

Міністерство освіти і науки України, молоді та спорту

Національний технічний університет України
«Київський політехнічний інститут»

ОБЛІК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Конспект лекцій

Київ
НТУУ «КПІ»
2011

Облік у зарубіжних країнах [Текст] : конспект лекцій для студентів
напряму підготовки 6.030503 «Міжнародна економіка» / Уклад.:
Скоробогатова Н.Є. – К.: НТУУ «КПІ», 2011. – 133 с.

*Гриф надано Методичною радою НТУУ “КПІ”
(Протокол № 9 від 19 травня 2011 р.)*

Навчальне видання

Облік у зарубіжних країнах

Конспект лекцій

для студентів напряму підготовки 6.030503 «Міжнародна економіка»

Укладач: к.е.н. Скоробогатова Наталя Євгенівна

Рецензенти: д.е.н., проф. Коміренко Василь Іванович
д.е.н., проф. Плаксієнко Валерій Якович

Відповідальний
редактор: д.т.н., проф. Гавриш Олег Анатолійович

Зміст

Вступ	3
1. Загальноприйняті принципи і системи обліку	4
2. Фінансова звітність. Її зміст та інтерпретація	18
3. Облік грошових коштів	33
4. Облік розрахунків з дебіторами	41
5. Облік товарно-матеріальних запасів	50
6. Облік довгострокових активів	56
7. Облік фінансових вкладень та консолідована звітність	66
8. Облік короткострокових зобов'язань	75
9. Облік довгострокових зобов'язань	84
10. Облік власного капіталу і розподіл прибутку в товариствах і корпораціях	96
11. Основи управлінського обліку	111
Список рекомендованої літератури	132

Вступ

Облікові системи історично формувались у країнах чи групах країн під впливом національних особливостей їх економічного та політичного розвитку. Проте інтернаціоналізація господарського життя, з одного боку, та його ринкова уніфікація, з іншого, зумовили необхідність міжнародної стандартизації обліку як основи інформаційного ділового взаєморозуміння та ефективного господарювання. Методологія фінансового обліку ґрунтується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах бухгалтерського обліку — основоположних концепціях, що лежать в основі відображення в обліку та звітності господарської діяльності підприємства, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів.

Метою вивчення дисципліни «Облік у зарубіжних країнах» є засвоєння загальних основ та конкретних прийомів обліку активів і пасивів підприємства згідно з міжнародними стандартами обліку, сформування системи знань щодо методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу підприємства, методики складання фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також особливостей організації бухгалтерського обліку в облікових системах різних країн.

Після вивчення даного курсу студенти повинні:

- засвоїти концептуальні засади бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами;
- знати принципи визнання активів і зобов'язань підприємства;
- володіти методами оцінки товарно-матеріальних запасів, дебіторської заборгованості, фінансових інвестицій та інших видів активів підприємства, його зобов'язань та капіталу;
- володіти методикою відображення доходів і витрат підприємства, формування фінансового результату;
- засвоїти методику складання фінансової звітності за міжнародними стандартами обліку та її аналізу;
- засвоїти основні засади управлінського обліку та використання обліково-аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень.

ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТІ ПРИНЦИПИ І СИСТЕМИ ОБЛІКУ

Питання до теми:

- 1.1. Концептуальні основи бухгалтерського обліку
- 1.2. Системи бухгалтерського обліку
- 1.3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
- 1.4. Технологічний процес та процедури фінансового обліку

1.1. Концептуальні основи бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як система представляє собою сукупність елементів певного змісту та форми, пов'язаних між собою та об'єднаних регулярною взаємодією. Це система про стан та рух ресурсів підприємства, про характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські операції в єдиному грошовому вимірнику [5, с.16]. При цьому під системою розуміється сукупність елементів, які знаходяться у відносинах і зв'язках між собою та утворюють певну цілісність, єдність.

Як будь-яка система, облік має вхідні та вихідні потоки. До **вхідних потоків** відносяться факти господарських операцій, зафіксовані у первинних документах. Останні використовуються для оцінки економічних та юридичних наслідків діяльності підприємства за результатами відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік безперервно забезпечує користувачів інформацією, які констатується в обліку шляхом подвійного запису фактів господарських операцій. Тому в узагальненому розумінні, під **системою бухгалтерського обліку** розуміють акумуляцію та трансформацію множини даних про факти господарського життя, які формують всебічну інформацію про фінансово-господарську діяльність господарюючого суб'єкта, необхідну для прийняття ефективних економічних рішень певному колу користувачів [5, с.20].

Користувачі облікової інформації поділяються на дві групи: зовнішні та внутрішні. До **зовнішніх користувачів** відносяться інвестори, позикодавці, постачальники, клієнти, уряди та урядові установи, громадськість тощо. До **внутрішніх користувачів** відносять лише певне коло користувачів, визначене керівником (як правило, менеджери підприємства різного рівня).

Залежно від змісту та призначення вхідної інформації в структурі обліку виділяють фінансовий та управлінський. Порівняльна характеристика двох видів обліку наведена у таблиці 1.1. Основним завданням бухгалтерського обліку є формування інформації, яка має допомагати керівникам, власникам підприємств, інвесторам кредиторам та

іншим користувачам приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо діяльності конкретного підприємства.

Таблиця 1.1. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

<i>№ з/п</i>	<i>Назва ознаки</i>	<i>Фінансовий облік</i>	<i>Управлінський облік</i>
1.	Обов'язковість	Потрібний відповідно до законодавства	Ведеться за бажанням керівника
2.	Обмеження	Загальноприйняті принципи (стандарти) обліку та нормативні акти	Жодних обмежень
3.	Використання вимірників	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники (кількісні, якісні, грошові, натуральні)
4.	Об'єкт аналізу	Господарська одиниця в цілому	Структурні підрозділи підприємства (центри відповідальності – продукт, цех, ділянка тощо)
5.	Періодичність складання звітів	Регулярно (річний або квартальний інтервал)	Оперативна інформація
6.	Спрямованість	Оцінка минулого	На майбутнє (прогнозування)
7.	Відкритість даних	Більшість даних доступна усім	Комерційна таємниця
8.	Головні користувачі інформації	Менеджери підприємства і зовнішні користувачі	Менеджери різних рівнів підприємств
9.	Відповідальність за правильність ведення обліку	Існує вірогідність переслідування згідно із законом	Існує вірогідність адміністративного покарання
10.	Ступінь точності інформації	Певний ступінь точності відповідно до юридичних та бухгалтерських вимог	Існують певні припущення, приблизні оцінки через оперативність надання інформації, головний критерій – доцільність
11.	Базисна структура інформації	Загальноприйняті принципи і базисна рівність: Активи = Власний капітал + Зобов'язання	Три принципи калькуляції витрат: • облік виробничої собівартості; • диференційований облік витрат; • облік витрат за центрами відповідальності

Щоб задовольняти даним вимогам облікова інформація повинна бути:

- ✓ максимально значною (вагомою) для прийняття управлінського рішення;
- ✓ абсолютно достовірною;

✓ порівняною за певні проміжки часу або з аналогічною інформацією інших підприємств;

✓ зрозумілою для користувачів тощо.

Принципи бухгалтерського обліку – це базові концепції, які покладені в основу відображення в обліку та звітності господарської діяльності підприємства, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів. Облікові системи різних країнах чи групах країн формувалися під впливом національних особливостей їх економічного та політичного розвитку. Принципи бухгалтерського обліку, загальноприйняті для всіх країн:

Основоположні припущення

Принцип нарахування – результати операцій та інших подій визнаються, коли вони відбуваються (незалежно від того, коли отримуються або сплачуються грошові кошти або їх еквіваленти), і вони відображаються у бухгалтерських реєстрах та наводяться у фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться.

Принцип безперервності діяльності – фінансові звіти складаються з припущення, що підприємство є безперервно діючим і залишатиметься діючим в несеяжному майбутньому.

Якісні характеристики фінансових звітів

Принцип зрозумілості – основною характеристикою інформації є її зрозумілість для користувачів.

Принцип доречності – інформація є доречною, якщо вона впливає на економічні рішення користувачів шляхом надання допомоги в оцінці ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій або ж вона допомагає їм підтвердити чи виправити їх минулі оцінки.

Принцип суттєвості – інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Принцип достовірності – інформація є достовірною, коли вона вільна від суттєвих помилок та упередженості і користувачі можуть покластися на неї тою мірою, якою вона відображає або, як очікується, буде відображати дійсний стан справ.

Правдиве подання – щоб бути достовірною, інформація має правдиво відображати операції та інші події, які вона розкриває або, як очікується, зможе розкрити.

Превалювання сутності над формою – інформація має бути відображена в обліку відповідно до її сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з її юридичної форми.

Нейтральність – інформація у фінансових звітах має бути нейтральною, тобто вільною від упередженості.

Обачність – дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінці за умов непевності, таким чином, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені.

Повнота – інформація має бути повною у межах суттєвості та витрат, пов'язаних з її отриманням.

Порівнянність – користувачі повинні мати змогу порівнювати фінансові звіти за пізні періоди з метою визначення тенденції у фінансовому стані та результатах діяльності підприємства, тому вимір та відображення фінансового впливу операцій має виконуватися послідовно в межах підприємства в різні проміжки часу, а підхід повинен бути послідовним для різних підприємств.

Обмеження щодо доречності та достовірності інформації

Своєчасність – у випадку надмірної затримки з наданням звітної інформації вона може втратити свою доречність, тому необхідно знайти оптимальне співвідношення між відносними перевагами своєчасного надання звітності та забезпеченням достовірної інформації.

Співвідношення вигоди і витрат – вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання.

Збалансованість якісних характеристик – мета полягає у досягненні відповідної збалансованості всіх характеристик для забезпечення мети фінансових звітів.

1.2. Системи бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік в різних країнах відрізняється в силу багатьох причин. Проте, не зважаючи на відмінності в організації обліку у різних країнах, всі використовують метод подвійного запису господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Принципи побудови облікових систем:

- ✓ історичне місце облікової політики;
- ✓ методи обліку та оцінки виробничих запасів (вартість придбання, реалізаційна, середньозважена вартість, планова собівартість, методи ЛФО, ФІФО тощо);
- ✓ використовувані методи нарахування амортизації та її відображення в обліку;
- ✓ звітні форми та показники, їх регламентація;
- ✓ зовнішні форми контролю за діяльністю фірм тощо.

Існує декілька підходів до класифікації облікових систем, проте найбільш поширеною є наступна (табл. 1.2). Останнім часом також виділяють наступні національні системи бухгалтерського обліку:

-Європейських країн – дві бухгалтерії (загальна та аналітична), прибуткова база плану рахунків, мета облікової системи – збільшення прибутку;

- Організації Об'єднаних Націй – дві бухгалтерії, виробнича база плану рахунків, мета облікової системи – збільшення доходу;
- країн Близького Сходу (ісламська модель) – основна ідея моделі знаходиться під значним релігійним впливом.

Таблиця 1.2. Класифікація систем бухгалтерського обліку

<i>Назва системи</i>	<i>Країни, в яких поширена система</i>	<i>Характерні риси</i>
Англо-американська	Австралія, Велика Британія, Гонконг, Ізраїль, Ірландія, Ісландія, Індія, Канада, Кіпр, Мексика, Нідерланди, Центральна Америка, США та інші країни зі значним британо-американським впливом	Характерні фінансові основи обліку, тобто сильний зв'язок з акціонерним капіталом і цінними паперами різного рівня: <ul style="list-style-type: none"> - орієнтація обліку на потреби інвесторів і кредиторів; - наявність розвинутого ринку цінних паперів; - високий рівень професійної бухгалтерської підготовки; - наявність великої кількості транснаціональних корпорацій та утворень
Континентальна	Австрія, Бельгія, Греція, Єгипет, Італія, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Японія та 8н..	Характерна висока залежність від банківської системи і держави: <ul style="list-style-type: none"> - щільні виробничі зв'язки з банками; - детальна юридична регламентація фінансового обліку та звітності; - орієнтація обліку та звітності на інтереси державного управління оподаткуванням; - макроекономічне планування (суттєвий вплив ЄС)
Південно-американська	Аргентина, Бразилія, Перу, Чилі, Еквадор та інші країни з нестабільною економікою	Характерні: <ul style="list-style-type: none"> - високий рівень інфляції; - жорсткі вимоги держави до обліку і контролю доходів фірм та населення; - уніфікація принципів обліку (облікова політика жорстко визначена)

Деякі науковці виділяють ще так звану «змішану модель», яка об'єднує у собі англо-американську та континентальні моделі.

Постановка та ведення бухгалтерського обліку в більшості країн належить до компетенції самого підприємства. У світовій практиці виділяють два види *регулювання принципів* обліку та звітності:

- професійне самоврядування (США, Великобританія тощо);
- законодавче регулювання (країни з Континентальною моделлю обліку).

У кожній країні відбувається регулювання бухгалтерського обліку, тобто здійснення комплексу заходів, за допомогою яких суспільство, використовуючи свої внутрішні можливості, впливає на бухгалтерський облік, поділяється на:

- ✓ *економічне* – здійснюється за допомогою методичних рекомендацій, роз'яснень з порядку ведення обліку, обміну досвідом; має ненормативний характер; керується принципом доцільності, а не обов'язковості;
- ✓ *правове* – здійснюється державою через встановлення правових норм, окреслюючи межі можливості поведінки суб'єктів; в основу покладено принцип обов'язковості;
- ✓ *морально-етичне* – в ряді країн прийняті етичні «стандарти» поведінки аудиторів і бухгалтерів, які спрямовані на підсвідомість людей щодо оцінки з точки зору моралі.

Джерела владних повноважень при регулюванні бухгалтерського обліку на національному рівні включають наступні **документи**:

- ✓ документи законодавчих органів (Закон про бухгалтерський облік, Закон про податки тощо);
- ✓ документи урядових органів (з метою формування та пояснення норм бухгалтерського обліку і звітності);
- ✓ документи професійних та приватних організацій (стандарти фінансового обліку або стандарти фінансової звітності, що розроблюються професійними бухгалтерськими організаціями);
- ✓ розробки, зроблені за приватними ініціативами промисловості (загальні звітні стандарти, розроблені добровільними об'єднаннями деяких учасників, які займаються певною діяльністю).

Оскільки міжнародна практика обліку неоднорідна, виникає потреба в її стандартизації. Під **бухгалтерськими стандартами** розуміють стандартні вимоги до методів та процедур ведення бухгалтерського обліку, зокрема: нарахування амортизації, оцінка запасів, нарахування податків, порядок включення результатів діяльності асоційованих та дочірніх підприємств до зведеної (консолідованої) звітності, облік курсових різниць тощо. Стандарти обліку поділяються на два види:

- ✓ *міжнародні* – розроблюються Комітетом міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) і рекомендовані до застосування;
- ✓ *національні* – нормативи з бухгалтерського обліку, які розроблюються кожною країною самостійно для внутрішнього користування.

У країнах *англо-американської системи обліку* розробкою принципів та стандартів займаються спеціальні професійні організації: в США – Американський інститут присяжних бухгалтерів, у Великій Британії – Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу, в Австралії – Інститут присяжних бухгалтерів Австралії та Австралійське товариство присяжних

бухгалтерів тощо. Стандарти цих країн носять рекомендаційний характер. В країнах, облік яких побудовано на *континентальній моделі*, розробкою стандартів переважно займаються законодавчі органи з врахуванням розробок та пропозицій професійних організацій. Стандарти в цих країнах носять нормативний характер (Франція, Німеччина, Україна, Росія тощо).

Незважаючи на те, що національні стандарти різних країн дещо відрізняють у назві, всі вони мають однакові призначення та структуру.

У практиці бухгалтерського обліку багатьох країн світу використовується термін «*облікова політика*». Відповідно до МСБО 8, *облікова політика* – це конкретні принципи, основи, умови, правила та практика, які прийняті компанією для підготовки та надання фінансової звітності. Єдиного переліку загальноприйнятих складових облікової політики не існує. Проте МСФЗ пропонує широкий вибір варіантів облікової політики практично для всіх об'єктів бухгалтерського обліку. Особливості облікової політики конкретного підприємства та її вплив на стан справ останнього мають бути розкриті у примітках до фінансової звітності. Основною вимогою до облікової політики підприємства є її постійність, прийняття з рок в рік. Зміни в обліковій політиці мають бути обґрунтовані та зазначені у примітках до фінансової звітності. *Зміни* можуть бути відображені двома способами:

✓ *ретроспективний* – суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компоненту власного капіталу на початок періоду, на який вона впливає, за самий перший поданий попередній період та інші порівнювальні суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період таким чином, наче нова облікова політика застосовувалася завжди;

✓ *перспективний* – застосування нової облікової політики до операцій, що відбуваються після дати змінювання облікової політики, тобто робиться одноразовий перерахунок.

МСФЗ передбачено два підходи до відображення змін в обліковій політиці:

✓ *загальноприйнятий підхід* – облікова політика застосовується ретроспективно. Перспективний метод може бути використано лише у випадку, коли суми коригувань, що відносяться до попередніх періодів, не можуть бути визначені з достатнім рівнем надійності;

✓ *дозволений альтернативний підхід* – облікова політика також застосовується ретроспективно, але сума коригування включається до чистого прибутку (збитку) за поточний період. Умови використання перспективного методу такі ж самі, як у попередньому варіанті.

1. 3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

Фінансова звітність підприємств різних країн має певні відмінності, що зумовлені соціальними, економічними та політичними чинниками.

Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

Для забезпечення гармонізації фінансової звітності 29 червня 1973 р. створено *Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку* (КМСБО). Його було засновано на підставі угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерів Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії.

Початковою метою КМСБО було формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при поданні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та дотриманню їх в усіх країнах.

За період своєї діяльності КМСБО видав 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО). Більшу частину з них було переглянуто, сприяло поліпшенню їх якості та поширенню. З 1983 до 2000 року членами КМСБО були усі фахові організації бухгалтерів, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). У травні 2000 року було прийнято новий стандарт, згідно з яким індивідуальне членство було відмінено, а Комітет було перейменовано на *Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку* (*International Accounting Standards Board — IASB*).

Відповідно до нового Статуту, РМСБО у своїй діяльності переслідує такі **цілі**:

- розроблення в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, що мають обов’язкову силу;
- поширення і забезпечення суворого дотримання даних стандартів;
- забезпечення максимального зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами.

Більша частина МСФЗ стосується підприємств усіх видів діяльності, в тому числі банків, страхових компаній та інших фінансових установ. Проте з урахуванням специфіки діяльності фінансових установ додаткові вимоги до їхніх фінансових звітів викладено в МСБО 30 «Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ». Обмеження щодо застосування окремих МСФЗ наведено безпосередньо в тексті стандартів. Принципи та термінологія, що використовується в МСФЗ, орієнтовані передусім на комерційні підприємства (приватний сектор). Через це державні установи та неприбуткові організації, які бажають застосовувати МСФЗ, за необхідності можуть змінювати назви окремих звітів та опис певних статей, а також подавати додаткові компоненти фінансових звітів.

З метою гармонізації фінансової звітності підприємств і організацій Комітет державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів видав

Керівництво для фінансової звітності державного сектору (Guideline for Governmental Financial Reporting). Керівництво для фінансової звітності державного сектору є основою для розробки *Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (International Public Sector Accounting Standards — IPSAS)*. На сьогодні вже затверджено 20 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Після реорганізації в 2001 р. РМСБО було перейменовано стандарти з «Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку» (*International Accounting Standards — IAS*) у «Міжнародні стандарти фінансової звітності» — МСФЗ (*International Financial Reporting Standards — IFRS*). Перший Міжнародний стандарт фінансової звітності (*IFRS 1*) був затверджений 19 червня 2003 р. І поширюється на фінансову звітність за період, починаючи з 2004 р. Водночас стандарти, випущені до цього, зберігають свою колишню назву і мають замінитися МСФЗ поступово.

Для розуміння і практичного застосування стандартів важливе значення має *Концептуальна основа (Framework)* складання та подання фінансових звітів. Вона містить виклад концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення. Концептуальна основа не входить до складу МСФЗ. Через це у разі виникнення суперечності між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги МСБО.

З метою оперативного реагування на проблеми практичного застосування стандартів РМСБО видає тлумачення відповідних положень діючих стандартів та Концептуальної основи.

Етапи розробки міжнародних стандартів фінансової звітності:

1. Рада формує Керівний комітет, головою якого є представник Ради.
2. Керівний комітет визначає та переглядає всі питання бухгалтерського обліку, пов'язані з певною темою, вивчає регіональні та національні вимоги до бухгалтерського обліку та практики, після чого подає Раді «Загальний виклад проблеми».
3. Отримавши від Ради коментарі щодо «Загального викладення проблеми» (якщо вони є), Керівний комітет готує та публікує «Проект викладення принципів» для обговорення. Протягом періоду обговорення (як правило, три місяці) всі зацікавлені сторони залучаються до надання коментарів.
4. Керівник комітет переглядає коментарі до «Проекту викладення принципів» і узгоджує остаточний «Проект викладення принципів», який подають Раді для ухвалення і використовують як основу для підготовки «Проекту для обговорення» стосовно запропонованого Міжнародного стандарту фінансової звітності.
5. Керівний комітет готує попередній варіант «Проекту для обговорення», який має ухвалити Рада. Після перегляду та ухвалення принаймні 2/3 членів Ради «Проект для обговорення» публікується.

Протягом періоду обговорення (від одного до трьох місяців) всі зацікавлені сторони залучаються до подання коментарів.

6. Керівний комітет переглядає коментарі до «Проекту для обговорення» та готує проект Міжнародного стандарту фінансової звітності для розгляду Радою. Після розгляду та за згодою принаймні 2/3 членів Ради Стандарт публікується.

Структура стандарту:

✓ Об'єкт обліку – надається визначення об'єкту обліку та основних понять, пов'язаних з цим об'єктом;

✓ Визнання об'єкту обліку – наводяться критерії віднесення об'єктів обліку до різних елементів звітності;

✓ Оцінка об'єкту обліку – наводяться рекомендації щодо використання методів оцінки та вимоги до оцінки різних елементів звітності;

✓ Відображення в фінансовій звітності – розкриття інформації про об'єкт обліку в різних формах фінансової звітності.

Ухвалений текст будь-якого проекту для обговорення публікується комітетом англійською мовою. Члени Комітету відповідають за підготовку перекладів проектів для обговорення і стандартів та можуть видавати їх мовою свої країни. Обов'язковим є зазначення органу з бухгалтерського обліку, яким зроблено переклад.

Статус міжнародних стандартів фінансової звітності та їх застосування

МСФЗ не є домінуючими над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності у певній країні. Через це впровадження МСБО здійснюється передусім з метою поліпшення та гармонізації фінансової звітності у світі шляхом переконання урядів та органів, які встановлюють стандарти та контролюють ринки цінних паперів, представників ділових кіл дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку при складанні фінансових звітів.

На сьогодні МСФЗ використовуються:

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу;

- як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні вимоги;

- фондовими біржами та регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти згідно з МСБО;

- наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;

- Світовим банком, який вимагає від позичальників подання фінансової звітності згідно з МСФЗ;

- дедалі більшою кількістю підприємств.

У 2000 р. Європейська комісія виступила з ініціативою, схваленою згодом Європейським парламентом, про перехід всіх європейських компаній, чий цінні папери обертаються на біржах, до складання та

подання консолідованої звітності за МСФЗ, а також усунення розбіжностей між Директивами ЄС в галузі обліку та Міжнародними стандартами.

Зокрема, починаючи з 1 січня 2005 року, компанії, які регулюються національним правом держав-членів, зобов'язані готувати свою консолідовану звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), якщо на дату балансу їх цінні папери допущені до продажу на регульованому ринку будь-якої держави-члена ЄС. Також держави-члени ЄС можуть дозволяти або зобов'язувати застосовувати МСФЗ щодо:

- річної звітності компаній, які здійснюють публічну підписку;
- консолідованої та/або річної звітності компаній, які не здійснюють публічної підписки.

На сьогодні Фінляндія, Німеччина, Ірландія, Польща, Нідерланди, Швеція, Велика Британія, Ісландія, Люксембург дозволяють застосовувати МСФЗ для річних звітів лістингових компаній, а Греція, Італія, Чехія, Естонія, Литва, Словачія і Словенія вимагають це.

Практика свідчить, що прийняття і використання МСФЗ забезпечує:

- ✓ зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;
- ✓ зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;
- ✓ поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку;
- ✓ однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі.

Вплив інших міжнародних організацій на бухгалтерський облік

Сутність ідеї гармонізації різних систем бухгалтерського обліку в рамках Європейського співтовариства полягає в тому, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку та система стандартів, які її регулюють. Проблема полягає в тому, щоб облікові стандарти однієї країни не суперечили аналогічним стандартам інших країн-учасниць. З метою формування концепції розвитку обліку в країнах ЄС була сформована дослідницька група з проблем бухгалтерського обліку. Результати роботи даної групи опубліковані у вигляді нормативних документів, які були включені кожним членом ЄС до свого національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку. Основними директивами, що регламентують бухгалтерський облік та фінансову звітність, є 4-та Директива «Про уніфікацію форм звітності та правила їх аудиту», 7-ма Директива «Про принципи складання консолідованої звітності», 8-ма Директива «Про кваліфікаційні вимоги, що ставляться до аудиторів, і про взаємне визнання дипломів аудиторів в країнах ЄС» тощо. Зазначені директиви визначають основні правила ведення бухгалтерського обліку, обов'язкові для всіх країн ЄС, але вони не мають міжнародного права.

Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)

об'єднує уряди 24 країн (Великобританії, Італії, Канади, Франції, Швеції та ін..) з метою сприяння економічному розвитку країн-членів організації шляхом надання консультативної допомоги по широкому спектру проблем, в тому числі пов'язаних з уніфікацією національних методик складання фінансової звітності.

Розробкою та узгодженням стандартів бухгалтерського обліку в країнах Європи займається Європейський союз бухгалтерів-експертів (ЄСБЕ), створений у 1951 р. Рекомендації даної організації враховуються професійними організаціями окремих країн при виробленні правил ведення обліку та складання фінансової звітності.

Проблемами обліку та звітності також займаються такі міжнародні організації: Конфедерація бухгалтерів країн Азіатського і Тихоокеанського регіонів, Міжамериканська бухгалтерська асоціація, Африканська рада з бухгалтерського обліку та ін..

1.4. Технологічний процес та процедури фінансового обліку

Обліковий цикл – це певна послідовність формування первинної, зведеної та звітної інформації в межах єдиної системи бухгалтерського обліку. Він складається з наступних етапів:

- 1) первинне спостереження;
- 2) документальне оформлення;
- 3) поточне групування фактів господарської діяльності;
- 4) підсумкове узагальнення фактів господарської діяльності;
- 5) аналіз діяльності.

У кінці кожного звітного періоду складається Пробний баланс – таблиця, в якій перераховані всі рахунки Головної книги і кінцеве сальдо по кожному рахунку (аналогічно оборотній відомості):

Таблиця 1.3. Структура Пробного балансу

Назва рахунку	Номер рахунку	Дебет	Кредит
Основні засоби	101	Сума	Сума
...
Разом	-	Сума	Сума

Після перевірки Пробного балансу складається трансформаційна відомість, у якій відображається закриття рахунків доходів, витрат та здійснення регулюючих записів, більшість з яких пов'язана з віднесенням до звітного періоду одержаних підприємством доходів та списанням витрат, які відповідають даним доходам і відносяться до звітного періоду.

Типові регулюючі проводки:

- списання на витрати звітного періоду сум амортизаційних відрахувань

Дт «Витрати»

Кт «Амортизація»;

➤ списання на витрати звітнього періоду сум попередньо сплачених та використаних у даному звітньому періоді орендних та інших послуг

Дт «Витрати»

Кт «Орендна плата, сплачена авансом»;

➤ списання на витрати звітнього періоду решти прямих та посередницьких витрат, які відносяться до даного звітнього періоду

Дт «Витрати»

Кт «Рахунки до сплати»;

➤ віднесення на доходи звітнього періоду отриманої від покупців (замовників) попередньої оплати за продані їм товари (надані послуги) у звітньому періоді

Дт «Невідпрацьований гонорар» (або «Аванси одержані»)

Кт «Доходи від реалізації» (або «Відпрацьований гонорар»);

➤ віднесення на доходи звітнього періоду вартості фактично наданих у звітньому періоді послуг (виконаних робіт, реалізованих товарів), оплата за які ще не надійшла

Дт «Рахунки до отримання»

Кт «Доходи від реалізації» (або «Відпрацьований гонорар»).

До особливостей зарубіжної методології бухгалтерського обліку слід віднести застосування змішаних проводок, тобто одночасне дебетування або кредитування декількох рахунків.

В практиці закордонного досвіду найпоширенішими підходами до класифікації бухгалтерських рахунків є наступні:

1) *класифікація рахунків в розрізі елементів, що складають основу бухгалтерського рішення:*

- рахунки активів (основні засоби, нематеріальні активи, готова продукція, незавершене виробництво, грошові кошти тощо);

- рахунки зобов'язань (різні види кредиторської заборгованості та боргових зобов'язань підприємства перед іншими фірмами, банками, постачальниками, працівниками, бюджетом тощо);

- рахунки капіталу (статутний, резервний, додатковий капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток) тощо);

- рахунки доходів (доход підприємства від кожного виду діяльності);

- рахунки витрат (витрати підприємства за економічними елементами та функціональним призначенням);

2) *поділ рахунків залежно від тривалості використання:*

- реальні рахунки – мають залишок на кінець звітнього періоду (рахунки активів, капіталу та зобов'язань);

- номінальні рахунки – не мають залишку на кінець звітнього періоду (рахунки доходів, рахунки витрат, рахунки фінансових результатів);

3) *класифікація рахунків на основі форм фінансової звітності:*

- рахунки балансу (рахунки активів, капіталу та зобов'язань);
- рахунки звіту про прибутки та збитки (рахунки доходів, рахунки витрат, рахунки фінансових результатів).

У світовій практиці існує три підходи до побудови плану рахунків:

- ✓ матричний – всі рахунки поділяються на класи та групи, в яких виділяються підкласи, групи та самі рахунки;
- ✓ лінійний – послідовний виклад номенклатури синтетичних рахунків, зведений у групи (США); субрахунки не використовуються;
- ✓ ієрархічний.

У багатьох країнах англо-американської системи обліку відсутній єдиний план рахунків. Адміністрації компаній самі формують найбільш прийнятний для себе план рахунків – сукупність усіх рахунків підприємства з відповідними кодами. Як правило, рахунки розташовуються у такому порядку: активи, зобов'язання, капітал, вилучення власника, доходи, витрати.

В ряді країн існують загальнонаціональні плани рахунків, які застосовуються всіма підприємствами (Німеччина, Франція, Росія, Україна тощо). Зокрема, 4-та Директива ЄС зобов'язує членів ЄС застосовувати типовий план рахунків.

ТЕМА 2. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ. ЇЇ ЗМІСТ ТА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ

Питання до теми:

- 2.1. Склад, призначення і загальні вимоги до фінансової звітності
- 2.2. Зміст та методика складання основних форм фінансової звітності:
 - 2.2.1. Баланс
 - 2.2.2. Звіт про прибутки та збитки
 - 2.2.3. Звіт про рух грошових коштів
 - 2.2.4. Звіт про власний капітал
 - 2.2.5. Примітки до фінансової звітності
- 2.3. Методика аналізу фінансового стану підприємства на базі звітності:
 - 2.3.1. Горизонтальний та вертикальний аналіз звітності
 - 2.3.2. Коефіцієнтний аналіз фінансової звітності

2.1. Склад, призначення і загальні вимоги до фінансової звітності

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансових звітів», **фінансові звіти** є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. **Метою** фінансових звітів є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень. Для досягнення цієї мети фінансові звіти надають *інформацію* про активи; зобов'язання; власний капітал; дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки; внески та виплати власникам; грошові потоки підприємства.

Склад фінансової звітності:

- Баланс – звіт про фінансовий стан на певну дату;
- Звіт про прибутки та збитки – інформація про доходи, витрати та фінансові результати за певний період;
- Звіт про зміни у власному капіталі – інформація про зміни у власному капіталі за певний період;
- Звіт про рух грошових коштів – інформація про надходження грошових коштів внаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності за певний період;
- Примітки до фінансової звітності – містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

Фінансова звітність складається на підставі даних фінансового обліку.

До *користувачів фінансових звітів* належать існуючі та потенційні інвестори, працівники, кредитори, клієнти, урядові установи та громадськість (табл. 2.1). Жоден фінансовий звіт не може надати всю потрібну користувачам інформацію, тому всі компоненти фінансової звітності необхідно розглядати та інтерпретувати у комплексі.

Таблиця 2.1. Інформаційні потреби користувачів фінансових звітів

<i>№ з/п</i>	<i>Група користувачів</i>	<i>Інформаційні потреби</i>	<i>Прийняття рішень на основі аналізу інформації звітів</i>
1	Інвестори (існуючі та потенційні)	Здатність підприємства сплачувати дивіденди	Щодо придбання, утримання або продажу інвестицій
2	Працівники	Стабільність і прибутковість підприємства, оплата праці (рівень та заборгованість), пенсійне забезпечення	Збереження робочих місць
3	Банки	Своєчасність та повнота повернення позики та отримання відсотків	Можливість та умови надання нових кредитів
4	Постачальники та інші кредитори	Своєчасність та повнота оплати рахунків	Можливість та умови укладання нових угод
5	Клієнти (замовники)	Можливість отримання необхідних товарів і послуг	Можливість та умови укладання нових угод
6	Уряд	Своєчасність та повнота сплати податків	Визначення національного доходу і розподіл ресурсів
7	Громадськість	Вплив діяльності підприємства на благополуччя суспільства (зайнятість, екологію тощо)	Можливість та умови співпраці

Стаття визнається елементом фінансового звіту, якщо вона відповідає вимогам:

- існує ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних з нею;
- оцінка (вартість або собівартість) статті може бути достовірно визначена.

Фінансові звіти мають правдиво відображувати фінансове становище, фінансові результати діяльності та потоки грошових коштів підприємства (рис. 2.1).

У більшості країн світу застосовують типові форми фінансової звітності, які розробляються і затверджуються в національному масштабі. Так, для країн Європейського Союзу форми і зміст річного фінансового звіту компаній регулюються 4-ою Директивою ЄС. Кожна країна – учасниця ЄС може уточнювати форми і зміст звітності залежно від своїх національних особливостей, зберігаючи загальні принципи їх побудови.

Проте в деяких країнах типові форми фінансової звітності на національному масштабі не розробляються і не затверджуються (США, Великобританія, Канада тощо). Компанії цих країн самостійно обирають форму подання звітів (більше чи менше деталізовану) відповідно до національних вимог щодо їхнього змісту та принципів формування.



Рис. 2.1. Умови правдивого подання інформації у фінансовій звітності [3, с.27]

У більшості країн фінансова звітність складається і подається для зовнішніх користувачів з річним інтервалом, тобто після закінчення календарного року. Проте для внутрішніх потреб вона складається, здебільшого, з коротким інтервалом (щомісячно або поквартально). Підприємства України складають і подають квартальну та річну фінансову звітність.

Підприємства подають окремо від фінансових звітів фінансовий огляд, підготовлений керівництвом, який містить основні фактори, що визначають результати діяльності підприємства; джерела фінансування підприємства та його політику щодо управління позиковим капіталом і відповідними ризиками тощо. Також в багатьох країнах до складу річного звіту підприємства включають екологічний та інші види звітів. Проте МСФЗ стосуються лише фінансових звітів і не застосовуються до іншої інформації, включеної до річної звітності підприємства.

2.2. Зміст та методика складання основних форм фінансової звітності

Основними формами фінансової звітності є баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, примітки до фінансової звітності. Розглянемо особливості складання зазначених форм звітності.

2.2.1. Баланс

Бухгалтерський баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його активи, зобов'язання та власний капітал у грошовому виразі на певну дату. У загальному вигляді баланс підприємства відображається такою формулою (рівнянням):

$$\text{АКТИВИ} = \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ} + \text{ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ}$$

Згідно з МСФЗ, **актив** – це ресурс, який контролюється підприємством у результаті минулих подій та, як очікується, забезпечить збільшення економічних вигід у майбутньому.

Умови визнання об'єкта обліку активом:

✓ підприємство отримало його внаслідок минулих операцій або подій (придбання, будівництво тощо), оскільки лише намір придбати об'єкт, ще не означає фактичного його придбання;

✓ отримані ресурси втілюють **майбутні економічні вигоди** – потенціальну здатність активу сприяти (прямо або опосередковано) надходженню на підприємство грошових коштів або їх еквівалентів;

✓ ресурси контролюються підприємством (наявність права власності або іншого юридичного права на активи);

✓ можливість достовірної оцінки активу.

Для визначення балансової вартості активу використовують наступні види оцінки:

➤ **історична (фактична) собівартість** – сума грошових коштів, їх еквівалентів або інших форм компенсації, наданих на момент отримання активу; вона містить ціну придбання (за вирахуванням знижок) та всі витрати, необхідні для приведення їх у місце та стан використання за призначенням. Для активів власного виробництва історичну собівартість складають витрати на їх виготовлення;

➤ **поточна (відновлювана) собівартість** – сума грошових коштів, еквівалентів або інших форм компенсації, яку потрібно було би витратити на придбання (створення) такого самого або аналогічного активу на поточний момент (дату балансу);

➤ **чиста вартість реалізації** – ціна реалізації активу в умовах звичайної господарської діяльності за вирахуванням витрат на завершення його виробництва та на збут;

➤ **ринкова вартість активу** – чиста вартість його придбання або реалізації на активному ринку (використовується для оцінки цінних паперів);

➤ **сума очікуваного відшкодування** – сума, яку підприємство сподівається отримати в результаті майбутнього використання активу, включаючи його ліквідаційну вартість (використовується для визначення

балансової вартості основних засобів та нематеріальних активів, МСБО 36 «Зменшення корисності активів»);

➤ *теперішня вартість активу* – теперішня (дисконтова на) вартість майбутніх чистих грошових надходжень, які очікуються від використання активу в умовах звичайної господарської діяльності;

➤ *справедлива вартість активу* – сума, за якою актив може бути обміняний в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежним сторонами (наприклад, при придбанні одного підприємства іншим).

Зобов'язання – це теперішня заборгованість підприємства іншим юридичним та фізичним особам, яка виникла внаслідок здійснення у минулому господарських операцій чи інших подій, погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Умови визнання зобов'язання як елемента балансу:

✓ актив отримано або підприємство уклало невідмовну угоду його придбати;
✓ можливість його достовірної оцінки, проте для забезпечень складно визначити суму зобов'язань на момент його виникнення (забезпечення – це зобов'язання, для яких сума або час майбутніх платежів не є визначеним: гарантійний ремонт або заміна продукції на момент її первісного продажу, МСФЗ 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи») – сума резервується, виходячи з попереднього досвіду та прогнозних оцінок фахівців.

Для визначення балансової вартості зобов'язань використовуються наступні види оцінок:

➤ *історична собівартість зобов'язання* — сума надходжень, отриманих в обмін на нього або суму грошових коштів чи їх еквівалентів, які підлягають сплаті для погашення зобов'язань у процесі звичайної господарської діяльності;

➤ *поточна собівартість зобов'язання* — сума недисконтованих грошових коштів чи їх еквівалентів, які були б потрібні для погашення зобов'язання на поточний момент (дату балансу);

➤ *вартість розрахунку (платежу)* — сума недисконтованих грошових коштів або їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені для погашення зобов'язань у процесі звичайної господарської діяльності;

➤ *теперішня вартість зобов'язання* — теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових платежів, що, як очікується, потрібні для погашення зобов'язання у процесі звичайної господарської діяльності;

➤ *справедлива вартість зобов'язання* — сума, за якою може бути погашене зобов'язання в операції між обізнаними, заінтересованими та незалежними сторонами.

За МСФЗ **власний капітал** – це частина активів підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Оцінка власного капіталу визначається оцінкою відповідних активів і зобов'язань.

Міжнародні стандарти не визначають форму балансу, а лише містять вимоги щодо розкриття певних статей активів, зобов'язань та власного капіталу.

МСБО 1 містить *мінімальний перелік статей*, які слід наводити безпосередньо в балансі. Проте перелік не є вичерпним, тому в балансі треба наводити додаткові статті (або рядки), заголовки та проміжні підсумки, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це потрібно для правдивого відображення фінансового становища підприємства.

Міжнародні стандарти не визначають формат балансу, тому підприємство може саме обирати форму подання інформації про фінансове становище, якщо інше не передбачено законодавством.

У міжнародній практиці набули поширення такі *моделі балансу*:

1) Активи = Зобов'язання + Власний капітал;

2) Активи – Зобов'язання = Власний капітал.

Перша модель може бути реалізована у вертикальній або горизонтальній формі, а друга лише у вертикальній. Щодо **форми подання балансу**, то слід сказати, що в міжнародній практиці є дві найуживаніші форми, а саме:

– *двостороння форма*, за якою активи підприємства розміщуються ліворуч (актив балансу), а зобов'язання і власний капітал – праворуч (пасив балансу);

– *одностороння або послідовна форма*, за якою послідовно, згори донизу, розміщуються актив і пасив балансу.

Крім того, в межах цих моделей балансу його статті можуть бути класифіковані як поточні й непоточні та наведені в послідовності зростання чи зниження їхньої ліквідності (терміну погашення) (рис. 2.2). Під *ліквідністю засобів* при цьому слід розуміти їх спроможність перетворюватись, трансформуватись у грошові кошти (готівку) за якийсь певний час.



Рис. 2.2. Групування статей активу балансу за ознакою зростаючої ліквідності засобів

Статті пасиву балансу групуються і розміщуються згори донизу за ознакою скорочення термінів погашення заборгованості (рис.2.3.). В США, Англії, Канаді та деяких інших країнах статті балансу групуються у зворотному напрямку.

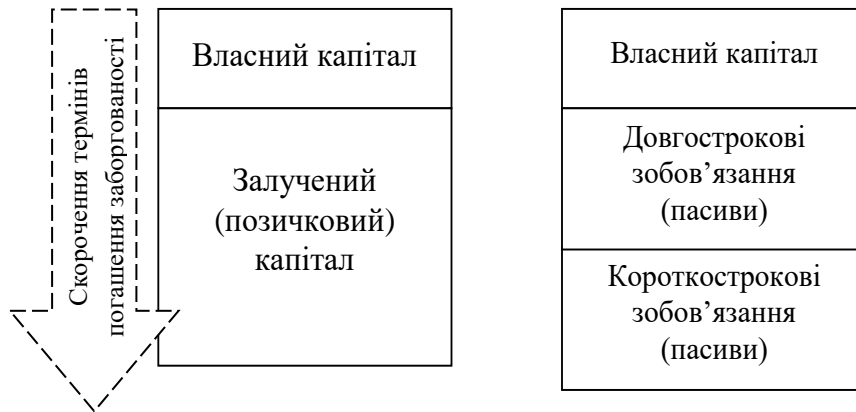


Рис. 2.3. Групування статей пасиву балансу

Для розкриття реального фінансового стану підприємства величезне значення має оцінка статей балансу, тобто активів і пасивів підприємства. Згідно із загальноприйнятим принципом собівартості, оцінка активів, що надходять на підприємство, здійснюється за фактичними витратами на їх придбання чи на власне виробництво. Однак у процесі господарської діяльності активи використовуються і відбувається зміна їхньої вартості. Певний вплив має також коливання цін на товарних і фондових ринках. А тому, відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, активи підприємства необхідно оцінювати і подавати в балансі за принципом чистого (нетто) стану.

2.2.2. Звіт про прибутки та збитки

Звіт про прибутки та збитки – це звіт про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства. У різних країнах він може мати різну назву: Звіт про прибуток, Звіт про прибуток та збиток, Звіт про операції, Звіт про фінансові результати. Фінансовий результат діяльності підприємства визначається порівнянням доходів та витрат звітного періоду.

Дохід — це збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників). Він може виступати у вигляді виручки від продажу продукції, товарів або послуг, гонорару, відсотків, орендної плати, дивідендів тощо.

Дохід *визнається* у Звіті про прибутки та збитки на момент, коли відбулося зростання майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язання, і його можна достовірно визначити.

Витрати — це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками). Витрати означають споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) в процесі діяльності підприємства та включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо.

Витрати **визнаються** у Звіті про прибутки та збитки, коли існує зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено.

Витрати визнаються у Звіті про прибутки та збитки, виходячи з принципу відповідності, тобто включаються до цього звіту в періоді, в якому був визнаний дохід, для отримання якого було здійснено ці витрати. Якщо надходження економічних вигід очікуються протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок з доходом конкретного періоду, витрати визнаються у вигляді амортизації.

Зіставлення доходів і витрат, визнаних у Звіті про прибутки та збитки, дає змогу визначити чистий результат (прибуток або збиток) діяльності підприємства за звітний період.

Загальні вимоги до Звіту про прибутки та збитки встановлені МСБО1 «Подання фінансових звітів», який визначає лише мінімальний перелік статей, які мають бути відображені безпосередньо у Звіті. Докладні вимоги до визнання, оцінки та розкриття цих статей наведено у відповідних стандартах.

Формати Звіту про прибутки та збитки

У практиці застосовують різні формати Звіту про прибутки та збитки, але все різноманіття цих форматів можна класифікувати таким чином (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Формати Звіту про прибутки та збитки

Горизонтальний формат, який має двосторонню форму (ліворуч наводяться доходи, а праворуч — витрати), нечасто зустрічається на практиці.

Звіт про прибутки та збитки *на функціональній основі* передбачає групування витрат за функціями бізнесу (виробництво, збут, дослідження, управління) та може мати багатоступеневу або одноступеневу форму. Виробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, яка подається окремою статтею, а решту витрат відносять до складу витрат на збут, адміністративних та інших витрат (рис. 2.5).

Стаття	Сума
Дохід від продажу	X
Собівартість продажу	(X)
Валовий прибуток	X
Інший дохід	X
Витрати на збут	(X)
Адміністративні витрати	(X)
Інші витрати	(X)
Прибуток	X

Рис. 2.5. Приклад форми Звіту про прибутки та збитки на функціональній основі

Багатоступеневий Звіт передбачає поетапний розрахунок прибутку (збитку) за період. В *одноступеневому* Звіті у складі звичайної діяльності спочатку наводяться всі статті доходів, а потім всі статті витрат. Різниця між підсумками доходів і витрат показує прибуток компанії. Такий звіт є розповсюдженим серед компаній США, але не знайшов широкого розповсюдження в інших країнах. МСБО 1 передбачає, що підприємства, які застосовують класифікацію витрат за функціями, мають додатково розкривати інформацію про елементи витрат.

Для деяких західноєвропейських країн (Франція, Бельгія, Іспанія, Фінляндія тощо) характерним є складання Звіту про прибутки та збитки *на основі елементів витрат* (рис. 2.6).

Стаття	Сума
Дохід від основної діяльності	X
Інший дохід	X
Зміни в запасах готової продукції та незавершеного виробництва	X
Використані сировина і матеріали	X
Витрати на виплати працівникам	X
Витрати на амортизацію	X
Інші витрати	X
Разом витрати	(X)
Прибуток	X

Рис. 2.6. Приклад форми Звіту про прибутки та збитки на основі елементів витрат

Позитивне значення зміни залишків незавершеного виробництва та готової продукції означає, що обсяг виробництва у звітному періоді перевищує обсяг продажу, а *негативне*, навпаки, показує, що обсяг продажу перевищує обсяг виробництва.

Звіти про прибутки та збитки на функціональній основі є найбільш поширеними. Тому навіть європейські компанії, які зацікавлені в розширенні міжнародних зв'язків, друкують свої звіти англійською мовою у форматі на функціональній основі.

В країнах ЄС форма Звіту про прибутки та збитки затверджується в національному масштабі та є єдиною для всіх підприємств. В таких країнах, як США, Англія, Канада та деяких інших форма звіту довільна щодо переліку доходів, витрат, їх деталізації та групування.

2.2.3. Звіт про рух грошових коштів

Зміст і методика складання **Звіту про рух грошових коштів** регламентуються МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів». Головне призначення звіту про рух грошових коштів – надати користувачам інформацію про те, з яких джерел надходили гроші на підприємство, по яких напрямках і на які цілі витрачались гроші, як змінився залишок грошових коштів за звітний період. При цьому рух грошових коштів відображається у звіті від трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної, фінансової (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Схема руху грошових коштів підприємства від трьох видів діяльності

Інформація про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності може бути наведена із застосуванням прямого або непрямого методів. При використанні **прямого методу** для визначення чистої зміни грошових коштів унаслідок операційної діяльності у Звіті про рух грошових коштів послідовно наводяться всі основні класи (статті) надходжень та видатків, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів.

Непрямий метод передбачає відображення у Звіті про рух грошових коштів суми чистого прибутку (збитку), яка згодом послідовно коригується до величини чистої зміни грошових коштів виключенням впливу негрошових операцій та операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

МСБО 7 заохочує підприємства до застосування прямого методу, який надає корисну інформацію для оцінки майбутнього руху грошових коштів. Однак, як засвідчує практика, за наявності можливості вибору підприємства віддають перевагу непрямому методу. Так, у США його застосовують 97,5 % компаній, а в Іспанії цей метод є обов'язковим. Тим часом у деяких країнах, наприклад в Австралії, обов'язковим є прямий метод.

Інформацію про рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності необхідно подавати у Звіті про рух грошових коштів лише прямим методом – слід окремо наводити основні класи (статті) надходжень та видатків грошових коштів за кожним видом діяльності.

2.2.4. Звіт про власний капітал

Звіт про зміни у власному капіталі призначений для надання користувачам інформації про зміни, які відбулися у складі та структурі власного капіталу за звітний період (рік). При цьому зміни розкриваються за складовими власного капіталу: Статутний капітал, Додатковий капітал, Резервний капітал, Нерозподілений прибуток та ін. Джерелом для складання цієї форми фінансової звітності є інформація бухгалтерських рахунків, на яких відображаються складові власного капіталу.

Цей звіт має форму таблиці, в якій узгоджується сальдо кожної статті власного капіталу на початок та кінець періоду. При цьому кожну зміну (збільшення або зменшення) у складі власного капіталу подають у Звіті про зміни у власному капіталі окремим рядком.

2.2.5. Примітки до фінансової звітності

До кожної статті балансу, звіту про прибутки та збитки, звіту про рух грошових коштів слід робити перехресні посилання на будь-яку пов'язану

з ними інформацію у примітках. За своїм характером примітки можна поділити на такі, що:

➤ стосуються фінансової звітності в цілому (розкриття облікової політики та основних оцінок, розкриття непередбачених подій, зобов'язань, іншої фінансової і не фінансової інформації);

➤ розкривають окремі статті фінансових звітів.

Формат та обсяг приміток зазвичай не регламентуються, проте в деяких країнах вони можуть бути жорстко регламентовані національним законодавством (Італія, Португалія тощо). В більшості країн встановлюється мінімальні вимоги до обсягу інформації, яка має бути розкрита.

2.3. Методика аналізу фінансового стану підприємства на базі звітності

При проведенні аналізу фінансової звітності широко використовуються горизонтальний (трендовий), вертикальний (структурний) та коефіцієнтний аналіз.

2.3.1. Горизонтальний та вертикальний аналіз звітності

Горизонтальний аналіз полягає в порівнянні окремих показників (статей) балансу підприємства, звіту про прибутки та збитки та інших звітів за два суміжні звітні періоди, або у динаміці за кілька років. Він дає змогу визначити тенденції розвитку підприємства та окремих показників його діяльності.

Вертикальний аналіз – це структурний аналіз балансу, звіту про прибутки та збитки чи інших форм фінансової звітності. Він дає змогу вивчити та оцінити структуру активів підприємства, тобто частку оборотних і необоротних активів, грошових коштів, фінансових вкладень, основних засобів, запасів тощо у загальній сумі активів.

Аналогічно аналізується структура короткострокової та довгострокової заборгованості і власного капіталу. При структурному аналізі звітності про прибутки і збитки всі показники звіту співвідносяться до обсягу чистого продажу (доходу від реалізації). Перевагою цього виду аналізу є логічна можливість порівняння вираженої у відсотках структури показників фірми зі структурою показників інших фірм незалежно від їхніх розмірів. Це дає змогу відшукати оптимальну структуру активів та пасивів підприємства для успішного здійснення господарської і фінансової діяльності.

2.3.2. Коефіцієнтний аналіз фінансової звітності

Аналіз фінансового стану підприємства на основі розрахунку відносних показників (коефіцієнтів) є глибшим, ґрунтовнішим. У систему відносних показників входять показники платоспроможності (ліквідності), оборотності (ділової активності), заборгованості (структури капіталу), прибутковості (рентабельності) тощо. Слід зазначити, що в різних країнах кількість таких показників може бути різною. Крім основних, розраховуються і похідні показники. Крім того, віднесення певного показника до тієї чи іншої групи може мати елемент умовності.

1. Показники платоспроможності (ліквідності):

Показник поточної (загальної) платоспроможності

$$ПП = \frac{\text{Поточні (оборотні) активи}}{\text{Поточні (короткострокові) пасиви}} \geq 1$$

Джерелом інформації для визначення цього показника є баланс підприємства.

Показник швидкої платоспроможності

$$ШП = \frac{\text{Швидкоореалізуємі активи}}{\text{Поточні (короткострокові) пасиви}} \geq 1$$

Швидкоореалізуємі активи – це високоліквідні активи, до яких відносяться грошові кошти, короткострокові фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість та інші. На практиці такі активи визначаються різницею між сумою оборотних активів та запасами на складі.

Показник абсолютної платоспроможності

$$АП = \frac{\text{Грошові кошти} + \text{Еквіваленти грошових коштів}}{\text{Поточні (короткострокові) пасиви}}$$

До еквівалентів грошових коштів відносяться цінні папери, які можуть бути трансформовані в грошові кошти в термін, не більший трьох місяців.

Чистий робочий капітал визначається різницею між поточними (оборотними) активами та поточними (короткостроковими) пасивами:

$$ЧРК = \text{Поточні активи} - \text{Поточні пасиви}$$

Наявність та зростання чистого робочого капіталу підприємства свідчить про його платоспроможність та про можливість розширяти господарську діяльність.

2. Показники заборгованості (структури капіталу)

Показник загальної заборгованості

$$ЗЗ = \frac{\text{Вся сума заборгованості}}{\text{Сума активів}} \times 100 \leq 50\%$$

Цей показник відображає частку залучених зі сторони джерел у формуванні активів підприємства. Постійне перевищення 50% і тенденція до його зростання може свідчити про ознаки збанкрутіння підприємства. Найбільш оптимальним та найменш ризиковим цей показник є на рівні 25-30%.

Показник фінансової незалежності

$$\Phi H = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Сума активів}} \times 100$$

Співвідношення довгострокової заборгованості та власного капіталу

$$ДЗ = \frac{\text{Довгострокові борги}}{\text{Власний капітал}} \times 100 \leq 50\%$$

3. Показник рентабельності

Рентабельність за валовим прибутком

$$РВП = \frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Обсяг продажу}} \times 100$$

Рентабельність за операційним прибутком

$$РОП = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Обсяг продажу}} \times 100$$

Рентабельність за чистим прибутком

$$РЧП = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Обсяг продажу}} \times 100$$

Рентабельність інвестицій (ROI)

$$ROI = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Сума Активів}} \times 100$$

При розрахунку показника рентабельності інвестицій під інвестиціями слід розуміти всю суму коштів, вкладених в активи підприємства (підсумок суми активів за балансом підприємства).

Строк окупності інвестицій (активів)

$$COI = \frac{100\%}{\text{Рентабельність інвестицій (в \%)}}$$

Рентабельність власного (акціонерного) капіталу (ROE)

$$ROE = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний (акціонерний) капітал}} \times 100$$

Строк окупності власного капіталу

$$СОК = \frac{100\%}{\text{Рентабельність власного капіталу (\%)}}$$

Дохід на акцію

$$ДА = \frac{\text{Чистий прибуток} - \text{Дивіденди на привілейовані акції}}{\text{Кількість простих акцій в обороті}}$$

4. Показники оборотності (або ділової активності) – чим швидше обертаються господарські засоби, кошти, тим менше їх потрібно для досягнення мети (обсягу реалізації, прибутку), тим успішніше працює підприємство.

Оборотність запасів

Визначається відношенням виробничої собівартості реалізованої продукції до вартості виробничих запасів по балансу або до середньої їх вартості за суміжні звітні періоди.

$$OЗ = \frac{\text{Собівартість реалізації}}{\text{Вартість запасів (на дату балансу або середньої їх вартості)}} = \text{Кількість оборотів}$$

Тривалість одного обороту (в днях)

$$360 \text{ днів} : \text{кількість оборотів} = \text{Кількість днів одного обороту}$$

Якщо аналіз здійснюється за даними квартального звіту, для розрахунку оборотності запасів приймається 90 днів.

Оборотність дебіторської заборгованості

$$ODZ = \frac{\text{Обсяг реалізації}}{\text{Дебіторська заборгованість}} = \text{Кількість оборотів}$$

(на дату балансу або середня сума за звітні дати)

Середній період повернення (інкасації дебіторської заборгованості (в днях)

$$360 \text{ днів} / \text{кількість оборотів} = \text{Кількість днів}$$

При аналізі квартальної фінансової звітності, для розрахунку середнього періоду інкасації дебіторської заборгованості приймається 90 днів.

Оборотність основних засобів

$$OOZ = \frac{\text{Обсяг реалізації}}{\text{Балансова вартість основних засобів}} = \text{Кількість оборотів}$$

(на дату балансу або середня сума за звітні дати)

Основні засоби приймаються до розрахунку за їх залишковою вартістю. Цей показник характеризує також фондвіддачу за реалізованою продукцією.

Оборотність усіх активів

$$OA = \frac{\text{Обсяг продажу реалізації}}{\text{Сума активів на дату балансу}} = \text{Кількість оборотів}$$

або середня їх сума

Даний показник відображає віддачу активів, тобто суму реалізації, що приходить на 1 дол. основних засобів.

Показники фінансового стану підприємства порівнюються по звітних періодах (в динаміці) для виявлення тенденцій розвитку. Важливе значення має порівняння їх з показниками інших фірм, а також з показниками галузі.

ТЕМА 3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

Питання до теми:

- 3.1. Склад грошових коштів, характеристика рахунків для їх обліку
- 3.2. Облік і контроль касових операцій і грошей в касі
- 3.3. Облік створення і використання фонду дрібних сум
- 3.4. Документальне оформлення і облік операцій по банківських рахунках
- 3.5. Облік короткострокових фінансових інвестицій

3.1. Склад грошових коштів, характеристика рахунків для їх обліку

Грошові кошти та їх еквіваленти відносяться до найліквіднішої частина активів підприємств. Відповідно до МСФЗ, до *грошових коштів* належать готівка в касі, монети, банкноти, валюта і депозити до запитання, поточні і депозитні рахунки в банках, на використання яких немає обмежень. Крім того, до грошових коштів відносять:

- ✓ банківські переказні векселі (переказні векселі, видані одним банком іншому банку);
- ✓ грошові перекази (чеки, виписані банком отримувачу платежу за отримані від підприємств, організацій, установ грошові кошти);
- ✓ чеки, виписані касиром банку (відображають зобов'язання даного банку);
- ✓ чеки, засвідчені банком (з підписом банку про гарантію платежу);
- ✓ персональні чеки (видані фізичним особам);
- ✓ ощадні рахунки.

До *еквівалентів грошових коштів* належать короткострокові високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відповідні суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

Стандартами США передбачається включення до грошових коштів підприємства готівки, коштів на поточних рахунках, простих та банківських чеків, суми компенсаційного залишку, які не можна вільно конвертувати (мінімальна сума, що зберігається підприємством на своєму рахунку як забезпечення кредитного договору). Проте грошові документи (поштові марки, оплачені квитки), які за стандартами України є грошовими коштами, в США вважаються авансами.

Грошові кошти підприємства можна поділити на дві категорії:

- ✓ грошові кошти в касі;
- ✓ грошові кошти в банку.

У США всі ці складові об'єднуються одним словом «CASH» і обліковуються на одному рахунку «Грошові кошти». У західноєвропейських країнах грошові кошти обліковуються на рахунках «Каса» і «Рахунки в банках» – в національній та іноземній валюті.

Це активні, балансові рахунки. По дебету відображається надходження грошових коштів, по кредиту – сплата, дебетове сальдо показує залишок грошових коштів (в касі чи на поточному рахунку відповідно).

В балансі всі грошові кошти відображаються на одному рядку.

3.2. Облік і контроль касових операцій і грошей в касі

На облік і контроль касової готівки звертається велика увага. У фірмах розробляють системи контролю надходжень і витрат готівки. У зарубіжних країнах готівку здебільшого намагаються зводити до мінімуму, особливо на промислових підприємствах. Проте торговельні підприємства можуть мати значні суми готівки.

Для захисту готівки та контролю за її збереженням слід дотримуватися наступних **принципів**:

- ✓ облік готівки мусить здійснюватися в момент її надходження;
- ✓ всю готівку, що надійшла, необхідно здавати в той самий день, принаймні не пізніше, ніж на наступний день;
- ✓ працівник, який одержує готівку, не повинен займатися її обліком в бухгалтерії;
- ✓ працівник, відповідальний за одержання готівки, не повинен займатися її розподілом.

Кожне підприємство розробляє свої **заходи контролю** за виплатою готівки, зокрема до типових можна віднести наступні:

- для виплат необхідно одержувати попередній дозвіл;
- усі чеки повинні мати серійний номер, доступ до них має бути обмежений;
- бажано, щоб кожен чек підписували дві особи;
- бажано, щоб працівник, якого уповноважено оплачувати рахунки, не мав права підписувати чеки;
- при оплаті зобов'язань на первинних документах слід проставляти дату, номер чека і штамп “Оплачено”;
- особи, які підписують чеки, не повинні мати доступу до чеків чи займатися вивіркою рахунків;
- інвентаризація готівки в касі та на банківських рахунках повинна здійснюватись не рідше одного разу на місяць.

За результатами інвентаризації по касі може бути виявлено нестачі або надлишки грошей. Вони відносяться на рахунок "Нестачі або надлишки по касі", який є активно-пасивним. По дебету рахунку відображається величина нестачі, по кредиту – надлишок.

Приклад. Виручка магазину за день згідно з касовим апаратом становить \$5500. У наявності в касира грошей виявлено \$ 5480. Нестача складає \$ 20.

1. На суму наявної в касі готівки	
<i>Дт «Грошові кошти» (або «Каса»)</i>	5480,00
<i>Кт «Доход від реалізації»</i>	5480,00
2. На суму нестачі	
<i>Дт «Нестачі / надлишки по касі»</i>	20,00
<i>Кт «Доход від реалізації»</i>	20,00

У випадку великої нестачі готівки адміністрація компанії здійснює певне розслідування, з'ясовує причини та обставини її виникнення.

Наприкінці звітного періоду дебетове сальдо рахунку «Нестачі або надлишки по касі» зазначається у Звіті про прибутки та збитки як операційні (торговельні) витрати. Кредитове сальдо даного рахунку відображається у Звіті про прибутки та збитки у статті «Інші доходи».

Операції по касі відображаються та групуються в касовому журналі надходжень та видатків, підсумки переносяться в Журнал реєстрації операцій, а потім – на рахунки бухгалтерського обліку та в Головну книгу. Форма журналів надходжень і видатків грошей здебільшого довільна, пристосована до умов певного підприємства.

Рух грошей по касі відображається в обліку такими записами:

1. Надходження готівки	
<i>Дт «Грошові кошти» (або «Каса»)</i>	
<i>Кт «Доход від реалізації»</i>	
<i>Кт «Рахунки до одержання» (або «Клієнти»)</i>	
<i>Кт «Рахунки в банках» та інші</i>	
2. Видатки	
<i>Дт «Рахунки до сплати» (або «Постачальники»)</i>	
<i>Дт «Фонд дрібних сум»</i>	
<i>Дт «Рахунки в банках»</i>	
<i>Дт «Розрахунки з персоналом» та інші</i>	
<i>Кт «Грошові кошти» (або «Каса»)</i>	

3.3. Облік створення і використання фонду дрібних сум

Для здійснення невеликих витрат, наприклад, канцелярських, поштових, представницьких, сума яких незначна, виписувати чеки досить незручно. З цією метою безпосередньо на підприємстві зберігається певна сума готівки, за яку відповідає матеріально відповідальна особа, – **«Фонд дрібних сум»**. Таку систему операцій ще називають «авансова система» (або система підзвітних сум). Вона передбачає створення фонду, здійснення виплат за рахунок фонду та його періодичне поповнення (один

раз на тиждень, місяць). Адміністрація компанії попередньо планує необхідні витрати, їх обсяг і визначає розмір фонду дрібних сум.

У США при видачі готівки виписується ваучер, на якому вказується дата, сума та призначення платежу. Витрата грошей відбувається тільки на передбачені цілі. Залишок готівки та загальна вартість ваучерів повинні в сумі складати фіксовану величину фонду дрібних сум. Якщо при перевірці дрібної каси виявляються розбіжності, то вони відображаються на рахунку «Недостача / надлишок грошових коштів». В кінці звітної періоду дебетове сальдо (нестачі) включається до складу загальних операційних витрат, а кредитове (надлишки) – до інших доходів.

У Великій Британії при видачі готівки з фонду дрібних сум проводяться записи по дебету рахунків відповідних витрат і кредиту фонду дрібних сум, а при поповненні фонду – дебетується рахунок «Фонд дрібних сум».

В Єгипті на попередньо визначену суму фонду дрібних сум виписується чек (на певний період і на всю суму). Касир витрачає кошти по квитанціях та рахунках і фіксує їх в журналі фонду дрібних сум.

1. Створення фонду дрібних сум

<i>Дт «Фонд дрібних сум»</i>	300,00
<i>Кт «Грошові кошти» (або «Каса»)</i>	300,00

2. Виплати з фонду дрібних сум

<i>Дт «Канцелярські витрати»</i>	50,00
<i>Дт «Поштові витрати»</i>	20,00
<i>Кт «Фонд дрібних сум»</i>	70,00

3. Поповнення фонду дрібних сум

<i>Дт «Фонд дрібних сум»</i>	70,00
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	70,00

4. На суму нестачі

<i>Дт «Нестачі / надлишки грошових коштів»</i>	10,00
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	10,00

5. На суму надлишку

<i>Дт «Грошові кошти»</i>	5,00
<i>Кт «Нестачі / надлишки грошових коштів»</i>	5,00

3.4. Документальне оформлення і облік операцій по банківських рахунках

Для зберігання готівки та ведення розрахунків фірми відкривають банківські рахунки. Як відомо, існує кілька видів банківських рахунків, що

може відкривати фірма: банківський чековий рахунок, простий (загальний) банківський рахунок, рахунок для розрахунків з персоналом, а також рахунки для кредитних ліній та інші.

Для відкриття банківського рахунку фірма подає в банк заяву, карточку зі зразком підписів осіб, які матимуть право підписувати чеки та інші банківські документи. В окремих випадках банк може вимагати від клієнта фінансової інформації про нього. Після відкриття фірмі рахунку банк друкує і видає чекову книжку з пронумерованими чеками, а також депозитні бланки. На зазначених документах банком надрукована інформація, що ідентифікує банк та фірму (клієнта) – тобто назва, адреса тощо.

В Україні розрахунки з банком відображаються в обліку підприємства на підставі виписок банку, в США отримання коштів відображається в момент депозиту чеку, а виплата – в момент видачі чека.

Перевірка виписок з банківського рахунку в більшості країн проводиться один раз на місяць. **Причини різниці залишку** по рахунку «Грошові кошти» в бухгалтерських записах та банківській виписці:

✓ *деякі операції, записані в облікових даних компанії, не містяться в облікових записах банку:* видані чеки (ще не пред'явлені отримувачем в банк для сплати), депозити в дорозі (відправлені банку, але ще не отримані ним);

✓ *деякі банківські операції ще не знайшли відображення в бухгалтерських записах компанії:* плата банку за обслуговування; чеки, по яким не можуть бути отримані гроші (чеки інших підприємств або фізичних осіб, що передані компанією до банку, але ще не оплачені); зароблені відсотки на залишок коштів на рахунку тощо;

✓ *помилки записів.*

Усі розходження мають бути відрегульовані. Слід сказати, що, на відміну від нашої практики, коли записи операцій здійснюються тільки на основі банківського витягу, в зарубіжних країнах перевага надається витягові, а клієнтові. Після одержання витягу банку він ретельно перевіряється і складається для врегулювання *погоджувальна таблиця*. Спочатку в таблицю записують залишки за даними витягу і за даними обліку фірми. Потім відображаються всі розходження з відповідним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку.

3.5. Облік поточних (короткострокових) фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (через отримання відсотків, дивідендів, зростання вартості капіталу) або інших вигод для інвестора. В залежності від строку утримання на підприємстві фінансові інвестиції поділяються на **поточні (короткострокові)** (до року) та **довгострокові** (більше року).

До короткострокових фінансових інвестицій відносять:

➤ *акції інших підприємств;*

➤ *облігації;*

➤ *інші короткострокові цінні папери:* депозитні сертифікати банків; грошові ринкові сертифікати, що випускаються ощадними і кредитними установами; казначейські білети, що випускаються урядом; комерційні папери, що випускаються корпораціями.

Короткострокові фінансові інвестиції є високоліквідними активами. За рівнем ліквідності вони посідають, як правило, друге місце після грошових коштів. Частина з них прирівнюється до грошових коштів, є їх еквівалентами (згідно з умовами договору, конвертуються в грошові кошти в термін до трьох місяців).

У бухгалтерському обліку поточні фінансові інвестиції відображаються за їх **фактичною собівартістю**, до складу якої входять: ціна придбання; брокерські винагороди; плата за послуги (гонорари), в тому числі банківські послуги; мито.

Облік короткострокових фінансових інвестицій включає такі **операції**:

- облік придбання (купівлі);
- облік доходів (дивідендів, процентів);
- облік реалізації цінних паперів.

Облік акцій

Приклад. Корпорація «А» купила 01.07.2010 р. у корпорації «В» 2000 шт. простих акцій по \$ 50 кожна. Брокерські витрати становлять \$ 800.

01.07.2010 На суму фактичної собівартості акцій

<i>Дт «Поточні фінансові інвестиції (Акції)»</i>	<i>100800,00</i>
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	<i>100800,00</i>
<i>(2000 * 50 + 800 = 10800,00)</i>	

31.12.2010р. корпорація «А» одержала дивіденди на придбані акції з розрахунку \$ 3 на кожну акцію.

31.12.2010 На суму отриманих дивідендів

<i>Дт «Грошові кошти»</i>	<i>6000,00</i>
<i>Кт «Фінансові доходи (Дивіденди)»</i>	<i>6000,00</i>
<i>(2000 * 3 = 6000,00)</i>	

У випадку, якщо дата нарахування дивідендів та дата їх виплати не співпадають, тоді попередня проводка розподіляється на дві наступні:

31.12.2010 На суму нарахованих дивідендів

<i>Дт «Дивіденди до одержання»</i>	<i>6000,00</i>
------------------------------------	----------------

Кт «Фінансові доходи (Дивіденди)» 6000,00

20.03.2011 На суму отриманих дивідендів

Дт «Грошові кошти» 6000,00

Дт «Дивіденди до одержання» 6000,00

При реалізації акцій різниця між чистою виручкою і фактичною собівартістю їх відображається як прибутки або збитки.

Приклад. Корпорація «А» продала 10.05.2011р. всі раніше куплені акції корпорації «В» за \$ 130000. Прибуток від реалізації акцій становить \$ 29200.

10.05.2011 Списана собівартість акцій

Дт «Грошові кошти» 100800,00

Кт «Поточні фінансові інвестиції (Акції)» 100800,00

10.05.2011 На суму прибутку від реалізації

Дт «Грошові кошти» 29200,00

Дт «Прибутки від реалізації акцій» 29200,00

Прибутки чи збитки від реалізації акцій показуються серед фінансових доходів чи витрат на рахунку «Фінансові результати звітного періоду», а також у Звіті про прибутки та збитки.

Облік облігацій

На відміну від акцій, по облігаціях в обліку відображають не тільки одержані доходи у вигляді процентів, але й дохід (проценти) до одержання, що відноситься до звітного періоду (тобто за весь час фактичного володіння ними).

Приклад. Корпорація «А» купила 1.01.2010 р. у корпорації «С» 40 облігацій по \$ 800 кожна за умови нарахування 12 % річних. Брокерські витрати становили \$ 500. Корпорація «С» сплачує проценти кожні півроку (тобто 1.07 поточного року та 1.01 наступного року).

01.01.2010 На суму фактичної собівартості облігацій

Дт «Поточні фінансові інвестиції (Облігації)» 32500,00

Кт «Грошові кошти» 32500,00

*(800 * 40 + 500 = 32500,00)*

01.07.2010 Надходження процентів по облігаціях за перше півріччя

Дт «Грошові кошти» 1920,00

Кт «Фінансові доходи (Доходи по процентах)» 1920,00

*(800 * 40 * 12% * 6 міс. / (100% * 12 міс.) = 1920,00)*

31.12.2010р. необхідно нарахувати доходи по процентах за друге півріччя. Кошти ще не одержані, проте доходи повинні бути віднесені до звітнього періоду, оскільки вони зароблені у звітному періоді (році).

31.12.2010 **Нараховані проценти по облигаціях за друге півріччя**
Дт «Доходи по процентах до одержання» 1920,00
Кт «Фінансові доходи (Доходи по
 процентах)» 1920,00
 $(800 \cdot 40 \cdot 12\% \cdot 6 \text{ міс.} / (100\% \cdot 12 \text{ міс.}) = 1920,00)$

01.01.2011 **Надійшли грошові кошти від корпорації «С»**
Дт «Грошові кошти» 1920,00
Кт «Доходи по процентах до одержання» 1920,00

Приклад. Припустимо, що корпорація «А» реалізувала 01.06.2010 р. всі куплені 01.01.2010 р. облигації корпорації «С» за ціною, що склалася на фондовому ринку цінних паперів, – \$ 35000. В обліку необхідно відобразити не лише ціну реалізації, але й доходи по процентах з останньої дати їх одержання до дати реалізації. У даному прикладі дохід по процентах за п'ять місяців становитиме:

$$800 \cdot 40 \cdot 12\% \cdot 5 \text{ міс.} / (100\% \cdot 12 \text{ міс.}) = 1600,00 \text{ дол.}$$

Зазначені доходи по процентах одержить покупець 7.07.2010р., тому він оплачує розраховану суму продавцеві зверх ціни реалізації.

Відображення поточних фінансових інвестицій в балансі підприємства

Короткострокові цінні папери, придбані компанією, спочатку оцінюються за собівартістю придбання. Облигації, як боргові цінні папери, і в подальшому відображаються у фінансовій звітності за їх фактичною первісною вартістю. Проте акції, які відносяться до поточних активів, можуть відображатись за нижчою з двох оцінок: собівартістю або ринковою вартістю.

У випадку, якщо поточна ринкова вартість акцій стає нижчою, ніж вартість їх придбання, в бухгалтерському обліку відображається коригування вартості придбання акцій до їх ринкової вартості. Падіння вартості портфелю цінних паперів розглядається як позареалізаційні збитки, які повинні бути визнані у періоді, коли відбулося падіння вартості. Правило нижчої вартості відповідає принципу обачливості (консерватизму).

При підвищенні ринкової вартості портфеля акцій у майбутньому буде зроблена зворотна проводка на збільшення ринкової вартості акцій, але лише в межах минулої собівартості. Деякі фірми відображають знецінення акцій шляхом створення резерву на знецінення акцій.

ТЕМА 4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ

Питання до теми:

- 4.1. Класифікація та оцінка дебіторської заборгованості. Облік рахунків до одержання
- 4.2. Облік наданих знижок, повернення товарів і податку на додану вартість
- 4.3. Методика розрахунку та облік сумнівної дебіторської заборгованості
- 4.4. Облік векселів отриманих

4.1. Класифікація та оцінка дебіторської заборгованості. Облік рахунків до одержання

Дебіторська заборгованість – це заборгованість перед підприємством за відвантажені, але не оплачені товари, надані послуги та з інших операцій. Класифікація дебіторської заборгованості наведена на рис. 4.1.

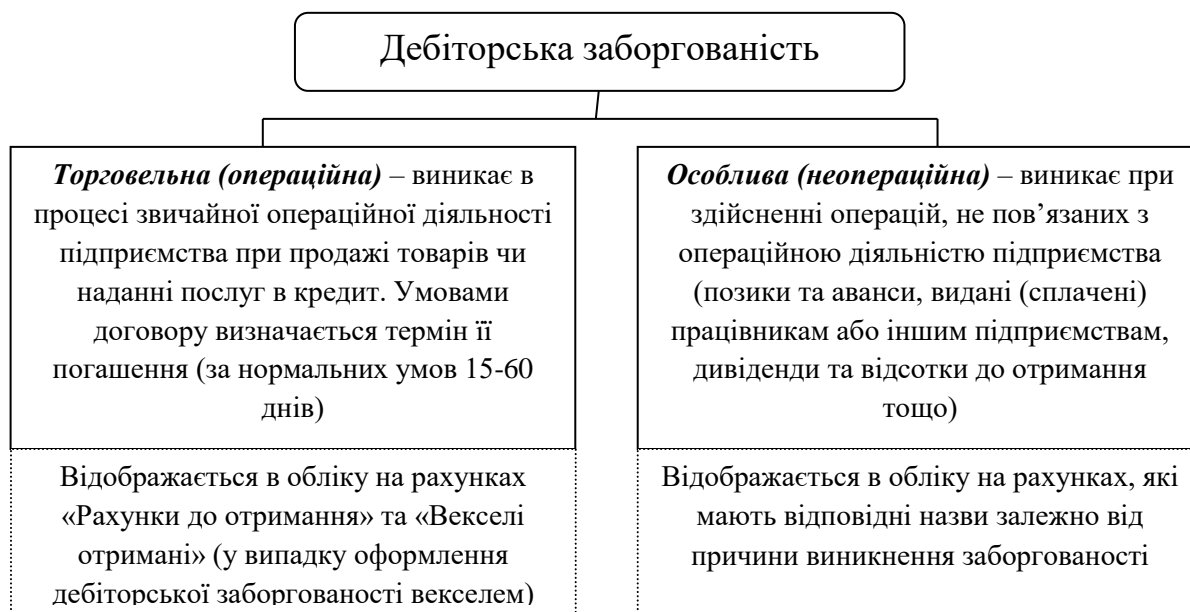


Рис. 4.1. Види дебіторської заборгованості

Крім того, залежно від терміну погашення дебіторська заборгованість поділяється на:

- ✓ **короткострокову (поточну)** – має бути погашена впродовж одного календарного року або операційного циклу, якщо він довший за рік;
- ✓ **довгострокову** – термін погашення більше одного року або операційного циклу, якщо він довший за рік.

У західних країнах рішення про деталізацію і порядок розміщення різних видів дебіторської заборгованості у балансі приймає сама компанія. Як правило, у балансі виділяють окремо:

- ✓ рахунки до отримання;

- ✓ векселі до отримання;
- ✓ іншу дебіторську заборгованість, не пов'язану з реалізацією.

Відповідно до МСФЗ датою реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є дата її відвантаження (надання) і виставлення платіжних документів на адресу покупця. Саме в цей момент і виникає дебіторська заборгованість, яка відображається на відповідних рахунках.

Приклад. Компанія «Альфа» за договором відвантажила компанії «Вета» продукцію на суму \$6000. Дата, зазначена у рахунку-фактурі, - 15.02.2011р. Компанія «Вета» 20.02.2011р. повністю оплатила рахунок.

В бухгалтерському обліку компанії «Альфа» будуть зроблені наступні записи:

15.02. Реалізована продукція

Дт «Рахунки до отримання»	6000,00
Кт «Доходи від реалізації»	6000,00

20.02. Надійшли гроші

Дт «Грошові кошти»	6000,00
Кт «Рахунки до отримання»	6000,00

За стандартами бухгалтерського обліку дебіторська заборгованість повинна відображатись в балансі за чистою реалізаційною вартістю, тобто за сумою грошей, яку підприємство реально може отримати в майбутньому. Тобто дебіторська заборгованість оцінюється за первісною вартістю за мінусом наданих знижок, повернення проданих товарів та сумнівної заборгованості.

4.2. Облік наданих знижок, повернення товарів і податку на додану вартість

З метою стимулювання розширення обсягів реалізації та прискорення розрахунків за неї застосовується система знижок (рис. 4.2).

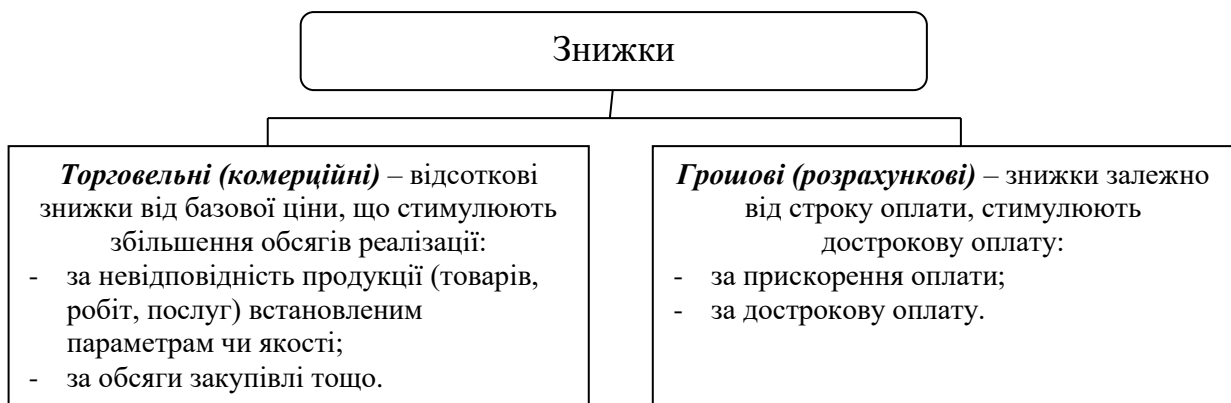


Рис. 4.2. Види знижок

Грошові (розрахункові) знижки зазначаються у договорі (рахунку) наступним чином: за умовою договору термін оплати — 30 днів, умови надання знижки 3/10. n/30 означають надання 3 %-ної знижки при оплаті впродовж 10 днів, інакше необхідно буде сплатити чисту суму реалізації впродовж 30 днів (n/30, де n – «net» – «чиста сума реалізації», тобто сума реалізації за мінусом повернень товарів).

Приклад. Компанія «Альфа» за договором відвантажила компанії «Вета» продукцію на суму \$6000. Реалізація здійснюється на умовах 2/10. Дата, зазначена у рахунку-фактурі, - 15.02.2011р. Компанія «Вета» 20.02.2011р. повністю оплатила рахунок.

В бухгалтерському обліку компанії «Альфа» будуть зроблені наступні записи:

15.02. Реалізована продукція

<i>Дт «Рахунки до отримання»</i>	6000,00
<i>Кт «Доходи від реалізації»</i>	6000,00

20.02. Надійшли гроші

<i>Дт «Грошові кошти»</i>	5880,00
<i>Дт «Знижки з продажу»</i>	120,00
<i>Кт «Рахунки до отримання»</i>	6000,00

Умова **2/10, ЕОМ, n/60** означає, що покупець отримає – 2 %-ну знижку при оплаті протягом 10 днів після закінчення місяця (end of month). Обумовлений контрактом термін платежу становить 60 днів. У разі неоплати рахунку покупцем у період дії знижки (10 днів після закінчення місяця) він змушений буде сплатити повну суму (за мінусом повернень) у визначений контрактом строк (тобто протягом 60 днів).

Система грошових знижок широко застосовується у зарубіжних країнах з метою заохочення покупців розрахуватися до закінчення обумовленого терміну платежу.

У зарубіжній практиці існує **два методи** відображення грошових знижок:

✓ **валовий метод** – дебіторська заборгованість і дохід від реалізації відображаються на загальну (валову) суму без урахування знижки. Знижки будуть відображатися тільки у разі надходження оплати протягом терміну дії знижки. Сума наданих знижок відображається на рахунку «Знижка з продажу» або «Повернення товарів та знижки»;

✓ **чистий метод** – знижка, не отримана покупцем, вважається «штрафом» за придбання продукції у товарний кредит, погашення якого відбулося після терміну дії знижки. Найбільш поширеним є валовий метод.

Неякісний товар може бути повернутий покупцем або уцінений. Для відображення даної операції використовують рахунок «Повернення товарів та знижки».

Приклад. Компанія «Альфа» за договором відвантажила компанії «Ніка» продукцію на суму \$4000. Дата, зазначена у рахунку-фактурі, - 01.02.2011р. Компанія «Ніка» 20.02.2011р. повернула товари в сумі \$1000, а 05.03.2011р. – сплатила решту заборгованості.

В бухгалтерському обліку компанії «Альфа» будуть зроблені наступні записи:

01.02. Реалізована продукція		
Дт «Рахунки до отримання»		4000,00
Кт «Доходи від реалізації»		4000,00
20.02. Повернуто частину товарів		
Дт «Повернення товарів та знижки»		1000,00
Кт «Рахунки до отримання»		1000,00
05.03. Надійшла оплата		
Дт «Грошові кошти»		3000,00
Кт «Рахунки до отримання»		3000,00

При наданні клієнтам комерційної знижки, яка вказується безпосередньо при виписці рахунку-фактури, на рахунку «Доходи від реалізації» відображається договірна ціна реалізації за мінусом комерційної знижки.

Надання знижок покупцям, уцінка та повернення неякісних товарів призводять до зменшення обсягу реалізації, тому рахунок «Повернення товарів та знижки» є контррахунком до рахунку «Доходи від реалізації» та вираховується з суми доходів від реалізації при складанні Звіту про прибутки та збитки. Якщо грошові знижки були надані підприємством після закінчення звітного періоду, то вони позначаються на фінансових витратах підприємства.

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який встановлюється державою у відсотках до ціни реалізації продукції (товарів, послуг). У різних країнах існує своя ставка оподаткування. Зокрема, у Франції застосовують три рівні ставок податку на додану вартість: нормальна ставка – 18,6%; знижена ставка – 5,5%; підвищена ставка – 22,0%.

ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету визначається:

$$\text{ПДВ}_{\text{до сплати}} = \text{Податкове зобов'язання} - \text{Податковий кредит}$$

Податкове зобов'язання – це сума ПДВ, що нарахований на обсяг реалізованої продукції, *податковий кредит* – сума ПДВ, сплачена (нарахована) стороннім організаціям при придбанні товарно-матеріальних цінностей чи послуг.

Бухгалтерський облік розрахунків з податку на додану вартість здійснюються на рахунку **«Розрахунки з бюджетом»**, де виокремлюється субрахунок «Розрахунки з бюджетом щодо ПДВ». Це пасивний балансовий рахунок, по кредиту якого відображається сума податкового зобов'язання, по дебету – сума податкового кредиту з ПДВ та сплата податку до бюджету. Кредитове сальдо показує суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету за результатами звітного періоду. Дебетове сальдо – сума бюджетного відшкодування підприємству за результатами звітного періоду.

Як свідчить міжнародна практика, ПДВ, який сплачується покупцями (клієнтами), не є доходом від реалізації і не повинен відображатися на рахунку «Доходи від реалізації».

Приклад. Підприємство «Глорія» реалізувало продукції на суму \$10000 при ставці ПДВ 10%. В бухгалтерському обліку будуть зроблені наступні проводки:

Реалізована продукція

<i>Дт «Рахунки до отримання»</i>	11000,00
<i>Кт «Доходи від реалізації»</i>	10000,00
<i>Кт «Розрахунки з бюджетом щодо ПДВ»</i>	1000,00

Приклад. Підприємство «Глорія» придбало сировину на суму \$6000 при ставці ПДВ 10%. В бухгалтерському обліку будуть зроблені наступні проводки:

Придбана сировина

<i>Дт «Витрати на закупівлю» («Складські запаси»)</i>	6000,00
<i>Дт «Розрахунки з бюджетом щодо ПДВ»</i>	600,00
<i>Кт «Рахунки до сплати»</i>	6600,00

У наступному місяці підприємство «Глорія» має сплатити до бюджету ПДВ у сумі \$400:

Сплата ПДВ до бюджету

<i>Дт «Розрахунки з бюджетом щодо ПДВ»</i>	400,00
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	400,00

4.3. Методика розрахунку та облік сумнівної дебіторської заборгованості

При складанні фінансової звітності постає проблема визначення реальної суми дебіторської заборгованості. Для того, щоб оцінити чисту

вартість реалізації, необхідно скорегувати вартість відвантаженої продукції (товарів, виконаних робіт, наданих послуг) на суму наданих знижок, вартість повернутих та уцінених товарів, а також на можливу сумнівну (безнадійну) заборгованість. У зарубіжній літературі **сумнівною** або **безнадійною дебіторською заборгованістю** вважається заборгованість, яка, ймовірно, може бути ніколи не погашена.

У зарубіжній практиці існує два підходи до списання дебіторської заборгованості (рис. 4.3). Рахунок **«Резерв сумнівних боргів»** є контрактивним: по кредиту відображається створення (поповнення) даного резерву, по кредиту – списання сумнівної дебіторської заборгованості за рахунок даного резерву.

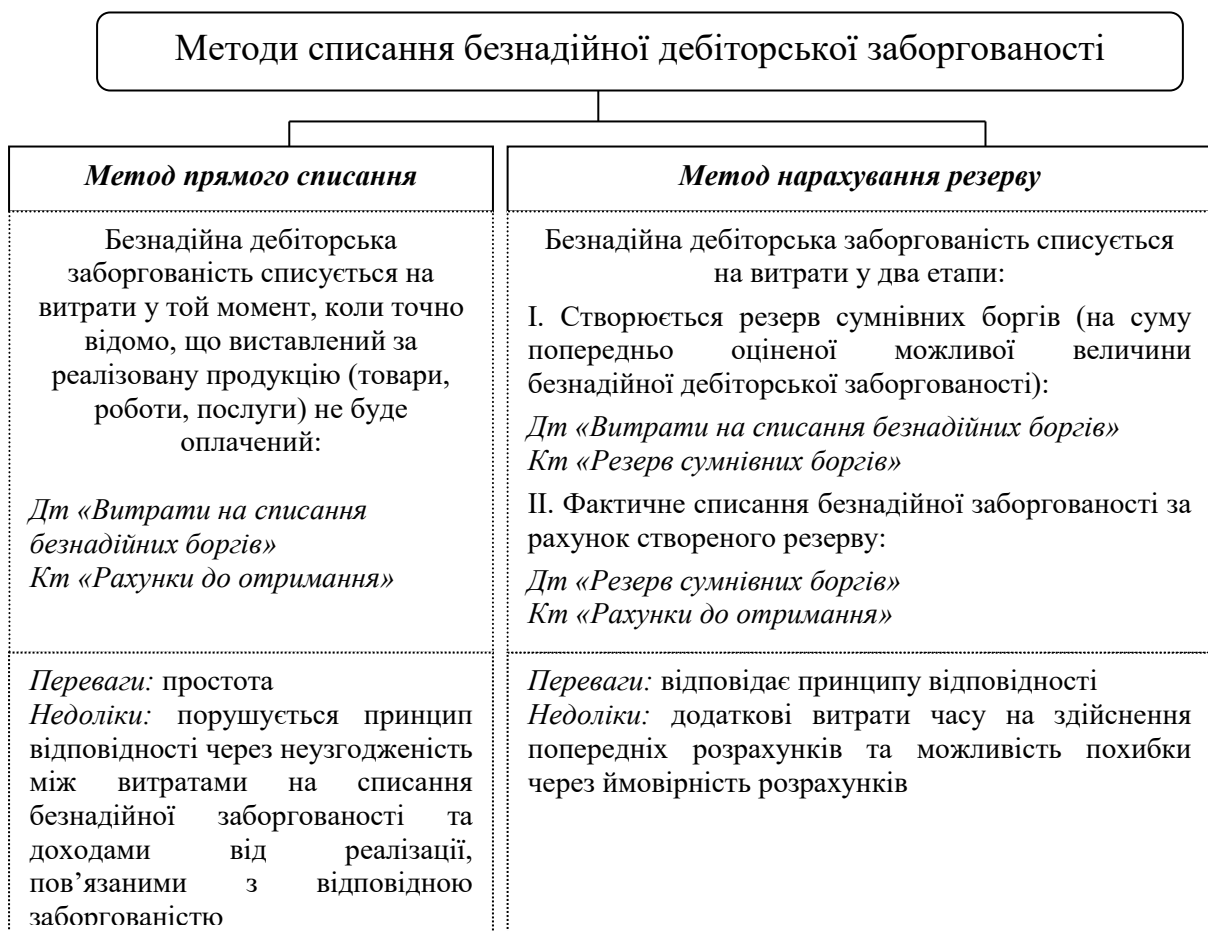


Рис. 4.3. Методи списання безнадійної дебіторської заборгованості

Витрати на списання сумнівної дебіторської заборгованості відносяться до операційних витрат у Звіті про прибутки та збитки. У Балансі дебіторська заборгованість може відображатися:

- окремими статтями первісна вартість дебіторської заборгованості та сума резерву сумнівних боргів, причому до валюти балансу йде чиста сума дебіторської заборгованості, визначена як різниця між цими двома показниками;

- або сума дебіторської заборгованості показується вже в «чистому» вигляді (тобто вже з вирахуванням резерву сумнівних боргів, сума якого наводиться у дужках).

Резерв сумнівних боргів представляє собою відсоток від суми продажу у кредит або від наявної дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду (рис. 4.4).

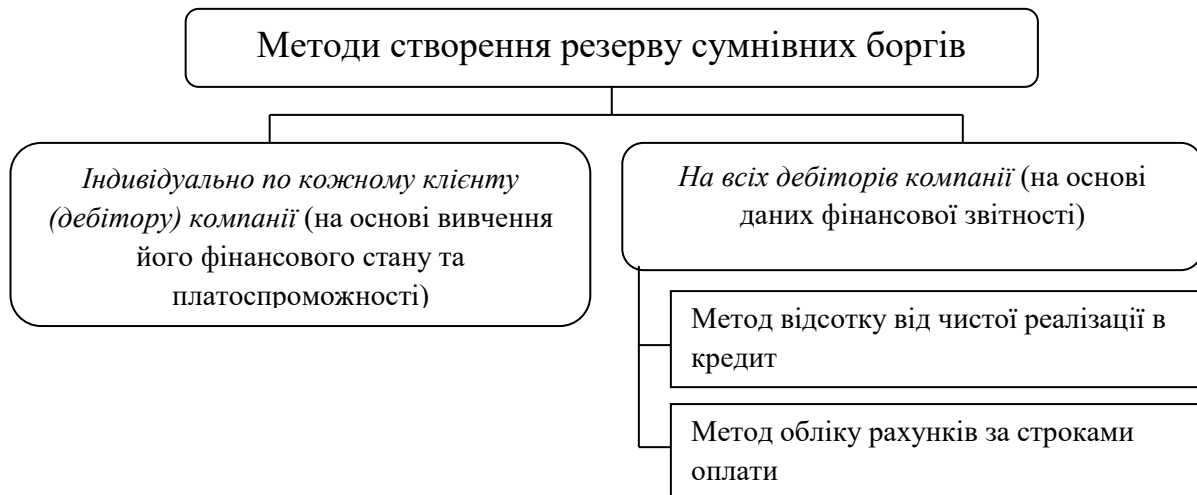


Рис. 4.4. Методи створення резерву сумнівних боргів

Найточнішим, проте більш трудомістким, є метод визначення сумнівних боргів *по кожному клієнтові (дебіторові)* на основі вивчення його фінансового стану та платоспроможності.

Можлива ситуація, коли клієнт погасить більшу суму дебіторської заборгованості, ніж сподівалося отримати підприємство. В такому випадку використовується рахунок «Доходи від анульованих резервів». Якщо створеного резерву сумнівних боргів виявилось недостатньо для списання безнадійної дебіторської заборгованості, то його донараховують.

Вищенаведена методика визначення і обліку сумнівної дебіторської заборгованості широко застосовується в західноєвропейських країнах. Проте в багатьох країнах (особливо в США, Великобританії, Канаді та інших) знаходять застосування менш трудомісткі методи визначення і обліку безнадійних боргів дебіторів: метод відсотку від чистої реалізації та метод обліку рахунків за строками оплати.

Метод відсотку від чистої реалізації в кредит заснований на припущенні, що частина виручки поточного року не буде отримана. Для аналізу використовуються дані Звіту про прибутки та збитки.

$$\text{Сума сумнівної заборгованості} = \text{Виручка від реалізації} * \%_{\text{неоплат}}$$

де $\%_{\text{неоплат}}$ - середній відсоток втрат від сумнівних боргів за попередні три роки.

Метод обліку рахунків за строками оплати заснований на припущенні, що частина залишку (сальдо) по рахунках дебіторської заборгованості не буде оплачена. Для аналізу використовуються дані Балансу. Для визначення розміру сумнівної заборгованості рахунки до отримання ранжируються за термінами давності; до сумнівних боргів відноситься частина заборгованості з конкретним строком. Якщо фактичне списання безнадійних боргів перевищило суму нарахованого резерву сумнівних боргів (рахунок «Резерв сумнівних боргів» матиме дебетове сальдо), підприємство повинне донараховувати резерв.

4.4. Облік векселів отриманих

Вексель (простий) – це безумовне зобов’язання клієнта сплатити певну суму грошей на вимогу власника векселя або у визначений строк. Оформлення дебіторської заборгованості з використанням векселя є більш привабливим для підприємства, оскільки:

- ✓ вексель може бути негайно проданий банку (дисконтований);
- ✓ на вексель нараховуються відсотки (за користування товарним кредитом);
- ✓ вексель є документальним підтвердженням (признанням) заборгованості та її суми, що має додаткову доказову силу у суді.

Сума, що підлягає погашенню векселедавцем, включає номінальну вартість векселя (основну суму) та суму нарахованих процентів.

Приклад. Компанія «Росі» 01.07.2010р. отримала від покупця простий вексель на суму \$5000 під 12% річних строком на 3 місяці в покриття дебіторської заборгованості. Строк погашення (оплати) векселя - 01.10.2010р.

01.07. Отримано вексель від покупця

<i>Дт «Векселі отримані»</i>	5000,00
<i>Кт «Рахунки до отримання»</i>	5000,00

01.10. Погашено вексель

<i>Дт «Грошові кошти»</i>	5150,00
<i>Кт «Векселі отримані»</i>	5000,00
<i>Кт «Дохід від процентів» (або «Фінансові доходи»)</i>	150,00

Сума процентів за векселем = $(\$5000 \cdot 12\% \cdot 3\text{міс.}) / (100\% \cdot 12\text{міс.})$ або $(\$5000 \cdot 12\% \cdot 90 \text{ дн.}) / (100\% \cdot 360 \text{ дн.}) = \150 .

Якщо вексель не оплачено у встановлений строк, то вважається, що векселедавець відмовився від його оплати. Векселедержувач повинен відновити заборгованість по «Рахунках до отримання», нарахувавши при

цьому відсотки за користування наданим товарним кредитом за векселем (незважаючи на те, що вексель не погашено).

Підприємство-векселедержувач може продати фінансовим установам свою дебіторську заборгованість, оформлену переказним векселем. **Переказний вексель (тратта)** - це письмовий наказ векселедавця платнику (трасату) про сплату векселедержателю певної суми грошей у визначеному місці у визначений час. Причому отримувачем коштів може виступати як перший векселедержатель (ремітент), так і кожен з наступних векселедержателів (індосат).

Продаж торговельної дебіторської заборгованості називається **факторингом**. При таких операціях частина заборгованості (10 – 30 %) залишається фінансовій установі (банку) як плата за послуги, проте компанія одразу отримує гроші.

Процент, який банк стягує по векселю за його дострокову сплату, називається **обліковою ставкою**. Облікова ставка звичайно вища за процент по векселю. Такий вид фінансування називається **обліком векселя**, або **дисконтуванням**. Банк очікує отримати суму, що підлягає погашенню, у визначений строк. Він, як правило, має також право регресу до продавця векселя. Це означає, що якщо векселедавець не оплатить вексель у визначений строк, його повинен буде оплатити продавець векселя.

ТЕМА 5. ОБЛІК ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

Питання до теми:

- 5.1 . Поняття та склад товарно-матеріальних запасів
- 5.2 . Системи обліку товарно-матеріальних запасів
- 5.3 . Методи оцінки запасів, їх порівняльна характеристика і вплив на фінансові результати
- 5.4 . Відображення товарно-матеріальних запасів у фінансовій звітності

5.1. Поняття та склад товарно-матеріальних запасів

Загальний підхід до обліку запасів та вимоги щодо розкриття інформації про них у фінансовій звітності наведено у МСБО 2 «Запаси». Відповідно до МСБО 2, *запаси* - це активи, які:

- а) утримуються для продажу в звичайному ході бізнесу;
- б) перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) з метою продажу;
- в) існують у формі основних або допоміжних матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Основний критерій віднесення активів до запасів – це мета, з якою вони утримуються. Тому будь які основні засоби (земля, будівля, обладнання, устаткування), які утримуються для продажу, також вважаються запасами. Згідно з МСБО 2, запаси мають вимірюватися та відображатися в обліку і звітності за найменшим із двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

У випадку, коли запаси виявилися пошкодженими, частково чи повністю застарілими або ціна їх реалізації знизилася – застосовується практика відображення запасів за чистою вартістю реалізації, оскільки балансова вартість активу не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання. *Чиста вартість реалізації* – це розрахункова ціна продажу, зменшена на попередньо оцінені витрати, пов'язані із завершенням виробництва чи здійсненням продажу.

В оцінці запасів застосовується ще поняття *справедливої вартості* – суми, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

5.2. Системи обліку товарно-матеріальних запасів

У зарубіжних країнах існує дві системи обліку товарно-матеріальних запасів:

- ✓ постійного обліку;
- ✓ періодичного обліку.

При системі постійного обліку надходження та видаток запасів протягом звітного періоду відображають на відповідних рахунках запасів («Товари», «Сировина і матеріали», «Незавершене виробництво», «Готова продукція»). Дана система обліку забезпечує даними про стан кожного виду запасів на кожен день. Собівартість продажу визначають як добуток кількості реалізованих запасів та собівартості одиниці запасів:

$$CP = C_i \cdot K_i,$$

де CP – собівартість реалізованих запасів;

C_i – собівартість одиниці i -того виду запасів;

K_i – кількість реалізованих запасів i -того виду.

Загальна схема постійного обліку запасів наведена на рис. 5.2.

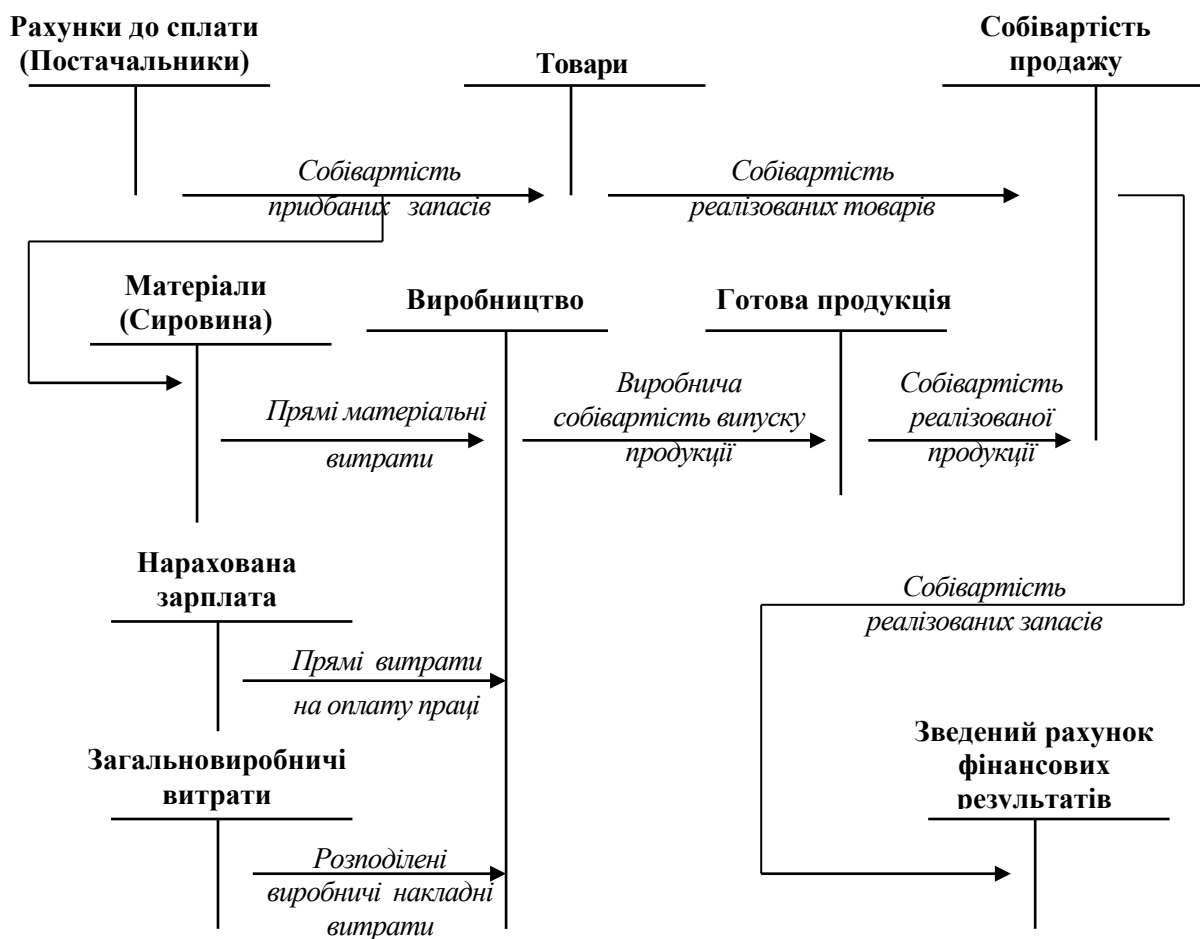


Рис. 5.2. Схема відображення операцій з запасами у системі постійного обліку [3, с. 155]

При використанні системі постійного обліку залишок запасів визначається за формулою:

$$Z_k = Z_n + H - CP,$$

де Z_n , Z_k – залишки запасів на початок і кінець звітного періоду;

H – надходження запасів упродовж звітної періоду.

Собівартість реалізованих запасів визначається в момент продажу, а не по закінченню звітної періоду.

Переваги системи постійного обліку:

- ✓ надання оперативної інформації про рух та наявність запасів;
- ✓ забезпечення постійного контролю за наявністю запасів та собівартістю реалізованих запасів.

Недоліки:

- ✓ висока трудомісткість праці.

При **системі періодичного обліку** надходження і видаток запасів протягом звітної періоду на рахунках запасів не відображають. Для обліку придбаних запасів використовується рахунок «Закупки» («Витрати на придбання запасів», «Придбання запасів»). Наприкінці звітної періоду сальдо рахунків запасів на початок періоду та сальдо рахунка «Закупки» списують на зведений рахунок фінансових результатів (рис. 5.3.). Залишки запасів на кінець періоду визначаються за допомогою інвентаризації, вартість останніх списується на рахунки відповідних видів запасів з кредиту зведеного рахунка фінансових результатів.

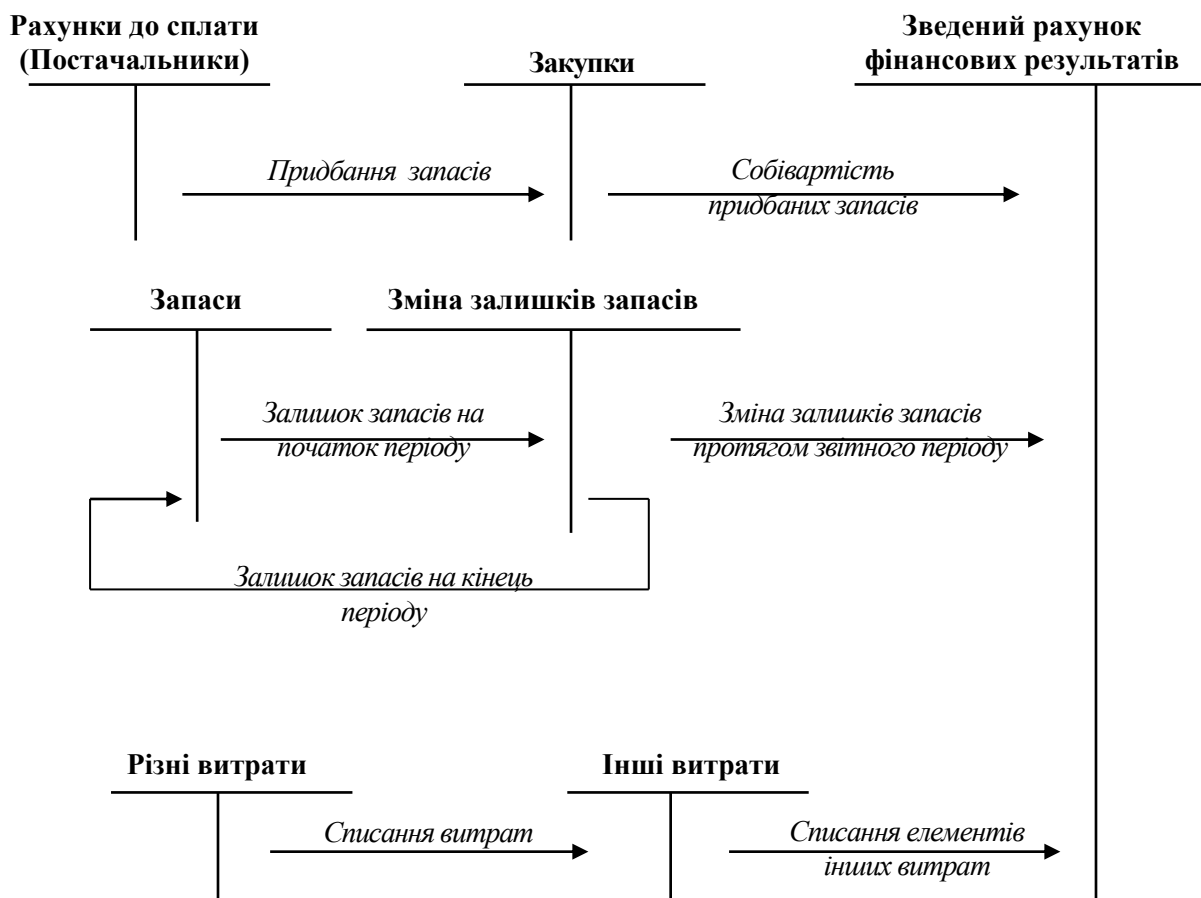


Рис. 5.3. Схема відображення операцій з запасами у системі періодичного обліку [3, с. 155]

В системі періодичного обліку запасів собівартість продажу визначається:

$$CP = Z_n + H - Z_k.$$

При застосуванні даної системи обліку запасів не використовується спеціальний рахунок «Собівартість продажу» («Собівартість реалізованих товарів»). Зазначений показник визначається лише в кінці звітного періоду.

Переваги системи періодичного обліку:

✓ невелика трудомісткість та зручність.

Недоліки:

✓ відсутність оперативної інформації про наявність та рух запасів;

✓ звужує контрольні та управлінські функції обліку;

✓ необхідність проведення інвентаризації кожного звітного періоду.

5.3. Методи оцінки запасів, їх порівняльна характеристика і вплив на фінансові результати

Метод стандартних витрат. Стандартні витрати – це заплановані витрати на виробництво одиниці продукції (послуг), які враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також економічної та виробничої потужності. Вони регулярно аналізуються і, за необхідністю, переглядаються з врахуванням поточних умов. Як правило, стандартні витрати використовуються в управлінні при встановленні цін, контролі та оцінці діяльності.

Метод роздрібних цін часто застосовується у роздрібній торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, які швидко змінюються і забезпечують однакову норму прибутку та для яких неможливо використати інші методи калькулювання. При використанні даного методу собівартість запасів визначається шляхом зменшення їх вартості на відповідний відсоток, який розраховується як співвідношення собівартості та роздрібною ціни наявних запасів. При цьому враховуються запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу.

Згідно з МСБО 2, метод стандартних витрат та метод роздрібних цін можуть бути використані для зручності лише в тому випадку, коли результати приблизно дорівнюють собівартості.

Метод конкретної ідентифікації. Собівартість запасів, які не є взаємозамінними, а також товарів, продукції або послуг, що призначені для конкретних проектів, слід визначати шляхом використання конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості.

Конкретна ідентифікація означає, що облік витрат і калькуляція собівартості здійснюється окремо за кожною одиницею запасів. Даний метод використовують для визначення собівартості індивідуальних

замовлень. У виробництві великої кількості продукції з використанням взаємозамінних запасів використання даного методу є неприйнятним.

Формула «перше надходження – перший видаток» (FIFO) припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, і, отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними або виробленими найостаннішими.

Формула середньозваженої собівартості. Собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду.

При використанні періодичної системи обліку запасів середньозважена собівартість одиниці визначається за формулою:

$$\bar{C} = \frac{C_n + C_n}{K_n + K_n},$$

де \bar{C} – середньозважена собівартість;

C_n, K_n - відповідно собівартість та кількість запасів на початок періоду;

C_n, K_n - відповідно собівартість та кількість запасів, придбаних протягом періоду.

При використанні системи постійного обліку запасів протягом звітного періоду застосовується змінна середньо зважена собівартість запасів. Тобто, вищенаведена формула застосовується для кожного видатку запасів, а періодом є проміжок часу між попереднім та поточним видатком запасів.

Формула «останнє надходження – перший видаток» (LIFO) припускає, що одиниці запасів, які придбані або вироблені останніми, відпускаються або продаються першими. До 2005 р. МСБО 2 дозволяв використання даної формули як альтернативної. На даний час використання даного методу можливо в управлінському обліку.

Використовуючи різні методи оцінки запасів, підприємства отримують різні значення витрат, а відповідно – різний фінансовий результат (у Звіті про прибутки та збитки). Так само вони будуть мати різні суми залишку запасів, що відображаються у Балансі.

5.4. Відображення товарно-матеріальних запасів у фінансовій звітності

У Балансі товарно-матеріальні запаси відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку повинні відображатися за нижчою оцінкою: собівартістю або чистою вартістю

реалізації. Якщо чиста реалізаційна вартість досягає значення, меншого вартості придбання запасів, різниця (збиток) може показуватися двома методами:

✓ *прямим* – ринкова вартість запасів просто заміщує їх собівартість і різниця прямо списується на собівартість реалізованих товарів.

✓ *непрямим* – створюється контрактивний коригуючий рахунок «Знижки від зниження ринкової вартості запасів», а також рахунок «Збиток від зниження ринкової вартості запасів».

Прямий метод набув більшого поширення, а непрямий використовується при значній сумі збитку.

Існує три основних методи застосування правила нижчої вартості:

1) за видами запасів (постатейний метод) — собівартість і ринкова вартість порівнюються по кожному виду або одиниці запасів, знаходиться менша величина, і ці одиниці додаються;

2) за основними товарними групами — найменша вартість визначається за товарними групами;

3) за загальною величиною запасів — менша величина, яка використовується для оцінки запасів, визначається шляхом порівняння собівартості та ринкової вартості всіх запасів.

Згідно з МСБО 2, у фінансовій звітності стосовно товарно-матеріальних запасів має розкриватись:

- облікова політика, прийнята підприємством для оцінки запасів;
- загальна балансова вартість товарно-матеріальних запасів;
- балансова вартість запасів, відображених за чистою реалізаційною вартістю;
- сума сторнування будь-якого часткового списання, що визнається як дохід;
- балансова вартість запасів, переданих як застава для забезпечення зобов'язань.

ТЕМА 6. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ

Питання до теми:

- 6.1. Склад, класифікація і оцінка довгострокових активів
- 6.2. Облік надходження і вибуття основних засобів
- 6.3. Методи розрахунку і облік амортизації основних засобів
- 6.4. Облік природних ресурсів та їх виснаження
- 6.5. Облік нематеріальних активів

6.1. Склад, класифікація і оцінка довгострокових активів

Довгострокові активи – це активи, які відповідають наступним умовам:

- ✓ термін використання більше одного року або операційного циклу, якщо він більший за рік;
- ✓ придбані для використання в діяльності підприємства, а не з метою перепродажу.



Рис. 6.1. Класифікація довгострокових активів

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», **основні засоби** – це матеріальні об’єкти, які:

- а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Об'єкт основних засобів, який відповідає визнанню його активом, слід оцінювати за його собівартістю.

МСБО не передбачено використання поняття «малоцінні швидкозношувані предмети», тому активи, які відповідають визначенню основних засобів, але мають незначну вартість, списують на витрати в момент їх придбання. Межі суттєвості вартості кожне підприємство обирає самостійно.

МСБО 16 також не визначає одиницю виміру основних засобів (об'єкт основних засобів), тому доцільно об'єднувати окремі незначні предмети (інструменти, форми, штампи) в одну групу, враховуючи специфіку діяльності підприємства.

Таким чином, всі витрати, пов'язані з основними засобами, поділяються на дві групи:

1) витрати, що виникають первісно для придбання або будівництва об'єкта основних засобів;

2) витрати, що виникають в подальшому у зв'язку з дообладнанням об'єкта основних засобів, заміною окремих його частин, поточним обслуговуванням.

6.2. Облік надходження і вибуття основних засобів

Основні шляхи надходження основних засобів на підприємство наведені на рис. 6.2.

1. Купівля основних засобів може здійснювати як за грошові кошти, так і у кредит. При придбанні основних засобів за грошові кошти собівартість об'єкта визначається сумою витрат на його придбання.



Рис. 6.2. Шляхи надходження основних засобів на підприємство

Приклад. Підприємство «Альфа» придбало обладнання на суму \$40000, комерційна знижка, надана як постійному покупцю, становить 2%. Витрати на транспортування - \$200, оплата праці монтажників - \$500. Собівартість придбаного обладнання становить:
 $\$40000 - \$40000 \cdot 2\% / 100\% + \$200 + \$500 = \39900 .

Дт «Основні засоби» («Обладнання»)	39900,00
Кт «Грошові кошти» або «Рахунки до сплати»	39900,00

У випадку придбання об'єкта в кредит, відсотки за кредит, не включаються до собівартості цього об'єкта, а відносяться на витрати.

У випадку, коли підприємство одночасно придбаває декілька видів основних засобів загальна сума витрат на придбання основних засобів розподіляється між ними.

2. Обмін основних засобів. Оцінка основних засобів, придбаних в результаті обміну, залежить від того обмінювались вони на подібні або неподібні активи (рис. 6.3). **Подібні об'єкти** – об'єкти основних засобів, які:

- ✓ виконують подібну функцію в такому ж самому виді діяльності;
- ✓ мають подібну справедливу вартість.

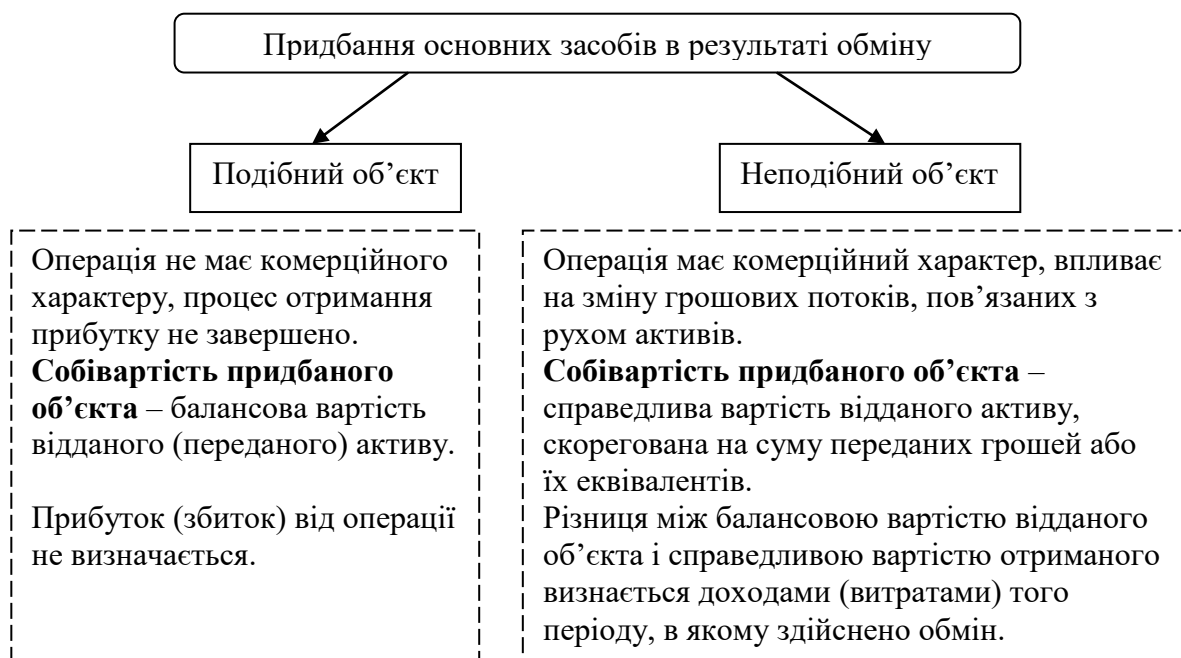


Рис. 6.3. Особливості обліку придбання основних засобів в результаті обміну

3. Створення основних засобів власними силами. Оцінка основних засобів, створених власними силами, здійснюється з використанням тих

самих принципів, що і при їх придбанні. У випадку, коли підприємство виготовляє аналогічні об'єкти для продажу, їх собівартість визначається відповідно до МСБО 2 «Запаси».

Надходження основних засобів, виготовлених власними силами, відображають в обліку наступним чином:

Дт «Основні засоби»

Кт «Виробництво» або «Готова продукція»

Собівартість основних засобів, збудованих власними силами, відображається в обліку записом:

Дт «Основні засоби»

Кт «Незавершене капітальне будівництво»

Собівартість об'єктів, збудованих власними силами, включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; вартість робіт, виконаних субпідрядниками; накладні витрати, які безпосередньо пов'язані з будівництвом об'єкту; вартість ліцензії (дозволу) на будівництво; оплату послуг сторонніх фахівців (архітекторів, юристів тощо).

Якщо сума витрат на будівництво об'єкту перевищує ринкову вартість аналогічного об'єкту, то збудований об'єкт оцінюється за ринковою вартістю, а сума перевищення фактичних витрат над оціненою вартістю відноситься на збитки.

4. Безкоштовне отримання основних засобів. Активи, отримані в результаті дарування, оцінюються за справедливою вартістю, визначеною експертним шляхом або на підставі документів про передачу.

В процесі використання основних засобів підприємство несе витрати, пов'язані з:

- ремонтом та технічним обслуговуванням;
- добудовою або дообладнанням;
- модернізацією та заміною значних частин (компонентів).

Витрати на поточний ремонт і обслуговування основних засобів, списують на витрати звітного періоду:

Дт «Витрати на ремонт та обслуговування»

Кт «Матеріали», «Нарахована зарплата» та інші

Витрати на дообладнання відображаються на збільшенні вартості об'єкта основних засобів:

Дт «Основні засоби»

Кт «Грошові кошти», «Матеріали», «Нарахована зарплата» та інші

Модернізація або заміна значних частин об'єкту відображається в обліку як придбання нового об'єкту.

Приклад. Підприємство здійснило заміну труб в системі водопостачання будівлі. Первісна вартість старих труб \$10000, накопичена амортизація - \$9500. Вартість нових труб складає \$15000.

В бухгалтерському обліку будуть зроблені наступні записи:

Списано старі труби

<i>Дт «Збиток від списання основних засобів»</i>	500,00
<i>Дт «Накопичена амортизація основних засобів»</i>	9500,00
<i>Кт «Основні засоби»</i>	10000,00

Замінено нові труби

<i>Дт «Основні засоби»</i>	15000,00
<i>Кт «Грошові кошти» («Рахунки до отримання»)</i>	15000,00

Вибуття об'єкту з категорії основних засобів відбувається в результаті:

- його реалізації (продажу);
- коли не очікуються майбутні економічні вигоди від його подальшого використання.

Основні засоби списуються за їх первісною вартістю, що розкладається на суму накопиченої амортизації та залишкову вартість.

Приклад. Підприємство реалізувало верстат за \$40000, первісна якого \$70000, сума накопиченої амортизації - \$25000.

В бухгалтерському обліку дана операція буде відображена наступним чином:

Списано суму накопиченої амортизації

<i>Дт «Накопичена амортизація основних засобів»</i>	25000,00
<i>Кт «Основні засоби»</i>	25000,00

Списано залишок недоамортизованої частини

<i>Дт «Грошові кошти» («Рахунки до отримання»)</i>	40000,00
<i>Дт «Збитки від вибуття основних засобів»</i>	5000,00
<i>Кт «Основні засоби»</i>	45000,00

Фінансовий результат від вибуття основних засобів відображають у Звіті про прибутки та збитки у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності. Якщо причиною вибуття стала надзвичайна подія (пожежа, аварія, повінь), суму збитку (прибутку) відображають як фінансовий результат від надзвичайних подій.

6.3. Методи розрахунку і облік амортизації основних засобів

Відповідно до МСБО 16, **амортизація** – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Строк корисної експлуатації:

а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання;

або

б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів. Найбільш поширеними у світовій практиці методами амортизації є:

- метод прямолінійного списання;
 - метод суми одиниць продукції (виробничий);
 - метод суми чисел років (кумулятивний);
 - метод зменшення залишку.
- } методи прискореної амортизації

Метод прямолінійного списання полягає в тому, що вартість об'єкта основних засобів списують однаковими частинами протягом усього періоду його експлуатації.

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Термін корисної експлуатації}}$$

Приклад. Первісна вартість станка дорівнює \$10000, ліквідаційна вартість \$1000, очікуваний термін корисної експлуатації – 5 років.

$$\text{Норма амортизації} = \frac{1}{\text{Термін корисної експлуатації}} \cdot 100\% = \frac{1}{5} \cdot 100\% = 20\%$$

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\$10000 - \$1000}{5} = \$1800 \text{ або}$$

$$\begin{aligned} \text{Річна сума амортизації} &= (\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}) \cdot \\ &\cdot \text{Норма амортизації} = (\$10000 - \$1000) \cdot 0,2 = \$1800 \end{aligned}$$

Щорічно (щомісячно) на суму нарахованої за даним методом амортизації **\$1800 (\$150)** підприємство робить запис:

<i>Дт «Витрати на амортизацію» або «Виробничі накладні витрати», «Витрати на збут», «Адміністративні витрати»</i>	<i>1800,00</i>
<i>Кт «Нарахована амортизація»</i>	<i>1800,00</i>

Даний метод нарахування амортизації використовується при рівномірній експлуатації об'єкту основних засобів з року в рік.

Виробничий метод нарахування амортизації базується на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у натуральних одиницях виміру:

$$\text{Норма амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Розрахункова кількість одиниць продукції (годин роботи) за весь період експлуатації}}$$

Приклад. Первісна вартість станка дорівнює \$10000, ліквідаційна вартість \$1000. За термін корисної експлуатації за допомогою даного станка очікується виготовити 2000 деталей, у тому числі:

- 1-й рік – 700 од.,
- 2-й рік – 500 од.,
- 3-й рік – 400 од.,
- 4-й рік – 300 од.,
- 5-й рік – 100 од.

$$\text{Норма амортизації} = \frac{\$10000 - \$1000}{2000} = 4,5\$/\text{од.}$$

Тоді річна сума амортизації наведена у табл. 6.1.

Таблиця 6.1. Розрахунок амортизації виробничим методом

<i>Рік</i>	<i>Обсяг виробництва</i>	<i>Розрахунок</i>	<i>Сума амортизації</i>	<i>Накопичена амортизація</i>	<i>Балансова вартість</i>
1-й рік	700	700·4,5	3150	3150	6850
2-й рік	500	500·4,5	2250	5400	4600
3-й рік	400	400·4,5	1800	7200	2800
4-й рік	300	300·4,5	1350	8550	1450
5-й рік	100	100·4,5	450	9000	1000
Разом	2000	-	9000	-	

Даний метод нарахування амортизації використовується в основному для активної частини основних засобів. Проте на практиці проблематично визначити виробіток окремих об'єктів основних засобів тому цей метод не знаходить широкого застосування.

Метод суми чисел років полягає в тому, що для обчислення амортизації використовується коефіцієнт суми років:

$$\text{Річна сума амортизації} = (\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}) \cdot k_i$$

де $k_i = \frac{n-i+1}{1+2+3+\dots+n}$ – коефіцієнт суми років для i -того року;

n – загальна кількість років експлуатації об'єкту.

Для нашого прикладу розрахунок амортизації даним методом наведено у табл. 6.2.

Таблиця 6.2. Розрахунок амортизації кумулятивним методом

<i>Рік</i>	<i>Коефіцієнт суми років</i>	<i>Розрахунок</i>	<i>Сума амортизації</i>	<i>Накопичена амортизація</i>	<i>Балансова вартість</i>
1-й рік	5/15	9000·5/15	3000	3000	7000
2-й рік	4/15	9000·4/15	2400	5400	4600
3-й рік	3/15	9000·3/15	1800	7200	2800
4-й рік	2/15	9000·2/15	1200	8400	1600
5-й рік	1/15	9000·1/15	600	9000	1000
Разом	1	-	9000	-	

Використання даного методу виправдано для активів, яким властивий швидкий моральний знос.

Метод зменшення залишку базується на тому, що норма прямолінійної амортизації використовується до залишкової вартості активу. Дуже часто використовується подвійна норма амортизації, тому цей метод це називають методом подвійного зменшення залишку.

Річна сума амортизації

$$= \text{Балансова вартість} \cdot 2 \cdot \text{Норма прямолінійної амортизації}$$

Для нашого прикладу розрахунок амортизації даним методом наведений у табл. 6.3.

Таблиця 6.3. Розрахунок амортизації методом зменшення залишку

<i>Рік</i>	<i>Норма амортизації</i>	<i>Балансова вартість на початок періоду</i>	<i>Амортизація</i>	<i>Накопичена амортизація</i>	<i>Балансова вартість на кінець періоду</i>
1-й рік	40%	10000	4000	4000	6000
2-й рік	40%	6000	2400	6400	3600
3-й рік	40%	3600	1440	7840	2160
4-й рік	40%	2160	864	8704	1296
5-й рік		1296	1296 – -1000=296	9000	1000
Разом	-	-	9000	-	

Амортизація нараховується з дати введення об'єкту в експлуатацію, при вибутті об'єкту амортизація припиняє нараховуватися з дати вибуття.

Амортизація нараховується по всіх довгострокових активах, крім землі. Сума витратна амортизацію відображається у Звіті про прибутки та збитки.

6.4. Облік природних ресурсів та їх виснаження

Природні ресурси (вугілля, нафта, газ, мінеральні копалини, ліс) називають *виснажуваними активами*, оскільки вони виснажуються в процесі використання.

У Балансі вони відображаються у розділі довгострокових активів окремими статтями. Особливістю природних ресурсів є те, що при видобутку вони перетворюються на запаси продукції, призначеної для реалізації. На момент придбання чи винаходу природні ресурси відображають в обліку за своєю собівартістю, що включає всі витрати, пов'язані з розробкою родовища.

В міру видобутку корисних копалин або вирубки лісу природні ресурси виснажуються. Загальноприйнятим вважається метод списання вартості природного ресурсу пропорційно обсягу виробництва продукції.

Величина виснаження визначається наступним чином:

$$\text{Ставка (норма) виснаження} = \frac{(\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість})}{\text{Оціночна кількість корисних копалин у родовищі}}$$

Як правило, ліквідаційна вартість родовища дорівнює нулю.

$$\begin{aligned} & \text{Витрати на виснаження у звітному періоді} = \\ & = \text{Ставка (норма) виснаження} \cdot \text{Кількість видобутих копалин} \end{aligned}$$

Природні ресурси, розроблені (видобуті), але не реалізовані в поточному році, відображаються як товарно-матеріальні запаси. Витрати на виснаження відображаються тільки в тому році, коли видобута продукція реалізовується.

6.5. Облік нематеріальних активів

Відповідно до МСБО 38, *нематеріальний актив* – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Нематеріальні активи відображаються в бухгалтерському обліку за їх собівартістю.

Собівартість нематеріального активу – сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, віднесена до активу, первісно

визнаного згідно з вимогами інших стандартів, зокрема МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій».

Собівартість нематеріального активу залежить від способу його отримання підприємством (рис. 6.5).

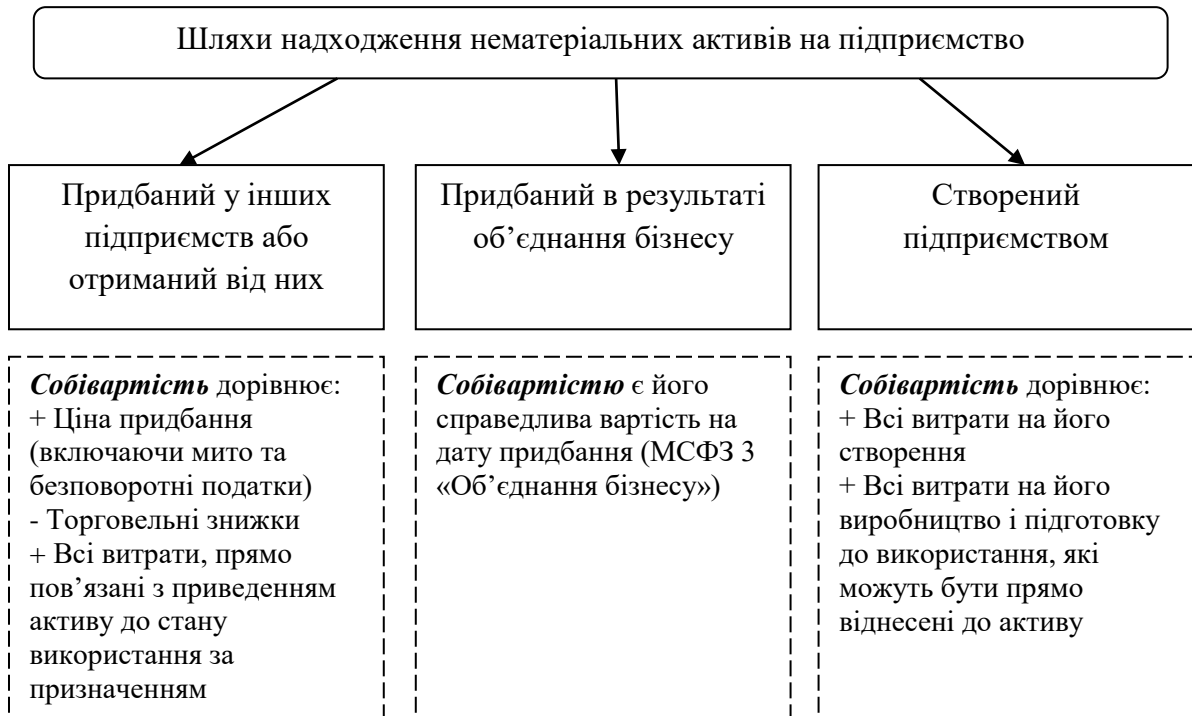


Рис. 6.5. Шляхи надходження нематеріальних активів на підприємство

Відповідно до МСБО 38, строк корисного використання нематеріальних активів не перевищує 20 років. Протягом строку корисного використання нематеріальні активи підлягають нарахуванню амортизації.

У світовій практиці існує два варіанти відображення амортизації нематеріальних активів:

1) пряме списання з рахунка нематеріальних активів:

Дт «Витрати на амортизацію»

Кт «Нематеріальний актив»

2) використання коригуючого рахунка «Накопичена амортизація»:

Дт «Витрати на амортизацію»

Кт «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

У США перший варіант є найбільш поширеним. Деякі нематеріальні активи, такі як торгові знаки, не мають встановленого обмеження терміну корисного використання, тому вони не амортизуються, а щорічно тестуються на знецінення.

ТЕМА 7. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ВКЛАДЕНЬ ТА КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ

Питання до теми:

- 7.1. Види фінансових вкладень і порядок їх оцінки
- 7.2. Облік довгострокових інвестицій у боргові зобов'язання (облігації)
- 7.3. Облік довгострокових інвестицій у акції
- 7.4. Методика складання консолідованої фінансової звітності

7.1. Види фінансових вкладень і порядок їх оцінки

Фінансові інвестиції – це вкладення підприємства у цінні папери інших підприємств (компаній) з метою отримання додаткових доходів, забезпечення приросту капіталу та інших вигід. Класифікація, оцінка та розкриття інформації про інвестиції у фінансовій звітності регламентуються МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСБО 28 «Облік інвестицій в асоційовані компанії», МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття». Класифікація фінансових інвестицій наведена на рис. 7.1.

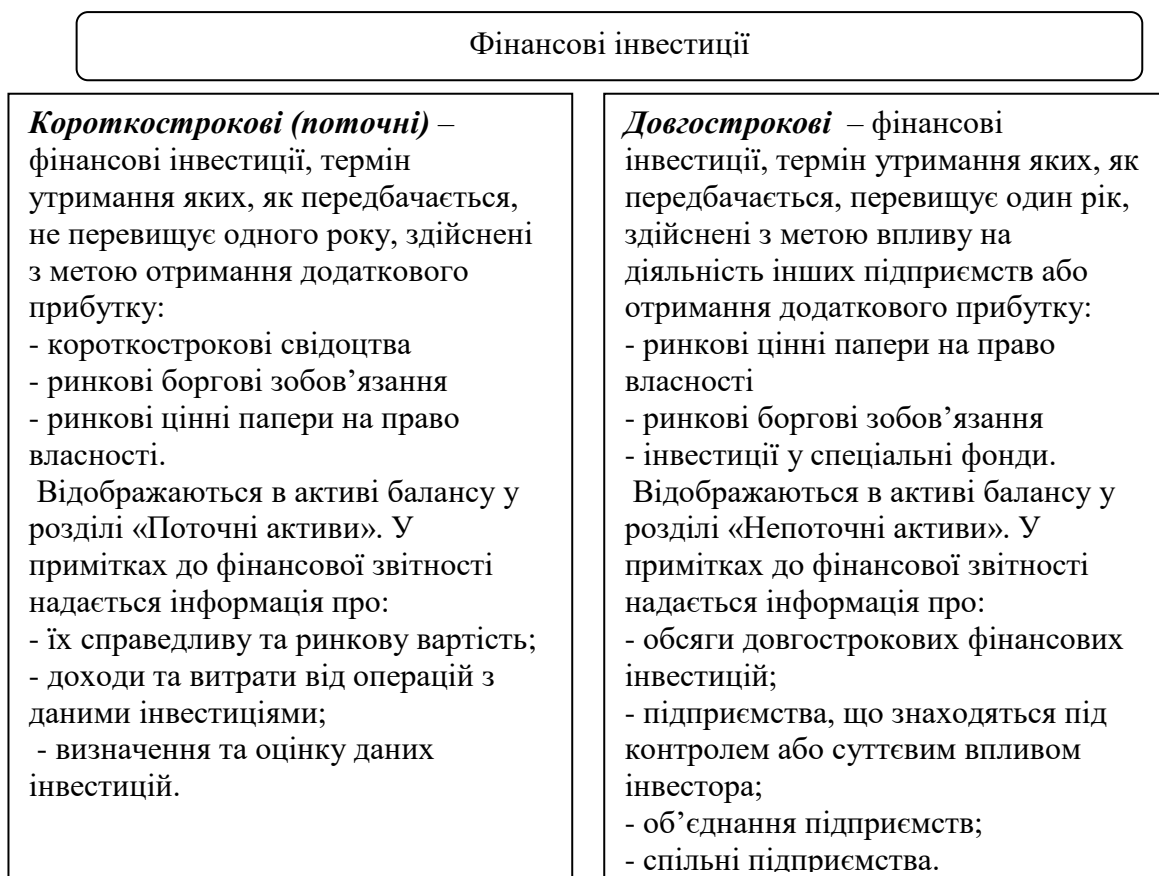


Рис. 7.1. Класифікація фінансових інвестицій

Довгострокові фінансові інвестиції в акції інших компаній оцінюються залежно від обсягу здійсненої інвестиції (рис. 7.2).

Методи оцінки довгострокових інвестицій в акції		
<i>Інвестор володіє до 20 % випущених простих акцій і не має суттєвого впливу</i>	<i>Інвестор володіє 20-50 % випущених простих акцій, має суттєвий вплив, але не має контролю за діяльністю інвестованої компанії</i>	<i>Інвестор володіє більше, ніж 50 % випущених простих акцій, суттєво впливає та здійснює контроль за діяльністю інвестованої компанії</i>
Метод оцінки за собівартістю	Метод оцінки за часткою участі в капіталі	Метод консолідації
<p>На дату придбання інвестиція реєструється за собівартістю придбання.</p> <p>В балансі інвестиція відображається за нижчою з оцінок: собівартість або ринкова вартість.</p> <p>Доходи визнаються кожного періоду на дату оголошення дивідендів інвестованою компанією. Реалізований дохід (збиток) визнається на дату продажу інвестиції.</p>	<p>На дату придбання інвестиція реєструється за собівартістю придбання.</p> <p>В подальшому інвестиція відображається за собівартістю, збільшеною на частку інвестора у чистому прибутку компанії (зменшеною на частку в її збитках) та зменшеною на частку отриманих дивідендів.</p> <p>Доходи визнаються кожного періоду пропорційно частки прибутку (збитку) інвестора в асоційованій компанії. Отримані дивіденди не вважаються доходом, а зменшують інвестиції.</p>	<p>На дату придбання інвестиція реєструється за собівартістю придбання.</p> <p>Складається консолідована фінансова звітність</p>

Рис. 7.2. Методи оцінки довгострокових інвестицій в акції

7.2. Облік довгострокових інвестицій у боргові зобов'язання (облігації)

Облік облігацій, термін погашення яких перевищує один рік, здійснюється на активному балансовому рахунку «Довгострокові інвестиції в облігації»: по дебету відображається собівартість придбаних довгострокових облігацій, по кредиту – їх списання в результаті погашення або продажу.

Приклад. 01.02.2011р. фірма придбала 20 облігацій компанії «Декса» по \$1000, комісійна винагорода, сплачена брокерам, - \$500. Облігації було

випущено 01.01.2011р., номінальна вартість - \$1000 кожна, умовами випуску передбачено нарахування 12% річних кожні півроку (30.06 та 31.12); термін погашення облігацій – 10 років.

У бухгалтерському обліку фірми буде зроблено наступні записи:

01.02.11 Придбання довгострокових облігацій

Дт «Довгострокові інвестиції в облігації»	\$20500,00
Дт «Відсотки по облігаціях, що підлягають отриманню»	\$200,00
Кт «Грошові кошти»	\$20700,00

Собівартість придбаних облігацій становить

$$20 \cdot \$1000 + \$500 = \$20500.$$

Відсотки, сплачені попередньому утримувачу облігацій:

$$(20 \cdot \$1000 \cdot 12\% \cdot 1 \text{міс.}) / (100\% \cdot 12 \text{міс.}) = \$200.$$

30.06.11 Отримані проценти за перше півріччя

Дт «Грошові кошти»	\$1200,00
Кт «Відсотки по облігаціях, що підлягають отриманню»	\$200,00
Кт «Доходи по облігаціях»	\$1000,00

Ціна придбання облігацій може не співпадати з її номінальною вартістю. Якщо ринкова вартість облігації перевищує номінальну, різницю називають **премією**. У випадку перевищення номінальної вартості над ринковою вартістю облігації виникає **дисконт**. Премія (дисконт) по облігаціях мають бути **амортизовані** протягом терміну від моменту придбання облігації до її погашення, тобто віднесені на витрати (доходи) утримувача облігації.

Приклад. 02.01.2011р. корпорація «Оксі» придбала 30 облігацій іншої корпорації, які випущені на 5 років. Номінальна вартість \$1000, ціна придбання - \$1050, брокерські послуги - \$300. Умовами випуску облігацій передбачено нарахування 12% річних кожні півроку (30.06 та 31.12).

В даному випадку сума премії складає $30 \cdot (\$1050 - \$1000) = \$1500$.

У бухгалтерському обліку корпорації «Оксі» буде зроблено наступні записи:

02.01.11 Придбання довгострокових облігацій

Дт «Довгострокові інвестиції в облігації»	\$31800,00
($30 \cdot \$1050 + \$300 = \$31800$)	
Кт «Грошові кошти»	\$31800,00

30.06.11	Отримані проценти за перше півріччя	
	<i>Дт «Грошові кошти»</i>	\$1800,00
	<i>Кт «Доходи по облігаціях»</i>	\$1800,00
	$(30 \cdot \$1000 \cdot 12\% \cdot 6 \text{міс.}) / (100\% \cdot 12 \text{міс.}) = \1800	
30.06.11	Нарахування амортизації премії	
	<i>Дт «Доходи по облігаціях»</i>	\$150,00
	<i>Кт «Довгострокові інвестиції в облігації»</i>	\$150,00
	$\$1500 / (2 \cdot 5 \text{років}) = \150	
31.12.15	Погашено облігації	
	<i>Дт «Грошові кошти»</i>	\$30000,00
	<i>Дт «Збитки по облігаціях»</i>	\$300,00
	<i>Кт «Довгострокові інвестиції в облігації»</i>	\$30300,00
31.12.15	Отримані проценти (останній раз)	
	<i>Дт «Грошові кошти»</i>	\$1800,00
	<i>Кт «Доходи по облігаціях»</i>	\$1800,00
31.12.15	Нарахування амортизації премії (останній раз)	
	<i>Дт «Доходи по облігаціях»</i>	\$150,00
	<i>Кт «Довгострокові інвестиції в облігації»</i>	\$150,00

Якщо прийнято рішення про продаж раніше придбаних довгострокових облігацій, то в момент реалізації в бухгалтерському обліку відображається списання їх собівартості та визначається фінансовий результат від операції.

7.3. Облік довгострокових інвестицій в акції

Здійснення довгострокових фінансових інвестицій в акції інших корпорацій відображається на активному балансовому рахунку «Довгострокові інвестиції в акції»: по дебету відображається собівартість придбаних акцій, по кредиту – їх списання в результаті продажу.

Приклад. Підприємство придбало 50 простих акцій корпорації «Зорі» за ціною \$500 кожна, брокерські витрати - \$100. По закінченню звітного року інвестор отримав дивіденди у розмірі \$6,0 на кожен акцію.

В бухгалтерському обліку будуть зроблені наступні записи:

Придбання акцій (з метою тривалого утримання)		
	<i>Дт «Довгострокові фінансові інвестиції в акції»</i>	\$25100,00
	<i>Кт «Грошові кошти»</i>	\$25100,00

Отримано дивіденди

Дт «Грошові кошти»

\$300,00

Кт «Доходи (дивіденди) по акціях»

\$300,00

50·\$6,0 = \$300

Протягом терміну володіння акціями їх справедлива вартість може змінюватися, що призводить до виникнення прибутків або збитків. Відповідно до МСБО 39, **справедлива вартість** – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операціям між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Прибуток (збиток) від зміни справедливої вартості цінних паперів відображається в обліку залежно від мети їх придбання (рис. 7.3).

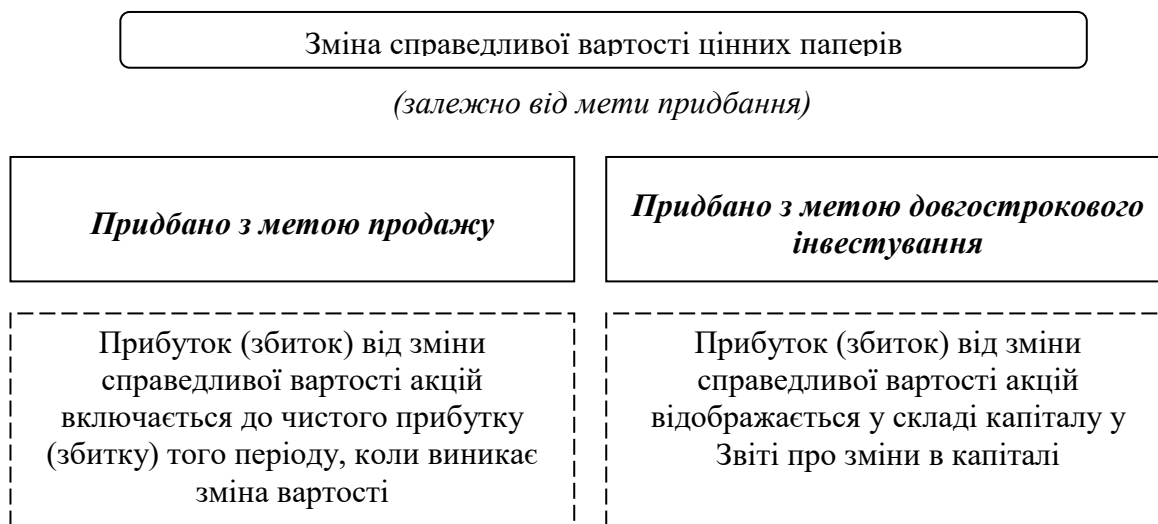


Рис. 7.3. Зміна справедливої вартості придбаних акцій

Відповідно до МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані компанії», **асоційоване підприємство** – це суб'єкт господарювання, включаючи суб'єкт господарювання, що не є корпорацією (наприклад, партнерство) на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є ні дочірнім підприємством, ані часткою участі в спільному підприємстві.

Суттєвий вплив – це можливість брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але інвестор не має права здійснювати контроль над такими політиками.

Згідно з МСБО 28, вважається, що інвестор має суттєвий вплив, якщо він володіє (прямо або опосередковано через дочірні підприємства) не менше ніж 20% звичайних акцій об'єкта інвестування, доки не буде чітко доведено протилежне. Свідченням наявності суттєвого впливу інвестора є:

✓ представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі об'єкта інвестування;

- ✓ участь у процесах розробки політики, в тому числі участь у прийнятті рішень щодо дивідендів або інших виплат;
- ✓ суттєві операції між інвестором та об'єктом інвестування;
- ✓ взаємообмін управлінським персоналом або надання необхідної технічної інформації.

Основним методом обліку інвестицій в асоційовані компанії є метод участі в капіталі.

У випадку отримання свідчення про можливість зменшення корисності інвестиції в асоційовану компанію інвестор повинен визначити та відобразити в обліку збиток від зменшення корисності.

Відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів», сума збитку від зменшення корисності інвестиції свідчить про перевищення балансової вартості інвестиції над сумою її очікуваного відшкодування, якою вважається більша з двох оцінок: чиста ціна продажу інвестиції та вартість її використання.

На рахунках бухгалтерського обліку сума від зменшення корисності інвестицій відображається записом:

Дт «Збиток від зменшення корисності інвестицій»

Кт «Інвестиції в асоційовані компанії»

7.4. Методика складання консолідованої фінансової звітності

Методичні підходи до складання консолідованої фінансової звітності у різних країнах мають певні відмінності. Відповідно до МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», **консолідовані фінансові звіти** - фінансові звіти групи, подані як фінансові звіти одної економічної одиниці.

Група - материнське підприємство та всі його дочірні підприємства; це окрема економічна одиниця, яка не є юридичною особою.

Материнське підприємство - суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств.

Дочірнє підприємство - суб'єкт господарювання, який контролюється іншим суб'єктом господарювання (відомим як материнське підприємство).

В даному випадку, коли материнській компанії належить більше ніж 50% акцій іншого підприємства (дочірньої компанії), використовується метод консолідації (рис. 7.4). Проте контроль може здійснюватися і у випадках, коли материнська компанія володіє менше ніж 50%:

- існує угода між інвесторами, що передбачає право на більше ніж половину прав голосів іншого підприємства;
- згідно зі статутом або угодою існують право керувати фінансовою та операційною політикою підприємства;

- існує право призначати або знімати більшість членів ради директорів або аналогічного керівного органу.

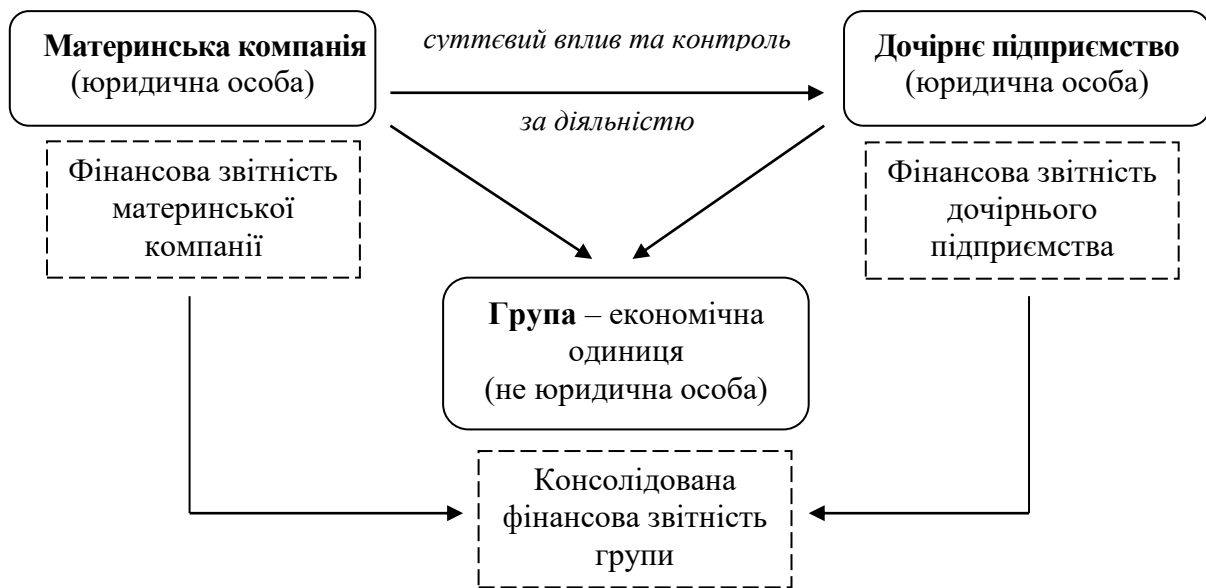


Рис. 7.4. Взаємозв'язок материнської та дочірньої компаній

Створення групи регламентується МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу». Об'єднання підприємств здійснюється двома методами: придбання або об'єднання інтересів.

Придбання — об'єднання підприємств, при якому материнська компанія (покупець) отримує контроль над чистими активами та фінансовою і операційною діяльністю іншого підприємства в обмін на передачу активів, прийняття зобов'язань чи випуск акцій.

Метод об'єднання інтересів – акціонери об'єднаних компаній контролюють всі або фактично всі свої чисті активи та діяльність з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків і вигод від об'єднання. Жодну зі сторін не можна визначити як покупця, у процесі об'єднання акціонери дочірньої компанії стають акціонерами материнської.

У результаті злиття підприємств відбувається їх:

➤ **економічне об'єднання** – після об'єднання підприємства залишаються самостійними юридичними особами (наприклад, в результаті придбання одним підприємством контрольного пакету акцій іншого придбане підприємство стає дочірнім підприємством покупця);

➤ **юридичне злиття** – відбувається у випадках, коли:

а) активи та зобов'язання одного підприємства передаються іншому і перше підприємство ліквідується;

б) активи та зобов'язання обох підприємств передаються новому і обидва ліквідуються.

Як свідчить зарубіжна практика, у більшості випадків об'єднання підприємств здійснюється в результаті приєднання одного підприємства до іншого, тобто за методом придбання.

Придбання контролю над активами та діяльністю інших підприємств відображається в обліку покупця за **вартістю придбання**, що включає суму сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедливую вартість на дату обміну інших компенсацій за придбання, які надані покупцем в обмін на контроль за активами іншого підприємства, а також витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням, до яких відносяться: витрати на реєстрацію послуг бухгалтерів, аудиторів, юристів, оцінювачів та інших консультантів.

Будь-яке перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих чистих активів, придбаних на дату обмінної операції, вважається **гудвілом** і визнається активом. Протягом терміну корисного використання гудвіл амортизується. Період амортизації гудвілу визначається покупцем підприємства з урахуванням терміну, протягом якого очікується надходження майбутніх економічних вигод, але не повинен перевищувати двадцяти років з дати первісного визнання, рекомендується застосовувати прямолінійний метод.

Гудвіл може бути як *позитивним* (перевищення вартості придбання над справедливою вартістю активів), так і *негативним* (перевищення частки покупця у справедливій вартості придбаних активів). За умови об'єднання інтересів облік об'єднаних підприємств гудвілу не виникає.

Консолідовану фінансову звітність повинна подавати материнська компанія, проте у деяких випадках материнська компанія звільняється від подання консолідованих фінансових звітів.

Основні форми звітів, які входять до складу консолідованої фінансової звітності:

- ✓ консолідований баланс,
- ✓ консолідований звіт про прибутки і збитки,
- ✓ примітки до консолідованої звітності.

У різних країнах у структурі консолідованої фінансової звітності мають місце відмінності.

Процедури консолідації фінансової звітності описані в МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти». У процесі складання консолідованого фінансового звіту фінансові звіти материнської компанії та дочірніх підприємств об'єднуються шляхом додавання сум показників за подібними статтями (активи, зобов'язання, капітал, доходи та витрати). Для відображення в консолідованому фінансовому звіті інформації про групу як про окрему економічну одиницю необхідно:

1) виключити балансову вартість фінансових інвестицій материнської компанії в кожен дочірню компанію і частку власного капіталу материнської компанії в кожній дочірній компанії;

2) визначити та відокремити частку меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств. *Частка меншості* — це частина чистих активів та чистого прибутку (збитку) дочірнього підприємства, яка не належить материнській компанії;

3) нарахувати амортизацію гудвілу та суми дооцінки необоротних активів, що підлягають амортизації;

4) виключити всі внутрішньогрупові операції та сальдо;

5) виключити дивіденди, пов'язані з кумулятивними привілейованими акціями дочірнього підприємства, які утримуються за межами групи;

6) визначити та відобразити відстрочені податкові активи та зобов'язання, які виникли в процесі консолідації внаслідок виключення нереалізованих прибутків та збитків із внутрішньогрупових операцій, а також тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки інвестицій у дочірні підприємства;

7) визначити та відобразити курсові різниці, що виникають у результаті консолідації фінансових звітів іноземних дочірніх підприємств.

Техніка і методи складання консолідованої фінансової звітності в різних країнах мають відмінності. Залежно від виду угоди при інвестуванні та здійсненні контролю розрізняють два методи складання первинної консолідованої звітності: метод придбання та метод об'єднання інтересів (злиття).

ТЕМА 8. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Питання до теми:

- 8.1. Поняття, класифікація та оцінка зобов'язань
- 8.2. Облік заборгованості по рахунках постачальників
- 8.3. Облік заборгованості по векселях виданих
- 8.4. Облік інших короткострокових зобов'язань
- 8.5. Облік заробітної плати та зобов'язань по заробітній платі

8.1. Види короткострокових зобов'язань та їх оцінка

Відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», **зобов'язання** – це теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, що втілюють у собі економічні вигоди.

Класифікація зобов'язань наведена на рис. 8.1.

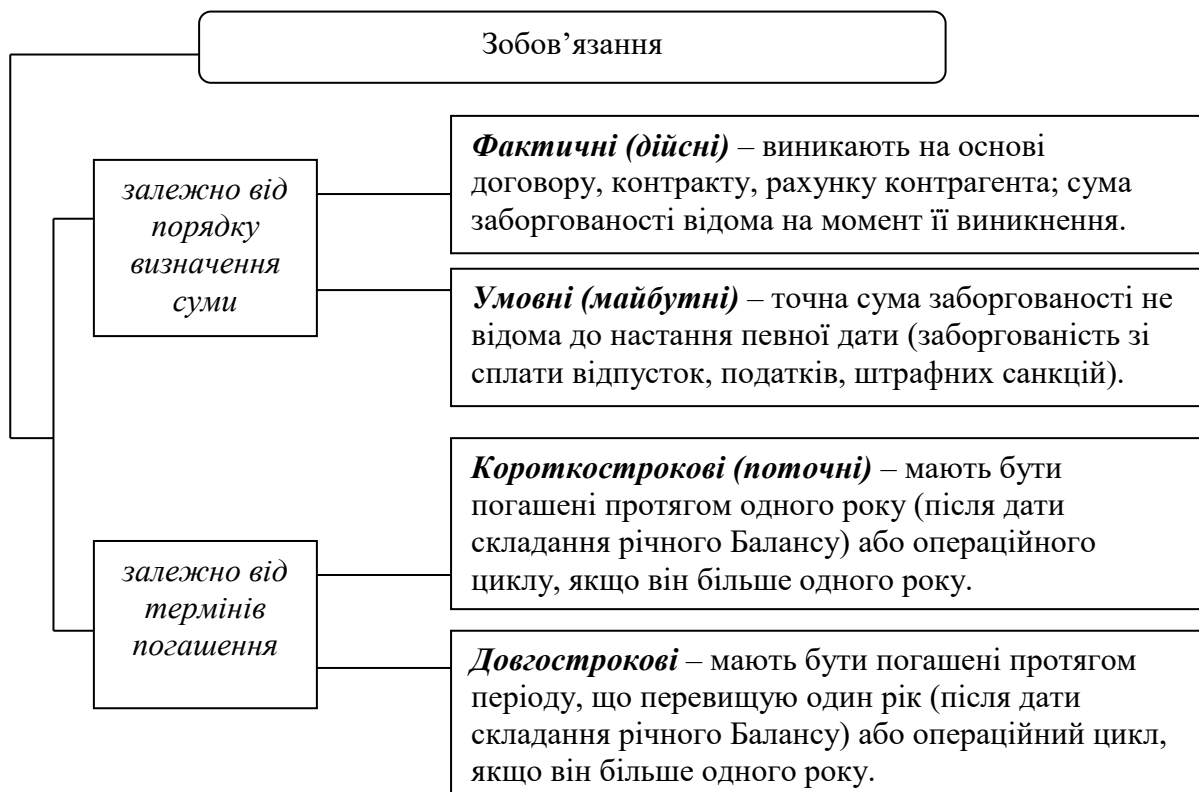


Рис. 8.1. Класифікація зобов'язань

В бухгалтерському обліку зобов'язання фіксуються на момент їх виникнення. Термін погашення довгострокових зобов'язань має значний час, тому вони мають бути дисконтовані на дату складання балансу.

Зобов'язання з невизначеним строком або сумою називаються **забезпеченням**. Забезпечення відрізняються від інших зобов'язань, таких, як торговельна кредиторська заборгованість і нарахування, оскільки існує невизначеність щодо строку або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення. На відміну від цього:

➤ **торговельна кредиторська заборгованість** є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані чи надані, на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником;

➤ **нарахування** є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані або надані, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки і вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов'язані з нарахуванням оплати відпусток). У випадку нарахувань невизначеність є значно меншою, ніж у випадку забезпечень.

Забезпечення слід визнавати, якщо виконуються три умови:

✓ суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну чи конструктивну) внаслідок минулої події;

✓ ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення заборгованості;

✓ можна достовірно оцінити суму заборгованості.

МСБО 37 виділяє ще **непередбачені зобов'язання**, які не визнаються як зобов'язання, оскільки вони є:

✓ можливими зобов'язаннями (оскільки ще слід підтвердити, чи має суб'єкт господарювання теперішню заборгованість), які могли б спричинити вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди;

✓ або теперішньою заборгованістю, яка не відповідає критеріям визнання (оскільки відсутня ймовірність вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, необхідного для погашення зобов'язання, або ж сума зобов'язання не може бути оцінена з достатньою достовірністю).

Таким чином, до складу короткострокових зобов'язань відносяться:

✓ торговельна кредиторська заборгованість (заборгованість за придбані, але не оплачені товарно-матеріальні цінності та послуги);

✓ короткострокові кредити і позики банків, а також поточна частина довгострокових позик (відсотки за кредитами, частина довгострокового кредиту, що підлягає сплаті в останньому році);

✓ нараховані зобов'язання по заробітній платі, податках, митних зборах, зобов'язаннях по соціальному страхуванню;

✓ аванси одержані;

✓ дивіденди до сплати.

8.2. Облік заборгованості по рахунках постачальників

Для обліку розрахунків з постачальниками за придбані, але не оплачені товарно-матеріальні цінності та послуги використовується реальний, балансовий, пасивний рахунок *«Рахунки до сплати»*. При виникненні заборгованості перед постачальниками рахунок кореспондує з рахунками товарно-матеріальних цінностей (на суму придбаних ТМЦ при постійній системі обліку запасів) або рахунками витрат (на суму придбаних ТМЦ при періодичній системі обліку запасів, або ж на суму отриманих послуг). При погашенні заборгованості перед постачальником дебетується *«Рахунки до сплати»* в кореспонденції з кредитом рахунку *«Грошові кошти»*.

Приклад. Підприємство придбало матеріали на суму \$600, рахунок постачальника оплачено своєчасно.

1. *Оприбуткування матеріалів:*

- *система постійного обліку запасів*

<i>Дт «Запаси» («Матеріали»)</i>	\$600,00
<i>Кт «Рахунки до сплати»</i>	\$600,00

- *система періодичного обліку запасів*

<i>Дт «Витрати на придбання запасів»</i>	\$600,00
<i>Кт «Рахунки до сплати»</i>	\$600,00

2. *Оплачено рахунок постачальника:*

<i>Дт «Рахунки до сплати»</i>	\$600,00
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	\$600,00

Повернення частини придбаних запасів постачальнику або надання останнім комерційних знижок відображається на рахунку *«Повернення запасів та знижки»* - регулюючий рахунок, контрактивний до рахунків *«Запаси»* (при постійній системі обліку запасів) або *«Витрати на придбання запасів»* (при періодичній системі обліку запасів) рахунком. На суму повернених товарів або отриманих знижок зменшується заборгованість перед постачальником. Як зазначалося у розділі 4, існує два види знижок: торговельні (комерційні) та грошові (розрахункові). У США отримані знижки зменшують вартість придбаних товарів і відображаються записом:

Дт «Повернення товарів та знижки»
Кт «Витрати на придбання запасів»

У європейських країнах на рахунку *«Витрати на придбання запасів»* (*«Запаси»* - за системою постійного обліку) відображається вартість придбаних запасів за мінусом отриманих торговельних (комерційних)

знижок (нетто-комерційне). Грошові (розрахункові) знижки відносяться на фінансові доходи покупця.

8.3. Облік заборгованості по векселях виданих

Розрахунки з постачальниками можуть здійснюватися за допомогою векселів. У випадку оформлення кредиторської заборгованості через вексель покупець має оплатити вартість придбаних ТМЦ (отриманих послуг) та відсотки за користування товарним кредитом, які відносяться до складу його фінансових витрат.

Сума заборгованості по векселях виданих визначається:

$$\text{Сума кредиторської заборгованості} = \text{Вартість придбаних товарів} + \text{Відсотки по векселю}$$

$$\text{Відсотки по векселю} = \text{Основна сума} \cdot \text{Ставка відсотків} \cdot \text{Термін користування кредитом}$$

Облік розрахунків з кредиторами із застосуванням вексельного обігу відображається на реальному, балансовому, пасивному рахунку «Векселі до сплати». По кредиту даного рахунку зазначається номінальна вартість виданих векселів, по дебету – погашення заборгованості за векселем.

Приклад. Фірма «Каррі» придбала сировину вартістю \$20 000, розрахувавшись з постачальником через видачу простого векселя під 12% річних терміном на 3 місяці. Вексель та відсотки оплачені своєчасно.

Відсотки за користування товарним кредитом складають:

$$\text{Відсотки по векселю} = \frac{\$20\,000 \cdot 12\% \cdot 3 \text{ міс.}}{100\% \cdot 12 \text{ міс.}} = \$600.$$

У бухгалтерському обліку фірми «Каррі» будуть зроблені наступні записи:

1. Оприбуткування сировини (система постійного обліку запасів)

<i>Дт «Сировина»</i>	\$20000,00
<i>Кт «Рахунки до сплати»</i>	\$20000,00

2. Видано простий вексель постачальнику

<i>Дт «Рахунки до сплати»</i>	\$20000,00
<i>Кт «Векселі видані»</i>	\$20000,00

3. Оплачено вексель та відсотки

<i>Дт «Векселі видані»</i>	\$20000,00
<i>Дт «Фінансові витрати / Витрати на сплату відсотків»</i>	\$600,00
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	\$20600,00

До короткострокових відносяться векселі терміном сплати до одного року, інші – довгострокові. Облік короткострокових та довгострокових векселів до сплати ведеться однаково. Нараховані витрати, або нараховані зобов'язання, відображаються в обліку відповідно до принципу нарахування. Тому, якщо дата видачі та дата погашення векселя припадають на різні звітні періоди, то пропорційну суму відсотків по векселях до сплати необхідно відобразити в обліку в кінці звітного періоду коригуючими записами.

8.4. Облік інших короткострокових зобов'язань

До інших короткострокових зобов'язань відносяться також **дивіденди до сплати**, тобто сума заборгованості корпорації по оголошених, але ще не сплачених дивідендах. Дивіденди — це розподіл накопиченого чистого прибутку. Їх виплата здійснюється на підставі рішення ради директорів. Заборгованості по дивідендах не існує, доки рада директорів не оголосить про намір їх виплатити. Дивіденди можуть бути виплачені у формі грошових коштів, негрошових активів або додатково випущеними акціями. Як правило, дата оголошення і дата виплати дивідендів не співпадають. Оскільки між цими датами існує нетривалий проміжок часу, то даний вид заборгованості відноситься до поточної (короткострокової).

Приклад. 25.02.2011р. рада директорів корпорації оголосила дивіденди у розмірі 30% від суму прибутку \$100000. Сплата дивідендів відбулася 15.03.2011р.

Розмір нарахованих дивідендів складає:

$$\$100000 \cdot 30\% / 100\% = \$30000.$$

Нарахування і виплата дивідендів буде відображена наступним чином:

25.02. **Нараховані дивіденди**

<i>Дт «Нерозподілений прибуток»</i>	\$30000,00
<i>Кт «Дивіденди до сплати»</i>	\$30000,00

15.03. **Виплачено дивіденди**

<i>Дт «Дивіденди до сплати»</i>	\$30000,00
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	\$30000,00

Заборгованість **за одержаними авансами** виникає, якщо гроші надходять в рахунок майбутньої поставки товарно-матеріальних цінностей чи надання послуг, тобто отримання грошей випереджає визнання доходу. Таким чином, на кінець звітного періоду виникає поточне зобов'язання за одержаними авансами.

Приклад. 10.03.2011р. фірма отримала попередню оплату від покупця в сумі \$50000. За умовами договору 50% продукції має бути відвантажено 30.03.2011р., решта – 10.04.2011р.

В бухгалтерському обліку зазначені операції буде відображено наступним чином:

10.03. Отримано попередню оплату	
Дт «Грошові кошти»	\$50000,00
Кт «Одержані аванси»	\$50000,00
30.03. Часткова реалізація продукції	
Дт «Одержані аванси»	\$25000,00
Кт «Доходи від реалізації»	\$25000,00
10.04. Остаточна реалізація продукції	
Дт «Одержані аванси»	\$25000,00
Кт «Доходи від реалізації»	\$25000,00

На 31.03.2011р. в Балансі буде відображено поточну кредиторську заборгованість в сумі \$25000,00; станом на 30.04.2011р. поточної кредиторської заборгованості (по даному договору) не має.

8.5. Облік заробітної плати та зобов'язань по заробітній платі

Відповідно до МСБО 19, **виплати працівникам** – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. Слід відзначити, що сюди включаються виплати, які надаються або працівникам, або їх утриманцям. Зазначені виплати можуть бути надані у формі грошових виплат (або надання товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам / чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям.

Виплати працівникам включають:

- 1) короткострокові виплати працівникам;
- 2) виплати по закінченні трудової діяльності;
- 3) інші довгострокові виплати працівникам;
- 4) виплати при звільненні.

1. Короткострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Короткострокові виплати працівникам можуть бути здійснені у грошовій або не грошовій формах.

2. Виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності: пенсії, страхування життя, медичне обслуговування, інші виплати по закінченні трудової діяльності. Програми та суми таких виплат визначаються умовами програм виплат по закінченню трудової діяльності (офіційними або неофіційними угодами, згідно з якими підприємство надає виплати по закінченню трудової діяльності одному або кільком працівникам).

3. Інші довгострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги:

- ✓ компенсації за період відсутності (додаткова відпустка за вислугу років, оплачувана академічна відпустка тощо);
- ✓ виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
- ✓ виплати з тривалою непрацездатністю;
- ✓ виплати частки прибутку та премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
- ✓ відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому вони зароблені.

4. Виплати при звільненні – це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті:

- а) рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію;
- б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

Виплати при звільненні звичайно є одноразовими виплатами, які:

- ✓ встановлені законодавством;
- ✓ передбачені контрактом з працівником або колективною угодою з профспілками;
- ✓ є конструктивним зобов'язанням, яке впливає з практики або звичаїв діяльності.

Роботодавець може компенсувати працівникам відсутність з різних причин, включаючи відпустки, хворобу та нетривалу непрацездатність, декретні відпустки для батька або матері, відправлення функцій присяжного засідателя та військової служби. Облік таких виплат залежить від того, чи є вони накопиченими, чи ні.

Сума короткострокових зобов'язань по виплатам працівникам визначається різницею між сумою нарахованого зобов'язання та вже виплаченою сумою (у будь-якій формі).

Приклад. За виконані протягом лютого роботи на суму \$1000 працівнику сплачено аванс у розмірі \$400; \$600 буде виплачено у березні.

Бухгалтерські записи у лютому:

- на суму авансу:

Дт «Витрати на оплату праці»	\$400,00
Кт «Грошові кошти»	\$400,00

- на суму залишку невиплаченої заробітної плати:

Дт «Витрати на оплату праці»	\$600,00
Кт «Заробітна плата до сплати»	\$600,00

Бухгалтерські записи у березні:

- на суму погашення залишку невиплаченої заробітної плати:

Дт «Заробітна плата до сплати»	\$600,00
Кт «Грошові кошти»	\$600,00

Якщо ж сума сплаченого авансу перевищує суму заробітної плати, яка має бути нарахована у звітному періоді, то сума перевищення відображається як сплачені авансом витрати (витрати майбутніх періодів), якщо такий працівник буде продовжувати свою роботу у подальшому.

Рахунок «**Витрати на оплату праці**» застосовують ті підприємства, які здійснюють фінансовий облік витрат за елементами. Якщо на підприємстві відбувається облік витрат за їх функціональним призначенням, то зазначені витрати на персонал відображають на бухгалтерських рахунках залежно від функцій працівників, яким нараховується дана зарплата. На відміну від української практики, на рахунку «Витрати на оплату праці» відображається повна сума витрат, пов'язаних з оплатою праці (включаючи суму заробітної плати до сплати та суму нарахованих податків, утримань із заробітної плати); на рахунку «Заробітна плата до сплати» відображається сума, що залишилась до сплати після всіх відрахувань. Рахунок «Заробітна плата до сплати» - реальний, балансовий, пасивний. По кредиту відображається сума зобов'язань по заробітній платі, по дебету – виплата заробітної плати (погашення зобов'язання).

На суму нарахованої зарплати та утримань з неї роблять наступні записи:

Дт «Витрати на оплату праці»	\$2000,00
Кт «Прибутковий податок до сплати»	\$400,00
Кт «Утримання на обов'язкове соціальне страхування до сплати»	\$130,00
Кт «Профспілкові внески до сплати»	\$10,00
Кт «Заробітна плата до сплати»	\$1460,00

Виплата заробітної плати і сплата податків та інших утримань відображається записом:

<i>Дт «Прибутковий податок до сплати»</i>	<i>\$400,00</i>
<i>Дт «Утримання на обов'язкове соціальне страхування до сплати»</i>	<i>\$130,00</i>
<i>Дт «Профспілкові внески до сплати»</i>	<i>\$10,00</i>
<i>Дт «Заробітна плата до сплати»</i>	<i>\$1460,00</i>
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	<i>\$2000,00</i>

З витратами на персонал пов'язані внески на соціальне забезпечення працівників, які сплачуються як за рахунок підприємства, так і за рахунок найманого працівника. Більшість зарубіжних країн відносять внески на соціальне страхування за рахунок коштів працедавця. Проте у США частина внесків до органів соціального страхування утримується із заробітної плати працівників, а частина відшкодовується за рахунок працедавців. Основним видом обов'язкових утримань із заробітної плати є податок на особистий прибуток громадян, який включає:

- федеральний прибутковий податок;
- прибутковий податок штату;
- податок на користь округів штату;
- податок на користь міста, в якому проживають громадяни [6, с. 302].

Крім вищезазначених податків із заробітної плати за згоди працівника можуть також вираховуватися профспілкові внески, суми медичного страхування або страхування життя, погашення позик тощо.

Окрім утримань із заробітної плати, також існують нарахування на заробітну плату, які передбачені федеральним законом про соціальне забезпечення та іншими законодавчими актами. Зазначені відрахування мають бути оплачені роботодавцем.

Приклад. Працівнику фірми, яка знаходиться у США, нарахована заробітна плата у розмірі \$5000, при цьому сума нарахувань на соціальне страхування, які підлягають сплаті роботодавцем, становить:

- відрахування на обов'язкове соціальне страхування – \$358;
- відрахування до федерального фонду зайнятості – \$35;
- відрахування до фонду зайнятості штату – \$135.

Відрахування із фонду заробітної плати:

<i>Дт «Витрати на соціальні заходи»</i>	<i>\$528,00</i>
<i>Кт «Відрахування на соціальне страхування»</i>	<i>\$358,00</i>
<i>Кт «Відрахування до федерального фонду зайнятості»</i>	<i>\$35,00</i>
<i>Кт «Відрахування до фонду зайнятості штату»</i>	<i>\$135,00</i>

ТЕМА 9. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Питання до теми:

- 9.1. Сутність та оцінка довгострокових зобов'язань
- 9.2. Облік довгострокових облігацій:
 - 9.2.1. Облік довгострокових облігацій, випущених (реалізованих) за номінальною вартістю
 - 9.2.2. Облік довгострокових облігацій, випущених зі знижкою (дисконтом)
 - 9.2.3. Облік довгострокових облігацій, випущених з надбавкою (премією)
 - 9.2.4. Облік викупу облігацій і перетворення їх в акції
- 9.3. Облік довгострокових зобов'язань по векселях виданих
- 9.4. Облік довгострокових орендних зобов'язань
- 9.5. Облік зобов'язань по пенсійних виплатах

9.1. Сутність та оцінка довгострокових зобов'язань

Міжнародними стандартами фінансової звітності не передбачено окремого стандарту, присвяченого обліку довгострокових зобов'язань:

✓ МСБО 17 «Оренда» (визначає зобов'язання, що виникають в результаті довгострокової оренди);

✓ МСБО 19 «Виплати працівникам» (зобов'язання по пенсійному забезпеченню);

✓ МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання» (зобов'язання по фінансових інструментах).

Довгострокові зобов'язання – це зобов'язання підприємства, що мають бути погашені протягом терміну, що перевищує один рік або один операційний цикл, якщо він довший за рік. Важливою рисою довгострокових зобов'язань є те, що підприємство виплачує кредитору не тільки суму боргу, але й проценти. Як правило, проценти сплачуються періодично протягом всього строку дії довгострокових зобов'язань. Основними видами довгострокових зобов'язань є довгострокові облігації до сплати, довгострокові векселі видані, лізингові зобов'язання, пенсійні зобов'язання тощо.

9.2. Облік довгострокових облігацій

Облігація – це емісійний цінний папір, що засвідчує внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ньому строк з виплатою фіксованого відсотка. Довгострокові облігації – це облігації, які мають термін погашення більше одного року. Довгострокові облігації можуть бути різних видів (рис. 9.1).

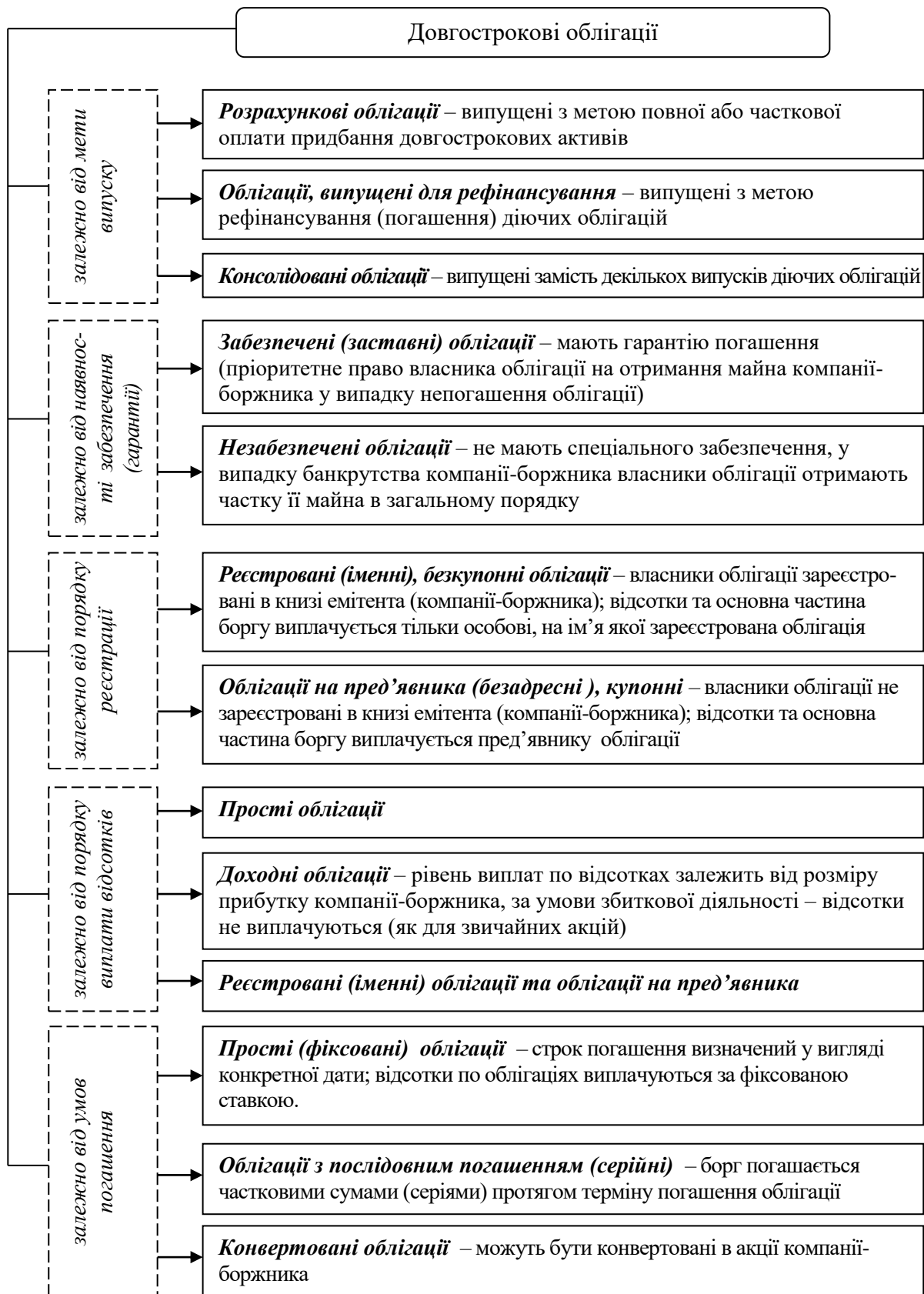


Рис. 9.1. Класифікація довгострокових облигацій [6, с. 305].

Облігації, як і будь-які інші цінні папери, мають номінальну та ринкову вартість. Вартість реалізації облігації може не співпадати з її номінальною вартістю. Якщо ринкова вартість облігації перевищує номінальну, різницю називають *премією*. У випадку перевищення номінальної вартості над ринковою вартістю облігації виникає *дисконт*. Премія (дисконт) по облігаціях мають бути *амортизовані* протягом терміну від моменту випуску облігації до її погашення, тобто віднесені на доходи (витрати) підприємства.

Продажна ціна облігації може не співпадати з номінальною, що обумовлено *квотою* у відсотках до номінальної вартості, яка встановлюється компанією-емітентом. Випуск облігацій здійснюється за рішенням ради директорів з дозволу органів влади та за згодою акціонерів. Термін погашення облігацій може коливатися від 10 до 50 років. При продажі облігацій складається контракт, де визначені термін погашення, відсоткова ставка, строк сплати відсотків, можливість дострокового викупу, конвертації в акції або інші умови.

Платіж по облігаціях складається з:

✓ *основної суми* – погашення частини номінальної вартості облігації (для серійних облігацій);

✓ *відсотків по облігаціях* – нарахування відсотків на номінальну вартість облігації за відповідний період (півроку, рік).

Облік зобов'язань по довгострокових зобов'язаннях ведеться на реальному, балансовому, пасивному рахунку **«Довгострокові облігації до сплати»**: по кредиту відображається сума зобов'язання по випущених довгострокових облігаціях, по дебету – її погашення. Кредитове сальдо показує залишок заборгованості по випущених довгострокових облігаціях на певну дату.

У Балансі зобов'язання по довгострокових облігаціях відображається в пасиві, у розділі «Непоточні (необоротні) зобов'язання». Витрати на сплату відсотків по облігаціях відображаються у Звіті про прибутки та збитки у складі фінансових витрат.

9.2.1. Облік довгострокових облігацій, випущених (реалізованих) за номінальною вартістю

У випадку, коли облігація продається за номінальною ціною, квота становить 100%.

Приклад. 02.01.2011р. компанія «Дельта» випустила 200 облігацій номінальною вартістю \$1000 кожна, термін погашення – 10 років, умовами випуску передбачено нарахування 12% річних. Відсотки виплачуються кожні півроку (30.06 та 31.12).

У бухгалтерському обліку дана ситуація буде відображена наступним чином:

02.01.11	Випуск довгострокових облигацій	
	Дт «Грошові кошти»	\$200000,00
	(200·\$1000 = \$200000)	
	Кт «Довгострокові облигації до сплати»	\$200000,00
30.06 та	Сплачені відсотки за півріччя	
31.12		
	Дт «Фінансові витрати / Витрати на сплату відсотків по облигаціях»	\$12000,00
	Кт «Грошові кошти»	\$12000,00
	(200·\$1000·12%·6міс.)/(100%·12міс.) = \$12000	
31.12.20	Погашення облигації	
	Дт «Довгострокові облигації до сплати»	\$200000,00
	Дт «Фінансові витрати / Витрати на сплату відсотків по облигаціях»	\$12000,00
	Кт «Грошові кошти»	\$212000,00

Станом на 31.12.2011р. у фінансовій звітності компанії операції з облигаціями будуть відображені наступним чином:

Баланс:	Довгострокові зобов'язання:	
	Облигації до сплати	\$200000,00
Звіт про прибутки та збитки:		
	Фінансові витрати (витрати на сплату відсотків по облигаціях)	\$24000,00

9.2.2. Облік довгострокових облигацій, випущених зі знижкою (дисконтом)

Облигації, які реалізовані за ціною, нижчою від номінальної, називаються **облигаціями, випущеними зі знижкою (дисконтом)**. Для таких облигацій квота становить менше ніж 100%.

Сума дисконту відображається на рахунку «**Дисконт по облигаціях до сплати**» - це активний, регулюючий рахунок. Для рівномірного списання суми дисконту на витрати використовується прямолінійний метод нарахування амортизації дисконту.

Приклад. Для умов попереднього прикладу облигації реалізовані за ціною \$900 кожна.

02.01.11	Випуск довгострокових облигацій	
	Дт «Грошові кошти» (200·\$900 = \$180000)	\$180000,00
	Дт «Дисконт по облигаціях до сплати» (200·\$100 = \$20000)	\$20000,00
	Кт «Довгострокові облигації до сплати»	\$200000,00

30.06 та 31.12 Сплачені відсотки за півріччя та списана частина дисконту

<i>Дт «Фінансові витрати / Витрати на сплату відсотків по облігаціях»</i>	\$13000,00
<i>Кт «Дисконт по облігаціях до сплати» (\$20000/20 періодів = \$1000)</i>	\$1000,00
<i>Кт «Грошові кошти» (200·\$1000·12%·6міс.)/(100%·12міс.) = \$12000</i>	\$12000,00

31.12.20 Погашення облігації

<i>Дт «Довгострокові облігації до сплати»</i>	\$200000,00
<i>Дт «Фінансові витрати / Витрати на сплату відсотків по облігаціях»</i>	\$13000,00
<i>Кт «Дисконт по облігаціях до сплати»</i>	\$1000,00
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	\$212000,00

Станом на 31.12.2011р. у фінансовій звітності компанії операції з облігаціями будуть відображені наступним чином:

Баланс: Довгострокові зобов'язання:

Облігації до сплати	\$200000,00
<u>Дисконт по облігаціях до сплати</u>	<u>(\$20000,00)</u>
Облігації до сплати за мінусом недоамортизованої частки дисконту	\$180000,00

Звіт про прибутки та збитки:

Фінансові витрати (витрати на сплату відсотків по облігаціях)	\$26000,00
--	------------

9.2.3. Облік довгострокових облігацій, випущених з надбавкою (премією)

Облігації, які реалізовані за ціною, вищою від номінальної, називаються **облігаціями, випущеними з надбавкою (премією)**. Для таких облігацій квота становить більше ніж 100%.

Сума премії відображається на рахунку **«Премія по облігаціях до сплати»** - це пасивний, регулюючий рахунок. Для рівномірного віднесення суми премії на зменшення фінансових витрат використовується прямолінійний метод нарахування амортизації премії.

Приклад. Для умов попереднього прикладу облігації реалізовані за ціною \$1100 кожна.

02.01.11 Випуск довгострокових облігацій

<i>Дт «Грошові кошти» (200·\$1100 = \$220000)</i>	\$220000,00
---	-------------

	<i>Кт «Премія по облігаціях до сплати»</i>	<i>\$20000,00</i>
	<i>(200·\$100 = \$20000)</i>	
	<i>Кт «Довгострокові облігації до сплати»</i>	<i>\$200000,00</i>
30.06 та 31.12	<i>Сплачені відсотки за півріччя та списана частина премії</i>	
	<i>Дт «Фінансові витрати / Витрати на сплату відсотків по облігаціях»</i>	<i>\$11000,00</i>
	<i>Дт «Премія по облігаціях до сплати»</i>	<i>\$1000,00</i>
	<i>(\$20000/20 періодів = \$1000)</i>	
	<i>Кт «Грошові кошти»</i>	<i>\$12000,00</i>
	<i>(200·\$1000·12%·6міс.)/(100%·12міс.) = \$12000</i>	
31.12.20	<i>Погашення облігації</i>	
	<i>Дт «Довгострокові облігації до сплати»</i>	<i>\$200000,00</i>
	<i>Дт «Фінансові витрати / Витрати на сплату відсотків по облігаціях»</i>	<i>\$11000,00</i>
	<i>Дт «Премія по облігаціях до сплати»</i>	<i>\$1000,00</i>
	<i>Кт «Грошові кошти»</i>	<i>\$212000,00</i>

Станом на 31.12.2011р. у фінансовій звітності компанії операції з облігаціями будуть відображені наступним чином:

Баланс:	Довгострокові зобов'язання:	
	Облігації до сплати	<i>\$200000,00</i>
	<u>Премія по облігаціях до сплати</u>	<u><i>\$18000,00</i></u>
	Облігації до сплати з урахуванням недоамортизованої частки премії	<i>\$218000,00</i>
Звіт про прибутки та збитки:		
	Фінансові витрати	
	(витрати на сплату відсотків по облігаціях)	<i>\$22000,00</i>

9.2.4. Облік викупу облігацій і перетворення їх в акції

За умови зниження ринкових відсоткових ставок підприємству стає доцільним достроково викупити раніше випущені облігації і випустити нові з більш низькою відсотковою ставкою. Процедура відображення дострокового викупу облігацій в бухгалтерському обліку наведена на рис. 9.2.

Приклад. 02.01.2011р. компанія «Дельта» випустила 200 облігацій номінальною вартістю \$1000 кожна, термін погашення – 10 років, умовами випуску передбачено нарахування 12% річних. Облігації реалізовані за \$210000. Відсотки виплачуються кожні півроку (30.06 та 31.12). Після

шостого року компанія вирішила викупити всі раніше випущені облігації за: ситуація а) \$190000; ситуація б) \$220000.

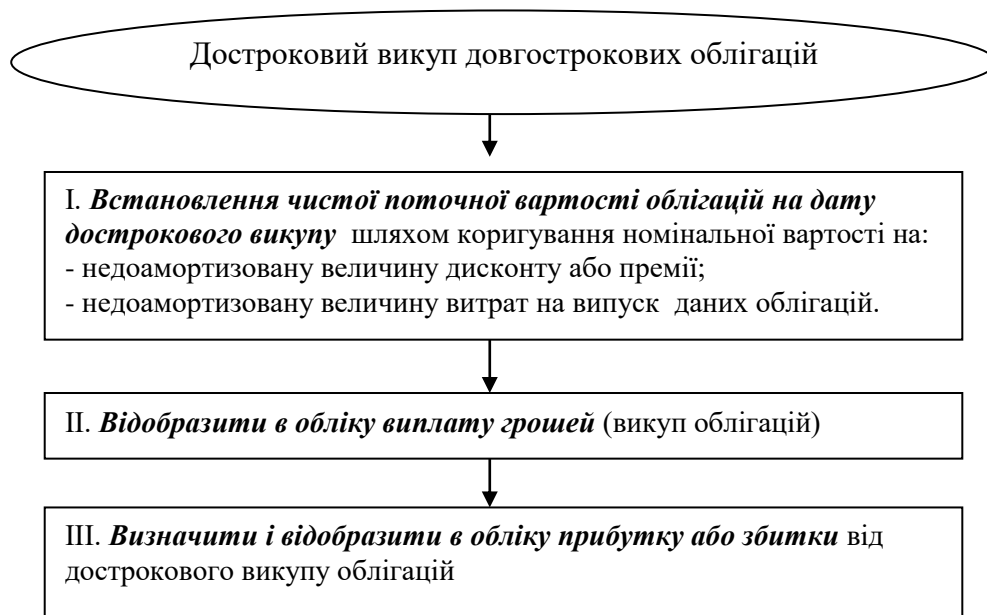


Рис. 9.2. Послідовність дій при достроковому викупі довгострокових облігацій

Сума премії, отриманої під час випуску облігацій, становить:
 $\$210000 - 200\text{шт.} \cdot \$1000 = \$10000$.

Сума премії, що списується кожного разу при виплаті процентів:
 $\$10000 / 20 \text{ періодів} = \500 .

Сума амортизованої премії на момент викупу облігацій:
 $\$500 \cdot 12 \text{ періодів} = \6000 .

Сума недоамортизованої премії на момент дострокового викупу облігацій:

$$\$10000 - \$6000 = \$4000.$$

Чиста поточна вартість облігацій на дату дострокового викупу:

Номінальна вартість	\$200000,00
<u>Недоамортизована премія по облігаціях до сплати</u>	<u>\$4000,00</u>
Облігації до сплати з урахуванням недоамортизованої частки премії	\$204000,00

До моменту викупу облігацій в бухгалтерському обліку компанії для обох ситуацій (а, б) були зроблені однакові записи:

02.01.11 Випуск довгострокових облігацій

<i>Дт</i> «Грошові кошти»	\$210000,00
<i>Кт</i> «Премія по облігаціях до сплати»	\$10000,00

Кт «Довгострокові облигації до сплати» \$200000,00

30.06 та 31.12 Сплачені відсотки за півріччя та списана частина премії

Дт «Фінансові витрати / Витрати на сплату відсотків по облигаціях» \$11500,00

Дт «Премія по облигаціях до сплати» \$500,00

Кт «Грошові кошти» \$12000,00

На дату дострокового викупу облигацій:

Ситуація а)

01.01.17 Викуп довгострокових облигацій

Дт «Довгострокові облигації до сплати» \$200000,00

Дт «Премія по облигаціях до сплати» \$4000,00

Кт «Грошові кошти» \$190000,00

Кт «Прибуток від викупу облигацій» \$14000,00

Ситуація б)

01.01.17 Викуп довгострокових облигацій

Дт «Довгострокові облигації до сплати» \$200000,00

Дт «Премія по облигаціях до сплати» \$4000,00

Дт «Збиток від викупу облигацій» \$16000,00

Кт «Грошові кошти» \$220000,00

При зростанні ринкової ціни акцій конвертовані облигації можуть бути обміняні на звичайні акції.

Правила конвертації облигацій в звичайні акції:

✓ ринкова ціна акцій та облигацій не враховується; акції відображаються за поточною вартістю конвертованих облигацій; недоамортизована премія/дисконт по облигаціях списуються;

✓ не визначається фінансовий результат від даної операції (прибуток/збиток); різниця між номінальною та поточною вартістю акцій відображається на рахунку «**Додатковий капітал**».

Приклад. Облигації кількістю 50 шт. номінальною вартістю \$1000 кожна було реалізовано за \$48000. Умовами випуску передбачено нарахування 10% річних, термін погашення – 10 років, сплата відсотків – двічі на рік (30.06 та 31.12). Після восьмого платіжного періоду всі облигації конвертовано в акції за умовами: одна облигація обмінюється на 80 звичайних акцій номінальною вартістю \$10 кожна.

Первісно облигації було випущено з дисконтом:

$$50 \text{ шт.} \cdot \$1000 - \$48000 = \$2000.$$

Сума недоамортизованого дисконту по довгострокових облигаціях на дату конвертації становить:

$$\$2000 \cdot 12 \text{ періодів} / 20 \text{ періодів} = \$1200.$$

В бухгалтерському обліку конвертацію облігацій буде відображено наступним чином:

<i>Дт «Довгострокові облігації до сплати»</i>	\$50000,00
<i>Кт «Дисконт по облігаціях до сплати»</i>	\$1200,00
<i>Кт «Акціонерний капітал (Звичайні акції)»</i>	\$40000,00
50 шт. · 80 · \$10 = \$40000	
<i>Кт «Додатковий капітал»</i>	\$8800,00

9.3. Облік довгострокових зобов'язань по векселях виданих

Довгострокові векселі мають ту ж саму природу, що й короткострокові, проте термін їх погашення складає більше одного року. Довгострокові векселі можуть бути забезпечені заставою у вигляді активів, тому їх часто використовують при придбанні дорогих необоротних активів (основних засобів).

Заборгованість по довгострокових векселях може бути погашена однією сумою при настанні терміну погашення векселя (включаючи суму відсотків) або частково погашатися по періодах протягом терміну погашення векселя. В останньому випадку відсотки нараховуються на залишок заборгованості по векселю. Сума довгострокової заборгованості по векселю відображається в пасиві Балансу:

✓ у розділі «Поточні зобов'язання» - на суму заборгованості, яка підлягає сплаті в поточному році;

✓ у розділі «Непоточні (довгострокові) зобов'язання» - на решту заборгованості, термін сплати якої перевищує один рік.

Для обліку довгострокових векселів до сплати використовується реальний, балансовий, пасивний рахунок «**Заставні векселі до сплати**». По кредиту відображається виникнення заборгованості за довгостроковим векселем, по дебету – її погашення. Кредитовий залишок показує залишок заборгованості по довгострокових векселях до сплати.

Приклад. Підприємство випустило довгостроковий вексель на суму \$100000 терміном на 3 роки під 10% річних.

Випуск довгострокового векселя

<i>Дт «Грошові кошти»</i>	\$100000,00
<i>Кт «Заставні векселі до сплати»</i>	\$100000,00

Погашення заборгованості по векселю та сплата відсотків

<i>Дт «Заставні векселі»</i>	\$100000,00
<i>Дт «Витрати на сплату відсотків»</i>	\$30000,00
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	\$130000,00

9.4. Облік довгострокових орендних зобов'язань

Відповідно до МСБО 17 «Оренда», **оренда** – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу. Взаємовідносини між орендарем та орендодавцем регламентуються договором.

Виділяють два види оренди:

➤ **фінансова оренда** – це оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди щодо володіння активом. Право власності орендарю може з часом передаватися або не передаватися;

➤ **операційна оренда** – це будь-яка інша оренда, крім фінансової.

У зарубіжній практиці найбільш поширеним є фінансовий лізинг (фінансова оренда). Умови віднесення оренди до фінансової оренди:

✓ орендодавець передає право власності на актив орендарю наприкінці строку оренди. **Строк оренди** – це невідмовний період, на який орендар уклав угоду про оренду активу, та будь-які наступні терміни, протягом яких орендар має вибір щодо подовження строку оренди активу з подальшою оплатою або без неї;

✓ орендар має право вибору придбати актив за ціною, що, як очікується, буде нижчою за справедливу вартість на дату, коли вибір може бути здійсненим, і достатньою для обґрунтованої впевненості на початку оренди в тому, що вибір буде здійснено;

✓ строк оренди становить більшу частину строку економічної експлуатації активу, навіть якщо право власності не передається. **Строк економічної експлуатації** – це:

а) або період, протягом якого очікується використання активу одним чи кількома користувачами;

б) або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, яку один або кілька користувачів очікують отримати від активу;

✓ на початку оренди теперішня вартість мінімальних орендних платежів перевищує справедливу вартість орендованого активу;

✓ орендовані активи мають такий особливий характер, що тільки орендар може використовувати їх без значних модифікацій.

Фінансовий лізинг є вигідним для всіх учасників: *продавець* (постачальник) реалізує актив, отримавши повну оплату за нього; *орендодавець* – отримує доходи у вигляді відсотків; *орендар* – отримує в користування актив із відносно незначними початковими вкладеннями.

За умови фінансового лізингу орендар обліковує орендовані активи та зобов'язання за ними, а також нараховує амортизацію орендованих активів за методом, який застосовується для об'єктів відповідної групи необоротних активів. Періодичні платежі протягом терміну оренди складаються з відсотків та виплати основного боргу.

У балансі основні засоби, отримані на умовах фінансового лізингу, відображаються у розділі «Непоточні (необоротні) активи», зобов'язання по фінансовому лізингу – у розділі «Непоточні (довгострокові) зобов'язання». Частка лізингових платежів, що підлягає сплаті у поточному році, показується у розділі «Поточні (короткострокові) зобов'язання».

За умови *операційної оренди* право власності на орендоване майно залишається за орендодавцем. Орендар відображає в орендну плату в складі своїх операційних витрат.

Приклад. Підприємство «Дека» орендувало на три місяці автомобіль. Сума орендних платежів складає \$300 щомісячно.

У бухгалтерському обліку фірми «Дека» протягом трьох місяців робитимуться записи:

<i>Нараховані та сплачені орендні платежі</i>	
<i>Дт «Витрати на оренду»</i>	\$300,00
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	\$300,00

9.5. Облік зобов'язань по пенсійних виплатах

Питання обліку та звітності щодо програм пенсійного забезпечення регламентується МСБО 19 «Виплати працівникам» та МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення».

МСБО 26 розрізняє два види програм з пенсійного забезпечення: програми з визначеним внеском і програми з визначеними виплатами (рис. 9.3).

Облік пенсійних зобов'язань ведеться на реальному, балансовому, пасивному рахунку **«Заборгованість з пенсійних зобов'язань»**. По кредиту відображається виникнення пенсійних зобов'язань, по дебету – їх погашення.

На суму нарахованого та перерахованого зобов'язання до пенсійного фонду робиться запис:

<i>Нараховано суму пенсійного забезпечення</i>	
<i>Дт «Витрати на пенсійне забезпечення»</i>	
<i>Кт «Заборгованість з пенсійних зобов'язань»</i>	

<i>Погашення заборгованості перед пенсійним фондом</i>	
<i>Дт «Заборгованість з пенсійних зобов'язань»</i>	
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	

Заборгованість з пенсійних зобов'язань відображається в Балансі як короткострокова або довгострокова залежно від умов програм пенсійного забезпечення, застосовуваних на підприємстві.

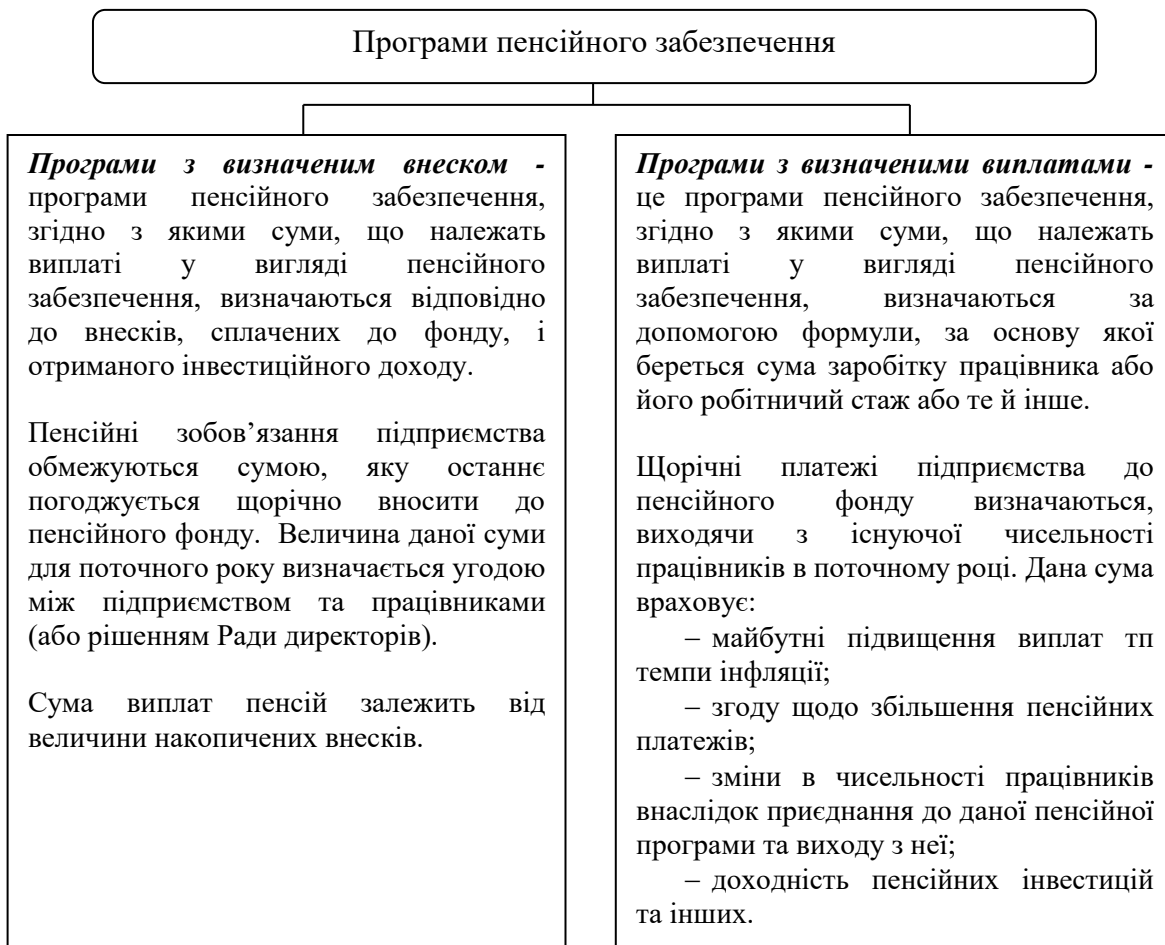


Рис. 9.3. Види програм пенсійного забезпечення

ТЕМА 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ І РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ В ТОВАРИСТВАХ І КОРПОРАЦІЯХ

Питання до теми:

- 10.1. Економічна сутність та класифікація власного капіталу
- 10.2. Облік капіталу одноосібного власника
- 10.3. Облік власного капіталу і розподіл прибутку в товариствах
- 10.4. Облік формування і розподіл прибутку в корпораціях:
 - 10.4.1. Порядок створення корпорацій
 - 10.4.2. Облік випуску (продажу) звичайних та привілейованих акцій
 - 10.4.3. Облік викупу власних акцій
 - 10.4.4. Облік конвертації привілейованих акцій у звичайні
 - 10.4.5. Нарахування та облік розрахунків по дивідендах
 - 10.4.6. Облік розщеплення акцій
- 10.5. Облік податку на прибуток та розподілу прибутків корпорації

10.1. Економічна сутність та класифікація власного капіталу

Відповідно до п.49 Концептуальної основи бухгалтерського обліку, *власний капітал* – це залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

Власний капітал поділяється на підкласи. Зокрема, п.65 Концептуальної основи дозволяється виокремлення в акціонерному капіталі: коштів, внесених акціонерами; нерозподіленого прибутку; резервів, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку; резервів, які відображають коригування збереженого капіталу.

Сума, за якою власний капітал відображається в балансі, залежить від оцінки активів та зобов'язань. Як правило, сукупна сума власного капіталу не відповідає ні сукупній ринковій вартості акцій підприємства, ні сумі, яку можна отримати від продажу чистих активів підприємства.

Основні джерела формування власного капіталу підприємства наведені на рис. 10.1.

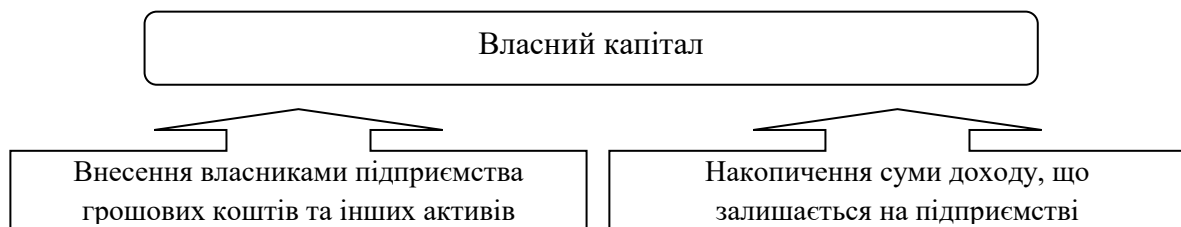


Рис. 10.1. Джерела формування власного капіталу

Порядок надання інформації про зміни у власному капіталу у фінансовій звітності та методичні підходи щодо обліку власного капіталу регламентуються МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації».

10.2. Облік капіталу одноосібного власника

Індивідуальне приватне підприємство належить одній особі (власнику), при цьому на ньому можуть працювати наймані особи.

Відповідно до принципу автономності, діяльність та власність підприємства як юридичної особи розглядаються окремо від діяльності та власності його власника. Домінування приватного підприємництва спостерігається у США та країнах Європейського співтовариства. Основні переваги та недоліки приватного підприємництва наведені у табл. 10.1.

Таблиця 10.1. Переваги та недоліки індивідуальних приватних підприємств

<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
<i>Легкість заснування</i> – не потрібні спеціальні дозволи державних органів влади (за винятком деяких професій)	<i>Обмежені фінансові можливості</i> – неможливість випуску цінних паперів (акцій, облігацій)
<i>Конфіденційність</i> – звіти приватних фірм не підлягають обов’язковому оприлюдненню	<i>Необмежена відповідальність власника фірми</i> – власник відповідає за борги фірми всім своїм майном
<i>Пряме оподаткування</i> – прибуток фірми оподатковується як дохід власника, ставка податку може бути нижчою, ніж для корпорацій	<i>Недовговічність справи</i> через слабку конкурентоспроможність та залежність від кваліфікації та управлінських здібностей однієї особи

В бухгалтерському обліку індивідуального приватного підприємства можливі наступні записи щодо обліку операцій з власним капіталом:

1. *Внески власника при заснуванні фірми*

Дт «Грошові кошти»

Дт «Запаси», «Товари»

Дт «Основні засоби», «Нематеріальні активи»

Кт «Капітал власника»

2. *Збільшення власного капіталу за рахунок накопичення прибутку*

Дт «Нерозподілений прибуток»

Кт «Капітал власника»

3. Вилучення частки капіталу для фінансування особистих потреб власника

Дт «Капітал власника»

Кт «Вилучення капіталу»

10.3. Облік власного капіталу і розподіл прибутку в товариствах

Товариство – це система взаємовідносин між двома або більше партнерами, в межах якої вони погодились поділяти ризик і винагороду від спільного ведення бізнесу [6, с. 348]. Відомості про партнерів (засновників) товариства, їх права та обов’язки, внески до статутного капіталу, порядок розподілу доходів та покриття зобов’язань, припинення діяльності товариства визначаються у договорі товариства. Характерні риси товариства наведені на рис. 10.2

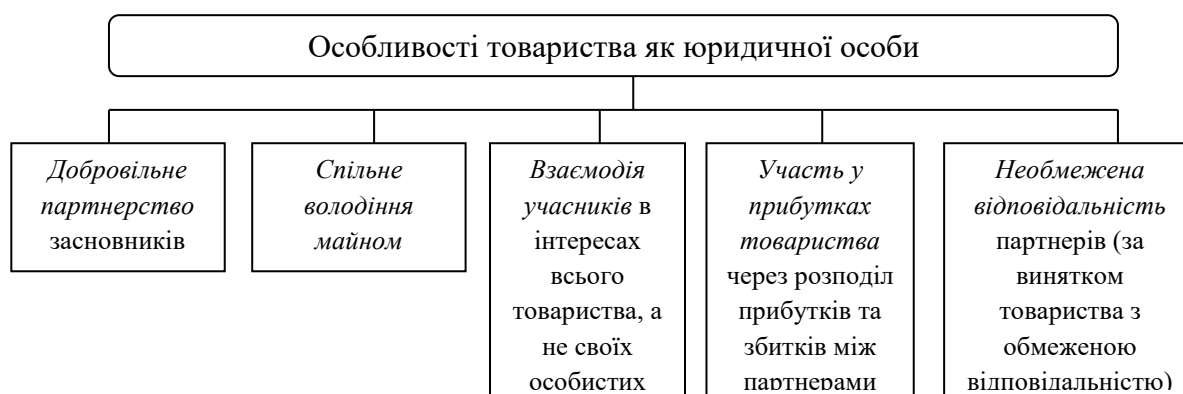


Рис. 10.2. Особливості товариства як форми організації бізнесу

Переваги та недоліки товариства наведені у табл. 10.2

Таблиця 10.2. Переваги та недоліки товариства

Переваги	Недоліки
<i>Легкість заснування – створення та ліквідація не потребує дотримання значної кількості законів та правил як для корпорацій</i>	<i>Потенційні можливості конфліктів між учасниками</i>
<i>Не обкладається податком на прибуток – прибуток розподіляється між учасниками, які сплачують податок з доходів</i>	<i>Необмежена відповідальність учасників – партнери відповідають за борги фірми всім своїм майном</i>
<i>Диверсифікація діяльності</i>	<i>Труднощі з передачею права власності</i>
<i>Більш ймовірна тривалість існування, ніж в індивідуальних приватних підприємствах</i>	<i>Відповідальність всіх партнерів за недоліки внаслідок дій одного з них</i>

Для обліку власного капіталу використовується реальний, балансовий, пасивний рахунок «*Капітал власника*», для кожного із партнерів відкривається окремий аналітичний рахунок. По кредиту відображається збільшення власного капіталу кожного учасника, по дебету – зменшення.

Типові записи при створенні товариства та поповненні його капіталу

1. Внески учасників при заснуванні товариства

Дт «Грошові кошти»

Дт «Запаси», «Товари»

Дт «Основні засоби», «Нематеріальні активи»

Кт «Капітал власника»

2. Збільшення власного капіталу за рахунок накопичення прибутку

Дт «Зведений рахунок фінансових результатів»

Кт «Капітал власника»

Початкові внески засновників при створенні товариства реєструються в спеціальному Журналі (окремо по кожному засновнику). Внески у вигляді матеріальних цінностей оцінюються за справедливою вартістю на дату передачі активів у власність товариства, що фіксується у договорі.

Умови розподілу прибутку товариства між засновниками визначаються договором. На суму винагороди засновникам за роботу та вкладені кошти (як і в одноосібних приватних підприємствах) зменшується власний капітал підприємства:

Вилучення частки капіталу для фінансування особистих потреб власників

Дт «Капітал власника»

Кт «Вилучення капіталу»

При ліквідації товариства частина активів, необхідна для погашення заборгованості, реалізується, а решта – розподіляється між партнерами. Проте реалізація активів товариства може бути здійснена з прибутком або зі збитком.

10.4. Облік формування і розподіл прибутку в корпораціях

Корпорація - це зареєстроване певним чином підприємство, створене для здійснення комерційної або виробничої діяльності, яке має права юридичної особи та капітал, розділений на акції. Акціями засвідчується

право власності в корпорації, ними можуть володіти як фізичні, так і юридичні особи — акціонери.

Переваги та недоліки корпорацій наведені у табл. 10.3.

Таблиця 10.3. Переваги та недоліки корпорацій

<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
<i>Обмежена відповідальність акціонерів – лише в межах частки капіталу, що їм належить (а не всім своїм майном)</i>	<i>Вимога відкритості інформації спонукає менеджерів до «прикрашання» фінансової звітності з метою покращення фінансових показників, та робить корпорацію вразливою для конкурентів</i>
<i>Мобілізація значних обсягів капіталу</i>	<i>Більш жорстке державне регулювання та контроль</i>
<i>Проста система передачі права власності</i>	<i>Подвійність оподаткування (оподаткування прибутку корпорації та дивідендів акціонерів)</i>
<i>Професійне управління</i>	
<i>Тривалість існування</i>	

Акціонери обирають Раду директорів, яка призначає вищих посадових осіб (адміністрацію) для втілення в життя політики корпорації. За обсягами діяльності корпорації домінують у діловому світі.

Капітал власників корпорації відображається в Балансі у розділі «Капітал і резерви», окремо відображаються усі його головні складові; номінальна вартість акцій; кількість випущених акцій; додатковий капітал, внесений понад номінальну вартість акцій.

Акціонерний капітал формується за рахунок:

✓ *коштів інвесторів* – шляхом реалізації акцій;

✓ *прибутку, отриманого від господарської діяльності корпорації* та не розподіленого між акціонерами.

Максимальна кількість акцій, яка може бути випущена корпорацією, зазначається в її статуті як *оголошена кількість акцій*. Володіння акцією дає право на отримання пропорційної частки прибутку компанії у вигляді дивідендів. При ліквідації корпорації акціонери мають право на отримання частки її активів пропорційно вартості акцій, якими вони володіють, але лише після задоволення претензій кредиторів.

Розрізняють акції двох видів (рис. 10.3).

10.4.1. Порядок створення корпорацій

Корпорації – це організаційна форма бізнесової діяльності, основана на акціонерному капіталі. Корпорація як юридична особа існує незалежно від своїх власників. Корпорації (акціонерні компанії) можуть бути відкритого і закритого типу. Державне регулювання створення корпорацій характерне для більшості зарубіжних країн (комісія з цінних паперів і

фондового ринку). Для створення корпорації подається заява державному органу на рівні штату та статут (договір).

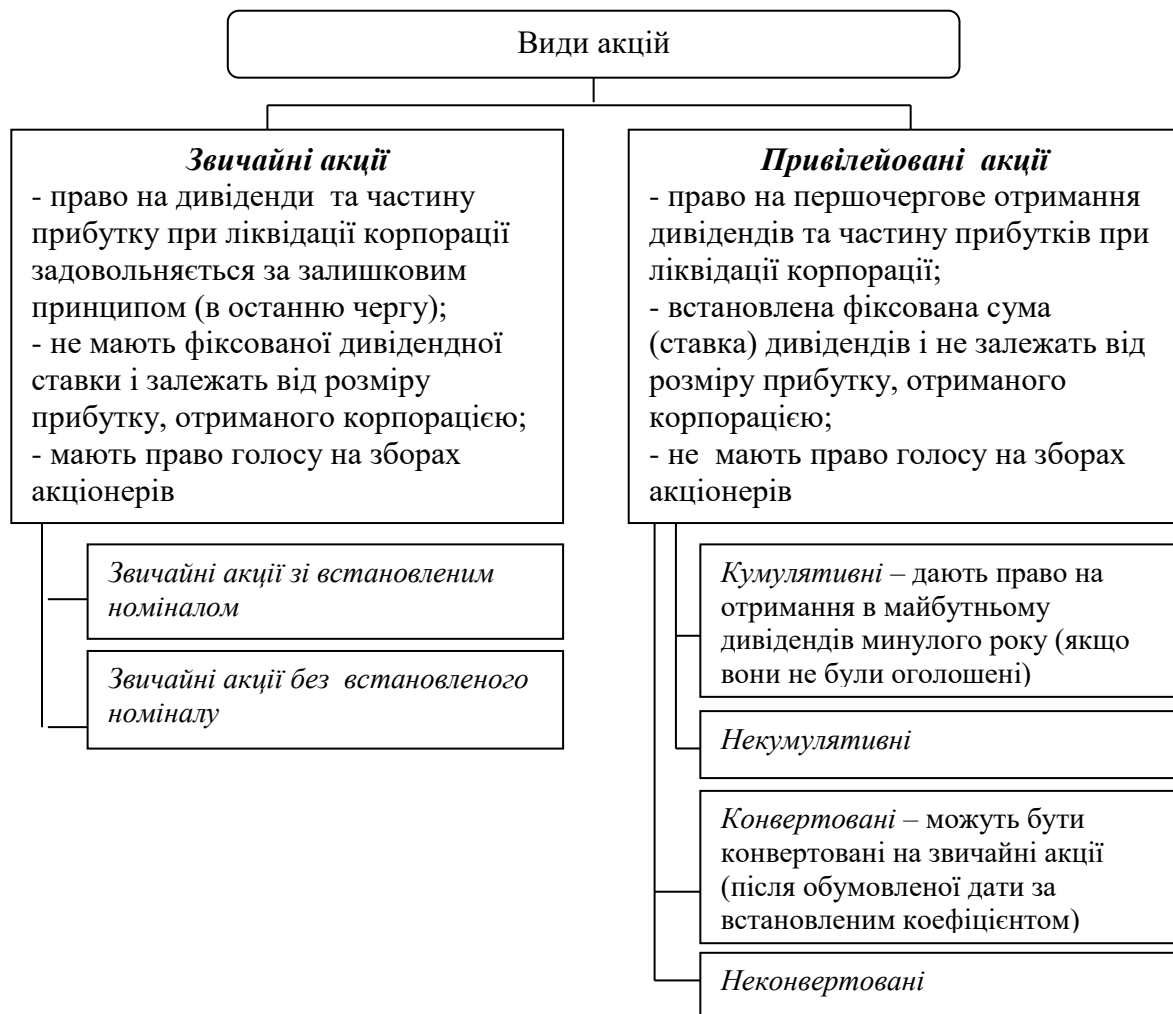


Рис. 10.3. Класифікація акцій

Після затвердження (схвалення) установчих документів компанія одержує право на підприємницьку діяльність. Після отримання дозволу регулюючого органу на випуск відповідної кількості акцій, корпорація має право на їх випуск. Всі дозволені до випуску акції поділяються на випущені та не випущені (рис. 10.4).

На загальних зборах акціонерів обирається рада директорів. Рада директорів обирає (наймає) адміністрацію, визначає політику компанії – її стратегію і тактику, об'являє дивіденди. Адміністрація здійснює управління компанією, втілює в життя розроблену політику. Акціонери беруть участь в управлінні корпорацією під час річних зборів.

У США корпорація може реєструватись за адресою фактичного місцезнаходження, або в штаті з найсприятливішими умовами щодо оподаткування, отримавши попередньо ліцензію.

У процесі створення корпорації виникають організаційні витрати: гонорари (оплата послуг) юристам за складання установчих документів,

внески державі, вартість друкування акціонерних сертифікатів тощо.

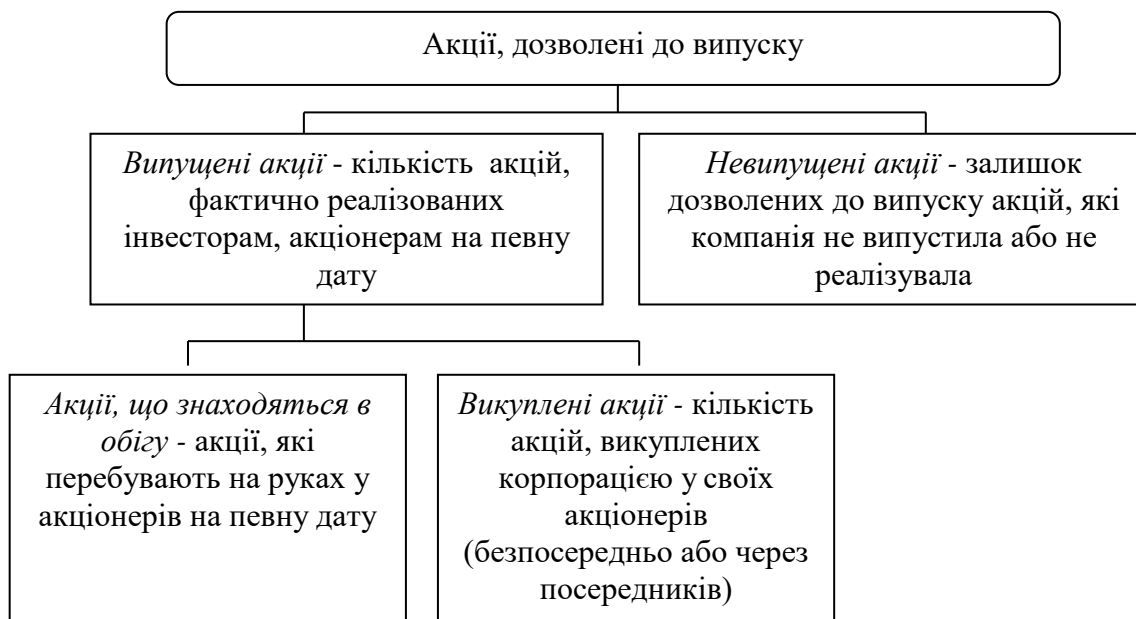


Рис. 10.4. Розподіл акцій, дозволених до випуску

Дані витрати можуть відображатися одним з двох способів:

✓ зменшення вкладеного капіталу (відповідно до МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»)

На суму фактично понесених організаційних витрат

Дт «Додатковий капітал» (або у разі відсутності чи недостатнього сальдо на цьому рахунку

Дт «Нерозподілений прибуток»)

Кт «Грошові кошти»

✓ віднесення зазначених витрат до нематеріальних активів і списання на витрати через нарахування амортизації (у США за стандартом бухгалтерського обліку дозволяється амортизувати організаційні витрати впродовж сорока років. Водночас податковим законодавством дозволяється амортизувати їх впродовж п'яти років. Виходячи з цього, в практиці корпорації списують (амортизують) організаційні витрати найчастіше за 5 років).

10.4.2. Облік випуску (продажу) простих та привілейованих акцій

Акції можуть бути з номінальною та без номінальної вартості (рис. 10.5). Порядок відображення випуску (реалізації) акцій в бухгалтерському обліку однаковий для простих та привілейованих акцій (відкриваються лише окремі

аналітичні субрахунки). Випущені акції обліковуються на реальному, балансовому, пасивному рахунку **«Акціонерний капітал»**:

- акції з номінальною вартістю – на їх номінальну вартість;
- акції без номінальної, але з оголошеною вартістю – на їх оголошену вартість;
- акції без номінальної та без оголошеної вартості – на вартість їх реалізації.

Для акцій з номінальною вартістю та акцій без номінальної, але з оголошеною вартістю різниця між їх номінальною (оголошеною) вартістю та ціною реалізації відображається на реальному, балансовому, пасивному рахунку **«Додатковий капітал»**.

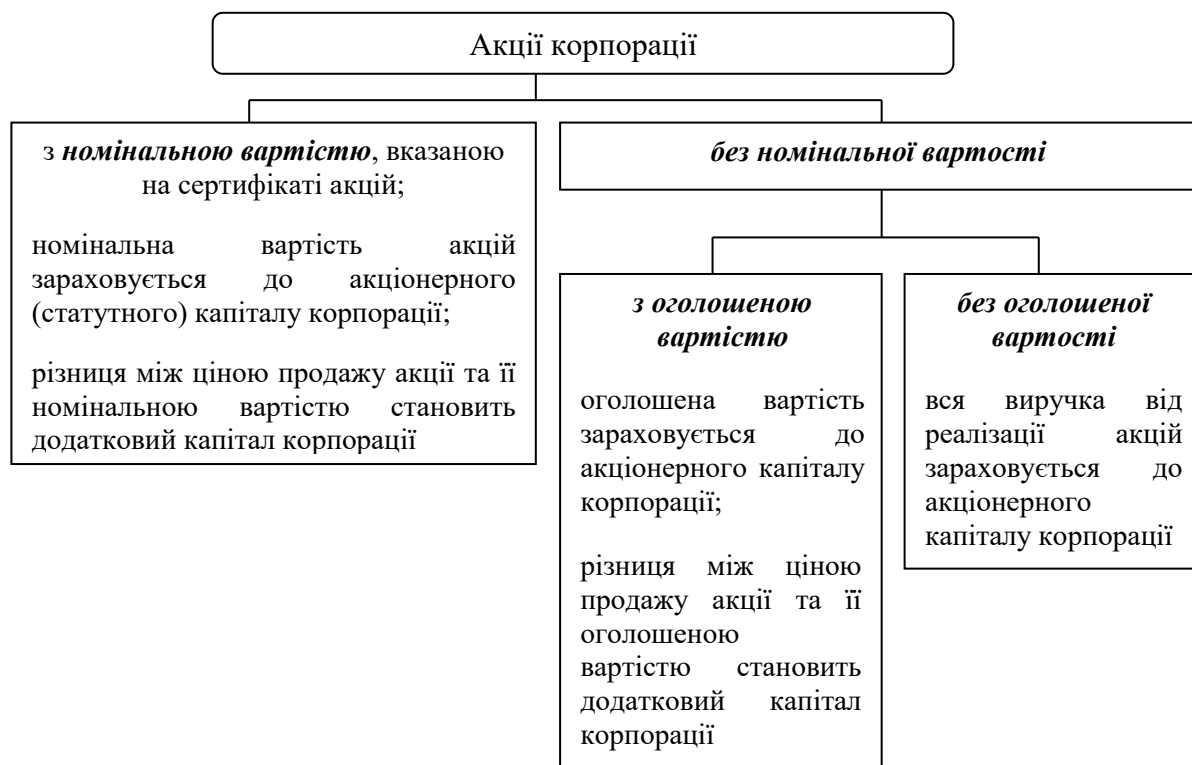


Рис. 10.5. Формування акціонерного капіталу залежно від виду акцій

За відсутності достатньої суми на рахунку «Додатковий капітал» сума дисконту (негативної різниці між ціною продажу акцій та їх номінальною або оголошеною вартістю) списується в дебет рахунка «Нерозподілений прибуток». Проте у більшості країн продаж простих акцій нижче номінальної їхньої вартості заборонений.

Випущені акцію можуть бути оплачені не лише грошовими коштами, але й будь-якими іншими активами. У такому випадку будуть зроблені записи:

*Дт «Основні засоби», «Товари», «Запаси», «Нематеріальні активи»
Кт «Акціонерний капітал»*

Рахунки для обліку акціонерного та додаткового капіталу від звичайних та привілейованих акцій ведуться окремо. В Балансі у складі акціонерного капіталу привілейовані акції показуються першими, що пояснюється їх перевагами у виплаті дивідендів та в розподілі майна при ліквідації корпорації.

10.4.3. Облік викупу власних акцій

Викуплені власні акції – це акції корпорації, які були раніше випущені, повністю оплачені, а потім викуплені нею, але не анульовані (тобто не вилучені з обігу). Викуп акцій призводить до одночасного зменшення активів компанії та її акціонерного капіталу.

Для обліку викуплених акцій застосовують балансовий, регулюючий, контрпасивний рахунок «**Викуплені власні акції**». По дебету рахунку відображається собівартість викуплених власних акцій, по кредиту її списання в результаті продажу акцій або їх анулювання.

У подальшому викуплені власні акції можуть бути повторно реалізовані (через біржу або своїм працівникам) або анульовані.

Відповідно до МСБО 32, викуплені власні акції відображаються в Балансі за фактичною собівартістю як вирахування з власного капіталу. При цьому прибуток або збиток від продажу, випуску або анулювання власних викуплених акцій у Звіті про прибутки та збитки не відображається, а показується як зміни в капіталі, тобто відноситься на рахунок «Додатковий капітал» або «Нерозподілений прибуток» (у випадку недостатності попередньо накопиченого додаткового капіталу).

Приклад. Корпорація прийняла рішення при викуп 1000 власних акцій. Дані акції мають номінальну вартість \$15, первісно були реалізовані по \$20 (тобто «Додатковий капітал» від їх випуску становить $(\$20 - \$15) \cdot 1000 \text{ шт.} = \5000).

15.03.2011р. акції викуплено по \$18 кожна, плата послуг посередників становить \$700.

25.04.2011р. 200 акцій, викуплених раніше, реалізовані по \$25.

30.05.2011р. 100 акцій, викуплених раніше, реалізовані по \$13.

15.06.2011р. решту викуплених власних акцій анульовано.

У бухгалтерському обліку корпорації наведена ситуація буде відображена наступним чином:

Реалізовані 1000 акцій по \$20 (номінальна вартість \$15)

<i>Дт</i> «Грошові кошти»	\$20000,00
<i>Кт</i> «Додатковий капітал»	\$5000,00
<i>Кт</i> «Акціонерний капітал»	\$15000,00

15.03.11	Викуплені 1000 акцій по \$18 (послуги посередників \$700)	
	Дт «Викуплені власні акції»	\$18700,00
	(1000 · \$18 + \$700 = \$18700,00)	
	Кт «Грошові кошти»	\$18700,00
25.04.11.	Реалізовані 200 викуплених власних акцій по \$25	
	Дт «Грошові кошти»	\$5000,00
	Кт «Викуплені власні акції»	\$3740,00
	($\$18700 / 1000_{\text{шт.}} \cdot 200_{\text{шт.}} = \3740)	
	Кт «Додатковий капітал»	\$1260,00
30.05.11	Реалізовані 100 викуплених власних акцій по \$13	
	Дт «Грошові кошти»	\$1300,00
	Дт «Додатковий капітал»	\$570,00
	Кт «Викуплені власні акції»	\$1870,00
	($\$18700 / 1000_{\text{шт.}} \cdot 100_{\text{шт.}} = \1870)	
15.06.11	Анульовано 700 викуплених власних акцій	
	Дт «Акціонерний капітал»	\$10500,00
	($700 \cdot \$15 = \$10500,00$)	
	Дт «Додатковий капітал»	\$2590,00
	($\$13090 - \$10500 = \$2590,00$)	
	Кт «Викуплені власні акції»	\$13090,00
	($\$18700 / 1000_{\text{шт.}} \cdot 700_{\text{шт.}} = \13090)	

10.4.4. Облік конвертації привілейованих акцій у звичайні

Привілейовані конвертовані акції можуть мати право конвертації у звичайні акції, що робить їх привабливішими для інвесторів. Переведення привілейованих у звичайні акції здійснюється за встановленими у договорі умовами. Власники привілейованих акцій здійснюють їх конвертацію у звичайні за умови зростання дивідендів та ринкових цін на останні.

Різниці, що виникають при конвертації акцій, отримані за рахунок різниці між їх номінальними вартостями, списуються на рахунок «Додаткового капіталу» (у випадку його недостатності – «Нерозподілений прибуток»).

Приклад. Корпорація випустила 1000 привілейованих конвертованих акцій номінальною вартістю \$150 кожна. Умовами конвертації передбачено: 1 привілейована акція конвертується у 5 звичайних акцій номінальною вартістю \$25 кожна. Ринкова ціна звичайної акції на момент випуску – \$27 кожна, через місяць ринкова ціна звичайної акції зросла до \$35.

На момент випуску інвестори мають капітал по привілейованих

акціях: $1000 \text{ шт.} \cdot \$150 = \150000 . Якщо вони конвертують їх у звичайні акції, їх капітал становитиме: $1000 \text{ шт.} \cdot 5 \cdot \$27 = \$135000$ (оскільки ринкова ціна звичайних акцій $\$27$ вище за їх номінальну вартість). Таким чином, на момент випуску акцій інвесторам не має сенсу конвертувати привілейовані акції у звичайні.

Через місяць ринкові ціни звичайних акцій суттєво зросла - інвесторам доцільно конвертувати привілейовані акції у звичайні.

<i>Дт «Акціонерний капітал / Привілейовані акції»</i>	<i>\$150000,00</i>
<i>Кт «Акціонерний капітал / Звичайні акції»</i>	<i>\$125000,00</i>
<i>(1000 шт. \cdot 5 \cdot $\\$25 = \\125000)</i>	
<i>Кт «Додатковий капітал / Звичайні акції»</i>	<i>\$25000,00</i>
<i>(\$150000 - \$125000 = \$25000)</i>	

У випадку, коли привілейовані акції первісно були продані за ціною вищою, ніж номінальна вартість, то при їх конвертації у звичайні акції необхідно списати і додатковий капітал від привілейованих акцій.

Приклад. За умови попереднього прикладу привілейовані акції за номінальною вартістю в $\$150000$ первісно були реалізовані за $\$155000$.

Тоді бухгалтерські записи при конвертації привілейованих акцій в прості дещо зміняться:

Випущені і реалізовані 1000 привілейованих акцій

<i>Дт «Грошові кошти»</i>	<i>\$155000,00</i>
<i>Кт «Акціонерний капітал / Привілейовані акції»</i>	<i>\$150000,00</i>
<i>Кт «Додатковий капітал / Привілейовані акції»</i>	<i>\$5000,00</i>

Конвертовано привілейовані акції у звичайні

<i>Дт «Акціонерний капітал / Привілейовані акції»</i>	<i>\$150000,00</i>
<i>Дт «Додатковий капітал / Привілейовані акції»</i>	<i>\$5000,00</i>
<i>Кт «Акціонерний капітал / Звичайні акції»</i>	<i>\$125000,00</i>
<i>Кт «Додатковий капітал / Звичайні акції»</i>	<i>\$30000,00</i>

При відображенні конвертації акцій ринкова вартість як звичайних, так і привілейованих акцій на момент здійснення операції не враховується і не відображається, оскільки обмін акцій здійснюється всередині самої корпорації і жодних додаткових активів, еквівалентних ринковим цінам, не надходить.

10.4.5. Нарахування та облік розрахунків по дивідендах

Дивіденди – це частина прибутку корпорації, яка розподіляється між її акціонерами. Рішення про виплату дивідендів приймає рада директорів,

керуючись необхідністю збереження оптимального співвідношення між зростанням доходів акціонерів і фінансуванням корпорації для її подальшого розвитку. Дивіденди мають бути оголошені Радою директорів до того часу, як вони можуть бути сплачені.

З виплатою дивідендів пов'язано три дати:

1) **дата оголошення радою директорів** — з цієї дати виникає зобов'язання корпорації перед акціонерами по виплаті дивідендів;

2) **дата реєстрації** — право отримати дивіденди мають лише власники акцій, зареєстровані на дату реєстрації (записи на бухгалтерських рахунках не здійснюються);

3) **дата виплати дивідендів** — дата фактичної виплати дивідендів зареєстрованим акціонерам.

Джерелом виплати дивідендів є нерозподілений прибуток корпорації. Облік нарахованих дивідендів здійснюється на реальному, балансовому, пасивному рахунку «**Дивіденди до сплати**». Дивіденди можуть виплачуватись щоквартально, один раз на півроку або один раз на рік.

Приклад. 25.02.2011р. корпорація оголосила про виплату дивідендів на звичайні акції за 2010 рік. Розмір дивідендів – \$0,50 на кожен акцію. Кількість акцій – 100000 шт., номінальна вартість кожної \$100. 15.03.2011р. відбулася реєстрація акціонерів. 28.03.2011р. виплачено дивіденди.

25.02.11 Нараховані (оголошені) дивіденди

<i>Дт «Нерозподілений прибуток»</i>	\$50000,00
<i>Кт «Дивіденди до сплати»</i>	\$50000,00
(100000 · \$0,50 = \$50000)	

15.03.11 Реєстрація акціонерів

28.03.11 Виплачено дивіденди

<i>Дт «Дивіденди до сплати»</i>	\$50000,00
<i>Кт «Грошові кошти»</i>	\$50000,00

Виплата дивідендів можлива:

- грошима;
- іншими активами - майнові дивіденди, що обліковуються за ринковою вартістю активів, які передаються (на дату оголошення дивідендів має бути здійснена переоцінка даних активів з відображенням різниці між їх ринковою та обліковою вартістю на рахунку «Прибуток / збиток від переоцінки»);
- акціями корпорації.

При виплаті дивідендів акціями здійснюється пропорційний розподіл додаткових власних акцій корпорації між існуючими акціонерами, що

призводить до зниження балансової вартості однієї акції через збільшення кількості акцій при незмінному розмірі капіталу. Частка кожного акціонера у власному капіталі корпорації не змінюється.

Виплата дивідендів акціями відображається за їх ринковими цінами на дату оголошення дивідендів (їх ціна не повинна бути нижчою за номінальну чи оголошену вартість).

Приклад. Корпорація 25.02.2011р. оголосила дивіденди з виплатою акціями в розмірі 3% циркулюючих звичайних акцій. На дату оголошення дивідендів акціонерний капітал корпорації становив:

Звичайні акції: 100000 шт. за номінальною вартістю \$100 (Ринкова вартість \$105 за акцію)	\$10000000
<u>Нерозподілений прибуток</u>	<u>\$500000</u>
Разом	\$10500000

Кількість акцій, що мають бути додатково випущені в обіг:

$$100000 \text{ шт.} \cdot 3\% / 100\% = 3000 \text{ шт.}$$

Ринкова ціна випущених акцій:

$$3000 \text{ шт.} \cdot \$105 = \$315000.$$

25.02.11 Нараховані (оголошені) дивіденди

<i>Дт «Нерозподілений прибуток»</i>	\$315000,00
<i>Кт «Акціонерний капітал / Звичайні акції до розподілу»</i> (3000шт. · \$100 = \$300000).	\$300000,00
<i>Кт «Додатковий капітал / Звичайні акції»</i> (3000шт. · \$5 = \$15000).	\$15000,00

15.03.11 Реєстрація акціонерів

28.03.11 Виплачено дивіденди

<i>Дт «Акціонерний капітал / Звичайні акції до розподілу»</i>	\$300000,00
<i>Кт «Акціонерний капітал / Звичайні акції»</i>	\$300000,00

Рахунок «**Акціонерний капітал: звичайні акції до розподілу**» – це рахунок акціонерного капіталу, а не заборгованості. Він переноситься в баланс (якщо баланс буде складено до випуску цих оголошених акцій) як додаток до статутного капіталу. Таким чином, дивіденди виплачені акціями, змінюють структуру власного капіталу: частина нерозподіленого прибутку переходить до Акціонерного капіталу, проте загальна сума власного капіталу корпорації не змінюється. Методика відображення дивідендів за привілейованими акціями аналогічна методиці обліку дивідендів за звичайними акціями.

10.4.6. Облік розщеплення акцій

Розщеплення акцій – це збільшення кількості випущених акцій з пропорційним зменшенням їх номінальної або оголошеної вартості за одну акцію. Розщеплення акцій здійснюється з метою зробити їх більш доступними для дрібних інвесторів.

Приклад. Корпорація має дозвіл на випуск 50000 звичайних акцій. Випущено 20000 акцій номінальною вартістю \$200 кожна. Ринкова вартість кожної акції зросла до \$500.

Корпорація прийняла рішення розділити одну акцію на дві.

Таким чином, кількість акцій, що знаходиться в обігу збільшиться удвічі, проте номінальна вартість кожної акції (відповідно і ринкова) знизиться удвічі. Загальна сума капіталу корпорації не зміниться.

Операція розщеплення акцій бухгалтерськими проводками не відображається. На рахунку «Акціонерний капітал / Звичайні акції» буде внесено зміни про кількість та номінальну вартість акцій:

Власний капітал (до розщеплення акцій)

Акціонерний капітал (звичайні акції - 20000 шт., номінальна вартість \$200)	\$4000000
<u>Нерозподілений прибуток</u>	<u>\$100000</u>
Разом	\$4100000

Власний капітал (після розщеплення акцій)

Акціонерний капітал (звичайні акції - 40000 шт., номінальна вартість \$100)	\$4000000
<u>Нерозподілений прибуток</u>	<u>\$100000</u>
Разом	\$4100000

Якщо кількість розщеплених акцій перевищує кількість акцій, дозволених до випуску, то рада директорів повинна одержати дозвіл на випуск додаткової кількості акцій на момент їх розщеплення. Розщеплені акції розподіляються між існуючими акціонерами пропорційно частці кожного з них в капіталі корпорації.

10.5. Облік податку на прибуток та розподілу прибутків корпорації

Особливості податкової системи кожної країни визначаються та регулюються її внутрішнім законодавством. Як правило, у будь-якій країні фінансовий результат діяльності підприємств підлягає оподаткуванню. Водночас, у більшості країн існують певні розбіжності між нормами бухгалтерського та податкового законодавства щодо визначення об'єкту оподаткування податком на прибутки, що призводить до виникнення

відстрочених податкових активів та зобов'язань.

У світовій практиці поширена авансова система виплат податку на прибуток у державний та місцевий бюджети, яка встановлюється державою: протягом року (як правило, щоквартально) сплачуються авансові внески щодо податку на прибуток, а в кінці року, виходячи з фактичної суми одержаного прибутку, скоригованого для цілей оподаткування, остаточно визначається сума податку на прибуток.

В бухгалтерському обліку здійснюються наступні записи:

Авансові виплати податку на прибуток протягом звітного періоду

Дт «Розрахунки з бюджетом / Розрахунки з бюджетом щодо податку на прибуток»

Кт «Грошові кошти»

Наприкінці року річну суму податку на прибуток відносять на витрати

Дт «Витрати по податку на прибуток»

Кт «Розрахунки з бюджетом / Розрахунки з бюджетом щодо податку на прибуток»

Сума прибутку після сплати податку становить чистий прибуток корпорації, що залишається в її розпорядженні. Чистий прибуток може бути використано на:

- ✓ виплату дивідендів та на інші цілі, передбачені статутом корпорації;
- ✓ створення спеціальних резервів: фінансового (легального) резерву, статутного резерву, деяких факультативних резервів тощо.

Розмір фінансового (легального) резерву регулюється державою. Інші резерви створюються згідно зі статутом та за рішенням загальних зборів акціонерів. Невикористаний прибуток перераховується на рахунок «Нерозподілений прибуток» і складає частину власного капіталу корпорації.

За результатом розподілу чистого прибутку звітного періоду роблять наступні бухгалтерські записи:

Дт «Фінансовий результат звітного періоду»

Кт «Легальний (обов'язковий) резерв»

Кт «Статутний резерв»

Кт «Інші резерви»

Кт «Нерозподілений прибуток»

У деяких випадках корпорація може реінвестувати всю суму чистого прибутку з метою розширення своєї діяльності.

ТЕМА 11. ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Питання до теми:

- 11.1. Мета і завдання управлінського обліку
- 11.2. Класифікація витрат в управлінському обліку
- 11.3. Системи обліку витрат і калькулювання собівартості:
 - 11.3.1. Система обліку витрат по повних виробничих витратах
 - 11.3.2. Система обліку витрат по змінних витратах
 - 11.3.3. Принципи розрахунку ціни на базі двох систем обліку витрат
- 11.4. Калькуляція собівартості продукту за місцями виникнення витрат:
 - 11.4.1. Принципи калькуляції виробничих витрат
 - 11.4.2. Позамовний метод формування собівартості
 - 11.4.3. Попроцесний метод формування собівартості
- 11.5. Організація обліку і контролю за центрами відповідальності

11.1. Мета і завдання управлінського обліку

Головне завдання бухгалтерського обліку – це реєстрація всіх господарських операцій, які відображають рух фінансових і економічних коштів на підприємстві. В умовах приватної власності дані про собівартість виробництва конкретних видів продукту підприємства (продукції, робіт, послуг) є конфіденційною інформацією. Внаслідок цього бухгалтерський облік підрозділений на фінансовий (зовнішній) і виробничий (внутрішній). Такий підхід до ведення облікової роботи викликаний прагненням підприємства зберегти комерційну таємницю в частині собівартості виробленої продукції (робіт, послуг), оскільки через дані обліку виробничих витрат можна отримати відомості про технологічні особливості виробництва, обсяги випуску, величину й структуру витрат і тому подібне. Правила здійснення обліку собівартості виробництва і реалізації окремих видів продукту відносяться до внутрішнього бухгалтерського рахівництва – виробничого обліку, який є частиною управлінського обліку.

Фінансовий облік ведеться відповідно до законодавства і відображає зовнішні фінансові потоки підприємства і фінансові результати його діяльності (рис. 11.1). Головним завданням даного виду обліку є підготовка фінансової звітності, на базі якої формується інформація для зовнішніх користувачів, яка використовується в цілях оподаткування, оцінки рентабельності і платоспроможності підприємства. Фінансові звіти реєструють результати операцій між підприємством і споживачами виробленого продукту, постачальниками, персоналом і власниками.

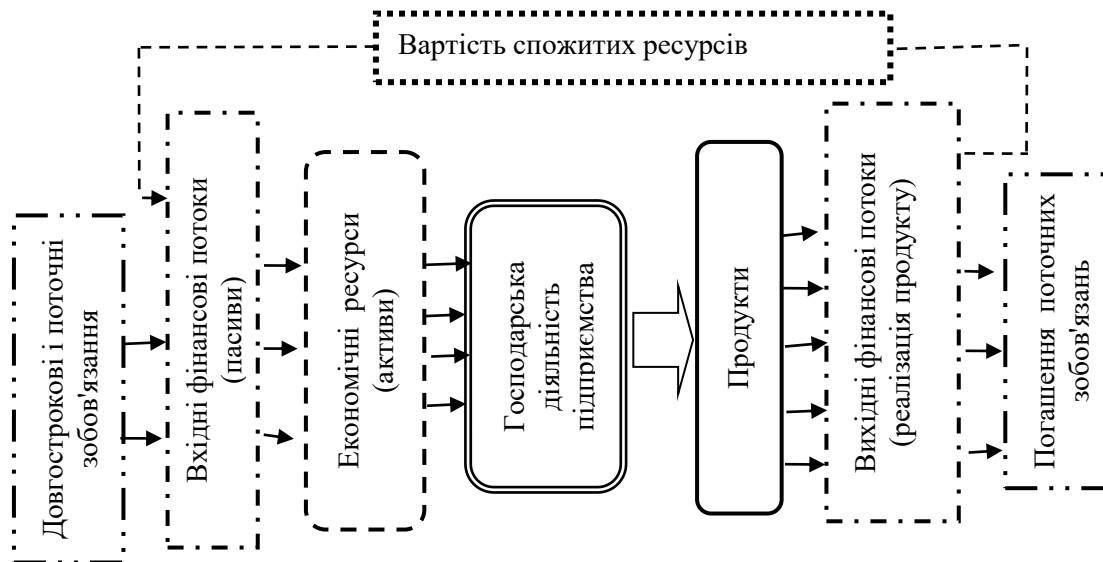


Рис. 11.1. Концептуальна схема фінансового обліку

З метою вирішення зазначених цілей та завдань державними органами встановлюються єдині правила документального відображення необхідної інформації про діяльність підприємств, що знайшло своє віддзеркалення в Плані рахунків бухгалтерського обліку, структурі бухгалтерської документації і правилах ведення обліку, які визначаються і регулюються законодавчими актами.

Головний критерій фінансового обліку – однозначність і документальна обґрунтованість облікових даних і дотримання балансової рівності:

$$\text{Активи} = \text{Капітал} + \text{Зобов'язання}.$$

Виробничий облік є частиною управлінського обліку і відображає застосовані на підприємстві принципи, методи і технічні підходи до підготовки внутрішньої інформації про витрати, що виникають у розділах підприємства і визначають величину собівартості вироблюваного продукту. Виробничі звіти реєструють результати розподілу ресурсів між підрозділами підприємства та ефективність їх використання. Основне завдання цього виду обліку – *розрахунок фактичної собівартості* кожного виду продукту з метою оцінки грошових коштів, витрачених на використанні економічні ресурси на його виробництво.

На базі фінансової звітності керівництво може оцінити фінансові наслідки раніше ухвалених управлінських рішень і порівняти фінансовий стан свого підприємства і конкурентів. Проте *економічне управління* діяльністю підприємства полягає, перш за все, в *мінімізації підприємницьких ризиків* та в підтримці *поточної платоспроможності* підприємства, що обумовлює необхідність в додаткових знаннях про

засоби виробництва і методи його організації, витрати на здійснення виробничої та інших видів діяльності і т. п. Вирішення цих завдань вимагає розширення рамок облікової роботи в порівнянні з традиційним бухгалтерським обліком господарських операцій і застосування додаткових методів підготовки і обробки економічної інформації, що зумовило появу *управлінського обліку*.

Під *управлінським обліком* (або *контролінгом*), насамперед, розуміють інформаційну систему управління доходами і витратами (тобто його *прибутком*) підприємства, що включає такі підсистеми як *планування, контроль, аналіз і регулювання витрат і доходів* [10, 17, 19]. Розширене тлумачення цього визначення надає Інститут управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accountants - ІМА). Згідно з ІМА, *управлінський облік* – це «процес, що додає цінність, безперервного вдосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової і нефінансової інформації, який направляє дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації». Відповідно до такого підходу інформація, що отримується в системі управлінського обліку, повинна бути «істотно розширена шляхом доповнення її операційною і фізичною (нефінансовою) інформацією, такою як *показники якості, тривалості процесу, і суб'єктивними оцінками, як, наприклад, задоволеність клієнтів, творчий потенціал співробітників і експлуатаційні якості нового продукту*» [17, с. 26].

Таким чином, в рамках управлінського обліку формуються не лише фінансові показники, але й показники, використовувані для фактичної і прогнозової оцінки економічних результатів діяльності підприємства в цілому і всіх його структур. На базі такої інформації можуть ухвалюватися управлінські рішення з найширшого кола проблем і напрямів: ціноутворення, нарощування або скорочення виробничих потужностей, вдосконалення процесів управління витратами, контроль виконання планів тощо (рис. 11.2).

Завдання управлінського обліку:

✓ *визначення, складання і інтерпретація інформації* для вироблення стратегії (тобто розробка варіантів рішення, зокрема аналіз альтернатив, передумов і наслідків управлінських рішень);

✓ *планування і контроль поточних господарських операцій* (наприклад, дотримання балансу між витратами і доходами підприємства, аналіз відхилень від бюджету тощо);

✓ *розрахункове обґрунтування управлінських рішень, впровадження результатів*, отриманих в процесі контролю, у подальший процес управління господарською діяльністю підприємства (здійснення зворотного зв'язку);

✓ виявлення поточних фінансових результатів господарської діяльності підприємства.

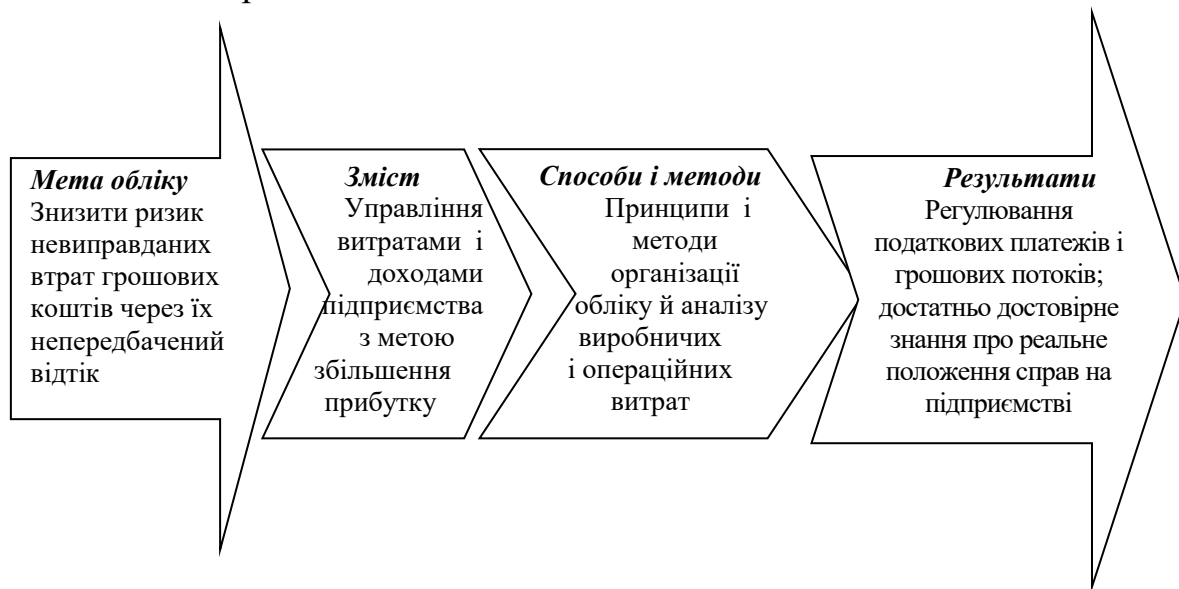


Рис. 11.2 Концептуальна схема управлінського обліку

Функції управлінського обліку:

✓ формування необхідної інформації для оперативної і обґрунтованої підготовки управлінських рішень, орієнтованих на досягнення поставленої мети;

✓ формування методології ухвалення управлінських рішень і їх координації. Управлінський облік відповідає внутрішнім потребам керівництва, тому особлива увага приділяється принципам і методам планування, обліку, контролю і аналізу витрат і доходів.

✓ внутрішній контроль витрат на здійснення господарської діяльності підприємства в цілому і його структурних підрозділів.

Основний **критерій** формування управлінської інформації – це причинно-наслідковий зв'язок між понесеними витратами фінансових коштів і одержаними доходами від реалізації продукту підприємства.

Мета впровадження управлінського обліку – створити таку систему управління прибутком, за якої є можливість оцінювання не лише результативності, але й ефективності і доцільності кожної господарської операції і кожного керівника за всіма ієрархічними сходами управління.

11.2. Класифікація витрат в управлінському обліку

В процесі своєї діяльності підприємство використовує фінансові, матеріальні, капітальні, трудові та інші ресурси, у зв'язку з чим несе **витрати**, під якими можуть мати на увазі як *витрати* ресурсів, так і їх *витрати* на конкретний вид діяльності або продукту. Не існує єдиного підходу до визначення цих термінів, оскільки витрати підприємства

залежать, перш за все, від мети їх використання здійснення і напряду їх розрахунків. Найбільш доцільним вважаємо під **витратами** розуміти грошовий вираз витрат підприємства, пов'язаних з придбанням економічних ресурсів, оплатою послуг сторонніх організацій і виконанням поточних зобов'язань перед державними органами і фінансовими інститутами. Такий підхід до дефініції «витрати» виходить з правил податкового обліку, згідно з яким прибуток до оподаткування визначається як різниця між валовими доходами і валовими витратами підприємства за певний календарний період часу. При придбанні економічних ресурсів підприємство не несе витрат як таких, оскільки відбувається переміщення активів з грошової форми у речову. Безпосередньо про **витрати** говорять в міру використання вказаних цінностей в процесі виробництва і реалізації продукту, тобто тоді, коли внаслідок здійснення певних технологічних процесів стає неможливим повернути дані цінності у первинну форму. **Метою** виникнення витрат є *створення нової вартості*, що приймає форму продукту (виробленої продукції, виконаної роботи, наданої послуги) і вираженої через величину реалізації-нетто. Під **собівартістю сукупного продукту** підприємства розуміють грошовий вираз витрат на його виробництво і збут.

Витрати визначаються відносно певного **об'єкту витрат**, яким можуть виступати безпосередньо одиниці продукту (товару, роботи, послуги) або центру витрат. Під **центром витрат**, як вже зазначалося, розуміють як структурний підрозділ підприємства, так і вид діяльності, функції підрозділів, технологічні або господарські операції, послуги, устаткування тощо. Зібрані витрати ресурсів за центрами витрат потім за допомогою певних математичних розрахунків співвідносять з одиницями продукту. Визначені витрати на одиницю продукції (роботи, послуги) є **собівартістю** певного виду продукту підприємства.

У найбільш загальному вигляді під **калькуляцією собівартості** розуміють розрахунок обсягів фінансових вкладень у будь-який об'єкт витрат (продукти, операції, види діяльності тощо). Система калькуляції витрат, вживана у фінансовому обліку, є *моделлю витрачання і повернення фінансових коштів*, направлених на придбання і використання економічних ресурсів. В рамках даної моделі всі витрати можна згрупувати за наступними ознаками (табл.11.1).

Капіталізовані витрати – це вартість економічних ресурсів підприємства, які є в наявності та, як очікується, повинні принести доходи у майбутньому. В *балансі* підприємства вони відображаються як вартість запасів незавершеного виробництва і готової продукції, тобто як поточні активи підприємства. Якщо зазначені засоби (ресурси) були витрачені для отримання доходів і втратили здатність приносити дохід надалі, то вони переходять в розряд **минулих витрат**, що знаходиться відображення на Рахунку прибутків і збитків (у Звіті про фінансові результати).

Витрати на продукт складають виробничу собівартість продукту підприємства і підрозділяються, у свою чергу, на вартість запасів готової продукції і запасів незавершеного виробництва.

Величина **витрат періоду** (операційних, поточних, невиробничих) обумовлюється витратами на загальне управління та здійснення збутової й іншої діяльності підприємства в обліковому періоді. Невиробничі витрати розглядаються як прямі збитки, що виникли протягом облікового періоду, виробничі капіталізовані витрати є відкладеними (відносно поточного облікового періоду) доходами і збільшують поточні активи.

По відношенню до *технологічного процесу* виготовлення продукту витрати підрозділяються на основні та накладні.

Основні витрати визначаються безпосередньо конструктивними особливостями продукту і технологією його виготовлення. Вони включають вартість основних сировини і матеріалів та оплату праці основних виробничих робочих.

Виробничі накладні витрати виникають через необхідність забезпечення й обслуговування виробничого процесу, **невиробничі накладні витрати** виникають в результаті забезпечення й обслуговування адміністративної, збутової та інших сфер діяльності підприємства. Величина створеної на підприємстві вартості формується під впливом принципів і способів виникнення, перетворення або поглинання матеріальних, фінансових та інформаційних ресурсів підприємства. **Конверсійні витрати** (або вартість обробки, додані виробничі витрати) виникають в процесі перетворення початкових сировини і матеріалів у новий продукт і включають основні трудовитрати і виробничі накладні витрати. Поділ витрат на вартість основних матеріалів і вартість обробки дозволяє оптимізувати величину доданих витрат, що є однією з умов високої продуктивності ресурсів підприємства.

За способом віднесення на собівартість продукту виділяють прямі і непрямі витрати. **Прямі витрати** під час їх виникнення можна безпосередньо співвіднести з конкретним об'єктом обліку. Особливістю непрямих витрат є неможливість їх конкретизації по відношенню до окремого виду продукту або центру витрат. Споживання прямих витрат (основних і накладних) обумовлене їх технологічною необхідністю, а тому обсяги витрачання відповідних економічних ресурсів визначається нормами, застосування яких регламентується технологічним процесом. **Непрямі витрати** враховують на окремому бухгалтерському рахунку та списують на продукт за заздалегідь певному алгоритму через ставку (коефіцієнт) відшкодування накладних витрат.

Класифікація за *калькуляційними статтями витрат* використовується при розрахунку собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг. Виробничі витрати підрозділяються на: **основні матеріали, основні трудовитрати і загальновиробничі витрати**. Визначення

витрат за калькуляцією дозволяє відстежити кожну складову собівартості об'єкту витрат на будь-якому рівні залежно від місця і мети (призначення) їх виникнення відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Калькуляція собівартості за економічними елементами витрат застосовується для планування виробничих і невиробничих витрат, виявлення резервів їх зниження, нормування оборотних коштів тощо. Відповідно до цього принципу групування виділяють наступні категорії витрат: матеріали, заробітна плата, нарахування на заробітну плату, амортизація та інші витрати.

Класифікація витрат за різними категоріями припускає об'єднання витрат з урахуванням конкретного виробничого або невиробничого призначення і місця. При цьому різні категорії витрат існують не відособлено один від одного, а тісно переплітаються (рис. 11.4).

<i>Витрати на виробництво, управління підприємством і збут продукту</i>					
<i>Основні матеріали</i>		<i>Додані підприємством витрати на створення продукту</i>			
<i>Витрати на продукт</i>				<i>Витрати періоду</i>	
<i>Основні витрати</i>		<i>Загальновиробничі витрати</i>		<i>Невиробничі витрати</i>	
<i>Основні матеріали</i>	<i>Зарплата основних виробничих робочих</i>	<i>Змінні загально-виробничі витрати</i>	<i>Постійні загально-виробничі витрати</i>	<i>Змінні невиробничі витрати</i>	<i>Постійні невиробничі витрати</i>
<i>Прямі виробничі витрати</i>			<i>Непрямі виробничі витрати</i>	<i>Адміністративні, збутові та інші операційні витрати</i>	

Рис. 11.4. Структура витрат підприємства у фінансовому обліку

11.3. Системи обліку витрат і калькулювання собівартості

Розрахунок собівартості продукту проводиться на основі **калькуляції витрат**, яка в загальному розумінні означає визначення величини фінансових вкладень у будь-який вид діяльності (продукт, операція або інші центри витрат). В основі калькуляції витрат лежить чітке уявлення про впроваджені на підприємстві виробничі процеси. Розуміння природи виникнення виробничих витрат та їх елементів дозволяє відповідним чином ідентифікувати дані витрати у визначений період для певного обсягу виробництва і виду продукту.

Функція калькуляції собівартості полягає в зборі даних про витрати на продукт підприємства та інші операційні витрати і відповідну обробку одержаних даних. Таким чином, **калькуляція собівартості** продукту – це

розрахунок витрат, пов'язаних з виробництвом одиниці товару, замовлення, роботи, послуги. В процесі калькулювання собівартості послуг виникає проблема вибору відповідної одиниці об'єкту витрат, тобто вирішення питання, яка насправді надана послуга і який метод оцінки витрат краще застосувати для контролю доцільності й оптимальності здійснюваних витрат на надання певного виду послуги.

11.3.1. Система обліку витрат за повними виробничими витратами

У фінансовому обліку для оцінки запасів незавершеного виробництва, готової продукції і собівартості реалізованої продукції застосовується система калькуляції собівартості з повним розподілом (поглинанням, відшкодуванням) виробничих витрат (absorption-costing). Концептуальна схема розрахунку собівартості реалізованої продукції і операційного прибутку (збитку) від продажів продукту у фінансовому обліку показана на рис. 11.5.

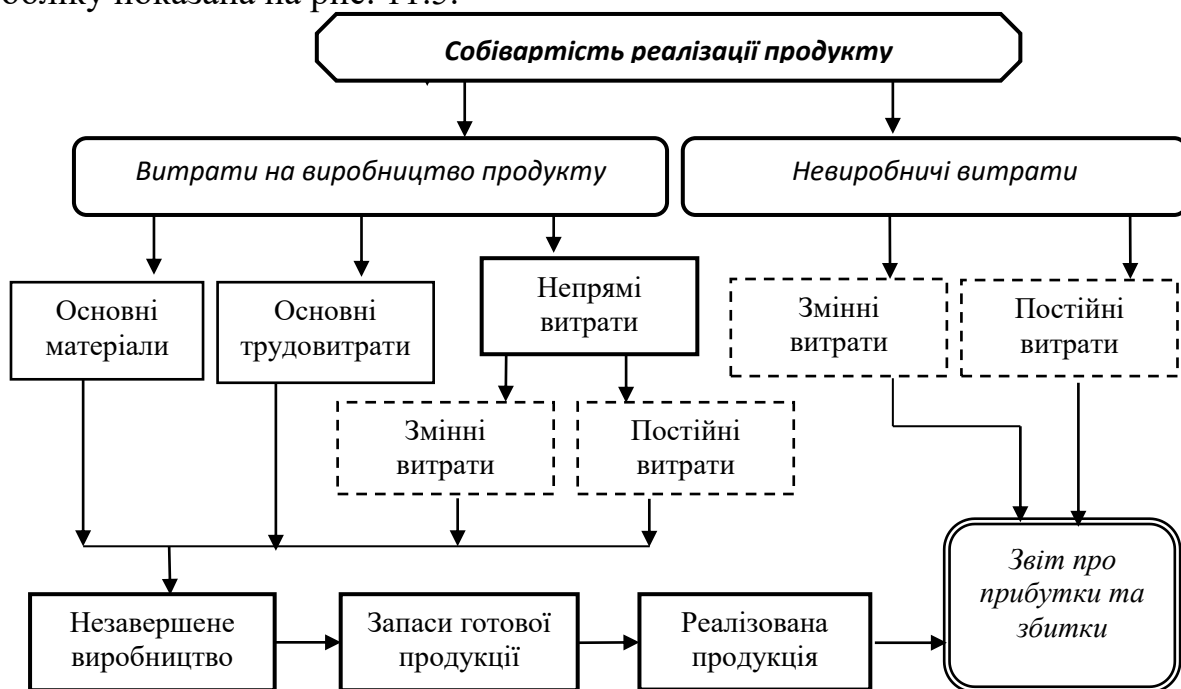


Рис. 11.5. Схема калькуляції собівартості реалізованої продукції з повним поглинанням виробничих витрат

Алгоритм формування собівартості в межах фінансового обліку можна представити таким чином (рис. 11.6).

Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку загальновиробничі витрати включаються до собівартості виробленого і реалізованого продукту згідно з плановою ставкою їх розподілу,

невиробничі витрати розглядаються як збитки поточного періоду і до собівартості реалізації не включаються.

	<i>Статті витрат</i>	<i>Сума</i>
	Основні матеріали	xxx
+	<u>Оплата праці основних виробничих робочих</u>	<u>xxx</u>
	= Основні витрати	xxx
+	<u>Прямі (змінні) накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
	= Прямі виробничі витрати	xxx
+	<u>Розподілені цехові накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
	= Цехова собівартість	xxx
+	<u>Розподілені загальнозаводські накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
	= Повна виробнича собівартість	xxx

Рис. 11.6. Схема формування повної виробничої собівартості

Особливістю системи обліку витрат за повними виробничими витратами є необхідність своєчасних коригувань собівартості виробленої продукції на величину розбіжностей (надлишок або недолік відшкодування) між розподіленими на продукт накладними витратами (рахунок «Виробництво») і фактично зібраними за звітний період (рахунок «Загальновиробничі витрати»).

При зростанні запасів готової продукції і незавершеного виробництва відбувається капіталізація накладних витрат і прямих трудових витрат, одночасне збільшення активів і операційного прибутку в поточному періоді. Скорочення величини запасів призводить до вивільнення раніше капіталізованих витрат («витікання» витрат і зменшення прибутку). Тим самим виконується один з основних принципів бухгалтерського обліку – принцип співвідношення витрат і доходів (або принцип нарахування). Таким чином, калькуляція собівартості продукції за методом повного поглинання витрат відображає **залежність операційного прибутку** як від *обсягів виробництва*, так і від *обсягів реалізації* (тобто від зміни запасів готовій продукції на складі) при незмінності структури витрат і ціни реалізації.

11.3.2. Система обліку витрат за змінними витратами

Для вирішення внутрішніх управлінських проблем застосовується **система калькуляції собівартості за прямими (змінним) витратами** (маржинальна система, прямий рахунок витрат, direct-costing, калькуляція за неповними витратами). Головна відмінність даної системи калькуляції від вище розглянутої системи обліку витрат полягає у відношенні до непрямих накладних витрат.

У системі калькуляції за змінними витратами запаси готової продукції і незавершеного виробництва оцінюються тільки за прямими виробничими витратами (основні матеріали, основні трудовитрати і змінні загальновиробничі витрати); собівартість продажів продукту включає також прямі (змінні) невиробничі витрати. Всі інші виробничі і невиробничі накладні витрати розглядаються як поточні збитки і відносяться на рахунок фінансових результатів того періоду, в якому вони виникли (рис. 11.7).

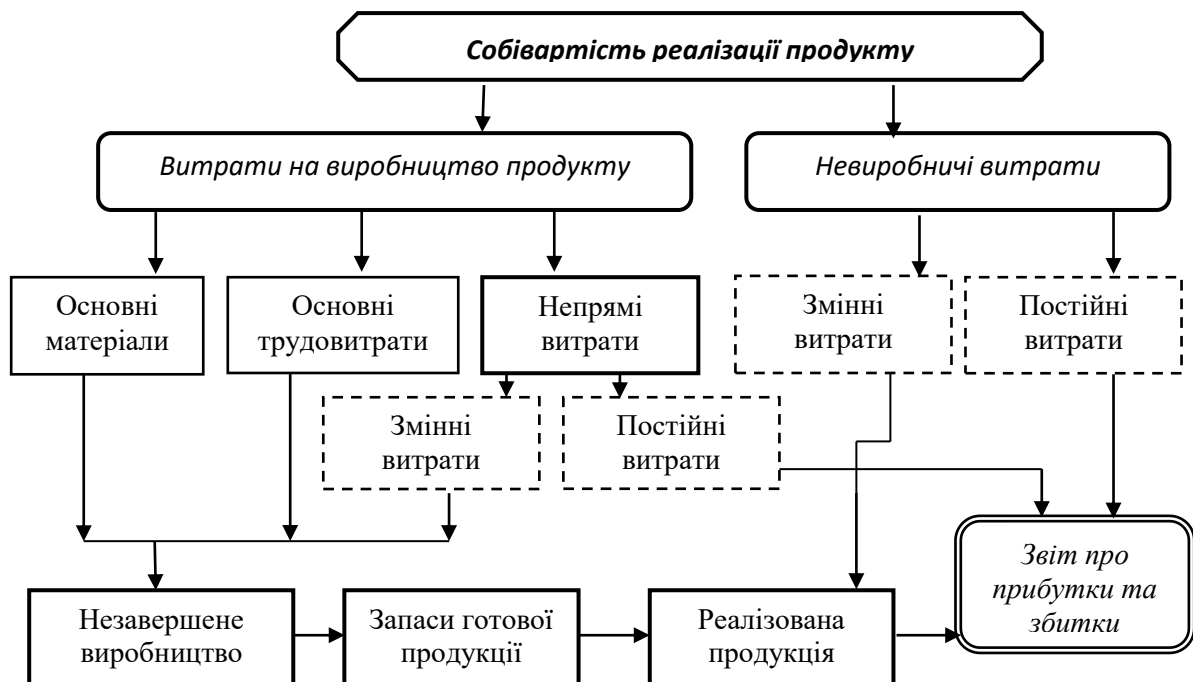


Рис. 11.7. Схема калькуляції собівартості реалізованої продукції за змінними витратами

Розрахунок *собівартості* за *змінними* представлений на наступній схемі (рис. 11.8):

	<i>Статті витрат</i>	<i>Сума</i>
	Основні матеріали	xxx
+	<u>Оплата праці основних виробничих робочих</u>	<u>xxx</u>
	= Основні витрати	xxx
+	<u>Прямі виробничі накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
	= Виробнича собівартість	xxx
+	<u>Прямі невиробничі витрати</u>	<u>xxx</u>
	= Собівартість реалізованої продукції	xxx

Рис. 11.8. Схема формування собівартості за змінними витратами

Структура *Звіту про прибутки та збитки* в частині розрахунку операційного прибутку, складеного на базі змінних витрат за **методом функції витрат**, дещо відрізняється від аналогічного звіту, розглянутого вище (рис. 11.9).

	<i>Статті витрат і доходів</i>	<i>Сума</i>
	Реалізація - нетто	xxx
-	<u>Виробнича собівартість реалізованого продукту</u>	<u>xxx</u>
	= Маржинальний дохід першого порядку	xxx
-	<u>Змінні невиробничі витрати</u>	<u>xxx</u>
	= Маржинальний дохід другого порядку	xxx
-	<u>Постійні виробничі і невиробничі накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
	= Операційний прибуток	XXX

Рис. 11.9. Розрахунок операційного прибутку за методом функції витрат

Оскільки непрямі витрати постійного характеру жодним чином (за інших рівних умов) не залежать від об'ємних показників виробництва і реалізації, то зміна запасів готовій продукції не є чинником, що впливає на результати рентабельності продажів у звітному періоді. Система калькуляції за змінними (прямими) витратами враховує зазначену особливість і відображає *залежність операційного прибутку* тільки від коливань *обсягів продажів* продукту. У системі обліку витрат за змінними витратами дотримуються принципу *відповідності в часі* понесених витрат і отриманої вигоди і принципу *обачності*. Порушення принципів відповідності й обачності може призвести до неадекватності управлінських рішень, пов'язаних з оцінкою поточної платоспроможності підприємства через зміни ринкових цін на економічні ресурси.

11.3.3. Принципи розрахунку ціни на базі двох систем обліку витрат

В основі будь-якої цінової політики підприємства лежить бажання повернути витрати на виробництво і реалізацію продукту (товару, роботи, послуги) і отримати певний рівень прибутку на вкладені фінансові кошти. Величину очікуваного прибутку при калькуляції ціни можливо визначати за допомогою таких показників як *прибутковість витрат* або *норма прибутку*.

Прибутковість витрат (або *ступінь покриття витрат*) визначає величину додаткових грошових коштів, яку повинна принести кожен витрачений підприємством доллар на виробництво і реалізацію продукту. Показником *норми прибутковості витрат* є співвідношення між

бажаним рівнем прибутку і повною собівартістю продукту. Формула ціни на базі норми прибутковості витрат (ступеня покриття витрат) має вигляд:

$$\text{Ціна} = \text{собівартість} \cdot (1 + \text{норма прибутковості витрат})$$

Приклад. Собівартість одиниці продукту складає \$4, бажаний рівень прибутку на одиницю продукту – \$1.

У даному прикладі норма прибутковості витрат складатиме 25%, а ціна буде визначена на рівні: $\$4 + \$4 \cdot 0,25 = \$5$.

Норма прибутку (або **рентабельність продажів**) визначає частку прибутку в кожному доларі виручки від реалізації. Даний показник використовується для розрахунку рівня витрат в ціні у випадку, коли ціна на продукт формується під впливом ринкової кон'юнктури. Норма прибутку розраховується як співвідношення бажаного рівня прибутку до ціни. Формула ціни на базі норми прибутку (рентабельності продажів) має вигляд:

$$\text{Ціна} = \text{собівартість} / (1 - \text{норма прибутку витрат})$$

Приклад. Ринкова ціна одиниці продукту відома і дорівнює \$5, бажаний рівень прибутку визначений в 1 \$/од.

Норма прибутку (або рентабельність продажів продукту) складатиме $\$1/\$5 \cdot 100\% = 20\%$, а цільова собівартість одиниці продукту повинна бути не вище \$4.

Ціноутворення в системі обліку витрат за змінними витратами може будуватися на базі бажаного рівня (ступеня) покриття прямих витрат на виробництво (або на виробництво і реалізацію) продукту або на базі норми маржинального прибутку (маржинального доходу). **Ступінь покриття прямих витрат** (сума покриття) визначає величину маржинального прибутку, яку повинен принести кожен витрачений на продукт долар, і є співвідношенням між бажаним рівнем маржинального доходу і собівартістю продукту за прямими витратами.

Приклад. Собівартість одиниці продукту за прямими (змінними) виробничими витратами складає \$3, бажаний рівень маржинального прибутку на одиницю продукту визначений на рівні \$2.

У даному випадку ступінь покриття прямих виробничих витрат складає $\$2/\$3 \cdot 100\% = 66,66\%$, а ціна визначена на рівні $\$3 + \$3 \cdot 66,66\%/100\% = \5 .

Якщо собівартість одиниці продукту за повними прямими витратами (з урахуванням змінних невиробничих витрат) складатиме \$4, а бажаний рівень маржинального прибутку визначений на рівні 1 \$/од., то ступінь покриття всіх прямих витрат дорівнюватиме $\$1/\$4 \cdot 100\% = 25\%$. Ціна буде визначена також на рівні $\$4 + \$4 \cdot 25\%/100\% = \$5$.

Формула ціни в даному випадку має вигляд:

$$\text{Ціна} = \text{собівартість} \cdot (1 + \text{ступінь покриття витрат})$$

Норма маржинального доходу (або норма маржинального прибутку) визначає частку маржинального доходу в кожному доларі виручки від реалізації. Даний показник використовується також для розрахунку необхідного рівня прямих виробничих (або всіх змінних) витрат в ціні у випадку, якщо ціна продукту визначається ринком. Формула ціни з використанням даного показника:

$$\text{Ціна} = \text{собівартість} / (1 - \text{норма маржинального доходу})$$

Приклад. Собівартість одиниці продукту за змінними виробничими витратами складає \$3, за повними прямими витратами (з урахуванням змінних невиробничих витрат) – \$4, бажаний рівень маржинального прибутку на одиницю продукту визначений на рівні \$2.

Норма маржинального доходу (маржинального прибутку) по відношенню до прямих виробничих витрат дорівнює $\$2/\$5 \cdot 100\% = 40\%$, по відношенню до всіх прямих витрат $\$1/\$5 \cdot 100\% = 20\%$. Ціна складатиме \$5 грн. за одиницю продукту: $\$3/(1 - 0,4)$ або $\$4/(1 - 0,2)$.

11.4. Калькуляція собівартості продукту за місцями виникнення витрат

Калькуляція собівартості продукту здійснюється на рахунку «Виробництво», в якому відбиваються документально підтверджені записи про фактично понесені прямі витрати і нараховані (розподілені) загальновиробничі витрати відповідно до планової ставки їх відшкодування згідно з вибраною базою списання.

Структура рахунку «Виробництво» у будь-який момент часу повинна відображати (у натуральному та грошовому виразі) наступні записи:

- ✓ прямі матеріали, видані з складу згідно з лімітною карткою;
- ✓ пряму заробітну плату, нараховану у зв'язку з виконанням робіт;
- ✓ інші прямі витрати;
- ✓ розподілені загальновиробничі витрати.

За допомогою калькуляції визначається собівартість виробництва за окремими структурними підрозділами підприємства, за різними виробничими процесами і в цілому по підприємству.

11.4.1. Принципи калькуляції виробничих витрат

Планові калькуляції (тобто попередній розрахунок витрат, виконаний до початку виробництва і реалізації продукту) визначають допустимі витрати на продукцію (роботи, послуги). Вони складаються, виходячи з прогресивних (або що діють на підприємстві) норм витрати сировини, матеріалів, палива, витрат праці, використання устаткування і норм витрати з організації обслуговування виробництва. **Фактичні** калькуляції розраховуються на базі бухгалтерської інформації про реально здійснені витрати і відображають фактичну собівартість об'єкту калькуляції (виробленої продукції, робіт, послуг, операції тощо). **Кошторисні** калькуляції розробляються на будівельно-монтажні або інші індивідуальні роботи, заново проєктовані й освоєвані вироби підприємства.

Калькулювання витрат є процесом, в якому можна виділити *два етапи*:

➤ *первинне накопичення витрат* на об'єкт калькуляції за однорідними елементами (основні матеріали, основна заробітна плата, накладні витрати);

➤ *подальший їх розподіл* на об'єкт витрат (тобто одиниці продукції, роботи, послуги, замовлення, процес, окремі операції тощо). Слід зазначити, що виходячи з принципу обережності, який не дозволяє завищувати активи і прибуток підприємства, в бухгалтерському обліку відбивається тільки виробнича собівартість, а адміністративні, збутові та інші витрати відносяться безпосередньо на фінансовий результат.

Накопичення витрат відбувається на бухгалтерських рахунках відповідно до правил ведення фінансового обліку. Мета обліку витрат на виробництво полягає у своєчасному, повному і достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, а також в контролі за використанням ресурсів і грошових коштів. Для розрахунку собівартості треба мати, як мінімум, дані про трудомісткість і матеріаломісткість виробів; про понесені основні і накладні витрати.

Розподіл витрат на об'єкт витрат може відбуватися на документальній або математичній основі. Основні витрати списуються на продукт, як правило, пропорційно трудомісткості і матеріаломісткості виробів, накладні витрати розподіляються відповідно до вибраного методу їх списання. Розподіл витрат на *документальній* основі вимагає деталізованого їх обліку за кожним видом виробничих робіт. *Математичний підхід* полягає у тому, що непрямі витрати збираються на одному рахунку, а потім перерозподіляються на об'єкти калькуляції у певній пропорції згідно з обраною базою їх списання. Процес калькуляції собівартості можна представити у вигляді схеми (рис. 11.10).

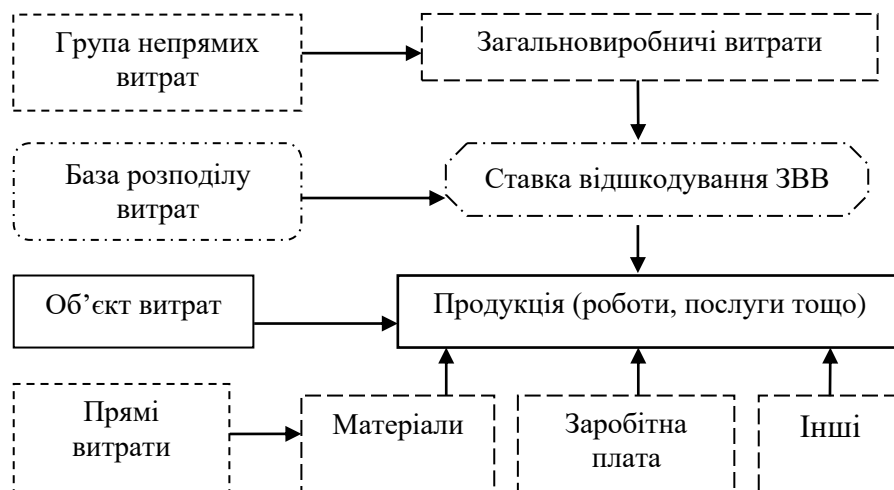


Рис. 11.10. Схема калькуляції собівартості продукту

Система калькуляції собівартості, вживана на підприємстві, повинна відповідати принципам організації виробництва на даному підприємстві. Залежно від організації процесу виробництва застосовують *попроцесний* (попередільний, післяопераційний), *позамовний* або *змішаний* методи калькуляції собівартості. Змішаний метод калькуляції застосовується на підприємствах зі складною організаційною структурою, що включає елементи індивідуального, серійного і потокового типів виробництва.

11.4.2. Позамовний метод формування собівартості

Позамовна калькуляція, як правило, використовується в одиничному, дрібносерійному і серійному виробництвах та застосовується у тих випадках, коли підприємство виконує замовлення на виробництво конкретних одиниць продукту для певного покупця або виготовлення продукції відбувається партіями протягом будь-якого календарного періоду. У випадку виготовлення великих виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб в цілому, а на окремі технологічні і монтажні вузли згідно з визначеною комплектацією. При позамовному методі обліку витрат на виробництво кожному замовленню привласнюється свій окремий номер (шифр), який зазначається у всіх документах по цьому замовленню. Якщо витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення (партії), використовується попроцесний метод обліку витрат або комбінація двох методів – позамовного і попроцесного.

Об'єктом обліку і калькуляції витрат при позамовному методі є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення. У даному випадку всі витрати, пов'язані з виконанням замовлення, відносяться безпосередньо на кожне

замовлення (контракт) або виробничу партію продукції. Для визначення собівартості одиниці зібрані витрати діляться на кількість одиниць в партії. Різниця між контрактом і замовленням полягає у розмірах і тривалості виконання. Калькуляція собівартості за контрактом застосовується до порівняно великих одиниць продукції, виробництво яких вимагає досить багато часу.

Калькуляція витрат на партію (серію) виробів застосовується, якщо підприємство виробляє продукцію відповідно до технічних умов замовника великими обсягами, або партія ідентичних виробів виготовляється і зберігається на складі в очікуванні потенційного покупця, або підприємство виготовляє продукти, що містять уніфіковані окремі компоненти, які виготовляються партіями. Схематично порядок калькуляції собівартості певного замовлення можна представити на рис. 11.11.

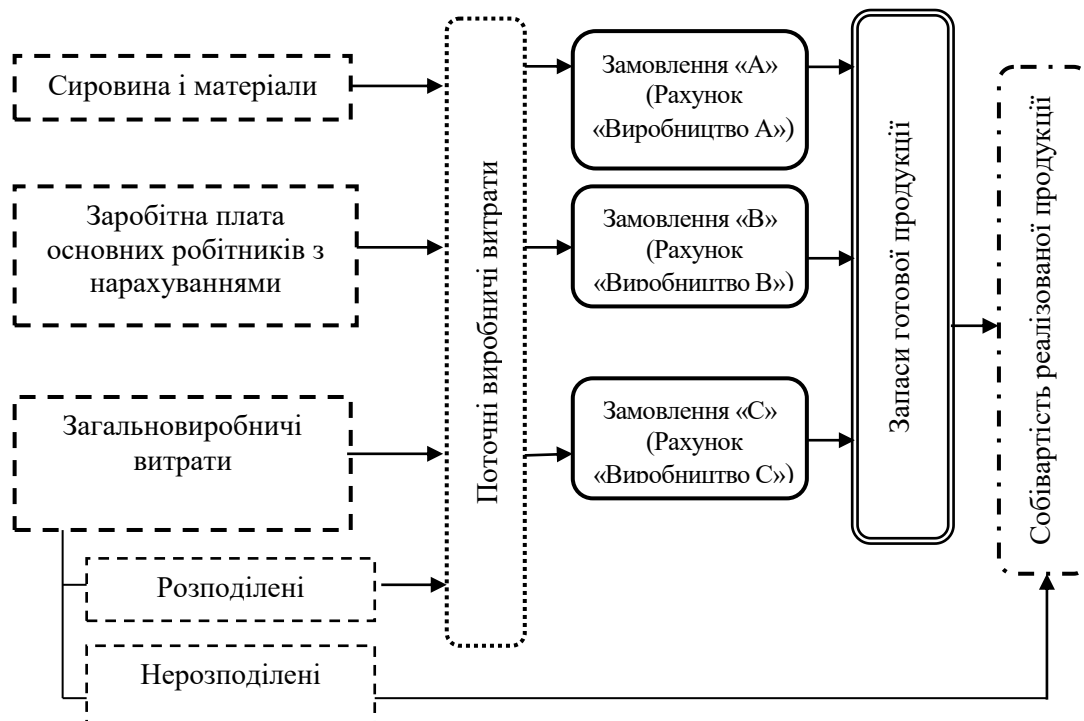


Рис. 11.11. Схема позамовної калькуляції продукції

При позамовному методі калькуляції на кожне замовлення відкривається окремий рахунок «Виробництво», на якому збираються документально підтверджені записи про понесені прямі витрати, пов'язані з виконанням замовлення (у натуральному і грошовому виразі) і розподілені на замовлення загальновиробничі витрати.

Після завершення робіт за замовленням відомість виробничих витрат закривається, підсумкова сума відображає собівартість виконання замовлення. Сума витрат, зібрана у відомості витрат на певну дату по незавершеному замовленню, визначає вартість незавершеного виробництва

по даному замовленню або партії. І в тому, і іншому випадку загальновиробничі витрати списуються на замовлення за *плановою ставкою* відшкодування непрямих виробничих витрат.

Позамовний метод калькуляції собівартості відрізняється простотою обліку витрат. Проте з погляду фінансового обліку даний метод має істотний недолік – відбуваються розбіжності калькуляційного періоду за замовленням з обліковим періодом. Тому в галузях з тривалим циклом виробництва замовлення підрозділяють на окремі етапи виконання робіт, виділяючи окремі вузли, конструкції, які можуть бути виготовлені протягом місяця. Облік витрат за етапами виконання замовлень забезпечує можливість щомісячно здійснювати контроль витрат засобів і виявлення фінансових результатів підприємства за кожен звітний період.

11.4.3. Попроцесний метод формування собівартості

Попроцесний метод калькуляції собівартості застосовується при серійному виробництві одноманітної продукції або при безперервному виробництві. При виробництві стандартизованих виробів або надання однотипних послуг застосовуються операції, що послідовно повторюються або безперервні. Припущення, що всі минулі через певну операцію (процес, переділ) одиниці продукту поглинули рівні кількості матеріальних і трудових ресурсів, дозволяє нараховувати витрати в цілому на цей процес (операцію) за деякий період часу. Схематично порядок калькуляції собівартості певного замовлення можна представити на рис. 11.12.

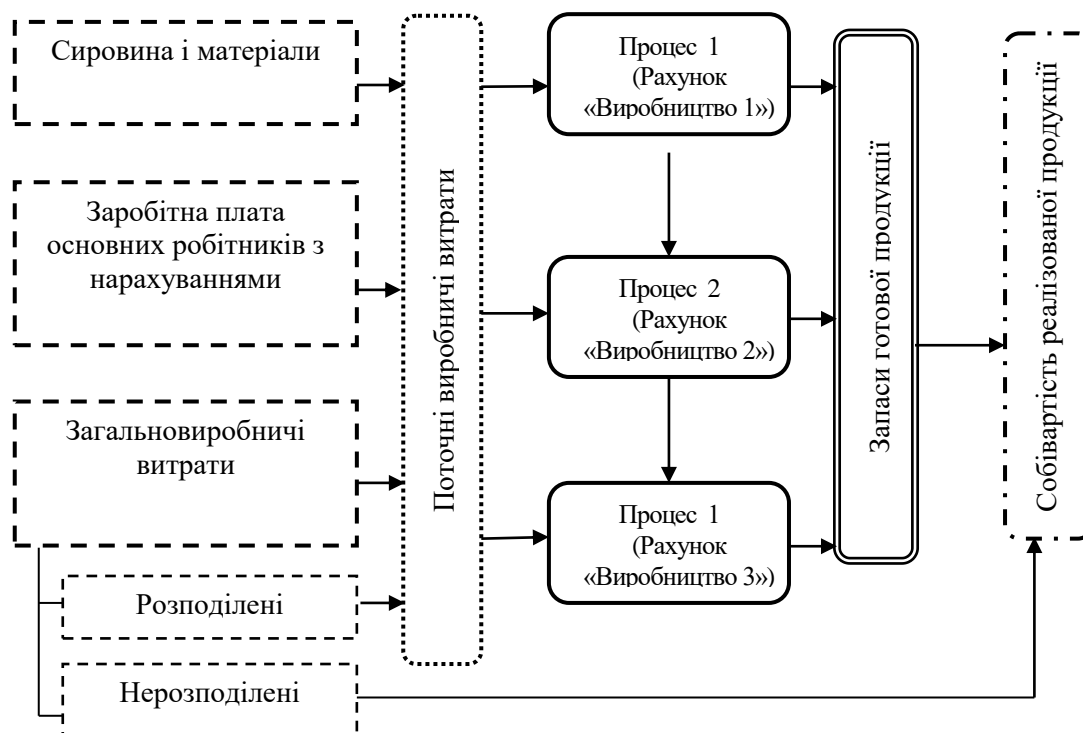


Рис. 11.12. Схема калькуляції витрат за процесами (переділами)

Згідно з даним методом обліку, витрати на рахунку «Виробництво» збираються за кожним виробничим підрозділом (цехом, ділянкою, переділом) в цілому за обліковий період. Собівартість одиниці продукту визначають діленням зібраних витрат на кількість одиниць випущеної за період умовно готової продукції. Після завершення облікового періоду відомість виробничих витрат (рахунок «Виробництво») закривається, підсумкова сума по кредиту рахунку відображає собівартість виготовлення готової продукції. Різниця між величинами витрат, зібраними за дебетом і кредитом рахунку на певну дату (початкове або кінцеве сальдо рахунку), дорівнює величині незавершеного виробництва по даному цеху або переділу. Загальновиробничі витрати списуються на вироблену продукцію протягом облікового періоду за плановою ставкою

При *безперервному (потоківому)* виробництві незавершена продукція завжди знаходиться різною мірою готовності: від тільки що запущеної у виробництво; деталі, що знаходиться в проміжній стадії; або на контролі якості перед відправкою на склад готової продукції. Зазначені одиниці продукту є **незавершеним виробництвом** на кінець облікового періоду і перехідним його залишком на початок наступного облікового періоду. Таким чином, обсяг виробництва продукції у будь-який момент часу складається:

- з *одиниць продукції*, виробництво яких було розпочате у попередньому періоді (НЗВ на початок) і завершено в звітному періоді;
- з *одиниць продукції*, виробництво яких було *розпочате і завершено* в звітному періоді
- з *одиниць продукції*, виробництво яких було *розпочате, але не завершено* в звітному періоді (НЗВ на кінець періоду).

Залежно від ступеня готовності (завершеності) продукція може бути виражена через частку готової продукції, так звану **умовну** або **еквівалентну одиницю** готової продукції. Дана штучна кількісна міра вимірювання дозволяє своєчасно оцінити (протягом облікового періоду) вартість запасів незавершеного виробництва і готової продукції при потоковому методі виробництва. Незавершене виробництво відносно кожного з компонентів економічних ресурсів, що вводяться у виробництво, або витрат, може мати різний ступінь готовності, виражений відносним числом або у відсотках. Тому умовні одиниці повинні розраховуватися окремо для кожної категорії витрат і ресурсів (матеріали, зарплата, накладні витрати) на основі ступеня їх залучення до виготовлення продукції.

Кількість умовних одиниць визначається сумою кількості виробів, переданих на наступний процес або склад готової продукції (100% готовності) і кількості виробів, розрахованих відповідно до «*відсотка завершеності*». **Величина умовної одиниці** може бути визначена таким чином:

$$\text{Умовні одиниці} = \frac{\text{Облікові одиниці}}{\text{Частка (ступінь) завершеності}}$$

Приклад. Виріб виготовлений на 30%, то умовна (еквівалентна) одиниця дорівнює 0,3 готової одиниці. Для партії з 300 од. виробів ступінь завершеності у 30%, означає, що за період (зміню, декаду, місяць тощо) було зроблено 90 одиниць умовно готової продукції ($300 \cdot 0,3 = 90$).

Баланс облікових і еквівалентних одиниць може бути описаний у вигляді наступної рівності:

$$\begin{array}{l} \text{НЗВ на} \\ \text{початок} \\ \text{періоду} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Запуск продукції у} \\ \text{виробництво у звітному} \\ \text{періоді} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Випуск готової} \\ \text{продукції} \end{array} + \begin{array}{l} \text{НЗВ на} \\ \text{кінець} \\ \text{періоду} \end{array}$$

При розрахунках собівартості запасів незавершеного виробництва і випущеної продукції можуть застосовуватися методи оцінки середньозваженої собівартості і собівартості перших за часом виготовлених виробів (FIFO).

Порівняльна характеристика двох вищенаведених методів калькуляції витрат наведена у табл. 11.2.

Таблиця 11.2. Порівняльні характеристики методів калькуляції витрат

<i>Позамовний метод калькуляції</i>	<i>Попроцесний метод калькуляції</i>
1. Вся інформація про понесені витрати збирається за кожним замовленням (партії, серії, окремому виду робіт).	1. Вся інформація про виробничі витрати групується за окремими підрозділами або виробничими ділянками безвідносно до окремих замовлень (партій).
2. Витрати збираються і списуються на замовлення (партії) незалежно від календарного періоду, незавершені роботи за замовленнями складають величину НЗВ по цеху (підприємству).	2. Витрати збираються і списуються на продукт за певний календарний період, а не за час, необхідний для завершення окремого виду робіт.
3. Аналітичні рахунки «Виробництво» відкриваються на кожне замовлення окремо на базі відомостей (карток) обліку витрат за замовленням, які передаються по всьому технологічному ланцюжку виготовлення продукту.	3. Аналітичні рахунки «Виробництво», відкриваються на кожний переділ (процес, операцію, виробничий підрозділ) в цілому на обсяг вироблюваного продукту, але не на окремі його партії.
4. Собівартість одиниць продукції, що входять у замовлення (партію) дорівнює результату від ділення зібраної на рахунку суми витрат на кількість врахованих одиниць продукту.	4. Собівартість одиниці продукції визначається на базі умовних (еквівалентних) одиниць продукту, розрахованих відповідно до ступеня готовності продукту за виконаними операціями (процесами, переділами).

11.5. Організація обліку і контролю за центрами відповідальності

Кінцева мета ведення управлінського обліку – забезпечення необхідного рівня результативності і ефективності господарської діяльності підприємства. Це зумовило організацію обліку витрат підприємства за *центрами відповідальності за витрати (доходи) і за центрами їх виникнення*.

Під *центром відповідальності за витрати* розуміють первинну організаційну одиницю, яка отримує матеріали і послуги від інших центрів витрат, здійснює власні витрати і може передавати матеріали і послуги іншим центрам витрат. Центри відповідальності за витрати визначаються ієрархічною структурою управління підприємством. Відповідальність за виконання планів за витратами покладається на начальника (менеджера) конкретної організаційної ділянки (директор підприємства, начальник цеху або відділу, майстер ділянки тощо). Виділення центрів виникнення витрат дозволяє розраховувати собівартість продукту за їх видами і технологічними операціями, планувати майбутні витрати, контролювати заплановані витрати. Центр виникнення витрат може співпадати із структурною організаційною одиницею підприємства (цех, ділянка, відділ), а може і не співпадати. Вибір центрів витрат і ступінь їх деталізації залежить від рішень управлінського персоналу, але їх наявність дозволяє ефективніше управляти витратами (а кінець кінцем і прибутком) підприємства. Базою для виділення центрів витрат виступає єдність використовуваного устаткування, виконання операцій або функцій. У зв'язку з цим виділяють виробничі, обслуговуючі і номінальні центри витрат. **Виробничі центри витрат** виділяються в цехах основного виробництва, зайнятих виготовленням продукції підприємства. **Обслуговуючими центрами витрат** є окремі види діяльності з обслуговування основного виробництва (ремонт і утримання устаткування, енергосистеми, склади тощо). Витрати, що обліковуються за цими центрами, є непрямыми витратами по відношенню до основного виробництва. **Номінальні центри витрат** не пов'язані з будь-яким конкретним організаційним осередком або сферою діяльності підприємства, але величина витрат по цьому центру відображається у Звіті про фінансові результати підприємства у вигляді амортизаційних відрахувань, податків тощо.

Управлінські звіти за центрами відповідальності за витрати мають багаторівневу структуру, згідно з якою інформацію групують залежно від рівня компетенції керівника і терміновості надання звітної інформації. Наприклад, звітність 1-го рівня складається в цілому по підприємству, відображає стан загальних проблем, що стоять перед ним. Керівництву середнього рангу (звітність 2-го рівня) надаються звіти, в яких достатньо чітко характеризується діяльність підзвітного підрозділу, але загальна форма і стиль звіту не повинні відрізнятися від форми звітності, що складається для перших осіб. Звітність 3-го рівня призначена для нижчого керівного складу (начальники цехів або майстри).

Список рекомендованої літератури:

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Текст]: закон України від 16. 07. 1999 р. № 996 — XIV зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2011: [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
2. *Голов, С. Ф.* Фінансовий та управлінський облік [Текст] / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. — К.: Автоінтерсервіс, 1996. — 544 с. — Бібліогр.: с. 542-543.
3. *Голов, С. Ф.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст] : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. — К.: Лібра, 2004. — 884 с. — Бібліогр.: с. 881. — 4000 прим. — ISBN 966-7035-68-9.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Текст] / Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. — К.: ФПБАУ, 2000. — 1268 с. — ISBN 966-7432-00-9.
5. *Бутинець, Ф. Ф.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька; Житомирський інженерно-технологічний інститут. — Житомир: Рута, 2002. — 544 с. . — Бібліогр.: с. 532-534. - ISBN 966-7570-84-3.
6. *Губачова, О. М.* Облік у зарубіжних країнах [Текст] : підручник / О. М. Губачова, С. І. Мельник; Полтавський університет споживчої кооперації. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 432 с. — Бібліогр.: с. 428-430. — 1000 прим. - ISBN 978-966-364-654-1.
7. *Голов, С. Ф.* Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. — 4-е вид. — К.: Лібра, 2008. — 704с. — Бібліогр.: с. 698-702. - ISBN 966-1035-53-0.
8. *Глен А. Велш.* Основи фінансового обліку [Текст] : навч. посіб. / Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. — К.: Основи, 1999. — 943 с.
9. *Добровський, В. М.* Управлінський облік [Текст] : навч.-метод. посіб. для самостійного вивч. дисципліни / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; Київський національний економічний університет. — К.: КНЕУ, 2003. — 235 с. — Бібліогр.: с. 234. - ISBN 966-574-549-2.
10. *Друри, К.* Управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. пособие / К. Друри; пер. с англ. — 6-е изд., перераб. и доп. — М.: Юити-Дана, 2007. — 1424 с. — 3000 прим. - ISBN 5-238-01060-5.
11. *Єфіменко, В. І.* Облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. І. Єфіменко, Л. І. Лук'яненко; Київський національний економічний університет. — К.: КНЕУ, 2005. — 211с. — Бібліогр.: с. 210. - ISBN 966-574-722-3.
12. *Качалин, В. В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP [Текст] : учеб. пособие / В. В. Качалин; Академия народного хозяйства при правительстве Российской Федерации. — 4-3 изд. — М.: Дело, 2000. — 432 с.

13. *Нидлз, Б.* Принципы бухгалтерского учета [Текст] : учебник / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ.; под. ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. - М.: Финансы и статистика, 2004. — 496 с.: ил. – (Серия по бухгалтерському учету и аудиту). - ISBN 5-279-01851-1.
14. *Рязанова, Н. С.* Фінансове рахівництво [Текст] : навч. посіб. / Н. С. Рязанова. — К.: Знання-Прес, 2002. - 246 с. - Бібліогр.: с. 242-243. - ISBN 966-7767-17-5.
15. *Соловьева, О. В.* Зарубежные стандарты учета и отчетности [Текст] : учеб. пособие / О. В. Соловьева; Аудиторская фирма «ЦБЛ». — М.: Аналитика-Пресс, 1998. — 288 с. – (Профессиональная библиотека бухгалтера и аудитора). - ISBN 5-7916-0015-1.
16. *Стуков, С. А.* Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности [Текст] : учеб. пособие / С. А. Стуков, Л. С. Стуков. — М.: Бухгалтерский учет, 1998. — 136 с. - ISBN 5-85428-058-2.
17. *Ткач, В. И.* Международная система учета и отчетности [Текст] : учеб. пособие / В. И. Ткач, М. В. Ткач. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 160 с. - Бібліогр.: с. 159.
18. *Хорнгрен, Ч. Т.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] : учеб. пособие / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 416 с. - Бібліогр.: с. 414-415. – (Серия по бухгалтерському учету и аудиту). - ISBN 5-279-01212-2.
19. *Энтони Р.* Учет: ситуации и примеры [Текст] : учеб. пособие / Р. Энтони, Дж. Рис; пер. с англ.; под. ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 560 с.
20. <http://www.nbuv.gov.ua> – сайт Національної бібліотеки ім. Вернадського.
21. <http://www.rada.gov.ua> – сайт Верховної Ради України.
22. <http://www.kmu.gov.ua> – сайт Кабінету міністрів України.
23. <http://me.kmu.gov.ua> – сайт Міністерства економіки України.
24. <http://minfin.gov.ua> – сайт Міністерства фінансів України.
25. <http://mfa.gov.ua> – сайт Міністерства закордонних справ України.
26. <http://www.un.org> – сайт ООН (UN).
27. <http://www.unctad.org> – сайт Конференції ООН з питань розвитку і торгівлі (UNCTAD).
28. <http://www.imf.org> – сайт Міжнародного валютного фонду (IMF).
29. <http://www.oecd.org> – сайт ОЕСР (OECD).
30. <http://www.europa.eu.int> – сайт Європейського Союзу (EU).
31. <http://www.ru.ifac.org> – сайт Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC).
32. <http://www.ifac.org/IAASB> – сайт Комітета по міжнародним стандартам аудиту та підтвердження достовірності інформації (IAASB).
33. <http://www.ru.ifac.org> – сайт Комітету по МСФЗ (Лондон) (IASB).
34. <http://www.ufraa.org/ua> – сайт Федерації Професійних Бухгалтерів та Аудиторів України (ФПБАУ).
35. <http://uacba.org/rus> – сайт Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА).