

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

Є. В. Гавриличенко

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**  
**з курсу**  
**“ОБЛІК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ”**

(для студентів 4-5 курсів заочної форми навчання за напрямом підготовки  
0501 – «Економіка і підприємство» (6.030509 «Облік і аудит») і слухачів другої  
вищої освіти спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»)

**ХАРКІВ**  
**ХНАМГ**  
2009

**Гавриличенко Є. В.** Конспект лекцій з курсу «Облік у зарубіжних країнах» (для студентів 4-5 курсів заочної форми навчання за напрямом підготовки 0501 – «Економіка і підприємство» (6.030509 «Облік і аудит») і слухачів другої вищої освіти спеціальності 7.050106 «Облік і аудит») / Гавриличенко Є. В.; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2009. – 56 с.

Автор: Є. В. Гавриличенко

Рецензент: д. е. н., проф. каф. ЕПМГ, Ачкасов А. Є.

Рекомендовано кафедрою економіки підприємств  
міського господарства,  
протокол № 1 від 02.02.09р.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
1. ПРОГРАМА КУРСУ .....	5
2. КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ.....	6
ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТІ ПРИНЦИПИ Й СИСТЕМИ ОБЛІКУ .....	6
ТЕМА 2. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, ЇЇ ЗМІСТ ТА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ.....	11
ТЕМА 3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ.....	17
ТЕМА 4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ .....	21
ТЕМА 5. ОБЛІК ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ .....	25
ТЕМА 6. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ .....	29
ТЕМА 7. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ І КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ .....	34
ТЕМА 8. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ .....	38
ТЕМА 9. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....	41
ТЕМА 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ Й РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ В КОРПОРАЦІЯХ.....	45
ТЕМА 11. ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ .....	49
3. РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА .....	55

## ВСТУП

У даний час вивчення і аналіз міжнародної системи бухгалтерського обліку, стандартів, рекомендацій і положень міжурядових, професійних і профспілкових організацій світу набуває особливого значення.

Серед причин, що обумовлюють вивчення особливостей національних систем бухгалтерського обліку, можна виділити наступні. По-перше, історичний аспект. Є ряд країн, які внесли вагомий вклад у розвиток бухгалтерського обліку. Другою причиною вивчення порівняльної фінансової звітності є процеси інтеграції, утворення всесвітнього господарства. Для сучасного рівня економічної інтеграції характерна інтернаціоналізація економічного життя, насамперед у сфері виробництва.

Безсумнівно, досить значущим фактором необхідності вивчення організації обліку зарубіжних країн є можливості вдосконалення тієї чи іншої системи бухгалтерського обліку, які дають зіставлення облікових систем.

Метою вивчення дисципліни «Облік у зарубіжних країнах» є вивчення організації обліку в різних господарських формуваннях розвинених зарубіжних країн, в першу чергу європейських, опанування методики впровадження міжнародних бухгалтерських стандартів у практику роботи вітчизняних підприємств, підвищення на цій основі професійного рівня майбутнього фахівця - бухгалтера як активного і компетентного учасника управлінської діяльності.

Завданнями вивчення дисципліни є вивчення теорії і практики фінансового й управлінського обліку в зарубіжних країнах; набуття вміння використовувати передовий досвід в галузі організації обліку, аналізу та контролю з урахуванням чинного українського законодавства

Предметом вивчення дисципліни є активи, джерела їх формування і процеси господарської діяльності у країнах з високорозвинутою ринковою економікою.

У результаті вивчення курсу студент повинен:

- 1) знати
- основні принципи бухгалтерського, фінансового й управлінського обліку, прийняті в зарубіжних країнах;
  - теоретичні основи складання фінансової звітності для підприємств у різних країнах;

- особливості обліку активів і пасивів на підприємствах в зарубіжних країнах;
- 2) вміти:
  - застосовувати теоретичні знання з обліку в зарубіжних країнах у практичній діяльності: вирішувати завдання з фінансового обліку, враховуючи його особливості в різних країнах;
  - складати фінансові звіти за різними методами, прийнятими за кордоном;
  - вміти обґрунтувати застосування того чи іншого методу обліку.

Вивчаючи дисципліну “Облік у зарубіжних країнах”, необхідно насамперед ознайомитись з програмним матеріалом і списком рекомендованої літератури для того, щоб вибрати найважливіші літературні джерела. У ході самостійної роботи студенту слід звертати увагу на особливості ведення бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах й намагатися порівнювати ці особливості з українськими стандартами обліку.

## **1. ПРОГРАМА КУРСУ**

### **Змістовний модуль 1. Теоретичні основи обліку й складання фінансової звітності в зарубіжних країнах.**

ТЕМА 1. Загальноприйняті принципи і системи обліку.

ТЕМА 2. Фінансова звітність, її зміст та інтерпретація.

ТЕМА 3. Облік грошових коштів.

ТЕМА 4. Облік розрахунків з дебіторами.

ТЕМА 5. Облік товарно-матеріальних запасів.

ТЕМА 6. Облік довгострокових активів.

ТЕМА 7. Облік фінансових вкладень та консолідована звітність.

### **Змістовний модуль 2. Організація бухгалтерського й управлінського обліку в зарубіжних країнах.**

ТЕМА 8. Облік короткострокових зобов'язань.

ТЕМА 9. Облік довгострокових зобов'язань.

ТЕМА 10. Облік власного капіталу і розподілу прибутку в товариствах та корпораціях.

ТЕМА 11. Основи управлінського обліку.

## 2. КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

### ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТІ ПРИНЦИПИ Й СИСТЕМИ ОБЛІКУ

#### План

1. Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку.
2. Міжнародні й національні стандарти бухгалтерського обліку.
3. Поняття й принципи побудови фінансового та управлінського обліку.

#### 1. Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку

*Бухгалтерський облік* – це система збирання, вимірювання, обробки, інтерпретації та передачі інформації про господарську діяльність підприємства, установи, організації внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень.

Усі бухгалтерські системи мають національний характер. Проте їх прийнято поєднувати в бухгалтерські моделі: британо-американська, континентальна, південно-американська (табл.1.1).

Для забезпечення функцій бухгалтерського обліку, облікова інформація будь-якого підприємства повинна бути:

- максимально значною для прийняття управлінського рішення;
- абсолютно достовірною;
- порівнянною за певні проміжки часу або з аналогічною інформацією інших підприємств;
- зрозумілою для користувачів.

Для забезпечення дотримання цих вимог формування облікової інформації повинно здійснюватися на підставі загальноприйнятих єдиних принципів, правил, норм, сукупність яких складає єдину концептуальну основу бухгалтерського обліку.

У цілому всі принципи обліку можна класифікувати за трьома напрямками (рис.1.1).

Таблиця 1.1 - Особливості національних систем бухгалтерського обліку.

	<b>Країни, де функціонує</b>	<b>Особливості</b>
<b>Британо-американська</b>	в Австралії, Великобританії, Венесуелі, Гонконгові, Домініканській Республіці, Замбії, Зімбабве, Ізраїлі, Індії, Індонезії, Ірландії, у Канаді, Кенії, на Кіпру, у Колумбії, Коста-Рике, Малаві, у Малайзії, Нігерії, Нідерландах, Нікарагуа, Пакистану, Пана-мі, Папуа-Новій Гвінеї, Пуерто-Рико, Сальвадору, США, Танзанії. Тринідаду і Тобаго, Уганді, на Фіджі, Філіппінах, у ПАР, на Ямаїці.	функціонує в умовах розвинутого фінансового й акціонерного ринків і орієнтована на інтереси дрібних і середніх акціонерів-інвесторів. Методологія бухгалтерського обліку визначається незалежним професійним співтовариством. Плани рахунків є професійними, тобто розробляються компаніями самостійно. Загальноприйнятим є визнання високого рівня професійної підготовки бухгалтерів Великобританії і США. Основний принцип обліку сформульований як «достовірна й об'єктивна (справедлива) інформація».
<b>Континентальна</b>	в Австрії, Алжирі, Анголі, Бельгії, Березі Слонової Кісті, Буркіна-Фасо, Німеччини, Гвінеї, Греції, Данії, Єгипті, Іспанії, Італії, Камеруну, Конго, Люксембурзі, Малі, Марокко, Норвегії, Португалії, Сенегалі, С'єрра-Леоне, Того, Франції, Швейцарії, Швеції, Японії (з елементами американського обліку).	орієнтована на банки і податкові правила, має регламентовану основу, але в альтернативних варіантах оцінки. План рахунків може бути єдиним або професійним. Професійні бухгалтерські організації відіграють меншу роль, але рівень підготовки бухгалтерів (особливо в Німеччині і Франції) не менш високий, чим у Великобританії і США.
<b>Південно-американська</b>	в Аргентині, Бразилії, Болівії, Гвіані, Парагваї, Перу, Уругваї, Чилі, Еквадорі.	орієнтована винятково на податкові правила. Методологія бухгалтерського обліку законодавчо уніфікована і передбачає обов'язкове перерахування звітності на зміну цін. Облік змін цін у цих країнах має тривалу практику в зв'язку з багаторічною і стійкою інфляцією.

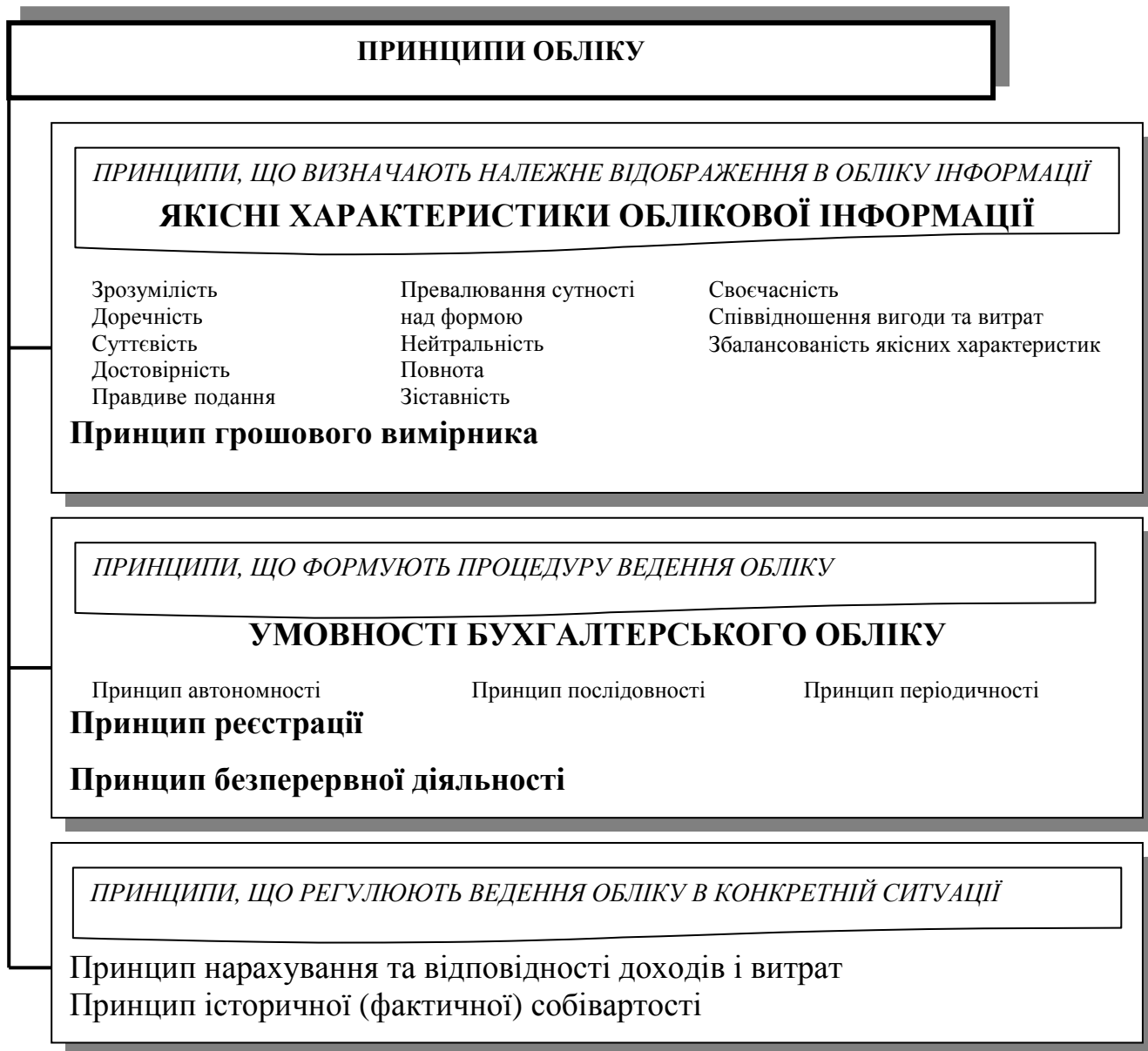


Рис. 1.1 - Класифікація принципів обліку

## 2. Міжнародні й національні стандарти бухгалтерського обліку

**Стандарти бухгалтерського обліку** – це нормативно-правовий документ, що визначає правила й процедури ведення бухгалтерського обліку й складання звітності.

Для забезпечення гармонізації фінансової звітності в 1973 р. створено незалежний орган – 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. Учасниками та спонсорами такої організації є 153 професійні бухгалтерські організації зі 112 країн світу.



Останнім часом МСФЗ набули великого поширення. 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 й 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 постачальників подання фінансової звітності згідно з МСФЗ;
- дедалі більшою кількістю підприємств.

В Україні за роки реформування національної системи обліку розроблено й введено в дію 29 положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Вони значною мірою відповідають вимогам МСФЗ й у процесі практичного застосування підлягатимуть удосконаленню.

### **3. Поняття і принципи побудови фінансового й управлінського обліку**

Залежно від змісту інформації, яка виступає вихідним продуктом обліку, у внутрішній структурі системи обліку можна виділити фінансовий і управлінський облік. Фінансовий облік формує інформацію, призначену переважно для зовнішніх користувачів: акціонерів, інвесторів, кредиторів тощо, а управлінський облік покликаний забезпечити інформацією внутрішніх користувачів підприємства для прийняття правильних своєчасних управлінських рішень.

У більшості країн традиційно управлінський і фінансовий облік виділяють в окремі види. Але в деяких країнах з єдиним затвердженим планом рахунків передбачено дві окремі групи класів рахунків – для фінансової і управлінської бухгалтерії.

Фінансовий і управлінський облік різні, їх порівняльна характеристика наведена в табл.1.2.

Таблиця 1.2 - Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку.

№	Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	Головні користувачі інформації	Менеджери підприємства та зовнішні користувачі	Менеджери різних рівнів підприємства
2	Обмеження	Загальноприйняті принципи (стандарти) та нормативи	Жодних обмежень
3	Використання вимірників	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники(зокрема, і якісні показники)
4	Об'єкти аналізу	Господарська одиниця загалом	Структурні підрозділи підприємства (центри відповідальності)
5	Періодичність складання звітів	Регулярно, зазвичай річний або квартальний інтервал	Змінний інтервал, оперативна інформація
6	Націленість	Оцінка минулого	На майбутнє (прогнозування)
7	Відкритість даних	Більшість доступна всім	Комерційна таємниця

*Література [1-5; 11]*

### ***Контрольні питання***

1. Назвіть національні системи бухгалтерського обліку, в чому їх відмінності.
2. Сутність загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, їх склад і зміст.
3. Назвіть користувачів інформації фінансового обліку.
4. Мета і сутність Міжнародних стандартів фінансового обліку і звітності.

## ТЕМА 2. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, ЇЇ ЗМІСТ ТА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ

### План

1. Склад, призначення й загальні вимоги до фінансової звітності.
2. Зміст і методика складання основних форм фінансової звітності.
3. Методика аналізу фінансового стану підприємства на основі звітності.

#### 1. Склад, призначення й загальні вимоги до фінансової звітності

**Фінансова звітність** – це система взаємозв'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан підприємства, установи і результати діяльності за звітний період. Метою фінансової звітності є надання інформації про стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, необхідної широкому колу користувачів для прийняття ними управлінських рішень.

Користувачами фінансової звітності є потенційні інвестори, працівники, кредитори, клієнти, урядові установи і громадкість. Інформаційні потреби різних груп користувачів наведено в табл. 2.1.

Згідно з МСБО 1, фінансова звітність підприємства містить:

- 1) баланс;
- 2) звіт про прибутки та збитки;
- 3) звіт про зміни у власному капіталі;
- 4) звіт про рух грошових коштів;
- 5) виклад облікової політики та пояснювальні примітки.

Компоненти фінансової звітності взаємозв'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства. У табл. 2.2 наведено призначення компонентів фінансової звітності.

Склад фінансової звітності у всіх країнах регламентується на законодавчому рівні відповідними законами, інструкціями, методичними рекомендаціями, стандартами. Кожна країна має свої особливості в системі звітності. Але існує єдиний для всіх набір обов'язкових звітів – це баланс, звіт про прибутки та збитки і примітки до них.

Таблиця 2.1 - Користувачі фінансової звітності та їхні інформаційні потреби.

<b>Користувачі</b>	<b>Інформаційні потреби</b>
1. Інвестори	Здатність підприємства сплачувати дивіденди. Прийняття рішень щодо придбання, утримання або продажу інвестицій
2. Працівники	Стабільність і прибутковість підприємства. Збереження робочих місць, оплата праці та пенсійне забезпечення
3. Банки	Своєчасність повернення позики та отримання відсотків
4. Постачальники та інші кредитори	Своєчасність оплати рахунків
5. Клієнти (замовники)	Можливість отримання необхідних товарів і послуг
6. Уряд	Своєчасність і повнота оплати податків. Визначення національного доходу і розподіл ресурсів
7. Громадськість	Вплив діяльності підприємства на благополуччя суспільства (зайнятість, екологію тощо)

Таблиця 2.2 - Призначення основних компонентів фінансової звітності.

<b>Компоненти звітності</b>	<b>Призначення</b>
Баланс	Інформація про фінансове становище підприємства на певну дату
Звіт про прибутки та збитки	Інформація про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства за звітний період
Звіт про зміни у власному капіталі	Інформація про зміни у власному капіталі протягом звітного періоду
Звіт про рух грошових коштів	Інформація про надходження і вибуття грошових коштів унаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду
Виклад облікової політики та пояснювальні примітки	Повне розкриття інформації про діяльність підприємства та обрані ним методи обліку

У більшості країн світу застосовують типові форми фінансової звітності, які розробляють і затверджують у національному масштабі. У деяких країнах типові форми фінансової звітності в національному масштабі не розробляють і

не затверджують (США, Великобританія, Канада та ін.). Компанії (фірми) самостійно обирають форму подання звітів (більш чи менш докладну) відповідно до національних вимог щодо їх змісту та принципів формування.

## 2. Зміст і методика складання основних форм фінансової звітності

*Бухгалтерський баланс* – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його активи, пасиви й власний капітал у грошовому вираженні на певну дату.

У загальному вигляді баланс підприємства відображається двома найпоширеними моделями:

- 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. У горизонтальній формі – актив ліворуч, пасив праворуч (такий баланс подається в Бельгії, Італії, Німеччині, Португалії, Україні, Франції, Росії, США тощо). У вертикальній формі активи і пасиви розміщуються послідовно згори вниз. У Великобританії було прийнято горизонтальний формат, а в останній час застосовується вертикальний. У Нідерландах законодавчо закріплені дві форми балансу.

У різних країнах є певні особливості групування статей балансу. Так, в Італії і Німеччині статті активу групують за економічним змістом. У деяких країнах (у більшості західноєвропейських країн) групування здійснюється за ступенем ліквідності. Наприклад, у Франції, Росії, Україні, Молдові та інших країнах, які використовують МСФЗ в якості національних стандартів, статті розташовують в порядку збільшення ліквідності, в країнах англо-американської системи обліку, Естонії – в порядку її зменшення. Статті пасиву балансу групуються й розміщують згори вниз за ознакою скорочення термінів погашення заборгованості (Австралія, Великобританія, Естонія, США тощо) або за ознакою збільшення термінів (Молдова, Німеччина, Польща, Росія, Франція тощо).

**Звіт про прибутки й збитки** – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Основною його метою є надання користувачам інформації про формування фінансового результату підприємства (доходи, витрати й фінансові результати).

Основою складання звіту про прибутки та збитки в кожній країні виступають такі елементи фінансової звітності, як доходи і витрати.

У практичній діяльності застосовують різні формати Звіту про прибутки та збитки. Класифікацію форматів Звіту наведено на рис. 2.1.

Горизонтальний формат має двосторонню форму (ліворуч наводяться доходи, праворуч – витрати) (зустрічається нечасто, складається в Іспанії, Португалії). Звіт про прибутки та збитки на функціональній основі передбачає групування витрат за функціями бізнесу (виробництво, збут, дослідження, управління), може мати багатоступеневу або одноступеневу форму. Багатоступеневий Звіт передбачає поетапний розрахунок прибутку (збитку) за період (такий формат використовують при наявності у компанії доходу від операцій, які не є безперервними). В одноступеневому Звіті у складі звичайної діяльності спочатку наводять всі статті витрат. Різниця між підсумками доходів і витрат показує прибуток компанії (такий формат Звіту практикується в США, але не знайшов широкого розповсюдження в інших країнах). Звіти про прибутки та збитки на функціональній основі є найбільш поширеними.

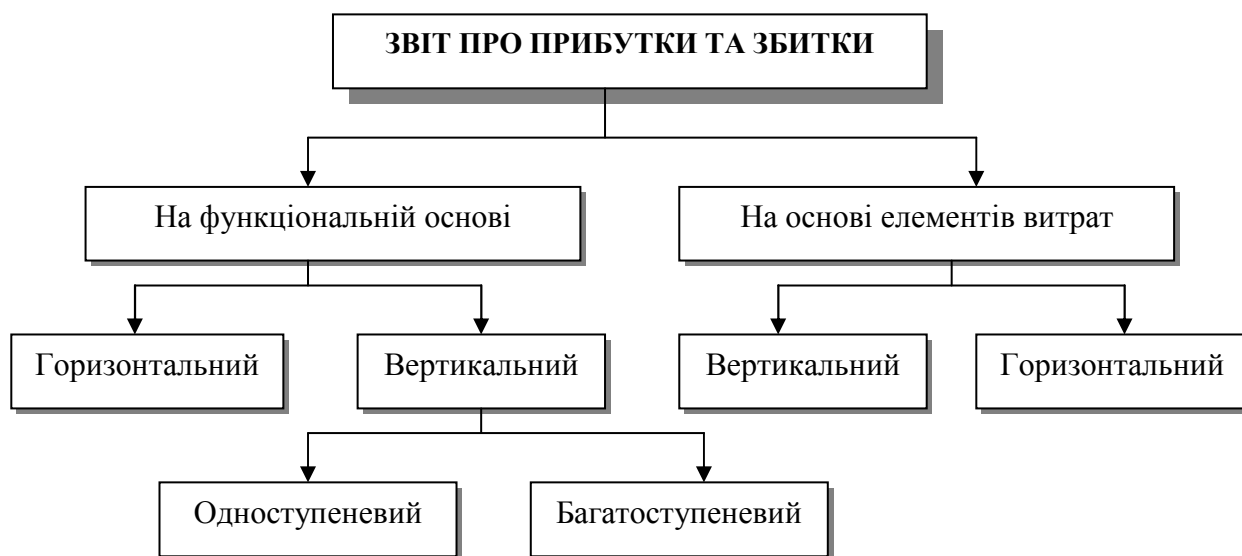


Рис. 2.1 - Класифікація форматів Звіту про прибутки і збитки

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

**Примітки до фінансової звітності** мають велике значення в усіх країнах. У багатьох державах вони є обов'язковою складовою звітності компаній, де розшифровуються чи ілюструються окремі статті звітності. У примітках наводять перехресні посилання на будь-які показники пов'язані зі статтями основних форм звітності підприємства. Примітки (пояснення) до звітності переслідують мету розкрити інформацію таким чином, щоб користувач не міг пред'явити претензії до їх нестачі

Форма і обсяг приміток звичайно не регулюються, але вони можуть бути й строго регламентовані законодавством (Італія, Португалія). У більшості країн встановлені мінімальні вимоги до кількості інформації, яка повинна бути розкрита.

Інформація, яка надається в примітках, не повинна дублювати існуючу в інших компонентах звітності. Тому, в різних країнах майже 90 % загального обсягу звітів припадає на примітки (на відміну від української практики, де примітки складають приблизно 10 %).

Призначення приміток (пояснень) полягає в тому, щоб довіру викликати довіру до компетентності керівника компанії, безпечності й доходності інвестицій.

### **3. Методика аналізу фінансового стану підприємства на основі звітності**

Аналіз фінансової звітності (переважно бухгалтерський баланс і Звіт про прибутки та збитки) проводять за такими напрямками, як горизонтальний аналіз, вертикальний аналіз й аналіз на основі розрахунку відносних показників.

**Горизонтальний аналіз** полягає в порівнянні окремих показників (статей) балансу підприємства, Звіту про прибутки та збитки, інших звітів за

два суміжні періоди, а також у динаміці за кілька років. Він дає змогу визначити тенденції розвитку підприємства і окремих показників його діяльності.

**Вертикальний аналіз** – це структурний аналіз форм фінансової звітності. За його допомогою стає можливим вивчити й оцінити структуру активів підприємства, тобто частку оборотних і необоротних активів, грошових коштів, фінансових вкладень, основних засобів, запасів тощо в загальній сумі активів.

Подібним чином аналізують структуру короткострокової та довгострокової заборгованості й власного капіталу. У разі структурного аналізу звітності про прибутки й збитки всі показники звіту співвідносять до обсягу чистого продажу (доходи від реалізації). Перевагою цього виду аналізу є логічна можливість порівняння вираженої у відсотках структури показників підприємства зі структурою показників інших підприємств незалежно від їхніх розмірів. Це дає змогу відшукати оптимальну структуру активів і пасивів підприємства для успішного здійснення господарської діяльності.

**Аналіз фінансового стану підприємства на основі розрахунку відносних показників** є глибшим, ґрунтовним. До системи відносних показників належать показники платоспроможності (ліквідності), оборотності (ділової активності), заборгованості (структури капіталу), прибутковості (рентабельності) тощо. У різних країнах кількість таких показників може бути різною. До того ж, віднесення певного показника до тієї чи іншої групи може мати елемент умовності.

*Література [1-5; 6; 10-11]*

### **Контрольні питання**

1. Визначення фінансової звітності.
2. Складові фінансової звітності зарубіжних фірм.
3. Баланс, його визначення, основні елементи і принципи побудови.
4. Призначення й загальна побудова звіту про прибутки та збитки.
5. Призначення і склад приміток до фінансової звітності.
6. Аналіз фінансової звітності – його сутність і методики.



## **ТЕМА 3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ**

### **План**

1. *Облік і контроль* касових операцій і грошей у касі.
2. Облік створення й використання фонду дрібних сум.
3. Документальне оформлення та облік операцій з банківськими рахунками.

### **1. Облік і контроль касових операцій і грошей у касі**

В усіх країнах грошові кошти та їх еквіваленти є основною частиною ліквідних активів підприємства.

Відповідно до МСБО до *грошових коштів* належить готівка в касі монети, банкноти, валюта і депозити до запитання, поточні й депозитні рахунки в банках, на використання яких немає обмежень. До *еквівалентів грошових коштів* належать короткострокові високоліквідні інвестиції, які правильно конвертуються у відповідні суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

У США всі складові грошових коштів (готівка + рахунки в банках) об'єднуються одним словом “cash” і обліковуються на одному рахунку “Грошові кошти”. У західноєвропейських країнах грошові кошти обліковуються на рахунках “Каса” й “Рахунки в банках” – у національній та іноземній валюті.

Облік і контроль касової готівки має велике значення. У фірмах розробляють системи контролю надходжень і витрат готівки. Готівку здебільшого намагаються зводити до мінімуму, особливо на промислових підприємствах. Але в торгівлі в касі можуть бути чималі суми.

Операції по касі відображають і групують у касовому журналі надходжень і видатків, підсумки переносять у Журнал реєстрації операцій, а потім – на рахунки бухгалтерського обліку Головної книги. Форма журналів надходжень і видатків грошей здебільшого довільна, пристосована до умов підприємства.

## 2. Облік створення і використання фонду дрібних сум

Для здійснення невеликих витрат (наприклад, канцелярські, поштові, представницькі) підприємства створюють фонд дрібних сум. Цю систему операцій ще називають “авансова система” (або система підзвітних сум). Вона передбачає створення фонду, здійснення виплат за рахунок фонду та поповнення фонду.

**Створення фонду дрібних сум.** Адміністрація планує необхідні витрати та їх обсяг і на цій підставі визначає розмір фонду з розрахунку на 2-4 тижні. Гроші видають підзвітній особі, яка зберігає їх у своєму сейфі.

Видачу оформляють чеком, гроші видають з каси. При цьому роблять проводку:

Дт «Фонд дрібних сум»,

Кт «Каса (Грошові кошти)».

У цьому фонді постійно має бути, наприклад, 200 дол. або інша встановлена сума. Під час видачі грошей підзвітній особі також видають пронумеровані чеки (квитанції) або ваучери для запису витрат грошей.

Витрата грошей відбувається тільки на передбачені цілі. На кожну виплату підзвітна особа складає квитанцію або ваучер, у якому проставляє суму й призначення виплати. Підписує цей документ особа, яка одержує гроші.

Підзвітна особа на встановлену дату складає звіт про витрати й подає його в бухгалтерію (звіт складають за даними квитанцій, ваучерів). Фонд дрібних сум поповнюють на суму витрачених коштів, виписуючи чек на ім'я підзвітної особи.

Нестачі або надлишки у фонді дрібних сум відображають на рахунок «Нестачі або надлишки по касі».

*Нестачі:*

Дт «Нестачі або надлишки по касі»,

Кт «Грошові кошти».

*Надлишки:*

Дт «Грошові кошти»,

Кт «Нестача або надлишки по касі».

Така система ведення дрібної каси використовується за ПСБО США.

У Великобританії операції з дрібною касою обліковуються по-іншому. В момент видачі готівки з дрібної каси проводять записи по дебету рахунків

відповідних видатків і кредиту рахунку дрібної каси, а при поповненні дрібної каси (на суму здійснених видатків), відповідно, дебетують рахунок дрібної каси грошових коштів. Тобто:

утворення «фонду дрібної каси»:

Д-т «Дрібна каса»,

К-т «Грошові кошти (Рахунок у банку)»,

видача грошей з дрібної каси:

Д-т «Рахунки відповідних витрат»,

К-т «Дрібна каса»,

поповнення дрібної каси:

Д-т «Дрібна каса»,

К-т «Грошові кошти (Рахунок у банку)».

Аналогічна практика обліку каси дрібних витрат у Єгипті. В цьому випадку попередньо визначають суму дрібних витрат на певний період і виписують чек на всю суму. Касир витрачає кошти по квитанціях та рахунках і фіксує їх у журналі каси дрібних витрат.

### **3. Документальне оформлення і облік операцій з банківськими рахунками**

Зарубіжні фірми для зберігання готівки й ведення розрахунків відкривають банківські рахунки. Це зводить до мінімуму кількість готівки в обігу фірми, а також посилює контроль за грошовими коштами.

Перевірка виписок з банківського рахунку в більшості країн звичайно проводиться один раз на місяць. Така процедура необхідна тому, що залишок по рахунку "Грошові кошти" в бухгалтерських записах часто не співпадає із залишком в банківській виписці.

Процес перевірки складається з двох етапів. Перший включає в себе коригування залишку грошових коштів згідно з банківською випискою. До нього додаються депозити в дорозі (одночасно проводиться перевірка коригувань минулого місяця) і вираховуються видані, але не пред'явлені до

оплати чеки (одночасно проводиться перевірка виданих чеків, які були виплачені банком). Отримана сума є скоригованим залишком грошових коштів. Другий етап - це коригування залишку згідно з обліковими записами і відображення в обліку відповідних проводок. Із сальдо рахунку грошових коштів (згідно з обліковими записами) вираховують всі дебетові меморандуми й додають всі кредитові меморандуми з наступним відображенням на рахунках в Журналі операцій.

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 не витягу, а клієнтові.

Результати узгоджувальної таблиці відображають в обліку для коригування залишку на рахунку «Грошові кошти». Про допущені банком помилки сповіщають банк для їх виправлення.

*Література [1-5; 6; 10-11]*

### ***Контрольні питання***

1. Що належить до грошових коштів підприємства?
2. Сутність, призначення й облік створення і використання фонду дрібних сум на підприємстві.
3. Сутність банківського звіту, узгоджувальної таблиці. Методика відображення результатів узгоджувальної таблиці.

## ТЕМА 4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ

### План

1. Види дебіторської заборгованості.
2. Облік наданих знижок, повернення товарів.
3. Методика розрахунку й обліку сумнівної заборгованості.
4. Облік векселів до отримання.

### 1. Види дебіторської заборгованості

При визначенні та класифікації дебіторської заборгованості в зарубіжній та українській практиці не існує явних розбіжностей.

*Дебіторська заборгованість* – заборгованість інших підприємств й осіб підприємству. За очікуваними термінами погашення її поділяють на поточну дебіторську заборгованість (повинна бути погашена протягом року або операційного циклу) і непоточну (довгострокову) заборгованість.

Звичайно дебіторська заборгованість в балансі зарубіжної компанії, зокрема в країнах англо-американської системи обліку поділяється наступним чином:

- розрахунки до отримання (торгова заборгованість),
- векселі до отримання,
- інша дебіторська заборгованість.

Крім дебіторської заборгованості покупців у балансі відображають іншу заборгованість. Так, в естонському балансі відображається також дебіторська заборгованість дочірніх і материнських підприємств; дебіторська заборгованість зв'язаних підприємств; розрахунки з акціонерами; інша короткострокова дебіторська заборгованість.

Облік рахунків до отримання (розрахунків з клієнтами, покупцями) пов'язаний з реалізацією продукції, товарів, послуг. За міжнародними стандартами моментом реалізації і визнання доходів від реалізації є час відвантаження товарів (продукції) й виставлення платіжних документів на

адресу покупця. Саме з цієї миті й виникає дебіторська заборгованість, що відображається на відповідних рахунках.

Важливим питанням є оцінка дебіторської заборгованості для відображення її в балансі підприємства. Загальноприйнятим правилом є те, що дебіторська заборгованість має відображатися у балансі за чистою реалізаційною вартістю, тобто за реальною сумою заборгованості, яку може одержати підприємство. Інакше кажучи, чиста реалізаційна вартість – це сума дебіторської заборгованості мінус сумнівні борги, для яких створюють відповідний резерв.

## **2. Облік наданих знижок, повернення товарів**

Проблема визнання дебіторської заборгованості за кордоном пов'язана із застосуванням гнучкої системи численних знижок.

Використання системи знижок з ціни, що надають клієнтові, повернення товарів та податок на додану вартість впливають на методику відображення в обліку розрахунків з дебіторами. При цьому в різних країнах існують особливості їх відображення.

Знижки поділяються на дві групи:

1. Комерційні знижки (знижки з договірної ціни за певну невідповідність товарів (продукції) встановленим параметрам чи якості (дефекти); знижки, що надаються з урахуванням розміру купівлі ( у % до ціни); знижки, що надаються клієнтові за сукупністю торговельних операцій (обсягу купівлі) за звітний період)
2. Розрахункові знижки. Надаються клієнтові за прискорення оплати заборгованості, за дострокову оплату.

У США для обліку повернення товарів і деяких комерційних знижок використовують рахунок “Повернення товарів і знижки”. Для обліку реалізаційних (розрахункових) знижок передбачено рахунок “Реалізаційні знижки”. Такі рахунки є регулюючими. Вони регулюють рахунок “Дохід від реалізації” (“Продаж”).

У західноєвропейських країнах повернення товарів клієнтами безпосередньо відбивається на зменшенні доходів від реалізації. У разі повернення товарів складають таку бухгалтерську проводку:

Дт “Дохід від реалізації” (“Продаж”)

Кт “Розрахунки до одержання (“Клієнти”).

### 3. Методика розрахунку й обліку сумнівної заборгованості

*Сумнівна, або безнадійна дебіторська заборгованість* – це заборгованість, яка може бути погашена через неплатоспроможність боржника.

Двома найбільш розповсюдженими методами обліку безнадійної заборгованості в більшості країн є метод прямого списання і метод нарахування резерву.

Метод прямого списання передбачає, що безнадійна дебіторська заборгованість списується на витрати в той момент, коли точно відомо, що рахунок не буде оплачений: збиток записується шляхом кредитування рахунку "Рахунки до сплати" та дебетування рахунку "Витрати на покриття безнадійних боргів".

Як правило, метод прямого списання безнадійної дебіторської заборгованості застосовується тільки в тих випадках, коли безнадійна заборгованість є несуттєвою за розмірами. Важливу роль в бухгалтерській практиці має відображення сумнівної дебіторської заборгованості й створення резервів під безнадійні борги.

Резерв сумнівних боргів, як правило, являє собою відсоток від суми продажу в кредит або від дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду.

В Італії дозволено щорічно відносити на резерв сумнівних боргів 0,5 % загального обсягу дебіторської заборгованості. Коли обсяг резерву досягає 5 %, подальше його збільшення забороняється. За російськими стандартами обліку також можливе створення резерву по сумнівних боргах. Але при цьому до складу резерву можуть включатися суми заборгованостей конкретних дебіторів, і тільки в тому випадку, якщо була проведена робота по стягненню цих боргів. Величина резерву визначається окремо по кожному сумнівному боргу з урахуванням фінансового стану боржника. В Естонії суму сумнівного боргу списують на витрати незалежно від того, застосовані до неї заходи по стягненню чи ні.

У більшості країн англо-американської системи крім резерву по сумнівних боргах компанії можуть створювати інші види резервів, зокрема резерв на покриття повернень товарів та знижок.

#### 4. Облік векселів до отримання

**Вексель** – це безумовне зобов'язання клієнта заплатити певну суму грошей на вимогу або в зазначений час. Дату оплати вказують на векселі у вигляді напису конкретної дати або кількості місяців з дня оформлення векселя або кількості днів з дати оформлення векселя. У будь-якому разі підприємство мусить зазначити точну дату оплати векселя, що важливо для контролю.

При обліку векселів важливе значення мають такі показники: дата погашення; термін векселя; позичковий процент; сума погашення; облікова дисконтна ставка; виплата за векселем.

Дата погашення векселя – це дата його оплати; вона безпосередньо вказується на векселі чи визначається іншим шляхом.

Термін векселя є важливим тому, що процентний дохід визначається на підставі точної кількості днів його дії.

Позичковий процент – це плата чи винагорода за користування кредитом. Його визначають множенням суми позики на процентну ставку та на термін дії векселя.

Сума погашення – це загальна сума, що виплачується за векселем у день його погашення і визначається як сума векселя плюс позичковий процент.

Облікова дисконтна ставка – це сума вирахованого позичкового процента. Дисконт визначають шляхом помноження суми векселя, процентної ставки й кількості днів до закінчення терміну векселя.

*Література [1-2; 4-5; 6; 10-11]*

#### **Контрольні питання**

1. Визначення і склад дебіторської заборгованості.
2. Загальна методика обліку рахунків до отримання.
3. Сутність і методика обліку знижок, наданих підприємством покупцеві.
4. Визначення сумнівної (безнадійної) дебіторської заборгованості, методи її обліку.
5. Назвіть основні показники, що мають велике значення при обліку векселів до отримання, в чому їх сутність.



## ТЕМА 5. ОБЛІК ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

### План

1. Поняття, оцінка й системи обліку товарно-матеріальних запасів.
2. Методи оцінки вибуття товарно-матеріальних запасів.
3. Відображення товарно-матеріальних запасів у фінансовій звітності.

#### **1. Поняття, оцінка й системи обліку товарно-матеріальних запасів**

Запаси є найбільш значною частиною активів підприємства. Вони займають домінуючу позицію у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, їх облік і оцінка впливає на результати господарської діяльності підприємства та на розкриття інформації про його фінансовий стан.

Визначення терміну "запаси" в різних країнах відрізняється. Якщо в Україні запаси є активами, призначеними для виробництва продукції, надання послуг або для перепродажу протягом короткого періоду часу, то в США запаси – це активи, що призначені для продажу протягом одного звичайного ділового циклу й використання протягом одного виробничого циклу.

Важливою передумовою організації обліку є оцінка запасів, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. У США, як і в більшості країн, запаси оцінюються за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. У Польщі запаси оцінюються за цінами їх придбання. У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за найменшою величиною - за собівартістю або за ринковою вартістю.

У МСФЗ 2 "Запаси" зазначено, що вартість запасів повинна включати в себе купівельну вартість, витрати у зв'язку з переробкою продукції, а також витрати на доставку запасів до місця їх розташування і приведення до належного стану. Витрати на придбання запасів включають вартість запасів, яка зазначена у договорі, мито на ввезення та інші податки, а також транспортно-заготівельні витрати та інші витрати, прямо пов'язані з придбанням готової продукції, матеріалів і послуг.

У фінансовому обліку зарубіжних країн застосовують дві системи (методи) обліку складських запасів:

- 1) система постійного обліку запасів;

2) система періодичного обліку запасів.

За *системи постійного обліку запасів* облік руху матеріалів, товарів та інших запасів ведуть безпосередньо на рахунку «Складські запаси» за їх видами - упродовж звітнього періоду.

За *періодичної системи обліку* докладний облік матеріальних запасів упродовж звітнього періоду на рахунку «Складські запаси» не ведеться. Відображається тільки початковий залишок (на початок звітнього періоду), який був визначений наприкінці минулого звітнього періоду під час інвентаризації.

## **2. Методи оцінки вибуття товарно-матеріальних запасів**

В умовах ринкової економіки під впливом чинників попиту і пропозиції ціни на запаси часто змінюються. Підприємство одержує запаси протягом звітнього періоду багато разів за різними договірними цінами. Постає питання оцінки витрачених запасів та їх залишку на кінець звітнього періоду.

Облікова практика західних компаній базується на припущенні, що надходження і продаж (відпуск у виробництво) запасів трактуються як потік вартостей, а не як потік фізичних одиниць. Існує декілька загальноприйнятих методів оцінки кінцевих запасів і відповідно величини, яка списується на собівартість реалізованої продукції:

- ФІФО;
- ЛІФО;
- середньозваженої (середньої) вартості (не застосовується в Швеції);
- чистої вартості реалізації (не застосовується в Греції, Італії, Нідерландах, Португалії, Росії, США, Україні);
- інші:
  - метод базового запису готових виробів (Греція);
  - фактичні витрати (Люксембург);
  - метод базового запасу готових та незавершених робіт (Нідерланди);
  - стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу (Португалія);
  - метод собівартості кожної одиниці (Росія);

- метод ідентифікованої собівартості, ціни продажу (Україна);
- роздрібний метод (США);
- метод проценту від виконання, метод завершення контракту (Швеція);
- неповної собівартості в межах змінних витрат (використовується в Данії, Іспанії і США, при цьому загальні адміністративні та комерційні витрати, які приходяться в розрахунку на залишки готової продукції, НЗВ та НЗБ списуються на зменшення прибутку).

Найпоширенішими методами обліку запасів є методи ФІФО, ЛІФО, середньої вартості (в розрахунку використовують усереднені ціни запасів) та інші. Вибір оцінки запасів пов'язаний з оподаткуванням (ФІФО при зростанні цін в кінці звітного періоду дає занижені данні по залишкам запасів та завищення по прибутку, ЛІФО – навпаки).

### **3. Відображення товарно-матеріальних запасів у фінансовій звітності**

Згідно із загальноприйнятими принципами обліку, складські запаси відображають у балансі за собівартістю або ринковими цінами на час складання балансу, якщо ринкова ціна нижча за собівартість.

У ряді країн в балансі запаси відображаються відповідно до правила нижчої оцінки, сутність якого полягає в тому, що за принципом обачності запаси оцінюються і відображаються за найменшою з можливих вартостей: ринкової ціни чи собівартості. Цей принцип називають «Принципом меншої вартості».

Різниця між собівартістю запасів та їх ринковою ціною списується двома методами: прямим і непрямим. У першому випадку ринкова вартість запасів просто заміщує їх собівартість, і різниця прямо списується на собівартість реалізованої продукції; у другому - складається контрактивний, що коригує рахунок "Знижки в результаті зниження ринкової вартості запасів" до рахунку запасів і рахунок, який відображає цей збиток у звіті про прибутки і збитки, - "Збиток в результаті зниження ринкової вартості запасів".

Якщо ринкова ціна нижча за собівартість запасів, тоді підприємство повинно відобразити в обліку витрати (збитки) від знецінення.

Існує три методи оцінки складських запасів за правилом мінімальної (нижчої) оцінки:

1. Метод оцінки за видами (номенклатурними номерами) запасів (позиційний метод) При цьому методі по кожній позиції (найменуванню) товарів визначають собівартість і ринкову вартість і приймають меншу з них.
2. Метод оцінки за основними товарними групами (категоріями) запасів. Оцінку проводять за групами (категоріями) товарів, порівнюють за категоріями собівартість і ринковою вартістю і беруть до обліку меншу з них.
3. Метод оцінки за сукупністю товарних запасів на складі. Усі товарні запаси оцінюють за собівартістю та за ринковим» цінами й до обліку беруть меншу з них.

Найдоцільнішим і найточнішим є перший метод оцінки - позиційний. Третій метод не може застосовуватися для розрахунків з бюджетом з податку на прибутки (не дозволяється).

*Література [1-5; 6;9]*

### ***Контрольні питання***

1. Зміст товарно-матеріальних запасів та їх роль у формування активів і фінансових результатів.
2. Системи обліку запасів, їх сутність і принципові відмінності.
3. Методи оцінки товарно-матеріальних запасів та їх характеристика.
4. Вплив методів оцінки запасів на фінансові результати підприємства.

## ТЕМА 6. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ

### План

1. Склад, класифікація і оцінка довгострокових активів.
2. Методи розрахунку і облік амортизації основних засобів.
3. Облік надходження і вибуття основних засобів.
4. Облік природних ресурсів та їх виснаження.

### 1. Склад, класифікація і оцінка довгострокових активів

*Довгострокові активи* — це активи, які мають термін служби більше одного року; придбані для використання в господарській діяльності (у бізнесі); не призначені для реалізації (в останньому випадку їх відносять до складських запасів).

До довгострокових активів належать; основні засоби, земля, нематеріальні активи, природні ресурси, а також довгострокові фінансові вкладення.

Наявні особливості складаються в додатковій класифікації по рахунках: земля і будинки на землі; будинки на землі, що належить іншим власникам; земля без будинків (Австрія, Німеччина); земля і природні родовища (Португалія, Фінляндія); земля і будинки (Бельгія, Великобританія, Данія, Ірландія, Нідерланди); основні засоби у фінансовій оренді (Бельгія, Німеччина); основні засоби в оперативній оренді (Німеччина); будинки і їхні поліпшення (США). До інших основних засобів відносяться тимчасово не використовувані активи за умови, що в майбутньому вони повинні приносити економічну вигоду.

Основні засоби відображають в обліку за первісною або, як її часто перекладають, історичною вартістю. Згідно з міжнародними стандартами до первісної вартості основних засобів включається ціна придбання за вирахуванням отриманих знижок, митні збори, невідшкодовані податки, витрати, що прямо відносяться до приведення основних засобів до робочого стану (такі, наприклад, як підготовка ділянки, доставка, монтаж, професійні гонорари архітекторам, інженерам тощо).

Формування первісної вартості основних засобів у різних країнах суттєво не відрізняється. Єдине, що необхідно підкреслити, це те, що в окремих країнах дозволено включати до вартості основних засобів суму відсотків по позиках, пов'язаних з придбанням останніх. Так, в Італії до складу вартості можна включати і деяку частину відсотків до сплати, накопичених за період

виробництва чи приведення до робочого стану даного активу. У Франції витрати на відсотки, що виникають а ході спорудження обсягів основних засобів, можуть бути капіталізовані, тобто включені в активи, але це не є широко поширеною практикою. В Німеччині відсотки за кредит дозволяється включати до витрат на будівництво основних засобів тільки в тих випадках, коли існує тісний зв'язок між цими засобами та позиковим капіталом. У Швеції витрати на виплату діючих відсотків за позиковими коштами включаються до частини вартості основних засобів при їх освоєнні.

Що стосується процедури переоцінки, то вона має такі варіанти:

- не застосовується (Люксембург, США, Японія),
- застосовується епізодично з ініціативи державних органів з використанням офіційних індексів (Греція, Іспанія, Італія, Португалія),
- застосовується один спосіб переоцінки (Австрія, Нідерланди),
- є постійною практикою (Австрія, Бельгія, Великобританія, Данія, Ірландія, Фінляндія, Швеція).

Переоцінка може мати визначений режим:

- періодична: не менш одного разу в 5 років (Великобританія), досить регулярно (МБС 16),
- дооцінка обкладається податком (Франція),
- переоцінка землі і нерухомості застосовується щорічно для оподаткування з публікацією статистики продажних цін за кожні 6 місяців (Данія).

## **2. Методи розрахунку й облік амортизації основних засобів**

*Амортизація основних засобів* - поступове систематичне списання вартості основних засобів у процесі їх корисного використання, пов'язане з їх фізичним і моральним зносом.

Існують різні методи амортизації, але найчастіше використовують такі:

- рівномірний (прямолінійний);
- пропорційно випускні виробленої продукції (виробничий);
- пропорційно сумі цифр числа років експлуатації активу (кумулятивний);
- метод зменшеного залишку (подвійний).

Відповідно до п. 47 МСФЗ 16 для розподілу суми, що амортизується на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації, можна використовувати різні методи амортизації: прямолінійного списання

зменшення залишку, суми одиниць продукції. В українському законодавстві до перелічених методів додається також метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод.

В обліку Польщі, як і в колишньому українському обліку, амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів. Величина нарахованого зносу може коливатись залежно від кількості робочих змін; рівня технологічного та економічного прогресу; виробничих потужностей; строку експлуатації; попередньо встановленої ліквідаційної вартості; коефіцієнтів зносу відповідно до податкового законодавства.

У Португалії взагалі дозволяється використовувати тільки лінійний метод нарахування, в Люксембурзі амортизаційні відрахування не нараховуються по активах, які мають невизначений термін експлуатації.

У законодавстві Німеччини не передбачено жодних конкретних методів амортизації. На практиці найчастіше застосовуються прямолінійний метод та метод зменшення залишку. Строки служби активів, як правило, зазвичай встановлюються за спеціальними галузевими податковими таблицями.

У Франції також використовують переважно прямолінійний метод, але ліквідаційна вартість при цьому не зазначається.

### **3. Облік надходження і вибуття основних засобів**

Для обліку руху основних засобів ведуть рахунок основних засобів, який має субрахунки за їх класифікаційними групами (будівлі, споруди, обладнання, транспортні засоби тощо).

У зарубіжних країнах з високорозвинутою економікою не створюють спеціальних джерел фінансування капітальних вкладень. Тому основні засоби, що надійшли під час купівлі, відображають в обліку так, як і надходження матеріалів.

Приклад. Рахунок постачальника. Придбано устаткування на суму 30 000 дол. Рахунок буде сплачено пізніше.

Проводка:

Дт "Устаткування"	30000
Кт "Розрахунки з постачальниками" (або «Рахунки до сплати»)	30000

Якщо практикується податок на додану вартість, то наведену вище операцію буде відображено в обліку таким записом (ПДВ - 18,6%):

Дт «Устаткування»	30000
Дт «Розрахунки з бюджетом (ПДВ)»	5580
К-т рах. «Розрахунки з постачальниками» (або «Рахунки до сплати»)	35580

Витрати на власне будівництво об'єктів попередньо обліковують на рахунку витрат «Незавершене будівництво». Наприклад, компанія збудувала цех, фактична собівартість якого становить 157 000 дол. Прийняття в експлуатацію готового об'єкта відображено таким записом (США):

Дт «Основні засоби»	157 000
Кт «Незавершене будівництво»	157 000

Вибуття основних засобів відбувається здебільшого в результаті їх ліквідації внаслідок зносу або реалізації. Згідно з Міжнародними стандартами (стандарт № 16), результати вибуття основних засобів слід відображати у фінансових результатах діяльності підприємства — у розділі інших або надзвичайних результатів.

У більшості країн спостерігається наступний підхід щодо відображення в обліку вибуття основних засобів: списується початкова вартість та накопичений знос основних засобів, що вибувають, обліковуються будь-які доходи від вибуття та прибуток чи збиток від вибуття. Ця інформація оформлюється складною проводкою, елементом якої буде запис по дебету чи кредиту відповідного рахунку збитку чи рахунку прибутку від вибуття. Такі прибутки чи збитки класифікуються в звіті про прибутки та збитки як випадкові, за виключенням тих, що виникли в результаті ліквідації основних засобів в результаті надзвичайних подій. Обов'язково здійснюється донарахування зносу основного засобу, що вибув протягом року, а знос нараховується в кінці року (коригуюча проводка).

У Німеччині, якщо очікується значне зниження вартості активу до закінчення нормативного строку експлуатації, треба нараховувати понаднормативну амортизацію.

#### **4. Облік природних ресурсів і їх виснаження**

До довгострокових активів крім основних засобів належать також природні ресурси, такі як вугілля, мінеральні копалини, нафта, газ, тощо. У зарубіжних країнах вони є об'єктом купівлі/продажу. У балансі природні ресурси відображаються як довгострокові (позаоборотні) активи («Запаси вугілля», «Запаси нафти й газу», «Ліс»).



Характерними особливостями природних ресурсів є те, що:

- 1) після видобутку вони стають матеріальними (складськими) запасами;
- 2) запаси природних ресурсів не відновлюються.

Тому природні ресурси ще називають «виснажуванні активи».

Природні ресурси у разі їх придбання оцінюють за фактичними затратами на їх придбання. У фактичні затрати, як і придбання основних засобів, входять ціна постачальника, комісійні, брокерські затрати тощо.

Процес списання вартості природних ресурсів в облікових періодах називається виснаженням.

у результаті видобутку природних ресурсів родовища виснажуються, зменшується їхня первісна вартість. Цей процес називають виснаженням і відображають в обліку.

Норма виснаження на одиницю ресурсу визначається шляхом ділення загальної суми купівельної вартості на встановлений загальний об'єм ресурсу у натуральних вимірниках, який планується добути.

Норма виснаження розраховується наступним чином:

$$\frac{\text{Усього витрат - Ліквідаційна вартість}}{\text{Очікувана кількість одиниць}}$$

Для обліку виснаження (амортизації) застосовують метод нарахування амортизації - залежно від кількості видобутої продукції.

Величину (ступінь) виснаження визначають за формулою:

$$\frac{\text{Фактична собівартість родовища} \div \text{Оцінна кількість корисних копалин родовища}}{\text{Ставка виснаження на одиницю копалин}} =$$

$$\text{Ставка виснаження на одиницю} \times \text{Кількість видобутої продукції} = \text{Витрати на виснаження звітного періоду}$$

*Література [1-5; 6; 10-11]*

### **Контрольні питання**

1. Назвіть активи, що належать до довгострокових активів, дайте їх визначення.
2. Порядок оцінки довгострокових активів.
3. Назвіть та охарактеризуйте методи нарахування амортизації основних засобів.
4. Особливості обліку природних ресурсів та їх виснаження.

## ТЕМА 7. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ І КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ

### План

1. Сутність фінансових інвестицій, їх класифікація та оцінка
2. Облік поточних (короткострокових) фінансових інвестицій
3. Облік довгострокових інвестицій
4. Методика складання консолідованої фінансової звітності

### 1. Сутність фінансових інвестицій, їх класифікація та оцінка

**Фінансові інвестиції** — це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших економічних вигод для інвестора.

Залежно від терміну утримання у складі активів фінансові інвестиції поділяють на поточні і довгострокові (табл.7.1).

Таблиця 7.1 - Порівняння короткострокових та довгострокових інвестицій.

Ознаки розбіжності	Короткострокові інвестиції	Довгострокові інвестиції
Склад	Цінні папери	Цінні папери, матеріальні необоротні активи, частки в капіталах інших компаній, фонди
Термін	Менше 1 року	Більше 1 року
Мета	Розміщення тимчасових вільних грошових коштів	Довгострокова програма отримання прибутку, придбання впливу тощо
Відображення в балансі	Включені до складу оборотних активів	Є необоротними активами
Вимоги до цінних паперів	Легко реалізуються	Необов'язково легко реалізуються

Залежно від об'єктів інвестування фінансові інвестиції класифікують на: фінансові інвестиції в боргові зобов'язання і фінансові інвестиції в цінні папери — інструменти власного капіталу інших підприємств.

Найчастіше фірми вкладають грошові кошти в акції та облігації інших підприємств.

Важливим питанням є оцінка фінансових інвестицій. При цьому слід розрізняти первісну оцінку фінансових інвестицій та їх оцінку на дату балансу.

## **2. Облік поточних (короткострокових) фінансових інвестицій**

*Поточні фінансові інвестиції* - це інвестиції на термін, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. Вони здійснюються на короткий строк з метою отримання доходу від тимчасово вільних грошових коштів. У бухгалтерському обліку та звітності поточні фінансові інвестиції відображають як оборотні активи. Поточні інвестиції обліковують за фактичною собівартістю придбання (купівельна ціна + брокерські і консультаційні послуги). Різновидом короткострокових інвестицій є євродоларові депозити, які означають вкладення грошових вкладів американських компаній в іноземні банки (умова: вклад більше 100 тис. дол.).

У балансі короткострокові інвестиції відображаються за правилом найменшої оцінки. Але в ряді країн застосовується також практика балансової оцінки за собівартістю. При використанні правила найменшої оцінки різниця (якщо ринкова вартість нижча за собівартість інвестицій) списується за рахунок прибутку зі створенням резерву оціночних різниць, який не є капіталом компанії.

Переоцінка застосовується за всім портфелем паперів компанії, по групах або індивідуально.

## **3. Облік довгострокових інвестицій**

*Довгострокові фінансові інвестиції* — це інвестиції на період більше одного року, а також інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У бухгалтерському обліку та звітності довгострокові фінансові інвестиції відображають як необоротні активи.

Методи оцінки довгострокових інвестицій в різних країнах і відповідно до Міжнародних стандартів різних рівнів змінюються і неоднакові. МСФЗ 25 пропонує оцінювати їх за:

- собівартістю;
- переоціненою вартістю;
- правилом найнижчої оцінки на базі портфелю інвестицій для акцій.

## **4. Методика складання консолідованої фінансової звітності**

Консолідована звітність дозволяє отримати загальне уявлення про групу взаємопов'язаних компаній. Вперше вона стала застосовуватися в США. Сьогодні консолідація прийнята європейськими і міжнародними стандартами.

Таблиця 7.2 - Порядок проведення консолідації.

<b>Країна</b>	<b>Консолідація фінансової звітності</b>
<i><b>Великобританія</b></i>	В асоційованих компаніях застосовується метод капіталів, у всіх інших компаніях - метод злиття
<i><b>Греція</b></i>	Консолідація для дочірніх підприємств проводиться постатейно, для асоційованих членів - за обліком капіталу
<i><b>Данія</b></i>	Для складання звіту використовують метод придбання, для спільних підприємств - пропорційна консолідація
<i><b>Ірландія</b></i>	Консолідацію не дозволяється застосовувати обліковий метод злиття
<i><b>Іспанія</b></i>	Для асоційованих компаній для консолідації використовується метод капіталу, а для багатогрупових холдингів - пропорційний метод
<i><b>Італія</b></i>	Практика складання консолідованих звітів невелика, через те, що основну масу підприємств складають малі та середні фірми.
<i><b>Люксембург</b></i>	Консолідація проводиться методом придбання - постатейно, хоча в окремих випадках дозволяється використовувати метод злиття
<i><b>Німеччина</b></i>	Консолідовані бухгалтерські звіти компанії подаються якщо: здійснюється фактичний контроль над однією або декількома компаніями, в яких вона володіє 20 % та більше акцій; компанія здійснює контроль, маючи більшість прав голосу, уклавши угоду про домінування або маючи можливість призначати або усувати членів ради директорів
<i><b>Франція</b></i>	Асоційовані компанії консолідуються за методом обліку капіталів
<i><b>Швеція</b></i>	Застосовується консолідація методом придбання, але дозволяється використовувати і метод злиття. Метод обліку капіталу дозволений тільки в консолідованих звітних документах

Метод консолідації фінансової звітності застосовують тоді, коли одне підприємство володіє понад 50% простих акцій іншого підприємства, а також якщо підприємство здійснює контроль при меншому рівні інвестицій.

Контроль — це повноваження керувати операційною й фінансовою політикою підприємства для отримання вигод від його діяльності.

Міжнародний стандарт обліку № 22 «Об'єднання підприємств» передбачає два основні методи обліку в об'єднаннях підприємств:

- метод придбання;
- метод об'єднання інтересів (злиття).

Ці методи ґрунтуються на тому, що об'єднання підприємств - це або результат набуття одним підприємством контролю над іншим (або кількома), або результат об'єднання інтересів двох чи більше підприємств.

Якщо материнська компанія виплачує готівкові гроші чи ви дає боргові зобов'язання, набуваючи акції іншої компанії, то об'єднання підприємств обліковують за методом придбання. Метод придбання застосовується в трьох варіантах: пропорційної консолідації; часткової участі; повної консолідації (частковий метод при 100% інвестиціях). Метод об'єднання інтересів характерний для компаній США.

При підготовці консолідованого фінансового звіту фінансові звіти материнської компанії та дочірніх підприємств об'єднуються шляхом додавання відповідних показників за подібними статтями, такими як активи, зобов'язання, капітал, дохід і витрати.

Що стосується особливостей порядку проведення консолідації фінансової звітності в окремих країнах, то тут спостерігається наступна ситуація (табл. 7.2).

*Література [1-2; 4-5; 6; 10-11]*

### ***Контрольні питання***

1. Дайте визначення фінансовим інвестиціям. Як їх класифікують в бухгалтерському обліку?
2. Які особливості існують в обліку поточних фінансових інвестицій?
3. Які особливості існують в обліку довгострокових фінансових інвестицій?
4. Що таке консолідована фінансова звітність? Для чого її складають?
5. Які методи використовують при консолідації, в чому їх сутність?

## ТЕМА 8. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

### План

1. Поняття, оцінка й види короткострокових зобов'язань (пасивів).
2. Облік заборгованості за рахунками постачальників і векселями виданими (векселі до сплати).
3. Облік інших короткострокових зобов'язань.

### 1. Поняття, оцінка й види короткострокових зобов'язань (пасивів)

**Зобов'язання** — це заборгованість підприємства іншим підприємствам, організаціям та особам, що виникає внаслідок здійснення фірмою різних угод. Заборгованість передбачає сплату в майбутньому грошми, товарами або іншими послугами.

Заборгованість поділяють на:

- короткострокову (поточні пасиви);
- довгострокову.

**Короткострокові зобов'язання** (або кредиторська заборгованість) складаються з боргів, які мають бути погашені впродовж року або одного господарського циклу незалежно від його тривалості.

Короткострокові зобов'язання в більшості країн поділяються на дві групи:

- детерміновані або чітко визначені зобов'язання (фактичні) (кредити банків та інші позики, торговельна кредиторська заборгованість, нараховані податки, митні платежі, зобов'язання по соціальному страхуванні, дивіденди до виплати тощо);
- можливі чи непередбачені, умовні потенційні зобов'язання (оцінні або умовні) (значущі для компанії контракти, гарантії, можливі звернення, майбутні пенсійні виплати).

Загальним правилом є те, що зобов'язання реєструють в обліку тільки тоді, коли за ним виникає заборгованість. Зобов'язання, які підлягають виконанню, але будуть виконані в майбутньому, не є заборгованістю й не відображають в обліку (наприклад, зобов'язання фірми виплачувати певному працівникові 30 тис. дол. на рік).

Кредиторську заборгованість (зобов'язання) оцінюють сумою грошей, необхідних для сплати боргу, або вартістю товарів і послуг, які слід надати для погашення боргу.

## **2. Облік заборгованості за рахунками постачальників і векселями виданими (векселі до сплати)**

Заборгованість постачальникам виникає в разі купівлі в них запасів (товарів, матеріалів) та інших матеріальних цінностей (основних засобів, активів тощо).

Суму заборгованості визначають на основі рахунків постачальників.

Придбання складських запасів (товарів, матеріалів) відображають на рахунку витрат "Витрати на закупівлю" (за видами складських запасів).

Розрахунки з постачальниками, а також з банками підприємства можуть здійснювати за допомогою векселів. Вексель виступає як засіб платежу й засіб кредитування.

Для обліку розрахунків з кредиторами на вексельній основі застосовують рахунок «Векселі видані». Він пасивний, розрахунковий.

Звичайно підприємства-боржники платять за векселями крім номінальної вартості ще й відсотки за відстрочення платежів. Для підприємства-боржника відсотки за векселям становлять фінансові витрати.

## **3. Облік інших короткострокових зобов'язань**

Крім розрахунків з постачальниками, на підприємствах виникає багато інших короткострокових або поточних зобов'язань. Нижче наведено найважливіші з них:

1. Заборгованість державі за розрахунками з податків. Склад податків практично однаковий по країнам. Загальним є податок на додану вартість (крім США, Канади, Японії – там застосовується податок з продажу (5-9%). Податки з доходів персоналу утримуються і перераховуються компаніями.
2. Аванси від клієнтів. Це грошові кошти, що надходять від покупців до відвантаження їм продукції чи надання послуг.
3. Заборгованість за дивідендами. *Дивіденди* — це частина чистого прибутку, що розподіляється між акціонерами за рішенням ради директорів. Від

моменту оголошення дивідендів до їх сплати оголошені дивіденди є короткостроковою заборгованістю.

4. Заборгованість бюджету з податку на прибуток. Це оцінна заборгованість. Точна сума податку буде відома наприкінці року, а впродовж року підприємства здійснюють авансові платежі
5. Частина довгострокових зобов'язань, яка має бути сплачена наступного року. Згідно з міжнародною практикою, частина довгострокового боргу, яка належить до сплати наступного року, відноситься до короткострокових зобов'язань і відображається в балансі серед поточної заборгованості. Ця операція відображається в обліку за дебетом рахунків довгострокових зобов'язань і за кредитом відповідних рахунків короткострокових зобов'язань.

*Література [1-5; 6; 10-11]*

#### ***Контрольні питання***

1. Дайте визначення короткострокових зобов'язань і вкажіть їхню роль у формування активів підприємства.
2. Назвіть види короткострокових зобов'язань.
3. Особливості обліку заборгованості за рахунками постачальників і векселями виданими (векселі до сплати).
4. Які зобов'язання відносяться до інших короткострокових зобов'язань, назвіть особливості їх обліку.



## ТЕМА 9. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

### План

1. Поняття довгострокових зобов'язань.
2. Облік облігацій до виплати.
3. Облік довгострокових векселів до сплати.
4. Облік лізингових зобов'язань.

### 1. Поняття довгострокових зобов'язань

*Довгострокові зобов'язання* — це пасиви підприємства або кредиторська заборгованість, яка має бути сплачена впродовж терміну, що перевищує один рік. До них належать зобов'язання з випущених облігацій, за векселями виданими, з лізингу та ін.

У Польщі довгострокові зобов'язання поділяються на боргові, кредитні та інші гарантії; кредити банків; інші довгострокові зобов'язання. Величина довгострокового періоду спеціально не обговорюється, але передбачається, що вона повинна перевищувати 12 місяців.

У Великобританії до довгострокової відносять заборгованість, яка повинна бути погашена протягом строку більше одного року з дати надання балансу.

У США визначення довгострокових зобов'язань впливає із загального визначення зобов'язань та принципу поділу на короткострокові та довгострокові, їх можна визначити як можливе майбутнє зменшення економічних вигод, які витікають із існуючих на даний момент зобов'язань даної економічної одиниці по передачі активів чи інших ресурсів контрагентам в майбутньому, що виникли як результат минулих подій, не повинні бути погашені протягом одного року чи операційного циклу (залежно від того, що триваліше).

Важливою особливістю довгострокових зобов'язань є те, що підприємство виплачує кредитору не тільки отриману суму боргу, а й відсотки.

Зазвичай відсотки сплачують періодично впродовж усього терміну дії довгострокових зобов'язань.

Довгострокові зобов'язання є джерелом фінансування довгострокових проектів фірми.

Головними типами довгострокових зобов'язань в зарубіжній практиці є облігації до виплати, векселі до сплати, закладні до сплати, лізингові зобов'язання, пенсійні зобов'язання.

## **2. Облік облігацій до виплати**

*Облігації* - один із найбільш розповсюджених фінансових інструментів, які використовують корпорації для залучення грошових коштів, і, відповідно, тип довгострокового зобов'язання, який зустрічається доволі часто.

Відомо, що акціонери є власниками компанії, а ті, хто тримає облігації, — тільки кредиторами. Вважається також, що випуск облігацій приводить до зростання прибутку акціонерів і розміру доходу на одну акцію.

Облігації можуть випускатися різних видів, залежно від наявності забезпечення (гарантії).

1. Забезпечені й незабезпечені облігації.
2. Залежно від порядку погашення облігації є фіксованими та серійними.
3. Залежно від порядку реєстрації облігації поділяють на реєстровані та нереєстровані (купонні).
4. Виділяють ще облігації відзивні, які передбачають умови їх довгострокового викупу, погашення компанією.

Випуск облігацій відбувається за рішенням ради директорів і за згодою всіх акціонерів, оформлюється контрактом, який надає зобов'язання сплатити певну суму грошей (номінальну вартість) у визначений момент в майбутньому і, як правило, сплачувати відсотки, розраховані за певною ставкою. Необхідний також дозвіл влади.

Інформацію про випуск облігацій та його умови (термін, відсотки, види тощо) подають у додатку (пояснювальній записці) до річного звіту.

Для реєстрації розміщення довгострокового зобов'язання та нарахування відсотків по ньому компанії, як правило, ведуть спеціальний журнал довгострокового зобов'язання або журнал облігацій. Відображення довгострокового зобов'язання у міжнародній практиці здійснюється за теперішньою вартістю і тому залежить від співвідношення оголошеної і ринкової ставки відсотка, та, відповідно, від того, чи була облігація реалізована із знижкою, чи з премією, або без них.

Існують два методи амортизації дисконту (премії): метод прямолінійного списання і метод ринкових відсотків.

Прибуток чи збиток від випуску відображаються у звіті про прибутки та збитки як екстраординарні, причому у звіті вони будуть показані як чисті, за вирахуванням податків. У примітках до звітності повинна бути пояснена операція, в результаті якої вони виникли.

### **3. Облік довгострокових векселів до сплати**

*Векселі до сплати* - це формальні документи, тобто зобов'язання сплатити визначену суму до певного, періоду. Вони бувають відсоткові і безвідсоткові. Довгострокові векселі до виплати - це векселі, що видані на строк більше одного року. За своєю суттю вони аналогічні до довгострокових облігацій, однак на відміну від останніх не мають обігу на біржовому ринку цінних паперів. Векселями як інструментами довгострокового залучення грошових коштів звичайно користуються некорпоративні підприємства або невеликі корпорації (тоді як довгострокові облігації випускаються великими корпораціями).

Вексель оцінюється і відображається у звітності за приведеною вартістю майбутніх витрачань грошових коштів (відсотків і основної суми). Різниця між номінальною сумою векселя і приведеною вартістю - дисконт чи премія - амортизується протягом строку дії векселя.

Довгострокові векселі, як правило, використовують для оплати придбання конкретних активів або використання позики на конкретні цілі.

У балансі зменшення суми заборгованості за векселем для наступного року показують як поточну заборгованість (короткострокову), а несплачений після цього залишок — як довгострокову заборгованість.

## **Облік лізингових зобов'язань**

*Лізинг* — це контрактна угода між орендодавцем (власником майна) і орендарем, що надає право за плату користуватися майном упродовж установленого періоду. Лізинг — це вид бізнесу.

Є два види лізингу:

- 1) оперативний;
- 2) довгостроковий, або фінансовий.

У зарубіжних країнах широке застосування має довгостроковий лізинг (фінансовий лізинг) як засіб формування довгострокових активів. Певною мірою він схожий на купівлю основних засобів у розстрочку.

За фінансового лізингу орендну плату повністю звільняють від оподаткування. Довгостроковий лізинг обходиться дешевше, ніж короткостроковий.

У балансі основні засоби за лізингом показують серед основних засобів, а заборгованість — у пасиві серед довгострокової.

Частину заборгованості, яка має бути сплачена наступного року, показують під час складання балансу як короткострокову заборгованість, а решту — як довгострокову.

Витрати на виплату відсотків розраховуються виходячи із обраної ринкової ставки відсотку, що застосовується до поточної (залишкової) суми лізингового зобов'язання. Сума погашення лізингового зобов'язання визначається як різниця між грошовим платежем і розрахованою величиною відсотків.

*Література [1-5; 6; 10-11]*

### **Контрольні питання**

1. Сутність довгострокових зобов'язань, їх призначення та зміст.
2. Дайте визначення облігації.
3. Які особливості існують при обліку облігацій до виплати.
4. Особливості обліку векселів до сплати.
5. Сутність операційного й фінансового лізингу.

## ТЕМА 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ Й РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ В КОРПОРАЦІЯХ

### План

1. Сутність і класифікація власного капіталу
2. Розкриття інформації щодо обліку власного капіталу у звітності
3. Облік податку на прибуток і розподілу прибутків корпорації

### 1. Сутність і класифікація власного капіталу

Згідно з Концептуальною основою МСФЗ власний капітал - це частина активів підприємства, що залишається після вирахування всіх його зобов'язань.

Особливості в розумінні власного капіталу та його складових в різних країнах наведено в табл. 10.1.

Таблиця 10.1 - Визначення та складові капіталу в різних країнах.

Країна	Визначення
1	2
<b>Велико-британія</b>	<i>Власний або акціонерний капітал</i> по звичайних акціях складається з суми акціонерного капіталу по звичайних акціях, резервів та довгострокової заборгованості
<b>Естонія</b>	<i>Власний капітал</i> - майно особи, зобов'язаної вести бухгалтерський облік, з якого вираховані її зобов'язання. Власний капітал в акціонерних товариствах або пайових товариствах складається з: <ul style="list-style-type: none"><li>- акціонерного або пайового капіталу за номінальною вартістю;</li><li>- ажю (перевищення /зниження номінальної вартості);</li><li>- капіталу, переданого за договором дарування;</li><li>- резерву переоцінки;</li><li>- резервів;</li><li>- прибутку, нерозподіленого в минулі періоди;</li><li>- прибутку (збитку) звітного року;</li><li>- власних акцій або власних паїв (мінус)</li></ul>
<b>Польща</b>	<i>Капітал</i> (власний фонд) включає в себе: <ul style="list-style-type: none"><li>- статутний капітал;</li><li>- неоплачений капітал;</li><li>- додатковий капітал;</li><li>- резерви на переоцінку активів;</li><li>- інший резервний капітал;</li><li>- нерозподілений прибуток;</li><li>- чистий прибуток або збиток фінансового року</li></ul>

1	2
<b>Росія</b>	<i>Власний капітал</i> включає в себе статутний, додатковий, резервний капітали, фонди накопичення та споживання, нерозподілений прибуток минулих років та звітного року
<b>США</b>	<i>Капітал власників</i> - це фактична чиста вартість підприємства. В залежності від організаційно-правової форми розрізняють різні терміни: "капітал власника" - для індивідуального бізнесу, "капітал власників (або партнерів)" - для товариства; "акціонерний капітал" - для корпорації. Акціонерний капітал складається з: - внесеного (сплаченого) капіталу; - нерозподіленого доходу (накопиченої суми доходу за вирахуванням всіх збитків та дивідендів виплачених акціонерам); - акціонерного капіталу (суми інвестицій акціонерів та нерозподіленого доходу)
<b>Франція</b>	<i>Власний капітал</i> складається з початкового внеску або акціонерного капіталу, який виступає постійною заборгованістю по відношенню до вкладника, результату, резервів

## 2. Розкриття інформації щодо обліку власного капіталу у звітності

МСФЗ передбачають відображення в балансі підприємства інформації про власний капітал, зокрема, про випущений капітал та резерви. Ця інформація необхідна користувачам для аналізу різних видів сплаченого капіталу, премій за акціями та резервів.

Відповідно до МСФЗ 1, в звітності компанії повинна бути розкриття наступна інформація, яка стосується власного капіталу компанії: кількість акцій, які дозволені до випуску, випущені та знаходяться в обігу; частка неоплаченого капіталу; номінальна чи юридично визначена (об'явлена) вартість акцій; зміни рахунків акціонерного капіталу за період; права, привілеї та обмеження, що стосуються розподілу дивідендів та оплати капіталу; відкладені дивіденди за привілейованими кумулятивними акціями; викуплені акції; акції, зарезервовані для майбутніх випусків, відповідно до опціонних та продажних контрактів, включаючи їх умови та суми; додатковий капітал (емісійний дохід);

додатковий капітал від переоцінки; резерви та накопичений (нерозподілений) чистий прибуток.

Підприємство, яке не є акціонерним товариством, розкриває інформацію, еквівалентну представленій вище: відображає зміни протягом періоду по кожній категорії частки в капіталі та права, привілеї, а також обмеження, пов'язані з кожною категорією частки в капіталі.

Сума, за якою власний капітал відображається в балансі, залежить від оцінки активів та зобов'язань. Як правило, сукупна сума власного капіталу тільки за збігом відповідає сукупній ринковій вартості акцій підприємства чи сумі, яку можна отримати шляхом продажу чистих активів частинами або підприємства в цілому на засадах принципу безперервності.

Власний капітал американської, англійської, німецької чи французької компанії трактується аналогічно до міжнародних стандартів. Ця інформація відображається в останньому розділі балансу зарубіжних компаній. У звіті про фінансовий стан, як ще іноді називають бухгалтерський баланс в зарубіжній практиці, власний капітал може бути представлений у розділі зобов'язань або ж відразу після активу (як, наприклад, це зроблено в щорічному фінансовому звіті голландської групи "Філіпс").

### **3. Облік податку на прибуток і розподілу прибутків корпорації**

Важливим питанням є визначення об'єкта оподаткування, тобто яка сума прибутку оподатковується. Міжнародна практика свідчить, що завжди є різниця між сумою прибутку підприємства, що впливає з даних бухгалтерського обліку та відображається у фінансовій звітності, та сумою прибутку для цілей оподаткування.

В усіх країнах застосовують авансову систему виплат податку на прибуток у державний і місцевий бюджети, яку встановлює держава і яка зазвичай є релевантною.

Сума прибутку після сплати податку становить чистий прибуток корпорації, що залишається в її розпорядженні. Його використовують на виплату дивідендів та інші цілі, передбачені статутом корпорації та

законодавством країни. Серед них — створення спеціальних резервів: фінансового (легального), статутного, деяких факультативних резервів.

Розмір фінансового (легального) резерву регулює держава. У Франції, наприклад, акціонерні товариства зобов'язані відраховувати в цей резерв щороку 5 % чистого прибутку, доки він не досягне 10 % статутного капіталу. Інші резерви створюють згідно зі статутом і за рішенням загальних зборів акціонерів. Невикористаний прибуток перераховують на рахунок «Нерозподілений прибуток», він становить частину власного (акціонерного) капіталу.

Наприклад, чистий прибуток може підлягати розподілу в такому порядку:

- фінансовий (легальний) резерв — 5 % чистого прибутку;
- дивіденди акціонерам — 6 % статутного капіталу;
- статутний резерв — 20 % чистого прибутку після відрахувань у легальний резерв і на дивіденди;
- загальні збори акціонерів можуть вирішити виділити додаткову суму прибутку на дивіденди, а також створити факультативний резерв;
- решту чистого прибутку залишають нерозподіленою.

Можливі випадки, коли корпорація може реінвестувати всю суму чистого прибутку з метою розширення господарської та фінансової діяльності.

*Література [1-5; 6; 10-11]*

### ***Контрольні питання***

1. Що таке капітал корпорації? Які існують особливості в класифікації власного капіталу?
2. Охарактеризуйте розкриття інформації щодо обліку власного капіталу в звітності
3. Порядок нарахування та обліку податку на прибуток корпорацій.
4. На які цілі розподіляється чистий прибуток корпорації?
5. Методика обліку розподілу прибутків корпорації та створення спеціальних резервів.



## ТЕМА 11. ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

### План

1. Концепція, зміст і об'єкти управлінського обліку
2. Системи обліку витрат і калькулювання собівартості

#### 1. Концепція, зміст і об'єкти управлінського обліку

*Управлінський облік* - це система виявлення, вимірювання, оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Наведемо офіційне визначення, яке дає Міжнародна федерація бухгалтерів: **управлінський облік** – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю усередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Управлінський облік формувався в країнах, де розвиток бізнесу і промисловості був найвищим. Управлінський облік сформувався у США паралельно з традиційним бухгалтерським обліком у середині ХХ століття і відбивав відносини у самому підприємстві.

Аналогом управлінського обліку США і Великобританії є німецька концепція контролінгу. У Франції це називається аналітичною бухгалтерею.

Появу управлінського обліку пояснюють тим, що традиційні методи виробничого (калькуляційного) обліку не відповідали вимогам управління. В передових країнах Заходу управлінський облік як окрема галузь теоретичних і практичних знань з'явився у 50-ті роки, однак великого поширення набув у 60 – 70-х роках як альтернатива фінансового обліку (financial accounting), хоч окремі положення його концепції і методик зародилися ще на початку ХХ століття. На перших етапах розвитку управлінський облік називався калькуляційним, потім виробничим, і поступово методи та прийоми виробничого обліку стали

наближатися до обліку, який нині називається управлінським. Тобто поступово в різних країнах термін “виробничий облік” був замінений на “управлінський облік”. Однак це була не просто зміна термінології, але й велика організаційна та методологічна перебудова системи бухгалтерського обліку. Це сприяло поділу його на дві галузі: фінансовий і управлінський облік.

У даний час на підприємствах почали створюватися дві бухгалтерії – фінансова і управлінська, кожна з яких мала свою мету (цілі), завдання і функції. Передумовою до поділу (розділу, роз’єднання) було також створення калькуляційної бухгалтерії.

Взаємозв’язок між управлінським обліком і функціями управління відображено на рис. 11.1.

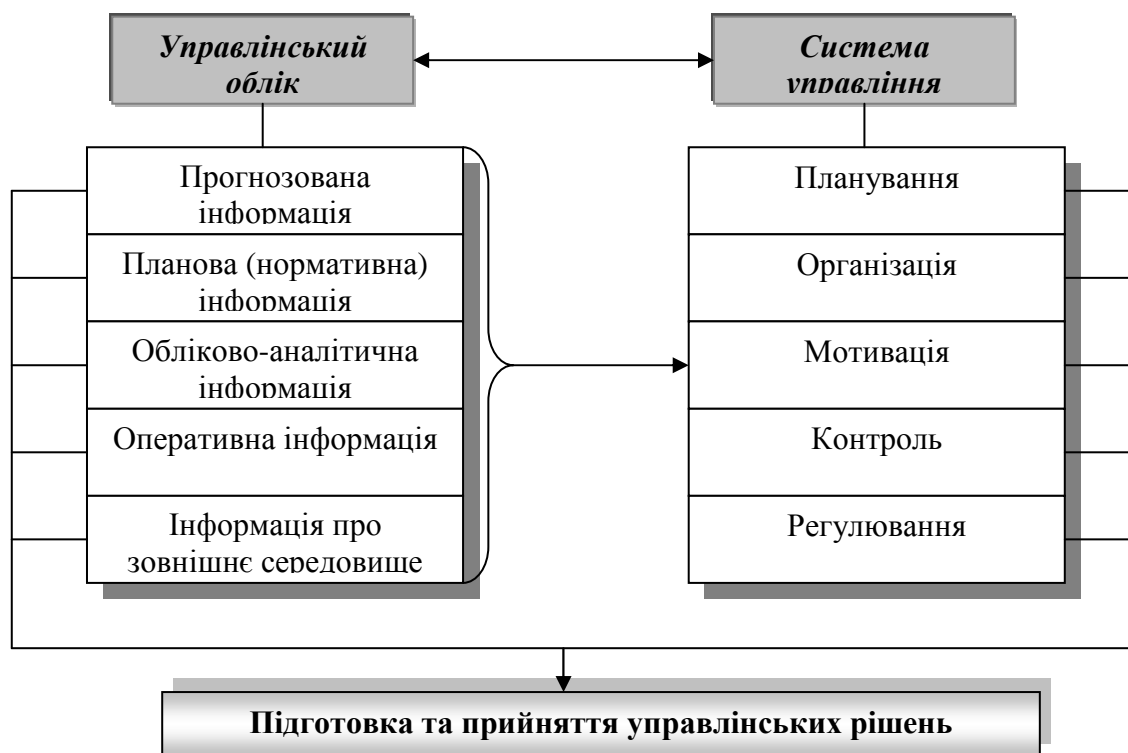


Рис. 11.1 - Взаємозв’язок управлінського обліку й системи управління

Сутність, мета і основні завдання управлінського обліку виявляються в його функціях, якими є:

- *прогнозна* — дає можливість здійснювати перспективне планування та координування розвитку підприємства в майбутньому на основі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності;

- *інформаційна* — полягає в забезпеченні менеджерів усіх рівнів управління підприємством інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень;
- *комунікаційна* — передбачає формування й своєчасну подачу інформації на різні рівні управління підприємством для внутрішнього комунікаційного зв'язку та узгодження дій;
- *контрольна* — забезпечує оперативний контроль та оцінку результатів діяльності внутрішніх підрозділів, підприємства загалом та їх керівників.

## 2. Системи обліку витрат і калькулювання собівартості

Основними елементами, що підлягають управлінському обліку є доходи, витрати і фінансові результати.

Доходи - Витрати = Результат

**Витрати й доходи** — це основні об'єкти управлінського обліку. Попередньо вони відображаються у фінансовому обліку, але в управлінському обліку витрати й доходи перегруповуються за їх цільовим призначенням, тобто за видами продукції, замовленнями, процесами, центрами відповідальності, сферами діяльності тощо.

Під **витратами** розуміють зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до скорочення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).

**Доходи** — це збільшення активів або зменшення зобов'язань, що зумовлюють зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства).

Важливою методологічною передумовою обліку, аналізу та контролю витрат, прийняття правильних й оптимальних управлінських рішень є класифікація витрат. Залежно від того з якою метою використовують інформацію про витрати, існує багато критеріїв їх класифікації. (табл. 11.1).

У зарубіжних країнах з розвиненою ринковою економікою головну увагу приділяють не тільки точному визначенню фактичної собівартості об'єктів калькулювання, а й управлінню витратами, їх контролю та економії ресурсів.

Існує безліч методів розрахунку собівартості. Звичайно ж, вони всі чимось розрізняються, але в принципі їх можна розділити на дві групи: методи обліку на основі повних і на основі неповних або змінних витрат.

У теорії вітчизняного обліку існує добре розроблена система нормативного обліку, багато в чому схожа із західною системою " standard-costing", що часом також іменується " absorption-costing". Що означає облік повних (стандартних або поглинаючих) витрат. Розрахунок собівартості при даній системі відбувається в такий спосіб. Береться вся сума витрат, без розподілу на постійні і змінні, і поділяється на кількість зробленої продукції. У загальному вигляді, ця система досить проста й тому користується великою популярністю.

Таблиця 11.1 - Класифікація витрат в управлінському обліку.

Напрями класифікації витрат		
1.Визначення собівартості, фінансових результатів та оцінка запасів	2. Прийняття управлінських рішень	3. Планування й контроль виконання
1.1 Вичерпані та невичерпані 1.2 Витрати на продукцію та витрати періоду 1.3 Прямі та непрямі 1.4 Основні та накладні 1.5 Елементи й статті витрат	2.1. Постійні та змінні 2.2. Релевантні та не релевантні 2.3. Маржинальні й середні 2.4. Загальні та диференційні 2.5. Дійсні і можливі	3.1. Контрольовані і неконтрольовані 3.2. Нормативні (стандартні) та фактичні

Фактично неї представляють чотири методи планування обліку й калькулювання собівартості, використовувані в практиці й пристосовані для різних видів виробництва. Це такі методи:

- простий метод;
- метод за замовленнями;
- метод на основі виробничої діяльності;
- нормативний метод.

Всі ці методи, широко застосовувані в практиці вітчизняного обліку, базуються саме на принципі включення в собівартість всіх витрат.

Однак у світовій практиці існує один метод, у докорінно відмінний від даного підходу – «direct-costing». Сутність його полягає в принципово новому

підході до включення витрат у собівартість. Вони розділяються на постійні, тобто незалежні від обсягу випуску продукції, і змінні, мінливі в прямого зв'язку зі змінами обсягу випуску. Тільки змінні витрати включають у собівартість. Для її визначення суму змінних витрат ділять на кількість зробленої продукції.

Система обліку змінних витрат "direct-costing" виникла в США в період Великої депресії й одержала широке поширення в п'ятидесятих роках двадцятого століття. До початку Великої депресії (1928р.) для розрахунку собівартості використовувалася система обліку повних витрат, що, на думку аналітиків того часу, приводило до штучного перекручування прибутку. Для рішення даної проблеми була розроблена нова система, що одержала назву "direct-costing". Цю систему ще називають "variable-costing", що означає облік змінних витрат. У різних країнах ця система йменується по-різному. У Німеччині й Австрії для позначення методу "direct-costing" використовують терміни "Teilkostenrechnung" або "Grenzkostenrechnung", тобто облік часткових, або граничних витрат, або "Deckungsbeitragsrechnung" - облік суми покриття. У Великобританії "direct-costing" називають ще "marginal-costing" - облік маржинальних витрат. А у Франції "La Comptabilite" - маржинальний облік.

Для нашої країни «direct-costing» - це новий метод. Але в багатьох інших країнах він користується великою популярністю. Наприклад, у даний час «direct-costing» широко розповсюджений у Німеччині, найчастіше на великих підприємствах. Цей метод застосовують тут 54% підприємств. Особливо популярна дана система в харчовій промисловості - 71,4%, і в будівництві - 67,4% підприємств.

Взагалі по всьому світі від 30 до 50% компаній використовують метод «direct-costing» для внутрішніх розрахунків (табл.11.2).

Слід зазначити, що система «standard-costing» у зарубіжній практиці не регламентована нормативними актами, у зв'язку з чим не має єдиної методики встановлення стандартів і ведення облікових реєстрів. У результаті цього навіть усередині однієї компанії діють різні норми: базисні, поточні, ідеальні, прогнозні, досяжні й полегшені.

Таблиця 11.2 – Статистика використання методів обліку собівартості в різних країнах.

Країна	«direct-costing»	«standard-costing»	Інші методи
США	31%	65%	4%
Канада	48%	52%	0%
Австралія	33%	67%	
Японія	31%	69%	
Швеція	42%	58%	
Великобританія	52%	48%	

Найуживаніші системи обліку витрат і калькулювання (системи виробничого обліку) наведено на рис. 11.2.

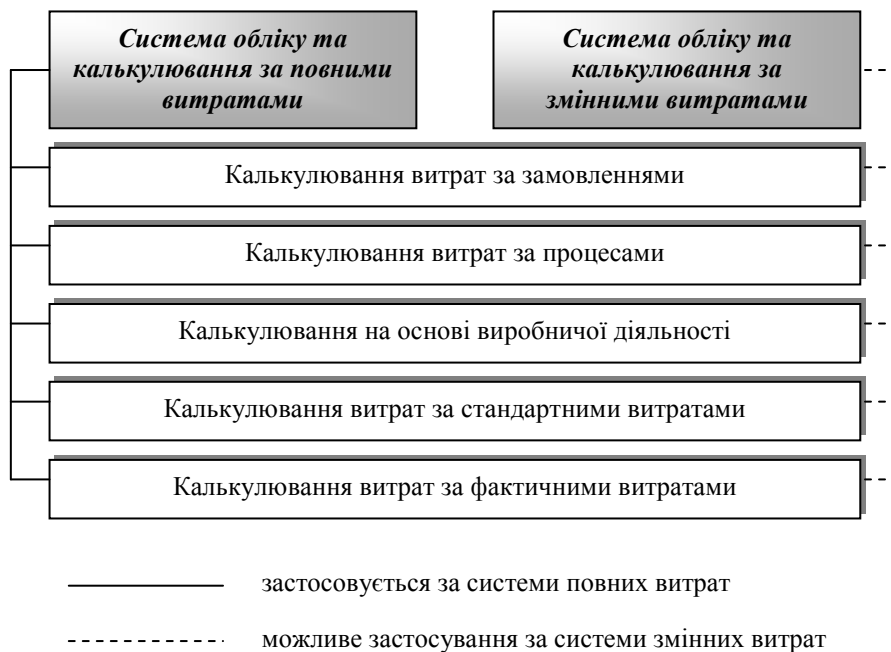


Рис. 11.2 - Системи обліку й калькулювання (системи виробничого обліку)

*Література [2;7]*

### **Контрольні питання**

1. Сутність, визначення і призначення управлінського обліку.
2. Об'єкти управлінського обліку та їх визначення.
3. Основні відмінності між фінансовим і управлінським обліком.
4. Назвіть системи обліку витрат і калькулювання собівартості в управлінському обліку, що існують в Світі.

### 3. РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

#### Основний:

1. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
2. Єфименко В. І., Лук’яненко Л. І. Облік у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник. /За ред.. В. І. Єфименка. – К.: КНЕУ, 2005 – 211 с.
3. Кочерга С. В., Пилипенко К. А. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник. – К.: Центр навч. літ-ри, 2005. – 216 с.
4. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. – К.: Знання, 2006. – 311 с.
5. Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Уч. пособие. – СПб.: Изд. дом «Бизнес-пресса», 2001. – 336 с.

#### Додатковий:

6. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практ. посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
7. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
8. Губачова О. М. Міжнародні принципи бухгалтерського обліку.: Текст лекції. – Полтава, ПКІ, 1997. – 30 с.
9. Коршунов В. І. Організація бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах: Монографія. — Х.: Основа, 1999. — 226 с. — Рос. мовою.
10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2001. — 224 с.
11. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: Переклад з англійської/ За редакцією С. Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2001. – 1268 с.
12. <http://www.gaap.ru/diary/>

## НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Гавриличенко Євгенія Вікторівна

### КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з курсу

#### «ОБЛІК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ»

(для студентів 4-5 курсів заочної форми навчання за напрямом підготовки 0501 – «Економіка і підприємство» (6.030509 «Облік і аудит») і слухачів другої вищої освіти спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»).

Редактор *М. З. Аляб'єв*

Комп'ютерне верстання *Н. В. Зражевська*

План 2009, 213 Л

---

Підп. до друку 16.12.09	Формат 60×84 1/16	Ум. друк.арк.3,0
Друк на ризографі.	Тираж 100 пр.	Зам. №

Видавець і виготовлювач:

Харківська національна академія міського господарства,  
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: [rectorat@ksame.kharkov.ua](mailto:rectorat@ksame.kharkov.ua)

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи: ДК №731 від 19.12.2001