

УДК 657

ВДОСКОНАЛЕННЯ РЕГІСТРІВ ЖУРНАЛЬНО-ОРДЕРНОЇ ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Пасенко В.В., к.е.н.

Черкаський державний технологічний університет

В статье рассмотрены особенности отражения сельскохозяйственными предприятиями финансовых результатов в регистрах журнально-ордерной формы бухгалтерского учета. Даны рекомендации по совершенствованию отдельных журналов-ордеров.

Ключевые слова: журнал-ордер, финансовый результат, прибыльность, эффективность.

In the article peculiarities of description of financial results in order-registers are considered. Recommendations for improvement of certain order-registers are presented.

Key words: order-registers, financial result, profit, efficiency.

Постановка проблеми. Ринкові перетворення в сільському господарстві супроводжуються реформуванням бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів. Впровадження нових нормативно-правових актів направлене на поліпшення організації бухгалтерського обліку як процесу збору, реєстрації, накопичення та узагальнення інформації про діяльність підприємства. Носіями інформації на підприємстві є первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку. Організація та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на сільськогосподарських підприємствах здійснюється на основі Методичних рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, які затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. за № 390 (далі – Наказ № 390). Журнально-ордерна форма обліку побудована на методологічній основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку, систематизації інформації на рахунках бухгалтерського обліку, в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, використання методу подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку, використання облікових даних реєстрів для складання фінансової, статистичної та податкової звітності. Аналіз нині діючої журнально-ордерної форми обліку показав, що форми і зміст облікових реєстрів не повністю відповідають принципам формування та призначення реєстрів і визнані як такі, що потребують уточнення та вдосконалення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження питань теорії і практики формування фінансових результатів всебічно висвітлено в роботах вітчизняних та зарубіжних вчених: Ф.Ф. Бутинця, М.Ф. Огійчука, В.М. Жука, П.Я. Хомина, М.М. Коцупатрого. Проте, здебільшого предметом цих досліджень були макроекономічні проблеми. Тільки в окремих працях висвітлено особливості відображення фінансових результатів у звітності, однак без заглиблення у методіку їх формування в реєстрах бухгалтерського обліку. Отже, проблема методологічного обґрунтування взаємозв'язку змісту звітності про фінансові результати з її обліковим забезпеченням залишається недослідженою.

Постановка завдання. Актуальність означеної теми зумовлена відсутністю інтегрованого підходу до методологічного обґрунтування взаємозв'язку змісту звітності про фінансові результати з її обліковим забезпеченням. Зокрема, невирішеними проблемами є: уточнення переліку рахунків до окремих журналів ордерів; відсутність повної інформації на рахунках з обліку доходів і витрат необхідної для складання бухгалтерської та фінансової звітності; облікове забезпечення реєстрів не узгоджується з їх змістом; недостатній економічний і обліковий зв'язок групування окремих рахунків в реєстри бухгалтерського обліку.

Метою статті є узагальнення практики обліку доходів, витрат і результатів діяльності в реєстрах журнально-ордерної форми обліку на сільськогосподарських підприємствах. Завданням є вдосконалення методіки фінансового обліку, уточнення форм реєстрів бухгалтерського обліку для аграрних підприємств з метою забезпечення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-XIV.

Результати досліджень. Повне і достовірне відображення господарських операцій, формування фінансової звітності в аграрних підприємствах залежить від повноти інформації, яка міститься в реєстрах бухгалтерського обліку.

Регістри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 07.03.2001 р. за № 49 (далі – Наказ № 49), майже не застосовувались в практиці сільськогосподарських підприємств. Основні причини полягають в тому, що облікові реєстри містили багато несуттєвого інформаційного матеріалу та не до кінця розроблені реєстри з відображення господарських операцій з формування фінансових результатів.

Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, що затверджені Наказом № 390 [3], рекомендовано оновлені реєстри бухгалтерського обліку. У порівнянні з Наказом № 49 [5] в оновлених реєстрах відбулись позитивні зміни:

- приведена у відповідність кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з внесеними змінами до нормативно-правових документів;
- проведена класифікація реєстрів відповідно до класифікації Плану рахунків бухгалтерського обліку та Наказу № 356;
- приведені окремі журнали-ордери до форм, рекомендованих Наказом № 356;
- нумерація оновлених журналів-ордерів відповідає нумерації реєстрів, відповідно до Наказу № 356;
- відображені галузеві особливості сільського господарства в журналах-ордерах та розроблені реєстри з обліку біологічних активів.

Як результат, проведена значна робота по уніфікації реєстрів бухгалтерського обліку, які пропонується до застосування сільськогосподарським підприємствам. Але при всебічному аналізі реєстрів, що забезпечують формування фінансових результатів, встановлено деякі розбіжності взаємозв'язку методики відображення фінансових результатів і відображення інформації в реєстрах, дублювання в журналах-ордерах інформації, відсутність в реєстрах бухгалтерського обліку всіх можливих бухгалтерських проведень.

Найбільш вдалим реєстрами бухгалтерського обліку є, на нашу думку, реєстри, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. Реєстри розроблені відповідно до класифікації Плану рахунків бухгалтерського обліку, враховують всю можливу кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку та відповідають принципам журнально-ордерної форми обліку.

Звичайно, бухгалтерський облік в сільському господарстві має свої галузеві особливості, тому реєстри бухгалтерського обліку повинні їх відображати. З іншого боку, бухгалтерський облік різних галузей виробництва повинен бути уніфікований. Саме з цією метою Міністерство аграрної політики впровадило оновлення реєстрів бухгалтерського обліку.

Розглянемо одне з важливих питань методики обліку господарських процесів, а саме відображення у формах реєстрів бухгалтерського обліку формування фінансових результатів.

Формування витрат діяльності і віднесення їх на фінансові результати здійснюють в двох журналах-ордерах: № 5 Г с.-г. і № 5 В с.-г. (рис. 1).

Якщо в журналі-ордері № 5 В с.-г. на фінансові результати списуються витрати за рахунками 92 "Адміністративні витрати" та 93 "Витрати на збут", то в журналі-ордері № 5 Г с.-г. на фінансові результати списуються витрати за рахунками 90, 94, 95, 96, 97, 98, 99. Складність полягає в тому, що витрати діяльності відображені майже в усіх журналах-ордерах, а списуються витрати на фінансові результати в розрізі субрахунків.

На основі аналізу структури облікових реєстрів пропонуємо уточнений варіант Відомості № 6.7 аналітичних даних про доходи по рахунках: 70 (701, 702, 703); 704; 71; 72; 73; 74; 75; 79 (Додаток 1). Зміни проведені на основі таких висновків.

В реєстрах "Аналітичні дані до рахунку № ..." накопичується інформація про витрати за місяць по дебету, а за кредитом переноситься на фінансові результати до журналу-ордеру № 5 Г с.-г. Інформація в графах "з початку року до звітнього місяця" ні в бухгалтерському, ні в управлінському обліку не використовується. Ці графи слід виключити з форми реєстру.

Слід звернути увагу на відображення інформації у Відомості 6.7 с.-г. по рахунку 79 "Фінансові результати". Цей фінансово-результативний, активно-пасивний рахунок призначений для узагальнення інформації про фінансові результати підприємства за звітний період. Особливістю рахунку є те, що на ньому, на відміну від інших рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності", відображаються як доходи, так і витрати. Тому, логічно відображати обороти як по рахунках класу 9, так і по рахунках класу 7 у Відомості № 6.7 с.-г., хоча рахунок 79 знаходиться у аналітичних даних про доходи. Рахунок є номінальним, тобто не має залишку, і фінансово-результативним. Якщо витрати перевищують доходи цього рахунку, то суму перевищення (дебетове сальдо) переносять у дебет рахунку 442 "Непокриті збитки", а кредитове сальдо відносять на рахунок 441 "Прибуток нерозподілений".

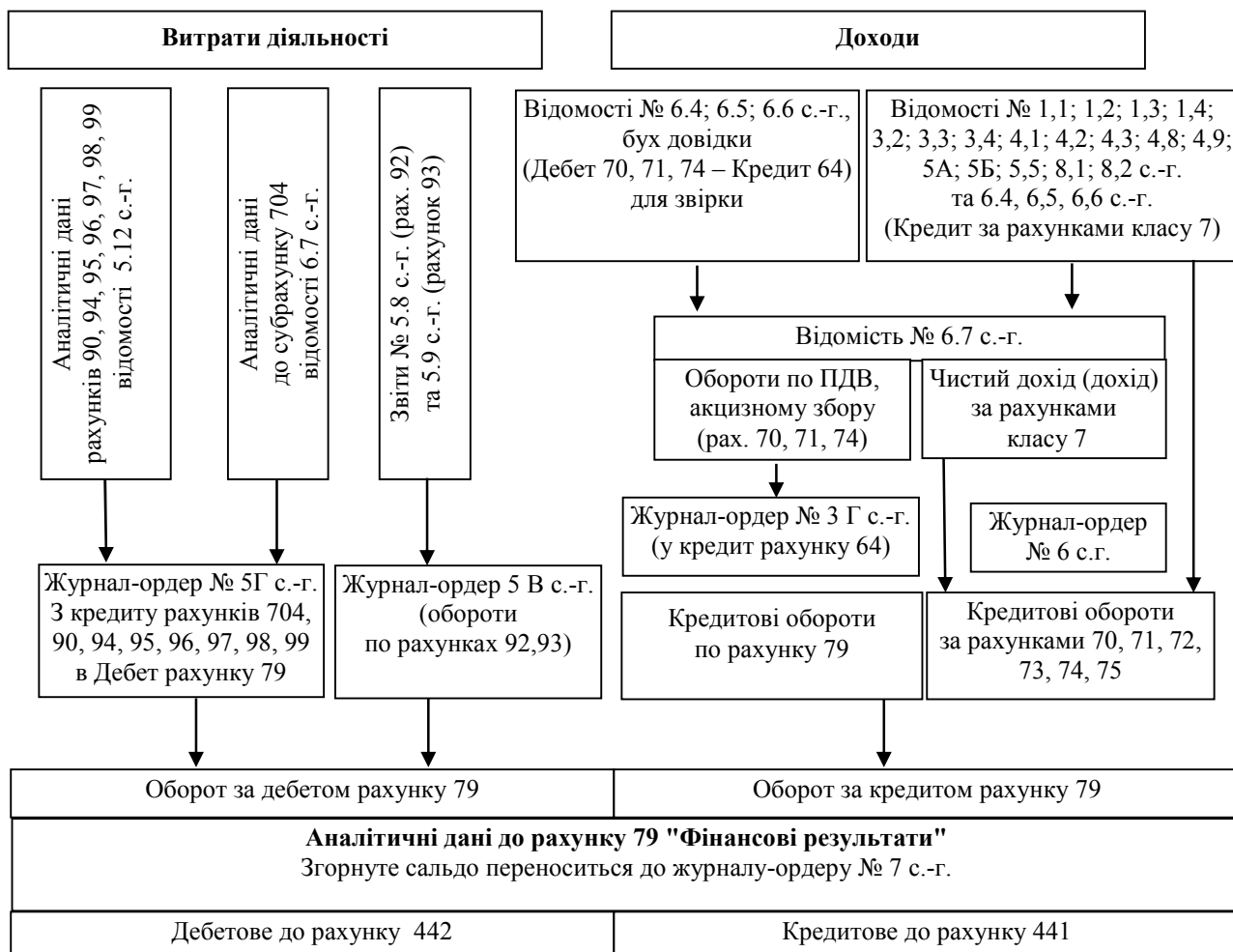


Рис. 1. Удосконалена схема формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств за регістрами бухгалтерського обліку

Виходячи з наведених особливостей, логічно в регістрі "Аналітичні дані до рахунку 79 "Фінансові результати" зробити зміни:

- вираз "стаття аналітичного обліку" замінити на "господарська операція";
- вираз "з початку року до звітної місяця" замінити на "з початку року".

В графах 3 і 4 необхідно зробити такі записи:

1. В графі 3 – "Списано доходи на фінансові результати", а в графі 4 – по окремих рядках – 70, 71, 72, 73, 74, 75.

2. В графі 3 – "Списано витрати на фінансові результати", а в графі 4 – по окремих рядках – 704, 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99.

3. В графі 3 – "Визначено суму фінансового результату, яка переноситься до ж.-о. № 7 с.-г.", а в графі 4 (Дт 442, Кт 441).

4. Разом по рахунку.

Таким чином, дебетові обороти з журналів-ордерів № 5 Г с.-г. і № 5 В с.-г. переносяться до регістру "Аналітичні дані до рахунку 79 "Фінансові результати".

Для віднесення доходів на фінансові результати діяльності необхідно врахувати, що:

- у кредит рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75 у кореспонденції з іншими рахунками переносяться до журналу-ордеру № 6 с.-г. *доходи з врахуванням непрямих податків, зборів, платежів;*
- одночасно у кредит рахунку 79 цього ж журналу-ордеру переносяться *чисті доходи (без врахування непрямих податків, зборів, платежів);*
- непрямі податки, збори, платежі необхідно віднести до кредиту рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами".

Якщо доходи з врахуванням непрямих податків, зборів, платежів переносяться до журналу-ордеру № 6 с.-г. безпосередньо з відомостей журналів-ордерів, наведених на рис. 1, то формування доходів, що відносяться на фінансові результати необхідно проводити в окремих регістрах відомості № 6.7 с.-г.

Оскільки в регістрах аналітичного обліку доходів інформація в графах "з початку року до звітної місяця" ні в бухгалтерському, ні в управлінському обліку не використовується, а доходи з початку року відображаються в регістрі "II. Зведені аналітичні дані про доходи", то ці графи доцільно виключити з регістрів.

У відомості № 6.7 с.-г. необхідно додати два регістри "Аналітичні дані до рахунку № 70 (701, 702, 703)" та, як уже було сказано, "Аналітичні дані до субрахунку № 704". Всі регістри відомості № 6.7 с.-г. виконують функції транзити доходів, які відносяться на рахунок 79 "Фінансові результати" та непрямих податків на рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами", тому необхідно:

- в регістрах "Аналітичні дані до рахунку № 70 (701, 702, 703), до рахунку 71, до рахунку 74" перед "разом по рахунку" додати рядки: "Визначено чистий дохід, який перенесено до ж.-о. № 6 с.-г." і після рядка "разом по рахунку" – "Перенесено оборот по дебету до ж.-о. № 3 Г с.-г.";
- в регістрах "Аналітичні дані до рахунку 72, 73, 75 додати тільки рядок "Визначено чистий дохід, який перенесено до ж.-о. № 6 с.-г.";
- в регістрі "Аналітичні дані до субрахунку № 704" додати рядок "Визначено суму вирахувань з доходу і перенесено до ж.-о. № 5 Г с.-г.".

У зведених аналітичних даних до журналу-ордеру № 6 с.-г. доповнити: пункт 7 графи 2 виразом "довідково: вирахування з доходів", графи 3 – цифрою "704".

Крім того, в журналі-ордері № 6 с.-г. не відображена кореспонденція рахунків Дебет 704 "Вирахування з доходу" – Кредит 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", тобто в графі 3 рядка 10 не потрібно ставити знак "X".

Кредит рахунку 79 "Фінансові результати" з журналу-ордеру № 6 с.-г. переноситься до регістру "Аналітичні дані до рахунку № 79 "Фінансові результати". А згорнуте **кредитове** сальдо рахунку 79 "Фінансові результати" переноситься до журналу-ордеру № 7 с.-г. на субрахунок 441 "Прибуток нерозподілений". Якщо згорнуте сальдо по рахунку 79 "Фінансові результати" буде **дебетовим**, то воно переноситься до журналу-ордеру № 7 с.-г. на субрахунок 442 "Непокриті збитки".

Додаток 1

Аналітичні дані до рахунку 70 (701, 702, 703) "Доходи від реалізації"

№ запису	Підстава	Стаття аналітичного обліку	Кореспондуючий рахунок	За звітний місяць	
				дебет	дебет
		Визначено чистий дохід, який перенесено до ж.-о. № 6 с.-г.	79		х
		Разом по рахунку			
		Перенесено оборот по дебету до ж.-о. № 3 Г с.-г.	64	х	

Аналітичні дані до субрахунку 704 "Вирахування з доходу"

№ запису	Підстава	Стаття аналітичного обліку	Кореспондуючий рахунок	За звітний місяць	
				дебет	дебет
		Визначено суму вирахувань з доходу і перенесено до ж.-о. № 5 Г с.-г.	79	х	
		Разом по рахунку			

Аналітичні дані до рахунку № 72 "Дохід від участі в капіталі"

№ запису	Підстава	Стаття аналітичного обліку	Кореспондуючий рахунок	За звітний місяць	
				дебет	дебет
		Визначено дохід, який перенесено до ж.-о. № 6 с.-г.	79		х
		Разом по рахунку			

Продовження додатку 1

Аналітичні дані до рахунку № 79 "Фінансові результати"

№ запису	Підстава	Господарська операція	Кореспондуючий рахунок	За звітний місяць		З початку року	
				дебет	кредит	дебет	кредит
1.	Від. 6.7 с.-г.	Списано доходи на фінансові результати	70	х		х	
	Від. 6.7 с.-г.		71	х		х	
	Від. 6.7 с.-г.		72	х		х	
	Від. 6.7 с.-г.		73	х		х	
	Від. 6.7 с.-г.		74	х		х	
	Від. 6.7 с.-г.		75	х		х	
2.	Від. 6.7 с.-г.	Списано витрати на фінансові результати	704		х		х
	Ж.-о.№ 5 Г с.-г.		90		х		х
	Ж.-о.№ 5 В с.-г		92		х		х
	Ж.-о.№ 5 В с.-г		93		х		х
	Ж.-о.№ 5 Г с.-г		94		х		х
	Ж.-о.№ 5 Г с.-г		95		х		х
	Ж.-о.№ 5 Г с.-г		96		х		х
	Ж.-о.№ 5 Г с.-г		97		х		х
	Ж.-о.№ 5 Г с.-г		98		х		х
	Ж.-о.№ 5 Г с.-г		99		х		х
3.		Визначено суму фінансового результату, яка переноситься до ж.-о. № 7 с.- г.	Дт 442, Кт 441				
		Разом по рахунку					

Відомість закінчено " ____ " _____ 20__ р. Виконавець _____

Головний бухгалтер _____

Висновки. В статті проведений аналіз структури облікових регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, що затверджені Наказом № 390 [3]. Запропоновано уточнений варіант Відомості № 6.7 аналітичних даних про доходи по рахунках: 70 (701, 702, 703); 704; 71; 72; 73; 74; 75; 79 (Додаток 1). Вважаємо, що вказані зміни відповідають законодавчим актам та нормативно-правовим документам з бухгалтерського обліку і спрямовані на:

- вдосконалення запропонованих Міністерством аграрної політики регістрів бухгалтерського обліку;
- відображення в регістрах бухгалтерського обліку всіх можливих бухгалтерських проведення;
- зменшення несуттєвої інформації в окремих регістрах бухгалтерського обліку;
- наближення форм регістрів бухгалтерського обліку до комп'ютерних програм.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України про бухгалтерський облік та звітність в Україні від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.
3. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 4.06.2009 р. № 390.
4. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.
5. Наказ Міністерства аграрної політики № 49 від 07.03.01 р. "Про затвердження регістрів та Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу".
6. Хомин П.Я. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтоване // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 9–15.