Зміст

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

Тема 8. Облік короткострокових зобов’язань

Тема 9. Облік довгострокових зобов’язань

Тема 10. Аналіз капіталу підприємства

Тема 11. Основи управлінського обліку

ПЕРЕЛІК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

Тема 1. Загальноприйняті принципи і системи обліку

1.1.Бухгалтерський облік в системі управління підприємством

1.2. Міжнародні бухгалтерські стандарти і їх значення

1.3. Вимоги до якості інформації і принципи обліку інформації

1.4. Моделі бухгалтерського обліку

1.1. Бухгалтерський облік в системі управління підприємством

Сутність бухгалтерського обліку полягає в тому, що він ведеться в інтересах власників підприємств і оберігає господарські позиції кожного суб`єкта господарювання. Він виступає інструментом, який дозволяє детально враховувати і аналізувати всі господарські процеси і явища, що відбуваються на підприємстві, що дає можливість своєчасно приймати певні рішення.

Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах використовується як спосіб керівництва господарською діяльністю підприємства. Основні завдання бухгалтерського обліку як економічної науки:

1. Забезпечення контролю за економним використанням господарських засобів на кожному робочому місці. Це вимагає від організації обліку широкої аналітичності та оперативності в отриманні відповідних показників.

2. Забезпечення контролю над формуванням фінансового результату, тобто балансового прибутку. Вирішення цього питання досягається шляхом використання методологічних прийомів, властивих бухгалтерському обліку, таких як документація, оцінка, калькуляція, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, інвентаризація, баланс, звітність.

Вивчення бухгалтерського обліку дозволяє набути знання та вміння в прийнятті важливих управлінських рішень. Облікова інформація є основою для таких рішень, як всередині фірми, так і поза нею. Вона забезпечує кількісну інформацію для реалізації трьох функцій управління: планування, контролю та оцінки.

1. Планування – процес формулювання порядку дій. Він включає: визначення мети, пошук шляхів її досягнення і вибір найкращої альтернативи. На цій стадії бухгалтер повинен представити повний звіт про наявні фінансові альтернативи. Для планування важлива інформація про передбачуваний прибуток та потребу в грошових коштах.

2. Контроль – процес відстеження фактичного виконання планів. Іншими словами, визначення того, наскільки дії відповідають плану. На цій стадії від бухгалтера можуть очікувати надання інформації, яка містить зіставлення фактичних витрат і доходів з плановими.

3. Оцінка – процес вивчення всієї системи прийняття рішень з метою її поліпшення. На цьому етапі важливо зрозуміти, чи була досягнута поставлена ​​мета, і якщо ні, то з'ясовується, що було причинами: недоліки планування або контролю, або сама мета була обрана невірно.

Оціночна інформація може міститися в річному та інших фінансових звітах на основі бухгалтерської інформації.

Бухгалтерський облік і бухгалтерська інформація використовуються набагато ширше, ніж прийнято, вважати.

Користувачі інформації поділяються на три основні групи:

1. Користувачі, які здійснюють керівництво підприємством:

- адміністрація – група людей, яка несе повну відповідальність за керівництво діяльністю підприємством;

- власники;

- Рада директорів;

- управлінський персонал.

2. Користувачі, зацікавлені в стабільному фінансовому стані підприємства:

- кредитори;

- інвестори.

Бухгалтерський облік цій групі користувачів надає інформацію про зміни в результатах роботи підприємства.

3. Користувачі з непрямим фінансовим інтересом:

-податкові органи (контролюють правильність нарахування і своєчасність сплати всіх видів податків і відрахувань);

-комісія з цінних паперів і фондовому ринку (вивчають звіти компаній, акції яких знаходяться у відкритому продажі);

-органи планування економіки (на підставі звітів компаній здійснюють планування і прогнозування економічної діяльності на державному рівні);

-інші користувачі (профспілки, фінансові консультанти, покупці і т.п.) – вивчають колективні договори з питань соціальних гарантій громадян, рівня заробітної платні і т.п.

1.2. Міжнародні бухгалтерські стандарти і їх значення

Стандарт – це нормативний документ, який визначає правила і процедури ведення бухгалтерського обліку та стан звітності.

Необхідність організації фінансового обліку в світовому масштабі визначається розвитком економічної інтеграції країн, створенням міжнародних корпорацій, вільних економічних зон, спільних підприємстві.

Питаннями стандартизації бухгалтерського обліку займається кілька міжнародних організації:

1) Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів (створений в 1973р. в Лондоні), на сьогодні в нього входить понад 100 професійних бухгалтерських організацій з понад 70 країн світу.

Завдання комітету:

- розробка і публікація МСБО, формування фінансової звітності;

- розширення застосування бухгалтерських стандартів у світовій практиці;

2) Міжнародна організація бухгалтерів (створена в 1977р. в Мюнхені). Сфера діяльності цієї організації – розробка освітнього спрямування. Ця організація працює в тісному контакті з Комітетом з МСБО.

3) Міжнародна робоча група експертів з МСБО та фінансової звітність (створена при ООН – в 1932р.) Головним об'єктом діяльності є вивчення питань обліку і звітності в міжнаціональних корпораціях з розробкою відповідних рекомендацій і їх уніфікації. Крім цього, група займається дослідженням стану організації обліку і його ведення, а також сприяє впровадженню міжнародних стандартів у світовому масштабі. За період своєї діяльності групою розроблено та опубліковано 40 стандартів, що носять рекомендаційний характер.

МСБО не регулюють техніку і методику обліку, оскільки вони різні в кожній країні світу. Стандартами регулюються тільки основні принципи, від яких залежить формування фінансових результатів, відображення їх у звітності і фінансовий стан підприємства.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку групуються за певними ознаками:

1) Загальнометодологічний характер:

 - стандарт 1 «Розкриття облікової політики»;

- стандарт 5 «Інформація яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності».

2) З питань обліку та звітності об'єднання підприємств:

- стандарт 22 «Об'єднання компаній»;

- стандарт 24 «Розкриття інформації про партнерів».

3) З питань обліку, оцінки і надання інформації в звітності деяких видів засобів, визнання та облік доходів і витрат:

- стандарт 2 «Запаси»;

- стандарт 4 «Облік амортизаційних відрахувань».

4) За підсумковими питаннями деяких видів діяльності:

- стандарт 9 «Облік витрат на дослідження та розробку»;

- стандарт 11 «Облік будівельних контрактів».

5) Стандарти з обліку соціальної політики підприємства:

- стандарт 19 «Витрати на пенсійне забезпечення»;

- стандарт 26 «Облік і звітність по програмно-пенсійним забезпеченням».

Структура МСБО:

1) Вступ – в ньому визначається мета даного стандарту і засоби її досягнення.

2) Пояснення – широке тлумачення положень даного стандарту та описання всіх підходів наявних в світовій практиці за даною проблемою, розглядаються недоліки і переваги цих підходів. В кінці цього розділу пояснюється чому прийнятий той чи інший підхід.

3) Текст стандарту дуже короткий і показує стислий виклад другого розділу.

1.3. Вимоги до якості інформації і принципи обліку інформації

Інформація – це відомості про об'єкт, процес, явище, які є об'єктом перетворення і використовуються для прийняття управлінського рішення.

У бухгалтерському обліку до інформації пред'являються певні вимоги.

Корисність інформації означає можливість використовувати інформацію для прийняття обґрунтованих економічних рішень.

Доречність інформації – це її здатність впливати на економічні рішення користувача для оцінки отриманих результатів і прогнозування майбутніх подій. Інформація доречна, якщо вона є своєчасною, істотною, представляє цінність для складання прогнозів.

Своєчасність інформації означає, що інформація без затримки включена в фінансову звітність і така звітність надається вчасно.

Достовірність інформації виражається у відсутності помилок і в правдивому відображенні господарської діяльності.

Нейтральність інформації – це неупереджене відображення економічних операцій по відношенню до різних груп користувачів.

Інформація повинна бути зрозуміла різним користувачам, мати однозначність і чіткість.

Порівнянність інформації – це можливість порівняння економічної інформації в часі: порівнянність досягається стабільністю застосування методів обліку.

Періодичність інформації означає можливість порівняння економічної інформації в часі.

До принципів обліку інформації відносять:

1. Принцип подвійного запису передбачає використання подвійного запису при складанні звіту і формуванні звітності.

2. Принцип автономності передбачає відокремленість підприємства від інших господарюючих суб'єктів і дає можливість коректно враховувати результати діяльності конкретного підприємства.

3. Принцип періодичності визначає регулярність складання звітності відповідно до вимог законодавства.

4. Принцип безперервної діяльності полягає в припущенні, що підприємство буде вести свою діяльність в майбутньому (відсутні наміри припинення діяльності).

5. Принцип грошової оцінки передбачає відображення інформації у фінансовій звітності в грошовому вимірі.

В міжнародних стандартах використовуються наступні оцінки:

- первісна вартість майна (сума грошових коштів, які витрачені на придбання майна);

- вартість заміщення або поточна вартість (сума грошових коштів, яка повинна бути оплачена в даний момент для придбання або заміщення даного активу);

- ринкова вартість або вартість реалізації (сума грошових коштів, яка може бути отримана реально при реалізації даного активу);

 - чиста вартість реалізації (сума грошових коштів, яка може бути отримана від реалізації даного активу за винятком витрат на реалізацію);

- приведена вартість (поточна вартість грошових коштів).

6. Принцип відповідності передбачає відображення тільки тих витрат, які призвели до доходів даного періоду.

Правила відображення витрат:

- якщо витрати призводять до поточних доходів, то вони відображаються як витрати поточного періоду;

- якщо витрати призводять до майбутніх вигод, то вони відображаються як витрати майбутніх періодів;

- якщо витрати не призводять до вигод, то вони відображаються, як збитки поточного періоду.

1.4. Моделі бухгалтерського обліку

У країнах зі схожими соціально-економічними умовами системи обліку мають загальні риси. У зв'язку з цим виділяють кілька моделей бухгалтерського обліку: британо-американську, континентальну, південноамериканську, ісламську, інтернаціональну.

Британо-американська модель.

Фінансова звітність за цією моделлю розглядається як основне джерело інформації для інвесторів і кредиторів.

Основні принципи розроблені в США і Великобританії. Значний вплив на формування БАС зробила Голландія (БАГС).

В компаніях, які ведуть звіти по БАС, дані управлінського обліку відрізняються від аналітичного.

Головний принцип БАС – принцип достовірності. Фінансова звітність побудована так, щоб інвестори і кредитори могли отримати максимум інформації для прийняття управлінського і економічного рішення.

Модель поширена в США, Канаді, Великобританії, колишніх колоніях Великобританії (Австралії, Нової Зеландії, країни Південної Африці і т.п.).

Континентальна модель бухгалтерського обліку об'єднує Німеччину, Францію, Італію, Бельгію, Швейцарію і т.п.

Основна риса моделі – значний вплив законодавства на регулювання обліку. Тісний зв'язок обліку та оподаткування, орієнтація на державні потреби, слабкий розвиток бухгалтерських організацій.

У країнах, де застосовується континентальна модель бухгалтерського обліку, високий ступінь втручання держави в облікову практику організацій. Воно бере участь в розробці норм обліку і впровадженні їх в практику, формулює принципи, за якими визначаються правила складання звітності, обов'язкові для всіх господарюючих суб'єктів. Вся облікова процедура консервативна і регламентується державою. Бухгалтерський облік відчуває сильний вплив податкового законодавства. Вплив ринків цінних паперів на систему обліку не є істотним.

Південно-американська система обліку об'єднує Чилі, Аргентину, Бразилію, Перу і деякі країни Південної Африки, для яких характерні високі темпи інфляції. Облік орієнтований на інтереси держави і державних органів.

Інтернаціональна модель обліку обумовлена ​​необхідністю узгодженого обліку в рамках міжнародних валютних ринків. Необхідність розвитку інтернаціональної моделі випливає з потреби в міжнародній узгодженості обліку, перш за все в інтересах іноземних учасників міжнародних валютних ринків.

Загальне поняття національної системи бухгалтерського обліку випливає з визначення облікової системи і конкретизується рядом критеріїв:

- історичне місце облікового системи;

- методи обліку та оцінки виробничих запасів (вартість придбання, реалізаційна і середньозважена вартість, планова собівартість, методи ЛІФО, ФІФО і т.п.);

- методи нарахування амортизації, які використовуються і відображення амортизації в обліку;

- форми звітності і показники, їх регламентація;

- зовнішні форми контролю діяльності фірм.

Кількість класифікацій залежить від того, яку ознаку покладено в основу класифікаційного групування.

Також окремо виділяють наступні національні бухгалтерські системи:

- країн Східної Європи;

- країн Європейського співтовариства;

- французьку;

- Організації Об'єднаних націй.

Останнім часом також зустрічається виділення такої системи обліку, як ісламська, яка набула широкого поширення в країнах Близького Сходу. Суть моделі – знаходження обліку під значним впливом релігійних ідей. Ісламська модель має наступні особливості:

- забороняється отримувати дивіденди як прибуток;

-при оцінці активів і зобов'язань компанії переважно використовуються ринкові ціни.

**Тема 2.** Фінансова звітність, її зміст та інтерпретація.

2.1. Організація фінансової звітності за кордоном

2.2. Основні форми фінансової звітності зарубіжних компаній

2.3. Структура і порядок складання балансу

2.4. Структура і порядок складання звіту про прибутки та збитки

2.5. Звіт про рух грошових коштів і звіт про зміни у власному капіталі

2.6. Порівняльна характеристика форм фінансової звітності в різних країнах

2.1 Організація фінансової звітності за кордоном

Основними видами фінансової звітності зарубіжних підприємств є:

- звіт з фінансового стану;

- баланс;

- інші форми фінансової звітності.

Підприємства адресують свої фінансові звіти не тільки зовнішнім користувачам, а і акціонерам.

Фінансова звітність видається у вигляді спеціальних брошур великими тиражами. Вони наочно оформляються, ілюструються і досягають обсягу 20-30 сторінок.

Джерелами інформації про фінансовий стан підприємств для зовнішніх користувачів є звітність, яка складається на підприємстві даних бухгалтерії.

Основні показники, які відображаються у фінансовій звітності:

- чистий прибуток;

- оголошені дивіденди;

- сума податку, що припадає на 1 акцію;

- продукція в натуральних показниках;

- обсяг відвантаженої продукції;

-витрати на збільшення основного капіталу;

- суми в цінних паперах, призначені для майбутніх капіталовкладень;

- власний капітал в обороті;

- суми облігаційних позик;

- кількість акціонерів;

- інші показники.

Після характеристики наведених показників публікується текст доповіді правління акціонерів, в якому містяться дані про склад компанії, про її топ-менеджмент, склад акціонерів та соціальні відносини всередині компанії.

Після тексту доповіді дається більш детальний опис фінансового становища комерційної діяльності за звітний період та попередні роки. Одночасно публікується висновок аудитора про перевірку звітних даних у вигляді сертифіката стандартної форми. Звіти за квартал та півріччя публікуються великими підприємцями.

2.2. Основні форми фінансової звітності зарубіжних компаній

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) фінансова звітність містить:

- баланс;

- звіт про прибутки і збитки;

- звіт про рух грошових коштів;

- звіт про зміну у власному капіталі;

- пояснювальну записку.

Фінансова звітність є відкритою і доступною для користувачів. Звіти публікують за наявності аудиторського висновку. Перед розсиланням звіти реєструють у спеціалізованих установах (Бюро з реєстрації корпорацій).

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємтсва за звітний період.

Поняття «фінансова» і «бухгалтерська» звітність є синонімами.

Призначення компонентів фінансової звітності:

- баланс містить інформацію про фінансовий стан підприємства на певну дату;

- звіт про прибутки і збитки містить інформацію про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період;

- звіт про зміни у власному капіталі містить інформацію про зміни в структурі й величині власного капіталу;

- звіт про рух грошових коштів містить інформацію про надходження грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства протягом звітного періоду;

- пояснювальна записка містить інформацію про діяльність підприємства і методи обліку.

Компоненти фінансової звітності пов'язані між собою, тому що відображають відповідні аспекти господарської діяльності.

У більшості країн застосовують стандартні (типові) форми фінансової звітності. Ці форми розробляють і затверджують у національному масштабі.

У США, Канаді, Великобританії типові форми не розробляють. Компанії самостійно вибирають форму подання звітів відповідно до національних вимог до їх змісту. Періодичність подання звіту зазвичай становить 1 рік, в Україні – квартал і рік.

2.3. Структура і порядок складання балансу

Зведення інформації про вартість майна і зобов'язання організації, подане в табличній формі, називають балансом. Звіт, який безпосередньо пов'язаний з балансовими рівнянням, називають бухгалтерським балансом.

Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певну дату і дає можливість розрахувати основні фінансові коефіцієнти.

Основні функції балансу:

- економіко-правова (ведення обліку згідно з вибраними методами);

- інформативна (забезпечення повною інформацією всіх зацікавлених осіб);

- результативна (наявність інформації про фінансові результати діяльності підприємства).

Баланс характеризує підприємство як власника активів, які дорівнюють джерелам придбання (пасивам).

Активи – це ресурси, що контролює підприємство внаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, оплата якої призведе до відпливу грошових коштів.

Власний капітал – частина в активах підприємства, яка залишається в його розпорядженні після вирахування зобов'язань. Існує дві форми балансу:

- горизонтальна (двосторонній звіт: ліворуч – актив, праворуч – пасив);

- вертикальна (спочатку – активи, за ними – зобов'язання, потім – власний капітал).

Горизонтальна форма балансу полягає в тому, що кожній статті відповідає сальдо певного рахунка або декількох рахунків. Якщо сальдо є від'ємним, його пишуть у дужках і віднімають від загальної суми.

Балансове рівняння має такий вигляд:

Активи = Зобов'язання + Власний капітал.

Вертикальна форма балансу притаманна більшості західноєвропейських країн. У цьому випадку балансове рівняння має вигляд

Активи – Зобов`язання = Власний капітал.

Основні статті вертикальної форми балансу:

- основні засоби (необоротні активи);

- оборотні активи;

- короткострокові зобов'язання;

- нетто-оборотні активи;

- нетто-активи;

- акціонерний капітал;

- нерозподілений прибуток;

- власний капітал.

Суб'єкти господарювання можуть самостійно вибирати форму звітності для задоволення потреб інвесторів.

2.4. Структура і порядок складання звіту про прибутки та збитки

Звіт про прибутки та збитки є вихідним джерелом інформації про отримання або відсутність прибутку.

При складанні звіту про прибутки та збитки використовують такі категорії:

1. Дохід – це збільшення економічних вигід у вигляді надходжень грошових коштів або зменшення зобов`язань, унаслідок чого збільшується власний капітал.

2. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді відпливу грошових коштів або виникнення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу.

3. Прибуток – це позитивний фінансовий результат діяльності підприємства або збільшення власного капіталу внаслідок фінансово-господарської діяльності.

4. Збиток – це зменшення власного капіталу внаслідок фінансово-господарської діяльності.

Звіт про прибутки та збитки може бути однорівневим і багаторівневим.

При складанні однорівневого звіту фінансовий результат відбивають як різницю між отриманими доходами і витратами. У звіті перераховують усі доходи і витрати, отримані й здійснені в звітному періоді.

Основні статті однорівневого звіту про прибутки та збитки:

- виторг від реалізації;

- собівартість реалізованої продукції;

- брутто-прибуток;

- операційні витрати;

- операційний прибуток;

- інші прибутки і збитки;

- випадкові прибуток і збиток;

- прибуток до оподаткування;

- податок на прибуток;

- чистий прибуток, або нетто-прибуток.

При складання багаторівневого звіту враховують доходи і витрати за видами діяльності.

Операційна діяльність підприємства – це основна діяльність підприємства, яка дає дохід і не є фінансовою або інвестиційною.

Інвестиційна діяльність підприємства – це діяльність, пов'язана з вкладенням і залученням інвестицій з метою отримання прибутку.

Фінансова діяльність підприємства – це діяльність, спрямована на зміну структури капіталу.

Крім чистого прибутку, багаторівневий звіт містить проміжні показники фінансових результатів, а саме:

- валовий дохід;

- прибуток від основної діяльності;

- результат фінансових операцій;

- прибуток до оподаткування;

- чистий прибуток.

2.5. Звіт про рух грошових коштів і звіт про зміни у власному капіталі

Звіт про рух грошових коштів містить інформацію про надходження й вибуття грошових коштів за звітний період від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Складання звіту регулюється МСФЗ № 7 «Звіт про рух грошових коштів».

У звіті про рух грошових коштів відображають:

- рух грошових коштів від операційної діяльності – перелік усіх видів надходжень і вибуття грошових коштів унаслідок операційної діяльності (закупівля сировини, перерахування коштів постачальнику, виплата заробітної плати, оплата податків, отримання виторгу від реалізації виробленої продукції та ін.);

- рух грошових коштів від інвестиційної діяльності – перелік усіх видів доходів і витрат грошових коштів унаслідок інвестиційної діяльності (надходження грошових коштів від реалізації довгострокових активів, оплата довгострокових інвестицій, оплата заборгованостей при придбанні довгострокових активів);

- рух грошових коштів від фінансової діяльності – перелік усіх видів надходжень та витрат від фінансової діяльності (отримання кредитів, повернення коштів, викуп акцій, виплата дивідендів та ін.).

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

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

Звіт про зміни у власному капіталі містить інформацію про зміни в структурі власного капіталу за звітний період.

Інформацію подають за статтями власного капіталу:

- статутний капітал;

- акціонерний капітал;

- додатковий капітал;

- резервний капітал;

- нерозподілений прибуток.

Трансформацію бухгалтерської звітності проводять для формування звітності відповідно до вимог МСФЗ, використовуючи дані українського бухгалтерського обліку.

При трансформації даних змінам або перерахункам підлягають показники балансу, звіту про прибутки та збитки, інших звітів, які формуються на їх основі.

Для трансформації звітності використавують такі документи:

- зведена трансформаційна таблиця;

- робоча таблиця (відображає суми трансформації бухгалтерських записів);

- журнали трансформаційних бухгалтерських записів;

- приватні трансформаційні таблиці за розділами обліку.

Для трансформації звітності необхідно:

- визначити склад статей міжнародної фінансової звітності;

- розшифрувати статті української бухгалтерської звітності;

- провести деталізацію залишків і оборотів на рахунках і виконати рекласифікацію статей української звітності;

- відкоригувати залишки на рахунках;

- згрупувати залишки за статтями МСФЗ;

- заповнити звітні форми;

- систематизувати інформацію про трансформації.

2.6. Порівняльна характеристика форм фінансової звітності в різних країнах

Німеччина

Основні вимоги, що пред'являються до річного звіту:

- правильне розмежування звітних періодів;

- повнота і достовірність;

- ясність і наочність.

Форми звітів:

- комерційна звітність;

- податкова звітність (складається на підставі комерційної звітності).

Комерційний варіант звітності може бути складений у вигляді балансу результатів і балансу майна, розподілу статей за звітніми періодами, між суміжними періодами, застосовується при складанні комерційного балансу.

Малі підприємства мають право складати тільки податкову звітність.

Великі компанії складають консолідований баланс і звіт про прибутки і збитки.

Звіт про господарську діяльність (рахунок прибутків і збитків) – це фінансовий звіт менеджерів за певний період часу. Звіт відображає інформацію про доходи та витрати і інформує про фінансові результати. Складання цього звіту є обов'язковим для всіх компаній. ТОВ та ВАТ зобов'язані детально пояснювати окремі статті балансу, рахунки прибутків і збитків, визначати використовувані методи амортизації.

Іспанія

Звітні бухгалтерські документи:

- балансовий звіт;

- звіт про прибутки і збитки;

- коментарі до цих звітів;

- звіт керівництва компанії.

Існує два варіанта звітності:

- повний варіант звітності;

 - скорочений варіант звітності.

Вибір варіанту звітності залежить від наступних критеріїв:

- кількість працівників (50-250 – балансовий звіт, більш 250 співробітників – балансовий звіт та звіт про прибутки і збитки);

- загальний обсяг активів та загальний обсяг реалізації.

Звіт про прибутки і збитки складається за типом витрат (надходження і витрати, пов'язані з основним видом діяльності, фінансові надходження і витрати, надходження і витрати від надзвичайних ситуацій).

В кінцевому вигляді Звіт про прибутки і збитки показує прибутки та збитки за видами діяльності та використання прибутку після сплати податків.

У коментарях до бухгалтерських звітів відображається додаткова інформація, а саме:

- вид діяльності;

- метод надання бухгалтерської документації;

- фінансові інвестиції;

- витрати на управління;

- резерви;

- зміна розміру власного капіталу;

- операції за участю керівництва компанії;

- метод оцінки вартості об'єктів обліку.

Зміст звіту керівництва компанії тісно пов'язаний зі станом справ і перспективами розвитку. Особливу увагу в цьому документі приділяється проблемам досліджень і розробок, що проводяться в компанії.

Франція

Франція при складанні звітів використовує директиви ЕС.

В основному всі підприємства складають баланс, виділяються три класи балансових елементів:

- активи, які показують величину інвестицій в підприємство;

- акціонерний капітал;

- зовнішні пасиви, які характеризують величину фінансування в акціонерний капітал.

До інших обов'язкових форм звітності відносяться:

- звіт про фінансові результати;

- звіт про рух грошових коштів, при цьому малі компанії мають право його не формувати;

- звіт про використання прибутку;

- звіт керівництва;

- пояснення.

Звітність Акціонерного Товариств, яка публікується включає звіт про зміни в капіталі, відповідає МСБО та складається за півріччя і квартал.

Для малих і середніх підприємств застосовується скорочена звітність. Консолідована звітність складається великими компаніямі.

Великобританія

Всі компанії без вінятку повінні представиті свою річну звітність для перевірки аудиторами. Права проведення аудиту Надано членам:

- Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії.

- Інституту присяжних бухгалтерів Англии и Уельсу.

- Інституту присяжних бухгалтерів Ірландії.

-Інституту присяжних бухгалтерів Великобританії.

Звітність включає:

- баланс (два варіанти для приватних копаній і для ТОВ);

- звіт про прибутки і збитки (в чотирьох варіантах для різніх типів компаний);

- звіт про рух грошових коштів (складають всі, окрім малих підприємств);

- пояснення;

- звіт керівніцтва.

Публікація звітності обов'язкова для всіх компаний (окрім малих та середніх підприємств).

США

Фінансова звітність є відкрітою інформацією, яка публікується у вигляді оформлених буклетів з різноманітними графіками, схемами, діаграмами та фотографіями. Ці звіти також містять аудиторські висновки, звернення президента компании до акціонерів, звіт ради діректорів, аналіз розвитку фірми, міжнародні зв`язки компанії, дані про соціальну політику. Така інформація не регулюється і представляється виключно на розсуд компании.

Звітність в США не має уніфікованої форми, однак обов'язковим є повне розкриття таких елементів звітності:

- активи;

- зобов'язання;

- власний капітал;

- інвестиції власніків;

- розподіл прибутку між ними;

- прибітки та збитки.

Фінансова звітність США демонструє залишки по рахункам та їх зміни, показники за декількома рахунками, наприклад «чистий прибуток».

Основні форми звітності підприємств:

- баланс;

- звіт про фінансові результати;

- звіт про рух грошових коштів;

- звіт про накопичення нерозподіленого прибутку;

- звіт про акціонерний капітал.

Консолідація звітності є обов’язковою вимогою.

Тема 3. Облік грошових коштів

3.1.Склад грошових коштів, характеристика рахунків для їх обліку

3.2. Облік і контроль касових операцій і грошей в касі

3.3 Документальне оформлення і облік операцій по банківських рахунках

3.4. Облік короткострокових фінансових інвестицій

3.1. Склад грошових коштів, характеристика рахунків для їх обліку

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

* банківські переказні векселі (переказні векселі, видані одним банком іншому банку);

- грошові перекази (чеки, виписані банком отримувачу платежу за отримані від підприємств, організацій, установ грошові кошти);

- чеки, виписані касиром банку (відображають зобов’язання данного банку);

- чеки, засвідчені банком (з підписом банку про гарантію платежу);

- персональні чеки (видані фізичним особам);

- ощадні рахунки.

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

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

Грошові кошти підприємства можна поділити на дві категорії:

- грошові кошти в касі;

- грошові кошти в банку.

У західноєвропейських країнах кошти враховують у фінансовій бухгалтерії на рахунках «Каса» і «Рахунки в банках» з поділом їх на національну та іноземну валюту. У балансі грошові кошти відображають за статтями «Каса» і «Рахунки в банках».

3.2. Облік і контроль касових операцій і грошей в касі

На зарубіжних підприємствах обліку і контролю касової готівки приділяють значну увагу, при цьому використовують спеціальну систему внутрішнього контролю, яка включає такі заходи:

- складання плану організації внутрішнього контролю касової готівки;

- збереження грошових коштів, досягнення точного оброблення даних і складання бухгалтерської звітності.

Методи захисту готівки й контролю за її збереженням можуть бути різними. Вони ґрунтуються на таких принципах:

- облік готівки слід здійснювати в момент її надходження;

- усю готівку, яка надійшла, необхідно здавати в день надходження;

- працівник, який одержує готівку, не повинен займатися її обліком у бухгалтерії;

- працівник, який відповідає за отримання готівки, не повинен займатися її розподілом.

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

- для виплат необхідно одержувати попередній дозвіл;

- усі чеки повинні мати серійний номер, доступ до них має бути обмежений;

- бажано, щоб кожен чек підписували дві особи;

- при оплаті зобов’язань на первинних документах слід проставляти дату, номер чека і штамп «Оплачено»;

- особи, які підписують чеки, не повинні мати доступу до чеків або займатися звірянням рахунків;

- інвентаризація готівки в касі та на банківських рахунках повинна здійснюватись не рідше одного разу на місяць.

За результатами інвентаризації по касі може бути виявлено нестачі або надлишки грошей. Їх відносять на рахунок "Нестачі або надлишки по касі", який є активно-пасивним. За дебетом рахунка відображають величину нестачі, за кредитом – надлишок.

У різних торгових підприємствах контроль за грошовими надходженнями може здійснюватися двома способами:

- через касові апарати;

- через систему м'яких чеків.

Перший спосіб. Касовий апарат має контрольну касову стрічку, на якій відображаються надходження за день. Наприкінці дня касир звіряє суму готівки із сумою виручки за касовим апаратом і передає її старшому касиру. У бухгалтерії на основі даних касової стрічки суму виручки заносять в Журнал грошови надходжень.

Другий спосіб. Продавці мають попередньо пронумеровані чеки (квитанції). У момент продажу товару продавець виписує чек у двох примірниках (перший – для покупця, другий – для підприємства). Наприкінці дня касир визначає суму виручки за м'якими чеками і зіставляє її із загальною сумою виручки в касі.

Операції по касі відображають у Журналі грошових надходжень і Журналі витрат грошей. Із цих журналів підсумки переносять в Журнал реєстрації операцій, а потім – в Головну книгу.

Наприкінці звітного періоду дебет-залишок по рахунку нестачі або надлишку по касі показують як інші втрати, а кредит-сальдо по рахунку списують на рахунок «Інші доходи».

Витрата готівкових коштів має оформлятися чеком. Більшість компаній виписування чеків на дрібні платежі вважає недоцільним і дорогим. Для таких цілей створюється фонд дрібної готівки, через який здійснюються дрібні платежі. Створення фонду дрібних сум відбувається шляхом визначення видів та планової величини дрібних витрат на певний період (з розрахунку на 2 - 4 тижні). При видачі розрахованої суми підзвітній особі виписується чек. Гроші видаються з каси і зберігаються у сейфі, столі або в конверті, про що в окремих країнах робиться запис: «Фонд дрібних сум». Одночасно з готівкою підзвітній особі також видають пронумеровані квитанції (чеки) або ваучери для відображення витрачання грошей з фонду.

Витрачання грошей здійснюється тільки на визначені цілі з оформленням квитанції (чека) або ваучера, де вказуються дата, сума й призначення витрат та проставляється підпис особи, яка одержує гроші. У встановлені дати підзвітна особа на основі квитанцій (чеків) і ваучерів складає звіт про витрати, подає його до бухгалтерії, і фонд дрібних сум поповнюється шляхом виписування чека на ім'я підзвітної особи.

Невикористаний залишок фонду і сума квитанцій (чеків) і ваучерів повинні становити разом фіксовану величину фонду дрібних сум. Якщо при цьому встановлюються розбіжності (нестачі або надлишки) в готівці, то вони відображаються на рахунку «Нестачі або надлишки грошей по касі».

3.3 Документальне оформлення і облік операцій по банківських рахунках

У зарубіжних країнах для зберігання грошових коштів і здійснення розрахунків відкривають банківські рахунки, що посилює контроль за наявністю і рухом коштів.

Види банківських рахунків, які може відкрити фірма:

- банківський чековий рахунок;

- простий (загальний) банківський рахунок;

- рахунок для розрахунків з персоналом;

- рахунки для кредитних ліній та ін.

Для відкриття банківського рахунка фірма надає в банк картку із зразками підписів осіб, які мають право підписувати чеки, та інші банківські документи. В окремих випадках банк може вимагати від фірми надати інформацію про її фінансовий стан. Після відкриття рахунка банк друкує і видає клієнтові чекову книжку з пронумерованими чеками, а також виписує депозитні бланки. Ці документи містять назву банку і фірми, адресу та інші необхідні реквізити.

Банківські депозити здійснюють відповідальні особи, найчастіше – старші касири підприємства. На кожен депозит виписують депозитний бланк у двох примірниках: перший (оригінал) – для банку, другий зі штампом банку – для підприємства. У цьому бланку вказують суму внеску готівкою, а також перелічують внески чеками із зазначенням їх номера і суми. У кінці бланка проставляють загальну суму депозиту.

Підприємство може отримувати чеки як від інших підприємств, так і виписувати самостійно.

Чек – це письмовий наказ підприємства банку перерахувати суму грошових коштів, зазначених у чеку. Наприкінці місяця банк надсилає підприємству звіт про його рахунок, у якому вказує таке:

- оплачені банком чеки та інші перерахування з рахунка;

- депозити та інші надходження;

- залишок на рахунку після щоденних операцій.

Крім того, банк додає до звіту меморандуми як авізо, які пояснюють інші записи за дебетом і кредитом рахунка. При цьому дебетовий меморандум – це списання грошей за банківські послуги, переведення фонду в інші регіони тощо. Кредитовий меморандум містить такі операції, як надходження векселя до отримання, зарахування суми на банківський рахунок та ін.

На практиці можуть виникати розбіжності щодо залишків на банківському рахунку між звітом банку і обліковими записами підприємства.

Причинами цих розбіжностей можуть бути:

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

- деякі банківські операції, які ще не відображаються в бухгалтерських записах компанії: плата банку за обслуговування; чеки, за якими не можна отримати гроші (чеки інших підприємств або фізичних осіб, які передані компанією до банку, але ще не оплачені); зароблені відсотки на залишок коштів на рахунку;

- помилки в записах.

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

3.4. Облік короткострокових фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (через отримання відсотків, дивідендів, зростання вартості капіталу) або інших вигод для інвестора.

В залежності від строку утримання на підприємстві фінансові інвестиції поділяються на поточні (короткострокові) (до року) та довгострокові (більше року).

До короткострокових фінансових інвестицій відносять:

- акції інших підприємств (цінний папір, що свідчить про внесення в капітал акціонерного товариства, надає право її власникові на одержання частини прибутку у формі дивіденду);

- облігації (емісійний цінний папір, що засвідчує внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ньому строк з виплатою фіксованого відсотка);

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

Короткострокові фінансові інвестиції є високоліквідними активами.

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

В бухгалтерському обліку поточні фінансові інвестиції відображаються за їх фактичною собівартістю, до складу якої входять:

- ціна придбання;

- брокерські винагороди;

- плата за послуги (гонорари), в тому числі банківські послуги;

- мито.

Облік короткострокових фінансових інвестицій включає такі операції: облік придбання (купівлі); облік доходів (дивідендів, процентів); облік реалізації цінних паперів.

Тема 4. Облік розрахунків з дебіторами

4.1. Класифікація та оцінка дебіторської заборгованості.

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

4.3. Методика розрахунку та облік сумнівної дебіторської заборгованості

4.4. Облік векселів отриманих

4.1. Класифікація та оцінка дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість – це заборгованість перед підприємством за вiдвантаженi, але не оплачені товари, надані послуги та з інших операцій.

Дебіторську заборгованість поділяють на два види:

- операційну (торгову);

- неопераційну.

Дебіторська заборгованість може бути довгостроковою і короткостроковою.

До операційної заборгованості відносять:

- рахунки до отримання;

- векселі до отримання, які найчастіше можуть бути короткостроковими;

- іншу дебіторську заборгованість.

Рахунки до одержаня – це заборгованість покупців за реалізовану ними готову продукцію, товари, виконані роботи або надані послуги. Більшість цих оперцій здійснюється в кредит.

У МСФЗ визнання, класифікація та оцінка дебіторської заборгованості прямо не визначені. Проте в деяких міжнародних стандартах надані загальні рекомендації щодо розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності. У західних країнах рішення про деталізацію і порядок розміщення різних видів дебіторської заборгованості у балансі приймає сама компанія. Як правило, у балансі виділяють окремо:

- рахунки до отримання;

- векселі 03>33<0до отримання;

- іншу дебіторську заборгованість, не пов’язану з реалізацією.

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

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

Коли готова продукція, товари, роботи або послуги реалізуються в кредит, умови платежу визначаються шляхом чіткого зазначення суми і термінів сплати рахунків. Умови кредиту друкуються на кожному кредитному документі.

Постійним покупцям зазвичай надаються грошові знижки. У документах при цьому вказуються кредитні умови: 5/15, n/30 – якщо кошти будуть перераховані протягом 15 днів від дати реалізації, то покупець отримає п'ятивідсоткову знижку від суми рахунка; у разі несплати коштів протягом 15 днів загальна вартість товару має бути сплачена протягом 30 днів від дати реалізації.

Покупці зазвичай сплачують рахунок у межах дії знижки, що дає значну економію. Інколи покупці беруть позики в банку, щоб скористатися перевагою грошових знижок, тому що банківська процентна ставка буває меншою, ніж відсоток переплати після періоду дії знижок.

Існують два методи визначення доходів від реалізації в обліку:

- чистий (дохід від реалізації відображається в обліку за мінусом знижки);

- валовий (дохід від реалізації відображається без вирахування сум грошових знижок).

На чистих дохід від реалізації впливає також податок на додану вартість (ПДВ). ПДВ – це непрямий податок, який установлює держава у відсотках від ціни реалізації.

У зарубіжній практиці найбільш поширеним є валовий метод. Неякісний товар може бути повернутий покупцем або уцінений. Для відображення даної операції використовують рахунок «Повернення товарів та знижки».

Аналізуючи досвід зарубіжних країн, можна досить конструктивно охарактеризувати різні підходи до встановлення ставок ПДВ та їх обчислення, розмір яких може коливатися від 15 до 25 %:

- знижені ставки (5 – 15 %) – на продовольчі, медичні та дитячі товари;

- стандартні (основні) ставки (18 – 22 %);

- підвищені ставки (понад 22 %) – на предмети розкоші.

У Франції, наприклад, встановлено три рівні ставки:

- стандартна – 18,6 %;

- знижена – 5,5 %;

- підвищена – 22,0 %.

У Німеччині серед податків на юридичних осіб найбільш високі доходи державі приносить саме ПДВ. Загальна ставка цього податку становить 19 %. Проте основні продовольчі товари й книжково-журнальну продукцію оподатковують за зниженою ставкою – 7 %.

Розрахунки з ПДВ відображаються на рахунку «Розрахунки з бюджетом» з виділенням субрахунків «Розрахунки з бюджетом з ПДВ». ПДВ не відображається на рахунку «Доходи від реалізації», оскільки не є доходом для підприємства.

4.3. Методика розрахунку та облік сумнівної дебіторської заборгованості

У практиці зарубіжних підприємств іноді трапляються випадки, що покупці не сплачують свої рахунки в установлений термін. У цьому випадку виникає сумнівна (безнадійна) дебіторська заборгованість.

Сумнівна (безнадійна) заборгованість – це заборгованість, яка не може бути погашена через неплатоспроможність боржника. У західноєвропейських країнах цю заборгованість списують на витрати підприємства. При цьому використовують два методи:

- пряме списання;

- списання шляхом створення резерву сумнівних боргів.

Другий метод означає, що витрати на безнадійну заборгованість відображають в тому звітному періоді, в якому покупець не зміг виконати своїх обов`язків щодо сплати рахунка. Відповідно до принципу обачності підприємство визначає суму безнадійної заборгованості шляхом створення резерву за рахунок витрат поточного року. Однак при цьому виникає проблема з визначенням суми безнадійної заборгованості. Найбільш точним, але трудомістким є метод визначення сумнівної заборгованості за кожним дебітором на основі вивчення його фінансового стану і платоспроможності.

Проте можлива ситуація, коли клієнт гасить більшу суму дебіторської заборгованості, ніж сподівалося отримати підприємство. В такому випадку використовується рахунок «Доходи від анульованих резервів».

У США, Канаді та інших країнах застосовують простіші методи визначення суми безнадійної заборгованості, а саме:

- на основі даних звіту про прибутки та збитки;

- на основі бухгалтерського балансу.

За першим методом суму безнадійних боргів розраховують шляхом застосування відсотків від обсягу продажу покупцям у кредит. При цьому суму безнадійних боргів обчислюють як середню величина за три попередні роки.

Метод обліку рахунків за строками оплати заснований на припущенні, що частина залишку (сальдо) по рахунках дебіторської заборгованості не буде оплачена. Для аналізу використовуються дані Балансу. Для визначення розміру сумнівної заборгованості рахунки до отримання ранжируються за термінами давності; до сумнівних боргів відноситься частина заборгованості з конкретним строком.

4.4. Облік векселів отриманих

Вексель (простий) – це безумовне зобов’язання клієнта сплатити певну суму грошей на вимогу власника векселя або у визначений строк.

Оформлення дебіторської заборгованості з використанням векселя є більш привабливим для підприємства, оскільки:

- вексель може бути негайно проданий банку (дисконтований);

- на вексель нараховуються відсотки (за користування товарним кредитом);

- вексель є документальним підтвердженням (признанням) заборгованості та її суми, що має додаткову доказову силу у суді.

Обов’язковими реквізитами векселя як цінного паперу є наступні:

- векселедавець – особа, яка видала вексель і бере на себе зобов’язання сплатити по ньому;

- ремітент – особа, яка отримує платіж за векселем;

- дата погашення – дата, на яку вексель має бути погашений (оплачений);

- основна сума – номінал векселя;

- процент (ставка проценту) – плата за користування основною сумою за векселем впродовж терміну його погашення. Як правило, у векселі зазначається річна ставка проценту, тому сума процентів визначається за формулою:

Сума % = Основна сума \* Річна % ставка \* Період погашення

Період погашення векселя – термін часу користування товарним кредитом, наданим за векселем; визначається як проміжок часу між датою видачі та датою погашення векселя.

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

Якщо вексель не оплачено у встановлений строк, то вважається, що векселедавець відмовився від його оплати. Векселеодержувач повинен відновити заборгованість по «Рахунках до отримання», нарахувавши при цьому відсотки за користування наданим товарним кредитом за векселем (незважаючи на те, що вексель не погашено).

Підприємство-векселеодержувач може продати фінансовим установам свою дебіторську заборгованість, оформлену переказним векселем. Переказний вексель (тратта) - це письмовий наказ векселедавця платнику (трасату) про сплату векселедержателю певної суми грошей у визначеному мiсцi у визначений час. Причому отримувачем коштiв може виступати як перший векселедержатель (ремiтент), так i кожен з наступних векселедержателiв (iндосат).

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

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

Отже, продаж (дисконтування) отриманого векселя дає можливість трасанту негайно отримати гроші, але в той же час робить його умовно зобов’язаним перед третьою стороною. Принцип повного розкриття інформації потребує відображення таких умовних зобов’язань у Примітках до фінансових звітів.

Тема 5. Облік товарно-матеріальних запасів

5.1 . Поняття та склад товарно-матеріальних запасів

5.2 . Системи обліку товарно-матеріальних запасів

5.3. Інші методи оцінювання ТМЦ при їх вибутті

5.4 . Відображення товарно-матеріальних запасів у фінансовій звітності

5.1 . Поняття та склад товарно-матеріальних запасів

Відповідно до МСБО 2, запаси - це активи, які:

а) утримуються для продажу в звичайному ході бізнесу;

б) перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) з метою продажу;

в) існують у формі основних або допоміжних матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Основний критерій віднесення активів до запасів – це мета, з якою вони утримуються. Тому будь які основні засоби (земля, будівля, обладнання, устаткування), які утримуються для продажу, також вважаються запасами.

Запаси містять значну частину активів підприємства, призначених для здійснення основної діяльності. Вони також є головним джерелом доходу і відіграють важливу роль в утворенні прибутку. У зв'язку з цим методи оцінювання й обліку запасів суттєво впливають на баланс і звіт про прибутки та збитки, а також мають важливе значення для аналізу фінансового стану фірми та результатів проведених нею операцій.

У процесі формування товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) відбувається їх постійний рух (надходження, вибуття, зберігання). Для безперебійної роботи підприємства необхідно забезпечити оптимальний обсяг запасів цих цінностей.

До основних завдань обліку руху запасів відносять:

- визначення собівартості придбаних запасів;

- визначення вартості, за якою запаси мають бути списані на витрати внаслідок їх використання, споживання або продажу;

- визначення вартості, за якою запаси мають бути відображені у балансі на дату його складання.

Перше і друге завдання пов'язані з визначенням вартості запасів, що знаходяться у залишку і відображаються у балансі. Вирішення цих завдань досягається правильним документальним оформленням операцій з ТМЦ та веденням аналітичного обліку за видами реалізації.

Таким чином, в основі ведення обліку ТМЦ є своєчасне і правильне документальне оформлення їх руху. Згідно з МСБО 2, запаси мають вимірюватися та відображатися в обліку і звітності за найменшим із двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації – це розрахункова ціна продажу, зменшена на попередньо оцінені витрати, пов’язані із завершенням виробництва чи здійсненням продажу.

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

5.2 . Системи обліку товарно-матеріальних запасів

У зарубіжних країнах використовують дві системи обліку запасів:

- систему постійного обліку запасів;

- систему періодичного обліку запасів.

Система постійного обліку запасів передбачає безперервний облік руху товарно-матеріальних цінностей.

Рух матеріалів і сировини відображається на рахунку «Складські запаси». Цей рахунок є синтетичним або рахунком першого порядку. До рахунків другого порядку відносять рахунки «Сировина», «Незавершене виробництво», «Товари», «Матеріали» та ін.

Надходження запасів відображають такою бухгалтерською проводкою:

- за дебетом – рахунок «Складські запаси»;

- за кредитом – рахунок «Розрахунки з постачальниками».

Операції з відвантаження запасів у виробництво або реалізації товару записують таким чином:

- за дебетом – рахунок «Незавершене виробництво»;

- за кредитом – рахунок «Складські запаси».

Залишок запасів на звітну дату визначають за рахунком «Складські запаси».

Метод постійного обліку запасів дає повну інформацію про наявність та рух цінностей за кількістю і вартістю.

Залишок запасів відображають у звітах підприємства.

Систему періодичного обліку запасів застосовують у разі відсутності необхідності детального обліку руху ТМЦ протягом звітного періоду. При використанні періодичної системи обліку запасів на рахунку «Складські запаси» відображають тільки початковий залишок ТМЦ (на початок звітного періоду), який визначають шляхом проведення інвентаризації.

Система періодичного обліку запасів набула поширення завдяки своїй невеликій трудомісткості й зручності.

Недоліками періодичної системи є необхідність проведення інвентаризації кожного звітного періоду, а також те, що протягом періоду невідомими залишаються залишки запасів і собівартість реалізованих товарів, що звужує контрольні й управлінські можливості обліку.

Головним питанням в обліку ТМЦ є ціноутворення, оскільки від величини ТМЦ, що списуються у виробництво або реалізацію, залежить сума залишку цих цінностей та собівартість готової продукції.

Для визначення собівартості ТМЦ використовують:

- метод середньозваженої вартості (запаси, які вибувають, оцінюють за середніми цінами з урахуванням залишків запасів на початок звітного періоду та їх надходжень протягом звітного періоду);

- метод FIFO (матеріали, придбані раніше, першими відвантажують у продаж або виробництво й списують за цінами першого надходження);

- метод LIFО (матеріали, придбані останніми, першими відвантажують у продаж або виробництво та списують за цінами останнього надходження).

Вибір методу оцінювання запасів впливає на величину запасів, яка відображається в балансі підприємства, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

За допомогою методу середньозваженого оцінювання нівелюють (усереднюють) вплив зміни цін придбання запасів на величину запасів у балансі, собівартость продукції і фінансові результати.

За методом FIFO в умовах зростання цін формують максимальну оцінку запасів на кінець періоду, мінімізують собівартість продукції і максимізують фінансовий результат.

Методом LIFО в умовах зростання цін формують максимальну собівартість продукції і мінімізують фінансовий результат, а в умовах зниження цін – навпаки.

За цими методами визначають собівартість ТМЦ, до якої включають:

- вартість придбання;

- транспортні витрати;

- страхування;

- витрати на оброблення ТМЦ та ін.

5.3. Інші методи оцінювання ТМЦ при їх вибутті

Згідно з МСБО 2 запаси повинні вимірюватися й відображатися в обліку і звітності за найменшим із двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Цей принцип називається принципом меншої вартості. Якщо ринкова ціна менша за собівартість, то підприємство відображає в обліку збитки від знецінення товару.

Ринкова вартість – це вартість заміщення, або ціна, за якою підприємство може придбати аналогічну продукцію у аналогічних постачальників.

При переоцінюванні запасів використовують чисту вартість реалізації, тобто це ринкова ціна мінус витрати на реалізацію. Зменшення ринкової ціни є можливим у випадках:

- прямого зменшення через зменшення цін на ринку;

- зниження цін через псування товару.

За принципом найменшої вартості виділяють три основні методи оцінювання складських запасів:

1. Метод оцінювання за видами запасів (порційний метод), що передбачає визначення собівартості й ринкової вартості будь-якого товару (береться найменша вартість).

2. Метод оцінювання за основними товарними групами, який передбачає оцінювання запасів за групами товарів (порівняння собівартості й ринкової вартісті групи товарів і вибір найменшої вартості).

3. Метод оцінювання за сукупністю товарних запасів, що передбачає оцінювання всіх товарних запасів за собівартістю і ринковою вартостю (вибирається найменша вартість).

Знецінення ТМЦ записують такою проводкою:

- за дебетом – рахунок «Збитки від знецінення запасів»;

- за кредитом – рахунок «Складські запаси».

У західноєвропейських країнах створюють резерви знецінення запасів, тому бухгалтерську проводку записують таким чином:

- за дебетом – «Витрати на створення резервів»;

- за кредитом – «Резерв на знецінення запасів».

У балансі відображають чисту вартість запасів, яку розраховують як різницю між складськими запасами і резервом на їх знецінення.

Крім розглянутих методів визначення собівартості запасів використовують методи стандартних (нормативних) витрат і роздрібних цін.

Стандартні витрати розраховують, виходячи з нормативних рівнів використання основних і допоміжних матеріалів, праці тощо. Їх регулярно аналізують і в разі необхідності переглядають.

Метод роздрібних цін застосовують підприємства роздрібної торгівлі для оцінювання великої кількості одиниць запасів, що швидко змінюються і забезпечують однакову норму прибутку та для яких неможливо застосовувати інші методи визначення собівартості. За цим методом собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості їх продажу на відповідний відсоток валового прибутку.

5.4. Відображення товарно-матеріальних запасів у фінансовій звітності

У Балансі товарно-матеріальні запаси відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку повинні відображатися за нижчою оцінкою: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Якщо чиста реалізаційна вартість досягає значення, меншого вартості придбання запасів, різниця (збиток) може показуватися двома методами:

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

- непрямим – створюється контрактивний коригуючий рахунок

«Знижки від зниження ринкової вартості запасів», а також рахунок

«Збиток від зниження ринкової вартості запасів».

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

Існує три основних методи застосування правила нижчої вартості:

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

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

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

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

- облікова політика, прийнята підприємством для оцінки запасів;

- загальна балансова вартість товарно-матеріальних запасів;

- балансова вартість запасів, відображених за чистою реалізаційною вартістю;

- сума сторнування будь-якого часткового списання, що визнається як дохід;

- балансова вартість запасів, переданих як застава для забезпечення зобов’язань.

Тема 6. Облік довгострокових активів

6.1. Склад, класифікація і оцінка довгострокових активів

6.2. Облік надходження і вибуття основних засобів

6.3. Методи розрахунку і облік амортизації основних засобів

6.4. Облік природних ресурсів та їх виснаження

6.5. Облік нематеріальних активів

6.1. Склад, класифікація і оцінка довгострокових активів

Довгострокові активи являють собою засоби, які мають термін корисної служби більше одного року, використовуються в діяльності підприємств з метою отримання економічної вигоди і не підлягають перепродажу покупцям.

Довгострокові активи можна поділити на такі категорії:

- матеріальні активи – основні засоби, земля, природні ресурси;

- нематеріальні активи.

Матеріальні активи мають фізичну натуральну форму. Особливий вид фіксованих матеріальних активів – земля. Оскільки термін її використання не є обмеженим, то це єдиний серед матеріальних активів, за яким не нараховується амортизація.

Природні ресурси в економічному сенсі відрізняються від землі тим, що їх видобувають і переробляють як вихідну сировину для виробництва товарів. Відмінною особливістю природних ресурсів є ще й те, що вони не зношуються, а виснажуються, тобто відбувається їх поступове спустошення, знищення внаслідок видобутку, вирубування та ін.

Нематеріальні активи являють собою засоби тривалого використання, що не мають фізичної натуральної форми (патенти, ліцензії, авторські права, гудвіл тощо).

Одиницею обліку довгострокових активів є об'єкт.

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінювання розрізняють такі види вартості:

1. Первісна вартість (ПВ), яка складається з купівельної вартості активу й усіх необхідних витрат на його придбання.

2. Переоцінена вартість – вартість активу після переоцінки. Унаслідок інфляції ринкова вартість деяких довгострокових активів (особливо землі, нерухомості) зростає. Щоб отримати більш об'єктивну інформацію про стан об'єкта фіксованих активів, проводять його переоцінку. Після переоцінки фіксований актив ураховується за новою вартістю.

3. Залишкова вартість (ЗВ), що являє собою різницю між первісною вартістю і накопиченим зносом. Накопичений знос – вартість зношеної частини фіксованого активу на звітну дату.

4. Ліквідаційна вартість (ЛВ) – вартість брухту та інших відходів, отриманих при ліквідації активу.

5. Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Завданнями обліку довгострокових активів є:

1. Забезпечення ефективного використання довгострокових активів.

2. Своєчасне і повне відображення в обліку руху довгострокових активів.

З. Правильне нарахування і своєчасне відображення в обліку амортизації (зносу) довгострокових активів.

4. Забезпечення контролю за правильним визначенням залишкової вартості довгострокових активів.

5. Забезпечення контролю за правильним і повним відображенням витрат, пов'язаних з ремонтом і технічним обслуговуванням довгострокових активів.

Ці завдання вирішують шляхом організації матеріальної відповідальності, документальним оформленням руху довгострокових активів, організацією синтетичного й аналітичного обліку.

Визначення довгострокових активів, їх облік і амортизація регулюються МСФЗ № 4 «Облік амортизації» і МСФЗ № 16 «Основні засоби».

6.2. Облік надходження і вибуття основних засобів

Згідно з п. 6 МСФЗ № 16 «Основні засоби» основні засоби – це матеріальні об'єкти, які:

а) використовуються компанією для виробництва або постачання товарів і послуг, для здачі в оренду іншим компаніям або для адміністративних цілей;

б) передбачається використовувати протягом більш ніж одного виробничого циклу.

Основні засоби класифікують за такими ознаками:

1) за матеріальністю:

- матеріальні (земля, основні засоби, природні ресурси);

- нематеріальні (інтелектуальна власність);

2) за амортизацією:

- необоротні активи, які амортизуються (будівлі, споруди, машини та механізми);

- необоротні активи, які не амортизуються (земля);

3) за відновлюваністю:

- основні засоби, які відновлюються (нематеріальні активи, земля);

- основні засоби, які не відновлюються (природні ресурси).

Згідно з міжнародними стандартами до первісної вартості основних засобів включається ціна придбання, за винятком отриманих знижок, митних зборів, невідшкодованих податків, витрат на приведення основних засобів до робочого стану (підготовка ділянки, доставка, монтаж, професійні гонорари архітекторам, інженерам та ін.). Визначення первісної вартості основних засобів залежно від способу надходження на підприємство наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Визначення первісної вартості основних засобів залежно від способу надходження на підприємство

|  |  |
| --- | --- |
| Спосіб надходження на  підприємство | Первісна вартість |
| Придбання основних засобів  за гроші | Витрати підприємства на  придбання |
| Придбання основних засобів за  рахунок кредитних ресурсів | Витрати на придбання без урахування виплати відсотка за кредитами |
| Отримання основних засобів  підприємством безкоштовно | Справедлива вартість  основних засобів на дату  отримання |
| Створення основних засобів  власними силами | Сума прямих і накладних витрат  на виробництво |
| Придбання підприємством основних  засобів унаслідок обміну на  аналогічний об'єкт | Залишкова вартість  придбаного об'єкта |
| Придбання підприємством основних  засобів унаслідок обміну на  аналогічний об'єкт | Справедлива вартість  переданого об'єкта з  урахуванням суми, отриманої  під час обміну |

Таким чином, усі витрати, пов’язані з основними засобами, поділяють на дві групи:

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

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

6.3. Методи розрахунку і облік амортизації основних засобів

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

Строк корисної експлуатації:

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

або

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

На визначення терміну корисної експлуатації впливають наступні чинники:

- очікуване використання активу, яке оцінюють, виходячи з його очікуваної потужності або фізичної продуктивності;

- очікуваний фізичний знос або руйнування, які залежать від операційних чинників (кількість змін роботи устаткування, програми ремонту, обслуговування активу під час простою);

- моральний знос унаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію (послуги), яка є результатом використання активу;

- правових або аналогічних обмежень щодо використання об’єкта (термін оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний термін безпечної експлуатації певних об’єктів).

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

- метод прямолінійного списання;

- метод нарахування амортизації пропорційно обсягу виробництва (виробничий);

- метод суми чисел років (кумулятивний);

- метод зменшення залишку

Два останніх методи належать до методів прискореної амортизації.

За методом прямолінійного списання вартість об'єкта, яка амортизується, рівномірно списується /розподіляється/ протягом терміну його служби, норма амортизації при цьому є постійною.

Особливості методу: протягом усіх років амортизаційні відрахування є однаковими, накопичений знос збільшується рівномірно, залишкова вартість рівномірно зменшується.

Метод нарахування зносу пропорційно обсягу виробництва, виконаних робіт оснований на тому, що амортизація /знос/ є тільки результатом експлуатації, і при її нарахуванні проміжки часу не мають значення. При цьому методі спостерігається прямий зв'язок між щорічною сумою амортизації і одиницею роботи або використання. Цей метод слід застосовувати в тому випадку, коли віддачу об'єкта протягом терміну його корисної експлуатації можна визначити з достатньою точністю.

Прискорені методи полягають в тому, що на початку експлуатації основних засобів суми нарахованої амортизації значно перевищують амортизаційні суми, нараховані наприкінці терміну служби об'єкта. Використовуючи ці методи, виходять з того, що багато видів основних засобів виробничого призначення діють більш ефективно поки вони ще нові. Застосування прискорених методів пояснюються ще й тим, що в зв'язку з удосконаленням технологій багато видів устаткування швидко втрачають свою вартість, застарівають морально.

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

Річна сума амортизації = (Первісна вартість – Ліквідаційна вартість) × ki,

де – коефіцієнт суми років для і-го року;

n – загальна кількість років експлуатації об’єкта.

Метод зменшення залишку базується на тому ж принципі, що й метод списання вартості за сумою років експлуатації. При цьому методі найчастіше беруть подвоєну норму амортизації порівняно з нормою, яка використовується при прямолінійному методі. При підрахунку амотризації передбачувану ліквідаційну вартість не беруть до уваги, за винятком останнього року експлуатації, коли сума амортизації обмежена величиною, необхідною для зменшення залишкової вартості об'єкта до ліквідаційної вартості.

У США коефіцієнт прискорення також дорівнює двом. У країнах Західної Європи його встановлюють залежно від строку експлуатації основного засобу. Якщо строк експлуатації становить три-чотири роки, то лінійна норма амортизації збільшується в 1,5 раза, якщо п’ять-шість років – у 2 рази, більше шести років – у 2,5 раза.

6.4. Облік природних ресурсів та їх виснаження

До природних ресурсів належать поклади нафти, газу, природні копалини та ін.

У зарубіжній практиці природні ресурси є об'єктом купівлі-продажу. У балансі підприємства їх відображають як довгострокові активи.

Особливості природних ресурсів:

- після видобутку вони є матеріальними запасами;

- запаси природних ресурсів не відновлюються.

Природні ресурси ще називають виснажувальним активом.

Унаслідок видобутку природних ресурсів поклади виснажуються, тобто знижується їхня первісна вартість. Цей процес називається виснаженням. Величину виснаження розраховують таким чином:

Величина виснаження = Ставка виснаження на одиницю добутого ресурсу × Кількість добутого ресурсу.

Приклад. Компанія інвестувала на придбання родовища кам’яного вугілля 4 млн дол. За оцінкою спеціалістів, родовище містить 8 млн т вугілля. Ліквідаційної вартості немає. У перший рік було видобуто й реалізовано 800 000 т вугілля. Визначити суму виснаження.

Розв’язання:

1. Визначаємо ставку виснаження на 1 т вугілля:

4 000 000 / 8 000 000 = 0,50 дол. / т.

2. Розраховуємо суму виснаження за 1-й рік експлуатації родовища:

0,50 × 800 000 = 400 000 дол.

Бухгалтерська проводка має такий вигляд:

- дебет «Витрати на виснаження» – 400 000 дол.;

- кредит «Накопичене виснаження родовища» – 400 000 дол.

У деяких країнах рахунок «Витрати на виснаження» не використовують, а списують з рахунка «Природні ресурси».

Природні ресурси, здобуті, але не реалізовані в минулому, відображають як товарно-матеріальні запаси.

Зазвичай ліквідаційна вартість родовища дорівнює нулю.

6.5. Облік нематеріальних активів

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

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

Основними характерними рисами нематеріальних активів є:

- відсутність матеріальна-речової форми;

- можливість використання протягом тривалого часу (більше року або операційного циклу, якщо він триває більше року);

- здатність приносити користь підприємству;

- високий ступінь невизначеності розмірів майбутнього можливого ​​прибутку від їх використання.

До складу нематеріальних активів входять гудвіл, торгові марки, патенти, ліцензії, права користування ресурсами та інші види нематеріальних активів. Для обліку придбаних об'єктів нематеріальних активів у фінансовій бухгалтерії використовуються відповідні назви рахунків: «Патент», «Ліцензія» та ін.

Нематеріальні активи поділяють на дві групи:

- ідентифіковані;

- неідентифіковані.

До першої групи належать патенти, ліцензії, які можна реалізовувати індивідуально, до другої – прихильність споживача до певної марки (різновиду товару).

Нематеріальні активи враховуються за вартістю придбання протягом усього терміну, незважаючи на те, що їхня вартість може згодом змінюватися.

Надходження нематеріальних активів у обліку відображають записом:

- дебет «Ліцензія»;

- кредит «Рахунки до сплати».

У момент придбання підприємства покупець у деяких випадках виплачує суму, що перевищує ринкову ціну підприємства на момент здійснення операції. Різниця між ціною придбання і ринковою ціною всіх активів підприємства, якщо б їх купували окремо, має назву «гудвіл». Облік гудвілу ведеться у фінансовій бухгалтерії на рахунку «Гудвіл».

Суму додатного гудвілу в обліку відображають записом:

- дебет «Гудвіл»;

- кредит «Розрахунковий рахунок».

Від'ємний гудвіл ураховують таким чином:

- дебет «Розрахунковий рахунок»;

- кредит «Гудвіл».

Нематеріальні активи, що мають певний термін служби (патенти, ліцензії, авторські права), повинні списуватися шляхом нарахування амортизації протягом цього терміну служби. За нематеріальними активами, термін служби яких є невідомим, амортизація нараховується протягом розумного часу, але не більше 40 років.

Одночасно вартість нематеріального активу зменшується на суму нарахованої амортизації.

Якщо об'єкт нематеріальних активів втрачає свою цінність до закінчення терміну корисної служби, то залишкова вартість списується на збитки підприємства.

Тема 7. Облік фінансових вкладень та консолідована звітність

7.1. Види фінансових вкладень і порядок їх оцінки

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

7.3. Облік довгострокових інвестицій у акції

7.4. Методика складання консолідованої фінансової звітності

7.5. Основні принципи консолідації фінансової звітності

7.1. Види фінансових вкладень і порядок їх оцінки

Фінансові інвестиції – це вкладення підприємства у цінні папери інших підприємств (компаній) з метою отримання додаткових доходів, забезпечення приросту капіталу та інших вигід.

Класифікація, оцінка та розкриття інформації про інвестиції у фінансовій звітності регламентуються МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСБО 28 «Облік інвестицій в асоційовані компанії», МСФЗ 3 «Об’єднання бізнесу», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття».

Фінансові інвестиції класифікують:

1) Короткострокові (поточні) – фінансові інвестиції, термін утримання яких, як передбачається, не перевищує одного року, здійснені з метою отримання додаткового прибутку:

- короткострокові свідоцтва (акцептовані банком векселі та інші цінні папери терміном погашення до одного року, депозитні сертифікати);

- ринкові боргові зобов’язання (державні облігації, облігації та векселі інших підприємств терміном погашення до одного року);

- ринкові цінні папери на право власності (акції інших компаній, які передбачається утримувати до одного року).

Відображаються в активі балансу у розділі «Поточні активи». У примітках до фінансової звітностінадається інформація про:

- їх справедливу та ринкову вартість;

- доходи та витрати від операцій з даними інвестиціями;

- визначення та оцінку даних інвестицій.

2) Довгострокові – фінансові інвестиції, термін утримання яких, як передбачається, перевищує один рік, здійснені з метою впливу на діяльність інших підприємств або

отримання додаткового прибутку:

- ринкові цінні папери на право власності (акції інших компаній, які передбачається утримувати більше, ніж один рік);

- ринкові боргові зобов’язання (облігації та векселі інших підприємств терміном погашення більше одного року);

- інвестиції у спеціальні фонди (пенсійний фонд та інші).

Відображаються в активі балансу у розділі «Непоточні активи». У примітках до фінансової звітності надається інформація про:

- обсяги довгострокових фінансових інвестицій;

- підприємства, що знаходяться під контролем або суттєвим впливом інвестора;

- об’єднання підприємств;

- спільні підприємства.

Об’єктами довгострокового фінансового інвестування можуть бути:

- цінні папери, які засвідчують право власності (акції);

- цінні папери, що засвідчують відносини позички (облігації, ощадні й інвестиційні сертифікати, векселі);

- облігації державних і місцевих позик;

- вкладення в статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за рубежем.

Довгострокові фінансові інвестиції в акції інших компаній оцінюються залежно від обсягу здійсненої інвестиції (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Методи оцінювання довгострокових інвестицій в акції

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Інвестор володіє до  20 % випущених простих акцій і суттєво не впливає на діяльність інвестованої компанії | Інвестор володіє 20–50 % випущених простих акцій, суттєво впливає на діяльність інвестованої компанії, але її не контролює | Інвестор володіє більш ніж 50 % випущених простих акцій, суттєво впливає на діяльність інвестованої компанії і здійснює її контроль |
| Метод оцінювання за собівартістю.  На дату придбання інвестиція реєструється за собівартістю придбання. У балансі інвестиція відображається за нижчою з оцінок: собівартістю або ринковою вартістю. Доходи визнаються кожний період на дату оголошення дивідендів інвестованою компанією. Реалізований дохід (збиток) визнається на дату продажу інвестиції | Метод оцінювання інвестиції за часткою участі в капіталі.  На дату придбання інвестиція реєструється за собівартістю придбання. В подальшому інвестиція відображається за собівартістю, збільшеною на частку інвестора у чистому прибутку компанії (зменшеною на частку в її збитках) і зменшеною на частку отриманих дивідендів. Доходи визнаються кожний період пропорційно частці прибутку (збитку) інвестора в асоційованій компанії. Отримані дивіденди не вважаються доходом, оскільки зменшують інвестиції | Метод консолідації.  На дату придбання інвестиція реєструється за собівартістю придбання. Складається консолідована фінансова звітність |

Здійснення довгострокових фінансових інвестицій в акцій інших корпорацій відображається на активному балансовому рахунку «Довгострокові інвестиції в акції»: за дебетом – собівартість придбаних акцій, за кредитом – їх списання внаслідок продажу.

У випадку реалізації довгострокових інвестицій в акції визначається фінансовий результат від такої операції як різниця між виручкою від реалізації і балансовою вартістю акцій.

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

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

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

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

7.3. Облік довгострокових інвестицій у акції

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

Протягом терміну володіння акціями їх справедлива вартість може змінюватися, що призводить до виникнення прибутків або збитків.

Відповідно до МСБО 39, справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операціям між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Прибуток (збиток) від зміни справедливої вартості цінних паперів відображається в обліку залежно від мети їх придбання.

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

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

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

- представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі об’єкта інвестування;

- участь у процесах розробки політики, в тому числі участь у прийнятті рішень щодо дивідендів або інших виплат;

- суттєві операції між інвестором та об’єктом інвестування;

- взаємообмін управлінським персоналом або надання необхідної технічної інформації.

Основним методом обліку інвестицій в асоційовані компанії є метод участі в капіталі. У випадку отримання свідчення про можливість зменшення корисності інвестиції в асоційовану компанію інвестор повинен визначити та відобразити в обліку збиток від зменшення корисності.

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

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

Дт «Збиток від зменшення корисності інвестицій»

Кт «Інвестиції в асоційовані компанії».

7.4. Методи складання консолідованої фінансової звітності

Згідно з МСФЗ № 3 «Об’єднання бізнесу» консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements) – фінансова звітність групи, в якій активи, зобов’язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб’єкту господарювання.

Основними принципами підготовки консолідованої звітності є принцип повноти, принцип справедливої і достовірної оцінки, принцип власного капіталу, принцип постійності застосування методів консолідації, принцип діючого підприємства, принцип істотності, принцип єдиних методів оцінювання, принцип єдиної дати складання консолідованої фінансової звітності, принцип єдиної облікової політики.

Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство.

Материнське підприємство не подає консолідованої фінансової звітності, якщо:

- воно є дочірнім підприємством іншого;

- власники неконтрольованої частини поінформовані про це і не заперечують;

- воно не є емітентом цінних паперів;

- його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Консолідована фінансова звітність містить показники фінансової звітності материнського підприємства і всіх дочірніх підприємств.

Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського підприємства за наявності таких умов:

- материнське підприємство має владні повноваження щодо дочірнього підприємства;

- результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призводитимуть до змін в складі й вартості активів, зобов'язань, власного капіталу материнського підприємства;

- материнське підприємство має фактичну можливість для здійснення владних повноважень.

У разі, якщо дочірнє підприємство перестає бути контрольованим, материнське підприємство:

- не включає показники такого дочірнього підприємства в консолідовану фінансову звітність;

- визнає фінансові інвестиції в дочірнє підприємство за справедливою вартістю і відображає їх, а також будь-яку дебіторську заборгованість і зобов'язання в розрахунках з дочірнім підприємством згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

- припиняє визнавати інший сукупний дохід, пов'язаний з таким дочірнім підприємством, в порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для вибуття активів і зобов'язань;

- визнає прибутки і витрати, пов'язані з втратою контролю.

Методи консолідації звітності передбачають збір і оброблення великого обсягу інформації. Вибір методу проведення консолідації залежить від частини володіння компанією (дочірня, асоційована або ж у компанію просто вкладено інвестиції, які не дають права контролю за її діяльністю) і характеру групи компаній (між компаніями існують інвестиційні або договірні відносини чи ними володіє одна особа або група осіб). Вибраний метод, у свою чергу, визначає суть, кількість і характер консолідаційних процедур. Методика складання консолідованої фінансової звітності базується на сукупності методів консолідації звітності, а саме на послідовності їх застосування.

Аналізуючи методики консолідації звітності, можна виділити такі:

– залежно від умов створення групи підприємств;

– залежно від виду і ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування;

– залежно від етапів консолідації.

Метод консолідації можна визначити як спосіб, за яким відбувається об'єднання показників первинних фінансових звітів підприємств. Він визначається кількістю статей балансу, які використовуються для об'єднання даних (одностатейне або постатейне об'єднання), набором процедур консолідації і відображенням або невідображенням частини меншості у фінансовій звітності.

Існують такі методи об'єднання підприємств:

- метод придбання;

- метод об'єднання.

Якщо материнська компанія купує акції іншої компанії, то об'єднання підприємств ураховується за методом придбання.

Метод об'єднання використовується в тому випадку, коли акції дочірніх компаній придбано прямим обміном на акції материнської компанії (акціонерами дочірніх компаній стають акціонери материнських компаній).

Метод придбання є найбільш поширеним. За цим методом при складанні фінансової звітності активи і пасиви, придбані підприємством, відображаються за ринковою вартістю. Різниця між ціною придбання й ринковою вартістю активів називається гудвілом і відображається у фінансовому звіті як ціна бізнесу.

Консолідована звітність складається послідовним об'єднанням сум (статей), які відображаються у фінансовій звітності материнської і дочірньої компаній. З об`єднання виключаються внутрішньогрупові операції. Внутрішьогрупові операції – це операції, які здійснюються між материнським і дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи, що є однією економічною одиницею.

Для коректного відображаненія інформації в консолідованому звіті необхідно проводити її коригування за допомогою робочих таблиць. Коригувати слід внутрішньогрупові операції (реалізація товарів, оренда майна, надання позик і т. д.). Це є необхідним для того, щоб одні й ті ж операції не було враховано двічі.

7.5. Основні принципи консолідації фінансової звітності

Консолідована фінансова звітність складається:

- з консолідованого балансу;

- консолідованого звіту про прибутки та збитки;

- консолідованого звіту про рух грошових коштів;

- консолідованого звіту про власний капітал;

- пояснювальної записки.

Консолідований баланс характеризується рівністю загальної суми видів коштів корпоративної групи (структури) і суми джерел їх утворення. Ця рівність зберігається постійно. При консолідації бухгалтерського балансу слід враховувати такі аспекти:

- встановлювати учасників групи підприємств, звітні дані яких підлягають консолідації;

- дотримуватись єдиних підходів до побудови облікової політики групи та звітного періоду підприємств, що входять до групи;

- ураховувати географічне розташування дочірньої компанії;

- ураховувати методи обліку, які викорстовує материнська компанія для відображеня інвестицій в дочірню компанію тощо.

Форма і структура консолідованого балансу не відрізняються від будови індивідуального балансу кожного члена групи.

З метою зіставності фінансових звітів дані у консолідованому балансі наводяться за звітний період і за аналогічний період попереднього року.

При складанні консолідованого балансу користуються важливим принципом бухгалтерського обліку, а саме принципом обачності, а також ураховують залишки на рахунках бухгалтерського обліку.

Певні види операцій можуть бути причиною змін у записах після придбання, а саме:

1. Знецінення гудвілу.

2. Зміни в записах оцінювання об’єднання.

3.Дивіденди, оголошені або сплачені дочірнім підприємством до придбання.

На практиці для здійснення коригувань і визначення консолідованих сум використовують спеціальну робочу таблицю.

Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів – це проміжний розрахунок коригувань, регулювальних записів, а також визначення неконтрольованої частки участі й консолідованих сум для заповнення форм консолідованої фінансової звітності; елемент консолідації фінансових звітів.

Робочу таблицю складають у такій послідовності:

- заносять у стовпчики (графи) показники фінансових звітів (балансів) материнського і дочірніх підприємств;

- відображають регулювальні записи, які дають змогу здійснити розглянуті вище коригування; записи роблять лише у робочій таблиці й не відображають в облікових реєстрах підприємств групи.

Основне правило складання консолідованого балансу: всі показники активів і пасивів материнського і дочірнього підприємств слід додавати, за винятком тих, що характеризують взаємні розрахунки й зобов’язання між материнським і дочірнім підприємствами. До показників, що елімінуються (взаємовиключаються) і не відображаються у консолідованому балансі, відносять фінансові вкладення (інвестиції) материнського підприємства в статутний капітал дочірнього підприємства. Статті, які взаємовиключаються, – це статті балансу, що відображаються як в активі балансу одного підприємства групи, так в пасиві балансу іншого підприємства групи.

Інвестиції материнського підприємства у дочірнє – це кошти, вкладені материнським підприємством у статутний капітал дочірнього підприємства при його створенні або придбанні.

За методом злиття (об'єднання підприємств) облік на підприємствах, що об’єдналися, здійснюється так, ніби вони продовжують залишатися двома різними підприємствами, незважаючи на те, що ними володіють спільно.

Злиттям можна вважати таке об'єднання компаній, при якому акціонери, що об'єдналися, розділяють між собою ризик і разом використовують переваги об'єднання. Основа злиття – це обмін простими акціями. Прості акції дають право голосу і повного об'єднання чистих активів.

При об'єднанні інтересів облік на підприємстві ведеться як на двох і більше господарських одиницях.

При методі злиття не визнається гудвіл. Активи, пасиви і резерви, які об'єднали, враховуються за поточною вартістю. Різниця між сумою випущених акцій відображається як премія за акціями.

При методі об'єднання статті звітності підсумовуються. Якщо до об'єднання підприємств вони використовували різні облікові політики, то після об'єднання підприємства зобов'язані дотримуватися єдиної облікової політики.

Фінансова звітність при злитті підприємств повинна містити:

- опис і кількість акцій, відсоткове співвідношення акцій з правом голосу, які належать кожному підприємству для обміну;

- суму активів і пасивів, внесену кожним підприємством;

- додаткову інформацію про включення в прибуток результатів господарської діяльності до об'єднання.

Відмінність методу придбання від методу об'єднання (злиття) полягає в такому:

- при методі об'єднання немає гудвілу (мета об'єднання – злиття, а не придбання);

- обмін акціями при злитті відбувається взаємовигідно для кожної сторони (акції враховуються за номіналом);

- у разі придбання підприємства його нерозподілений прибуток не підлягає розподілу на дату придбання.

Тема 8. Облік короткострокових зобов’язань

8.1. Поняття, класифікація та оцінка зобов’язань

8.2. Облік заборгованості по рахунках постачальників

8.3. Облік заборгованості по векселях виданих

8.4. Облік інших короткострокових зобов’язань

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

8.1. Поняття, класифікація та оцінка зобов’язань

Зобов'язання – це заборгованість підприємства іншим підприємствам, фізичним та юридичним особам, яка виникає внаслідок укладення різноманітних угод.

У майбутньому заборгованість передбачає оплату грошима, товарами тощо. Кредиторська заборгованість входить до структури пасиву балансу підприємства.

Зобов'язання відображаються в обліку тільки тоді, коли по них виникає заборгованість. Зобов'язання, які підлягають виконанню і будуть виконані в майбутньому, в звіті не відображаються.

Кредиторська заборгованість оцінюється сумою грошових коштів, необхідних для сплати боргу або вартості товарів і послуг, які необхідно передати для погашення боргу. У більшості випадків сума боргу є відомою (іноді сума потребує коригування або розрахунку, наприклад послуги з гарантійного обслуговування).

Якщо умови зобов'язань є обґрунтованими і їхня сума відомою, то їх слід відображати в обліку. Якщо умови є обгрунтованими, але їхня сума невідомою, у цьому випадку подають пояснення в пояснювальній записці.

Основні характеристики зобов’язання:

- наявність у компанії зобов’язання, виконати яке можна лише шляхом передачі активу або надання послуг іншім підприємствам (організаціям) у майбутньому;

- господарська подія, що призвела до виникнення даного зобов’язання, вже відбулася;

- виникнення зобов’язання повинно бути, принаймні, ймовірним;

- можливість достовірної оцінки зобов’язання.

До складу короткострокових зобов’язань відносяться:

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

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

- нараховані зобов’язання по заробітній платі, податках, митних зборах, зобов’язаннях по соціальному страхуванню;

- аванси одержані;

- дивіденди до сплати.

8.2. Облік заборгованості по рахунках постачальників

Заборгованість перед постачальниками виникає при придбанні у них товарів, робіт і послуг. Сума заборгованості визначається на основі рахунка постачальника. Придбання складських запасів відображається на рахунку «Витрати на закупівлю»:

- дебет «Витрати на закупівлю»;

- кредит «Розрахунки з постачальниками».

Цей запис відповідає періодичному методу обліку запасів.

За методом постійного обліку запасів бухгалтерська проводка має такий вигляд:

- дебет «Складські запаси»;

- кредит «Рахунки до сплати».

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

Дт «Повернення товарів та знижки»

Кт «Витрати на придбання запасів»

У європейських країнах на рахунку «Витрати на придбання запасів» («Запаси» - за системою постійного обліку) відображається вартість придбаних запасів за мінусом отриманих торговельних (комерційних) знижок (нетто-комерційне). Грошові (розрахункові) знижки відносяться на фінансові доходи покупця.

8.3. Облік заборгованості по векселях виданих

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

Сума заборгованості по векселях виданих визначається:

Сума кредиторської = Вартість придбаних + Відсотки по векселю

заборгованості товарів

Відсотки по векселю = Основна сума боргу \* Ставка % \* Термін користування кредитом

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

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

8.4. Облік інших короткострокових зобов’язань

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

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

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

Заборгованість по заробітній платні є частиною короткострокових заборгованостей підприємства. У зарубіжних країнах практикують відрядну і погодинну оплату праці.

Відповідно до МСБО 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, які надає суб’єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. Слід зазначити, що до них належать виплати, які надаються або працівникам, або їх утриманцям.

Виплати працівникам класифікують таким чином:

- короткострокові: заробітна плата робітників, щорічна відпустка, премії та допомоги;

- винагороди після завершення трудової діяльності;

- інші довгострокові винагороди;

- вихідні допомоги.

Щорічні відпустки поділяють на такі:

- накопичувані (відпустки і лікарняні, які можуть бути перенесені в майбутні періоди);

- ненакопичувані (відпустка по догляду за дитиною).

Вихідна допомога виплачується у разі розірвання трудового договору з ініціативи підприємства, досягнення працівником пенсійного віку, звільнення працівника за власним бажанням в обмін на допомогу тощо.

Компенсації можуть виплачуватися коштами та іншими фінансовими інструментами (акціями).

Із заробітною платою пов'язано три види заборгованості:

- заборгованість по виплаті заробітної плати;

- заборгованість по податках;

- зоборгованість по інших утриманнях із заробітної плати.

Заробітна плата включається до витрат підприємства. Заборгованість по заробітній платі враховується на рахунку "Витрати на оплату праці". Цей рахунок має субрахунки за видами виплат працівникам («Основна заробітна плата», «Додаткова заробітна плата», «Премії», «Додаткові виплати», «Відрахування на соцстрахування» тощо).

Рахунок «Витрати на оплату праці» застосовують ті підприємства, які здійснюють фінансовий облік витрат за елементами. Якщо на підприємстві відбувається облік витрат за їх функціональним призначенням, то зазначені витрати на персонал відображають на бухгалтерських рахунках залежно від функцій працівників, яким нараховується дана зарплата.

На відміну від української практики, на рахунку «Витрати на оплату праці» відображається повна сума витрат, пов’язаних з оплатою праці (включаючи суму заробітної плати до сплати та суму нарахованих податків, утримань із заробітної плати); на рахунку «Заробітна плата до сплати» відображається сума, що залишилась до сплати після всіх відрахувань. Рахунок «Заробітна плата до сплати» -

реальний, балансовий, пасивний. По кредиту відображається сума зобов’язань по заробітній платі, по дебету – виплата заробітної плати (погашення зобов’язання).

Тема 9. Облік довгострокових зобов’язань

9.1. Сутність та оцінка довгострокових зобов’язань

9.2. Облік довгострокових облігацій

9.3. Облік довгострокових зобов’язань по векселях виданих

9.4. Облік довгострокових орендних зобов’язань

9.5. Облік зобов’язань по пенсійних виплатах

9.1. Сутність та оцінка довгострокових зобов’язань

Міжнародними стандартами фінансової звітності не передбачено окремого стандарту, що визначає порядок обліку довгострокових зобов’язань. Викристовують кілька стандартів:

- МСБО 17 «Оренда» (визначає зобов’язання, що виникають унаслідок довгострокової оренди);

- МСБО 19 «Виплати працівникам» (зобов’язання по пенсійному забезпеченню);

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

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

9.2. Облік довгострокових облігацій

Основу довгострокових зобов'язань у зарубіжних підприємствах становить заборгованість по облігаційних позиках.

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

У бухгалтерському обліку облігації класифікують таким чином:

1. За ступенем забезпеченості:

- забезпечені (є гарантія погашення);

- незабезпечені (звичайні кредити).

2. Залежно від порядку погашення:

- фіксовані;

- серійні (погашаються частинами протягом терміну дії облігацій).

З. Залежно від порядку реєстрації:

- зареєстровані (мають ім'я та адресу власника облігацій, відсотки);

- незареєстровані (купонні), безадресні (мають відривний купон, в якому вказуються сума відсотків і дата погашення для його подальшої передачі до банківської установи).

4. За ступенем конвертованості:

- конвертовані;

- неконвертовані.

Боргові облігації можуть випускатися:

- за номінальною вартістю;

- з дисконтом;

- з премією.

Якщо облігації реалізуються за номінальною вартістю, то в обліку на дату реалізації роблять запис:

- дебет «Каса» / «Розрахунковий рахунок»;

- кредит «Облігаціі до сплати».

У балансі при цьому показують довгострокову заборгованість. Відсотки інвесторів підприємства відносять на фінансові витрати. Сплату відсотків інвесторам відображають таким записом:

- дебет «Фінансовие витрати (відсотки за облігаціями)»;

- кредит «Каса» / «Розрахунковий рахунок».

Якщо підприємство виплатить відсотки за звітний рік на початку наступного року, то в звітному році нараховані відсотки являють собою заборгованість перед інвесторами. Ця операція має такий вигляд:

- дебет «Фінансові витрати (відсотки за облігаціями)»;

- кредит «Відсотки за облігаціями до сплати».

У наступному звітному році виплату цих відсотків відображають записом:

- дебет «Відсотки за облігаціями до сплати»;

- кредит «Каса» / «Розрахунковий рахунок».

Для залучення інвесторів підприємство може продавати облігації за ціною, нижчою за номінальну вартість (з дисконтом), і з перевищенням номінальної вартості – премією.

9.3. Облік довгострокових зобов’язань по векселях виданих

Довгострокові векселі мають ту ж саму природу, що й короткострокові, проте термін їх погашення складає більше одного року.

Довгострокові векселі можуть бути забезпечені заставою у вигляді активів, тому їх часто використовують при придбанні дорогих необоротних активів (основних засобів).

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

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

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

Для обліку довгострокових векселів до сплати використовується реальний, балансовий, пасивний рахунок «Заставні векселі до сплати».

По кредиту відображається виникнення заборгованості за довгостроковим векселем, по дебету – її погашення. Кредитовий залишок показує залишок заборгованості по довгострокових векселях до сплати.

9.4. Облік довгострокових орендних зобов’язань

ооренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.

Взаємовідносини між орендарем та орендодавцем регламентуються договором.

Виділяють два види оренди:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9.5. Облік зобов’язань по пенсійних виплатах

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

Програми пенсійного забезпечення - угоди, за якими суб’єкт господарювання надає виплати працівникам при звільненні з роботи або після звільнення (у вигляді річного доходу або шляхом одноразової виплати) у випадку, коли такі виплати або внески працівникам або виплати працедавцями ним, можна визначити або оцінити до виходу на пенсію на основі положень документу або практики суб’єкта господарювання.

Більшість програм пенсійного забезпечення передбачають створення окремих пенсійних фондів за рахунок внесків підприємств та працівників з метою фінансування щомісячних виплат працівникам після їх виходу на пенсію та інших виплат (у разі смерті або непрацездатності).

Найбільш привабливими з боку працівників є програми з визначеними виплатами. За даних програм перерахування до пенсійного фонду за поточний рік залежить від затвердженої суми майбутніх виплат пенсій.

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

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

Нараховано суму пенсійного забезпечення

Дт «Витрати на пенсійне забезпечення»

Кт «Заборгованість з пенсійних зобов’язань»

Погашення заборгованості перед пенсійним фондом

Дт «Заборгованість з пенсійних зобов’язань»

Кт «Грошові кошти»

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

Тема 10. Аналіз і облік капіталу підприємства

10.1. Економічна сутність та класифікація власного капіталу

10.2. Облік капіталу одноосібного власника

10.3. Облік власного капіталу і розподіл прибутку в товариствах

10.4. Облік формування і розподіл прибутку в корпораціях

10.5. Облік податку на прибуток та розподілу прибутків корпорації

10.1. Економічна сутність та класифікація власного капіталу

Базове рівняння бухгалтерського обліку:

АКТИВИ = ЗОБОВ’ЯЗАННЯ + КАПІТАЛ

Власний капітал – це залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов’язань.

Власний капітал поділяється на підкласи:

- коштів, внесених акціонерами;

- нерозподіленого прибутку;

- резервів, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку;

- резервів, які відображають коригування збереженого капіталу.

Наведена класифікація є доречною для прийняття рішень користувачами фінансових звітів за умови визначення в ній правових та інших обмежень щодо здатності підприємства розподіляти або використовувати власний капітал, а також прав сторін з часткою власності у підприємстві на отримання дивідендів або виплату капіталу.

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

Джерела формування власного капіталу:

* внески власників;
* накопичена сума доходу, що залишається на підприємстві.

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

10.2. Облік капіталу одноосібного власника

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

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

Основні переваги приватного підприємництва:

* легкість заснування – не потрібні спеціальні дозволи державних органів влади (за винятком деяких професій)
* конфіденційність – звіти приватних фірм не підлягають обов’язковому оприлюдненню
* пряме оподаткування – прибуток фірми оподатковується як дохід власника, ставка податку може бути нижчою, ніж для корпорацій

Основні недоліки приватного підприємництва:

* обмежені фінансові можливості – неможливість випуску цінних паперів (акцій, облігацій);
* необмежена відповідальність власника фірми – власник відповідає за борги фірми всім своїм майном;
* недовговічність справи через слабку конкурентоспроможність та залежність від кваліфікації та управлінських здібностей однієї особи.

Капітал одноосібного підприємства формується за рахунок вкладень його власника та шляхом накопичення отриманого в результаті діяльності прибутку. Проте власник такого підприємства може вилучати капітал з метою фінансування своїх особистих потреб. Таким чином, в бухгалтерському обліку індивідуального приватного підприємства можливі наступні записи щодо обліку операцій з власним капіталом:

1. Внески власника при заснуванні фірми

Дт «Грошові кошти»

Дт «Запаси», «Товари»

Дт «Основні засоби», «Нематеріальні активи»

Кт «Капітал власника»

2. Збільшення власного капіталу за рахунок накопичення прибутку

Дт «Нерозподілений прибуток»

Кт «Капітал власника»

3. Вилучення частки капіталу для фінансування особистих потреб власника

Дт «Капітал власника»

Кт «Вилучення капіталу»

10.3. Облік власного капіталу і розподіл прибутку в товариствах

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

Переваги товариства:

* легкість заснування – створення та ліквідація не потребує дотримання значної кількості законів та правил як для корпорацій;
* прибуток розподіляється між учасниками, які сплачують податок з доходів;
* диверсифікація діяльності;
* тривалість існування.

Недоліки товариства:

* потенційні можливості конфліктів між учасниками;
* партнери відповідають за борги фірми;
* труднощі з передачею прав власності;
* відповідальність всіх партнерів за недоліки дій одного з них.

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

Типові записи при створенні товариства та поповненні його капіталу

1. Внески учасників при заснуванні товариства

Дт «Грошові кошти»

Дт «Запаси», «Товари»

Дт «Основні засоби», «Нематеріальні активи»

Кт «Капітал власника»

2. Збільшення власного капіталу за рахунок накопичення прибутку

Дт «Зведений рахунок фінансових результатів»

Кт «Капітал власника»

Початкові внески засновників при створенні товариства реєструються в спеціальному Журналі (окремо по кожному засновнику).

Внески у вигляді матеріальних цінностей оцінюються за справедливою вартістю на дату передачі активів у власність товариства, що фіксується у договорі.

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

Вилучення частки капіталу для фінансування особистих потреб власників

Дт «Капітал власника»

Кт «Вилучення капіталу»

Особливістю фінансової звітності товариства є те, що при складанні Звіту про прибутки та збитки після традиційного переліку статей про доходи, витрати, прибуток може міститися інформація про розподіл чистого прибутку між учасниками. Товариства готують Звіт про капітал партнерів за результатами фінансового року, що містить інформацію про залишок капіталу кожного партнера на початок періоду, його зміни за рахунок додаткових вкладень, вилучень, одержання частки прибутку і залишок на кінець періоду. У Балансі товариства у розділі «Власний капітал» зазначається сума капіталу кожного партнера.

Зміну складу партнерів обов’язково супроводжується перереєстрацією товариства і складанням нового договору.

При ліквідації товариства частина активів, необхідна для погашення заборгованості, реалізується, а решта – розподіляється між партнерами.

10.4. Облік формування і розподіл прибутку в корпораціях

Корпорація - це зареєстроване певним чином підприємство, створене для здійснення комерційної або виробничої діяльності, яке має права юридичної особи та капітал, розділений на акції. Акціями засвідчується право власності в корпорації, ними можуть володіти як фізичні, так і юридичні особи — акціонери.

Переваги корпорації:

* обмежена відповідальність акціонерів;
* мобілізація значних обсягів капіталу;
* проста система передачі права власністі;
* пофесійне управління;
* тривалість існування.

Недоліки корпорації:

* відкритість інформації;
* жорстке державне регулювання і контроль;
* подвійність оподаткування (прибутку та дивідендів).

Акціонери обирають Раду директорів, яка призначає вищих посадових осіб (адміністрацію) для втілення в життя політики корпорації.

За обсягами діяльності корпорації домінують у діловому світі.

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

Акціонерний капітал формується за рахунок:

- коштів інвесторів – шляхом реалізації акцій;

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

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

10.5. Облік податку на прибуток та розподілу прибутків корпорації

У світовій практиці поширена авансова система виплат податку на

прибуток у державний та місцевий бюджети, яка встановлюється державою: протягом року (як правило, щоквартально) сплачуються авансові внески щодо податку на прибуток, а в кінці року, виходячи з фактичної суми одержаного прибутку, скоригованого для цілей оподаткування, остаточно визначається сума податку на прибуток.

В бухгалтерському обліку здійснюються наступні записи:

Авансові виплати податку на прибуток протягом звітного періоду

Дт «Розрахунки з бюджетом / Розрахунки з бюджетом щодо податку на прибуток»

Кт «Грошові кошти»

Наприкінці року річну суму податку на прибуток відносять на витрати

Дт «Витрати по податку на прибуток»

Кт «Розрахунки з бюджетом / Розрахунки з бюджетом щодо податку на прибуток»

Сума прибутку після сплати податку становить чистий прибуток корпорації, що залишається в її розпорядженні. Чистий прибуток може бути використано на:

- виплату дивідендів та на інші цілі, передбачені статутом корпорації;

-створення спеціальних резервів: фінансового (легального) резерву, статутного резерву, деяких факультативних резервів тощо.

Розмір фінансового (легального) резерву регулюється державою.

Інші резерви створюються згідно зі статутом та за рішенням загальних зборів акціонерів. Невикористаний прибуток перераховується на рахунок «Нерозподілений прибуток» і складає частину власного капіталу корпорації.

За результатом розподілу чистого прибутку звітного періоду роблять наступні бухгалтерські записи:

Дт «Фінансовий результат звітного періоду»

Кт «Легальний (обов’язковий) резерв»

Кт «Статутний резерв»

Кт «Інші резерви»

Кт «Нерозподілений прибуток»

У деяких випадках корпорація може реінвестувати всю суму чистого

прибутку з метою розширення своєї діяльності.

Тема 11. Основи управлінського обліку

11.1. Суть і призначення управлінського обліку

11.2. Класифікація витрат в управлінському обліку

11.3. Системи обліку витрат і калькулювання собівартості

11.4. Калькуляція собівартості за місцями виникнення витрат

11.1. Суть і призначення управлінського обліку

Управлінський облік є складовою системи інформаційної підтримки управління підприємством.

Управління – це прогнозування результатів майбутніх операцій.

До функцій управління належать:

- планування;

- організація;

- мотивація;

- контроль;

- регулювання.

Для забезпечення функцій управління необхідні дані зі своєчасною і об'єктивною інформацією. Основою інформаційної системи підприємства є бухгалтерська звітність. Частина бухгалтерського обліку, яка забезпечує управлінські рішення, називається управлінським обліком.

Управлінський облік – це сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку та надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством.

Основною метою управлінського обліку є надання керівникам і фахівцям організації та структурних підрозділів планової, фактичної і прогнозної інформації про діяльність організації та зовнішнє середовище для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Система управління підприємством являє собою, з одного боку, сукупність об'єктів управління, а з іншого – сукупність реалізованих стосовно цих об'єктів управлінських функцій.

Взаємозв'язок управлінського обліку і системи управління має такик вигляд:

1. Управлінський облік: 2. Система управління:

- прогнозна інформація; - планування;

- планова інформація; - організація;

- обліково-аналітична інформація; - контроль;

- оперативна інформація; - мотивація;

- інформаціяці про зовнішнє середовище. - регулювання.

Управлінський облік є необхідним для прийняття ефективних управлінських рішень.

Функції управлінського обліку:

1. Прогнозна, яка дає можливість здійснювати перспективне планування і координацію розвитку підприємства в майбутньому на основі фактичних результатів діяльності підприємства.

2. Інформаційна, що забезпечує менеджерів усіх рівнів управлінською інформацією для поточного планування, контролю для прийняття оперативних управлінських рішень.

3. Комунікаційна, яка полягає у формуванні й наданні своєчасної інформації на різних рівнях управління для забезпечення комунікаційних зв'язків.

4. Контрольна, яка забезпечує оперативний контроль і оцінювання результатів діяльності внутрішніх підрозділів підприємства. Управлінський облік – це планування, бюджетування, аналіз і контроль.

Завдання управлінського обліку:

- визначення, складання й інтерпретація інформації для вироблення стратегії (тобто розроблення варіантів рішення, зокрема аналіз альтернатив, передумов і наслідків управлінських рішень);

- планування і контроль поточних господарських операцій (наприклад, дотримання балансу між витратами і доходами підприємства, аналіз відхилень від бюджету тощо);

- розрахункове обґрунтування управлінських рішень, впровадження результатів, отриманих під час контролю, у подальший процес управління господарською діяльністю підприємства (здійснення зворотного зв'язку);

- виявлення поточних фінансових результатів господарської діяльності підприємства.

Управлінський облік пов'язаний з фінансовим обліком. Це дві області бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на загальній первинній обліковій інформації, загальних принципах і методах обліку. Управлінський облік передбачає деталізацію даних фінансового обліку.

Об'єктами управлінського обліку є витрати, доходи і фінансові результати діяльності підприємства, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту продукції, окремими покупцями та ін.).

Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття (використання) активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення капіталу (за винятком розподілу між власниками).

Доходи –  це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, унаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників).

Фінансові результати – це прибуток або збиток, який отримує суб'єкт господарювання внаслідок своєї діяльності.

11.2. Класифікація витрат в управлінському обліку

В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено такий принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику і склад окремих груп витрат. Перевагою цієї класифікації є здатність надавати інформацію для прогнозування короткострокових управлінських рішень і контролю витрат за сферами діяльності й центрами відповідальності.

В управлінському обліці витрати класифікують таким чином:

1. Для визначення собівартості й оцінювання запасів:

- вичерпні, невичерпні;

- витрати на продукцію і витрати періодів;

- прямі й непрямі;

- основні й накладні;

- за елементами й статтями витрат.

2. Для прийняття управлінських рішень:

- постійні й змінні;

- релевантні й нерелевантні;

- маржинальні й середні;

- загальні й диференційовані;

- дійсні й можливі.

3. Для планування і контролю виконання:

- контрольовані й неконтрольовані;

- нормативні й фактичні.

Вичерпні витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань у звітному періоді для отримання доходу в поточному періоді.  До них можна віднести витрати сировини і матеріалів, нарахування оплати праці й на виробництво продукції, реалізованої у звітному періоді.

Невичерпні витрати – це збільшення активів або зменшення зобов'язань у звітному періоді для отримання доходу в майбутньому.  До таких витрат можна віднести витрати на придбання матеріалів, які ще не витрачено (не спожито), товарів, які ще не реалізовано і відображено у складі активів підприємства як запаси.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів на реалізацію.

Витрати періоду – витрати, які не включаються до собівартості виробленої продукції і розглядаються як витрати того періоду, в якому їх було здійснено (витрати на збут, амортизацію відрахування).

Прямі витрати – це витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції, які безпосередньо відносяться на її собівартість відповідно до обґрунтованих норм і нормативів. До них у першу чергу відносять витрати на сировину та основні матеріали, заробітну плату працівників, відрахування на соціальні заходи.

Непрямі витрати – витрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції і не можуть бути віднесені на собівартість окремого виду продукції. До витрат, пов'язаних з організацією виробництва продукції, належать адміністративні витрати, витрати на утримання будівель і споруд та ін.

Основні витрати – це витрати, безпосередньо пов'язані з основним виробничим процесом. До них відносять вартість основних сировини і матеріалів та оплату праці основних виробничих робітників.

Накладні витрати – витрати, які безпосередньо не пов'язані з процесом виробництва продукції і належать до сфери організації й управління виробництвом або підприємством.

Елементи витрат – економічно однорідні витрати, які не можна поділити на складові. До них відносять:

- матеріальні витрати;

- витрати на оплату праці;

- відрахування на соціальні заходи;

- відрахування на амортизацію;

- інші амортизаційні відрахування.

Статті витрат (статті калькуляції) відображають цільове спрямування витрачених ресурсів. Їх застосовують для визначення собівартості продукції і аналізу факторів зміни собівартості продукції.

За своєю структурою витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Номенклатуру статей витрат кожне підприємство визначає індивідуально залежно від мети аналізу.

Постійні витрати – це витрати, загальна сума яких не змінюється і не залежить від обсягів випущеної продукції (орендна плата, адміністративні витрати, управлінські витрати тощо).

Змінні витрати – це витрати, загальна сума яких змінюється пропорційно зміні обсягів випущеної продукції.

Релевантні витрати – це витрати, які залежать від прийнятого управлінського рішення і відрізняють одну альтернативу від іншої.

Нерелевантні витрати – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення (майбутні витрати). Нерелевантні витрати не залежать від прийнятого управлінського рішення. До них належать витрати минулих періодів.

11.3. Системи обліку витрат і калькулювання собівартості

У фінансовому обліку для оцінки запасів незавершеного виробництва, готової продукції і собівартості реалізованої продукції застосовується система калькуляції собівартості з повним розподілом (поглинанням, відшкодуванням) виробничих витрат (absorption-costing). Калькуляція собівартості продукту здійснюється на основі документально підтверджених записів про фактично понесені прямі витрати і нараховані (розподілені) загальновиробничі витрати відповідно до планової ставки їх відшкодування згідно з обраною базою списання. За допомогою калькуляції визначається собівартість виробництва за окремим структурним підрозділам підприємства, за різним виробничим процесам і в цілому за підприємством. Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку загальновиробничі витрати включаються до собівартості виробленого і реалізованого продукту згідно з плановою ставкою їх розподілу, невиробничі витрати розглядаються як збитки поточного періоду і до собівартості реалізації не включаються.

Для вирішення внутрішніх управлінських проблем застосовується система калькуляції собівартості за прямими (змінним) витратами (маржинальная система, прямий рахунок витрат, direсt–costing, калькуляція за неповними витратами). Головна відмінність даної системи калькуляції від вище розглянутої системи обліку витрат полягає у відношенні до непрямих накладних витрат.

У системі калькуляції за змінними витратами запаси готової продукції і незавершеного виробництва оцінюються тільки за прямими виробничими витратами (основні матеріали, основні трудовитрати і змінні загальновиробничі витрати); собівартість продажів продукту включає також прямі (змінні) невиробничі витрати. Всі інші виробничі і невиробничі накладні витрати розглядаються як поточні збитки і відносяться на рахунок фінансових результатів того періоду, в якому вони виникли.

11.4. Калькуляція собівартості за місцями виникнення витрат

Найбільш актуальним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах є позамовний метод, за яким об’єктом витрат є окреме виробниче замовлення, що відкривається на один або кілька однорідних виробів, які випускають протягом місяця (на вироби серійного і масового виробництва — поліграфія), або на кожний вибір, виготовлений у порядку індивідуального (разового) замовлення (кораблебудування, меблі), а також замовлення на виконання дослідних, експеримен тальних, ремонтних та інших робіт (аудит, консалтинг). Кількість виробів заздалегідь визначена. У разі виготовлення великих виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб у цілому, а на окремі технологічні й монтажні вузли відповідно до встановлення комплектації. На кожне замовлення відкривається картка аналітичного обліку витрат, де зазначається найменування, тип і якість виробу, замовник і строк виконання замовлення, цехи-виконавці, планова собівартість і ціна. Вся первинна документація складається з обов’язковим зазна ченням номерів (шифрів) замовлень. Для узагальнення витрат та калькулювання собівартості також можуть використовувати відомість обліку витрат на замовлення, або замовлення-калькуляції. При складних технологіях у виконанні замовлення можуть приймати участь декілька підрозділів підприємства. Тому для накопичення витрат застосовують відомість спеціальної форми.

Основними етапами віднесення витрат на конкретне замовлення є такі:

1) ідентифікація замовлення чи об’єкта витрат;

2) визначення прямих (основних) витрат за відомостями обліку витрат чи первинними документами;

3) вибір бази для розподілу непрямих (накладних) витрат щодо замовлення (наприклад, кількість виробів у замовленнях);

4) розрахунок ставки розподілу непрямих (накладних) витрат (відношення непрямих витрат до бази їх розподілу);

5) віднесення непрямих (накладних) витрат на замовлення за ставкою;

6) визначання сукупної суми прямих і непрямих витрат за кожним замовленням.

При калькулюванні собівартості за окремими замовленнями проблемами, які доводиться вирішувати бухгалтеру, є вибір обґрунтованої бази та розподілу непрямих (загальновиробничих накладних) витрат, що припадають на відповідне замовлення та правильна оцінка незавершеного виробництва.

Сферою застосування калькулювання за процесами є підприємства з однорідною за вихідною сировиною (матеріалами) і характером обробки масовою продукцією, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні та термічні виробничі процеси.

Перетворення сировини в готову продукцію відбувається в умовах безперервного та коротко термінового технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких є окремими переділами (фазами, стадіями). Прикладом є хімічна, лісова, металургійна, текстильна, цементна, шкіряна, харчова галузі промисловості. Після кожного переділу (стадії, фази) одержують напівпродукт — напівфабрикат, який можна здати на склад і за яким можна обчислити собівартість за кількісними, якісними і вартісними параметрами.

Калькулювання за процесами здійснюється у п’ять етапів:

1) узагальнення даних про рух фізичних одиниць;

2) обчислення еквівалентних одиниць для кожної статті витрат (матеріали, додані витрати);

3) визначення загальної суми витрат на виробництво;

4) розрахунок собівартості еквівалентної одиниці готової про дукції;

5) розподіл (віднесення) витрат між готовою продукцією, браком і незавершеним виробництвом.

11.5. Облік і контроль за центрами відповідальності

Центр відповідальності — сегмент діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює. У системі управління вищий керівник має контролювати і оцінювати діяльність менеджера нижчого рівня, а вони здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для здійснення такого контролю існує система обліку відповідальності.

Облік відповідальності — система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності (СОЦВ).

Система обліку центрів відповідальності повинна ґрунтуватися на таких принципах:

– відповідальності менеджерів тільки за ту діяльність, яка перебуває під їх впливом;

– визначення цілей, за якими оцінюватиметься діяльність менеджерів спільно з ними;

– бажання менеджерів досягти поставлених цілей;

– чіткості визначення ролі обліку у заохоченні працівників;

– регулярності складання звітів про виконання бюджетів.

На сучасному етапі розвитку завданнями такої системи обліку є не лише встановлення персональної відповідальності для контролю, а допомога в організації самоконтролю, тобто допомога у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінюванні результатів.

Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

– визначення центрів відповідальності з урахуванням особливостей організаційної структури підприємства;

– складання бюджету для кожного центру відповідальності;

– регулярне складання звітності про виконання центрів відповідальності;

– своєчасний аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центрів відповідальності.

Типи центрів відповідальності: центр витрат, центр доходу; центр прибутку, центр інвестицій.

Комітетом з питань стандартів та концепцій витрат (США) розроблено такі рекомендації:

– якщо певна особа має право замовляти і використовувати послуги, то вона повинна відповідати за величину витрат на ці послуги;

– якщо певна особа своїми діями може впливати на витрати, то вона повинна нести за них відповідальність;

– навіть якщо певна особа своїми діями не може значною мірою впливати на суму витрат, на неї може бути покладено відповідальність за ті елементи, на які вона впливає через осіб, котрі безпосередньо відповідають за ці елементи.

Крім того необхідно враховувати, що:

– витрати, які не контролюються на одному рівні, можуть бути контрольованими на іншому (вищому). Наприклад, витрати на утримання приміщень цеху неконтрольовані щодо майстра чи начальника цеху, але контрольовані на рівні директора з виробництва, що затверджує бюджет цеху;

– неконтрольовані витрати у короткостроковому періоді можуть стати такими у довгостроковому, наприклад амортизація неконтрольована у поточному місяці, але у перспективі — через застосування прискореного зменшення вартості або реалізації основних засобів, — стає контрольованою.

Облік витрат і доходів за центрами відповідальності вимагає їх систематизації і кодування за кожним центром відповідальності так, наприклад код витрат виробничого підприємства може мати таку структуру:

1 — ознака діяльності (основна);

2 — функція (виробництво, збут, адміністрування.);

3 — структурна одиниця (цех 1);

4 — стаття витрат (транспортно-заготівельні витрати);

5 — контрольованість витрат (визначає міру відповідальності начальника цеху 1);

6 — код об’єкту витрат (код виробу чи замовлення).

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюються у Звіті центру відповідальності, зміст, форма, періодичність складання яких є різною на кожному підприємстві.

ПЕРЕЛІК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, С. І. Мельник, Н. В. Хоменко; за заг. ред. Ю. А. Вериги. – Київ: Центр навч. літ., 2013.– 216 с.
2. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. для студ. вищих навч. закладів спеціальності «Облік і аудит». У 2 т. / Ф. Ф. Бутинець. – Київ : ТОВ «Ліра – К», 2006. – 640 с.
3. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Київ : Лібра, 2004. – 884 с.
4. Губачова, О. М. Облік у зарубіжних країнах: підручник РМОіНУ / О. М. Губачова, С. І. Мельник. – Київ: ЦНЛ, 2008. – 432 с.
5. Дергачова, В. В. Облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. / В. В. Дергачова, Н. Є. Скоробогатова, Л. М. Шик. – Київ : НТУУ "КПІ", 2011. - 257 с.
6. [Ковальчук, Т. М.](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_all/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=EC&P21DBN=EC&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullw&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=3&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=0&S21STR=%D0%9A%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D1%87%D1%83%D0%BA%20%D0%A2%2E%20%D0%9C%2E)  Облік у зарубіжних країнах : навч.-метод. посіб. / Т. М. Ковальчук ; за ред. Т. М. Ковальчук. – Чернівці : Рута, 2014. - 471 с.
7. Кирильева, Л. А. Учет в зарубежных странах: учеб. пособие для студ. специальности «Учет и аудит» / Л. А. Кирильева, В. В. Скрипниченко. – Харьков : ХИБМ, 2002. – 168 с.
8. [Кузнецова, С. О](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_all/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=EC&P21DBN=EC&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullw&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=3&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=0&S21STR=%D0%9A%D1%83%D0%B7%D0%BD%D0%B5%D1%86%D0%BE%D0%B2%D0%B0%2C%20%D0%A1%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D0%B0%20%D0%9E%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80%D1%96%D0%B2%D0%BD%D0%B0). Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. / С. О. Кузнецова, І. Б. Чернікова. – Харків : Лідер, 2016. - 317 с.
9. [Лучко, М. Р](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_all/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=EC&P21DBN=EC&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullw&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=3&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=0&S21STR=%D0%9B%D1%83%D1%87%D0%BA%D0%BE%2C%20%D0%9C%D0%B8%D1%85%D0%B0%D0%B9%D0%BB%D0%BE%20%D0%A0%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87). Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 369 с.
10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ. / за ред. С. Ф. Голова. – Київ : ФПБАУ, 2000. – 1268 с.
11. Облік у зарубіжних країнах [Текст] : підручник / В. І. Єфименко [та ін.] ; за заг ред. проф. В. І. Єфименка. – Київ : КНЕУ, 2013. - 311 с.
12. Шик, Л. М. Управлінський облік: навч. посіб. / Л. М. Шик, Н. Є. Скоробогатова. – Запоріжжя : ЗНУ, 2010. – 110 с.
13. Яковлєв, Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій : навч. посіб. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. / Ю. П. Яковлєв. – Київ : Кондор, 2008. – 400 с.

Допоміжна

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV //: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---ik?category=bjudzhet>

Інформаційні ресурси:

1. http://me.kmu.gov.ua – сайт Міністерства економіки України.
2. http://minfin.gov.ua – сайт Міністерства фінансів України.
3. http://mfa.gov.ua – сайт Міністерства закордонних справ України.
4. http://industry.kmu.gov.ua – сайт Міністерства промислової політики України.
5. http://www.ru.ifac.org – сайт Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC).
6. http://www.ifac.org/IAASB – сайт Комитета по міжнародним стандартам аудиту та підтвердження достовірності інформації (IAASB).
7. http://www.ru.ifac.org – сайт Комітету по МСФЗ (Лондон) (IASB).
8. http://www.ufpaa.org/ua – сайт Федерації Професійних Бухгалтерів та

Аудиторів України (ФПБАУ).

1. http://uacaa.org/rus – сайт Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА).