

УДК 631.162

## ПОРІВНЯННЯ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ З ВИРОБНИЦТВА І РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ЗА СТАНДАРТАМИ УКРАЇНИ І ФРАНЦІЇ

Бабенко Л.В., к.е.н, доцент,

Гуржій І.В.

Дніпропетровський державний аграрний університет

*В статье рассмотрены вопросы применения международных стандартов финансовой отчетности во Франции и Украине с учетом экономических и национальных особенностей стран, сложившейся практики учета производства и реализации продукции.*

**Ключевые слова:** международные стандарты, гармонизация учета, учет производства, реализация продукции, финансовый результат, доходы, прибыль, убыток.

*The paper deals with the problems of the use of international accounting standards in France and Ukraine, taking into account economic and national peculiarities of the countries, well-established practice of production manufacturing and sales accounting.*

**Key words:** international standards, harmonization of accounting, manufacturing accounting, sales, financial result, revenues, profits and losses.

**Постановка проблеми.** Складні процеси реформування системи бухгалтерського обліку зумовлені координацією економічної системи й інтеграцією України до Європейського Союзу. Ці перетворення вимагають запровадження єдиних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що дасть змогу уникнути обмеження при активізації надходження іноземних інвестицій, при виведенні на світові ринки капіталу, при формуванні відповідної конкурентної позиції українських підприємств.

Питання поступового систематичного впровадження міжнародних стандартів з обліку є досить актуальним, оскільки бухгалтерський облік є необхідною передумовою для більш інтенсивного використання іноземних інвестицій в галузях економіки й для формування сучасної економічної політики. Розвиток міжнародних ринків веде до інтернаціоналізації економіки. Все частіше українські компанії виходять на світові ринки капіталу, залучають іноземні інвестиції або іноземних інвесторів. Для цього необхідно формувати фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів. Іноземним компаніям, які функціонують на національному ринку, також потрібна фінансова звітність, складена згідно з міжнародними стандартами, що забезпечується гармонізацією національної системи бухгалтерського обліку з міжнародною практикою.

**Аналіз досліджень та публікацій з теми.** Вирішенню цієї проблеми присвячені роботи С. Голова, Ф. Бутинця, В. Костюченко, В. Швеця та інших авторів. Проте важливі питання щодо методології та організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах залишаються досі невирішеними. Це стосується насамперед гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також визначення основних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням інтересів іноземних інвесторів.

**Метою написання статті** є розгляд та узагальнення останніх тенденцій щодо розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) у світі, визначення перспектив подальшого застосування МСФЗ в Україні, постановка та пошук шляхів вирішення основних проблем гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

**Викладення основного матеріалу.** Впровадження міжнародних стандартів необхідно підтримати законодавчо й створити необхідні організаційні передумови. На сьогодні існує невідповідність і неузгодженість роботи вищих законодавчих органів країни стосовно повноважень і компетенцій з питань розробки та впровадження положень (стандартів) бухгалтерського обліку, відсутність професійного судження бухгалтерів, наявність податкового обліку. Це стримує інноваційний розвиток національної економіки й реалізацію іноземних інвестиційних проєктів.

В результаті вивчення і аналізу існуючих наукових досліджень визначено, що Міжнародні стандарти фінансової звітності мають рекомендаційний характер. Цю особливість треба враховувати при виборі системи бухгалтерського обліку, до якої необхідно адаптувати національний бухгалтерський облік України. Цьому принципу відповідають Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а не стандарти Generally accepted accounting principles (далі GAAP-US). Відтак МСФЗ не є домінуючими над законодавчими актами, що дозволяє реалізувати головне завдання гармонізації – не суперечити національним стандартам з обліку і фінансової звітності.

Ці принципи гармонізації реалізовані країнами Європейського економічного співтовариства (ЄЕС), які опублікували низку нормативних документів, які називаються Директивами, або законами ЄЕС, зокрема, найбільш важливі серед них Четверта Директива "Про уніфікацію форм звітності і правил їх аудитування" (від 25 липня 1978 р.) і Сьома Директива "Про принципи складання консолідованої звітності" (від 13 червня 1983 р.). Вони є обов'язковими для виконання у всіх країнах, що входять до ЄЕС. Цей підхід до уніфікації обліку відносять до регіонального рівня. Досвід свідчить, що прийняття МСФЗ може відбуватися у формі: повного прийняття МСФЗ, вибіркового прийняття МСФЗ, а також розробки національних стандартів, які базуються на МСФЗ. В Україні застосовується останній підхід.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам. Отже, закон не вимагає повної відповідності національних положень (стандартів) міжнародним стандартам. Відсутність такої вимоги пояснюється тим, що:

- МСФЗ розроблені з урахуванням певного рівня економічного та соціально-культурного розвитку;
- МСФЗ не охоплюють усіх питань, наприклад, продовжується розробка стандартів щодо «галузевих» особливостей обліку (страхування, видобувна промисловість та ін.);
- мова МСФЗ відрізняється від мови нормативного документа, до якої звикли українські бухгалтери.

Відтак, застосування МСФЗ в Україні можливе лише як доповнення чи рекомендація до національних стандартів бухгалтерського обліку, що потребує додаткових витрат на ведення паралельного обліку або трансформації фінансової звітності. Для запровадження МСФЗ в умовах державного регулювання бухгалтерського обліку мають бути створені відповідні передумови. Це зумовлено тим, що правова система країни може суттєво обмежити можливості узгодження міжнародних стандартів.

Високий рівень гармонізації з обліку досягнуто на рівні ЄС і зокрема у французькій бухгалтерській системі. Наведемо декілька практичних аспектів застосування техніки відображення виручки від реалізації продукції на рахунках бухгалтерського обліку підприємств Франції (табл. 1).

Таблиця 1

**Рахунки обліку витрат і доходів від реалізації продукції за планом рахунків Франції**

| Comptes de résultat  |   | Рахунки визначення фінансового результату               |  |
|--|---|---|--|
| Classe 6   | Classe 7  | Клас 6  | Клас 7   |
| Comptes de charges   | Comptes de produits   | Рахунки обліку витрат                                   | Рахунки обліку доходу  |
| 60. Achats (sauf 603)<br>603. Variations des stocks (approvisionnements et marchandises) | 70. Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises | 60. Купівля (за винятком рах. 603) 603. Зміни в запасах | 70. Реалізація виготовленої продукції, товарів, надання послуг |
| 61. Services extérieurs  | 71. Production stocké   | 61. Зовнішні послуги                                    | 71. Запаси продукції   |
| 62. Autres services extérieurs   | 72. Production immobilisée  | 62. Інші зовнішні послуги                               | 72. Створення резерву продукції                                |
| 63. Impôts, taxes et versements assimilés  | 73. Produits nets partiels sur opérations à long terme                  | 63. Податки, мито інші збори                            | 73. Частковий чистий прибуток від довгострокових операцій      |
| 64. Charges de personnel   | 74. Subventions d'exploitations   | 64. Витрати на оплату праці                             | 74. Дотації на виробництво                                     |
| 65. Autres charges de gestion courante   | 75. Autres produits gestion courante                                    | 65. Інші витрати поточного управління                   | 75. Інша продукція поточного управління                        |
| 66. Charges financières  | 76. Produits financiers   | 66. Фінансові витрати                                   | 76. Доходи від фінансової діяльності                           |
| 67. Charges exceptionnelles  | 77. Produits exceptionnels  | 67. Непередбачені витрати                               | 77. Непередбачені доходи                                       |
| 68. Dotations aux amortissements et aux provisions                                       | 78. reprises sur amortissements et provisions                           | 68. Відрахування на амортизацію запасів                 | 78. Відновлення відрахування на амортизацію запасів            |
| 69. Participation des salariés - impôts sur les bénéfiques et assimilés                  | 79. Transferts de charges   | 69. Податок на прибуток інші податкові виплати.         | 79. Передані витрати   |

Для визначення фінансового результату у Франції використовуються рахунки 6 та 7 класів. Статті витрат формуються укрупненими елементами за їх напрямками і цільовим призначенням, доходи – за джерелами їх отримання. Зіставлення даних між загальною сумою витрат і загальною сумою виробленої продукції протягом циклу діяльності підприємства дозволяє визначити його результат.

Продукція зареєстрована на рахунках 7 класу – це проведені операції, які забезпечують зростання підприємства, тобто які відображають збільшення його вільних оборотних засобів. Ці операції відображаються за кредитом рахунків 7 класу. Продукція с.-г. виробництва представлена на рахунках класу 70–75.

Рахунок 70 призначений для відображення реалізованої підприємством готової продукції, товарів, послуг. Загальна сума рахунків 7 класу визначає обіг коштів, здійснений підприємством протягом фінансового року.

Рахунок 71 відображає частину виробництва підприємства, яке або було вироблено протягом фінансового року, але не реалізовано (збереження виробництва), або було реалізовано протягом фінансового року, але вироблено за попередній фінансовий рік (скорочення товарних запасів).

Рахунок 72 об'єднує частину продукції, виробленої підприємством для особистих потреб. Сума рахунків 70, 71, 72 визначає продукцію підприємства фінансового року.

Рахунок 73 дозволяє підрахувати попередні чисті прибутки, які залежать від довгострокових операцій, тобто термін яких більший від терміну податкового фінансового року, а відповідно розподіляється на декілька фінансових років.

Рахунок 74 групує дотації, надані підприємству місцевими органами влади. Наприклад: дотації для деяких видів діяльності. Цей вид допомоги все більше обмежується Європейською комісією із суспільної допомоги, узгодженої з національним виробником.

Рахунок 75 групує іншу продукцію поточного управління, яка не входить в попередні рахунки.

Доходи від фінансової діяльності відображаються на рахунках 76. Підприємство здійснює діяльність, не пов'язану з його поточною господарською практикою, але яка залежить від його фінансової політики, тому що підприємство, задіяне в іншому господарському виробництві;

- має право участі в іншому господарському виробництві;

- отримує прибуток від валютних операцій.

Інша продукція відображена на рахунку 77. Зосереджені операції, здійснення яких сприяє зростанню підприємства, вони не постійні, не залежать від поточної діяльності і є результатом управління (наприклад: передача нерухомості іншому підприємству).

Результат діяльності підприємства за певний період є залишком обігу оборотних коштів підприємства між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво. При реєстрації відбувається заміна рахунків 6 класу на рахунки 7-го з відображенням ПДВ на рахунку 44567.

**Рахунки обліку витрат.** Треба зазначити, що більшість операцій, які здійснює підприємство – це витратні операції. Рахунки обліку реалізації продукції і рахунки обліку витрат на її виробництво (класи 7 і 6) групують всі господарські операції, які стосуються власного капіталу підприємства: чи то його зменшення (витрати виробництва), чи то його збільшення (реалізація продукції). Розподіл плану рахунків на ці два класи дає можливість визначити результати діяльності підприємства – відповідно, це вагомий елемент бухгалтерського аналізу.

Операції, віднесені на рахунки 6 класу, відображають зменшення вільних оборотних коштів підприємства. Витратні операції відносяться в дебет цих рахунків. Витрати на виробництво відображаються на рахунках класів 60–65:

Рахунок 60 – на ньому обліковують операції з придбання товарів, предметів і т. д., які будуть використані підприємством протягом виробничого процесу. Наприклад: придбання сировини.

Рахунки 61 і 62 відображають всі надані третіми особами, не пов'язаними з підприємством, послуги, які необхідні для поточної діяльності підприємства. Наприклад: орендна плата, страхові виплати, витрати на зв'язок.

Рахунок 63 відображає витрати, пов'язані з дотриманням цивільного права, тобто податки й інші збори, сплачені підприємством за надані послуги державними структурами.

Рахунок 64 відображає всі витрати, пов'язані з персоналом підприємства: виплата заробітної плати, соціальне забезпечення, інші соціальні виплати. Рахунок 65 відображає всі статті витрат, не зазначені в попередніх класах рахунків. Наприклад, безнадійні борги.

Витрати від фінансової діяльності відображаються на рахунку 66. На ньому передбачається відображення витрат, необхідних для проведення інвестиційної діяльності та пов'язаних зі сплатою відсотків за отриманим кредитом. Сплачені відсотки відображають за дебетом 661 рахунку.

Інші витрати відображаються на рахунках 67. Вони передбачають всі тимчасові операції, які не

пов'язані з господарською діяльністю підприємства і не залежать від управлінських рішень (оплата штрафів).

Методологія визначення результату в Україні має свої особливості, принципи та власну систему рахунків. Для їх порівняння використаємо дані табл. 2.

Таблиця 2

**Порівняння принципів обліку та складання фінансової звітності  
відповідно до П(С)БО України і бухгалтерських норм Франції**

| Les principes comptables   | Бухгалтерські принципи   | П(С)БО України                   |
|--|--|----------------------------------|
| Principe du coût   | Принцип вартості   | Дохідливість                     |
| Principe de l'objectivité  | Принцип об'єктивності  | Доречність                       |
| Principe de la réalisation du revenu                             | Принцип здійснення доходу                                      | Достовірність                    |
| Principe du rapprochement  | Принцип зближення  | Превалювання сутності над формою |
| Principe de présentation fidèle et complète des états financiers | Принцип достовірного і повного надання фінансової документації | Обачність                        |
| Principe de l'importance des postes et des montants              | Принцип важливості статей і сум                                | Повне висвітлення                |
| Principe de continuité   | Принцип послідовності  | Порівнянність                    |
| Principe de prudence   | Принцип обережності  | Послідовності                    |
|  |  | Автономності                     |
|  |  | Історичної собівартості          |
|  |  | Періодичності                    |

Облік процесу реалізації с.-г. продукції у Франції здійснюється з використанням системи рахунків та бухгалтерських проводок:

Приклад: Exemple n°1 Des ventes des productions agricoles (TVA collectée=5,5%)  
Journal de la Ventes (журнал реалізації).

|               |      |                                |
|---------------|------|--------------------------------|
| 21/02/11      | 4111 | Client n°1 Débit TTC Σ 2110    |
|               | 702  | Vente de lait Crédit HT Σ 2000 |
|               | 4457 | TVA collectée Crédit Σ 110     |
| 22/02/11      | 4112 | Client n°2 Débit TTC Σ 3165    |
|               | 701  | Vente de blé Crédit HT Σ 3000  |
|               | 4457 | TVA collectée Crédit Σ 165     |
| Totaux = 5275 |      |                                |

Journal Banque (журнал обліку банківських операцій).

|               |      |                              |
|---------------|------|------------------------------|
| 25/02/11      | 4111 | Client n°1 Crédit TTC Σ 2110 |
| 27/02/11      | 4112 | Client n°2 Crédit TTC Σ 3165 |
| Totaux = 5275 |      |                              |

Schéma n°2 Des ventes des productions agricoles (взаємоузгодженість рахунків)

| 4111. Client 1 |      | 702  |      | 512. Banques |  | 4457 |  | 701 |      | 4112. Client 2 |      |
|----------------|------|------|------|--------------|--|------|--|-----|------|----------------|------|
| 2110           |      | 2110 |      |              |  | 2110 |  |     |      |                |      |
|                | 2110 |      | 2110 |              |  | 3165 |  |     | 3165 | 3165           |      |
|                |      |      | 3165 |              |  |      |  |     |      |                | 3165 |

Таблиця 3

**Значення рахунків**

| Рахунок | Назва рахунку          |
|---------|------------------------|
| 4111    | Покупець № 1           |
| 4112    | Покупець № 2           |
| 4457    | Податкове зобоб'язання |
| 512     | Банк                   |
| 701     | Реалізація пшениці     |
| 702     | Реалізація молока      |

Визначення фінансових результатів на французьких підприємствах відбувається двома способами за даними фінансової бухгалтерії:

а) лінійним, де проходить зіставлення випуску продукції з минулими затратами і відображення новоствореної вартості загальною сумою з подальшою її деталізацією;

б) у вигляді бухгалтерського рахунку за дебетом відображається споживання підприємства, тобто витрати, а за кредитом – випуск продукції.

Більш широкого застосування знав лінійний метод визначення фінансових результатів, він може бути представлений у двох варіантах: або у вигляді таблиці (витрати за рахунками ліворуч, а виручка праворуч) або у вигляді послідовності рахунків витрат і доходів від реалізації за кожним видом діяльності окремо.

У Франції для обліку виробничих витрат передбачено 6 рахунків. Застосовується двоколовий принцип обліку: у фінансовій бухгалтерії – 9 елементів витрат, а в управлінській – 3-7 статей витрат, при цьому відсутня інтеграція елементів і статей витрат. Для цього за допомогою методу «витрати-випуск» слід враховувати зміни залишків сировини, матеріалів, товарів готової продукції, незавершеного виробництва і відобразити їх на рахунку «Прибутки і збитки».

Економічна взаємозалежність між фінансовою і управлінською бухгалтеріями на французьких підприємствах здійснюється за допомогою спеціальних рахунків, які призначені для відображення залишків ресурсів на початок і на кінець періоду, витрати і виручка від реалізації за визначений період. Як наслідок, бухгалтерія, яка ґрунтується на використанні методу «витрати-випуск», використовує чотирикратний принцип відображення господарських операцій на рахунках:

- класи 1-5 = ± результат, який впливає із зменшення наявного капіталу фірми;
- класи 6-8 = ± результат, який визначається зіставленням витрат і випуску;
- клас 9, рахунок 90 = ± результат, який визначається у процесі відображення із фінансової в управлінську бухгалтерію;
- клас 9, рахунки 92-98 = ± результат, який визначається за відповідними центрами відповідальності.

Технічні терміни регулюючих кореспонденцій передбачають нараховані і відкладені витрати. Нараховані витрати – витрати, ще не оплачені або не зареєстровані, які мали місце. Відкладені витрати – витрати, виплачені наперед, але ще не понесені фактично.

Стосовно реалізації продукції вибір форми організації обліку відвантаження і реалізації значною мірою залежить від характеру технологічного процесу виробництва продукції, ступеня централізації фінансово-збутових служб, місцезнаходження виробничих одиниць, наявності у них рахунків у банку для розрахунків з покупцями.

Відвантажена продукція – це продукція, відвантажена покупцям або здана транспортним організаціям для доставки її покупцям. Відвантаження або відпуск готової продукції, виконаних робіт і послуг зі складу покупцям проводяться на підставі таких первинних документів: наказів, накладних або розпоряджень відділу збуту. У первинній документації зазначається номер замовлення та адреса, за якою відправляється продукція; кількість місць; вид упаковки; маса та інші дані, що характеризують відвантажену продукцію.

Керуючись практикою з розмежування управлінського і бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами, на французьких підприємствах у виробничих умовах надається вся необхідна інформація для управління діяльністю організації при виробництві продукції, що дозволяє оперативно реагувати на відхилення від нормативних показників. Це одна з передумов ринку, яка вимагає підвищення потреб в більш оперативному бухгалтерському і достовірному первинному обліку.

**Висновки дослідження і перспективи подальших розвідок.** У сучасних соціально-економічних, політичних умовах розвитку національної економіки за недостатньо активного залучення іноземних інвестицій важливу роль відіграє наявність достовірної, неупередженої та якісної інформації про фінансовий стан підприємства з метою прийняття управлінських рішень. Тому питання дослідження гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності України за міжнародними стандартами й обґрунтування напрямів її подальшої активізації набуває особливої актуальності. Однак гармонізація обліку ще не стала предметом комплексного дослідження, не відпрацьовано єдину термінологію, науково-методичні та практичні підходи до розв'язання низки питань у контексті гармонізації з міжнародними стандартами.

Тракування й визначення гармонізації бухгалтерського обліку, що існують в сучасній науці, потребують уточнення, оскільки розуміють лише зближення стандартів бухгалтерського обліку. Аналіз формування систем бухгалтерського обліку, які склалися у світі, показав наявність спільних факторів впливу на їх розвиток. Їх систематизація та класифікація дала змогу виділити такі групи: соціально-

економічні (соціально-економічний стан, міжнародні відносини), фінансові (внутрішні та зовнішні джерела фінансування), інформаційні (відкритість фінансової інформації), нормативно-правові (законодавче регулювання питань обліку), науково-методичні (методи оцінки статей балансу).

На сучасному етапі бухгалтерський облік є основною ланкою інтеграції інформаційних систем управління економікою, оскільки формує базу для складання статистичної й податкової звітності, обчислення податків, оперативного управління господарською та виробничою діяльністю підприємств для задоволення потреб користувачів інформації різних рівнів управління. За таких умов головним напрямом розвитку бухгалтерського обліку стає інтеграція різних видів обліку в єдину інформаційну систему господарського обліку на основі нових інформаційних технологій.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Нищенко Л.П. Державне регулювання як один із факторів впливу на удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності / Л.П. Нищенко // Науково-технічна інформація. – 2005. – № 4 (26). – С. 31–33.
2. Нищенко Л.П. Основні концептуальні підходи гармонізації обліку та звітності / Л.П. Нищенко // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2006. – Т. 4., № 215. – С. 1230–1236.
3. Нищенко Л.П. Порівняльний аналіз та перспективи розвитку міжнародних систем бухгалтерського обліку / Л.П. Нищенко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2004. – №8. – С. 44–47.
4. Нищенко Л.П. Стан та оцінка кадрового забезпечення обліково-аналітичних служб підприємств України / Л.П. Нищенко // Формування ринкових відносин. – 2007. – №3 (70). – С. 179–185.
5. Antony, R. Principes de comptabilité // Édition du Renouveau pédagogique inc. – 2007.
6. Bégin, Jean. Les fondements de la comptabilité, tomes 1 et 2, Librairie Beauchemin, 2002. – 441 p.
7. Bélisle, Iréné. Comptabilité, Centre pédagogique. – Québec, 1960. – 382 p.

УДК 657.1:658.513

### СТРАТЕГІЧНЕ ПЛАНУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

**Замазій О.В.**, к. е. н., доцент,

**Аксьонова Т.М.**

Хмельницький національний університет

*Исследовано вопрос необходимости стратегического планирования деятельности предприятия, а именно организации его учетного процесса. Приводится детальная характеристика приказа об учетной политике как основного планового документа, в котором отражены основные положения стратегической учетной политики предприятия.*

**Ключевые слова:** стратегическое планирование, стратегическое управление, учетная политика, приказ об учетной политике, стратегическая бухгалтерия.

*The problem concerning the necessity of strategic planning of enterprise activity, in particular the organization of its account process, is investigated. The detailed description of the order about account policy as the basic planned document, in which fundamentals of strategic account policy of an enterprise are represented, is considered.*

**Key words:** strategic planning, strategic management, account policy, order about account policy, strategic accounting.

**Актуальність теми.** За умови становлення цивілізованих ринкових відносин, стохастичності ринкової кон'юнктури та непередбачуваності її розвитку зростає значення науково обгрунтованого стратегічного планування. Досягнення ефективних ринкових перетворень можливе шляхом вдосконалення процесів управління розвитком виробничих підприємств через планування та формування відповідної стратегії їх розвитку. Стратегічне планування за таких умов розглядається як єдиний спосіб формального прогнозування та планування майбутніх не лише економічних вигід, але й проблем, втрат та загроз.