 31 – «Рахунки в банках»; 364 – «Розрахунки з покупцями та замовниками», субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням; 379 – «Розрахунки з іншими дебіторами», субрахунок розрахунків за операціями з деривативами; 685 – «Розрахунки з іншими кредиторами», субрахунок розрахунків з клієнтами за операціями на строковому ринку; 719 – «Інші доходи від операційної діяльності», субрахунок доходів за операціями з деривативами; рахунок 9-го класу «Витрати діяльності», субрахунок обліку біржових комісій на строковому ринку та субрахунок витрат за операціями з деривативами; 949 – «Інші витрати операційної діяльності», субрахунок витрат за операціями з деривативами [115].

Для відображення в бухгалтерському обліку строкових угод первинним документом може виступати «Акт про здійснення операції з похідним фінансовим інструментом», який складатимуть у двох примірниках. На підставі цього документа бухгалтерська служба підприємства зможе оформити документ хеджування.

ТОВ «Два Океани» уклало форвардний контракт на поставку власної на суму 840000 грн., у т.ч. ПДВ – 140000 грн.. За укладеним контрактом на суму 240000 грн. (у т.ч. ПДВ – 40000 грн.) підприємство отримало передоплату на банківський рахунок. Надалі в передбачений контрактом строк підприємство пос-

тавило продукцію, собівартість якої становила 300000 грн. Покупець погасив заборгованість за отриману продукцію на рахунок підприємства в сумі 600000 грн. Облік зазначених вище операцій представимо у таблиці 2.7 (Додаток М).

#### **2.4. Організація та методика обліку списаних активів**

Рахунок 07 «Списані активи» призначено для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей. Рахунок 07 «Списані активи» має такі субрахунки [49]:

071 «Списана дебіторська заборгованість»;

072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Виникнення дебіторської заборгованості в процесі діяльності кожного підприємства – явище досить поширене. Проте іноді така заборгованість набуває статусу безнадійної.

Безнадійна дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності (п. 4 ПБО 10) [127].

Таким чином, безнадійною може стати тільки поточна дебіторська заборгованість.

Упевненість в неповерненні боргу може ґрунтуватися на фактах, які свідчать, що борг не буде погашено, приміром, з таких причин:

- ліквідація боржника (в тому числі через банкрутство);
- прощення боргу (ст. 605 Цивільного кодексу);
- відхилення судом позову про стягнення заборгованості з боржника.

Позовна давність – це строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу. Загальна позовна давність установлюється тривалістю у три роки (статті 256 та 257 Цивільного кодексу України) [162].

При цьому ст. 258 ЦКУ встановлено спеціальну позовну давність строком один рік (наприклад, у зв'язку з недоліками проданого товару). Для окре-

мих видів вимог законом може встановлюватися і більш тривала позовна давність порівняно із загальною. Позовну давність, установлену законом, може бути збільшено за домовленістю сторін. Договір про збільшення позовної давності укладають у письмовій формі. Але зменшити подібним чином установлену законом позовну давність не можна (ст. 259 ЦКУ) [162].

Перебіг позовної давності починається з дня, коли особа дізналася (або могла довідатися) про порушення свого права або про особу, яка його порушила. А за зобов'язаннями з визначеним строком виконання перебіг позовної давності починається із закінченням строку виконання. За зобов'язаннями, строк виконання яких не визначено (або визначено моментом пред'явлення вимоги), перебіг позовної давності починається з дня, коли у кредитора виникає право пред'явити вимогу про виконання зобов'язання (пункти 1 та 5 ст. 261 ЦКУ). Якщо строк (період) виконання боржником зобов'язання не встановлено (або визначено моментом пред'явлення вимоги), кредитор має право вимагати його виконання у будь-який час. Боржник повинен виконати такий обов'язок у семиденний строк від дня пред'явлення вимоги (якщо обов'язок негайного виконання не впливає із договору або актів цивільного законодавства) (частина друга ст. 530 ЦКУ) [162].

Отже, позовна давність відраховується:

- з наступного дня після закінчення терміну виконання зобов'язань – якщо строк виконання зобов'язання визначено договором;
- з восьмого дня після дня пред'явлення вимоги – якщо цей термін не визначено.

Перебіг позовної давності переривається вчиненням особою дії, що свідчить про визнання нею свого боргу або іншого обов'язку (ст. 264 ЦКУ).

Дії особи, що свідчать про визнання нею боргу або іншого обов'язку (п. 4.4.1 постанови № 10) [139]:

- визнання боржником пред'явленої претензії;
- зміна договору, з якої вбачається, що боржник визнає наявність боргу, а також прохання боржника про таку зміну договору;

- письмове прохання відстрочити сплату боргу;
- підписання уповноваженою посадовою особою боржника разом з кредитором акта звірки взаєморозрахунків, який підтверджує наявність заборгованості в сумі, за якою виникла суперечка;
- письмове звернення боржника до кредитора про гарантування сплати суми боргу;
- часткова сплата боржником (або за його згодою іншою особою) основного боргу та/або сум санкцій.

Бездіяльність боржника (наприклад, неоскарження безспірного списання коштів, якщо таку можливість допускає закон або договір) не свідчить про переривання перебігу позовної давності, оскільки таке переривання можливе лише шляхом вчинення дій. Також позовна давність переривається у разі пред'явлення особою позову, предметом якого є лише частина вимоги, право на яку має позивач. Після переривання перебіг позовної давності починається знову, і час, що минув до переривання перебігу позовної давності, до нового строку не зараховується.

Якщо безнадійну дебіторську заборгованість виявляють за результатами інвентаризації, то в акті інвентаризації зазначають суми безнадійних боргів і заборгованостей, за якими минув термін позовної давності. До акта інвентаризації розрахунків додають довідку про таку заборгованість. У довідці зазначають найменування та місцезнаходження дебіторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості. Висновки інвентаризаційної комісії відображаються у протоколі, який затверджує керівник підприємства (п. 7.5 розділу III, п. 2 розділу IV Положення № 879) [121].

Якщо заборгованість списують не за результатами інвентаризації, слід оформити наказ (розпорядження) керівника підприємства на її списання.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 10 правила обліку списання безнадійної дебіторської заборгованості такі [127]:

- заборгованість виключають з активів з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів: Дт 38 «Резерв сумнівних боргів» Кт 361 (362);

– у разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійну дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (тобто грошову) списують з активів на інші операційні витрати: Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги» Кт 361 (362) (на суму списання, що перевищує резерв сумнівних боргів);

– поточну дебіторську заборгованість, щодо якої не передбачено створення резерву сумнівних боргів, в разі визнання її безнадійною списують з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат: Дт 944 Кт 371 (377, 34).

Також, незалежно від джерела списання суму списаної дебіторської заборгованості обліковують на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» не менше трьох років з дати списання. Потрібно це для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового стану боржника.

Суму відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включають до складу інших операційних доходів (Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів»).

Остаточна дебіторська заборгованість із субрахунку 071 списується у таких випадках:

– після надходження суми відшкодування одночасно робиться запис Дт 30 «Каса» (31 «Рахунки в банках», Дт інших рахунків обліку активів) Кт 716;

– у зв'язку із закінченням терміну її обліку.

На 31.12.2018 р. на підприємстві створено резерв сумнівних боргів у сумі 15000 грн. У березні 2018 року на підставі розрахунків підприємство донарахувало резерв у сумі 5000 грн. У жовтні цього ж року у зв'язку із закінченням строку позовної давності списано дебіторську заборгованість у сумі 30000 грн.

У бухгалтерському обліку нарахування та донарахування РСБ, а також списання дебіторської заборгованості зі строком позовної давності, що минув, буде відображено наступним чином (таблиця 2.8) (Додаток Н).

Ведення господарської діяльності будь-якого підприємства пов'язане з певними ризиками. З об'єктивних причин або через специфіку діяльності рано

чи пізно, але практично на кожному підприємстві трапляються недостачі або втрати від псування активів.

З нестачами і втратами можна зіткнутися в різних ситуаціях: при отриманні товару, у процесі виробництва продукції, під час транспортування і зберігання. Причому вони можуть виникати як у ході звичайної господарської діяльності, так і внаслідок розкрадання, форс-мажорних обставин тощо. Загалом, варіантів може бути безліч...

Розглянемо порядок відображення в обліку нестач товарно-матеріальних цінностей, які були виявлені на складі.

Зазвичай, нестачі і втрати запасів на складі виявляються в ході проведення інвентаризації. Причому вони не завжди можуть бути непередбачуваними. Загалом, нестачі ТМЦ можуть бути двох видів:

- у межах норм природного убутку;
- понад норми природного убутку.

Основну схожість і відмінності двох видів нестач при зберіганні запасів на складі представимо у таблиці 2.9 (Додаток П).

Коли запаси втрачають матеріальну цінність у результаті псування або зменшення їх кількості (обсягів), підприємство в майбутньому більше не отримуватиме від них економічні вигоди. А раз так, то такі запаси не можуть більше відповідати критеріям визнання активу (п. 5 П(С)БО 9) [126] і мають бути виведені з їх складу, тобто списані з балансу. У цьому випадку нестачі обох видів підлягають включенню до складу інших операційних витрат (п. 20 П(С)БО 16) того періоду, в якому була завершена інвентаризація запасів (п. 3 розд. IV Положення № 879) [121].

Списують відсутні ТМЦ за їх фактичною собівартістю (з врахуванням транспортно-заготівельних витрат) та відображають за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» у кореспонденції із кредитом субрахунку 20, 22, 281(282). У роздрібній торгівлі, коли підприємство веде облік товарів за цінами продажу, списувати треба також торгову націнку, яка належить до запасів, яких не вистачає ( п. 5.7 Методичних рекомендацій № 2) [96]. Роб-

лять це проводками: Дт 285 – Кт 282.

Потім відбувається наступне [96]:

1. Одночасно із списанням суми нестачі з балансу її відносять в дебет субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Обліковуються зазначені суми на цьому субрахунку до моменту вирішення питання щодо винуватця такої нестачі (п. 5.7 Методичних рекомендацій № 2).

2. Далі все буде залежати від того, чи встановлена винна особа. У випадку, якщо винну особу:

– не буде встановлено, сума нестачі буде залишатися на позабалансовому субрахунку, поки зберігається вірогідність виявити винуватця;

– встановлено, тобто є підстави для притягнення винної особи до матеріальної відповідальності. У цьому випадку суму втрат списують за кредитом субрахунку 072 та одночасно визнають заборгованість винної особи з відшкодуванням збитку у кореспонденції із іншим операційним доходом: Дт 375 «Розрахунки з відшкодування заподіяних збитків» – Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Що стосується порядку оформлення результатів інвентаризації у разі виявлення нестачі таких ТМЦ, то хотілось би зазначити наступне.

Перш за все результати інвентаризації товарно-матеріальних цінностей вносять до інвентаризаційних описів (в окремих випадках – до актів інвентаризації). Відображають у них фактично встановлену наявність ТМЦ та їх кількість за даними бухгалтерського обліку на дату проведення інвентаризації. В загальних випадках використовують одну з таких форм описів:

– Інвентаризаційний опис запасів за формою, затвердженою наказом № 572. Не дивлячись на те, що типові форми, які затверджені цим документом, і призначені для бюджетних установ, їх також можуть використовувати і госпрозрахункові підприємства (п. 2 наказу № 572) [143];

– Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей за формою № инв-3, затвердженою постановою № 241 [145];

– Інвентаризаційний опис за типовою формою № М-21, затвердженою



наказом № 193 [144].

Також, госпрозрахункові підприємства можуть розробити свою форму опису (за умови наявності в ній усіх обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2 ст. 9 Закону № 996 і п. 2.4 Положення № 88 [30; 120]) або доповнити наведені вище форми іншими реквізитами, якщо цього вимагає специфіка діяльності підприємства (лист Держкомстату від 15.07.2010 р. № 14/2-18/72) [71].

Оформляють інвентаризаційні описи не менше ніж у двох примірниках (п. 21 розд. II Положення № 879). Зазначають у них ТМЦ за найменуваннями у кількісних одиницях виміру, прийнятих в обліку, окремо за місцезнаходженням таких ТМЦ і особами, відповідальними за їх зберігання, із можливим виділенням за субрахунками та номенклатурою (п. 16 розд. II Положення № 879). Підписують зазначені описи всі члени інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальні особи (п. 18 розд. II Положення № 879) [121].

Далі бухгалтерія дані інвентаризаційних описів звіряє із даними бухгалтерського обліку.

При виявленні нестач ТМЦ складають звіряльну відомість.

Використовувати при цьому можна одну із таких форм:

- Звіряльну відомість результатів інвентаризації запасів за формою, затвердженою наказом № 572 [143];
- Звіряльну відомість результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей за формою № инв-19, затвердженою постановою № 241 [145].

Форму звіряльної відомості, як і у випадку з інвентаризаційним описом, підприємство може розробити самостійно або за необхідності доопрацювати під себе форми, перераховані вище.

Суми нестач ТМЦ вказують у звіряльних відомостях (складають їх не менше ніж у двох примірниках) відповідно до їх оцінки в регістрах бухгалтерського обліку (п. 20 розд. II Положення № 879) [121].

Результати інвентаризації, зафіксовані у звіряльних відомостях, інвентаризаційна комісія оформляє протоколом ( п. 1 розд. IV Положення № 879). Го-

спрозрахункові підприємства можуть скласти такий протокол за власною формою або скористатися формою, установленою наказом № 572 для бюджетників. Протокол, як і інші інвентаризаційні документи, складають у двох примірниках ( п. 21 розд. II Положення № 879) [121].

Затверджений керівником підприємства протокол набуває сили розпорядчого документа і стає підставою (первинним документом) для здійснення записів у бухгалтерському обліку (лист Мінфіну від 13.12.2004 р. № 31-04200-30-10/22823). При цьому результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, в якому завершено інвентаризацію (п. 3 розд. IV Положення № 879) [121].

Порядок відображення в обліку виявленої недостаті ТМЦ представимо у таблиці 2.10 (Додаток Р).

## **2.5. Організація та методика обліку на інших позабалансових рахунках**

В підприємств, у процесі їх господарської діяльності, можуть виникати два типи зобов'язань: зобов'язання, які відображаються у балансі, і зобов'язання, реальність яких буде підтверджена лише в майбутньому, тому вони на даний час у балансі не розкриватимуться. Другий тип зобов'язань називають потенційними, оскільки для них характерні невизначеність щодо дати погашення, невідома точна сума заборгованості тощо.

У зарубіжних країнах потенційні зобов'язання називають умовними. Також використовують термін «непередбачені зобов'язання», що більш характерно й для вітчизняного практика.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про непередбачені зобов'язання визначено в П(С)БО 11 «Зобов'язання», відповідно до якого непередбачені зобов'язання – це [128]:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має

повного контролю; або

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

У вітчизняному законодавстві непередбачені зобов'язання визнаються у разі, коли зобов'язання виникають унаслідок минулих подій, проте потребують ще підтвердження або не повною мірою виконуються критерії їх визнання (рис. 2.3).

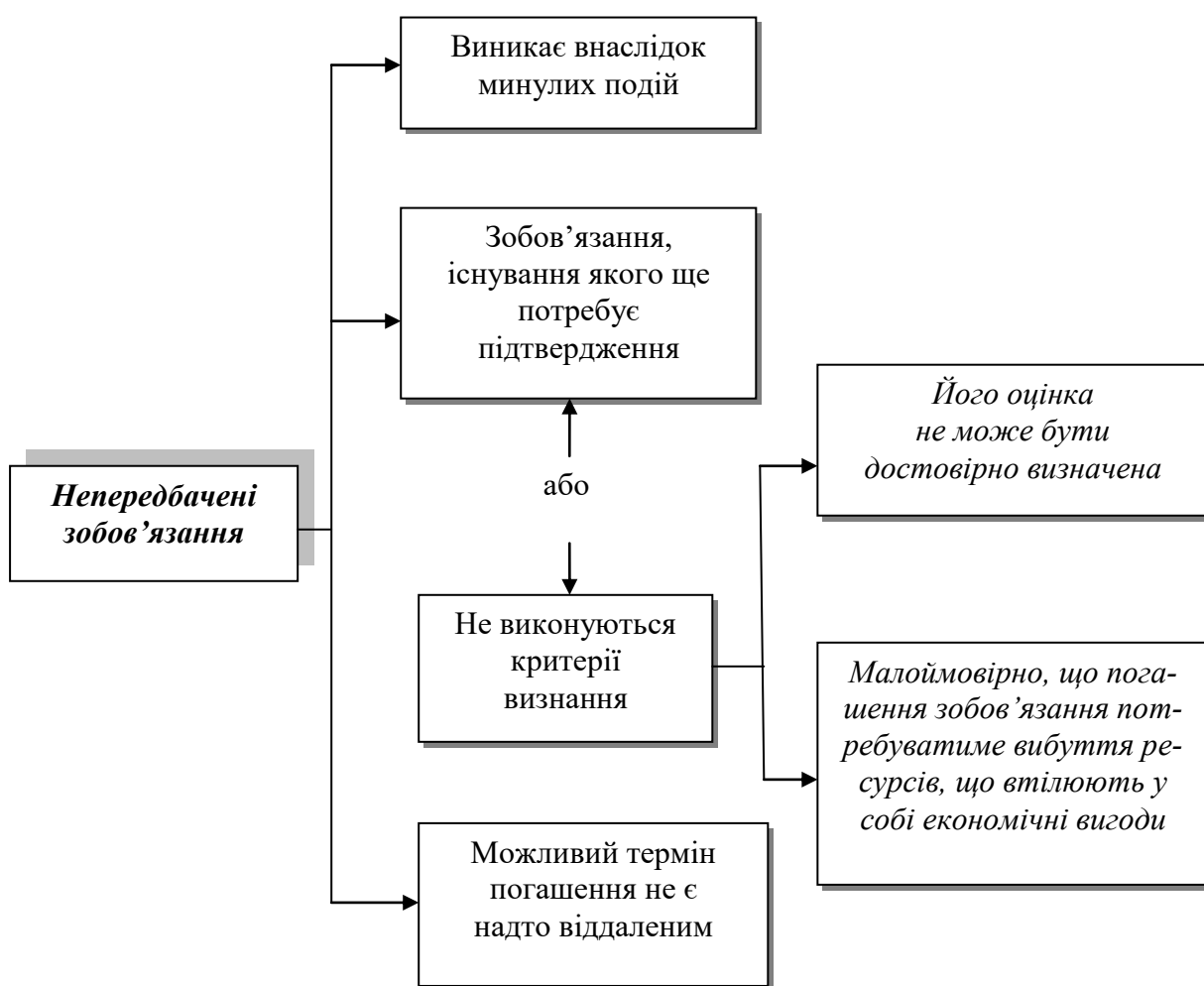


Рис. 2.3. Сфера визнання непередбачених зобов'язань

Відображаються непередбачені зобов'язання на позабалансових рахунках та в Примітках до річної фінансової звітності, однак для цього можливий термін погашення такого зобов'язання має бути не надто віддаленим, а величина –

суттєва, інакше виникатиме питання про доцільність відображення такого непередбаченого зобов'язання у бухгалтерському обліку.

Підприємство має на кожну дату складання фінансової звітності переглядати свої непередбачені зобов'язання, визначаючи, при цьому, ступінь імовірності відпливу ресурсів, що втілюють економічні вигоди, з метою їхнього погашення. Якщо в деякий момент стане відомо, що така ймовірність є надто низькою, то суму непередбачених зобов'язань слід вилучити із позабалансового субрахунку 042 «Непередбачені зобов'язання» і з Приміток до річної фінансової звітності. Вилучається з останніх і та сума потенційних зобов'язань, які перетворились на реальні й почали відповідати критеріям визнання зобов'язань (рис. 2.4).

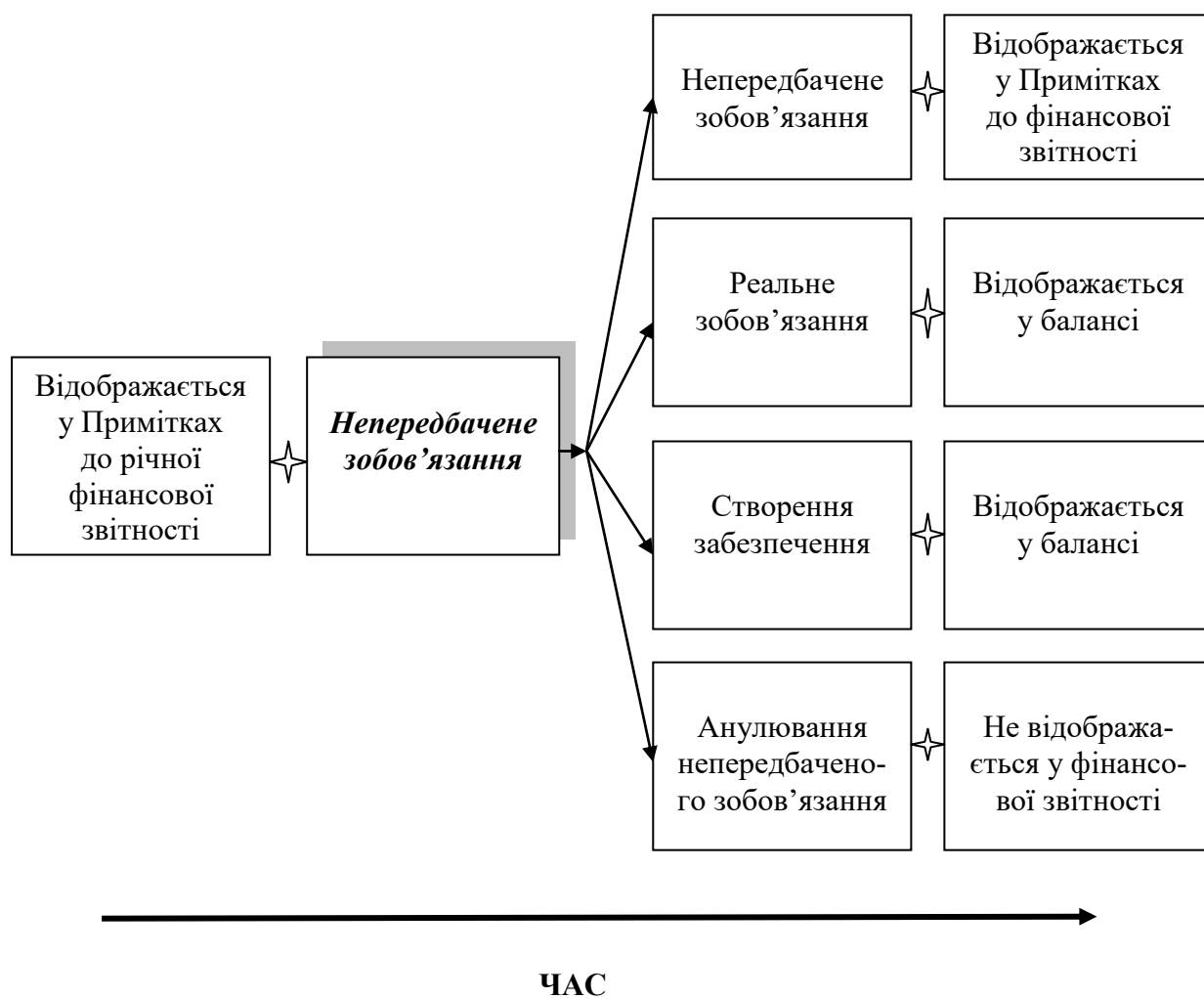


Рис. 2.4. Перетворення непередбачених зобов'язань у часі

Можлива також ситуація, за якої ймовірність впливу ресурсів підприємства на покриття непередбачених зобов'язань є доволі значною, що потребуватиме створення відповідного забезпечення з подальшим відображенням його у звітності з одночасним анулюванням у ній непередбаченого зобов'язання.

Одночасно з непередбаченими зобов'язаннями підприємству не слід визнавати на балансі непередбачені активи. Непередбачені активи підприємство отримує внаслідок непередбачених подій, через які в майбутньому можуть надійти економічні вигоди, наприклад позов, результат якого є невизначеним.

Для обліку непередбачених активів використовується субрахунок 041 «Непередбачені активи». Списання таких активів здійснюється в міру того, як вони визнаються чи не визнаються при визначенні невирішених подій [49].

Рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух виданих підприємством гарантій та забезпечень виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки). Збільшення залишку на рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані» відбувається при видачі гарантій та забезпечень, зменшення – при погашенні заборгованості, на яку вони були надані, та при перенесенні зобов'язань за ними на баланс [49].

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

Зокрема, на цьому рахунку обліковується [49]:

– вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;

– вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки;

– вартість інших гарантій та забезпечень.

Рахунок 06 «Гарантії та забезпечення отримані» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень

виконання зобов'язань і платежів. Збільшення залишку на рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані» відбувається при одержанні гарантій та забезпечень, зменшення – при їх списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку вони були надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс [49].

Облік забезпечення проводиться, за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення.

Зокрема, на цьому рахунку обліковуються [49]:

- гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;
- вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави;
- вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною отриманою гарантією та забезпеченням.

Бухгалтерські проводки з надання та погашення гарантій представлено нами у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

### Бухгалтерські проводки з надання та погашення гарантій

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	Кредит
1	2	3	4
<b>У покупця (принципала)</b>			
1	Оформлена застава майна	05	-
2	Нарахована та сплачена комісійна винагорода банку за отримання гарантії	201	685
		685	311
3	Отримана сировина від постачальника	201	631
		641	631
4	Перерахована банком сума заборгованості підприємства А підприємству Б	631	685
5	Погашення заборгованості банку підприємством А	685	311
6	Списання забезпечень наданих у зв'язку з погашенням зобов'язань перед банком	-	05
<b>У продавця (бенефіяра)</b>			
1	Отримана від банку гарантія із забезпечення оплати поставки підприємству А	06	-
2	Реалізована готова продукція покупцю	361	701
3	Нарахований ПДВ до сплати у бюджет	701	641

4	Закриття рахунку доходів	701	791
5	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	26
6	Собівартість готової продукції списана на фінансовий результат	791	901
7	Сплачено банком-гарантом за готову продукцію	311	685
8	Списана заборгованість покупця у зв'язку з оплатою поставки	685	361
9	Списано з позабалансового рахунку суму забезпечення отриманого	-	06

Для обліку бланків суворого обліку призначено рахунок 08 «Бланки суворої звітності». На цьому рахунку ведеться облік наявності та руху бланків суворого обліку та суворої звітності, зокрема документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (свідоцтва, посвідчення, трудова книжка, дипломи про освіту та інші); проїзних документів (квитки на проїзд, абонементні талони, документи на перевезення вантажів та інші); довіреностей на одержання цінностей та інших [49].

Перелік документів, які відносяться до бланків суворого обліку та суворої звітності, порядок їх зберігання й використання встановлюються відповідними нормативно-правовими актами.

Збільшення залишку рахунка 08 «Бланки суворої звітності» відбувається при надходженні (прийнятті на облік) бланків суворого обліку, зменшення – після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком та місцями їх зберігання.

Фінансування власними коштами основних виробничих засобів та нематеріальних активів має джерелом амортизаційний фонд підприємства, створений перенесенням вартості цих активів на вартість виготовленої продукції і призначений для відтворення спожитих засобів виробництва, які доходять до стану фізичного спрацювання та техніко-економічного старіння. Створення амортизаційного фонду регулюється амортизаційною політикою підприємства, яка є складовою інвестиційної політики держави.

Філіна Г.І. розглядає амортизаційну політику підприємства як складову загальної політики управління операційними необоротними активами, яка, у

свою чергу, складається із сукупності методів управління порядком нарахування та використання амортизації в межах чинного законодавства відповідно до вибраної підприємством фінансово-інвестиційної стратегії [156, с. 163-164].

В якості основних складових амортизаційної політики підприємства Любар О.О. виокремлює наступні [81]:

- вартісні критерії, що розмежовують основні засоби та малоцінні необоротні активи;
- строк корисного використання об'єкту основних засобів та інших необоротних активів;
- ліквідаційну вартість об'єкту основних засобів та інших необоротних активів;
- витрати на поліпшення об'єктів основних засобів та інших необоротних активів;
- переоцінку (дооцінку або уцінку) об'єктів основних засобів та інших необоротних активів;
- методи нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів;
- розрахунки норм та сум амортизації;
- розподіл нарахованої амортизації на окремі аналітичні рахунки витрат;
- систему обліку та звітності амортизації і зносу необоротних активів.

Амортизаційна політика підприємства значною мірою відображає амортизаційну політику держави на різних етапах її економічного розвитку (рис. 2.5). Базується вона на встановлених державою принципах, методах нарахування, податкового регулювання амортизаційного процесу і нормах амортизаційних відрахувань. В той же час кожен суб'єкт господарювання має можливість індивідуалізувати власну амортизаційну політику із врахуванням конкретних факторів, які зумовлюють порядок її формування.



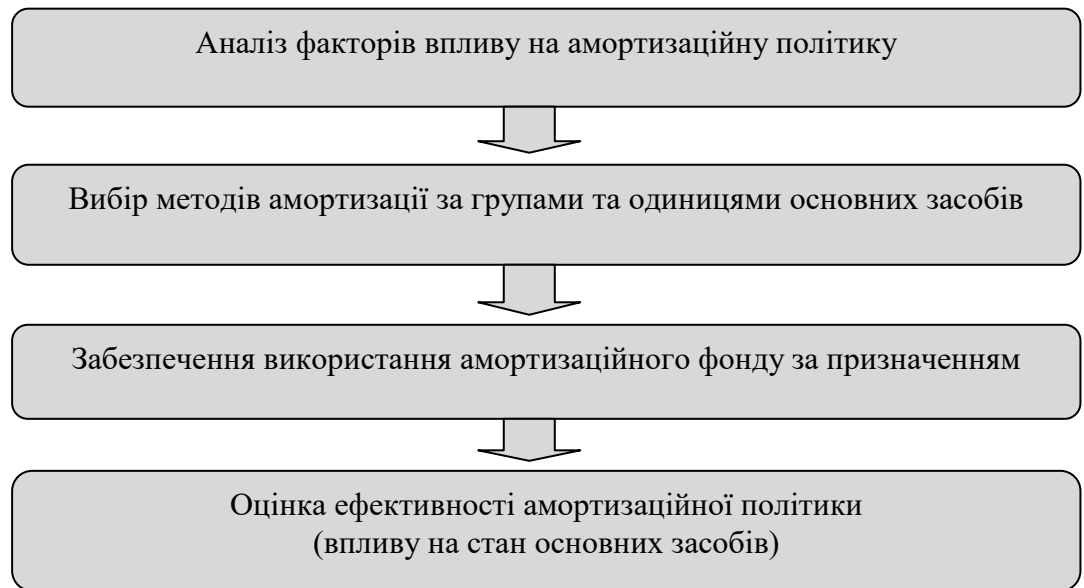


Рис. 2.5. Послідовність формування амортизаційної політики підприємства  
Джерело: [156]

Починається розробка амортизаційної політики підприємства (фірми) з аналізу макроекономічних і мікроекономічних факторів, що визначають вибір інструментів створення і розподілу амортизаційного фонду (таблиця 2.12).

Таблиця 2.12

### Фактори впливу на амортизаційну політику підприємства

Макроекономічні	Мікроекономічні
1. принципи державної амортизаційної політики	1. рівень попиту на ринку продукції підприємства
2. податкова політика держави	2. динаміка цін на ринку продукції підприємства
3. державна інвестиційна політика	3. рівень підприємницьких та фінансових ризиків
4. вплив науково-технічного прогресу	4. рівень конкуренції в галузі
5. рівень інфляції (поточний, прогнозний)	5. зміни у конкурентоспроможності підприємства
6. зміни у державному регулюванні цін	6. фактор часу в організації виробництва
7. державне регулювання доходів населення	7. фактор часу для коштів амортизаційного фонду
8. грошово-кредитна політика держави	8. загальна стратегія управління необоротними активами
9. екологічні обмеження	9. джерела фінансування необоротних активів
10. стан фінансового ринку	
11. стан ринків матеріальних ресурсів	

З метою визначення кількісних показників амортизаційної політики, що

використовуються під час планування амортизаційного фонду підприємства (фірми), залучається така інформація:

- обсяг, склад, вікова структура і рівень зносу необоротних активів;
- темпи інфляції, як фактичні, так і прогнозні;
- інвестиційна активність підприємства щодо створення активів;
- економічний термін використання активів, які амортизуються;
- реальний термін використання активів, які амортизуються;
- норми амортизацій за окремими групами необоротних активів;
- переваги і недоліки кожного з методів нарахування амортизації;
- методи відображення реальної вартості необоротних активів в обліку.

Суб'єкт господарювання під час формування амортизаційного фонду має право самостійно обирати метод нарахування амортизації і застосовувати його або до усіх основних засобів, чи до окремих груп майна, чи до окремого необоротного активу. Вибір методу амортизації за окремим активом базується на впливі, який цей метод справлятиме на господарську діяльність підприємства (фірми) через зміну ціни (якщо вона може бути збільшена амортизаційними відрахуваннями у складі витрат) чи через зміну прибутку (якщо ціна продажу не може бути змінена). Крім того, діюча система бухгалтерського обліку передбачає самостійне визначення власником активу економічного терміну його використання і ліквідаційну вартість активу.

Для обліку використання амортизації для потреб капітальних вкладень в Плані рахунків передбачено забалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування». По дебету цього рахунку відображаються суми нарахованої амортизації (тобто разом з кореспонденцією рахунків Д-т 23, 91, 92 тощо К-т 131 повинен здійснюватись запис по Д-ту рахунку 09. Використана амортизація (власні кошти) для потреб капітальних інвестицій відобразатимуться по кредиту цього рахунку (тобто суми капітальних вкладень відображені на протязі року по Д-ту рахунку 15 «Капітальні інвестиції», з тією різницею, що на рахунку 09 не відобразатимуться суми отриманих безоплатно основних засобів, отриманих в якості внеску до статутного капіталу основних засобів, капітальних інвестицій

здійснених за рахунок цільових коштів). На жаль, у чинній системі обліку відсутній зв'язок між накопиченням амортизаційних відрахувань та їх використанням. Проте облікова практика потребує встановлення такого зв'язку. Щоб задіяти на практиці рахунок 09 та хоча б приблизно мати уявлення про цільове використання амортизації, доречними є наступні рекомендації. Менеджменту та власникам підприємства кожного року на установчих зборах при формуванні наказу про облікову політику та розгляді питання розподілу чистого прибутку слід обов'язково зазначати, яку частину прибутку буде спрямовано на інвестиційну діяльність, виходячи з даних про накопичену амортизацію. Це дозволить запланувати та структурно розподілити за важливими напрямками фінансування капітальних інвестицій за рахунок амортизаційних відрахувань відповідно до запропонованих субрахунків рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» [82, с. 125].

До рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» є сенс відкрити два субрахунки: 091 «Нарахована амортизація» та 092 «Використання амортизаційних відрахувань». За дебетом рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» доцільно відображати тільки рахунок 091 «Нарахована амортизація», на якому показувати суму нарахованої амортизації необоротних активів. Причому, аналітичні рахунки до нього можна вести за групами необоротних активів, їх цільовим використанням, пооб'єктно тощо. За кредитом рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» слід відображати тільки рахунок 092 «Використання амортизаційних відрахувань», на якому необхідно показувати суму використаної амортизації необоротних активів [47, с. 270].

## РОЗДІЛ 3

### ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

#### **3.1. Удосконалення організації та методики обліку на позабалансових рахунках**

Забезпечення правильної організації бухгалтерського обліку на позабалансових рахунках у відповідності до потреб управління та згідно норм чинного законодавства повинно стати одним з першочергових завдань бухгалтерської служби більшості вітчизняних підприємств.

Виокремимо проблеми в організації та методиці обліку на позабалансових рахунках та намітимо шляхи їх подолання за окремими об'єктами, що обліковуються на цих рахунках.

Спочатку розглянемо проблеми щодо документального оформлення, оподаткування та обліку за операцією переробки давальницької сировини у переробника та намітимо шляхи їх вирішення.

Документообіг щодо операцій з давальницькою сировиною, на наш погляд, необхідно побудувати наступним чином (рис. 3.1) (Додаток С).

Нами виділено чотири етапи руху давальницької сировини та результатів її переробки, а саме:

- надходження давальницької сировини на склад переробника;
- процес переробки давальницької сировини;
- здача (приймання) виконаних робіт з переробки давальницької сировини;
- відвантаження результатів переробки давальницької сировини замовникові.

Як свідчить рис.3.1, кожному з етапів відповідає певний перелік первинних документів, які ми пропонуємо використовувати на досліджуваному підприємстві з метою відображення в обліку зазначених операцій. Розглянемо їх.

На етапі надходження давальницької сировини на склад переробника вважаємо за необхідне застосування наступних документів:

- Акту приймання-передачі давальницької сировини.

Даний первинний документ містить у собі погоджену замовником та переробником інформацію щодо найменування та кількості переданої замовником та отриманої переробником давальницької сировини; кількості і вартості прийнятої переробником за якістю давальницької сировини, придатної для переробки; а також місця зберігання та переробки такої сировини. Додаються до акту також документи, які підтверджують якість переданої сировини (сертифікати якості; висновок державної санітарно-гігієнічної експертизи; карантинний дозвіл тощо). Крім того можуть складатись товарно-транспортна накладна, залізнична квитанція та ін., якщо доставка сировини від замовника до переробника здійснювалась третіми особами.

– Довіреність на отримання матеріальних цінностей від виконавця.

Під час процесу переробки давальницької сировини, на наш погляд, слід використовувати наступні первинні документи:

– Лімітно-забірну картку на відпуск давальницької сировини.

Представлений первинний документ розкриває детальну інформацію щодо руху певної партії давальницької сировини за конкретним замовником від початкового до кінцевого етапу її переробки. Виписуватися вона повинна на кожну партію одержаної для переробки сировини в двох примірниках за кожним замовником (один залишається на складі, а інший передається у відповідний виробничий структурний підрозділ та виступає підставою для відображення руху давальницької сировини на рахунках позабалансового обліку). Відпуск матеріальних цінностей здійснюється з тих складів, які позначені у лімітно-забірній картці. Комірник у лімітно-забірній картці вказує дату та кількість відпущеної давальницької сировини, після чого визначають залишок ліміту за кожним її номенклатурним номером. Передача до бухгалтерії лімітно-забірних карток здійснюється складом після використання ліміту.

– Книга обліку руху давальницької сировини і результатів її переробки.

Відображає за кожним окремим замовником рух давальницької сировини у процесі її надходження від замовника і витрачання на виробництво, а також виготовленої із неї основної та супутньої продукції, зворотних відходів.

– Відомість обліку давальницької сировини.

Розкриває інформацію щодо оприбуткованої і відпущеної у переробку давальницької сировини, її залишків в розрізі замовників.

– Відомість обліку продуктів переробки давальницької сировини.

Розкриває інформацію відносно руху продуктів переробки давальницької сировини (основної та супутньої продукції), відходів, оприбуткованих на склад та переданих замовникам в розрізі замовників.

– Накладна на внутрішнє переміщення продукції, виготовленої з давальницької сировини.

Зазначена накладна є підставою для здавання готових виробів із виробництва на склад із зазначенням найменування виробу, одиниці виміру і кількості. Складатися вона повинна у двох екземплярах. Перший екземпляр залишається у структурному підрозділі, що виготовив продукцію. На підставі нього будуть списані матеріали, отримані у переробку. Другий екземпляр призначений для оприбуткування готової продукції на склад з метою подальшої передачі замовнику. У запропонованій Формі накладної зазначається лише найменування готової продукції, одиниця вимірювання та кількість продукції (оскільки переробник ціну продукції не визначає).

На етапі здачі (приймання) виконаних робіт з переробки давальницької сировини вважаємо за необхідне застосування наступних документів:

– Акту про виконані роботи з переробки давальницької сировини.

Містить інформацію щодо переліку та вартості виконаних робіт та є підставою для відображення виконаних робіт в обліку.

– Звіту переробника про використання давальницької сировини.

Звіт складається в натуральних одиницях та містить інформацію про кількість та асортимент оприбуткованої від замовника сировини, нормативне та фактичне її використання в процесі переробки, отриману з неї продукцію, невикористану сировину та відходи, у тому числі зворотні, та служить підставою для списання використаної сировини на собівартість виготовленої продукції у замовника.

Відвантаження результатів переробки давальницької сировини замовникові необхідно оформлювати за допомогою наступних первинних документів:

- Акту приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини.

Представлений документ засвідчує приймання замовником за кількістю, асортиментом та якістю продуктів переробки давальницької сировини, без зазначення вартісних показників готової продукції.

- Довіреність на отримання готової продукції від замовника робіт.

Як ми вже зазначали, отримані від замовника матеріали й належну йому готову продукцію переробник відображає на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». На нашу думку, для полегшення контролю у складі даного субрахунку слід відкрити наступні аналітичні рахунки:

- 022.1 «Давальницька сировина на складі»;

- 022.2 «Давальницька сировина, передана у виробництво»;

- 022.3 «Готова продукція з давальницької сировини».

На рахунку 022.3 «Готова продукція з давальницької сировини» облік необхідно вести за заставною ціною вихідної сировини.

Можливий порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з переробки давальницької сировини представимо у таблиці 3.1.

Похідні фінансові інструменти на світових фінансових ринках визнані одними з кращих хеджувальних інструментів і відіграють значну роль у залученні інвестицій. Вони виступають індикаторами ринкової кон'юнктури й часто використовуються у розмаїтих стратегіях ризик-менеджменту. Управління ризиками на підприємствах пов'язане передусім зі змінами стратегії їх розвитку. Тому вітчизняні виробники все частіше для їх зменшення або подолання використовують у своїй діяльності деривативи (похідні фінансові інструменти). Найбільші компанії світу задіюють деривативи для управління своїми бізнес-ризиками і для їх хеджування, що підтверджено дослідженнями Міжнародної асоціації зі свопів та деривативів (International Swap and Derivatives Association (ISDA)), яка є найбільшою всесвітньою організацією з торгівлі фінансовими інструментами В Україні ринок деривативів нині перебуває на етапі

становлення. Чинником, що гальмує його розвиток, є відсутність адекватного підходу до відображення операцій з цими інструментами в бухгалтерському обліку і звітності, оцінки їх вартості та операцій з ними [114, с. 91].

Таблиця 3.1

**Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з переробки давальницької сировини**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Надійшли матеріали від замовника на склад для переробки	022.1 «Давальницька сировина на складі»	-
2	Передано матеріали в переробку	-	022.1 «Давальницька сировина на складі»
		022.2 «Давальницька сировина, передана у виробництво»	-
3	Відображено витрати, пов'язані з переробкою	23	13, 20, 22, 91, 65, 66, 68
4	Списано витрачені матеріали	-	022.2 «Давальницька сировина, передана у виробництво»
5	Оприбутковано готову продукцію для передачі її замовнику	022.3 «Готова продукція з давальницької сировини»	-
6	Передано готову продукцію замовнику	-	022.3 «Готова продукція з давальницької сировини»
7	Відображено дохід від виконання робіт, надання послуг	361	703
8	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
9	Відображено собівартість робіт з переробки	903	23
10	Отримано оплату від замовника	311	361

Джерело: [49; 115]

Розглядати ф'ючерсні, форвардні і опціонні угоди можна як такі, що мають спільну основу. Пов'язані усі вони із купівлею-продажем певного активу у визначений момент в майбутньому за наперед обумовленою ціною. Називають цю ціну форвардною ціною на відміну від ціни продажу активу на реальному ринку у певний момент часу, яку називають поточною ринковою ціною.



Похідним фінансовим інструментам притаманні наступні риси: розрахунки за ними провадитимуться в майбутньому; вартість їх змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, валютного курсу, курсу цінних паперів, індексу цін, кредитного рейтингу чи інших змінних, які є базисними.

Похідні фінансові інструменти в обліку мають відповідати визначенню фінансового інструмента, а саме: форвардний контракт визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту; опціони визнаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями у разі укладення контракту між покупцем і продавцем.

У Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства щодо операцій із похідними фінансовими інструментами повинні бути зазначені наступні елементи:

- складові похідних фінансових інструментів;
- порядок визнання похідних фінансових інструментів і умови припинення їх визнання;
- первісна оцінка і порядок переоцінки похідних фінансових інструментів;
- методика відображення похідних фінансових інструментів на рахунках бухгалтерського обліку;
- порядок оформлення документації про відносини та стратегію хеджування;
- обґрунтування визнання доходів та витрат за операціями із похідними фінансовими інструментами;
- інвентаризація похідних фінансових інструментів;
- порядок розкриття інформації про деривативи у формах зовнішньої (фінансової і податкової) і внутрішньої (управлінської) звітності.

Вітчизняні П(С)БО на відміну від міжнародного законодавства не розкривають вимог щодо відображення у фінансовій звітності операцій із похідними фінансовими інструментами. Останні належать до групи «Контрактні зобов'язання», облік яких відповідно до Інструкції «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських

операцій підприємств і організацій» ведеться на рахунку класу 0 «Позабалансові рахунки», а саме 03 «Контрактні зобов'язання» із відкриттям аналітичних рахунків за їх видами. При цьому поза балансом відображається лише вартість контракту, а будь-які зміни цієї вартості впливають на розмір доходів і витрат суб'єкта господарювання.

Відображення господарських операцій з похідними фінансовими інструментами на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» викликає суперечливі погляди науковців, тому що зобов'язання за похідними фінансовими інструментами не є умовними, оскільки в строкових контрактах прописані як терміни здійснення платежів, так і сума. Строкові угоди визнаються консенсуальними договорами, а тому виступати як умовні права або зобов'язання не можуть, у зв'язку з чим облік на позабалансових рахунках суперечить їх економічному й правовому змісту [44].

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 13 зазначено, що збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування та оцінюються за справедливою вартістю, визнається іншими доходами або іншими витратами, що свідчить про їх відображення у Звіті про фінансові результати підприємства [129].

Інформацію про облік деривативів на фондовому ринку й типові бухгалтерські проведення за ними викладено у Методичних рекомендаціях з відображення у бухгалтерському обліку операцій з ф'ючерсними та опціонними контрактами учасниками фондового ринку [93].

Підприємствам рекомендовано взагалі ввести в облікову політику спеціальний розділ «Облік операцій на строковому ринку».

У цьому розділі рекомендується зазначати наступне [93]:

– що згідно вимог МСБО 32 та МСБО 39 моментом визнання строкових контрактів – є дата їх укладання;

– навести перелік бухгалтерських записів, що використовуються для відображення операцій з деривативами в бухгалтерському обліку у вигляді додатка до документа про облікову політику (Додаток Т), а також опис використан-

ня забалансового рахунку 03 "Контрактні зобов'язання" для обліку укладених строкових контрактів;

– визначити методи переоцінки стандартних опціонних контрактів згідно вимог МСБО 32 та МСБО 39;

– вказати перелік інформації, що має бути розкрита в примітках до фінансової звітності.

У примітках до фінансової звітності рекомендується надавати наступну інформацію [93]:

– інформацію про облікову політику учасника, зокрема, розкрити метод визнання і оцінки строкових контрактів;

– видах і вартості прав та зобов'язань за строковими контрактами, термінах і умовах їх закриття;

– розкриття інформації про можливі ризики за строковими контрактами на звітну дату.

Бухгалтерський облік операцій з деривативами клієнти учасників можуть вести за аналогією із операціями, які здійснюються учасником – покупцем чи продавцем від свого імені та за свій рахунок.

Для обліку операцій з деривативами – ф'ючерсними та опціонними контрактами рекомендуємо використовувати наступні рахунки:

03	Забалансовий рахунок «Контрактні зобов'язання»
31	Рахунки в банках
364	«Розрахунки з покупцями та замовниками» Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням
379	«Розрахунки з іншими дебіторами» Субрахунок розрахунків за операціями з деривативами
685	«Розрахунки з іншими кредиторами» Субрахунок розрахунків з клієнтами за операціями на строковому ринку
719	«Інші доходи від операційної діяльності» Субрахунок доходів за операціями з деривативами
Рахунок 9-го класу "Витрати діяльності"	Субрахунок обліку біржових комісій на строковому ринку та субрахунок витрат за операціями з деривативами
949	«Інші витрати операційної діяльності» Субрахунок витрат за операціями з деривативами

З метою відображення у бухгалтерському обліку строкових угод первинним документом може виступати «Акт про здійснення операції з похідним фінансовим інструментом», що складатимуть у двох примірниках. Бухгалтерська служба підприємства на підставі цього документа зможе оформити документ хеджування.

В нових умовах господарювання (із появою таких об'єктів бухгалтерського обліку як форвардні та ф'ючерсні контракти, опціони) автоматизація бухгалтерського обліку підприємств (компаній) та підготовка фінансової звітності є одним із найважливіших завдань будь-якого суб'єкта господарювання. Керівник підприємства (компанії) самостійно вирішує завдання, що стосуються підвищення ефективності роботи управлінського персоналу, створення на підставі інформації (даних), що надає бухгалтерська служба оптимальної структури управління. Це, у свою чергу, обумовлює широке застосування бухгалтерських пакетів та програм, завдячуючи яким підвищується оперативність обробки даних та достовірність ділової інформації, приймаються більш виважені та об'єктивні управлінські і фінансові рішення.

Використання бухгалтерських комп'ютерних програм дозволяє зекономити час за рахунок автоматизації господарських операцій, знайти арифметичні помилки в обліку та звітності, оцінити поточне фінансове становище підприємства та визначити перспективи його розвитку на майбутнє. Бухгалтерські програми, незалежно від їх масштабу, програмно-апаратної платформи та вартості повинні забезпечувати якісне ведення обліку, бути надійними та зручними у використанні. Враховуючи, що облік з використанням позабалансових рахунків базується на односторонньому записі, існують особливості його комп'ютеризації [76, с. 124].

У функціональному аспекті при допомозі бухгалтерських програм, передусім, забезпечується автоматизація обробки даних та відображення їх у бухгалтерському обліку; проводяться арифметичні розрахунки; забезпечується підготовка, заповнення, перевірка та друк первинних та звітних документів; проводиться безпомилковий перенос даних із однієї друкованої форми в іншу; ви-

конується накопичення підсумків; передбачається можливість повернення до даних та звітів минулих періодів (ведення архіву).

Отже, з метою забезпечення вищезазначених можливостей, комп'ютерна програма повинна мати єдину базу даних за поточним станом бухгалтерського обліку і архівними матеріалами, що може надати на запит користувача будь-які відомості. Бази даних залежно від особливостей ведення бухгалтерського обліку на підприємстві (фірмі), можуть мати різну структуру, однак мають відповідати єдиній структурі прийнятого Плану рахунків. Модулі системи, які забезпечують здійснення та проведення розрахунків, підведення підсумків, нарахування відсотків та інші операції, повинні використовувати розрахункові нормативи, які прийняті на сьогодні.

Для виявлення недоліків і внесення відповідних пропозицій щодо бухгалтерського відображення позабалансових об'єктів обліку в умовах комп'ютеризації, розглянемо характеристику спеціалізованої бухгалтерської програми «1С:Бухгалтерія», що призначена для підприємств малого і середнього бізнесу.

На відміну від інших програмних комплексів, що побудовані за модульним принципом, «1С:Бухгалтерія» побудована за журнальним способом, тобто звітність формується у взаємозв'язку із журналом господарських операцій.

У Конфігураторі є можливість на основі основного Плану рахунків створювати Робочий план та розрізи аналітики (субконто).

Аналітичний облік ведеться за об'єктами аналітичного обліку (субконто) у натуральному і вартісному вимірниках.

Програма дозволяє вводити проводки наступними способами [76, с. 130-131]:

1. Ручне введення проводок: при вводі в журнал Ви вказуєте дату, кореспонденцію рахунків, суму і зміст операції. Якщо по указаних Вами рахунках ведеться аналітичний облік, то програма вимагає ввести ознаки аналітичного обліку (субконто). Якщо по рахунках проводки ведеться кількісний і/ або валютний облік, то програма вимагає ввести кількість і/ або суму в валюті.

2. Використання типових операцій дозволяє автоматизувати ввід стандартних або часто використовуваних операцій. При вводі типової операції ство-

рюються одна або декілька проводок, при чому суми цих проводок можуть вираховуватися автоматично. Так, можливо оприбуткувати матеріали і одразу ж списати по них ПДВ, взяти об'єкт в оренду і нарахувати орендну плату тощо. Більше того, за допомогою типових проводок можна закрити рахунки, розрахувати прибуток тощо. Бухгалтерське відображення позабалансових об'єктів обліку з використанням одностороннього запису дозволяє в автоматичному режимі формувати необхідну звітність за операціями, що відображаються на позабалансових рахунках.

3. Використання режиму «документи і розрахунки» передбачає ще більш універсальні і гнучкі засоби для вводу документів і проведення бухгалтерських розрахунків. За допомогою цього режиму в журнал операцій можна ввести дані про деякий документ (платіжне доручення, рахунок, накладну і т.д.) або розрахунок (прибутку, податків, переоцінки валюти і т.д.) і зв'язані з ним проводки, які автоматично розраховуються по заданих формулах. Відповідний документ можна тут же роздрукувати на принтері. При цьому є можливість із часом змінити реквізити документу або вхідні дані розрахунку (кількість відпущеного товару в накладній, погодинну ставку в розрахунок зарплати і т.д.) і програма перераховує всі взаємопов'язані з документом проводки, а також встановити режим автоматичного перерахунку проводок, зв'язаних з документом або розрахунком. Ця можливість дуже зручна для таких операцій, як переоцінка валюти, розрахунок прибутку і податків тощо – при будь-яких змінах журналу господарських операцій ці операції можуть бути швидко перераховані.

Перенос проводок дає можливість імпортувати дані, які підготовлені у інших програмах чи створені у «1С:Бухгалтерії» на інших комп'ютерах.

Усі проводки заносять у Журнал операцій, при перегляді якого є можливість обмеження довільним часовим інтервалом, а також групування та пошуку проводок по різних параметрах.

Облік на позабалансових рахунках цією програмою передбачений, проте операції потрібно вводити ручним способом, що, на наш погляд, є не зовсім зручним. В «1С:Бухгалтерії» основою є документарний принцип введення і

зберігання інформації. З огляду на це і підтримуючи думку Литвинчук І.В. рахуємо за потрібне створити спеціальні документи за допомогою яких проводки у цій галузі обліку будуть формуватися автоматично [76, с. 132]:

Ф-ПО-1 «Прибутковий ордер активів на відповідальному зберіганні» дозволяє відображати інформацію про активи, що прийняті на відповідальне зберігання, визначає відповідальних осіб, місце і строк зберігання, а також надає відомості про контрагентів. Використання даного документу забезпечує ефективне здійснення контролю за позабалансовими активами, дозволяє виявити порушення щодо їх зберігання та запобігти таким порушенням у майбутньому;

Складання Ф-ПО-2 «Картка обліку бланків суворої звітності» забезпечує внутрішніх і зовнішніх користувачів повною та достовірною інформацією про їх наявність і рух, надає відомості про загальну ціну, кількість і вартість бланків суворого обліку та звітності, що надійшли та/ або вибули, а також про матеріально-відповідальних осіб, що забезпечує ефективне здійснення контролю, виявлення та попередження порушень щодо їх обліку;

Формування Ф-ПО-4 «Картка обліку договорів за позабалансовими зобов'язаннями» надає зацікавленим користувачам інформацію про виникнення та/ або припинення зобов'язань за форвардними, ф'ючерсними контрактами, та іншими зобов'язаннями. Використання запропонованої форми в діяльності господарюючих суб'єктів забезпечить контроль за виконанням договорів і відображення достовірної договірної вартості позабалансових об'єктів обліку. При заповненні даної форми у колонці «Вид договору» варто відображати основні види договорів, які є підставою для відображення фактів господарського життя на позабалансових рахунках обліку: договір поруки, договір застави, договір гарантії, договір доручення та договір комісії (консигнації);

При заповненні Ф-ПО-3 «Картка обліку використання накопичених амортизаційних відрахувань», автоматично можна обрати один із напрямів використання амортизаційних відрахувань із зазначеного переліку: будівництво об'єктів, приймання (виготовлення) основних засобів, поліпшення основних засобів, придбання (створення) нематеріальних активів, інші капітальні роботи

та погашення отриманих на капітальні інвестиції позик. Даний документ дозволяє визначити загальну суму надходжень амортизаційних відрахувань за певний період і їх витрачання за вищезазначеними напрямками.

Пропонуємо також автоматичне формування Звіту про рух об'єктів, які відображаються на позабалансових рахунках. У колонці «Назва об'єктів» при заповненні Звіту відображається наступне:

Розділ 1. Вказується перелік позабалансових активів, а саме: орендовані необоротні активи, устаткування, прийняте для монтажу, матеріали, прийняті для переробки, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, товари, прийняті на комісію, майно в довірчому управлінні та непередбачені активи.

Розділ 2. Вказується перелік позабалансових зобов'язань, а саме: контрактні зобов'язання, непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані, гарантії та забезпечення отримані, списана дебіторська заборгованість, невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей.

Розділ 3. Дозволяє в автоматичному режимі обрати один із видів бланків суворого обліку, перелік яких встановлено законодавством. До найбільш поширених згідно з постановою КМУ № 283 «Про встановлення порядку виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку» відносяться: бланки цінних паперів (акції, облігації, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати, приватизаційні папери); довіреність; транспортна документація (товарно-транспортна накладна, подорожній лист вантажного автомобіля, талон замовника); марки акцизного збору для маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів; документи, що засвідчують особу, подію, освіту; проїзні документи (квитки на проїзд у залізничному, морському, річковому і повітряному транспорті, документи на перевезення вантажів, військові проїзні документи); трудова книжка та вкладиші до неї; документи, що використовуються при наданні побутових та інших послуг (замовлення, квитанція, копія квитанції, замовлення-зобов'язання); бланки розрахункових документів (розрахункова квитанція, спрощена розрахункова квитанція, квитки на приміські авто маршрути, квитки на міські авто маршрути, багажний квиток на приміські авто маршрути,



квиток на міські маршрути електротранспортом, квитанційні книжки); знаки поштової оплати (поштові марки, конверти з марками, листівки з марками); документи, що обслуговують грошовий обіг (книжки ощадні, чекові, депозитні; чеки грошові, майнові, розрахункові; бланки фінансування, страхування, акредитиви; марки податкові, митні; доручення на видачу коштів, пенсій, майна; сертифікати якості, на право вивезення та ввезення; поліси страхування; ліцензії); бланки білетів тиражних та миттєвих лотерей [138].

Розділ 4. Вказується перелік позабалансових резервів, а саме: амортизаційні відрахування та інші резерви.

Розглянутий Звіт про рух об'єктів, які відображаються на позабалансових рахунках забезпечує:

- узагальнення інформації про наявність та рух об'єктів позабалансового відображення із метою здійснення їх внутрішнього контролю;
- надання зацікавленим користувачам облікових зведених даних про стан позабалансових об'єктів обліку.

До переваг застосування підприємствами програмного продукту 1С: «Бухгалтерія» є:

- операції щодо обліку амортизації, за наявності незначної номенклатури необоротних активів, можна здійснювати ручним способом;
- зручний і простий інтерфейс;
- у порівнянні з іншими поширеними в Україні програмними комплексами невисока ціна. Практична реалізація облікових процедур та зменшення їх трудомісткості забезпечується лише із використанням існуючих програмних продуктів.

### **3.2. Імплементация міжнародного досвіду обліку операцій на позабалансових рахунках**

Ведення фінансового обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності стає дедалі поширеним явищем як серед компаній з міжнародним капіталом, так і поміж українського бізнесу.

Підписавши у березні 2014 року Угоду про асоціацію між Європейським Союзом та Україною, наша держава взяла на себе цілу низку зобов'язань, у тому числі щодо гармонізації законодавства, що регулює підприємницьку діяльність. Стаття 387 Угоди передбачає реформу бухгалтерського обліку та аудиту з переходом на міжнародні стандарти. Саме вимоги, зазначені в Додатку XXXV до Угоди, стали основою для прийняття нової редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV [30] та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [28]. Останній установлює принципово іншу структуру та філософію розбудови системи незалежного фінансового аудиту в Україні.

Відповідно до ч. 2 ст. 12<sup>1</sup> Закону № 996-XIV та постанови КМУ від 11.07.2018 р. № 547 з 1 січня 2018 року оновлено критерії підприємств, що зобов'язані готувати фінансову звітність за МСФЗ: публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [134].

Відповідно до Закону № 996-XIV, «міжнародні стандарти фінансової звітності – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності» [30].

На сьогодні міжнародні стандарти представлені власне міжнародними стандартами фінансової звітності, міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та трактуваннями. Поступово, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку будуть замінені міжнародними стандартами фінансової звітності.

Підприємства з числа наведених у цих нормативних документах зобов'язані також готувати консолідовану фінансову звітність, якщо вони контролюють інші підприємства відповідно до ст. 12 Закону № 996-XIV та МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [30; 98]. Проте виняток є: якщо, наприклад, невеличке Публічне акціонерне товариство має одне чи більше дочірніх підприємств, але їх сукупні показники не перевищують критерії віднесення до середніх суб'єктів господарювання (активи до 4 млн євро, виручка до 8 млн

євро, персонал до 50 осіб), консолідовану фінансову звітність за МСФЗ їм можна не готувати.

Підприємства, що не відповідають зазначеним у цих нормативних документах критеріям, можуть продовжувати вести облік і готувати фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку чи добровільно перейти на застосування міжнародних стандартів, якщо такий перехід відповідає стратегії розвитку підприємства (вихід на міжнародні ринки, залучення інвестицій).

Підприємства, що відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за МСФЗ після подання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами. Добровільний перехід такої чіткої вимоги не містить, хоча загальні правила обліку передбачають підготовку фінансової звітності саме на даних бухгалтерського обліку. Позаяк кожна господарська операція (дія або подія, що викликає зміни у структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства) повинна мати документальне підтвердження, а не лише коригувальні записи у трансформаційному файлі.

Ускладнюється проблема ще й тим, що відповідно до ст. 44 ПКУ дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування є основою для обчислення податку на прибуток. І якщо підприємство перебуває у процесі переходу на МСФЗ, то виникає цілий ряд проблемних питань, яким чином будуть оподатковуватись перехідні трансформаційні різниці-коригування [116].

Особливості ведення обліку операцій на позабалансових рахунках відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності розглянемо у зв'язку із прийняттям нового стандарту з обліку оренди, а саме МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» саме на прикладі орендних операцій.

Облік орендних операцій, особливо з боку орендаря, піддався критиці у період глобальної фінансової кризи через те, що порядок визнання контрактних зобов'язань за договорами оренди був для користувачів звітності непрозорим

та незручним. За повідомленням Ради із МСФЗ у компаній, які застосовують МСФЗ, із 3,3 трильйонів доларів зобов'язань з оренди понад 85% таких коштів не відображаються в балансі [62]. Пов'язано це з тим, що більшість договорів оренди на сьогодні класифікують як операційну оренду, й інформацію щодо них відображають тільки в Примітках до фінансової звітності. Виключення орендних активів та зобов'язань з Балансу (Звіту про фінансовий стан) дає інвесторам та фінансовим аналітикам неповну інформацію про фінансову позицію компаній-орендарів.

Новий стандарт з обліку оренди МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», який був опублікований Радою з міжнародних стандартів у січні 2016 року, для усіх договорів оренди вводить вимогу про єдину модель обліку оренди. Відповідно до цієї моделі будь-яка оренда як операційна, так і фінансова, повинна визнаватись як в активах, так і у зобов'язаннях Балансу орендаря.

Орендар має право прийняти рішення про незастосування моделі обліку оренди, якщо [99]:

- (а) оренда – короткострокова (до 12 місяців);
- (б) базовий актив оренди має низьку вартість.

У документі «Основи для висновків», що супроводжує такий стандарт, указано, що йдеться про активи, вартість яких, коли вони нові, не перевищує 5 000 доларів США. Якщо орендар приймає рішення не застосовувати модель обліку оренди відповідно до вимог пунктів 22-49 МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» щодо короткострокової оренди або оренди, у якій базовий актив має низьку вартість, орендар має визнавати орендні платежі як витрати [99]:

- або лінійним методом протягом терміну оренди;
- або з використанням іншого систематичного підходу, що є аналогічно порядку відображення нині діючої моделі операційної оренди.

МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» проводить розмежування між договором оренди і договором на надання послуг на основі того, чи може компанія контролювати орендований актив.

Договір загалом або окремі його компоненти є договором оренди, якщо він [99]:

- надає клієнту право контролювати використання;
- ідентифікованого активу;
- протягом певного періоду часу за винагороду.

Контроль перейшов до клієнта, якщо клієнт [99]:

- має право отримувати практично всі економічні вигоди від використання ідентифікованого активу; і
- має право керувати використанням даного активу.

Компанія має оцінити, чи є договір загалом або його окремі елементи договором оренди на момент укладення договору та у випадку змін умов і термінів оренди.

Ґрунтується визначення на понятті контролю, позаяк Рада із МСФЗ вирішила, що для здійснення контролю над активом клієнт має не тільки мати право на отримання практично усіх економічних вигод від його експлуатації протягом періоду використання (елемент «вигоди»), але також здатність керувати використанням даного активу (елемент «повноваження»). Озвучена вимога відповідає концепції контролю у МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність» та МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами». У Стандарті представлено докладні вказівки для визначення того, чи були дотримані такі умови. Передбачається, що у деяких випадках буде слід застосувати судження під час проведення оцінювання.

Головна зміна у порядку обліку стосується вимоги до орендарів відображати активи та зобов'язання, які пов'язані із договорами оренди, у Звіті про фінансовий стан. Відповідно до МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» будь-яку оренду для орендаря розглядають як операцію фінансування. Орендар застосовує єдину модель обліку оренди, відповідно до якої на дату початку оренди він визнає: АКТИВ: «Право Користування» – ПАСИВ: «Зобов'язання з Оренди».

Орендар на дату початку оренди повинен оцінювати актив у формі Права користування за первісною вартістю. Первісна вартість активу у формі Права ко-

ристування повинна містити величину первісної оцінки зобов'язання з оренди. Орендар на дату початку оренди оцінює зобов'язання з оренди за дисконтованою вартістю орендних платежів, які ще не здійснені на цю дату. Орендні платежі слід дисконтувати із використанням процентної ставки, що передбачена у договорі оренди. У багатьох випадках така ставка може бути аналогічна ставці залучення додаткових позикових коштів орендарем. Пов'язано це з тим, що обидві ставки враховують кредитне становище орендаря, термін оренди, характер та якість наданого забезпечення і економічне середовище, в якому операція здійснюється.

Орендар після первісного визнання здійснює оцінку активу у формі Права користування, використовуючи модель обліку за собівартістю чи модель переоцінки згідно із МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» (як бачимо, орендар визнає амортизацію і накопичені збитки від знецінення у Звіті про прибутки і збитки, а переоцінку – у іншому сукупному доході, якщо застосовують відповідну модель). В той же час, якщо орендар використовує модель справедливої вартості згідно із МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» щодо інвестиційної нерухомості, орендар також повинен застосовувати дану модель справедливої вартості щодо активів у формі Права користування, що задовольняють визначенню інвестиційної нерухомості у МСБО (IAS) 40. У період застосування моделі обліку за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації орендар повинен амортизувати актив у формі Права користування з дати початку оренди до більш ранньої із наступних дат: дата закінчення терміну корисного використання активу у формі Права користування чи дата закінчення терміну оренди.

Орендар після дати початку оренди повинен оцінювати Зобов'язання з оренди шляхом [99]:

- (а) збільшення балансової вартості на суму амортизації дисконту на зобов'язання з оренди;
- (б) зменшення балансової вартості на суму сплачених орендних платежів за умовою угоди;
- (в) переоцінки або модифікації договорів оренди. Розподіл дисконту на зобов'язання з оренди між звітними періодами протягом строку оренди здійс-

нюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Окрім суми первісної оцінки зобов'язання з оренди первісна вартість активу у формі права користування включає [99]:

- орендні платежі орендодавцю, сплачені на дату початку оренди або до неї, за вирахуванням стимулів для укладення договору оренди;
- початкові прями витрати, понесені орендарем;
- оцінку витрат, які будуть понесені орендарем під час демонтажу і вибуття активу, відновленні ділянки, на якому він був розташований, або відновленні орендованого активу до стану, передбаченого умовами оренди, за винятком випадків, коли такі витрати понесені для виробництва матеріальних запасів.

Через те, що договори про операційну оренду будуть відображатися у бухгалтерському балансі, в орендаря з'явиться більше активів, проте одночасно збільшиться обсяг боргових зобов'язань. Визнання додаткових активів та зобов'язань, а також зміна порядку подання відобразиться на ключових коефіцієнтах результативності орендаря, зокрема: коефіцієнтах, що прив'язані до активів, та коефіцієнтах, які відображають співвідношення позикового та власного капіталу – і, таким чином, може негативно вплинути на здатність компанії виконувати ті або інші обмежувальні умови договорів кредитування.

Порядок подання витрат у Звіті про прибутки і збитки також зміниться.

Різна подальша оцінка після первісного визнання Права користування активу (амортизація зазвичай визнається рівномірно) та Зобов'язань з оренди (відсоток розраховують із використанням методу постійної норми прибутковості) призводить до самого, ймовірно, значного впливу застосування нового Стандарту МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» на чистий прибуток орендаря, позаяк загальні витрати будуть вищі на початку періоду оренди (у зв'язку із більш високими відсотковими витратами на початку періоду оренди), у той час як відповідно до чинного МСБО (IAS) 17 «Оренда» витрати на операційну оренду, зазвичай, визнаються рівномірно протягом терміну оренди.

Таким чином, аналіз основних положень МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» дав

нам змогу встановити основні підходи щодо відображення в обліку орендаря орендних операцій, а саме:

- по-перше, усунуто відмінність між поняттями фінансової та операційної оренди. Замість цього стандарт запроваджує єдину модель обліку для орендаря;
- по-друге, новизною є вимога до орендарів відображати у звіті про фінансовий стан укладання угоди операційної оренди, тобто: представляти актив у формі Права користування і відповідне Зобов'язання з оренди;
- по-третє, надано можливість, як орендодавцям, так і орендарям приймати рішення про незастосування моделі обліку оренди щодо договорів оренди із максимальним строком оренди до 12 місяців згідно до порядку, аналогічному обліку нині чинної операційної оренди;
- по-четверте, для того, щоб мати можливість оцінити потенційний вплив запропонованих в стандарті підходів, підприємству необхідно буде провести додатковий аналіз та інтерпретувати вимоги стандарту із врахуванням власних фактів, обставин та окремих операцій.

Що стосується обліку похідних фінансових інструментів відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, то хотілось би зазначити наступне.

Господарські операції із похідними фінансовими інструментами в Україні регулює велика кількість нормативно-правових актів. Однак у них має місце низка неузгодженостей, що суперечать загальноприйнятим міжнародним нормам. Тому необхідним є прийняття Закону України «Про похідні фінансові інструменти», проект якого підготовлений Мінекономрозвитку (МЕРТ) за підтримки Європейського банку реконструкції та розвитку (ЄБРР). У цьому документі будуть визначені: терміни й сутність деривативів; передумови здійснення угод з похідними фінансовими інструментами як на біржі, так і поза нею; права та обов'язки сторін; перелік базових активів, вартість яких визначатиме ціну для похідних фінансових інструментів [140]. Зараз такі інструменти регулює Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про вимоги до стандартної (типової) форми деривативів» від 19 квітня 1999 року, а також Податковий кодекс, і тільки в частині їх оподаткування [119].



Основні принципи обліку похідних фінансових інструментів викладені в Міжнародних стандартах фінансової звітності, зокрема Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання» та МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», а також у національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» [98; 129].

У П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» вказується на те, що похідний фінансовий інструмент – це фінансовий інструмент, розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому; вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними; який не потребує початкових інвестицій [129].

Міжнародні стандарти не визначають ні формату інформації, яку слід розкривати, ні її місця у фінансових звітах. Щодо визнаних фінансових інструментів, то інформація подається окремим рядком в основній частині балансу. Відносно невизнаних фінансових інструментів інформація подається у Примітках або додаткових таблицях, які не є складовою фінансових звітів і становлять собою коментар до них щодо: аналізу обсягу використання фінансових інструментів, пов'язаних із ними ризиків та цілей діяльності, якій вони слугують; обговорення політики керівництва з питання контролю ризиків, пов'язаних із фінансовими інструментами, включаючи політику з таких питань, як хеджування доступності ризику, запобігання непотрібній концентрації ризику та вимоги до застави для зменшення кредитних ризиків [98].

Аналізуючи згадані стандарти, можна дійти висновку про те, що: деривативи оцінюються та відображаються в балансі за справедливою вартістю; зміна вартості деривативів може бути позитивною (якщо від операції з таким інструментом в поточний момент очікується дохід) – в такому разі вона збільшує активи підприємства; зміна вартості деривативів може бути від'ємною (якщо від операції з ним у поточний момент очікуються збитки) – в такому разі вона зменшує активи підприємства (або збільшує зобов'язання).

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведення дослідження за темою магістерської роботи можна зробити наступні висновки:

1. Поняття «облік» у широкому сенсі означає спостереження, вимірювання і реєстрацію певних природних чи суспільних явищ. Важливим для людства є облік всіх явищ, які впливають на членів суспільства, проте об'єктом особливої уваги виступає господарська діяльність підприємства, основу якої становить виробництво матеріальних благ. Під господарською діяльністю підприємства ми розуміємо сукупність окремих господарських операцій.

2. Більшість підприємств у процесі обліку зосереджують свою увагу на відображенні господарських операцій саме на балансових рахунках бухгалтерського обліку. Позабалансовим рахункам не надається великого значення, однак, саме позабалансовий облік виступає одним із резервів підвищення ефективності використання облікової інформації.

3. Аналізуючи останні дослідження та публікації вітчизняних та зарубіжних науковців, відмічаємо, що позабалансовому обліку не приділено належної уваги. Питання обліку на позабалансових рахунках досліджують лише у рамках діючого Плану рахунків та Інструкції щодо його застосування. Винятком є праці Палія В.Ф., Соколова Я.В., Пушкаря М.С. та Петрука О.М. Зазначені автори рахують, що система позабалансових рахунків має бути організаційно закінченою, у якій господарські операції та повідомлення будуть відображатися за допомогою подвійного запису на рахунках, що сприятиме розширенню інформаційних і контрольних можливостей бухгалтерського обліку. У своїх працях Кузьмінський А.М. наголошує на тому, що у міру розвитку господарських зв'язків і товарно-грошових відносин застосування позабалансових рахунків поступово буде розширюватись.

4. Позабалансовий облік в Україні сформувався під впливом історичного досвіду ведення обліку на позабалансових рахунках в колишньому СРСР та сучасних вимог. У різні часові періоди на позабалансових рахунках відображали-

ся різні об'єкти, але їх суми не включалися і не включаються до балансу підприємства ні прямо, ні у складі залишку інших рахунків.

5. Призначені позабалансові рахунки для обліку наявності та руху цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні, умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо); бланків суворого обліку; списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками). Умовно позабалансові рахунки можна поділити на дві групи: ті, що обліковують майно (орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні, списані активи, бланки суворого обліку), та ті, що обліковують зобов'язання (контрактні зобов'язання, непередбачені активи і зобов'язання, гарантії та забезпечення надані й отримані).

6. ТОВ «Два Океани» використовує ці рахунки для обліку: орендованих офісних площ, складських приміщень та транспортних засобів; безнадійної дебіторської заборгованості та сум невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей; наявності та руху бланків суворого обліку та суворої звітності; контрактних зобов'язань; гарантій та забезпечень наданих/отриманих (як забезпечення виконання зобов'язань найчастіше використовується застава майна, яка дозволяє кредитору розраховувати на задоволення своїх вимог навіть у разі недостатності коштів у боржника за рахунок отримання у своє розпорядження заставленого майна). Серед можливих варіантів використання в практиці діяльності ТОВ «Два Океани» можна розглядати матеріальні цінності на відповідальному зберіганні та операції з переробки давальницької сировини.

7. В ТОВ «Два Океани» з метою розмежування бухгалтерських рахунків на балансові та позабалансові враховують наступні критерії:

- ймовірність того, що підприємство отримає або втратить якусь майбутню економічну вигоду, пов'язану з конкретним видом активу або пасиву;
- конкретний вид активу або пасиву має вартість, яка може бути точно оцінена.

У випадку, якщо господарські засоби, кошти та цінності не відповідають зазначеним критеріям, їх обліковують на позабалансових рахунках.

8. На підприємстві суцільне та безперервне спостереження за усіма його господарськими операціями, у т. ч. операціями на позабалансових рахунках, здійснюється за допомогою документування. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота та достовірність облікової інформації для користувачів. Первинні документи складають на паперових або машинних (електронних) носіях, використовуючи при цьому, як типові форми документів, так і документи довільної форми, про що зазначено у Наказі про облікову політику підприємства.

9. Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях. На підприємстві своєчасний та якісний облік забезпечується певним порядком організації складання та опрацювання документів – документообігом. Організує документообіг на підприємстві головний бухгалтер, який розробляє правила та технологію обробки облікової інформації.

10. На підприємстві проводиться інвентаризація шляхом перевірки в натурі наявності майна (господарських засобів) господарюючого суб'єкта шляхом описування, перерахунку, зважування, вимірювання й оцінювання їх залишків і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто лишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку, у т. ч. на рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

11. Облік на позабалансових рахунках ведуть не застосовуючи методу подвійного запису, тобто за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з позначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції. Як бачимо, ці рахунки не кореспондують між собою або з балансовими рахунками.

З метою підвищення ефективності організації обліку на позабалансових рахунках та його подальшого вдосконалення виділено наступні пропозиції:

1. Виключно важливим питанням у галузі бухгалтерського обліку є класифікація рахунків. Погляди вчених щодо віднесення рахунків до тієї або іншої ознаки розділилися, що у свою чергу негативно впливає на узагальнення, групування та відображення інформації про здійснені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, контроль та аналіз за господарською діяльністю підприємства (фірми). Потрібна єдина класифікація рахунків, що забезпечує потреби бухгалтерського обліку, а це, у свою чергу, дає можливість достовірно оцінити матеріальні цінності, права і зобов'язання підприємства (фірми) та здійснювати контроль за їх відображенням на рахунках бухгалтерського обліку.

2. До цього часу, крім проблеми із перевантаженістю загальної класифікації рахунків, існує невирішена проблема із виділенням балансових, небалансових та позабалансових рахунків. Заради забезпечення потреб управління та аналізу, контролю бухгалтерського обліку, достовірної оцінки і визнання доходів та витрат, регулювання зобов'язань підприємства (фірми), рахуємо за потрібне класифікацію рахунків будувати на таких принципах:

- запровадити єдину економічну класифікацію рахунків;
- поділити усю систему рахунків бухгалтерського обліку на три групи: балансові, небалансові і позабалансові рахунки;
- розмістити позабалансові рахунки у загальній класифікації, проте окремо від балансових;
- задіяти усі рахунки єдиного Плану рахунків;
- виконувати групування тільки синтетичних рахунків першого порядку;
- виокремити у системі позабалансових рахунків наступних три групи: рахунки позабалансових активів, позабалансових зобов'язань та позабалансових резервів (Додаток У).

3. З огляду на те, що на позабалансових рахунках ведеться облік невізнаних активів і пасивів, вони також можуть бути активними і пасивними. Це, насамперед, вказує на можливість кореспонденції позабалансових рахунків, що

дасть можливість проглядати не лише окремі операції, а цілісні фінансові схеми; оцінювати ступінь виконання договірних прав та зобов'язань; допоможе приймати рішення щодо співпраці з тими або іншими господарюючими суб'єктами; здійснювати контроль за ходом поставок. З метою отримання реальної управлінської інформації, підприємству слід ввести відповідні позабалансові рахунки. На нашу думку, ведення обліку договірних зобов'язань на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» потрібно організувати в розрізі двох субрахунків: 031 «Договірні права», 032 «Договірні зобов'язання». Субрахунок 031 «Договірні права» – активний, призначений для обліку договірних прав на придбання активів у майбутньому. Субрахунок 032 «Договірні зобов'язання» – пасивний, призначений для обліку зобов'язань з продажу активів у майбутньому.

Схема обліку контрактних зобов'язань на позабалансових рахунках та їх взаємозв'язок з обліком на балансових рахунках представлена в Додатку Ф.

4. На практиці задіяти позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» із введенням до нього відповідних аналітичних рахунків, а саме:

- 091 «Нарахована амортизація»;
- 092 «Використання амортизаційних відрахувань».

Це сприятиме відновленню втраченого після відміни створення амортизаційного фонду взаємозв'язку між амортизаційними відрахуваннями з вартості необоротних активів та використанням амортизаційних коштів через їхнє накопичення для відшкодування витрат на відтворення.

5. З метою забезпечення збереження малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатації підприємство (фірма) має організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному виразі, що передбачено Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Однак для такого обліку окремого позабалансового рахунка Планом рахунків не передбачено.

На нашу думку, облік малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатації слід вести за місцями збереження та матеріально-відповідальними особами в кількісному та вартісному виді на позабалансовому рахунку, наприклад 010 «Малоцінні та швидкозношувані предмети в експлуатації».

6. Дотримуючись основних принципів бухгалтерського обліку, ТОВ «Два Океани» слід належним чином організувати облік подій та господарських операцій, результати яких не впливають на величини окремих статей та підсумок балансу на спеціальних – позабалансових рахунках, зафіксувавши основні положення ведення такого обліку в Наказі про облікову політику на звітний рік.

7. В умовах світової глобалізації розвиток національної системи бухгалтерського обліку ізольовано від світових тенденцій його розвитку не можливий. Зміни у законодавстві, які останнім часом відбулися у плані реформування бухгалтерського обліку, є тільки першим кроком до запровадження застосування в Україні МСФЗ. Зміни ці вимагають невідкладного проведення ряду заходів на всіх рівнях ієрархії інституціонального забезпечення запровадження МСФЗ, успішна реалізація яких у результаті повинна сприяти поступовому входженню України до країн, які мають методологічний вплив на розвиток глобальної системи бухгалтерського обліку. У свою чергу це дасть можливість врахувати національні інтереси та інституціональні особливості розвитку вітчизняної економіки у плані більш привабливого і достовірного висвітлення цінностей притаманних вітчизняній економіці.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акоф Р. Л., Сасиени М. Основы исследования операций / Пер. с англ. М.: «Мир», 1971. — 536 с.
2. Ануфриев В.Е. Классификация счетов бухгалтерского учета / В.Е. Ануфриев // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 9. – С. 69-76.
3. Бабаєва Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Посібник для вузів. – 2-е вид., перероб. і доп. – М.:ЮНІТІ-ДАНА, 2001. – 304 с.
4. Бачинський В.І. Позабалансовий обліку у сучасній інформаційній системі підприємства / Бачинський В.І., Білинська Н.Є. // Проблеми економіки та управління. – 2012. – №725. – С. 247-253.
5. Бергаланфи Л. фон. История и статус общей теории систем. В кн.: Системные исследования. Методологические проблемы. Ежегодник. — М.: «Наука», 1973, С. 20-37.
6. Бир Ст. Кибернетика и менеджмент. Перевод с англ. В. Я. Алтаева / Под ред. А. Б. Челюсткина. Предисл. Л. Н. Отоцкого. Изд. 2-е. — М.: «КомКнига», 2006. — 280 с.
7. Білинська Н.Є. Стан та перспективи розвитку позабалансового обліку в Україні // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.1. – С. 166-191.
8. Білинська Н.Є. Особливості позабалансового обліку договірних зобов'язань за зовнішньоекономічними контрактами / Н.Є. Білинська // Торгівля, комерція, підприємництво. - 2010. - Вип. 11. - С. 58-63. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg\\_2010\\_11\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2010_11_15).
9. Білинська Н.Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.07. – С. 151-158.
10. Блауберг И.В. Проблемы целостности и системный подход. – М., 1977.



11. Боримська К.П. Рахунки бухгалтерського обліку: на шляху до моделювання системи бухгалтерського обліку [Текст] / К.П. Боримська // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 3(45). – С. 21-31.

12. Братчук Л.М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Л.М. Братчук ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. — К., 2005. — 21 с. — укр.

13. Бухгалтерський облік і контроль операцій з похідними фінансовими інструментами: організація та методика: монографія / В.С. Здреник, О.В. Ярощук. – Тернопіль: Крок, 2011. – 272 с.

14. Вайсман М.З. Учет, анализ и ревизия при журнально-ордерной форме счетоводства. – Кишинёв: Издательство «Картя молдовеняскэ», 1964. – 372.

15. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. – Изд-во наркомторга СРСР и РСФСР, М.: 1928. – 436 с.

16. Головацька С.І. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління об'єктами позабалансового обліку / С.І. Головацька, Н.С. Білинська // Глобальні та національні проблеми економіки. - 2015. - Вип. 3. - С. 835-840.

17. Гоголь Т. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці [Текст] / Тетяна Гоголь // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2012. - Вип. 2. - С. 151-158.

18. Головка І. О. Теоретичні аспекти визначення сутності орендних операцій в роздрібній торгівлі / І. О. Головка // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2014. - Вип. 6(2). - С. 133-136. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_en\\_2014\\_6\(2\)\\_\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_6(2)__36).

19. Головченко Н.В. Методика бухгалтерського обліку орендних операцій / Н.В. Головченко – Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. Черкаси: ЧДТУ, 2010. – С. 189–192.

20. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV, зі змінами та доповненнями.

21. Грэй С.Д., Нидлз Б.Е. Финансовый учет: глобальный подход / С.Д. Грэй, Б.Е. Нидлз // Москва: Волтере Клувер, 2006. – 614 с.

22. Гудзенко Н.М. Особливості організації обліку операцій з інвестиційною нерухомістю / Н.М. Гудзенко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 7. – С. 41-48. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp\\_2017\\_7\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_7_6).

23. Державне управління в Україні: [навч. посіб.] / за заг. ред. д.ю.н., проф. В.Б. Авер'янова. – К.: Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 1999. – 265 с.

24. Дмитренко О.М. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства // [Електронний ресурс] /О.М. Дмитренко / Ефективна економіка. – 2017. – № 5. – Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5591>

25. Договір зберігання: облікові аспекти. – Режим доступу: <https://online.dtkk.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9610-2013.epub/navPoint-7>

26. Эшби У. Р. Введение в кибернетику: пер. с англ. / под. ред. В. А. Успенского. Предисл. А. Н. Колмогорова. Изд. 2-е, стереотипное. — М.: «КомКнига», 2005. — 432 с.

27. Жердев Є.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах / Є.В. Жердев // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1. – С. 1-5.

28. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII.

29. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121-III (із змінами та доповненнями).

30. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, зі змінами.

31. Закон України «Про іпотеку» від 05.06.2003 р. № 898-IV, зі змінами та доповненнями.

32. Закон України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію об'яжень» від 18.11.2003 р. № 1255-IV, зі змінами та доповненнями.

33. Закон України «Про заставу» від 02.10.92 р. № 2655-ХІІ (із змінами та доповненнями).

34. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року № 959-ХІІ.

35. Закон України «Про лізинг» від 16.12.97 р. № 723, зі змінами та доповненнями.

36. Закон України «Про Митний тариф України» від 19 вересня 2013 року № 584-VII.

37. Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.01 р. № 2374-III.

38. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.95 р. № 327/95-ВР.

39. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10 квітня 1992 року № 2269-ХІІ.

40. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 29.06.2004 р. № 1905-IV.

41. Закон України «Про фінансовий лізинг» від 11.12.2003 р. № 1381-IV.

42. Закон України «Про цінні папери і фондову біржу» від 23.02.2006 р. № 3480-IV, зі змінами та доповненнями.

43. Здирко Н.Г. Адаптація міжнародних стандартів фінансової звітності в сільськогосподарському виробництві / Н.Г. Здирко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 12. – С. 92–100.

44. Здреник В.С. Бухгалтерський облік і контроль операцій з похідними фінансовими інструментами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / Здреник В. С. – Житомир : Житомирський державний технологічний університет, 2010. – 20 с.

45. Здреник В.С. Класифікація похідних фінансових інструментів для потреб бухгалтерського обліку / В.С. Здреник // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 54-60.

46. Здреник В.С. Критичний аналіз альтернативних методик бухгалтерського обліку операцій з похідними фінансовими інструментами / В.С. Здреник // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 234-238.

47. Ізмайлов Я.О. Облік нарахування амортизації необоротних активів та її використання на фінансування інвестиційної діяльності експортоорієнтованих підприємств / Я.О. Ізмайлов // Вісник КТУ. – 2011. – Вип. 27. – С. 267–271.

48. Інструкція з бухгалтерського обліку кредитних, вкладних (депозитних) операцій та формування і використання резервів під кредитні ризики в банках України, затверджена постановою Правління НБУ України від 15.09.2004 р. № 435.

49. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291.

50. Інструкція про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за кількістю. Затверджено постановою Держарбітражу при Раді Міністрів СРСР від 15.06.65 р. № П-6, зі змінами.

51. Інструкція про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за якістю. Затверджено постановою Держарбітражу при Раді Міністрів СРСР від 25 квітня 1966 р. № П-7, зі змінами та доповненнями.

52. Інструкція про порядок ведення трудових книжок працівників, затверджена наказом Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29.07.93 р. № 58.

53. Іщенко Я.П., Любар О.О. Використання земель на умовах емфітевзису: правовий та обліковий аспекти / Я.П. Іщенко, О.О. Любар // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 3. – С. 103-114.

54. Кадацька А.М. Економічний зміст та функції амортизації основних засобів / А.М. Кадацька // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 13. – С. 572-575.

55. Кипарисов Н.А. Классификация балансовых счетов / Н.А. Кипарисов // Бухгалтерский учет. – 1938. – № 4. – С. 47-52.

56. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення [текст]: навч. посіб. Ю.Г. Кім. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 600 с.

57. Кірейцев, Г.Г. Обумовленість розвитку бухгалтерського обліку [Текст] / Г.Г. Крейцев // Вісник ЖІТІ. – 1998. – № 7. – С. 12-16.

58. Кірейцев, Г.Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку [Текст] / Г.Г. Крейцев // Вісник ЖІТІ. – 2000. – № 12. – С. 67-71.

59. Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-VIII, зі змінами і доповненнями.

60. Козяр Світлана. Позабалансовий облік в системі управління підприємством [Текст] / Світлана Козяр, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації: матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 98-100.

61. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року.

62. Корвяков В. Оприлюднено новий стандарт – МСФЗ 16 «Оренда». Вісник МСФЗ Світовий досвід. Українська практика. URL: [http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZ000875](http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000875) (дата звернення: 05.05.2018).

63. Користування майном, яке знаходиться на відповідальному користуванні. – Режим доступу: <http://www.cursor-audit.com/page/koristuvannja-majnom-jake-znahoditsja-na-vidpovidalnomu-koristuvanni>

64. Корягін М. В. Системний та процесний підходи до вивчення бухгалтерського обліку та його методології / М. В. Корягін // Вісник Дніпропетровського університету. Сер. : Економіка. - 2013. - Т. 21, вип. 7(4). - С. 223-229. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumov\\_2013\\_21\\_7\(4\)\\_\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumov_2013_21_7(4)__36).

65. Кузічкіна Н.І. Особливості здійснення операцій з давальницькою сировиною / Н.І. Кузічкіна // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 8. – С. 57-59.

66. Кузьмінський Ю.А. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю.А. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8–11.

67. Кулик В.А. Рахунки та подвійний запис в умовах використання інформаційних технологій / В.А. Кулик // ScienceRise. – 2014. –№ 3(2). – С. 89-93. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/texc\\_2014\\_3\(2\)\\_\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/texc_2014_3(2)__17)

68. Лебедик Г. В. Облік і аналіз операцій з оренди основних засобів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Г. В. Лебедик; МОНМС України, ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". - К., 2012. - 19 с. - укр.

69. Лебедик Г.В. Сутність оренди як економічної категорії / Г.В. Лебедик // Економіка і регіон. – 2009. – № 4 (23) – С. 218-224.

70. Легенчук, С.Ф. Моделювання відображення об'єктів зовнішнього середовища в системі рахунків бухгалтерського обліку [Текст] / С.Ф. Легенчук, К.П. Боримська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2008. – Вип. 2 (11). – С. 215.

71. Лист Держкомстату від 15.07.2010 р. № 14/2-18/72 «Щодо подання звітності до органів Держкомстату та інше».

72. Лист Мінфіну від 13.12.2004 р. № 31-04200-30-10/22823 «Щодо відображення сум розбіжностей».

73. Литвиненко І.Ю. Класифікація оренди для потреб бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1746/1/20.pdf>.

74. Литвинчук І.В. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку: аналітико-контрольний аспект [Текст] / І.В. Литвинчук // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2006. – № 1(35). – С. 59-81.

75. Литвинчук І.В. Облік на балансових на позабалансових рахунках: правовий вимір [Текст] / І.В. Литвинчук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2006. – № 1(4). – С. 174-180.

76. Литвинчук І.В. Особливості комп'ютеризації бухгалтерського обліку об'єктів позабалансового відображення [Текст] / І.В. Литвинчук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2006. – № 3(6). – С. 124-135.

77. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : [монографія] / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.

78. Лозинский А.И. Курс теории балансового учёта. – В/О «СОЮЗ-ОРГУЧЁТ». Редакционно-издательское управление. Москва. – 1938. – 584 с.

79. Лузин А.Л. Классификация и план счетов. Учебное пособие по курсу теории бухгалтерского учета. – М., 1961. – 39 с.

80. Любар О.О. Засоби праці: теорія, методика та практика обліку / О.О. Любар // Ефективна економіка / Електронне фахове видання з економіки. Київ – 2014. – № 2.

81. Любар О.О. Амортизаційна політика підприємства як невід'ємна складова його облікової політики [Електронний ресурс] /О.О. Любар/ Ефективна економіка. – 2017. – № 3. – Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nauka.com.ua>

82. Любар О.О. Амортизація: економічна сутність, особливості нарахування та відображення в бухгалтерському обліку /О.О. Любар/ ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 4(20). – С. 117-131.

83. Любар О.О. Організація та методика обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах / О.О. Любар, Я.П. Іщенко // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 11. – С. 125-143.

84. Максимова, В.Ф. Бухгалтерський облік [Текст]: підр. / В.Ф. Максимова. – Одеський національний економічний університет, 2013. – 784 с.

85. Максимова, В.Ф. Бухгалтерський облік (частина II) [Текст]: навч. пос. / В.Ф. Максимова. – Одеський національний економічний університет, 2013. – 324 с.

86. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання /Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 21-26.

87. Марценюк-Розарьонова О.В. Проблеми лізингових відносин на сучасному етапі та шляхи їх подолання / О.В. Марценюк-Розарьонова, С.В. Зарубинко // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 2(64). – С. 77-82.

88. Маценко Л.Ф. Методика відображення організаційно-економічних фактів господарського життя з невизначеними наслідками на рахунках бухгалтерського обліку / Л.Ф. Маценко // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. - 2011. - № 3(57). - С. 95-101.

89. Медведев, М.Ю. Теория учета и двойная запись [Текст] / М.Ю. Медведев. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. – 176 с.

90. Мельничук Б.В. Проблеми запровадження МСФЗ в Україні: інституційний підхід / Б.В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 3. – С. 24-27. – URL: <http://magazine.faaf.org.ua/problems-zaprovadzhennya-msfz-v-ukraini-institucionalniy-pidhid.html>

91. Месарович М. Общая теория систем: математические основы / М.Месарович, Я.Такахара; Пер. с англ. Э. Л. Наппельбаума; под ред. В. С. Емельянова. — М.: «Мир», 1978.

92. Методика оцінки майна: постанова Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 р. № 1891 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 20 лютого 2019 р. № 224).

93. Методичні рекомендації з відображення у бухгалтерському обліку операцій з ф'ючерсними та опціонними контрактами учасниками фондового



ринку (крім банків): рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 08.05.2012 р. № 650.

94. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. № 356.

95. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI.

96. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2.

97. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну України від 28.03.13 р. № 433.

98. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова / – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

99. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» (МСФЗ 16) . – Режим доступу: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-16-orenda>

100. Мулик Т.О. Інформаційно-організаційні засади аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями / Т.О. Мулик, А.О. Цуркан // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. – 2018. – Вип. 29(2). – С. 173-177. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_en\\_2018\\_29\(2\)\\_\\_42](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2018_29(2)__42)

101. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну України від 07.02.13 р. № 73.

102. Нимчинов, П.П. Общая теория бухгалтерского учета [Текст] / П.П. Нимчинов. – К.: Издательское объединение «Вища школа», 1977. – 240 с.

103. Нимчинов П.П. Новая классификация счетов бухгалтерского учёта Текст лекций Киев 1976 г., 42 с.

104. Новиков, И.В. Русская форма счетоводства по Ф.В. Езерскому [Текст]: матер. междунар. науч. конф. / И.В. Новиков // Проблемы и перспективы экономики и управления. СПб., 2012. – С. 811.

105. Олійник Я. В. Система бухгалтерського обліку: питання термінології / Я. В. Олійник // Фінанси України. - 2011. - № 5. - С. 112-118. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu\\_2011\\_5\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2011_5_13).

106. Омецінська, І.Я. Особливості утворення та порядок визнання зобов'язань за видами [Електронний ресурс] / І.Я. Омецінська // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 28-34.

107. Онищенко В.П. Порівняння методики позабалансового обліку банків та підприємств України / В. П. Онищенко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2013. - № 3. - С. 100-106.

108. Операції з давальницькою сировиною у переробника. – Режим доступу: [https://www.pspaudit.com.ua/ua/f\\_a\\_q\\_/konsultacii/1215.html](https://www.pspaudit.com.ua/ua/f_a_q_/konsultacii/1215.html)

109. Основи теорії систем: навч. посіб. для студ. баз. напрямку 6.050903 "Телекомунікації" / І. В. Демидов ; М-во освіти і науки України, Нац. ун-т "Львів. політехніка", Ін-т телекомунікацій, радіоелектрон. та електрон. техніки, Каф. телекомунікацій. – Л. : [б. в.], 2013. – 210, [1] с. : іл. – Бібліогр.: с. 206-210 (64 назви).

110. Остап'юк, М.Я. Історія бухгалтерського обліку [Текст] / М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків. – Тернопіль: Карт- бланш, 2005. – 276 с.

111. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

112. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

113. П. Йолон. Загальна теорія систем // Філософський енциклопедичний словник / В. І. Шинкарук (голова редколегії) та ін. ; Л. В. Озадовська, Н. П. Поліщук (наукові редактори) ; І. О. Покаржевська (художнє оформлення). — Київ : Абрис, 2002. — 742 с.

114. Петришин Л. Похідні фінансові інструменти: сутність та облікові аспекти / Л. Петришин, Г. Сиротюк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. – 2014. – № 21(1). – С. 91-99. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau\\_econ\\_2014\\_21\(1\)\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2014_21(1)_20).

115. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

116. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

117. Подолянчук О.А. Інвентаризація в аудиті як прийом методу фактичного контролю / О.А. Подолянчук // Вісник ВНАУ. «Економічні науки». Серія «Облік і фінанси». – 2015. – Випуск 12 (45). Ч. 1. – С. 240-249.

118. Поленова, С.Н. Природа регулювання бухгалтерського учета в Китає [Текст] / С.Н. Поленова, К.Ю. Татаров; рец. К.Ю. Татарова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 82-92.

119. Положення про вимоги до стандартної (типової) форми деривативів, затвердженого постановою КМУ від 19.04.1999 р. № 632.

120. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

121. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879.

122. Положення про порядок реєстрації змін до правил фондової біржі щодо запровадження в обіг на фондовій біржі деривативів, затвердженого рішенням Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку від 04.08.2009 р. № 884.

123. Положення про функціонування фондових бірж, затвердженого рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19.12.2006 р. № 1542.

124. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.

125. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 92.

126. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246.

127. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237.

128. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Мінфіну України від 31.01.2000 р. № 20.

129. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Мінфіну України від 28.05.99 р. № 137.

130. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Мінфіну України від 28.07.2000 р. № 181.

131. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779.

132. Порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна: постанова Кабінету Міністрів України від 05.07.04 № 830.

133. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116 (зі змінами та доповненнями).

134. Постанова Кабінету Міністрів України від 11 липня 2018 р. № 547 «Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності».

135. Правдюк Н.Л. Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств / Н.Л. Правдюк // Облік і фінанси АПК . - 2007. - № 11-12. – С. 185-188.

136. Правила видачі вантажів (ст. 35, 42, 46, 47, 48, 52, 53 Статуту): наказ Міністерства транспорту України 21.11.2000 р. № 644.

137. Правила складання актів (стаття 129 Статуту) (Форми ГУ-22, ГУ-105, ГУ-106, ІНУ-49, ВУ-25М, ВУ-25к): наказ Міністерства транспорту України від 28.05.2002 р. № 334.

138. Про встановлення порядку виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку: постанова КМУ від 19 квітня 1993 р. № 283.

139. Про деякі питання практики застосування позовної давності у вирішенні господарських спорів: постанова пленуму ВГС України від 29.05.2013 р. № 10.

140. Проект Закону України «Про похідні фінансові інструменти (деривативи)» 14.06.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=210459&cat\\_id=32862](http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=210459&cat_id=32862).

141. Про затвердження Положення про вимоги до стандартної (типової) форми деривативів: постанова КМУ від 19 квітня 1999 р. № 632.

142. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні: наказ Міністерства транспорту України 14.10.1997 р. № 363.

143. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2015 р. № 572.

144. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193.

145. Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій: постанова Держкомстату СРСР від 28.12.89 р. № 241.

146. Пушкар, М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретично - методологічні аспекти [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.

147. Пушкарь М.С. Забалансовый учет: Практ. Руководство. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 48 с.

148. Садовский В.Н., Юдин Э.Г. Задачи, методы и приложения общей теории систем // Исследования по общей теории систем. – М., 1969.

149. Системное исследование: Ежегодник. – М., 1970.

150. Сопко, В. Бухгалтерський облік: загальна теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. пос. / В. Сопко, О. Сопко. – К.: КНЕУ, 2001. – 353 с.

151. Теорія та історія державного управління: навч. посіб. / [Г.С. Одінцева, В.Б. Дзюндзюк, Н. М. Мельтюхова, Н.С. Міронова, В.В. Нікітін]; за заг. ред. Г.С. Одінцової, О.Ю. Амосова. – К.: Професіонал, 2008. – 285 с.

152. Трачова Д.М. Формування окремих елементів амортизаційної політики підприємства / Д.М. Трачова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 14. – С. 1006-1009.

153. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та європейським союзом, європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Закон № 1678-VII від 16.09.2014 р.

154. Фараджев А.К.. Лекции по курсу бухгалтерского учета. / Под ред. Я.М. Гальперина. – Баку: АЗЕРНЕШП, 1948. – 290 с.

155. Федоров Г.О. Нормативно-правове забезпечення процесів іноземного інвестування в Україні / Г.О. Федоров // Актуальні проблеми державного управління. – 2015. – № 1. – С. 294-299. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdy\\_2015\\_1\\_43](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdy_2015_1_43).

156. Філіна Г.І. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. посіб. / Г.І. Філіна. – К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2011. – 424 с.

157. Фостолович В.А. Елементи удосконалення системами управління підприємством в умовах глобалізації [Текст] / В.А. Фостолович // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Випуск 12 (45). Частина 2. – 2015 – С. 250-260.

158. Фурман І.В. Система фінансового регулювання аграрного сектору економіки: оцінка сучасного стану та активізація функціонування / І.В. Фурман // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 5(21). – С. 35-50.

159. Холл А.Д., Фейджин Р.Е. Определение понятия системы // Исследования по общей теории систем. Сборник переводов с польского и английского. - М.: Прогресс, 1969. - С. 252-286.

160. Хома С. Облік оренди в контексті проекту Міжнародного стандарту «Оренда» / С. Хома, Н. Василенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 4. – С. 19-26. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau\\_2014\\_4\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_4_4).

161. Хома С.В. Практичні аспекти обліку й оцінки оренди в орендаря згідно з МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» / С.В. Хома, У.З. Костюк // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка. – 2018. – № 9. – С. 185-190. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa\\_2018\\_9\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2018_9_33)

162. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV, зі змінами та доповненнями.

163. Цыганков, К.Ю. Происхождение двойной бухгалтерии [Текст] / К.Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 16. – С. 53-62.

164. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. – К.: Знання, 2004. – С. 44.

165. Чацкис Е.Д., Лысюк А.Н. Бухгалтерский учёт: основы теории и практики. – Д.: Сталкер, 1999. – 272 с.

166. Чілоні, А. Розвиток матричної системи обліку в Азії в ХІХ–ХХ століттях. Японсько-європейський підхід [Текст] / А. Чілоні, К. Ейічіро, М.І. Кутер, С. Сугахара // Незалежний аудитор. – 2013. – № 6. – С. 32-39.

167. Шигун, М.М. Місце рахунків бухгалтерського обліку в пізнанні функцій облікової системи [Текст] / М.М. Шигун, К.П. Боримська // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 1 (47). – С. 1-5.

168. Щедровицкий Г. П. Принципы и общая схема методологической организации системно-структурных исследований и разработок. — М.: Наука, 1981. – С. 193-227.

169. Юдин Э. Г. Системный подход и принцип деятельности: методологические проблемы современной науки. АН СССР, Институт истории естествознания и техники. М.: «Наука», 1978.

# ДОДАТКИ