

тати включає такі основні процедури: вибір формату звіту, аналіз складу і перегруповання статей доходів і витрат, відображення доходів і витрат, визнаних у результаті трансформації.

Згідно з П(С)БО, українські підприємства використовують форму звіту, в якому витрати класифікуються за їх функцією. Виходячи з цього, для складання звіту про фінансові результати відповідно до GAAP USA потрібно обрати багатокроковий спосіб складання, коли чистий прибуток від звичайної діяльності розраховується шляхом співставлення витрат відповідним доходам.

1. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: нормативна база. Нова редакція. – Харків: Курсор, 2007. – 297 с.

2. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – 2-е изд., испр. и перераб. – М.: Дело, 1998. – 430 с.

3. Сторожук Т.М. Звітність підприємств. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2005. – 256 с.

4. Расходы в US GAAP – Режим доступа: http://gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus/023.asp.

Отримано 29.01.2009

УДК 657.052

А.В.ДМИТРЕНКО, канд. екон. наук

Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ НА СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

На основі досліджень методик обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку пропонується новий метод обліку довгострокових фінансових інвестицій у спільну діяльність – пропорційно-пайової участі.

У ринковій економіці інвестиції відіграють надзвичайно важливу роль у розвитку національного виробництва. Завдяки їм здійснюється технічне переоснащення підприємств, поповнюються товарні запаси і вдосконалюється товар, здійснюються науково-дослідні роботи тощо. Однією з найбільш важливих ділянок бухгалтерського обліку на підприємствах є облік фінансових інвестицій. Реформування бухгалтерського обліку в Україні розпочалося ще в 2000 р., коли впроваджувалися національні стандарти бухгалтерського обліку, враховуючи норми міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В той же час останні мають тенденцію постійно змінюватися, що говорить про невідповідність норм національного та міжнародного обліку.

Проблемними питаннями даної статті є: облік фінансових інвестицій у спільні підприємства, оцінка фінансових інвестицій, методи

обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність.

Дослідженнями визначеного питання займалася численна кількість вчених-економістів, практиків-економістів і бухгалтерів-практиків, а саме: В.Онищенко [3, 6, 13, 16], О.Небильцова [4], Я.Крупка [5], С.Гонтаровський [7], А.Солодченко [8], А.Кушина [9], Р.Грачова [10], Д.Винокуров [11], С.Голов [12], В.Буратинський [14], С.Зубілевич [15].

Метою і завданнями даної роботи є дослідження методів обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, порівняння методик обліку фінансових інвестицій у спільне підприємство за вітчизняними та міжнародними методами обліку, спроба запропонувати новий метод обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність для застосування на вітчизняних спільних підприємствах.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» (П(С) БО 12) фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі. Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування [2]. Згідно з положеннями Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 31 «Частки в спільних підприємствах» (МСБО 31), контролюючому учасникові слід визнавати свою частку участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, застосовуючи метод пропорційної консолідації або ж альтернативний метод – метод участі в капіталі. У спільно контрольованому суб'єкті господарювання контролюючий учасник контролює свою частку майбутніх економічних вигід через свою частку в активах та зобов'язаннях спільного підприємства. Така сутність та економічний характер відображаються у консолідованих фінансових звітах контролюючого учасника, коли контролюючий учасник визнає свої частки в активах, зобов'язаннях, доході та витратах спільно контрольованого суб'єкта господарювання, застосовуючи один з двох форматів звітності для пропорційної консолідації. Застосування пропорційної консолідації означає, що баланс контролюючого учасника містить його частку в активах, які він спільно контролює, а також його частку в зобов'язаннях, за якими він несе спільну відповідальність. Для здійснення пропорційної консолідації можна застосувати різні формати звітності. Контролюючий учасник може

об'єднувати свою частку в кожному з активів, зобов'язань, доходів та витрат спільно контролюваного суб'єкта господарювання з аналогічними статтями у своїх фінансових звітах на постатейній основі. За іншим форматом звітності контролюючий учасник може включати до своїх фінансових звітів окремі статті для своєї частки активів, зобов'язань, доходу та витрат спільно контролюваного суб'єкта господарювання. Відповідно до п.38 МСБО 31 для визнання своєї частки в спільно контролюваному суб'єкті господарювання контролюючий учасник може застосовувати метод участі в капіталі як альтернативу пропорційній консолідації. Міжнародний стандарт не рекомендує застосовувати метод участі в капіталі, оскільки пропорційна консолідація краще відображає сутність та економічний характер частки в спільно контролюваному суб'єкті господарювання, тобто контроль за часткою контролюючого учасника в майбутніх економічних вигодах. Проте цей Стандарт дозволяє застосовувати метод участі в капіталі як дозволений альтернативний підхід при визнанні частки в спільно контролюваних суб'єктах господарювання [1].

Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність розглядали багато вчених-економістів, зокрема В.Онищенко, який наводить у своїх працях застосування даного методу для учасників спільної діяльності без створення юридичної особи [3]. Але таке твердження суперечить нормам п.11 П(С) БО 12.

Вітчизняні нормативні документи з обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність передбачають тільки один метод для визначення балансової вартості фінансових інвестицій на протигагу міжнародним нормативним актам. А це говорить про недостатність приближення національного обліку фінансових інвестицій до міжнародного. В МСБО 31 основним методом обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність визнано метод пропорційної консолідації, а метод участі в капіталі не рекомендується до застосування. А це знову ж таки призводить до великих розбіжностей у відображенні балансової вартості фінансових інвестицій в умовах переходу до обліку за міжнародними стандартами.

Економіст-аналітик Д.Винокуров вказує на переваги застосування методу участі в капіталі пояснюючи це тим, що використання цього методу спричинене необхідністю достовірної оцінки активів і зобов'язань підприємства у фінансовій звітності. В його основу покладено припущення, що результати діяльності підприємства безпосередньо впливають на стан справ його інвестора, навіть якщо у звітному періоді розподіл прибутку не здійснювався і дивіденди не було отримано

[11]. Крім того, деякі вітчизняні науковці підтверджують Положення МСБО 31 стосовно переваг методу пропорційної консолідації пояснюючи тим, що за даним методом краще відображається сутність та економічний характер частки в спільно контрольованому суб'єкті господарювання.

На нашу думку, в період трансформації національного бухгалтерського обліку до обліку за міжнародними стандартами необхідно підійти до відповідності відображення в обліку балансової вартості фінансових інвестицій. Тому до національного П(С) БО 12 необхідно внести зміни стосовно методів обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність (спільні підприємства), поклавши в основу застосування методу пропорційної консолідації, враховуючи наведені вище переваги його застосування.

Оскільки національний облік фінансових інвестицій у спільну діяльність ґрунтується на методі участі в капіталі, який ще деколи має назву методу пайової участі [10], пропонуємо використовувати новий метод, який би враховував частково методика обліку фінансових інвестицій за методом пропорційної консолідації та вже звиклого вітчизняним підприємствам методу участі в капіталі, назвавши його методом пропорційно-пайової участі. В назві даного методу першою частиною визначається основним метод пропорційної консолідації, а друга частина – елементи методу участі в капіталі. З урахуванням дотримання вимог до складання форм фінансової звітності при застосуванні даного методу як елемент методу пропорційної консолідації застосовується перший формат, тобто об'єднання своєї частки з аналогічними статтями фінансової звітності. Це пояснюється регламентованістю складання форм фінансової звітності в Україні.

В основу даного методу пропонується покласти методика обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства за методом пропорційної консолідації як основний метод обліку фінансових інвестицій, обґрунтовуючи це тим, що даний метод запропонований для широкого використання МСБО 31. У запропонований метод обліку фінансових інвестицій включається положення методу пропорційної консолідації стосовно того, що у спільно контрольованому суб'єкті господарювання контролюючий учасник контролює свою частку майбутніх економічних вигід через свою частку в активах та зобов'язаннях спільного підприємства.

Відповідно методу участі в капіталі пропонується до нового методу включити методика визначення балансової вартості фінансових інвестицій відповідно до п.12 П(С) БО 12: «Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою

інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період з включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування». Такий підхід враховує той факт, що прибуток виступає як джерело інвестування, а дивіденди зменшують суму фінансових інвестицій. Залишається без змін та норма, що операції між інвестором та об'єктом інвестування не враховуються при обліку фінансових інвестицій. Стосовно загальної зміни величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період із включенням (виключенням) до додатково вкладеного капіталу та іншого додаткового капіталу не має місця до застосування в запропонованому методі обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства. Всі зміни в активах, зобов'язаннях та капіталі передбачається відображати в статтях фінансових звітів: ф. 1 «Баланс», ф. 2 «Звіт про фінансові результати» (стосовно сум доходів і втрат). Такий підхід забезпечить контроль за активами, зобов'язаннями, змінами за складовими власного капіталу, отримання доходу від інвестиційної діяльності, понесення втрат від інвестиційної діяльності та економічний характер частки в об'єкті інвестування.

Застосування запропонованого методу обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність (спільне підприємство) наведемо за допомогою наступного прикладу.

Приклад. На початок звітного періоду у фінансових звітах контрольного учасника спільної діяльності числяться:

необоротні активи – 400 тис. грн.;

довгострокові фінансові інвестиції – 10 тис. грн.;

оборотні активи – 120 тис. грн.

Всього активів: 530 тис. грн.

Статутний капітал – 200 тис. грн.;

додатково вкладений капітал – 30 тис. грн.;

інший додатковий капітал – 10 тис. грн.;

нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – 40 тис. грн.;

довгострокові зобов'язання – 200 тис. грн.;

поточні зобов'язання – 50 тис. грн.

Всього пасиви: 530 тис. грн.

Учасник спільної діяльності має частку в статутному капіталі спільного підприємства – 50%. Протягом звітного періоду спільне підприємство отримало прибуток у сумі 50 тис. грн., було проведено дооцінку виробничих запасів на суму 20 тис. грн., безоплатно одержані основні засоби на суму 10 тис. грн., виплачені дивіденди на суму 10 тис. грн.

У кінці звітнього періоду фінансові звіти матимуть вигляд:

необоротні активи – $400 + 5 = 405$ тис. грн.;

довгострокові фінансові інвестиції – $10 + 25 - 5 = 30$ тис. грн.;

оборотні активи – $120 + 10 = 130$ тис. грн.

Всього активів: 565 тис. грн.

Статутний капітал – 200 тис. грн.;

додатково вкладений капітал – 30 тис. грн.;

інший додатковий капітал – $10 + 10 + 5 = 25$ тис. грн.;

нерозподілений прибуток (непокритий) збиток – $40 + 25 - 5 = 60$

тис. грн.;

довгострокові зобов'язання – 200 тис. грн.;

поточні зобов'язання – 50 тис. грн.

Всього пасиви: 565 тис. грн.

За даним прикладом коригуються довгострокові фінансові інвестиції і нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на суму отриманого прибутку та виплачених дивідендів. Всі інші статті фінансових звітів об'єднують дані за підприємством і зміни у відповідних статтях спільного підприємства відповідно до частки учасника у цьому підприємстві.

Таким чином, можна зробити висновки:

1. Оскільки в останні роки стрімко поширюється адаптація законодавства України з бухгалтерського обліку до міжнародного бухгалтерського законодавства, то слід максимально наблизити Положення МСБО 31 до національного П(С) БО 12 стосовно обліку фінансових інвестицій у спільну діяльність.

2. Сьогодні існують кардинальні розбіжності за методами обліку фінансових інвестицій, які пропонує міжнародний стандарт, що регламентує облік фінансових інвестицій у спільну діяльність, і вітчизняним стандартом.

3. З метою приведення до єдиного підходу обліку фінансових інвестицій та удосконалення його, запропоновано новий метод обліку фінансових інвестицій у спільні підприємства – метод пропорційно-пайової участі.

4. Метод пропорційно-пайової участі у П(С) БО 12 необхідно визначити як основний для застосування контрольними учасниками для обліку фінансових інвестицій і визначення своїх часток в об'єкті інвестування, оскільки він має аналог методу пропорційної консолідації, а метод участі в капіталі визначити як альтернативний.

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Частки у спільних підприємствах» // www.Minfin.gov.ua.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18 (1295). – С.36-40.
3. Онищенко В. Можливості застосування зарубіжного досвіду для обліку спільної діяльності за договором простого товариства в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №9. – С.28-35.
4. Небильцова О.В. Облік інвестицій за методом участі в капіталі // Фінанси України. – 2006. – №11. – С.112-121.
5. Крупка Я. Облік інвестицій за методом участі в капіталі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №9. – С.22-26.
6. Онищенко В. Спільні підприємства при застосуванні методу участі в капіталі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №12. – С.32-37.
7. Гонтаровский С. Метод участия в капитале: общий порядок учёта // Бухгалтерия. – 2001. – №45/1 (460). – С.29-32.
8. Солодченко А. Некоторые особенности применения метода участия в капитале // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №9. – С.33-37.
9. Кушина А. Метод участия в капитале: числовые примеры // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №9. – С.37-41.
10. Грачова Р. Довгострокові фінансові інвестиції // Інвестиції та капітал. – Розділ 1. – С.7-100.
11. Винокуров Д. Облік інвестицій відповідно до П(С) БО // Податки та бухгалтерський облік. – 2000. – №42 (297). – С.2-27.
12. Голов С.Ф. Облік спільної діяльності за МСБО // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №8. – С.40-49.
13. Онищенко В. Концептуальні основи застосування методу участі в капіталі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №2. – С.9-12.
14. Буратинський В. Вдосконалення методів оцінки фінансових інвестицій на основі міжнародних стандартів обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №10. – С.32-36.
15. Зубілевич С. Облік фінансових інвестицій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №11. – С.6-14.
16. Онищенко В. Актуальні питання застосування методу участі в капіталі згідно з П(С) БО 12 «Фінансові інвестиції» // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №11. – С.15-22.

Отримано 05.11.2008

УДК 336.64

І.Ш. ТІМБЕКОВА

Харківський інститут фінансів

Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі

МАТЕМАТИЧНЕ МОДЕЛЮВАННЯ ОПТИМІЗАЦІЇ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ФІНАНСОВОЇ КРИЗИ

Розглядається математичне моделювання як метод оптимізації грошових потоків підприємств, у тому числі комунальних, а також використання економіко-математичних моделей в умовах світової фінансової кризи.

Характерною ознакою сучасного стану світової економіки в умовах фінансової кризи є швидкі зміни зовнішнього середовища