

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.11.72](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.11.72)

УДК: 657.2:34

*О. О. Любар,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID: 0000-0003-3030-6767*

ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ

*О. О. Liubar
Candidate of Economic Sciences (PhD), Associate Professor of the Chair of Accounting,
Vinnytsia National Agrarian University (Vinnytsia)*

DOMESTIC AND FOREIGN EXPERIENCE OF REGULATORY SUPPORT OF ACCOUNTING OF TRANSACTIONS ON OFF-BALANCE SHEET ACCOUNTS

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 наявність і потенційні інформаційні можливості.

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.

Незважаючи на те, що інформація позабалансового обліку не використовується для складання фінансової звітності та для розрахунку показників, що характеризують фінансовий стан підприємства, 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.

В сучасних умовах система бухгалтерського обліку загалом та операцій на позабалансових

рахунках зокрема не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення бурхливо формувалося протягом двох останніх десятиріч і перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Досліджено особливості нормативно-правового забезпечення обліку операцій на позабалансових рахунках як в Україні, так і за кордоном та встановлено необхідність його подальшого вдосконалення.

The development of the market economy in Ukraine, the expansion of international economic ties have led to significant changes in the accounting system, which is one of the most important components in managing the business processes at the level of enterprise, state and international activity. The requirements for accounting as an orderly system for collecting, accumulating, registering, generalizing and organizing information about the company's assets, their movement and cause and effect are constantly increasing. The need to create a complete and clear management information system requires a constant search in the field of credential formation. Every element of it and its available and potential information capabilities are important.

Systematization of information on business transactions that take place at the enterprise is carried out using accounting accounts. Moreover, various facts of economic life are reflected in both balance sheet and off-balance sheet accounts. Balance sheet accounts summarize information about the assets owned by the enterprise, and balances on these accounts are recorded in the enterprise balance sheet at the reporting date. Accounting objects belonging to the enterprise on ownership and disposal of property are reflected in off-balance sheet accounts, the balances of which are not included in the balance sheet of the enterprise, are reported in a special report.

Although off-balance sheet information is not used for the preparation of financial statements and for the calculation of indicators that characterize an entity's financial position, it is mandatory and is included in the general accounting system. Off-balance sheet accounting provides a real reflection of the economic status of the enterprise, it allows you to clearly separate your own assets from non-owned, confirm or deny the accounting information of the entity that provided these assets for temporary use or storage.

In today's context, the system of accounting in general and transactions in off-balance-sheet accounts in particular cannot fully exist without proper regulatory support. Such security has been rapidly evolving over the last two decades and is undergoing constant changes that are accompanied by political, economic, integration, social and other factors.

The peculiarities of regulatory support of accounting of transactions on off-balance sheet accounts both in Ukraine and abroad are investigated and the necessity of its further improvement is established.

Ключові слова: *система бухгалтерського обліку; нормативно-правове забезпечення; інформація; господарські операції; позабалансові рахунки; активи; зобов'язання.*

Keywords: *accounting system; regulatory support; information; business transactions; off-balance sheet accounts; assets; liabilities.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. За роки реформування бухгалтерського обліку в Україні створена достатньо ґрунтовна законодавча база з регламентації системи бухгалтерського обліку, у т. ч. операцій на позабалансових рахунках. Однак на сучасному етапі в цій сфері існують певні проблеми, вирішення яких допоможе вдосконалити систему державного регулювання та реформування бухгалтерського обліку, у т. ч. операцій на позабалансових рахунках, адаптуватися до ринкових змін, міжнародних стандартів і потреб користувачів у системі прийняття рішень.

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., Білинської Н.Є., Боримської К.П., Головацької С.І., Здренника В.С., Кірейцева Г.Г., Корягіна М.В., Лебедик Г.В., Литвинчук І.В., Онищенко В.П., Палія В.Ф., Пушкаря М.С., Сопка В.В., Шигун

М.М. та інших.

Одержані упродовж тривалого часу результати теоретичних і практичних розробок з удосконалення бухгалтерського обліку операцій на позабалансових рахунках, його нормативно-правового забезпечення позитивно вплинули на розвиток вітчизняної теорії обліку. Разом з тим залишається низка проблем, які потребують подальших досліджень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження полягає у висвітленні діючого нормативно-правового механізму, який регулює бухгалтерський облік операцій на позабалансових рахунках та розробленні пропозицій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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 [1, 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 державно-управлінських процесів [2, 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 [3, 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 [4]. Якщо майно орендується у суб'єкта підприємницької діяльності (юридична особа або ФОП), в дію вступають положення Господарського кодексу України [5].

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» [6]. 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 [4].

Перелік обов'язкових (істотних) умов, що мають бути зазначені в договорі оренди, з урахуванням специфіки нормативно-правового регулювання представимо у таблиці 1.

Таблиця 1.
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">Предмет орендиІнші умови, відносно яких за вимогою хоча б однієї сторони мають бути досягнуті домовленості	<ul style="list-style-type: none">Об'єкт оренди (склад та вартість майна з урахуванням індексації)Строк, на який укладається договір орендиОрендна плата з урахуванням індексаціїПорядок використання амортизаційних відрахуваньВідновлення орендованого майна та умови його повернення чи викупу	<ul style="list-style-type: none">Об'єкт оренди (склад та вартість майна з урахуванням індексації)Строк, на який укладається договір орендиОрендна плата з урахуванням індексаціїПорядок використання амортизаційних відрахувань, якщо їх нарахування передбачено законодавствомВідновлення орендованого майна та умови його повернення

		<ul style="list-style-type: none"> • Виконання зобов'язань • Забезпечення виконання зобов'язань – неустойка (штраф, пеня), порука, завдаток, гарантія тощо • Порядок здійснення орендодавцем контролю за станом об'єкта оренди; • Відповідальність сторін • Страхування орендарем взятого в оренду майна • Зобов'язання сторін щодо забезпечення пожежної безпеки орендованого майна
--	--	--

Джерело: сформовано на підставі [4; 5; 6]

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 [7].

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 [7].

В Україні бухгалтерський облік орендованих необоротних активів регулюють такі основні нормативні документами, 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) [8], План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (містить ряд синтетичних рахунків та субрахунків для обліку орендних операцій) [9], 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) [10], а також П(С)БО, що регулюють ведення бухгалтерського обліку орендних операцій, зокрема (таблиця 2).

Таблиця 2.
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, що регулюють ведення бухгалтерського обліку орендних операцій

Нормативне джерело	Сфера застосування
1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73.	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Складання фінансової звітності, як визначає НП(С)БО 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. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.	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. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 92.	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»: наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779.	Визначає методологічні засади формування у обліку інформації про інвестиційну нерухомість і її розкриття у фінансовій звітності.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Інвестиційні активи»:	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про інвестиційні активи і її розкриття у фінансовій звітності.

обліку 14 «Оренда»: наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181.	обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.
--	--

Джерело: сформовано на підставі [11]

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 [12].

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 [7].

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 [7].

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 [13].

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) [4]:

- 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 готовою 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 [14-16].

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 [15]. Саме з цієї дати втратив чинність спеціальний Закон № 327 [13] 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 [14].

Бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною в Україні регулюють такі основні нормативні документи, як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8], Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [10], а також національні стандарти бухгалтерського обліку, що регулюють ведення бухгалтерського обліку запасів [11].

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 [17, 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 трьом критеріям: розрахунки за ним проводитимуться в майбутньому; його вартість 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 [11].

Відповідно до додатка А до МСФЗ 9 фінансовий інструмент визнається похідним, якщо відповідає одночасно трьом характеристикам [12]:

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 § K315 і § K316 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 [12].

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) [12].

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» [7].

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 [7]:

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)» [18].

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 [8]:

– 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 [19]:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;
- установаження 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 [20]. 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) [21].

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 кількістю здійснюється у випадках та в порядку, установлених договором або актами цивільного законодавства [4]. 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 про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за кількістю, затвердженою постановою Держарбітражу при Раді Міністрів СРСР від 15.06.65 р. № П-6.

У разі перевезення вантажів стороннім перевізником потрібно керуватися також спеціальними нормативними актами. Наприклад, при перевезеннях залізничним транспортом видачу вантажу залізницею регламентують Правила видачі вантажів, затверджені наказом Міністерства транспорту України 21.11.2000 р. № 644. А ось якщо вантаж перевозиться автомобільним транспортом за участі перевізника – сторонньої організації, необхідно брати до уваги Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом, затверджені наказом Міністерства транспорту України 14.10.1997 р. № 363.

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). 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 Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів»).

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 приймання 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 3.

Таблиця 3.

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

Нормативне джерело	Сфера застосування
1. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III [22].	Визначено структуру банківської системи, економічні, організаційні і правові засади створення, діяльності, реорганізації і ліквідації банків.
2. Про заставу: Закон України від 02.10.92 р. № 2655-XII [23].	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. Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень: Закон України від 18.11.2003 р. № 1255-IV [24].	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. Про обіг векселів в Україні: Закон України від 05.04.01 р. № 2374-III [25].	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. Про цінні папери і фондову біржу: Закон України від 23.02.2006 р. № 3480-IV [26].	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 операцій із фінансовими інструментами в банках України: постанова правління Національного банку України від 21.02.2018 р. № 14 [27].	Встановлює основні вимоги щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій банків із фінансовими інструментами. Банк здійснює бухгалтерський облік операцій із фінансовими інструментами згідно з внутрішніми операційними процедурами (правилами) та внутрішньою методикою, розробленими з урахуванням вимог цієї Інструкції, законодавства України та міжнародних стандартів фінансової звітності.
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 [28].	Регламентує порядок ведення трудових книжок працівників.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [11].	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 [9].

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій (наказ Міністерства 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) [10].

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (наказ Міністерства України від 24.05.95 р. № 88) встановлено порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, 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 [29].

Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства України від 29.12.2000 р. № 356 призначені для ведення регістрів 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 регістрах 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 [30].

Висновки з даного дослідження. Як бачимо, функції державного регулювання бухгалтерського обліку операцій на позабалансових рахунках реалізуються через систему органів державної влади та державного управління, зокрема: Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України тощо.

Ефективним та перспективним вважаємо залучення до формування системи бухгалтерського обліку і звітності, у т. ч. операцій на позабалансових рахунках професійних бухгалтерських та аудиторських організацій, визнавши їх суб'єктами недержавного регулювання бухгалтерського обліку. Таке їх право та механізм взаємодії з органами державного регулювання закріпити у законі.

Список літератури.

1. 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.
2. Теорія та історія державного управління: навч. посіб. / [Г.С. Одінцова, 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.
3. 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.
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.
6. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 29.06.2004 р. № 1905-IV.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
8. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV, зі змінами.
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства України від 30.11.99 р. № 291.
11. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku?app_id=24
12. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhnarodni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24
13. Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: Закон України від 15.09.95 р. № 327/95-ВР.
14. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.91 р. № 959-XII.
15. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI.
16. Про Митний тариф України: Закон України від 19 вересня 2013 року № 584-VII.
17. Бухгалтерський облік і контроль операцій з похідними фінансовими інструментами: організація та методика: монографія / В.С. Здрик, О.В. Ярошук. – Тернопіль: Крок, 2011. – 272 с.
18. 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.

19. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879.

20. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116.

21. 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).

22. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III.

23. Про заставу: Закон України від 02.10.92 р. № 2655-XII.

24. Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень: Закон України від 18.11.2003 р. № 1255-IV.

25. Про обіг векселів в Україні: Закон України від 05.04.01 р. № 2374-III.

26. Про цінні папери і фондову біржу: Закон України від 23.02.2006 р. № 3480-IV.

27. Інструкція з бухгалтерського обліку операцій із фінансовими інструментами в банках України: постанова правління Національного банку України від 21.02.2018 р. № 14.

28. 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.

29. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

30. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів від 29.12.2000 р. № 356.

References.

1. Fedorov, H.O. (2015), "Legal support of foreign investment processes in Ukraine", *Aktual'ni problemy derzhavnoho upravlinnia*, vol. 1, pp. 294-299, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdy_2015_1_43 (Accessed 25 Oct 2019).

2. Odintsova, H.S. Dziundziuk, V.B. Mel'tiukhova, N.M. Mironova, N.S. and Nikitin, V.V. (2008), *Teoriia ta istoriia derzhavnoho upravlinnia* [The theory and history of public administration], Profesional, Kyiv, Ukraine.

3. Aver'ianov, V.B. (1999), *Derzhavne upravlinnia v Ukraini* [Public administration in Ukraine], In-t derzhavy i prava im. V.M. Korets'koho NAN Ukrainy, Kyiv, Ukraine.

4. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Civil Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Accessed 25 Oct 2019).

5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Commercial Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Accessed 25 Oct 2019).

6. Verkhovna Rada of Ukraine (2004), The Law of Ukraine "On Lease of State and Communal Property", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2269-12> (Accessed 05 Nov 2019).

7. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 25 Oct 2019).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14> (Accessed 05 Nov 2019).

9. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z1557-11> (Accessed 05 Nov 2019).

10. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "Instruction on the application of the Plan of Accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and business transactions of enterprises and organizations", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Accessed 05 Nov 2019).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2019), "National accounting regulations (standards)", available at: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku?app_id=24 (Accessed 05 Nov 2019).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2019), "International Accounting and Financial Reporting Standards", available at: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhnarodni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24 (Accessed 05 Nov 2019).

13. Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine "On Operations with Give-and-Take Raw Materials in Foreign Economic Relations", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/327/95-%D0%B2%D1%80> (Accessed 05 Nov 2019).

14. Verkhovna Rada of Ukraine (1991), The Law of Ukraine "On Foreign Economic Activities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/959-12> (Accessed 05 Nov 2019).

15. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "The Customs Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/en/4495-17> (Accessed 25 Oct 2019).

16. Verkhovna Rada of Ukraine (2013), The Law of Ukraine "About the Customs Tariff of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/en/584-18> (Accessed 05 Nov 2019).

17. Zdrenyk, V.S. and Yaroschuk, O.V. (2011), *Bukhhalters'kyj oblik i kontrol' operatsij z pokhidnymy finansovymy instrumentamy: orhanizatsiia ta metodyka* [Accounting and control of transactions with derivatives: organization and methodology], Krok, Ternopil', Ukraine.
18. National Commission on securities and stock market (2012), "Methodological guidelines for accounting for transactions with futures and options contracts in stock market participants (excluding banks)", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr650863-12> (Accessed 05 Nov 2019).
19. Ministry of Finance of Ukraine (2014), Order "Assets and Liabilities Inventory Regulations", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z1365-14> (Accessed 05 Nov 2019).
20. Cabinet of Ministers of Ukraine (1996), Resolution "Procedure for determining the amount of theft loss, deficiency, destruction (damage) of tangible assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/116-96-%D0%BF> (Accessed 05 Nov 2019).
21. Cabinet of Ministers of Ukraine (2003), Resolution "Methods of property valuation", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1891-2003-%D0%BF> (Accessed 05 Nov 2019).
22. Verkhovna Rada of Ukraine (2000), The Law of Ukraine "On Banks and Banking", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/2121-14> (Accessed 05 Nov 2019).
23. Verkhovna Rada of Ukraine (1992), The Law of Ukraine "On Pledge", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/2654-12> (Accessed 05 Nov 2019).
24. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "On Securing Creditors' Claims and Registration of Encumbrances", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/1255-15> (Accessed 05 Nov 2019).
25. Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine "On Circulation of Bills of Exchange in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/2374-14> (Accessed 05 Nov 2019).
26. Verkhovna Rada of Ukraine (2006), The Law of Ukraine "On Securities and Stock Exchange", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/1201-12> (Accessed 05 Nov 2019).
27. National Bank of Ukraine (2018), "Instruction on accounting of transactions with financial instruments in banks of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0014500-18/ed20180221> (Accessed 05 Nov 2019).
28. Cabinet of Ministers of Ukraine (1993), Resolution "Instruction on the procedure for keeping employees' work books", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0110-93> (Accessed 05 Nov 2019).
29. Ministry of Finance of Ukraine (1995), Order "Regulation on the documentary support of accounting records", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (Accessed 05 Nov 2019).
30. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order "Methodical recommendations for the use of accounting registers", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00/stru> (Accessed 05 Nov 2019).

Стаття надійшла до редакції 19.11.2019 р.