

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**ІМЕНІ ЛЕСІ УКРАЇНКИ**

**ОЛЬГА МАРКУС**

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА**  
**МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

**МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ**

**ЛУЦЬК – 2015**

**УДК 657(1187)(075.8)**  
**ББК 65.052(0)я73**

**Рецензенти:**

**Ліпич Л. Г.** – доктор економічних наук, професор, декан Інституту економіки та менеджменту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

**Садовська І.Б.** – кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Луцького національного технічного університету

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ:** методичні вказівки. / О.В.Маркус. – Луцьк : Східноєвр. нац. ун-т ім. Лесі Українки, 2015. – 155 с.

У методичних вказівках розкриваються методичні засади організації обліку, побудови та використання фінансової звітності за вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Метою даного навчального видання є формування у студентів глибоких теоретичних знань та практичних навичок з організації обліку за вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, уміння використовувати облікову інформацію. Це сприятиме підвищенню конкурентоспроможності фахівців з обліку, аудиту й фінансового менеджменту, допоможе зрозуміти передумови та напрямки процесу реформування бухгалтерського обліку, що здійснюється в Україні, розширить кругозір і озброїть знаннями для практичного застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Розраховано на викладачів та студентів економічних факультетів, слухачів відділень післядипломної освіти, бакалаврантів, магістрантів та аспірантів. Підручник буде корисним також практикуючим бухгалтерам, фінансистам, аудиторам, менеджерам, які подають фінансову звітність іноземним інвесторам та вивчають зарубіжний досвід ведення обліку з метою його використання у професійній діяльності; надасть суттєву допомогу при підготовці до іспитів за програмою міжнародної сертифікації бухгалтерів «CIPA» (Certified International Professional Accountant).

**УДК 657(1187)(075.8)**

**ББК 65.052(0)я73**

© Маркус О.В., 2015

© Східноєвропейський

національний університет імені

Лесі Українки

## ЗМІСТ

### **КУРС «ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ»**

#### **ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА**

##### **ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТІ ПРИНЦИПИ І СИСТЕМИ ОБЛІКУ**

1.1. Роль обліку в системі управління, користувачі облікової інформації.....	7
1.2. Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку.....	9
1.3. Технологічний процес і процедури фінансового обліку.....	12
1.4. Міжнародні організації зі стандартизації бухгалтерського обліку і звітності.....	15
1.5. Склад та загальна характеристика міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і директив Європейського співтовариства (ЄС).....	17
<i>Контрольні запитання до теми</i> .....	<i>19</i>
<i>Тести для самоперевірки</i> .....	<i>20</i>
<i>Навчальні завдання</i> .....	<i>22</i>

##### **ТЕМА 2. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ**

2.1. Призначення і зміст фінансової звітності.....	25
2.2. Зміст, структура та методика складання Балансу.....	27
2.3. Звіт про прибутки та збитки, його зміст і методика складання.....	28
2.4. Призначення і методика складання Звіту про рух грошових коштів.....	29
2.5. Примітки до фінансової звітності.....	33
<i>Контрольні запитання до теми</i> .....	<i>35</i>
<i>Тести для самоперевірки</i> .....	<i>35</i>
<i>Навчальні завдання</i> .....	<i>38</i>

##### **ТЕМА 3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ**

3.1. Склад грошових коштів, порядок відображення їх у балансі.....	40
3.2. Документальне оформлення та облік грошових коштів на банківських рахунках. Чекові рахунки.....	41
3.3. Облік грошових коштів у касі, створення і використання фонду «дрібних сум».....	43
3.4. Облік надлишків і нестач грошових коштів.....	45
<i>Контрольні запитання до теми</i> .....	<i>45</i>
<i>Тести для самоперевірки</i> .....	<i>46</i>
<i>Навчальні завдання</i> .....	<i>47</i>

##### **ТЕМА 4. ОБЛІК ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ**

4.1. Поняття, склад товарно-матеріальних запасів, завдання їх обліку...	47
4.2. Системи обліку товарно-матеріальних запасів та їх порівняльна характеристика.....	48
4.3. Методи оцінки запасів.....	51
4.4. Оцінка та відображення запасів у балансі.....	52
<b>Контрольні запитання до теми.....</b>	<b>53</b>
<b>Тести для самоперевірки .....</b>	<b>53</b>
<b>Навчальні завдання.....</b>	<b>55</b>

## **ТЕМА 5. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ**

5.1. Класифікація, оцінка дебіторської заборгованості та облік «Рахунків до отримання».....	56
5.2. Облік наданих знижок і повернення проданих товарів. Облік ПДВ.....	58
5.3. Методика розрахунку та облік резерву сумнівних боргів.....	60
5.4. Облік отриманих векселів.....	62
5.5. Облік дисконтованих векселів.....	63
<b>Контрольні запитання до теми.....</b>	<b>64</b>
<b>Тести для самоперевірки .....</b>	<b>64</b>
<b>Навчальні завдання.....</b>	<b>65</b>

## **ТЕМА 6. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ**

6.1. Характеристика довгострокових активів, їх класифікація та оцінка.....	66
6.2. Облік надходження основних засобів.....	67
6.3. Методи розрахунку та облік амортизації основних засобів.....	68
6.4. Облік модернізації та ремонту основних засобів.....	70
6.5. Облік списання й реалізації основних засобів.....	70
6.6. Облік природних ресурсів та їх виснаження.....	71
6.7. Облік нематеріальних активів та їх амортизації.....	72
<b>Контрольні запитання до теми.....</b>	<b>74</b>
<b>Тести для самоперевірки .....</b>	<b>74</b>
<b>Навчальні завдання.....</b>	<b>75</b>

## **ТЕМА 7. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ВКЛАДЕНЬ**

7.1. Види інвестицій і порядок їх оцінки.....	75
7.2. Облік довгострокових інвестицій в боргові зобов'язання.....	77
7.3. Облік довгострокових інвестицій в акції інших підприємств.....	80
<b>Контрольні запитання до теми.....</b>	<b>83</b>
<b>Тести для самоперевірки .....</b>	<b>83</b>
<b>Навчальні завдання.....</b>	<b>84</b>

## **ТЕМА 8. КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ**

8.1. Призначення, склад та порядок подання консолідованої фінансової звітності.....	85
8.2. Принципи та процедури консолідації фінансових звітів.....	87
<i>Контрольні запитання до теми.....</i>	<i>92</i>
<i>Тести для самоперевірки.....</i>	<i>92</i>
<i>Навчальні завдання.....</i>	<i>93</i>

## **ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ II ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПАСИВІВ ПІДПРИЄМСТВА**

### **ТЕМА 9. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

9.1. Поняття, оцінка та види короткострокових зобов'язань (пасивів)..	94
9.2. Облік короткострокових зобов'язань.....	94
9.3. Облік заробітної плати та зобов'язань із заробітної плати.....	97
<i>Контрольні запитання до теми.....</i>	<i>98</i>
<i>Тести для самоперевірки.....</i>	<i>99</i>
<i>Навчальні завдання.....</i>	<i>99</i>

### **ТЕМА 10. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

10.1. Облік довгострокових векселів виданих.....	100
10.2. Види облігацій і порядок їх випуску.....	101
10.3. Облік довгострокових облігацій.....	102
<i>Контрольні запитання до теми.....</i>	<i>107</i>
<i>Тести для самоперевірки.....</i>	<i>107</i>
<i>Навчальні завдання.....</i>	<i>107</i>

### **ТЕМА 11. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**

11.1. Сутність, класифікація та порядок визнання доходів і витрат.....	108
11.2. Облік доходів і витрат.....	111
11.3. Порядок визначення та облік фінансових результатів.....	111
<i>Контрольні запитання до теми.....</i>	<i>112</i>
<i>Тести для самоперевірки.....</i>	<i>113</i>
<i>Навчальні завдання.....</i>	<i>114</i>

### **ТЕМА 12. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ В КОРПОРАЦІЯХ**

12.1. Капітал корпорації. Характеристика акцій, їх оцінка.....	115
12.2. Облік випуску (продажу) простих (звичайних) і привілейованих акцій.....	117
12.3. Облік викупу власних акцій.....	118
12.4. Облік конвертації привілейованих акцій у прості.....	120

12.5. Нарахування та облік розрахунків за дивідендами.....	121
12.6. Облік розщеплення акцій.....	123
12.7. Облік податку на прибуток і розподілу прибутків корпорації....	124
<i>Контрольні запитання до теми.....</i>	<i>126</i>
<i>Тести для самоперевірки .....</i>	<i>126</i>
<i>Навчальні завдання.....</i>	<i>127</i>
<b>ІНДЗ з курсу.....</b>	<b>129</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>152</b>

## ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТІ ПРИНЦИПИ І СИСТЕМИ ОБЛІКУ

**1.1. Роль обліку в системі управління, користувачі облікової інформації.**

**1.2. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку.**

**1.3. Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку.**

**1.4. Технологічний процес і процедури фінансового обліку.**

**1.5. Міжнародні організації зі стандартизації бухгалтерського обліку і звітності.**

**1.6. Склад та загальна характеристика міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і директив Європейського співтовариства (ЄС).**

### 1.1. Роль обліку в системі управління, користувачі облікової інформації

Керівники багатьох всесвітньо відомих компаній, таких як General Motors у минулому були бухгалтерами. Їм були добре відомі всі складові кінцевих фінансових результатів, адже вони мали справу з фінансовою інформацією від першоджерел її надходження.

Інформаційне забезпечення є одним із ресурсів підприємства і належить до основних складових системи управління. Прийняття виважених управлінських рішень можливе лише на основі інформації. Забезпечення зацікавлених осіб економічною інформацією про підприємство і результати його діяльності здійснює бухгалтерський облік.

**Бухгалтерський облік** (*accounting*) — це інформаційна система, що здійснює вимір, реєстрацію, опрацювання і передачу фінансової інформації про підприємство. Метою облікової системи є надання *корисної інформації* її споживачам для прийняття виважених економічних рішень. Необхідно відрізнити бухгалтерський облік від рахівництва.

**Рахівництво** (*bookkeeping*) — це лише реєстрація фінансових операцій, ведення і зберігання фінансової документації, тобто механічна діяльність, що повторюється багато разів, є лише складовою бухгалтерського обліку. Переорієнтація бухгалтерського обліку з відображення фактів господарської діяльності на використання в управлінні одержаної інформації відбулася за ініціативи *Американського інституту сертифікованих бухгалтерів* у **1970** році. Автори найбільш розповсюджених у США підручників з бухгалтерського обліку Х. Андерсон та Д. Колдуел відзначають, що сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків, а здійснює *планування й прийняття рішень, контроль і повернення уваги керівництва, оцінку, огляд діяльності*, створює інформаційну систему, що задовольняє користувача. *Його головна мета* — аналіз, інтерпретація і використання інформації.

До **користувачів облікової інформації** належать менеджери та інші працівники підприємства, його існуючі та потенційні інвестори, кредитори, постачальники, клієнти, уряд та урядові установи, громадськість. Всі вони використовують бухгалтерську інформацію для задоволення своїх потреб у ній. Потреби ці різні і залежать від рішень, що мають бути прийняті на підставі отриманої інформації. З урахуванням цього користувачів облікової інформації можна поділити на дві основні групи: *внутрішні та зовнішні*.

До **внутрішніх користувачів** інформації перш за все належить *керівництво підприємства*, яке несе відповідальність за ведення справ і прибутковість підприємства тому й потребують детальної інформації про щоденні витрати. В той же час, керівництво потребує інформації особливого характеру для здійснення *функцій планування, прийняття рішень та контролю*. Облікова інформація, що надається керівникам, не потребує приведення її у формі фінансових звітів. Навпаки, вона повинна відповідати особливостям інформаційних запитів адміністрації.

*Працівники*, у свою чергу, зацікавлені в інформації щодо стабільності та прибутковості роботодавців, здатності підприємства забезпечувати оплату праці, пенсію та зайнятість.

**Зовнішні користувачі** потребують узагальненої інформації про ресурси компанії та результати її діяльності. Ця інформація буде використана при прийнятті рішень про *інвестиції, надання кредитів, укладанні контрактів* тощо. Так, *інвесторів* хвилює ступінь ризику інвестування та можливий рівень доходів від цих інвестицій.

*Кредитори* зацікавлені в інформації, яка дозволить їм визначити, чи будуть їхні позики та відсотки сплачені вчасно.

*Постачальники* прагнуть переконатися не тільки в тому, що заборговані їм суми будуть сплачені вчасно, але й у тому, що підприємство й надалі буде їх покупцем.

*Клієнти* виявляють зацікавленість до інформації про безперервність діяльності підприємства, особливо якщо вони мають довгострокові угоди або залежать від нього.

*Уряд та урядові установи* зацікавлені у діяльності підприємства, інформація потрібна їм для визначення податкової політики, розподілу ресурсів.

*Громадськість* цікавиться напрямками розвитку підприємств, їх прибутковістю, оскільки це впливає на інфляцію, забезпеченість місцевого населення роботою, довкілля та якість життя.

Серед зовнішніх користувачів інформації виділяють тих, хто має прямий фінансовий інтерес (інвестори, кредитори, постачальники, покупці, акціонери, податкові органи), і тих, хто не має прямого фінансового інтересу (органи державного управління, громадськість, профспілки, органи статистики, аудиторські фірми тощо).



Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку визначені **якісні характеристики інформації, що забезпечують її корисність**. До них належать: зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність.

**Зрозумілість.** Інформація, наведена у фінансових звітах, має бути зрозумілою для користувачів. Для забезпечення зрозумілості інформації необхідно, щоб форма подання звітів, заголовки, поняття, терміни відображали *сутність* питання, не допускали різночитання, були чіткими і не містили зайвих деталей.

**Доречність.** На доречність інформації впливають її характер та *суттєвість*. Інформація вважається суттєвою, якщо її виключення вплине на рішення, що приймаються на її основі.

**Своєчасність.** Несвоєчасно подана інформація може втратити свою доречність. Керівництву необхідно знаходити оптимальне співвідношення між своєчасністю надання звітності та забезпеченням її повноти.

**Достовірність** тобто якщо вона не містить у собі суттєвих помилок та упередженості.

**Зіставність** дає змогу користувачам проводити як динамічний, так і структурний аналіз. Користувачі повинні мати можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для того, щоб визначити тенденції у його фінансовому стані та результатах діяльності. Тому важливо, щоб фінансові звіти відображали відповідну інформацію за попередні періоди.

Користувачі також повинні мати можливість порівнювати фінансові звіти різних підприємств, щоб оцінити їхній відносний фінансовий стан, та зміни у ньому, результати діяльності.

Застосовуючи на практиці всі розглянуті якісні характеристики корисної інформації, слід пам'ятати про необхідність досягнення збалансованості між ними з тим, щоб звітність правдиво відображала результати діяльності, фінансовий стан підприємства та зміни в ньому.

## 1.2. Загальноприйняті принципи бухгалтерського Обліку

Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах базується на основних принципах, які були вироблені світовою практикою бухгалтерського обліку.

**Принципи** — це базові концепції, якими керуються при відображенні в обліку та звітності господарської діяльності підприємства, його активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів.

*Принципами бухгалтерського обліку є:*

1. Автономність компанії, її цілісність (Entity)
2. Грошовий вимір (Money measurement)
3. Функціонує підприємство (Going concern)
4. Собівартість (Cost)
5. Реалізація (Realization)

4. Нарахування (Accruals)
7. Відповідність (Matching)
8. Періодичність (Periodicity)
9. Постійність (Consistency)
10. обачність (обережність) (Prudence). В деяких джерелах цей принцип називають принципом консерватизму
11. Подвійність (The dual aspect concept)
12. Суттєвість (Materiality)
13. Припущення про стабільність валюти (The assumption of the stability of currency).

Розглянемо, як трактується кожен із принципів міжнародною практикою.

### ***1. Автономність компанії (Entity)***

Компанія повинна бути юридично самостійною відносно свого власника. Розрахункові рахунки власника та фірми розмежовані і відповідальність за зобов'язаннями один одного не пересікається. Отже, капітал, інвестований у підприємство, є не тільки активами цього підприємства, а також мірою заборгованості власника.

### ***2. Грошовий вимір***

Бухгалтерська інформація висвітлює лише ті факти господарського життя, які мають грошове вираження. Таким чином, якщо об'єкт не має грошового вираження, він не може бути включений до облікової сукупності.

Тобто принцип грошового вимірювання встановлює абсолютну межу для інформації, що має бути відібрана та виміряна бухгалтерами і, відповідно, обмежує інформацію, яку бухгалтери можуть повідомити про дане підприємство.

### ***3. Функціонуюче підприємство (Going concern)***

Оцінка активів, що використовуються на підприємстві, ґрунтується на припущенні, що підприємство є функціонуючим, а не перебуває на межі припинення діяльності. Цей принцип є дійсно важливим, оскільки більшість активів оцінюється згідно з їх використанням, але у випадку, якщо фірма припинить свою діяльність, вартість, яка могла б бути одержана за ці активи при їх продажу, була б значно нижчою за їх балансову вартість.

### ***4. Собівартість (Cost)***

Активи підприємства містять у собі грошові кошти, землю, будівлі, машини та інше майно, а також майнові права. Згідно з принципом собівартості, вони обліковуються за ціною, сплаченою за їх придбання, включаючи витрати, пов'язані з доставкою, налагодженням і введенням в експлуатацію — тобто за фактичною собівартістю, а не можливою ціною їх реалізації.

*Проблеми принципу собівартості:*

1) вартість придбання активів не є надійною величиною, оскільки вона не відображає їхньої поточної вартості;

2) первісна вартість придбання активів не утворює надійної основи для визначення прибутку;

3) бухгалтерська практика списання вартості активів у вигляді амортизації означає, що можна взагалі вилучити вартість цих активів із звітності;

4) невідображення у Балансі вартості людських активів.

Відомий економіст Альфред Маршалл здавна стверджував, що найбільш цінним капіталом є той, який інвестований у людей.

### **5. Реалізація (Realization)**

В результаті продажу товарів, виконання робіт, надання послуг підприємство, як правило, отримує або певну суму грошових коштів, або дебіторську заборгованість. Надходження коштів внаслідок продажу товарів та послуг вважається реалізацією і приводить до визнання доходу. Реалізація, а відповідно і дохід, визнається в момент передачі підприємством покупцеві суттєвих ризиків і винагород, пов'язаних з власністю на продукцію (товар).

*Бухгалтер не може бути впевненим в одержанні доходу до здійснення реалізації, отже, збільшення вартості активів, не підкріплене фактом реалізації — не записується як дохід.*

Принцип реалізації означає, що дохід, а водночас і прибуток компанії, відображений у фінансовій звітності — є лише часткою загального збільшення вартості, накопиченою фірмою за звітний період.

### **6. Нарахування (Accruals)**

Доходи та витрати не обов'язково супроводжуються збільшенням або зменшенням сум грошових коштів компанії.

*Принцип нарахування відокремлює виникнення права на одержання готівки від її реального надходження.*

Аналогічне правило застосовується до витрат. Як витрати поточного періоду розглядаються лише ті суми, що дійсно відносяться до цього періоду. Якщо платіж здійснюється авансом за декілька звітних періодів, витратами визнається його частка, що відноситься до відповідного звітного періоду.

### **7. Відповідність (Matching)**

Однією з головних цілей фінансового обліку є визначення прибутку, одержаного від господарської діяльності. Для цього доходи від операцій порівнюються з витратами, пов'язаними із здійсненням цих операцій.

Принцип реалізації визначає час одержання цих доходів, а принцип нарахування допомагає бухгалтеру належним чином їх фіксувати. Принцип відповідності пов'язує доходи звітного періоду з витратами, завдяки яким ці доходи були одержані.

### **8. Періодичність (Periodicity)**

Визначає можливість і необхідність поділу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди для складання необхідної звітності й виявлення результатів діяльності.

Керівництву та іншим зацікавленим особам час від часу потрібна інформація про діяльність фірми. Виникає необхідність у періодичній звітності, яка базується на ідеї контролю.

### **9. Постійність (Consistency)**

Вимагає від підприємства застосування обраної облікової політики впродовж тривалого часу. Зміни обраних методів обліку та оцінювання мають бути обґрунтовані й докладно описані в додатку до фінансової звітності.

### **10. обачність (консерватизм) (Prudence)**

Принцип обачності відображає підхід бухгалтера, його обережність і відповідальність перед тими, кому він надає інформацію. Існують два основних правила, що впливають з принципу обачності:

1) для визнання доходів потрібні вагоміші докази, ніж для визнання витрат. Іншими словами, бухгалтер не повинен переоцінювати прибуток, але має передбачити усі можливі витрати;

2) обираючи метод оцінки активів, бухгалтер повинен зупинити свій вибір на методі, який приводить до меншої вартості.

В деяких літературних джерелах принцип обачності називають концепцією консерватизму.

### **11. Принцип подвійності**

Принцип подвійності може бути виражений у вигляді рівняння, що пов'язує між собою три поняття: майно (активи), зобов'язання і капітал.

$$\text{Майно (активи)} = \text{Зобов'язання} + \text{Капітал}$$

### **12. Сумтєвість (Materiality)**

Інформація вважається суттєвою, якщо ненадання її у фінансовій звітності вплине на рішення, які приймають користувачі на її основі. Бухгалтеру не потрібно реєструвати і відображати у звітності ті незначні події, витрати з обліку яких не були б виправдані корисністю одержаних результатів.

### **13. Припущення про стабільність валюти**

Хоча принцип собівартості передбачає, що активи обліковуються за ціною їх придбання, однак для правильної оцінки бухгалтерської звітності необхідно брати до уваги зміну рівня цін.

## **1.3. Технологічний процес і процедури фінансового обліку**

Інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень повинна накопичуватися, зберігатися і бути готовою для використання. Для цього технологічний процес фінансового обліку включає такі *процедури*:

- збір первинної інформації;
- реєстрація та зберігання інформації в Журналі реєстрації;
- систематизація інформації у Головні книзі;
- складання перевірконого балансу за звітний період;

— здійснення корегуючих записів, пов'язаних з розмежуванням доходів/витрат між звітними періодами;

— закриття номінальних рахунків з відповідними записами в Журналі реєстрації та Головній книзі;

— підготовка фінансових звітів.

Для **збору** первинної інформації кожна господарська операція на підприємстві оформлюється первинним документом, що містить важливі дані щодо цієї операції. Такими документами можуть бути рахунки постачальників, квитанції про сплату, касові ордери та ін.

**Реєстрація та зберігання** первинної інформації здійснюється в три етапи:

1) *документування* - складання первинного документа на кожную господарську операцію;

2) аналіз кожної господарської операції; В результаті аналізу приймається рішення — який рахунок дебетується, а який кредитується. При цьому мають зберігатися дві основні балансові тотожності.

3) запис економічних наслідків кожної операції в хронологічному порядку (*протоколювання*).

Відомості про кожную операцію заносяться в *Журнал реєстрації*.

Журнал — це бухгалтерський реєстр початкового запису (всі операції реєструються в ньому відразу після оформлення та аналізу первинних документів). Процедура опису операції в Журналі називається протоколюванням.

### **Систематизація інформації.**

Для кожної статті Балансу та Звіту про прибутки та збитки ведеться окремий рахунок. Всі рахунки зібрані у *Головній книзі*.

Рахунки, які ведуться у Головній книзі для обліку статей Балансу, називаються *постійними (реальними)*. По них в кінці кожного звітного періоду визначається сальдо. Суми цих сальдо будуть відображені у Балансі, з них починатимуться записи на рахунках в новому обліковому періоді.

Рахунки, що ведуться для обліку статей Звіту про прибутки та збитки, часто називають *транзитними (номінальними)*, оскільки вони використовуються для накопичення даних тільки за поточний обліковий період. В кінці кожного облікового періоду їх кінцеве сальдо переноситься до рахунку «Нерозподілений прибуток» (рахунки закриваються).

Таким чином, *рахунок Головної книги* — це спосіб систематизації інформації про зміни конкретного активу, зобов'язання, певного виду капіталу, доходу чи витрат.

*Записи в Головній книзі здійснюють на основі Журналу реєстрації операцій.*

Після того, як всі операції, зафіксовані в Журналі, перенесено до Головної книги, складається *перелік усіх рахунків Головної книги* з відображенням кінцевого сальдо по кожному рахунку.

Цей перелік має назву *первинного пробного (перевірочного) балансу*. Метою складання первинного балансу є перевірка рівності дебетових і кредитових сальдо. Сальдо рахунків, зібрані в пробному балансі, надають узагальнену інформацію і не містять детальних даних. На практиці підприємства мають тисячі клієнтів і на рахунках відображається велика кількість схожих операцій, які потребують деталізованого обліку. В західній практиці рахунки Головної книги називають *зведеними*. Подробиці інформації розміщуються у *допоміжних реєстрах*. Формат рахунків допоміжних реєстрів такий, як і в Головну книзі.

Допоміжна книга містить стільки індивідуальних рахунків, скільки дебеторів чи кредиторів підприємство.

#### **Завершення облікового циклу.**

Підприємство створюється, як правило, заради одержання прибутку. Завдяки йому воно існує і продовжує функціонувати. Чистий прибуток визначається як різниця між доходами і витратами звітного періоду.

Процес визначення чистого прибутку та узагальнення результатів діяльності підприємства здійснюється у два етапи:

- 1) визначення і відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат;
- 2) коригування рахунків.

**Коригування** (*adjusting*) сальдо рахунків пробного балансу є однією із завершальних процедур облікового циклу. Воно проводиться з метою віднесення доходів та витрат до поточного облікового періоду.

Події, що потребують коригувальних записів, в основному пов'язані з відмінностями між *витратами і затратами*, а також між *доходами і надходженнями*. Існує чотири типи таких подій:

**1. Доходи отримані наперед, але ще не зароблені**, тобто одержання авансу в рахунок майбутньої поставки товарів чи послуг. В цьому випадку отримання грошей випереджає визнання доходу, тому доходи мають бути віднесені на майбутні періоди.

**2. Доходи зароблені, але ще не зареєстровані або не стягнені** — це доходи, право на одержання яких виникло у поточному звітному періоді внаслідок виконання послуг чи поставки товарів, гроші за які можуть бути одержані лише у наступних звітних періодах. У цьому випадку отримання грошей відстає від визнання доходу.

**3. Витрати, сплачені наперед, але ще не понесені** — це оплата, здійснена авансом за споживання послуг або товарів. У таких випадках затрачені кошти випереджають визнання витрат.

**4. Витрати понесені, але ще не зареєстровані або не сплачені** — тобто нараховані витрати.

#### **Закриття номінальних рахунків.**

*Номінальні (транзитні) рахунки* доходів, витрат, вилучення капіталу, сальдо яких, не повинно переходити на наступний обліковий період, використовуються тільки для накопичення даних за поточний обліковий період. У кінці кожного періоду вони закриваються перенесенням сальдо

спочатку на зведений рахунок фінансових результатів (підсумковий прибуток), а з нього — на рахунок «Капітал».

Операції по закриттю рахунків переносять безпосередньо із Звіту про прибутки та збитки до Журналу та Головної книги. Після цього всі номінальні (транзитні) рахунки повинні мати нульові сальдо.

Звіти готуються у такій послідовності:

- 1) Звіт про прибутки та збитки;
- 2) Звіт про капітал власника;
- 3) Баланс.

Ця послідовність обумовлена тим, що сума чистого прибутку із Звіту про прибутки та збитки потрібна для підготовки Звіту про капітал власника, а сальдо рахунка «Капітал власника» — для заповнення Балансу.

#### **1.4. Міжнародні організації по стандартизації бухгалтерського обліку і звітності**

Однією із форм ділового спілкування у бізнесі є бухгалтерський облік, продукція якого — фінансова звітність компаній. Разом з тим, фінансові звіти компаній різних країн є різними. Це й призвело до різного тлумачення основних елементів фінансових звітів — активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат.

*Існування відмінностей у методиці ведення бухгалтерського обліку і побудові звітності не тільки перешкоджає комунікації, а й призводить до нерозуміння зарубіжної звітності, її незіставності і, як наслідок, прийняття невірних управлінських рішень.*

Це призвело до створення **професійних об'єднань бухгалтерів**, перші з яких з'явилися у Великобританії ще у **XIX** столітті.

Професійні організації самі почали визначати *кваліфікаційні вимоги, правила підготовки та атестації дипломованих бухгалтерів*, розробляти та затверджувати *норми і правила бухгалтерської діяльності, кодекс професійної етики*.

В середині **XX** ст. у зв'язку з розвитком міжнародних економічних відносин, спеціалізацією та кооперацією виробництва, створенням транснаціональних корпорацій назріла проблема *неузгодженості облікових та аудиторських стандартів*. У цей час було зроблено перші кроки у напрямку досягнення *гармонізації бухгалтерської практики*. Так, у **1966** році сформувалася **Міжнародна дослідницька група бухгалтерів**, до якої увійшли фахівці Американського Інституту сертифікованих громадських бухгалтерів, а також аналогічних інститутів Великобританії та Канади. Група випустила *звіт*, в якому дала порівняння практики ведення обліку у цих країнах. Але найкращим засобом для прийняття спільних рішень з бухгалтерських проблем різних країн було створення **Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і Міжнародної федерації бухгалтерів**.

**Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку** (КМСБО — *International Accounting Standards Committee— IASC*) був створений у **1973** році провідними професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Великобританії, Ірландії та США. КМСБО фінансується професійними бухгалтерськими організаціями, що входять до складу його правління, МФБ(міжн.федерація бухгалтерів).

Основні завдання Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (відтепер Ради з МСБО) полягають у *розробці* на потребу суспільства *бухгалтерських стандартів*, яких необхідно дотримуватися при складанні фінансових звітів; *сприяти розповсюдженню їх у всьому світі*; *проводити роботу із удосконалення та гармонізації бухгалтерського обліку*.

Іншою авторитетною міжнародною організацією є **Міжнародна федерація бухгалтерів** (International Federation of Accountants — IFA), створена в **1977** році у Мюнхені на XI Міжнародному конгресі бухгалтерів. Сферою діяльності цієї організації є *розробка етичного, освітнього та аудиторського напрямів у бухгалтерському обліку*.

Отже, до міжнародних організацій, що впливають на становлення та розвиток бухгалтерського обліку на світовому рівні, відносяться:

- Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- Міжнародна федерація бухгалтерів;
- Організація Об'єднаних Націй;
- Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності ООН;
- Комісія з транснаціональних корпорацій ООН;
- Організація економічного співробітництва і розвитку та ін.

На регіональному рівні першими почали проводити політику «спільного ринку», спрямовану на поступове усунення всіх обмежень в торгівлі між країнами-учасницями, ліквідацію перешкод для вільного переміщення «осіб, капіталів та послуг», розробку принципів узгодженої економічної політики члени **Європейського Економічного Співробітництва** (з 1957 р.), згодом, з 1993 року — **Європейський Союз (ЄС)**. Ця організація відіграла значну роль у досягненні зіставності фінансової звітності та розвитку гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку.

У 1994 році була заснована **Європейська федерація бухгалтерів і аудиторів** підприємств малого та середнього бізнесу. Метою створення цієї організації є впровадження контролю за якістю професійної діяльності, пов'язаної з консультаціями клієнтів, аудитом або веденням бухгалтерського обліку, що є гарантією додержання встановлених етичних норм та стандартів аудиту.



## **1.5. Склад та загальна характеристика Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і Директив європейського співтовариства (ЄС)**

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) розроблені з метою уніфікації порядку надання фінансової інформації про підприємства в усьому світі.

Вони визначають загальні правила та процедури бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності з метою забезпечення користувачів інформацією для прийняття ними економічних рішень.

Удосконалення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є безперервним процесом. Станом на 1 жовтня **2005** року радою Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку оприлюднено сім Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та 31 — МСБО.

У 2001 році, після реорганізації, рада МСБО перейменувала Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) у Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Водночас, стандарти, випущені до цього, зберігають свою колишню назву (МСБО) і замінюватимуться на МСФЗ поступово.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку можна згрупувати за темами.

### **1) Фінансова звітність та облікова політика:**

— МСФЗ 1 «Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності вперше»;

— МСБО 1 «Подання фінансових звітів»;

— МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»;

— МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;

— МСБО 14 «Звітність за сегментами»;

— МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»;

— МСБО 30 «Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних установ»;

— МСБО 33 «Прибуток на акцію»;

— МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність».

### **2) Основні стандарти:**

— МСБО 2 «Запаси»;

— МСБО 11 «Будівельні контракти»;

— МСБО 12 «Податки на прибуток»;

— МСБО 16 «Основні засоби»;

— МСБО 17 «Оренда»;

— МСФЗ 5 «Непоточні активи, призначені для продажу, і діяльність, що припиняється»;

— МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»;

— МСБО 38 «Нематеріальні активи»;

— МСБО 36 «Зменшення корисності активів»;

— МСБО 18 «Дохід»;

- МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»;
- МСБО 23 «Витрати на позики»;
- МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»;
- МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття»;
- МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання»;
- МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

### **3) Оплата праці:**

- МСБО 19 «Виплати працівникам»;
- МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»;
- МСФЗ 2 «Виплати з використанням акцій».

### **4) Розкриття інформації:**

- МСБО 10 «Події після дати балансу»;
- МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- МСБО 24 «Розкриття інформації щодо взаємопов'язаних сторін».

### **5) Галузеві стандарти:**

- МСБО 41 «Сільське господарство»;
- МСФЗ 4 «Страхові контракти»;
- МСФЗ 6 «Дослідження та оцінка корисних копалин».

### **6) Стандарти з консолідації:**

- МСФЗ 3 «Об'єднання підприємств»;
- МСБО 27 «Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства»;
- МСБО 28 «Облік інвестицій в асоційовані компанії»;
- МСБО 31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах».

*Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності мають характер рекомендацій, вони не домінують над місцевими Положеннями з бухгалтерського обліку. Але якщо фінансові звіти випускаються не тільки для внутрішнього використання, а призначені для акціонерів, кредиторів, широкої громадськості, вони мають відповідати Міжнародним стандартам.*

В Європі роботу з гармонізації бухгалтерського обліку з 1957 року проводить Європейське Економічне Співробітництво, згодом Європейський Союз. Зусилля ЄС в напрямку упорядкування обліку та звітності фірм привели до прийняття **Директив європейського співтовариства**, обов'язкових для всіх країн-учасниць.

**Перша директива** містить положення з реєстрації та публікації основної інформації про компанії.

**Друга директива** обумовлює питання створення компаній з обмеженою відповідальністю, підтримки і функціонування їх капіталу. До

неї включено положення, що регулюють збільшення чи зменшення статутного капіталу, випуск акцій, одержання дивідендів тощо.

**Третя директива** регламентує аспекти злиття компаній країн-членів ЄС; визначає гарантії для кредиторів, найманих працівників, акціонерів, розглядає питання відображення відповідної фінансової інформації.

**Четверта директива** вважається фундаментом корпоративного законодавства ЄС. Вона містить положення про форму річних звітів, принципи обліку, аудиту, вимагає оприлюднення інформації для тих, на чий добробут впливає робота компанії.

**П'ята директива** містить основні напрямки проведення річного аудиту, питання призначення та оплати аудиторів, забезпечення їх незалежності.

**Шоста директива** встановлює норми, яких необхідно дотримуватися при виділенні із компанії дочірнього підприємства, а також випуску на ньому акцій з подальшим розповсюдженням їх серед акціонерів материнської компанії.

**Сьома директива** встановлює єдині правила для складання, подання, оприлюднення та аудиту консолідованої фінансової звітності у державах-членах Європейського Союзу.

**Восьма директива** встановлює методи оцінки кваліфікації аудиторів.

**Дев'ята директива** висвітлює питання формування груп компаній та заходи захисту прав меншості.

**Десята директива** розглядає питання міжнародного злиття компаній.

**Одинадцята директива** вимагає відображення інформації про зарубіжні відділення компаній.

Ставлячи за мету створення єдиного європейського ринку, ЄС приділяє велику увагу уніфікації і зіставності фінансової звітності. Удосконалення, узгодженість показників фінансової звітності в усьому світі з метою задоволення потреб різних її користувачів є центральною проблемою, на вирішення якої передусім спрямована діяльність міжнародних організацій зі стандартизації бухгалтерського обліку.

### **КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:**

1. Які загальноприйняті принципи формують процедуру ведення бухгалтерського обліку на міжнародному рівні?
2. Які міжнародні організації регламентують питання гармонізації обліку і фінансової звітності у світовому масштабі?
3. Коли і ким заснований Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку?
4. Які завдання, напрями діяльності та організаційна структура Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку?
5. Яке значення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у забезпеченні гармонізації фінансової звітності?
6. Ким розробляються і видаються Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності?

7. Дати загальну характеристику складу і структури Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та Директив ЄС.

8. Які підходи до побудови системи обліку застосовуються у зарубіжній обліковій практиці?

9. Що розуміють під формою бухгалтерського обліку?

10. Які основні підходи покладені в основу побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах?

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

**1.** Передумовами створення МСБО є:

- а) науково-технічний прогрес;
- б) економічна інтеграція;
- в) тяжіння України до Європейського Союзу;
- г) створення Організації Об'єднаних Націй.

**2.** Що визначає правила та процедури бухгалтерського обліку і складання звітності?

- а) принципи бухгалтерського обліку;
- б) закон;
- в) метод бухгалтерського обліку;
- г) форма бухгалтерського обліку.

**3.** Базові концепції, що закладаються в основу відображення в обліку та звітності господарської діяльності підприємства, його активів, доходів, витрат, фінансових результатів – це:

- а) нормативні документи;
- б) рахунки бухгалтерського обліку;
- в) принципи;
- г) нормативи.

**4.** Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку створений в:

- а) 1973;
- б) 1969;
- в) 1971;
- г) 1975 році.

**5.** Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку фінансується:

- а) Міжнародною федерацією бухгалтерів;
- б) бухгалтерськими організаціями, що входять до складу його правління;
- в) Міжнародним валютним фондом;
- г) Європейським банком реконструкції і розвитку.

**6.** Вкажіть кількість МСБО, що діють на даний момент:

- а) 41;
- б) 39;
- в) 31;
- г) 27.

**7.** Вкажіть кількість МСБО, випущених за період діяльності КМСБО:

- а) 41;
- б) 39;
- в) 33;
- г) 27.

**8.** Допущення про безперервність діяльності передбачає, що компанія:

- а) буде ліквідована в найближчому майбутньому;
- б) буде придбана іншою компанією;
- в) є підприємством, що динамічно розвивається;
- г) діє і діятиме в досяжному майбутньому, не буде ліквідована і масштаби її діяльності не будуть істотно скорочені.

**9.** Припущення про безперервність діяльності не зберігається, якщо:

- а) компанія тільки починає свою діяльність;
- б) передбачається ліквідація компанії;
- в) справедлива вартість перевищує собівартість;
- г) не можна розрахувати можливу чисту ціну продажів.

**10.** Відповідно до припущення періодичності:

- а) операція може впливати тільки на один період часу;
- б) розрахунки не повинні проводитися, якщо операція впливає на більш ніж один період часу;
- в) рахунки підприємства можуть бути скориговані тільки в тому періоді, в якому підприємство припиняє свою діяльність;
- г) господарська діяльність підприємства може бути розподілена на певні періоди часу.

**11.** Згідно з принципом відповідності необхідно забезпечувати відповідність:

- а) клієнтів і підприємств;
- б) витрат і доходів;
- в) активів і зобов'язань;
- г) кредиторів і підприємств;

**12.** Принцип відповідності показує співвідношення витрат з доходами. Іншими словами, даний принцип передбачає відповідність:

- а) активів і зобов'язань;
- б) докладених зусиль і досягнутих результатів;
- в) дивідендів та інвестицій акціонерів;
- г) грошових виплат і грошових надходжень.

### **НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:**

1. Проаналізуйте господарські операції підприємства Джона Макензі, складіть бухгалтерські записи, відобразіть їх на рахунках. Складіть Баланс на 30 квітня та Звіт про прибутки та збитки за квітень. Джон Макензі має намір відкрити власну майстерню з ремонту автомобілів. Для цього він використовує власні кошти, а також позику, яку бере у свого приятеля Філа Робертсона.

*Операція 1.* 1 квітня Д. Макензі інвестує \$4000 своїх власних коштів на відкриття майстерні.

*Операція 2.* 1 квітня Макензі бере позику у Робертсона в сумі \$2000 за умови погашення по \$100 на місяць плюс проценти з розрахунку 12 % на рік. Перша виплата — 30 квітня.

*Операція 3.* 1 квітня Макензі склав договір оренди приміщення під майстерню. Орендна плата — \$500 на місяць повинна вноситися наперед. Джон Макензі найняв помічника за \$300 на місяць. За умовою угоди заробітна плата виплачується у кінці місяця.

*Операція 4.* 2 квітня Макензі придбав обладнання на \$2000 за готівку. Термін експлуатації обладнання — 5 років.

*Операція 5.* 3 квітня Макензі придбав запасні частини для автомобілів на \$2500, з яких \$1500 виплатив готівкою, решту заборгованості повинен виплатити протягом 60 днів.

*Операція 6.* За першу половину квітня доходи від ремонту автомобілів становили \$1000. З цієї суми \$800 було одержано готівкою, решту — пізніше.

*Операція 7.* 20 квітня Д. Макензі сплачує постачальнику частину боргу за запасні частини, одержані 3 квітня — \$800.

*Операція 8.* 23 квітня надійшов платіж від дебіторів — \$150.

*Операція 9.* Дохід (виторг) за другу половину квітня становив \$1300 готівкою.

*Операція 10.* 30 квітня Д. Макензі виплачує своєму помічнику заробітну плату \$300.

*Операція 11.* Протягом місяця на ремонт автомобілів використовувалися запасні частини. Залишок їх на кінець місяця, за підсумками інвентаризації, становив \$1800.

*Операція 12.* 30 квітня Д. Макензі провів першу виплату боргу Філу Робертсону (див. операцію № 2).

*Операція 13.* 30 квітня Д. Макензі вніс орендну плату за травень — \$500, а також виплатив собі заробітну плату \$400.

*Операція 14.* Протягом квітня в майстерні Д. Макензі використовувалася електроенергія та телефон. Рахунки ще не надійшли, але, за оцінкою Джона, витрати становлять \$200.

*Методичні рекомендації:*

## МАЙСТЕРНЯ ПО РЕМОНТУ АВТОМОБІЛІВ

### Приклад плану рахунків

Номери рахунків	Назви рахунків
<b>10-19 1. АКТИВИ</b>	<b>ASSETS</b>
10 Грошові кошти	Cash
11 Рахунки до отримання	Accounts Receivable
12 Авансом сплачені витрати	Prepaid Expenses
13 Запаси	Stock
14 Обладнання	Equipment
15 Накопичена амортизація	Depreciation
<b>20-29 2. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>	<b>LIABILITIES</b>
20 Рахунки до сплати	Accounts Payable
21 Заборгованість по заробітній платі	Liabilities for Employee compensation
<b>30-39 3. КАПІТАЛ ВЛАСНИКА</b>	<b>OWNER'S CAPITAL</b>
30 М-р Адамс, капітал	Mr. Adams, capital
31 М-р Адамс, вилучення капіталу	Drawings
<b>40-49 4. ДОХОДИ</b>	<b>REVENUES</b>
40 Виручка від реалізації	Revenues from sales
41 Зведений рахунок фінансових результатів	Income Summary
<b>50-59 5. ВИТРАТИ</b>	<b>EXPENSES</b>
50 Витрати на виплату заробітної плати	Salaries & Wages Expenses
51 Витрати на амортизацію	Depreciation Expenses
52 Витрати на оренду	Rent Expenses
53 Витрати запасів	Cost of Goods Sold
54 Витрати на сплату податків	Tax Expenses
55 Конторські витрати	Office Expenses
56 Освітлення та опалення	Lighting & Heating
57 Страхування	Insurance

### Журнал стор. №1

Дата 20XX	Назви рахунків і пояснення	F	Дебет	Кредит
місяць, число	Назва рахунку по-дебету Назва рахунку по-кредиту Пояснення операції. (первинний документ, №)	№ рахунку № рахунку	сума	сума
//-//	//-//	//-//	//-//	//-//
Квітень, 30	Коригуючі записи	//-//	//-//	//-//
Квітень, 30	Закриття рахунків	//-//	//-//	//-//

**Головна книга**  
**Грошові кошти № 10**

Дата місяць	Зміст	F	Дебет	Кредит	Сальдо
число	Пояснення операції. (первинний документ, №)	№ стор. Журналу	сума	сума	+ -
//-//	//-//	//-//	//-//	//-//	//-//
//-//	//-//	//-//	//-//	//-//	//-//

**Первинний пробний баланс**  
на 30 квітня 20XX р.

Рахунок	Назва рахунку	Сальдо	
		Дебет	Кредит
10			
11			
12			
13			
14			
15			
20			
21			
30			
31			
40			
41			
50			
51			
52			
53			
Разом (Перевірка сальдо Дебет = Кредит)		//-//	//-//

**Джон Ліверті. Майстерня з ремонту автомобілів**  
**Звіт про прибутки та збитки**  
за \_\_\_\_\_ XX рік

**Доход (виторг)**

**Експлуатаційні витрати:**

Матеріали

Заробітна плата

Орендна плата

Комунальні платежі

**Всього експлуатаційних витрат**

**Прибуток від експлуатації**

Мінус: виплати процентів

**Чистий прибуток**



## Джон Ліверті. Майстерня з ремонту автомобілів

### Баланс

на \_\_\_\_\_ ХХ року

Активи	Зобов'язання і капітал
<i>Поточні активи:</i> Грошові кошти _____ Рахунки дебіторів _____ Товарно-матеріальні цінності _____ Предоплачені активи _____ <i>Усього поточних активів</i>	<i>Короткострокові зобов'язання:</i> Рахунки кредиторів _____ Поточна частина довгострокового боргу _____ <i>Усього короткострокових зобов'язань</i>
<i>Основні засоби:</i> Будівлі, споруди, обладнання _____	<i>Довгострокові зобов'язання</i> <i>Капітал:</i> Капітал _____ Нерозподілений прибуток _____ Усього капітал _____
<i>Усього активів</i> _____	<i>Усього зобов'язань і капітал</i> _____

## ТЕМА 2. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

- 2.1. Призначення і зміст фінансової звітності.
- 2.2. Зміст, структура та методика складання Балансу.
- 2.3. Групування та оцінка статей балансу.
- 2.4. Звіт про прибутки та збитки, його зміст і методика складання.
- 2.5. Призначення і методика складання Звіту про рух грошових коштів.
- 2.6. Примітки до фінансової звітності.

### 2.1. Призначення та зміст фінансової звітності

Відомо, що будь-яке підприємство тією чи іншою мірою потребує додаткових джерел формування фінансових ресурсів для фінансування своєї діяльності. Поповнення фінансових ресурсів на ринку капіталів можливе шляхом залучення потенційних інвесторів і кредиторів, у тому числі зарубіжних, за умови надання їм об'єктивної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства, основним джерелом якої є фінансова звітність. При цьому наскільки привабливими будуть оприлюднені у звітності показники, настільки високою буде вірогідність отримання додаткових джерел фінансування.

**Фінансова звітність** — це система показників, які характеризують майновий та фінансовий стан підприємства на звітну дату, а також фінансові результати його діяльності та рух грошових потоків за звітний період.

Надання користувачам повної, об'єктивної інформації про фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства для прийняття ними виважених управлінських рішень є *метою складання фінансової звітності*.

Фінансову звітність складають підприємства, які є юридичними особами, незалежно від форм власності, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями. Суб'єкти господарювання, які мають дочірні підприємства, складають і подають, крім власного фінансового звіту, також консолідовану звітність.

Підприємства складають фінансову звітність за місяць, квартал і рік наростаючим підсумком з початку року.

#### **Загальні вимоги до фінансової звітності:**

1. *Достовірність і повнота.* Фінансова звітність повинна містити інформацію, необхідну для формування достовірної і повної уяви про фінансовий стан підприємства та його зміни, а також фінансові результати діяльності

2. *Нейтральність.* При формуванні фінансової звітності підприємства має бути забезпечена нейтральність інформації, що міститься в ній, тобто неможливе однобоке задоволення потреб одних груп користувачів звітності перед іншими.

3. *Суттєвість.* Показники у розрізі окремих активів, зобов'язань, доходів, витрат, а також складових капіталу повинні подаватися у фінансовій звітності лише за умови їх суттєвості. Показник вважається суттєвим, якщо його нерозкриття може вплинути на економічні рішення зацікавлених користувачів, що приймаються на основі звітної інформації. Суттєвою вважається сума, відношення якої до загального підсумку відповідних даних за звітний період складає не менше п'яти відсотків.

4. *Послідовність.* По кожному показнику бухгалтерської фінансової звітності мають бути наведені дані мінімум за два роки — звітний і попередній.

5. *Зіставлення.* У фінансовій звітності повинно бути забезпечено зіставлення звітних даних з показниками попередніх звітних періодів

6. *Оформлення.* Фінансова звітність має бути складена згідно з вимогами положень по бухгалтерському обліку та інших нормативних документів з бухгалтерського обліку.

**Фінансовий звіт** включає:

- Баланс;
- Звіт про прибутки та збитки;
- Звіт про зміни у власному капіталі;
- Звіт про рух грошових коштів.

До фінансових звітів надаються **Пояснювальні примітки**, в яких розкривається:

- облікова політика підприємства;
- інформація, не наведена у формах фінансової звітності, але якої вимагають відповідні стандарти;

— інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

З метою забезпечення належного розуміння фінансової звітності користувачами, у звітах має вказуватися:

- назва підприємства;
- країна знаходження;
- дата звітності та звітний період;
- короткий опис характеру діяльності підприємства і його юридичної форми;
- валюта звітності та одиниця її виміру.

Фінансові звіти повинні містити відповідні дані за попередній період.

## 2.2. Зміст, структура та методика складання Балансу

Обов'язковою формою фінансової звітності підприємств зарубіжних країн є **Бухгалтерський баланс (Balance Sheet)**, який виступає основним джерелом інформації про фінансовий стан підприємства для всіх зацікавлених користувачів.

В балансі відображається співвідношення між економічними ресурсами компанії та зобов'язаннями за ними. Формування економічних ресурсів може фінансуватися двома видами зобов'язань: зобов'язаннями перед кредиторами та перед власниками (акціонерами).

У загальноприйнятій світовій практиці термінології економічні ресурси, які контролює підприємство, розглядаються як його активи, а борги перед кредиторами (зобов'язання) і суми, що належать власникам підприємства (капітал), — як пасиви.

**Капітал власників** — це залишкова частка прав на активи підприємства, чиста його вартість, оскільки за законом зобов'язання перед кредиторами мають виконуватися в першу чергу.

**Активи** — це економічні ресурси, якими володіє підприємство у результаті минулих подій і від використання яких очікується надходження майбутніх економічних вигод до підприємства. Вони можуть мати матеріальну форму (будівлі, споруди, обладнання, грошові кошти, товарно-матеріальні запаси тощо), а також бути нематеріальними (юридичні права, товарні знаки тощо).

**Пасиви** об'єднують зобов'язання (борги) підприємства перед кредиторами (поточні і довгострокові) та капітал власників.

У зарубіжній обліковій практиці використовуються різні форми Бухгалтерського балансу: облікова (горизонтальна) і звітна (вертикальна).

**Облікова (горизонтальна) форма** — двостороння, в ній активи розміщуються зліва, а зобов'язання і капітал — справа.

**Звітна форма** — **вертикальна**, в ній спочатку відображаються активи, а за ними пасиви — зобов'язання і капітал.

## 2.3 Звіт про прибутки та збитки, його зміст і методика складання

З метою своєчасного надання інформації про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за певний період часу складається Звіт про прибутки та збитки.

Звіт про прибутки та збитки відображає формування прибутку від операцій підприємства в звітному періоді.

В обліковій практиці зарубіжних країн при складанні Звіту використовуються два формати: одноступеневий та багатоступеневий.

Звіт про прибутки та збитки за **одноступеневим форматом** складається із двох розділів. В першому розділі міститься перелік усіх доходів, одержаних за звітний період, а в другому — перелік усіх витрат. Різниця між загальною сумою доходів і витрат відображає фінансовий результат діяльності підприємства (прибуток або збиток). За такою формою Звіт про прибутки та збитки складають фірми, у яких фінансовий результат формується внаслідок лише основної (операційної) діяльності.

Звіт про прибутки та збитки, складений за **багатоступеневим форматом**, містить інформацію, яка відображає послідовний процес формування прибутку за видами діяльності (прибуток від основної (операційної) діяльності, від інвестиційної діяльності, від фінансової діяльності, екстраординарних ситуацій та інші подібні показники).

Загальні вимоги до змісту та порядку подання інформації у Звіті про прибутки та збитки на міжнародному рівні регламентуються МСБО 1 «Подання фінансових звітів». Згідно з цим міжнародним стандартом у Звіті про прибутки та збитки повинна знайти відображення інформація про:

- доходи;
- результати операційної діяльності;
- фінансові витрати;
- частину прибутків і збитків асоційованих компаній та спільних підприємств;
- податкові витрати;
- прибутки та збитки від звичайної діяльності;
- екстраординарні статті;
- частку меншості;
- чистий прибуток або збиток за період.

*Прибуток від основної (операційної) діяльності* підраховують шляхом віднімання витрат на основну (операційну) діяльність від доходів.

*Інші доходи* — це доходи з інших джерел: відсотки по облігаціях чи дивіденди по акціях тощо.

До *інших витрат* відносять проценти сплачені, зниження вартості інвестицій і т. ін.

*Доля в прибутках асоційованих компаній* — це доля в чистому прибутку асоційованих компаній, одержана завдяки інвестиціям.

*Податки на прибуток* характерні лише для корпорацій, а не для товариств чи власного підприємства. Доходи товариства чи власної справи мають бути відображені в персональних податкових деклараціях власників. Прибутковий податок сплачується щороку: щоквартально сплачуються авансові платежі, а в кінці року проводиться остаточний розрахунок.

Корпорація повинна відображати витрати сплату прибуткового податку окремо з основної діяльності і з екстраординарних статей.

*Екстраординарні статті* — це доходи та витрати внаслідок операцій, які є нетипові для даного підприємства (наприклад, втрати матеріальних цінностей внаслідок стихійного лиха, відшкодування страховими компаніями вартості втраченого застрахованого майна тощо). Такі статті мають наводитися в звіті окремо, аби не склалося враження, що вони властиві підприємству.

*Доля меншості в прибутку після оподаткування з урахуванням екстраординарних статей* — по цій статті відображають долю меншості сторонніх акціонерів в прибутку філії після оподаткування з урахуванням екстраординарних статей.

Після того, як будуть враховані всі доходи та витрати, а також доля меншості в прибутку, буде одержано прибуток після оподаткування з урахуванням екстраординарних статей, що належить акціонерам материнської компанії.

#### **2.4. Призначення і методика складання Звіту про рух грошових коштів**

Операції з надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів формують грошові потоки підприємства. Звіт про рух грошових коштів містить інформацію про грошові потоки підприємства за певний період у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

*Операційною є діяльність*, спрямована на реалізацію основних цілей, заради яких створено підприємство, і приносить йому дохід.

*Інвестиційна діяльність* охоплює операції з придбання та продажу довгострокових активів та інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

*Фінансова діяльність* включає операції, результати яких призводять до змін розміру та складу власного і позикового капіталу підприємства.

Таким чином, Звіт про рух грошових коштів містить чотири складові, а саме:

1. Рух грошових коштів від операційної діяльності.
2. Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності.
3. Рух грошових коштів від фінансової діяльності.
4. Загальні зміни у складі грошових коштів та їх залишки на початок і кінець звітного періоду.

Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку передбачено подання *інформації про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності за двома методами — прямим і непрямим.*

При використанні **прямого методу** у Звіті про рух грошових коштів послідовно наводяться основні види (статті) надходжень та видатків грошових коштів, які відображають зміни у складі грошових коштів.

З метою визначення грошових потоків від операційної діяльності цей метод передбачає *трансформування окремих статей доходів і витрат Звіту про прибутки та збитки, відображених за принципом нарахування, у потоки грошових коштів, сформованих згідно з касовим методом обліку.*

У разі застосування прямого методу рух коштів від операційної діяльності визначається у такій послідовності:

1. визначення суми надходжень від покупців (замовників);
2. визначення суми інших надходжень від операційної діяльності;
3. визначення суми платежів постачальникам;
4. визначення суми сплачених операційних витрат;
5. визначення суми сплачених процентів;
6. визначення суми сплачених податків з обороту;
7. визначення суми сплачених податків на прибуток.

Для визначення *суми коштів, що надійшли від покупців*, необхідно скоригувати суму доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, послуг) на суму змін дебіторської заборгованості та одержаних авансів. При цьому, якщо дебіторська заборгованість зростає — то виручка зменшується на цю суму; а якщо якщо дебіторська заборгованість зменшується — то виручка зростає на суму зменшення дебіторської заборгованості. Збільшення авансів одержаних збільшує дохід, а їх зменшення його зменшує.

Для визначення *суми інших надходжень від операційної діяльності* слід ураховувати зміни у складі доходів майбутніх періодів і дебіторської заборгованості, пов'язаної з іншим операційним доходом.

При цьому до інших надходжень від операційної діяльності:

- додаються зменшення дебіторської заборгованості, пов'язаної з іншим операційним доходом та збільшення доходів майбутніх періодів;
- віднімаються збільшення такої дебіторської заборгованості та зменшення доходів майбутніх періодів.

Таким шляхом отримують інші надходження від операційної діяльності.

Для визначення *суми коштів, сплачених постачальникам*, слід скоригувати собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). При цьому із собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) віднімаються: суми амортизації основних засобів і нематеріальних активів у складі собівартості реалізованої продукції, зменшення складських запасів, зменшення авансів виданих і збільшення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Додаються до собівартості реалізованої продукції суми збільшення складських запасів, збільшення авансів виданих, зменшення кредиторської

заборгованості за товари, роботи, послуги. Так отримують платежі постачальникам.

Для визначення суми сплачених *інших операційних витрат (адміністративних, на збут, тощо)* слід послідовно скоригувати всі витрати, пов'язані з операційною діяльністю (крім собівартості реалізованої продукції, послуг).

Операційні витрати зменшуються на суму: амортизації у складі операційних витрат, зменшення у складі витрат майбутніх періодів, збільшення у складі забезпечень наступних витрат і платежів, збільшення у складі операційної кредиторської заборгованості.

Операційні витрати збільшуються на суми збільшення у складі витрат майбутніх періодів і на суми зменшення у складі забезпечень наступних витрат і платежів та операційної кредиторської заборгованості. Таким чином отримують сплачені операційні витрати.

Для визначення суми *сплачених процентів* необхідно скоригувати фінансові витрати, наведені у Звіті про фінансові результати, на зміну заборгованості по процентах, що підлягають сплаті, яка відображена в балансі у складі статті «Інші поточні зобов'язання».

Зменшення заборгованості по процентах, що підлягають сплаті, підвищує фінансові витрати, а її збільшення їх знижує.

Для визначення сплачених податків з обороту (ПДВ, АЗ) слід урахувати зміну заборгованості по розрахунках з бюджетом по цих податках.

Податки на додану вартість та акцизний збір збільшуються у разі зменшення зобов'язань.

ПДВ та АЗ зменшуються у разі збільшення зобов'язань і зменшення дебіторської заборгованості по них.

Для визначення суми *сплачених податків на прибуток* необхідно скоригувати суму нарахованого податку на зміну в розрахунках з бюджетом по відстрочених поточних платежах.

Податки на прибуток збільшуються у разі збільшення відстрочених податкових активів, зменшення відстрочених податкових зобов'язань, зменшення поточної заборгованості по податках на прибуток. Податки на прибуток зменшуються у разі зменшення відстрочених податкових активів, збільшення відстрочених податкових зобов'язань, збільшення поточної заборгованості по податках на прибуток.

Алгебраїчна сума отриманих результатів являє собою чистий рух коштів до надзвичайних подій, який після коригування на рух коштів від надзвичайних подій дає інформацію про чистий рух коштів від операційної діяльності.

За **непрямым методом** передбачається визначення суми чистого надходження (видатку) в результаті операційної діяльності шляхом послідовного коригування показника прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, наведеного в Звіті про фінансові результати. Коригування здійснюється з метою врахування впливу змін у складі запасів,

операційної дебіторської і кредиторської заборгованості, негрошових операцій, доходів і витрат від інвестиційної та фінансової діяльності.

Для заповнення Звіту про рух грошових коштів та аналізу грошових потоків треба знати, що:

**1)** нарахована амортизація є видатком, який зменшує прибуток підприємства, але не призводить до видатку коштів, тому цю величину слід додати до прибутку і відобразити у графі «Надходження»;

**2)** збільшення забезпечень наступних витрат і платежів призводить до збільшення витрат звітного періоду, які не є видатком коштів. Тому цю величину слід додати до прибутку. Сума зменшення забезпечень ставиться в графу «Видаток» і зменшує прибуток;

**3)** збиток від нереалізованих курсових різниць відображується в графі «Надходження», а прибуток — у графі «Видаток»;

**4)** із загального прибутку необхідно виключити прибутки від неопераційної діяльності і додати збитки від неї;

**5)** у разі збільшення запасів відбувається зменшення грошових коштів, тому прибуток зменшується, а у разі зменшення запасів прибуток збільшується;

**6)** збільшення дебіторської заборгованості означає відволікання коштів з обороту, тому прибуток зменшується, при зменшенні дебіторської заборгованості прибуток збільшується;

**7)** зменшення витрат майбутніх періодів означає їх списання на витрати звітного періоду, що не призводить до видатку грошових коштів, тому ця величина додається до прибутку. Збільшення цих витрат пов'язане з видатком коштів, тому вони віднімаються з прибутку;

**8)** збільшення поточних зобов'язань означає, що збільшилася сума коштів у розпорядженні підприємства, і додається до прибутку, а зменшення — віднімається;

**9)** збільшення доходів майбутніх періодів означає надходження коштів і додається до прибутку, а зменшення — віднімається;

**10)** для відображення руху коштів від надзвичайних подій надходження коштів додаються до прибутку, а видаток коштів віднімається.

Виходячи з викладеного, можна зробити висновок, що аналіз руху грошових коштів за непрямим методом дає змогу зробити більш обґрунтовані висновки про те, в якому обсязі та з яких джерел були отримані грошові кошти, що надійшли; які основні напрями їх використання; чим пояснюється розбіжність величини отриманого прибутку і наявних грошових коштів. Дані можуть порівнюватися в динаміці за ряд періодів на основі одного або кількох звітів.



## 2.5. Примітки до фінансової звітності

У багатьох країнах світу обов'язковою складовою фінансової звітності є **Примітки (Notes Comprising a Summary of Significant Accounting Policies and Other Explanatory Notes)**, які містять систему показників і пояснень, що забезпечують розшифровку, деталізацію та обґрунтування окремих її статей. Метою їх є надання користувачам обов'язкової додаткової інформації про облікову політику підприємства, зміни, які відбулися у складі активів, капіталу, зобов'язань за звітний період, а також фактори, що на них вплинули. У зарубіжній обліковій практиці Примітки до фінансових звітів є основним джерелом інформації про діяльність підприємства. Вони містять суттєву інформацію, що впливає на фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства. Стандартного формату Приміток до фінансових звітів у зарубіжних країнах немає.

Вимоги до складу та порядку подання Приміток до фінансових звітів викладені у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». Згідно з цим стандартом у примітках слід наводити інформацію:

- про основи складання фінансової звітності та облікову політику підприємства;

- яка не розкривається в інших формах фінансової звітності, але є обов'язковою для подання у відповідності з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

- яка не наводиться в інших формах фінансової звітності, але є необхідною для забезпечення достовірності, точності оцінки фінансового стану підприємства, аналізу фінансових результатів його діяльності, для розшифровки, деталізації сум, наведених за окремими статтями Балансу, Звіту про прибутки та збитки, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про зміни у власному капіталі. При цьому пропонується наступний порядок подання інформації:

- загальна інформація про підприємство, що звітується, дотримання вимог відповідності фінансової звітності Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- огляд облікової політики підприємства;

- розкриття додаткової інформації за статтями, наведеними у Балансі, Звіті про прибутки та збитки та інших формах фінансової звітності;

- інші розкриття інформації (непередбачені події, контрактні зобов'язання тощо).

У процесі огляду облікової політики підприємства необхідно акцентувати увагу на розкритті основ оцінки активів, зобов'язань, що застосовуються при складанні фінансової звітності, надавати опис кожного конкретного аспекту облікової політики, який є доречним для розуміння фінансових звітів і має вплив на ефективність прийняття управлінських

рішень стосовно перспектив розвитку підприємства та зміцнення його фінансового стану.

В Примітках до фінансових звітів підприємство має розкривати інформацію (якщо вона не подається разом з фінансовою звітністю, що підлягає оприлюдненню) про місце розташування, юридичну форму підприємства, характер його основної діяльності та ін.

Отже, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» не містить чітко визначеного способу і послідовності подання інформації у Примітках до фінансових звітів. В багатьох країнах додається Пояснювальна записка.

У Пояснювальній записці підлягають розкриттю дані статей, за якими у Бухгалтерському балансі і Звіті про прибутки та збитки відображаються інші активи, інші кредитори, дебітори, інші зобов'язання, окремі види прибутків та збитків у випадку їх суттєвості. Крім того, у Пояснювальній записці необхідно навести коротку характеристику діяльності підприємства, основні показники діяльності та фактори, що вплинули у звітному періоді на фінансові результати діяльності підприємства, а також висновки за підсумками розгляду бухгалтерської фінансової звітності і розподілу прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства. При цьому може надаватися характеристика основних засобів (доля активної частини основних засобів, коефіцієнти зносу, вибуття, відновлення та ін.), нематеріальних активів, фінансових вкладень тощо. Ця інформація може доповнюватися необхідними аналітичними таблицями, розшифровками. Пропонується вивчення тенденцій змін основних показників, а також якісних змін у майновому і фінансовому стані підприємства, а також їх причин. У разі необхідності у Пояснювальній записці слід подати методику розрахунку аналітичних показників (рентабельності, частки власних оборотних коштів та ін.). При оцінці фінансового стану на короткострокову перспективу у Пояснювальній записці можуть відображатися показники поточної ліквідності, забезпеченості власними коштами, відновлення (втрати) платоспроможності, а також доцільно звернути увагу на оцінку становища підприємства на ринку цінних паперів та вивчення причин негативних явищ, що мали місце.

При оцінці фінансового стану на довгострокову перспективу наводиться інформація про структуру джерел фінансування, залежність підприємства від зовнішніх інвесторів і кредиторів, динаміку інвестицій та їх ефективність тощо. Крім того, у пояснювальній записці може бути здійснена оцінка ділової активності підприємства, критеріями якої є широта ринків збуту продукції, репутація підприємства на ринку товарів і послуг, рівень виконання планових показників, забезпечення заданих темпів їх росту (зниження), рівень ефективності використання ресурсів підприємства.

Достовірність інформації фінансової звітності підприємства підтверджується аудиторською фірмою, яка має ліцензію на здійснення аудиторської діяльності.

## КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:

1. Яке призначення фінансової звітності?
2. Який склад фінансової звітності?
3. Дайте характеристику користувачів фінансової звітності.
4. Яке призначення Балансу, його зміст, структура та порядок складання?
5. Який принцип та порядок оцінки статей Балансу?
6. Яке призначення Звіту про прибутки та збитки, його загальна побудова?
7. Яке призначення Звіту про рух грошових коштів, його зміст та методика складання?
8. Дайте характеристику Приміток до фінансової звітності.
10. Який існує взаємозв'язок між показниками фінансової звітності?

## ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:

1. Яке з рівнянь відповідає основному балансовому рівнянню?
  - а) активи = капітал;
  - б) активи – зобов'язання = капітал;
  - в) активи = зобов'язання + капітал;
  - г) всі перелічені вище рівняння.
2. Основне балансове рівняння не може бути представлено як:
  - а) активи – зобов'язання = капітал;
  - б) активи – капітал = зобов'язання;
  - в) капітал + зобов'язання = активи;
  - г) активи + зобов'язання = капітал
3. Що відображається в Бухгалтерському балансі?
  - а) доходи, зобов'язання і акціонерний капітал;
  - б) витрати, дивіденди і акціонерний капітал;
  - в) доходи, витрати і дивіденди;
  - г) активи, зобов'язання і капітал.
4. Що відображає Звіт про прибутки та збитки?
  - а) зміни в акціонерному капіталі за певний період;
  - б) зміни активів, зобов'язань і акціонерного капіталу за певний період;
  - в) активи, зобов'язання і акціонерний капітал станом на звітну дату;
  - г) доходи, витрати та фінансові результати за певний період.
5. Яке з рівнянь є розгорнутим варіантом основного балансового рівняння?
  - а) активи = зобов'язання + випущений капітал — доходи – витрати;
  - б) активи + витрати = зобов'язання + випущений капітал + доходи;
  - в) активи – зобов'язання = випущений капітал – доходи – витрати;
  - г) активи = доходи + витрати – зобов'язання
6. Яка з наведених нижче характеристик не є якісною характеристикою фінансової звітності?

- а) доцільність;
- б) надійність;
- в) консерватизм;
- г) зіставність.

**7.** Для того, щоб інформація була доречною, вона повинна:

- а) складатися з мінімальними затратами;
- б) допомагати оцінювати минулі, теперішні і майбутні події, підтверджувати і виправляти минулі оцінки;
- в) не надаватися зовнішнім користувачам;
- г) використовуватися фірмами тільки для внутрішніх потреб.

**8.** Інформація не повинна мати помилок, перекручень для забезпечення:

- а) зіставності;
- б) достовірності;
- в) послідовності;
- г) прогнозу.

**9.** Якщо інформація використовується для прогнозування, то це означає, що вона:

- а) підтверджена зовнішнім аудитором;
- б) підготовлена на щорічній основі;
- в) підтверджує або коригує попередні розрахунки;
- г) нейтральна.

**10.** Інформація є доречною, якщо вона:

- а) пройшла аудиторську перевірку;
- б) представлена за більш тривалий з двох періодів: операційний цикл або один рік;
- в) має об'єктивний характер;
- г) здатна впливати на прийняття економічних рішень.

**11.** Що є основною метою складання Звіту про рух грошових коштів?

- а) надання інформації про інвестиційну і фінансову діяльність протягом звітного періоду;
- б) підтвердження того, що доходи перевищують витрати за наявності чистого прибутку;
- в) надання інформації про грошові надходження і грошові виплати за звітний період;
- г) сприяння розвитку відносин з банками.

**12.** У Звіті про рух грошових коштів грошові потоки за видами діяльності надані у наступному порядку:

- а) операційна, інвестиційна і фінансова діяльність;
- б) операційна, фінансова та інвестиційна діяльність;
- в) фінансова, операційна та інвестиційна діяльність;
- г) фінансова, інвестиційна, операційна діяльність.

**13.** Фінансова діяльність включає:

- а) надання кредитів іншим сторонам;
- б) надходження коштів від продажу основних засобів;

- в) надходження коштів від випуску акцій;
- г) придбання довгострокових активів.

**14.** Інвестиційна діяльність включає:

- а) надходження коштів від погашення позик, наданих іншим підприємствам;
- б) надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;
- в) грошові надходження від емісії акцій;
- г) погашення зобов'язань за фінансовою орендою.

**15.** Найважливішою складовою Звіту про рух грошових коштів є грошові потоки в результаті:

- а) операційної діяльності;
- б) інвестиційної діяльності;
- в) фінансової діяльності;
- г) істотних операцій, не пов'язаних з використанням грошових коштів.

**16.** Отримані відсотки і дивіденди класифікуються як грошові потоки від:

- а) фінансової діяльності;
- б) інвестиційної діяльності;
- в) операційної діяльності;
- г) як від операційної, так і від фінансової діяльності.

**17.** Яка операція не впливає на рух грошових коштів?

- а) списання боргів, не реальних для стягнення;
- б) погашення дебіторської заборгованості;
- в) продаж власних акцій, викуплених в акціонерів;
- г) здійснення права дострокового погашення облігацій.

**18.** Яка дія не є обов'язковою при складанні Звіту про рух грошових коштів?

- а) визначення зміни в грошових потоках;
- б) визначення чистих надходжень (видатків) грошових коштів від операційної діяльності;
- в) визначення чистих надходжень (видатків) грошових коштів від інвестиційної і фінансової діяльності;
- г) визначення зміни в грошових коштах на банківських рахунках.

**19.** Яка дія здійснює вплив на зміни в грошових коштах за звітний період?

- а) віддзеркалення витрат на амортизацію основних засобів;
- б) оголошення дивідендів;
- в) списання боргів, не реальних для стягнення;
- г) погашення кредиторської заборгованості.

**20.** Метод, згідно з яким чистий прибуток коригується відповідно до операцій, що не впливають на рух грошових коштів, є:

- а) прямим методом;

- б) непрямим методом;
- в) методом оборотного капіталу;
- г) методом співвідношення доходів і витрат.

**21.** Яка операція не належить до фінансової діяльності?

- а) викуп власних акцій;
- б) надходження коштів від випуску акцій;
- в) випуск дисконтних облігацій;
- г) придбання довгострокових облігацій.

**22.** Яка стаття не відображається у Звіті про рух грошових коштів при використанні прямого методу його складання?

- а) грошові виплати постачальникам;
- б) надходження грошових коштів від клієнтів;
- в) витрати на амортизацію основних засобів;
- г) грошові кошти від продажу устаткування.

### НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:

1.

Баланс ВАТ «Форд» на 31 грудня 2002 року

Таблиця 1  
тис. грн.

Стаття	На 31.12.2002 р.	На 31.12.2001 р.
1	2	3
<b>АКТИВИ</b>		
<b>II. Непоточні активи</b>		
Основні засоби		
первісна вартість	23400	13250
накопичена амортизація	(2650)	(1500)
залишкова вартість	20750	11750
Довгострокові фінансові інвестиції	3000	—
<i>Разом непоточні активи</i>	23750	11750
<b>III. Поточні активи</b>		
Витрати майбутніх періодів	1000	600
Запаси	7500	5500
Дебітори (покупці)	6000	5000
Короткосрочові фінансові інвестиції	5000	9000
Грошові кошти та їхні еквіваленти	2250	250
<i>Разом поточні активи</i>	21750	20350
<b>Усього активи</b>	<b>45500</b>	<b>32100</b>
<b>АКЦІОНЕРНИЙ КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>		
Акціонерний капітал		
Статутний капітал	3750	3000
Додатково оплачений капітал	7500	6000
Резервний капітал	1000	1000

Нерозподілений прибуток	15000	12500
<i>Усього акціонерний капітал</i>	27250	22500
<b><i>Довгострокові зобов'язання</i></b>		
Довгострокові кредити банку	4500	—
Зобов'язання за випущеними облігаціями	4500	5000
Відстрочені податкові зобов'язання	550	100
Довгострокові зобов'язання з фінансової оренди	3000	
<i>Усього довгострокові зобов'язання</i>	12550	5100
<b><i>Поточні зобов'язання</i></b>		
Поточні зобов'язання щодо погашення довгострокового кредиту	500	3050
Заборгованість постачальникам	3300	650
Заборгованість з оплати праці	800	
Заборгованість зі страхування	150	100
Заборгованість з ПДВ	500	400
Заборгованість з податку на прибуток	250	300
Заборгованість з нарахованих відсотків	200	-
<i>Разом поточні зобов'язання</i>	5700	4500
<b><i>Усього акціонерний капітал і зобов'язання</i></b>	<b>45500</b>	<b>32100</b>

*Таблиця 2.*

Звіт про прибутки та збитки ВАТ "Форд" за 2002 р. *тис. грн.*

Стаття	Сума
<i>Дохід від продажу продукції</i>	57500
Податок на додану вартість	7500
Чистий дохід від продажу продукції	50000
Собівартість проданої продукції	(41000)
Валовий прибуток	9000
Витрати на збут	(600)
Адміністративні витрати	(2400)
Отримані дивіденди	180
Прибуток від продажу фінансових інвестицій	200
Витрати на відсотки	(500)
Збиток від продажу основних засобів	(40)
Прибуток до оподаткування	5840
Податок на прибуток	(2210)
<b>Чистий прибуток</b>	<b>3630</b>

Збільшення статутного капіталу зумовлено емісією акцій на суму 22500 тис. грн. (у тому числі номінальна вартість 750 тис. грн.), з яких акції

на суму 500 тис. грн.(у тому числі номінальна вартість 250 тис. грн.) були обміняні на конвертовані облігації.

Збиток від продажу основних засобів отримано внаслідок продажу старого устаткування, яке має залишкову вартість 200 тис. грн. (накопичена амортизація – 350 тис. грн.), за 160 тис. грн.

Визначити:

- 1) Чистий грошовий потік від операційної діяльності прямим методом.
- 2) Чистий грошовий потік від фінансової діяльності непрямим методом.
- 3) Чистий грошовий потік від інвестиційної діяльності непрямим методом.

### **ТЕМА 3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ**

**3.1. Склад грошових коштів, порядок відображення їх у балансі.**

**3.2. Документальне оформлення та облік грошових коштів на банківських рахунках. Чекові рахунки.**

**3.3. Облік грошових коштів у касі, створення і використання фонду «дрібних сум».**

**3.4. Облік надлишків і нестач грошових коштів.**

#### **3.1. Склад грошових коштів, порядок їх відображення у фінансовій звітності**

Успішна діяльність підприємства можлива лише за наявності необхідної кількості грошових коштів. З них починається і ними закінчується операційний цикл діяльності будь-якого підприємства.

Грошові кошти необхідні для:

- створення запасів сировини і незавершеного виробництва у розмірах, що забезпечать безперебійну діяльність;
- підтримки достатнього рівня запасів готової продукції, що гарантує стабільність продаж;
- своєчасного здійснення виплат за поточними зобов'язаннями;
- можливості надання кредитів покупцям.

Визначення грошових коштів та їхніх еквівалентів наведено у МСБО 7, відповідно до якого **грошові кошти** складаються із готівки в касі і депозитів до запитання.

**Еквіваленти грошових коштів** — це короткострокові високоліквідні інвестиції які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким властивий незначний ризик зміни вартості.

У Балансі грошові кошти відображаються у розділі «Поточні активи» («*Current assets*»).

Баланси компаній США, починаються зі статті «*Cash*» (готівка).



Компанії Франції, Великої Британії, Австралії відображають грошові кошти у статті «*Cash in bank and in hand*» (готівка у банку і в касі).

Зміна стану грошових коштів відображається у Звіті про рух грошових коштів (*Cash Flow Statement*).

### 3.2. Документальне оформлення та облік грошових коштів на рахунках у банках. Чекові рахунки

Підприємство відкриває в банку два види рахунків: *поточні і депозитні*. *Поточні рахунки* використовують для повсякденних банківських операцій і зняття готівки.

*Компенсаційний залишок* – мінімальна сума грошових коштів, яку банк може вимагати від компанії зберігати на рахунку. Це фактично накладає обмеження на наявну суму готівки, якою може скористатися компанія, і зменшує її ліквідність. У США обов'язковим є розкриття у Примітках до фінансового звіту суми компенсаційного залишку.

*Депозитні рахунки* використовуються для розміщення на визначений строк тимчасово вільних коштів з метою одержання процентів. Ці кошти є менш ліквідними, ніж розміщені на поточних рахунках.

**Розрахунки чеками.** При відкритті поточного рахунка у банку, власнику рахунка за його бажанням виписується **чекова книжка** для здійснення розрахунків. Розрахунки чеками застосовуються переважно в платежах за отримані товари, виконані роботи, надані послуги. На практиці чеки доцільно застосовувати у внутрішньоміських розрахунках.

*Чек* — це письмове розпорядження власника поточного рахунку банку (чекодавця), в якому відкрито рахунок (банк-емітент), виплатити вказану суму грошей пред'явнику чека (чекодержателю).

Чеки, які застосовуються для безготівкових платежів, називаються *розрахунковими*.

Згідно з Інструкцією про безготівкові розрахунки в господарському обороті України чеки можуть використовуватися в розрахунках між юридичними особами та між фізичними і юридичними особами. Розрахунки чеками між фізичними особами не допускаються.

Оплата чеками забезпечується депонуванням чекодавцем потрібної суми коштів (*ліміту чекової книжки*) на окремому рахунку «Розрахункові чеки».

Розрахункові чеки є іменними. Чеки брошуруються в чекові книжки по 10, 20, 25 штук, які є бланками суворої звітності. Строк дії чекової книжки — один рік.

Щомісячно банк надсилає власнику рахунка **банківський звіт (виписку з банківського рахунка)**, в якому відображені всі операції з надходження і вибуття коштів за звітний період і залишок їх на кінець місяця. Коли компанія одержує виписку з банківського рахунка, вона повинна перевірити правильність банківських записів і порівняти кінцеве сальдо.

Як правило, кінцевий залишок банківського звіту не збігається із залишком по рахунку «Грошові кошти» у Головній книзі.

**Причини розходжень кінцевого залишку банківського звіту із залишком по рахунку «Грошові кошти» у Головній книзі:**

1. *Гроші в дорозі* — гроші, відіслані власником до банку, але ще не оприбутковані банком і не відображені у його звіті. (Як правило, такі ситуації виникають у кінці звітнього періоду).

2. *Непогашені чеки* — чеки, виписані власником рахунка і відображені ним за кредитом рахунка «Грошові кошти», але ще не пред'явлені банку і не погашені ним.

3. *Чеки, не забезпечені коштами* — чеки, передані до банку для отримання коштів, але відображені у банківському звіті як зменшення коштів на рахунку, тому що на той час на рахунках дебіторів не було достатньо коштів для оплати цих чеків.

4. *Витрати на банківське обслуговування* — плата за банківські послуги. Ці витрати, як правило, стають відомими тільки після отримання банківського звіту.

5. *Помилки (як банківські, так і власника рахунка).*

Усі розходження мають бути відрегульовані.

Тобто, після одержання витягу банку його ретельно перевіряють і складають для врегулювання *погоджувальну таблицю*.

Передусім у таблицю записують залишки — за даними витягу й за даними обліку фірми. Потім відображають усі розходження. Приклад погоджувальної таблиці наведено нижче.

Узгоджувальна таблиця \_\_\_\_\_ р.

<b>Залишок за банківським звітом</b>	<b>200</b>
<i>Плюс: Вечірня каса 30.04.04.</i>	10
<i>Мінус: Виписані чеки на оплату постачальникам, не проведені банком</i>	100
<b><u>Скоригований залишок банку</u></b>	<b><u>110</u></b>
<i>Книжний залишок фірми</i>	90
<i>Плюс: Облік векселя банком</i>	30
<i>Плюс: Помилка у відображенні чека № 443 (оплата рахунку постачальника)</i>	5
<i>Мінус: Одержані, але не оплачені чеки від покупців</i>	10
<i>Списано за банківські послуги</i>	5
<b><u>Скоригований книжний залишок</u></b>	<b><u>110</u></b>

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

Відображення результатів погоджувальної таблиці:

1) *Облік банком нашого векселя:*

Номінальна вартість 25 тис. дол.; % — 5500 дол.

Банківський гонорар: 500 дол.

Д-т Грошові кошти	30000
Д-т Фінансові витрати	500
К-т Векселі одержані	25000
К-т Фінансові доходи (%)	5500

2) *Виправлення помилки відображення чека № 443:*

Д-т Грошові кошти	5
К-т Постачальники (рахунки до оплати)	5

3) *Неоплачені покупцями чеки:*

Д-т Клієнти (рахунки до одержання)	10
К-т Грошові кошти	10

4) *Оплата банківських послуг:*

Д-т Фінансові витрати	5
К-т Грошові кошти	5

### **3.3. Облік грошових коштів у касі, створення і використання фонду «дрібних сум»**

Для здійснення невеликих витрат, наприклад канцелярських, поштових, представницьких, фірми створюють фонд дрібних сум. Цю систему операцій називають ще «авансова система» (або система підзвітних сум). Вона передбачає створення фонду, здійснення виплат за рахунок фонду та поповнення фонду.

*Створення фонду дрібних сум.* Адміністрація планує необхідні витрати та їх обсяг і на цій підставі визначає розмір фонду з розрахунку на 2 - 4 тижні.

Гроші видають підзвітній особі, яка зберігає їх у своєму сейфі. Видачу оформляють чеком, гроші видають з каси. При цьому складають проведення:

Д-т рах. «Фонд дрібних сум»	200
К-т рах. «Каса (Грошові кошти)»	200

Фонд створюють на постійній основі, тобто в цьому фонді постійно має бути, наприклад, 200 дол. або інша встановлена сума. Під час видачі грошей

підзвітній особі також видають пронумеровані чеки (квитанції) або ваучери для запису витрат грошей.

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

*Поповнення фонду дрібних сум.* Фонд дрібних сум поповнюють на суму витрачених коштів, виписуючи чек на ім'я підзвітної особи.

Наприклад, сума витрат за ваучерами (квитанціями) становить на певну дату 160 дол., зокрема:

- поштові витрати — 80 дол.;
- витрати на перевезення (транспортні) — 36 дол.;
- канцелярські витрати — 34 дол.;
- інші адміністративні витрати — 10 дол.

Фонд дрібних витрат поповнюють на суму 160 дол. з одночасним відображенням витрат:

Д-т рах. «Поштові витрати»	80
Д-т рах. «Транспортні витрати»	36
Д-т рах. «Канцелярські витрати»	34
Д-т рах. «Інші витрати»	10
К-т рах. «Грошові кошти (Каса)»	160

Контроль здійснюють так, щоб залишок у фонді плюс сума квитанцій на витрати завжди дорівнювали сумі ліміту фонду (у цьому прикладі 200 дол.).

Підзвітна особа на встановлену дату складає звіт про витрати й подає його в бухгалтерію (звіт складається за даними квитанцій, ваучерів).

Готівка і переміщення грошей у касі відображуються касиром у касовій книзі.

Перелічимо найважливіші вимоги до правильного оформлення й обліку касових операцій.

1. Негайне записування кожної здійсненої касової операції у касову книгу, щоденне визначення підсумків у цій книзі; здача касиром під розписку до бухгалтерії касових документів.

2. Виписування бухгалтерією на кожну касову операцію прибуткових і видаткових ордерів, додержання послідовності в нумерації і реєстрації цих коштів у реєстрі до передачі їх для виконання касиру.

3. Погашення касиром спеціальним штампом касових документів, аби запобігти зловживанню цими документами, зокрема повторному їх використанню.

4. Установлення наказом осіб, що мають право підписувати касові документи, наявність у касира зразків підписів цих осіб і недопустимість виконання касових операцій на непідписаних документах.

Особливий підхід у веденні касової книги властивий компаніям Великої Британії, які відображають у Балансі грошові кошти як «*Cash in bank and in hand*». Тому зручною формою ведення аналітичного обліку грошових коштів

є використання касової книги з двома колонками: «Каса» і «Банк». Таким чином, синтетичний рахунок «Грошові кошти» (*Cash*) деталізується двома аналітичними рахунками.

Для стимулювання прискорення розрахунків використовується система знижок, яка діє, як правило, протягом місяця з дати здійснення операції. Розмір знижки визначається у відсотках. Знижка діє за умови розрахунку у визначений термін. Підприємство може одержувати знижки від своїх кредиторів і надавати їх своїм дебіторам.

Для деталізації і повноти відображення такої інформації використовується касова книга з трьома колонками. Вона відрізняється від розглянутої вище форми тим, що після колонки «Фолію» вводяться колонки «Знижки».

### 3.4. Облік надлишків і нестач грошових коштів

У касі може бути виявлено нестачу або надлишки грошей. Вони відносяться на рахунок «**Нестачі або надлишки по касі**», який є активно-пасивним. *Цей рахунок дебетується на величину нестачі й кредитується на величину надлишку.*

Приклад. Касовий апарат показує, що виручка магазину за день становить 4000 дол. У касира в наявності було 3990 дол. Нестача становить 10 дол. Оприбуткування готівки з урахуванням нестачі грошей та відображення доходу від реалізації здійснюють таким бухгалтерським записом:

Д-т рах. «Грошові кошти»	3990
Д-т рах. «Нестачі або надлишки по касі»	10
К-т рах. «Доходи від реалізації»	4000

У разі великої нестачі готівки адміністрація здійснює певне розслідування, з'ясовуючи причини та обставини її виникнення.

Наприкінці звітного періоду *дебетове сальдо* рахунку «Нестачі або надлишки по касі» відображають у Звіті про прибутки та збитки як *операційні (торговельні) витрати*. *Кредитове сальдо* вказаного рахунку відображається у Звіті про прибутки та збитки як *інші доходи*.

#### КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:

1. Який склад грошових коштів на підприємстві?
2. Який порядок документального оформлення руху грошових коштів у касі?
3. Який порядок ведення касової книги з двома колонками?
4. Який порядок ведення касової книги з трьома колонками?
5. Як ведеться синтетичний облік грошових коштів у касі?
6. Який порядок відображення грошових коштів у фінансовій звітності?
7. Яке призначення поточного та депозитного рахунків?

8. Який порядок відкриття банківських рахунків?  
9. Який порядок документального оформлення та відображення в обліку руху грошових коштів на рахунках у банку?

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

1. У звіті про рух грошових коштів грошові потоки за видами діяльності надані у наступному порядку:
- а) операційна, інвестиційна і фінансова діяльність;
  - б) операційна, фінансова та інвестиційна діяльність;
  - в) фінансова, операційна й інвестиційна діяльність;
  - г) фінансова, інвестиційна, операційна діяльність.
2. Яка операція не впливає на рух грошових коштів?
- а) списання боргів, не реальних для стягнення;
  - б) погашення дебіторської заборгованості;
  - в) продаж власних акцій, викуплених у акціонерів;
  - г) здійснення права дострокового погашення облігацій.
3. Що є основною метою складання Звіту про рух грошових коштів?
- а) надання інформації про інвестиційну і фінансову діяльність протягом звітного періоду;
  - б) підтвердження того, що доходи перевищують витрати за наявності чистого прибутку;
  - в) надання інформації про грошові надходження і грошові виплати за звітний період;
  - г) сприяння розвитку відносин з банками.
4. Результат колонки знижок, наданих у касовій книзі, переноситься в:
- а) дебет рахунка знижок наданих;
  - б) дебет рахунка знижок отриманих;
  - в) кредит рахунка знижок наданих;
  - г) кредит рахунку знижок отриманих.
5. До складу грошових коштів у США відносять:
- а) готівку, яка знаходиться в касі фірми;
  - б) грошові кошти в банках;
  - в) грошові чеки;
  - г) всі вищеперераховані елементи.
6. Негрошовими операціями є:
- а) бартерні операції;
  - б) придбання основних засобів на умовах фінансової оренди;
  - в) відповіді 1 і 2;
  - г) жодна з відповідей.

## НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:

1. При підготовці контрольної звірки банківського рахунка компанія має такі дані:

- залишок за банківським звітом – 260, 00 тис. грн.;
- грошові кошти в дорозі – 13, 00 тис. грн.;
- виписані чеки на оплату постачальникам, не проведені банком – 130, 00 тис. грн.;
- книжний залишок фірми – 117, 00 тис. грн.;
- облік векселя банком – 39 тис. грн.;
- помилка у відображенні чека № 443 (оплата рахунку постачальника була здійснена на більшу суму ніж було відображено у Головній книзі) – 6,0 тис. грн.;
- чеки, не забезпечені коштами – 14, 00 тис. грн.;
- списано за банківські послуги – 10, 00 тис. грн.

Визначити скоригований книжний залишок фірми, скласти узгоджувальну таблицю та відобразити результати таблиці бухгалтерськими проведеннями.

## ТЕМА 4. ОБЛІК ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

4.1. Поняття, склад товарно-матеріальних запасів, завдання їх обліку.

4.2. Системи обліку товарно-матеріальних запасів та їх порівняльна характеристика.

4.3. Методи оцінки запасів.

4.4. Оцінка та відображення запасів у балансі.

### 4.1. Поняття, склад товарно-матеріальних запасів

Запаси товарно-матеріальних цінностей має кожна компанія, незалежно від сфери її діяльності. Для торговельної компанії основним джерелом доходу є продаж товарів. Тому запаси оптової та роздрібною торгівлі складаються із товарів, що закуповуються у готовому вигляді і продаються без додаткової обробки чи переробки.

Виділяють три типи запасів: сировина і матеріали, незавершене виробництво і кінцевий товар — готова продукція. Отже, рахунок «Запаси» у зарубіжних компаніях поділяється на декілька рахунків другого порядку, кожен з яких призначений для обліку і контролю за рухом певного виду товарно-матеріальних цінностей.

Основні методичні принципи оцінки, обліку та відображення у фінансовій звітності запасів викладені у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2, відповідно до якого **запаси** — це активи, які:

а) *утримуються для продажу* за умов звичайної господарської діяльності;

б) *перебувають у процесі виробництва* для такого продажу або

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

Основним критерієм віднесення активів до запасів є мета, з якою вони утримуються.

До основних завдань обліку руху запасів можна віднести наступні:

1) визначення собівартості придбаних запасів;

2) визначення вартості, за якою запаси мають бути списані на витрати в результаті їх використання, споживання чи продажу;

3) 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.

Запаси повинні вимірюватися та відображатися в обліку за найменшим із двох показників: *собівартістю*, або *чистою вартістю реалізації*.

**До собівартості запасів** включаються всі витрати на придбання (купівельна вартість, транспортування, мито), переробку та інші. Торговельні знижки, компенсації і субсидії вираховуються при визначенні вартості придбання.

Із **собівартості запасів виключаються** і визнаються як витрати періоду, в якому вони відбулися:

— наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці або інших виробничих витрат;

— витрати на зберігання, крім витрат, що зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва;

— адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведенням у теперішній стан;

— витрати на продаж.

Коли запаси виявилися пошкодженими, частково чи повністю застарілими або ціна їх реалізації знизилася — застосовується практика часткового списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації, (оскільки балансова вартість активу не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання).

**Чиста вартість реалізації** — це розрахункова ціна продажу, зменшена на розрахункові витрати, пов'язані із завершенням виробництва чи здійсненням продажу.

#### **4.2. Системи обліку товарно-матеріальних запасів та порівняльна їх характеристика**

У зарубіжній практиці для обліку товарно-матеріальних запасів застосовуються дві системи:



- постійного обліку (США);
- періодичного обліку (Західноєвропейські країни).

**Система постійного обліку запасів** забезпечує даними про стан кожного виду запасів на кожний день облікового періоду.

Вона передбачає ведення рахунка «Товарно-матеріальні запаси (Складські запаси)» (див.табл. 4.2.1), а також спеціальних реєстрів для кожного виду товарів, що знаходяться у запасах (див.табл. 4.2.2).

Таблиця 4.2.1

Рахунок «товарно-матеріальні запаси»

Дата		Зміст	Дебет	Кредит	Сальдо
місяць	число				
Грудень	1	Залишок на 1.12			10
	2	придбано	90		
	3	реалізовано		10	
	4	повернуто		5	
	5	реалізовано		7	
	6	реалізовано		7	
	7	реалізовано		8	
	8				
	9				
.....	.....				
-----	-----	Всього за місяць	90	сума	-----

На спеціальних реєстрах відображається:

- кількість і вартість кожного придбання;
- кількість і вартість кожної реалізації;
- кількість і вартість запасів у наявності на будь-який момент часу.

Таблиця 4.2.2

Реєстр постійного обліку запасів

Товар: відеокасети BASF T 180

Мінімальний запас 10

Місцезнаходження: склад № 5

Максимальний запас 60

Дата		Надходження			Реалізація			Залишок		
місяць	число	кількість	ціна	сума	кількість	ціна	сума	кількість	ціна	сума
Всього	-----							-----	-----	-----

Система постійного обліку запасів дає можливість визначити собівартість реалізованої продукції та кінцеве сальдо без проведення

фізичної інвентаризації цінностей. Згідно з цією системою, *кінцеве сальдо визначається* за формулою:

$$\text{Оскільки:} \quad C_{\text{рт}} = Z_1 + H - Z_2 \quad \text{то} \quad (4.2.1.)$$

$$Z_2 = Z_1 + H - C_{\text{рт}} \quad (4.2.2)$$

, де  $Z_1$  — залишки товарів на початок звітної періоду,  
 $H$  — надходження товарів упродовж звітної періоду,  
 $C_{\text{рт}}$  — собівартість реалізованих товарів,  
 $Z_2$  — залишки товарів на кінець звітної періоду.

Рахунки «Повернення та уцінка придбаних товарів», а також «Придбання товарів» (або «Витрати на придбання запасів») за цією системою не використовуються, оскільки весь рух цінностей відбивається на рахунку «Товарно-матеріальні запаси». Собівартість реалізованих товарів визначається в момент продажу, а не по закінченню місяця.

**Система періодичного обліку запасів** знайшла визнання завдяки своїй невеликій трудомісткості та зручності. За цією системою записи руху запасів протягом звітної періоду не ведуться. Для обліку надходження запасів застосовуються рахунки «Придбання товарів» або «Витрати на придбання запасів».

Вартість запасів на кінець періоду визначається за допомогою інвентаризації, а собівартість реалізованих товарів розраховується за відомою вже формулою 4.2.1.

При застосуванні методики періодичного обліку запасів у системі бухгалтерського обліку не використовується спеціальний рахунок «Собівартість реалізованих товарів». Цей показник визначається лише в кінці місяця при складанні Звіту про прибутки та збитки (на цей час, завдяки проведеній інвентаризації, вже будуть відомі залишки запасів на кінець періоду).

Проведемо порівняння організації обліку товарно-матеріальних запасів за постійною та періодичною системами, а також відображення їх у фінансовій звітності:

За системою постійного обліку		За системою періодичного обліку	
1. Залишок запасів <i>на початок</i> звітної періоду по рахунку «ТМЗ» —		<b>600</b>	
2. Надходження товарно-матеріальних запасів за звітний період		<b>2000</b>	
<i>Товарно-матеріальні запаси</i>	2000	<i>Витрати на придбання запасів</i>	2000
<i>Розрахунки до сплати</i>	2000	<i>Розрахунки до сплати</i>	2000
3. Реалізація товарно-матеріальних запасів за звітний період		<b>3300</b>	
<i>Розрахунки до отримання</i>	3300	<i>Розрахунки до отримання</i>	3300
<i>Виручка від реалізації</i>	3300	<i>Виручка від реалізації</i>	3300
одночасно здійснюється запис			
<i>Собівартість реалізованих товарів</i> 2200		----	
<i>Товарно-матеріальні запаси</i> 2200			
4. Залишок запасів <i>на кінець</i> звітної періоду			
Відображається на рахунку		Визначається шляхом проведення	

«Товарно-матеріальні запаси» 400	інвентаризації і відображається: <b>Товарно-матеріальні запаси</b> <b>400</b> <b>Прибутки та збитки</b> <b>400</b> Цим записом сума матеріальних витрат зв.періоду зменшується на величину невикористаних запасів	
5. Заключні проводки		
а) перенесення початкового залишку запасів <b>на рахунок «Прибутки та збитки»</b>		
-----	<b>Прибутки та збитки</b>	<b>600</b>
	<b>Товарно-матеріальні запаси</b>	<b>600</b>
б) закриття рахунків:		
1) «Витрати на придбання запасів»		
-----	<b>Прибутки та збитки</b>	<b>2000</b>
	<b>Витрати на придбання запасів</b>	<b>2000</b>
2) «Собівартість реалізованих товарів»		
<b>Прибутки та збитки</b>	<b>2200</b>	-----
<b>Собівартість реалізованих товарів</b>	<b>2200</b>	
3) «Виручка від реалізації»		
<b>Виручка від реалізації</b>	<b>3300</b>	<b>Виручка від реалізації</b> <b>3300</b>
<b>Прибутки та збитки</b>	<b>3300</b>	<b>Прибутки та збитки</b> <b>3300</b>
6. Відображення ТМЗ у фінансовій звітності		
а) у <b>Балансі</b> :		
Товарно-матеріальні запаси	<b>400</b>	
б) у <b>Звіті про прибутки та збитки</b> :		
<b>Виручка від реалізації</b>	<b>3300</b>	<b>Виручка від реалізації</b>
<b>Собівартість реалізованої продукції</b>	<b>2200</b>	<b>3300</b>
<b>Прибуток від реалізації</b>	<b>1100</b>	<b>мінус: собівартість реалізованих товарів:</b>
		ТМЗ на початок періоду <b>600</b>
		Придбання <b>2000</b>
		Товари для реалізації <b>2600</b>
		<b>мінус: ТМЗ на кінець періоду</b> <b>400</b>
		<b>Собівартість реалізованих товарів</b> <b>2200</b>
		<b>Прибуток від реалізації</b> <b>1100</b>

### 4.3. Методи оцінки запасів

За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (стандарт № 2) у країнах ринкової економіки застосовують кілька методів оцінки запасів. Найважливішими з них є:

1. Перше надходження — перший видаток (ФІФО).
2. Середньозважена собівартість.
3. Останнє надходження — перший видаток (ЛІФО).
4. Ідентифікована собівартість конкретної партії.

**Метод ФІФО** припускає, що матеріали, придбані першими, відпускатимуться на виробництво чи реалізацію також першими, тобто списуватимуться за цінами перших надходжень. При цьому залишки

матеріалів (запасів) на кінець звітної періоду оцінюють за цінами останніх надходжень.

За **методом середньозваженої собівартості** середня вартість одиниці запасу визначається діленням загальної вартості товарів для продажу на кількість одиниць товарів для продажу.

**Метод ЛФО** припускає, що матеріали (запаси), придбані останніми, відпускатимуться на виробництво чи реалізацію першими, тобто оцінюватимуться за цінами останніх надходжень. Залишки матеріалів (запасів) на кінець звітної періоду оцінюватимуться в цьому разі за цінами перших надходжень.

**Метод ідентифікації.** Відпущені матеріали, а також їх залишок на кінець періоду оцінюють за цінами конкретних партій. Застосування цього методу можливе за умов незначної номенклатури матеріалів або товарів, що використовуються на підприємстві.

За системи періодичного обліку запасів собівартість фактично витрачених чи реалізованих матеріалів (товарів) визначають загалом за звітний період на підставі інвентаризації та оцінки залишку на кінець періоду, а також інформації про надходження матеріалів (товарів) за період та їх залишку на початку періоду. За системи постійного обліку запасів вартість визначають за кожною партією відпущених зі складу матеріалів (товарів).

#### 4.4 Оцінка та відображення запасів у балансі

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

Отже, у балансі складські запаси відображають за меншою (нижчою) з цих двох оцінок.

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

Під ринковою ціною розуміють ціну заміщення, тобто ціну, за якою підприємство змогло б купити ті самі матеріали (товари) у тих самих постачальників. При цьому в разі переоцінки запасів беруть чисту вартість реалізації, тобто ринкову ціну за мінусом очікуваних витрат на реалізацію.

Зниження ринкових цін може бути з двох причин:

- 1) пряме зниження цін на аналогічні товари на ринку;
- 2) зниження ціни реалізації через фізичне псування, пошкодження, застарілість товарів.

В останньому випадку ринкова ціна — це ціна можливої реалізації пошкоджених або застарілих товарів. Вона може бути нижчою за собівартість.

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

**1. Метод оцінки за видами (номенклатурними номерами) запасів (позиційний метод).** За цього методу по кожній позиції (найменуванню) товарів визначають собівартість і ринкову вартість і приймають меншу з них.

**2. Метод оцінки за основними товарними групами (категоріями) запасів.** Оцінку проводять за групами (категоріями) товарів, порівнюють за категоріями собівартість і ринковою вартістю і беруть до обліку меншу з них.

**3. Метод оцінки за сукупністю товарних запасів на складі.** Усі товарні запаси оцінюють за собівартістю та за ринковими цінами й до обліку беруть меншу з них.

### **КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:**

1. Що включається до складу товарно-матеріальних запасів?
2. Яким Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку регламентується порядок обліку і відображення у фінансовій звітності запасів?
3. Яких принципів бухгалтерського обліку слід дотримуватися при визначенні вартості товарних запасів?
4. Який порядок оцінки матеріально-виробничих запасів при їх надходженні?
5. За якими системами здійснюється облік матеріально-виробничих запасів?
6. Охарактеризуйте систему постійного обліку запасів.
7. Охарактеризуйте систему періодичного обліку запасів.
8. За якими методами визначається вартість товарно-матеріальних запасів, відпущених у виробництво та реалізованих?
9. Як впливають методи оцінки матеріально-виробничих запасів на фінансові результати?
10. На основі яких документів відображається в обліку рух матеріально-виробничих запасів?
11. Як розкривається інформація про запаси у фінансовій звітності зарубіжних країн?
12. У чому відмінності національної методології обліку запасів від методології, рекомендованої МСБО та запровадженої у зарубіжних країнах?

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

1. Товарні запаси відображаються:
  - а) у розділі «Непоточні активи» бухгалтерського балансу;
  - б) як інші витрати у звіті про прибутки і збитки;
  - в) у розділі «Поточні активи» бухгалтерського балансу;
  - г) у бухгалтерському балансі за цінами реалізації.

**2.** На виробничих підприємствах запаси, повністю готові до продажу, називаються:

- а) запасами сировини;
- б) запасами незавершеного виробництва;
- в) запасами готової продукції;
- г) запасами матеріалів на складі.

**3.** Визначальною умовою для включення товару до складу запасів при інвентаризації є:

- а) його фізична наявність;
- б) право власності на даний товар;
- в) професійна думка менеджерів;
- г) факт оплати вартості придбання.

**4.** Якщо право власності на товари переходить у пункті призначення, це означає, що:

- а) право власності на товари зберігається за продавцем до моменту їх доставки;
- б) покупець володіє правом власності на товари до моменту їх доставки;
- в) транспортна фірма володіє правом власності на товари за час їх знаходження у дорозі;
- г) право власності на товари не належить жодній зі сторін до моменту доставки товарів.

**5.** Собівартість товарів на початок періоду плюс собівартість придбаних товарів дорівнює:

- а) собівартості проданих товарів;
- б) собівартості товарів для продажу;
- в) сумі виручки від реалізації товарів;
- г) собівартості усіх придбаних товарів.

**6.** Рахунок «Нестачі або надлишки по касі», який є активно-пасивним:

- а) дебетується на величину нестачі й кредитується на величину надлишку;
- б) дебетується на величину надлишку й кредитується на величину нестачі;
- в) дебетове сальдо рахунку відображають у Звіті про прибутки та збитки як «інші доходи», а кредитове сальдо як операційні витрати;
- г) дебетове сальдо рахунку відображають у Звіті про прибутки та збитки як операційні витрати, а кредитове сальдо як «інші доходи».

**7.** Для оцінки запасів метод суцільної ідентифікації застосовується, якщо:

- а) неможливо встановити фактичний рух одиниць запасів;

- б) компанія реалізує великі обсяги однорідних товарів, що мають відносно низьку собівартість;
- в) компанія реалізує великі обсяги різнорідних товарів, що мають відносно низьку собівартість;
- г) компанія продає обмежену кількість одиниць дорогих товарів.

**8.** У звітності двох компаній, що використовують різні методи оцінки запасів, відображена однакова собівартість товарів для продажу. Якщо впродовж звітного періоду ціна на товари зросла і компанія застосовує:

- а) метод ЛІФО — то собівартість запасів на кінець періоду буде найбільшою;
- б) метод ФІФО — собівартість реалізованих товарів буде найбільшою;
- в) метод ФІФО — то собівартість запасів на кінець періоду буде найбільшою;
- г) метод ЛІФО — то собівартість реалізованих товарів буде найменшою.

**9.** Собівартість проданих товарів при періодичній системі обліку запасів розраховується таким чином:

- а) собівартість запасів на початок періоду — собівартість придбаних товарів + собівартість запасів на кінець періоду;
- б) виручка від реалізації — собівартість придбаних товарів + собівартість запасів на початок періоду — собівартість запасів на кінець періоду;
- в) виручка від реалізації + валовий прибуток — собівартість запасів на кінець періоду + собівартість запасів на початок періоду;
- г) собівартість запасів на початок періоду + собівартість придбаних товарів — собівартість запасів на кінець періоду.

**10.** Вартість запасів на кінець періоду за системи періодичного їх обліку розраховується таким чином:

- а) залишки запасів на початок періоду + надходження запасів упродовж звітного періоду — собівартість реалізованих товарів;
- б) виручка від реалізації + надходження запасів упродовж звітного періоду — собівартість реалізованих товарів;
- в) залишки запасів на початок періоду + надходження запасів упродовж звітного періоду — собівартість запасів на кінець періоду;
- г) визначається за допомогою інвентаризації.

### **НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:**

- 1.** Вихідні дані про рух товару «Люкс» за місяць наведено в таблиці:

## Рух товару фірми за місяць

Дата		Кількість одиниць, шт.	Ціна за одиницю, дол.
01.11	Залишок на початок місяця	10	10
15.11	Придбано	12	11
20.11	Продано	8	20
24.11	Придбано	15	12
28.11	Продано	10	20

Визначте собівартість витрачених матеріалів і залишок на 30 листопада, використовуючи методи ФІФО, ЛІФО за системами постійного та періодичного обліку запасів.

2. Вихідні дані про рух товару за місяць наведено в таблиці:

Дата	Зміст	Кількість одиниць	Ціна за одиницю, дол.	Сума
01	Залишок на початок місяця	200	5	1000
02	Придбано	80	6	480
15	Придбано	20	7	140
20	Продано	120	9	1080
31	Залишок	180	?	?

Визначте собівартість витрачених матеріалів і залишок на кінець місяця, використовуючи методи ФІФО, ЛІФО за системою періодичного обліку запасів.

## ТЕМА 5. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ

5.1. Класифікація, оцінка дебіторської заборгованості та облік «Рахунків до отримання».

5.2. Облік наданих знижок і повернення проданих товарів. Облік ПДВ.

5.3. Методика розрахунку та облік резерву сумнівних боргів.

5.4. Облік отриманих векселів.

5.5. Облік дисконтованих векселів.

### 5.1. Класифікація, оцінка дебіторської заборгованості та облік «Рахунків до отримання»

Здійснюючи продаж продукції, підприємство, як правило, надає кредит своїм покупцям. Якби продукція завжди продавалася за готівку, надходження



грошових коштів було б постійним, але обмеженим. При продажу в кредит активізується реалізація товарів, робіт, послуг, але грошові надходження за рахунками відкладаються на час погашення дебіторської заборгованості.

**Дебіторська заборгованість** містить у собі всі вимоги підприємства до інших юридичних чи фізичних осіб щодо грошей, товарів чи послуг. Це заборгованість перед підприємством за відвантажені, але не оплачені товари, надані послуги та з інших операцій.

Вона буває двох видів: *торговельна (операційна)* і *особлива (неопераційна)*. Залежно від терміну погашення дебіторська заборгованість може бути:

—*короткостроковою* — поточною, яка має бути погашена впродовж одного року або операційного циклу, якщо він довший за рік;

—*довгостроковою* — непоточною (noncurrent receivables).

**Торговельна (операційна) дебіторська заборгованість** виникає в процесі звичайної операційної діяльності компанії за умови продажу товарів чи надання послуг в кредит. Такий кредит називають *комерційним кредитом*.

Заборгованість по торговельних операціях відображається на рахунках «Рахунки до отримання», які підтверджуються рахунками-фактурами, та «Векселі отримані», які підтверджуються офіційними борговими зобов'язаннями.

Підприємство здебільшого сподівається одержати заборгованість за рахунками до отримання за 30—60 днів.

Вексельна заборгованість може поширюватися на період 60—90 днів і більше. При цьому дебітор сплачує підприємству ще й відсотки за користування кредитом.

**Особлива (неопераційна) дебіторська заборгованість** виникає від операцій, не пов'язаних з операційною діяльністю підприємства. До неї відносяться позики та аванси, видані працівникам або філіям компанії, депозити для покриття потенційних збитків, депозити, як гарантія платежу, дивіденди і відсотки до отримання тощо.

Вона відображається в обліку як інша дебіторська заборгованість і не включається до торговельної дебіторської заборгованості.

Облік «Рахунків до одержання (розрахунків з клієнтами, покупцями)» пов'язаний з реалізацією продукції, товарів, послуг. За міжнародними стандартами моментом реалізації і визнання доходів від реалізації є час відвантаження товарів (продукції) й виставлення платіжних документів на адресу покупця. Саме з цієї миті й виникає дебіторська заборгованість, що відображається на відповідних рахунках.

Приклад. Компанія «Н» відвантажила компанії «К» за договірною ціною продукції на 5000 дол. Рахунок-фактуру датовано 1.07.04. В обліку компанії «Н» буде здійснено такий бухгалтерський запис:

1.07.04

Д-т рах. «Рахунки до одержання»	5000
К-т рах. «Доходи від реалізації»	5000

20 липня 2004 р. компанія «К» повністю оплатила рахунок-фактуру. Гроші надійшли на розрахунковий рахунок компанії «Н» до банку.

20.07.04

Д-т рах. «Грошові кошти» 5000

К-т рах. «Рахунки до одержання» 5000

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

## 5.2. Облік наданих знижок і повернення товарів. Облік ПДВ

На розрахунки з дебіторами та методику відображення обліку впливають знижки з ціни, які надають клієнтові повернення товарів та податок на додану вартість. При цьому в різних країнах існують певні особливості їх відображення.

Знижки поділяються на дві групи.

### 1. Комерційні знижки:

— знижки з договірної ціни за певну невідповідність товарів (продукції) встановленим параметрам чи якості (дефекти);

— знижки, що надаються з урахуванням розміру купівлі (у % до ціни);

— знижки, що надаються клієнтові за сукупністю торговельних операцій (обсягу купівлі) за звітний період.

2. **Розрахункові знижки.** Надаються клієнтові за прискорення оплати заборгованості, за дострокову оплату. Наприклад: за умовою договору термін оплати — 30 днів, умови надання знижки **2/10, n/30** означають надання 2 %-ної знижки при оплаті впродовж 10 днів, інакше необхідно буде сплатити чисту суму реалізації впродовж 30 днів (n/30, де n — «net» — «чиста сума реалізації», тобто сума реалізації за мінусом будь-яких повернень товарів).

У США для обліку повернення товарів і деяких комерційних знижок використовують рахунок «Повернення товарів і знижки». Для обліку реалізаційних (розрахункових) знижок передбачено рахунок «Реалізаційні знижки».

Приклад. Компанія «Н» 1.07 реалізувала в кредит компанії «К» товарів на суму 5200 дол. Реалізація здійснюється на умовах **2/10, n/30**. Цю умову зазначають безпосередньо в рахунку-фактурі. 5.07 покупець повернув частину товарів на суму 200 дол. 11.07 компанія «К» оплатила рахунок на залишок заборгованості.

Операцію відображають в обліку таким чином:

1.07.04. На основі рахунку-фактури відображають реалізацію товарів у кредит за договірними цінами:

Д-т рах. «Рахунки до одержання» 5200

К-т рах. «Доходи від реалізації» 5200

5.07.04. Відображають в обліку повернення товарів покупцем:

Д-т рах. «Повернення товарів і знижки» 200

К-т рах. «Рахунки до одержання» 200

11.07.04. Відображення в обліку одержання грошей за реалізовані товари. Компанія «К» виконала умови розрахунків, перерахувавши гроші за 10 днів. Тому вона одержує знижки 2 %. Сума знижки буде такою:

$$(5200 - 200) \times 2 \% = 100 \text{ дол.}$$

Д-т рах. «Грошові кошти» 4900

Д-т рах. «Реалізаційні знижки» 100

К-т рах. «Рахунки до одержання» 5000

У разі надання клієнтам комерційної знижки, яка вказується безпосередньо під час виписки рахунка-фактури, на рахунку «Доходи від реалізації» відображають договірну ціну реалізації за мінусом комерційної знижки.

Наприкінці звітного періоду рахунок «Комерційні знижки надані» закривають за рахунок зменшення доходу від реалізації.

Д-т рах. «Доходи від реалізації» 12 000

К-т рах. «Комерційні знижки надані» 12 000

Розрахункові знижки показують в обліку як фінансові витрати («Розрахункові знижки надані»).

Податок на додану вартість (ПДВ) — непрямий податок, який устанавлюється державою у відсотках до ціни реалізації продукції, товарів чи послуг. У Франції застосовують два рівні ставок податку на додану вартість:

1) нормальна ставка — 18,6 %;

2) знижена ставка — 5,5 %.

Слід розрізняти ПДВ, що стягується для сплати державі; ПДВ, що відшкодовується державою, та суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету. ПДВ, що стягується для сплати державі, нараховують на продукцію, товари та послуги, що реалізуються підприємством. ПДВ, що відшкодовується державою, нараховують на матеріальні цінності (матеріально-виробничі запаси, основні засоби тощо), придбані підприємством у сторонніх організацій. Різниця між ними повинна перераховуватися в бюджет.

Розрахунки щодо податку на додану вартість здійснюють на рахунку «Розрахунки з бюджетом», субрахунок «Розрахунок з бюджетом щодо ПДВ».

Зазначимо, що податок на додану вартість, який сплачується клієнтами, не є доходом від реалізації й не повинен відображатися на рахунку «Доходи від реалізації». Якщо підприємство реалізувало продукції, наприклад, на 1000 дол. за ставки ПДВ 18,6 %, то цю операцію буде відображено в обліку такою бухгалтерською проводкою, дол.:

Д-т рах. «Рахунки до одержання» 1186

К-т рах. «Розрахунки з бюджетом (ПДВ)» 186

К-т рах. «Дохід від реалізації» 1000

Якщо підприємство за договірною ціною придбало матеріалів на суму 500 дол. плюс ПДВ 18,6 %, то в обліку буде зроблено такий запис:

Д-т рах. «Витрати на купівлю (або Складські запаси)» 500

Д-т рах. «Розрахунки з бюджетом (ПДВ)» 93

К-т рах. «Рахунки до оплати (Постачальники)» 593

### 5.3. Методика розрахунку та облік резерву сумнівних боргів

При складанні фінансової звітності постає проблема реальної оцінки дебіторської заборгованості. Для визначення чистої вартості реалізації (*net realisable value*) необхідно оцінити чисту суму надходжень, яку очікується отримати в результаті погашення дебіторської заборгованості. Для цього валова сума реалізації має бути скоригована не тільки на суму наданих покупцям знижок, повернень товарів та їх уцінки, а й на можливу сумнівну (безнадійну) заборгованість.

Здійснюючи продаж у кредит, підприємство бере на себе ризик того, що деякі покупці ніколи не сплатять своєї заборгованості. Це звичайний підприємницький ризик, тому сумнівні (безнадійні) борги розцінюються як необхідні витрати підприємства, пов'язані з реалізацією в кредит.

Згідно з принципом нарахування, компанії вимірюють дохід від реалізації сумою очікуваних грошових надходжень. Таким чином, борги, які не будуть сплачені дебіторами внаслідок їх неплатоспроможності (безнадійні борги), вже враховані в сумі доходу і необґрунтовано збільшили його. Тому необхідно його відкоригувати, списавши безнадійну заборгованість на зменшення доходу або на збільшення витрат. Пряме списання непогашеної дебіторської заборгованості на зменшення прибутку звітного періоду не має теоретичного обґрунтування. Згідно з принципом відповідності, витрати на безнадійну заборгованість мають бути узгоджені з доходами від реалізації, які викликали ці витрати. Вони повинні відображатися у тому обліковому періоді, коли мала місце реалізація, що спричинила ці витрати, а не в тому, в якому клієнт не зміг заплатити. Цю вимогу важко виконати, бо наперед невідомо, що борг не буде сплачено. Але збитки від сумнівної заборгованості повинні прогнозуватися на звітний період, а такі оціночні дані — визнаватися витратами поточного фінансового року.

При нарахуванні *резерву сумнівних боргів* здійснюється такий бухгалтерський запис:

Дебет рахунку «Витрати на сумнівну заборгованість»

Кредит рахунку «Резерв сумнівних боргів»

Витрати на сумнівну заборгованість відображаються у Звіті про прибутки та збитки як операційні витрати. Рахунок «Резерв сумнівних

боргів» відіграє роль контрактивного рахунка, який уточнює дебіторську заборгованість, внаслідок чого вона відображається у Балансі «очищеною».

Для оцінки сумнівної заборгованості у звітному періоді використовуються два загальноприйняті методи:

- 1) метод процента від чистої реалізації в кредит;
- 2) залежно від терміну давності дебіторської заборгованості.

**Метод процента від чистої реалізації в кредит.** При використанні методу процента від чистої реалізації ставиться питання: «Яку частину чистої реалізації поточного року не буде отримано?»

Сума витрат на сумнівну заборгованість за поточний рік визначається за цим методом, виходячи із обсягів чистої реалізації в кредит та питомої ваги збитків від сумнівної заборгованості, взятих не менше ніж за три минулих роки.

Приклад. За даними на кінець поточного року фірми X значиться (\$):

- продажі — 161 000;
- повернення та уцінка реалізованих товарів — 10 000;
- знижки, надані покупцям — 1250;
- залишок резерву сумнівних боргів — 910.

Для визначення суми витрат, що виникли в результаті сумнівної дебіторської заборгованості за методом процента від чистої реалізації в кредит, аналізуються дані останніх трьох років щодо чистих продажів та збитків від сумнівної заборгованості:

<u>Рік</u>	<u>Чисті продажі</u>	<u>Збитки від сумнівних боргів</u>	<u>Процент</u>
1	130 000	2250	1,73
2	148 750	3475	2,34
3	146 250	2475	1,69
Разом	425 000	8200	1,93

Досвід минулих років свідчить, що 1,93 % реалізації в кредит не сплачується, це дає підстави очікувати, що витрати від сумнівної заборгованості можуть становити 1,93 % від чистих продажів. Отже, витрати від сумнівних боргів поточного року визначаються наступним чином:

$$0,0193 \cdot (161\ 000 - 10\ 000 - 1250) = 0,0193 \cdot 149\ 750 = 2890$$

Визначена сума витрат від сумнівних боргів і резерву записується на рахунках:

Дебет рахунку «Витрати на сумнівну заборгованість» 2890

Кредит рахунку «Резерв сумнівних боргів» 2890

Наведений бухгалтерський запис призведе до коригування як дебіторської заборгованості, так і фінансових результатів звітного періоду на суму 2890. Після цього залишок резерву сумнівних боргів становитиме  $910 + 2890 = 3800$ .

**Метод оцінки рахунків залежно від терміну давності дебіторської заборгованості** вважається більш науково обґрунтованим, оскільки чим старішою є дебіторська заборгованість, тим більша вірогідність перетворення

її в безнадійну. Для визначення розміру сумнівної заборгованості рахунки до отримання ранжуються за термінами давності.

Таблиця 5.3.1

Ранжування дебіторської заборгованості за термінами давності

Терміни давності дебіторської заборгованості	Сума	Процент сумнівних боргів	Сума сумнівної заборгованості
Термін оплати не настав	80 000	1	800
Прострочена (днів):	3000	3	90
1—30			
31—60	9000	4	360
61—90	3000	5	150
>90	1700	20	340
Всього	<b>96 700</b>	х	<b>1740</b>

Відповідно до наведених розрахунків очікується, що із загальної суми дебіторської заборгованості, яка дорівнює 96 700, не буде оплачено 1740. Якщо кредитове сальдо резерву сумнівних боргів складало 910, то очікувана сума витрат на сумнівну заборгованість становитиме 830:

Очікувана сума сумнівної заборгованості 1740 мінус кредитове сальдо рахунка «Резерв сумнівних боргів» 910.

На визначену таким чином суму дається бухгалтерський запис:

Дебет рахунку «Витрати на сумнівну заборгованість» 830

Кредит рахунку «Резерв сумнівних боргів» 830

Коли безнадійність погашення дебіторської заборгованості вже не викликає сумніву, така заборгованість списується записом:

Дебет рахунку «Резерв сумнівних боргів»

Кредит рахунку «Рахунки до отримання»

Якщо у подальшому ця заборгованість все ж таки буде погашено, вона спочатку відновлюється у бухгалтерському обліку, на що дається зворотна проводка:

Дебет рахунку «Рахунки до отримання»

Кредит рахунку «Резерв сумнівних боргів», а потім відображається погашення цієї заборгованості:

Дебет рахунку «Грошові кошти»

Кредит рахунку «Рахунки до отримання».

#### 5.4. Облік отриманих векселів

Векселі застосовуються при розрахунках як за торговельною, так і за особливою (неопераційною) дебіторською заборгованістю.

**Простий вексель** (promissory note) — це безумовне зобов'язання сплатити визначену суму грошей на вимогу власника векселя або у визначений строк.

В обліку простих векселів отриманих виділяються такі операції:

1) *отримання векселя* (receipt of note). Як правило, вексель отримують в рахунок покриття дебіторської заборгованості. Векселеодержувач відображає в обліку цю операцію на дату отримання векселя таким чином:

Дебет рахунку «Векселі одержані» 2000

Кредит рахунку «Рахунки до отримання» 2000

2) *погашення векселя* (collection on a note). Наприклад, компанія отримала вексель на суму \$2000 під 12 % річних на 90 днів:

Сума процентів:  $\$2000 \cdot 0,12 \cdot 90/360 = \$60$ :

Дебет рахунку «Грошові кошти» 2060

Кредит рахунку «Векселі одержані» 2000

Кредит рахунку «Дохід від процентів» 60

3) *відмова від векселя* (dishonored note). На рахунку «Векселі одержані» відображається лише заборгованість за векселями, термін оплати яких не настав. У випадку, якщо вексель залишився непогашеним у визначений строк, вважається, що відбулася відмова від векселя. Векселеодержувач повинен перевести суму заборгованості з рахунку «Векселі одержані» на особливий рахунок дебіторської заборгованості:

Дебет рахунку «Особливі дебітори — прострочені векселі» 2060

Кредит рахунку «Векселі одержані» 2000

Кредит рахунку «Дохід від процентів» 60

## 5.5. Облік дисконтованих векселів

Підприємство може продати фінансовим установам свою дебіторську заборгованість (права на отримання грошей), оформлену переказним векселем.

**Переказний вексель (тратта)** — це вексель, який може виписувати векселеодержувач (трасант) іншим особам шляхом переказного розпорядження (індосаменту).

Продаж торговельної дебіторської заборгованості називається *факторингом*. При таких операціях частина заборгованості (10—30 %) відходить фінансовій установі (банку), але компанія відразу отримує гроші.

Процент, який банк стягує по векселю, називається *обліковою ставкою*. Облікова ставка звичайно вища за процент по векселю.

Такий вид фінансування називається *обліком векселя*, або *дисконтуванням* (discounting). Банк очікує отримати суму, що підлягає погашенню, у визначений строк. Він, як правило, має також право регреса до продавця векселя. Це означає, що якщо векседавець 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.

Приклад. Компанія отримала вексель на суму \$2000 під 12 % річних на 90 днів. Через 30 днів вексель був проданий банку під ставку 15 %. Банківська процентна ставка належить до загальної суми векселя, яка складається із номінальної вартості векселя і суми процентів. Крім того, вона належить до тієї кількості днів, упродовж яких банк буде володіти цим векселем (у нашому прикладі — 60 днів).

Сума грошових коштів, яку банк повинен сплатити за вексель, розраховується таким чином:

Продаж (дисконтування) отриманого векселя:

Вексель: основна сума — 2000 доларів, ставка процента на рік — 12 %, строк — 90 днів. Продаж (дисконтування): через 30 днів після отримання річна процентна ставка при продажу (дисконт) — 15 %.

Основна сума \$2000 додати проценти, що підлягають сплаті на час погашення векселя ( $\$2000 \cdot 0,12 \cdot 90/360$ ) \$60.

Загальна сума, яка має бути сплачена по векселю на дату його погашення: базова сума до обчислення суми процентів при продажу - \$ 2060 за вирахуванням дисконту — суми процентів, врахованих (стягнутих) банком ( $\$2060 \cdot 0,15 \cdot 60/360$ ) \$53. Таким чином, грошові надходження — сума, яку банк сплатив за вексель - \$2007.

Продаж (дисконтування) отриманого векселя відображається трасантом в бухгалтерському обліку:

Дебет рахунку «Грошові кошти» 2007

Кредит рахунку «Векселі одержані» 2000

Кредит рахунку «Дохід від процентів» 7.

### **КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:**

1. Що розуміють під дебіторською заборгованістю та який її склад?
2. Як класифікується дебіторська заборгованість?
3. Який порядок оцінки дебіторської заборгованості?
4. Який порядок відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності?
5. Який порядок нарахування та відображення в обліку резерву сумнівних боргів?

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

1. Погашення дебіторської заборгованості на суму \$400 означає:
  - а) збільшення активів на \$400, зменшення активів на \$400,
  - б) збільшення активів на \$400, зменшення зобов'язань на \$400,
  - в) зменшення зобов'язань на \$400, збільшення акціонерного капіталу на \$400,
  - г) зменшення активів на \$400, зменшення зобов'язань на \$400.



2. На кінець звітної періоду сальдо по приведених нижче рахунках складає (\$):

Продажі 1 000 000

Повернення і зниження вартості проданих товарів 175 000

Знижки при продажу 25 000

Собівартість проданих товарів 600 000

Яка рентабельність продажів?

а) 60 % б) 75 %

в) 40 % г) 25 %

3. Резерв на покриття безнадійних боргів створюється:

а) якщо дебітори стають банкрутами;

б) якщо дебітори припиняють свою діяльність;

в) для того, щоб покрити можливі безнадійні борги;

г) для списання безнадійних боргів.

4. Нарахування резерву на покриття безнадійних боргів відображається бухгалтерським проведенням:

а) Дебет «Витрати на покриття безнадійних боргів» Кредит «Рахунки до отримання»;

б) Дебет «Резерв на покриття безнадійних боргів» Кредит «Рахунки до отримання»;

в) Дебет «Витрати на покриття безнадійних боргів» Кредит «Резерв на покриття безнадійних боргів»;

г) Дебет «Фінансові результати» Кредит «Резерв на покриття безнадійних боргів».

### НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:

1. Дебіторська заборгованість корпорації «Х» на кінець року становила:

*Таблиця*

Ранжування дебіторської заборгованості за термінами давності

Терміни давності дебіторської заборгованості	Сума	Процент сумнівних боргів	Сума сумнівної заборгованості
Термін оплати не настав	70 000	1	?
Прострочена (днів): 1—30	2000	3	?
31—60	5000	4	?
61—90	4000	5	?
>90	200	20	?
Всього	<b>81200</b>	x	?

Кредитове сальдо резерву сумнівних боргів 220.

Визначити:

- 1) Очікувану суму сумнівної заборгованості.
- 2) Витрати на сумнівну заборгованість.

Відобразити бухгалтерськими проведеннями:

- 1) Визначену суму витрат від сумнівних боргів корпорації «Х» на кінець року.

## **ТЕМА 6. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ**

**6.1. Характеристика довгострокових активів, їх класифікація та оцінка.**

**6.2. Облік надходження основних засобів.**

**6.3. Методи розрахунку та облік амортизації основних засобів.**

**6.4. Облік модернізації та ремонту основних засобів.**

**6.5. Облік списання й реалізації основних засобів.**

**6.6. Облік природних ресурсів та їх виснаження.**

**6.7. Облік нематеріальних активів та їх амортизації.**

### **6.1. Характеристика довгострокових активів, їх класифікація та оцінка**

Довгострокові активи (long — term assets) відрізняються від оборотних тим, що вони підтримують операційний цикл, а не є його частиною; також від них очікується отримання вигод упродовж більш тривалого часу, ніж від оборотних.

**Довгострокові активи** — це активи, які:

- 1) мають термін служби більше одного року;
- 2) придбані для використання в господарській діяльності;
- 3) не призначені для реалізації (в останньому випадку їх відносять до складських запасів).

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

Довгострокові активи класифікуються за різними ознаками:

- 1) за ознакою матеріальності:
  - матеріальні (основні засоби, земля, природні ресурси);
  - нематеріальні (права користування майновою та інтелектуальною власністю);
- 2) за ознакою амортизації:
  - необоротні активи, що амортизуються (основні засоби, нематеріальні

активи, природні ресурси);

—необоротні активи, що не амортизуються (земля);

3) за ознакою відтворення:

—ті, що відтворюються (основні засоби, нематеріальні активи, земля);

—ті, що не відтворюються (природні ресурси).

Оцінка та облік окремих видів довгострокових активів мають свої особливості.

**Земля.** У первісну вартість землі включають: купівельну вартість; комісійні, сплачені агентам з торгівлі нерухомістю, податки при придбанні, гонорар адвокатам, витрати на підготовку землі до будівництва (дренажні роботи, знесення старих будівель, вирівнювання). Благоустрій землі, як, наприклад, під'їзні шляхи, автостоянки та огорожі, то вони мають обмежений термін використання, тому підлягають амортизації і обліковується не на рахунок «Земля», а окремо.

**Будівлі та споруди.** При самостійному будівництві, до первісної вартості включаються прямі витрати матеріалів і праці, частки непрямих витрат, оплата роботи архітектора та інших спеціалістів, вартість ліцензії на будівництво.

**Обладнання та устаткування.** Його первісна вартість звичайно містить купівельну вартість за рахунком-фактурою, витрати на встановлення і монтаж, проведення контрольних випробувань тощо. Обладнання та устаткування підлягає амортизації.

На практиці нерідко трапляються випадки, коли активи складаються з різних компонентів, що мають різні строки корисної експлуатації. Наприклад, літак та його двигун треба розглядати як окремі активи, що амортизуються, якщо вони мають різні строки корисної експлуатації.

## 6.2. Облік надходження основних засобів

*Основні засоби можуть надходити на підприємства в результаті:*

1) купівлі;

2) будівництва;

3) обміну;

4) дарування.

**Купівля основних засобів** може здійснюватися за грошові кошти або в кредит. У діловій практиці широко розповсюджені ситуації, коли одночасно придбавається декілька видів основних засобів, причому оплата проводиться не за окремі об'єкти, а їх комплекс. Пропорційний розподіл загальної суми можливий шляхом визначення ринкової ціни кожного з цих об'єктів.

Собівартість основних засобів, **створених власними силами**, визначається з використанням тих самих принципів, що й при їх придбанні. У випадку, коли фактичні витрати на будівництво не співпадають із ринковою вартістю – до оцінки приймають меншу із них.

**Оцінка основних засобів, придбаних в результаті обміну** або часткового обміну на інші активи, залежить від того, здійснювався обмін подібними чи неподібними активами.

*Подібними вважаються об'єкти основних засобів, які:*

- 1) виконують подібну функцію в такому самому виді діяльності;
- 2) мають подібну справедливую вартість.

При обміні основних засобів на подібний актив, собівартістю отриманого об'єкта стає балансова вартість відданого активу. Для такої операції не визнається ні прибуток, ні збиток.

Якщо об'єкт основних засобів придбаний в результаті обміну *на неподібний актив* —, то отриманий в результаті обміну актив оцінюється за його справедливою вартістю.

**Основні засоби можуть надходити в дарування як:**

— *безумовна передача*, якщо їх отримання не обмежується і не обумовлюється дарувальником;

— *умовна передача*, якщо дарування здійснюється за умови виконання певних вимог, висунутих дарувальником (наприклад, місцеві органи влади можуть передати компанії у дарування ділянку землі під будівництво підприємства за умови забезпечення певної кількості робочих місць для місцевого населення).

Актив, отриманий в результаті дарування, має бути оцінений за справедливою вартістю, визначеною експертним шляхом або на підставі документів на передачу.

*Існує два підходи щодо обліку основних засобів отриманих шляхом дарування:*

— метод капіталу — з віднесенням отриманих активів на збільшення власного капіталу;

— метод доходу — з відображення отриманих цінностей і водночас доходу майбутніх періодів.

### **6.3. Методи розрахунку та облік амортизації основних засобів**

Головною проблемою обліку довгострокових активів є проблема розподілу вартості цих активів упродовж терміну їх корисного використання.

Одиницю основних виробничих засобів можна уявити собі як потік послуг, що будуть отримані власником за певний період. Так, придбана вантажівка відображається на рахунку основних засобів, але є, по суті, завчасною сплатою транспортних послуг за багато років. Аналогічно будівлю можна розглядати як передоплату за багаторічні житлові послуги. З плином часу ці послуги поглинаються підприємством і вартість основних виробничих засобів поступово переходить у витрати на амортизацію.

**У світовій практиці застосовується декілька методів нарахування амортизації:**

- 1) метод прямолінійного списання (*straight — line method*);

- 2) виробничий метод (*production activity method*);
- 3) метод суми років (*sum-of-years-digits*);
- 4) метод зменшення залишку (*declining balance method*).

Два останніх є методами прискореної амортизації.

**Метод прямолінійного списання** полягає в тому, що витратами поточного періоду визнається завжди однакова частина первісної вартості активу (за вирахуванням визначеної ліквідаційної вартості) протягом всього строку корисної експлуатації цього активу.

Річна сума нарахованої амортизації визначається за формулою: (Первісна вартість — Ліквідаційна вартість)/Термін корисної експлуатації = Річна сума нарахованої амортизації. Норма амортизації (*rate of depreciation*) за цим методом визначається як величина, зворотна очікуваному строку використання активу, виражена у відсотках.

**Виробничий метод** амортизації базується на припущенні, що амортизація є виключно результатом експлуатації, а не плину часу. Цей метод застосовується, як правило, для активної частини основних засобів, які експлуатуються нерівномірно. Для цих видів активів *сума амортизації* визначається на підставі даних про їх виробіток. Тому для визначення суми амортизації необхідно мати дані про оціночний сумарний виробіток за весь строк корисного використання і виробіток у конкретному періоді. Виробіток може бути виражений в одиницях виробленої продукції або у годинах роботи.

Сума амортизації визначається за формулою: Норма амортизації \* Оціночна кількість одиниць продукції = Сума витрат на (або годин роботи) амортизацію

Норма амортизації підраховується у такий спосіб: (Первісна вартість — Ліквідаційна вартість)/Оціночна кількість одиниць продукції(або годин роботи)= Норма амортизації на одиницю продукції (в годину).

**Метод суми років.** Сума нарахованої амортизації за даним методом визначається за формулою: вартість активу, що підлягає списанню (первісна вартість — ліквідаційна), множиться на коефіцієнт суми років.

*Коефіцієнт суми років* визначається як дріб, чисельник якого дорівнює сумі періодів експлуатації, що залишились, плюс один — поточний, а знаменник — сумі порядкових номерів періодів експлуатації активу починаючи з першого до останнього, тобто  $1 + 2 + 3... + n$ .

Наприклад термін експлуатації 5 років, то  $K=15 (1 + 2 + 3 + 4 + 5)$ .

**Метод зменшення залишку.** Сутність даного методу полягає в тому, що норма амортизації із метода прямолінійного списання застосовується до залишкової вартості активу. Нерідко використовується подвійна норма амортизації і тоді цей метод називається методом подвійного зменшення залишку.

Ліквідаційна вартість в даний розрахунок не входить. Її величина необхідна лише для розрахунку зносу за останній рік.

#### **6.4. Облік модернізації та ремонту основних засобів**

Після придбання, встановлення і початку використання основних засобів виникає низка пов'язаних з ними витрат. Витрати на утримання основних засобів (підтримання їх у робочому стані, ремонт, модернізація і т. ін.) можуть або капіталізуватися, тобто збільшувати вартість основних засобів, або списуватися на витрати поточного періоду.

Принципи капіталізації чи віднесення до поточних витрат, пов'язаних з основними засобами, перш за все залежать від того, коли були понесені ці витрати. Так, витрати, понесені з метою підготовки активу до використання за призначенням і здійснені до введення його в експлуатацію, капіталізуються і є складовою собівартості.

Подальші видатки на основні засоби визнаються активом, якщо вони покращують стан і підвищують оцінений спочатку рівень його продуктивності. Прикладами таких покращень є:

- 1) модифікація об'єкта з метою збільшення терміну його корисної експлуатації, включаючи зростання виробничої потужності активу;
- 2) підвищення експлуатаційних властивостей запасних частин механізмів з метою суттєвого покращення якості виробленої продукції;
- 3) впровадження нових виробничих процесів, які сприяють значному скороченню первісно оцінених витрат на основну діяльність.

Витрати ж на ремонт та обслуговування основних засобів спрямовані на відновлення або збереження майбутніх економічних вигод, які підприємство очікує від первісних оціночних нормативних показників активу. До таких витрат відносять витрати на поточний ремонт, технічний огляд, мастильні матеріали тощо. Вони вважаються необхідними, такими, що спрямовані на підтримання основних засобів у робочому стані. Витрати на ремонт визнаються як поточні витрати, тому що скоріше відновлюють, ніж покращують первісні оціночні нормативні показники активу.

Проте, витрати на суттєвий технічний огляд або капітальний ремонт можуть капіталізуватися, якщо: 1) вони можуть бути ідентифіковані як окремий компонент основних засобів, який вже амортизовано; 2) існує ймовірність, що підприємство отримає майбутні економічні вигоди, пов'язані з активом; 3) витрати на суттєвий технічний огляд або на капітальний ремонт можна достовірно оцінити.

#### **6.5. Облік списання й реалізації основних засобів**

Основні засоби вибувають із експлуатації в результаті їх реалізації або внаслідок відсутності будь-якої економічної вигоди від їх подальшого використання.

При вибутті основних засобів з експлуатації припиняється нарахування їх амортизації. Основні засоби списуються за їх первісною вартістю, яка

розкладається на суму накопиченої амортизації та залишкову вартість. При цьому на суму накопиченої амортизації дається запис:

Дебет рахунка «Накопичена амортизація»

Кредит рахунка «Основні засоби»

Залишок неамортизованої вартості списується записом:

Дебет рахунка «Збитки від вибуття основних засобів»

Кредит рахунка «Основні засоби»

При реалізації основних засобів виручка від їх продажу, як правило, відрізняється від їхньої залишкової вартості. Реалізація основних засобів за ціною, що перевищує залишкову вартість об'єкта, відображається наступним чином:

Дебет рахунка «Грошові кошти» або «Рахунки до отримання»

Дебет рахунка «Накопичена амортизація»

Кредит рахунка «Прибуток від реалізації основних засобів»

Кредит рахунка «Основні засоби»

У випадку, коли причиною списання основних засобів була надзвичайна подія (пожежа, аварія), суму прибутку або збитку відображають як фінансовий результат від надзвичайних подій.

## 6.6. Облік природних ресурсів та їх виснаження

На момент купівлі чи виявлення природні ресурси відображають в обліку згідно з принципом собівартості, яка, крім вартості придбання, містить витрати, пов'язані з розробкою.

Первісна вартість розподіляється на частини, що визнаються поточними витратами у відповідних облікових періодах протягом всього строку експлуатації цього ресурсу. В обліку це відображається наступним чином:

Дебет рахунка «Витрати на виснаження»

Кредит рахунка «Накопичене виснаження»

Витрати на виснаження, що мають бути нараховані за поточний період, визначаються наступним чином:

$$\begin{aligned} & \text{Витрати на виснаження} = \\ & \text{Кількість одиниць обсягу природного ресурсу} \times \\ & \text{Вартість виснаження на одиницю продукції} \end{aligned}$$

*Вартість виснаження на одиницю продукції* розраховують відношенням вартості природного ресурсу до кількості одиниць його обсягу.

Якщо природний ресурс видобувається в одному році, а продається у наступному, то в такому випадку витрати на виснаження будуть визнаватися тільки у тому році, в якому відбувається його продаж. Непродана частина природних ресурсів розглядається як запаси.

## 6.7. Облік нематеріальних активів та їх амортизації

**Нематеріальний актив** — це немонетарний актив, який можна ідентифікувати без фізичної субстанції, що утримується для використання у виробництві чи постачанні товарів або послуг, а також для передачі в оренду іншим сторонам чи для адміністративних цілей.

Нематеріальні активи обліковуються за вартістю придбання (собівартістю). Вартість нематеріального активу необхідно розподіляти між обліковими періодами впродовж усього строку корисної експлуатації (як правило, не перевищує 20 років).

Амортизація нематеріальних активів може нараховуватися будь-яким методом, який відображає дійсне зменшення їхньої економічної корисності. Однак найчастіше при нарахуванні амортизації нематеріальних активів застосовується рівномірний (прямолінійний) метод.

Нематеріальні активи, *по яких можливо встановити термін корисного використання*, такі як патенти і авторські права, мають бути списані через нарахування амортизації протягом терміну їх корисного використання.

Нематеріальні активи, *по яких не можливо встановити термін корисного використання*, такі як торгові знаки, не амортизуються, а щорічно тестуються на знецінення.

**Патент (Patents)** — це ексклюзивне право власника, підтверджене законодавством, на виробництво певного товару або використання специфічного процесу чи технології.

Патент відображають в обліку за первісною вартістю (собівартістю), до складу якої, крім купівельної вартості, включають всі витрати, пов'язані з юридичним оформленням патенту, гонорари юристам, витрати на успішний захист патенту тощо. Придбання його відображається записом:

Дебет рахунка «Патент»

Кредит рахунка «Грошові кошти»

Первісна вартість патенту амортизується або впродовж юридично закріпленого терміну його дії (відповідно до діючого у країні законодавства) або впродовж терміну його корисного використання, визначеного методом бухгалтерської оцінки, залежно від того, який із них є коротшим.

У комерційній практиці поширені випадки, коли власник патенту передає право користування ним іншій особі на певний обумовлений у відповідному контракті період в обмін на виплату періодичних платежів — *роялті (royalties)*. Роялті відображаються в обліку як доходи періоду, в якому вони надходять.

**Авторське право (Copyright)** — ексклюзивне право, дане урядом власнику (автору) на публікацію та продаж літературних, музичних та інших художніх творів, а також комп'ютерних програм.

Термін дії авторських прав визначається законодавством кожної країни. Наприклад, у США вони дійсні впродовж життя автора плюс п'ятдесят років.



Авторське право — вид нематеріального активу, який за своїм змістом та порядком обліку не відрізняється від патенту.

Період амортизації авторських прав, як правило, є набагато коротшим за юридичний строк їх дії. Вартість авторських прав списується за період, впродовж якого вони приносять прибуток.

**Торгові марки (товарні знаки)** — це зареєстровані символи або назви, які можуть бути використані тільки їх власником для ідентифікації товару чи послуг.

Зареєстровані торгові марки і товарні знаки діють впродовж встановленого терміну (у США — 20 років) і мають необмежене право на відновлення.

Ринкова вартість торгових марок і товарних знаків може бути значною і досягати десятків мільйонів доларів. Однак у бухгалтерському обліку в їхню первісну вартість включаються лише купівельна вартість та інші необхідні для придбання витрати, а у разі самостійної розробки — витрати, пов'язані із забезпеченням існування і захисту торгової марки чи товарного знаку: гонорари юристам, реєстраційні збори, витрати на оформлення, консультаційні послуги тощо.

Торгові марки і товарні знаки амортизуються впродовж терміну їх корисного використання, якщо такий можливо встановити, або тестуються на знецінення.

**Франшиза (Franchises, licenses)** — це привілей, який надається за певну плату власником — *франчайзором* іншій особі на основі контракту і дає останньому право продавати певні продукти або надавати послуги, використовувати торгові марки чи товарні знаки або здійснювати діяльність у визначеному географічному районі, користуючись ім'ям франчайзора.

Франчайзор, розробивши оригінальну ідею або продукт, захищає їх патентом, авторським правом, торговою маркою чи товарним знаком, а потім продає право на використання своєї ідеї або продукту, отримуючи за це, крім продажної вартості, щорічні платежі.

Період амортизації франшиз з обмеженим строком дії дорівнює цьому строку, з необмеженим терміном та отриманих у постійне використання — встановлюється виходячи зі строку корисного використання, якщо такий можливо визначити (у протилежному випадку ці види нематеріальних активів тестуються на знецінення).

**Гудвіл (Goodwill)** — це переваги, які отримує покупець, придбаваючи вже існуючу і діючу компанію порівняно з організацією власної нової фірми.

Ці переваги можуть бути пов'язані з довірою клієнтів, висококваліфікованим керівництвом, ефективним виробництвом, вигідним географічним розташуванням, налагодженою системою збуту, податковими пільгами тощо.

**Гудвіл** — це репутація фірми, яка забезпечується якістю товарів та послуг, кваліфікацією робітників і службовців, рентабельністю та фінансовою стабільністю.

У деяких національних системах обліку гудвіл вважається активом, що амортизується: у Греції і Бельгії — не більше п'ять ро-ків, в Італії та Іспанії — 5—10 років, у Великій Британії — відразу списується в резерв або амортизується протягом економічно обґрунтованого терміну життя активу.

Однак у Міжнародних стандартах фінансової звітності гудвіл визнається нематеріальним активом з необмеженим терміном використання, тому на кожну звітну дату він тестується на знецінення. При цьому він може бути повністю списаний впродовж першого року після придбання компанії, а може переноситися на витрати впродовж декількох (чи багатьох) звітних періодів.

### **КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:**

1. Що включається до складу довгострокових активів?
2. За якими ознаками класифікуються довгострокові активи?
3. Якими Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку регламентується облік довгострокових активів?
4. Який порядок визнання та оцінки основних засобів?
5. За якими методами нараховується амортизація основних засобів?
6. Як ведеться облік надходження і вибуття основних засобів?
7. Який порядок переоцінки довгострокових активів?
8. Який порядок визнання та оцінки нематеріальних активів?
9. За якими методами нараховується амортизація нематеріальних активів?
10. Як ведеться облік нематеріальних активів?

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

1. Компанія витратила \$10 мільйонів на придбання офісу. Впродовж якого періоду витрати підлягають списанню?
  - а) за період, протягом якого було витрачено \$10 мільйонів;
  - б) протягом першого року експлуатації будівлі;
  - в) впродовж терміну корисного використання будівлі;
  - г) після того, як будуть отримані доходи у розмірі \$10 мільйонів.
2. Амортизація може бути представлена як процес:
  - а) оцінки активу за справедливою вартістю;
  - б) збільшення вартості активу протягом терміну його корисної служби на основі раціонального і систематичного підходу;
  - в) списання вартості активу на витрати впродовж строку його корисної служби на основі раціонального і систематичного підходу;
  - г) списання вартості активу протягом кожного звітного періоду.
3. З позицій бухгалтерського обліку придбання виробничих потужностей може розглядатися як довгострокове (довгострокова):
  - а) нарахування витрат;

- б) нарахування доходів;
- в) нарахування доходів, отриманих у рахунок майбутніх періодів;
- г) передплата за послуги.

4. Сальдо по рахунку «Накопичена амортизація» означає:

- а) грошові кошти, призначені для заміни основних засобів;
- б) суму, що підлягає вирахуванню із вартості основних засобів з метою отримання справедливої вартості;
- в) суму, віднесену на витрати за поточний період;
- г) суму, віднесену на витрати з дати придбання об'єкта основних засобів.

5. Залишкова вартість активу дорівнює:

- а) ринковій ціні за вирахуванням первісної вартості;
- б) ціні, на яку орієнтується ринок;
- в) відновлювальній вартості активу;
- г) собівартості активу за вирахуванням накопиченої амортизації.

### **НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:**

1. Собівартість придбаного обладнання становить 20 000 грн., а термін його корисної експлуатації дорівнює 6 років. Очікується, що це обладнання матиме ліквідаційну вартість 1000 грн.

Обладнання було придбане в травні 2014 року, а нарахування амортизації розпочнеться з червня 2014 року.

Визначити:

Щорічні суми амортизаційних витрат (за 2014, 2015, 2016..... роки), пов'язаних з даним обладнанням, що надійшло протягом року, за термін його корисної експлуатації. Метод нарахування амортизації:

- 1) прямолінійного списання,
- 2) метод подвоєного зниження залишку,
- 3) метод суми років.

## **ТЕМА 7. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ВКЛАДЕНЬ**

**7.1. Види інвестицій і порядок їх оцінки.**

**7.2. Облік довгострокових інвестицій в боргові зобов'язання.**

**7.3. Облік довгострокових інвестицій в акції інших підприємств.**

### **7.1. Види інвестицій і порядок їх оцінки**

**Фінансові інвестиції** — це вкладання коштів однієї компанії в цінні папери та капітал інших компаній з метою забезпечення приросту капіталу, отримання додаткових доходів, зміцнення партнерських взаємовідносин.

Залежно від терміну розміщення інвестиції поділяються на *короткострокові (поточні) і довгострокові*.

**До короткострокових (поточних) інвестицій** відносяться:

— короткострокові свідоцтва (депозитні сертифікати, угоди про купівлю короткострокових цінних паперів, акцептовані банком векселі та інші цінні папери, термін погашення яких менше року);

— ринкові боргові зобов'язання (облігації держави, корпорацій, термін погашення яких менше року);

— ринкові цінні папери, що дають право власності (привілейовані та звичайні акції компанії і деякі інші цінні папери, що дають право власності та призначаються для утримання протягом не більше одного року).

Більша частина інвестицій має форму фінансових прав, але деякі вкладення є матеріальними активами, наприклад, інвестиції у золото, діаманти або інші товари, які легко реалізуються.

Короткострокові інвестиції відображаються в активі балансу за їхньою собівартістю.

**До довгострокових інвестицій** належать:

— інвестиції у ринкові цінні папери, що дають право власності (привілейовані та звичайні акції);

— інвестиції у ринкові боргові зобов'язання інших компаній (облігації, довгострокові векселі);

— інвестиції у спеціальні фонди (пенсійний фонд, фонд для погашення облігацій та ін.);

— інвестиції у матеріальні необоротні активи, які призначені для перепродажу.

Довгострокові інвестиції відображаються в балансі та оцінюються залежно від дольової участі інвестора в капіталі об'єкта інвестування.

**Методи оцінки довгострокових інвестицій:**

**Метод оцінки за собівартістю.** Застосовується за умови, що інвестор володіє менш ніж 20 % власності компанії, в яку здійснені інвестиції, і не має суттєвого впливу.

**Метод оцінки за часткою участі у капіталі.** Застосовується за умови, що інвестору належить 20—50 % власності компанії. Сума інвестицій, які первісно відображаються в балансі за собівартістю, у подальшому збільшується на частку інвестора у чистому прибутку компанії або зменшується на частку в її збитках, а також зменшується на частку дивідендів.

**Метод консолідації.** Застосовується за умови, що інвестору належить понад 50 % власності компанії. Інвестор та компанія, підсумовуючи активи, пасиви, доходи і витрати та елімінуючи при цьому дублюючі статті, складають консолідовану звітність.

## 7.2. Облік довгострокових інвестицій в боргові зобов'язання

Довгострокові фінансові інвестиції в боргові цінні папери (облігації) можуть бути придбані за номінальною вартістю, а також за вартістю, нижчою (з дисконтом) або вищою (з премією) за номінальну.

В міжнародній практиці дисконт і премію за фінансовими інвестиціями в облігації на окремих рахунках не виділяють. На рахунку «Довгострокові фінансові інвестиції (облігації)» первісно відображають не номінальну, а фактичну вартість придбання з подальшим коригуванням її на суми амортизації дисконту (додаються) чи премії (віднімаються).

Рекомендується амортизувати дисконт і премію за облігаціями за методом ефективної (дійсної) ставки відсотка.

У разі придбання інвестицій з дисконтом ефективну ставку відсотка визначають за такою формулою:

$$\frac{\text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка} + \frac{\text{Сума дисконту}}{\text{Кількість років утримання інвестиції}}}{\left( \frac{\text{Собівартість фінансової інвестиції}}{\text{Вартість погашення}} + \frac{\text{Вартість погашення}}{\text{фінансової інвестиції}} \right) : 2}$$

Ефективну ставку відсотка за інвестиціями, придбаними з премією, обчислюють так:

$$\frac{\text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка} - \frac{\text{Сума премії}}{\text{Кількість років утримання інвестиції}}}{\left( \frac{\text{Собівартість фінансової інвестиції}}{\text{Вартість погашення}} + \frac{\text{Вартість погашення}}{\text{фінансової інвестиції}} \right) : 2}$$

Множенням вартості інвестиції на початок платіжного періоду на ефективну ставку відсотка визначають дохід за відсотками звітного періоду.

Суму амортизації дисконту або премії за звітний період визначають порівнянням суми відсотків за ефективною та фіксованою ставками відсотка.

Перевагою методу ефективної ставки відсотка є точне визначення доходу звітного періоду за відсотками та балансової вартості інвестицій на кінець звітного періоду.

Альтернативним методом нарахування амортизації дисконту та премії за довгостроковими облігаціями є прямолінійний метод. Сума амортизації дисконту чи премії за один платіжний період визначається за формулою:

$$\text{Сума амортизації} = \frac{\text{Загальна сума дисконту (премії)}}{\text{Загальна кількість платіжних періодів}}$$

**Облік облігацій, придбаних за номінальною вартістю.** За цих умов поточна балансова вартість інвестиції залишається постійною, а дохід від інвестиції визначають кожного періоду як суму нарахованих або отриманих готівкою відсотків.

*Приклад.* Компанія «К» придбала 2.01.05 облігації компанії «Л» номінальною вартістю 100 000 дол. з річною фіксованою ставкою 12 % з метою їх утримання до погашення. Облігації були випущені строком на 5 років. Квота до ціни — 100 (придбання за номінальною вартістю). Виплата відсотків здійснюється двічі на рік — 1 липня та 2 січня наступного року.

2.01.05. Придбання облігацій за номінальною звітністю.

Д-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Облігації)» 100000

К-т рах. «Грошові кошти» 100000

Відсотки за облігаціями відносяться до фінансових доходів компанії «К». Сума відсотків за один платіжний період становить:  $100\,000 \times 12\% \times \frac{1}{2} = 6000$  дол.

1.07.05. Запис отримання відсотків за облігаціями.

Д-т рах. «Грошові кошти» 6000

К-т рах. «Фінансові доходи (Відсотки одержані)» 6000

За принципом відповідності витрат і доходів звітного періоду компанія здійснить наприкінці року регулюючий запис на суму відсотків, які відносяться до доходів звітного періоду, але будуть отримані в наступному періоді.

31.12.05. Регулюючий запис.

Д-т рах. «Відсотки за облігаціями до отримання» 6000

К-т рах. «Фінансові доходи (Відсотки одержані)» 6000

2.01.06. Отримання відсотків за облігаціями.

Д-т рах. «Грошові кошти» 6000

К-т рах. «Відсотки за облігаціями до отримання» 6000

Через 5 років на дату погашення облігацій компанія отримає останні відсотки та суму номінальної вартості облігацій.

Д-т рах. «Грошові кошти» 106 000

К-т рах. «Відсотки за облігаціями до отримання» 6000

К-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Облігації)» 100000

**Облік облігацій, придбаних з дисконтом.** Емітент облігацій продає їх з дисконтом (тобто за нижчою, ніж номінальна вартість, ціною) тоді, коли реальна ринкова ставка відсотка вища за встановлену (фіксовану).

*Приклад.* Компанія «К» придбала 2.01.05 облігації компанії «Р» номінальною вартістю 100 000 дол. з річною фіксованою ставкою 12 % строком на 5 років. Квота до номінальної вартості — 96 (придбання облігацій з дисконтом). Для зменшення записів припускаємо, що виплата відсотків здійснюється щороку наприкінці року.

У цьому разі фактична собівартість інвестиції становить 96 000 дол., дисконт — 4000 дол. (100 000 – 96 000).

#### 2.01.05. Придбання облігацій з дисконтом:

Д-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Облігації)»	96 000
К-т рах. «Грошові кошти»	96 000

Як бачимо, на рахунку «Довгострокові фінансові інвестиції (Облігації)» відображено не номінальну, а фактичну вартість облігацій, яка відповідає ринковій ціні на момент придбання.

**Дисконт** — це, крім відсотків, додаткові доходи для компанії, оскільки на момент погашення вона отримає всю номінальну вартість облігацій. Тому дисконт має бути віднесений на фінансові доходи впродовж періоду з дати придбання до дати погашення облігацій.

Сума амортизації дисконту нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій) та відображається у складі фінансових доходів з одночасним збільшенням балансової вартості фінансових інвестицій в облігації.

Для розподілу дисконту використовуємо прямолінійний метод амортизації. У нашому прикладі сума амортизації дисконту за один період (рік) становить 800 дол. ( $4000 : 5$  років). Сума відсотків за платіжний період (рік) становить 12 000 дол. ( $100\,000 \times 12\%$ ).

31.12.05. Відображення в обліку отриманих відсотків та амортизації дисконту за облігаціями:

Д-т рах. «Грошові кошти»	12 000
Д-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Облігації)»	800
К-т рах. «Фінансові доходи (Відсотки одержані)»	12 800

На дату балансу (31.12.05) довгострокові фінансові інвестиції в облігації буде відображено в оцінці 96 800 дол. Це амортизована собівартість фінансової інвестиції, яка складається із собівартості (96 000 дол.) та суми амортизації дисконту за перший рік (800 дол.).

Через 5 років компанія одержить готівку в розмірі номінальної вартості придбаних облігацій, тобто 100 000 дол.

Д-рах. «Грошові кошти»	100 000
К-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Облігації)»	100 000

**Облік облігацій, придбаних з премією.** Якщо ринкова відсоткова ставка нижча за встановлену (фіксовану) за облігаціями, то облігації продають (купають) з надбавкою, з премією, тобто за ціною, яка перевищує номінальну вартість.

**Приклад.** Компанія «К» придбала 2.01.05 облігації компанії «Д» номінальною вартістю 100 000 дол. з річною фіксованою ставкою 12 % строком на 5 років. Квота до номінальної вартості — 108, тобто ціна придбання становить 108 000 дол. Виплата відсотків здійснюється щороку наприкінці року.

Премія за облігаціями становить у нашому прикладі 8000 дол. ( $108\,000 - 100\,000$ ).

2.01.05. Придбання фінансових інвестицій в облігації з премією:

Д-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Облігації)»	108 000
К-т рах. «Грошові кошти»	108 000

У балансі довгострокові фінансові інвестиції (облігації) первісно будуть відображені за фактичною собівартістю (108 000), яка перевищує номінальну вартість на суму премії.

Сума амортизації премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), зменшує фінансові доходи з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Як і для дисконту, використовуємо прямолінійний метод нарахування амортизації премії за облігаціями. У нашому прикладі сума амортизації премії за один платіжний період (рік) становить 1600 дол. (8000 : 5 років). Сума відсотків за платіжний період (рік) становить 12 000 дол. (100 000 × 12 %).

31.12.05. Відображення в обліку отриманих відсотків та амортизації премії за облігаціями:

Д-т рах. «Грошові кошти»	12 000
К-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Облігації)»	1600
К-т рах. «Фінансові доходи (Доходи за відсотками)»	10 400

На дату балансу довгострокові фінансові інвестиції в облігації відображають за амортизованою собівартістю (поточною балансовою вартістю), тобто за собівартістю фінансової інвестиції, зменшеною на суму накопиченої амортизації премії. Так, на 31.12.05 амортизована собівартість інвестицій становить 106 400 дол. (108 000 – 1600).

Упродовж строку утримання облігацій премія за облігаціями зменшується до нуля. Водночас балансова вартість облігацій зменшується до номінальної вартості (номінальна вартість — на дату погашення).

Повернення номінальної вартості облігацій на дату погашення буде відображено в обліку компанії «К» таким записом:

Д-т рах. «Грошові кошти»	100 000
К-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Облігації)»	100 000

### 7.3. Облік довгострокових інвестицій в акції інших підприємств

Методика обліку інвестицій в акції інших підприємств залежить від від частки інвестора в капіталі інвестованого підприємства.

**Метод справедливої вартості (собівартості).** Цей метод обліку фінансових інвестицій застосовується тоді, коли інвестор володіє менш як 20 % простих акцій (голосів) інвестованого підприємства. При цьому він здійснює незначний вплив на операційну та фінансову політику об'єкта інвестування або не справляє жодного впливу.

*Фінансові інвестиції в акції інших підприємств первісно оцінюють за собівартістю придбання. У подальшому, на дату складання балансу, вони відображаються за справедливою вартістю. При цьому суму збільшення або*



зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображають у складі фінансових доходів або інших витрат відповідно.

Якщо справедливу вартість фінансових інвестицій неможливо достовірно визначити на дату балансу, їх відображають за собівартістю.

За методом справедливої вартості (собівартості) дивіденди за акціями відображають у складі фінансових доходів і відносять до звітнього періоду в момент їх оголошення або фактичного отримання готівки.

**Приклад.** Компанія «К» придбала 15.09.05 прості акції компанії «В» вартістю 120 000 дол., що становить 10 % її випущених акцій.

15.09.05. Придбання фінансової інвестицій у прості акції:

Д-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Акції)» 120 000

К-т рах. «Грошові кошти» 120 000

1 грудня 2005 р. оголошено грошові дивіденди за простими акціями компанії «В» у розмірі 5600 дол.

Д-т рах. «Дивіденди до отримання» 5600

К-т рах. «Фінансові доходи (Дивіденди)» 5600

30 грудня 2005 р. компанія «К» отримала гроші в розмірі оголошених дивідендів:

Д-т рах. «Грошові кошти» 5600

К-т рах. «Дивіденди до отримання» 5600

Наприкінці року справедлива вартість портфеля придбаних акцій компанії «К» становила 132 000 дол. (нагадаємо, що їх собівартість — 120 000 дол.).

Як бачимо, вартість фінансових інвестицій в акції зросла на 12 000 дол.

31.12.05. Відображення збільшення балансової вартості фінансових інвестицій:

Д-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Акції)» 12 000

К-т рах. «Фінансові доходи» 12 000

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображають таким бухгалтерським записом:

Д-т рах. «Втрати від уцінки фінансових інвестицій»

К-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Акції)»

**Метод участі в капіталі** — це метод обліку фінансових інвестицій, згідно з яким балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Водночас балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від інвестованого підприємства.

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Якщо фінансові інвестиції внаслідок їх зменшення досягають нульової вартості, вони відображаються в бухгалтерському обліку за нульовою вартістю.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується або зменшується також на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу інвестованого підприємства за звітний період, крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку).

Метод участі в капіталі застосовують тоді, коли частка інвестора становить від 20 до 50 % у власному капіталі інвестованого підприємства. За цих умов інвестор має істотний вплив на об'єкт інвестування. Істотний вплив — це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики інвестованого підприємства без здійснення контролю цієї політики.

Для відображення фінансових інвестицій за методом обліку участі в капіталі використовують фінансові звіти асоційованих, спільних і дочірніх підприємств, які складені на ту саму дату, що й звіти інвестора.

**Приклад.** Компанія «L» 2 січня 2005 р. придбала частку в розмірі 40 % у власному капіталі (прості акції) компанії «R» за 120 000 дол. Чистий прибуток компанії «R» за 2005 р. становить 100 000 дол. Наприкінці року компанія «R» оголосила та виплатила дивіденди грошима в розмірі 40 000 дол. Крім того, додатковий капітал інвестованої компанії зріс за рік за рахунок дооцінки основних засобів на 30 000 дол.

Компанія «R» є асоційованим підприємством стосовно компанії «L», оскільки частка участі інвестора вища 20 %, але менша 50 %. Для обліку таких фінансових інвестицій використовують метод участі в капіталі.

Придбані компанією «L» фінансові інвестиції у прості акції первісно оцінюють і відображають в обліку за фактичною собівартістю.

2.01.05. Придбання простих акцій компанії «R»:

Д-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Прості акції)»	120 000
К-т рах. «Грошові кошти»	120 000

Частка компанії «L» у чистому прибутку компанії «R» за 2005 р. становить 40 000 дол. ( $100\,000 \times 40\%$ ). Частка інвестора в дивідендах :  $40\,000 \times 40\% = 16\,000$  дол.

31.12.05. Відображення в обліку частки інвестора в чистому прибутку асоційованої компанії:

Д-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Прості акції)»	40 000
К-т рах. «Доходи за інвестиціями (Фінансові доходи)»	40 000

31.12.05. Відображення в обліку оголошених дивідендів:

Д-т рах. «Дивіденди до отримання»	16 000
К-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Прості акції)»	16 000

Отримання дивідендів грошима компанія «L» оформить таким бухгалтерським записом:

Д-т рах. «Грошові кошти»	16 000
К-т рах. «Дивіденди до отримання»	16 000

Як бачимо, балансова вартість фінансових інвестицій зросла за рахунок частки інвестора в чистому прибутку асоційованої компанії на 24 000 дол.

(40 000 – 16 000). Водночас доходи за інвестиціями компанії «L» за 2005 р. становлять 40 000 дол.

Зазначимо суттєву різницю між обліком фінансових інвестицій за методом вартості (справедливої вартості, собівартості) та методом участі в капіталі. За методом вартості дохід за інвестиціями було б визнано тільки в розмірі 16 000 дол. (сума дивідендів) без жодних змін балансової вартості фінансових інвестицій.

Якщо інвестоване підприємство отримало збитки за звітний період, балансова вартість фінансових інвестицій зменшується в цих збитках на частку інвестора. Цю операцію відображають в обліку таким записом:

Д-т рах. «Втрати за інвестиціями (Від участі в капіталі)» ×

К-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Прості акції)» ×

На балансову вартість фінансових інвестицій впливають також зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім нерозподіленого прибутку). У нашому прикладі має місце збільшення додаткового капіталу асоційованої компанії «R» на 30 000 дол. Частка інвестора в сумі збільшення додаткового капіталу становить 12 000 дол. ( $30\,000 \times 40\%$ ). На цю частку збільшується балансова вартість фінансових інвестицій інвестора (компанії «L»):

Д-т рах. «Довгострокові фінансові інвестиції (Прості акції)» 12 000

К-т рах. «Додатковий капітал (Дооцінка активів)» 12 000

### **КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:**

1. Які активи називаються фінансовими інвестиціями?
2. Який порядок класифікації, оцінки фінансових інвестицій та відображення їх у фінансовій звітності?
3. Як ведеться облік інвестицій в облігації?
4. Який порядок нарахування та відображення в обліку амортизації премії та дисконту по придбаних облігаціях?
5. Як ведеться облік інвестицій в акції?
6. Які цінні папери відносяться до короткострокових?
7. Які цінні папери відносяться до довгострокових?
8. За якими методами оцінюються довгострокові інвестиції?

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

1. Амортизація гудвілу нараховується за методом:
  - а) лінійної амортизації;
  - б) суми років експлуатації;
  - в) суми одиниць продукції;
  - г) зменшення залишку.
2. Нарухування амортизації премії по придбаних облігаціях відображається бухгалтерським записом:

- а) дебет рахунка «Грошові кошти», кредит рахунка «Дохід по облігаціях»;
- б) дебет рахунка «Дохід по облігаціях», кредит рахунка «Інвестиції в облігації»;
- в) дебет рахунка «Інвестиції в облігації», кредит рахунка «Дохід по облігаціях»;
- г) дебет рахунка «Збитки від реалізації облігацій», кредит рахунка «Інвестиції в облігації».

**3.** Нарахування амортизації дисконту по придбаних облігаціях відображається бухгалтерським записом:

- а) дебет рахунка «Грошові кошти», кредит рахунка «Дохід по облігаціях»;
- б) дебет рахунка «Дохід по облігаціях», кредит рахунка «Інвестиції в облігації»;
- в) дебет рахунка «Інвестиції в облігації», кредит рахунка «Дохід по облігаціях»;
- г) дебет рахунка «Збитки від реалізації облігацій», кредит рахунка «Інвестиції в облігації».

### **НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:**

**1.** Компанія «К» придбала 2.01.05 облігації компанії «Р» номінальною вартістю 100 000 дол. з річною фіксованою ставкою 12 % строком на 5 років. Квота до номінальної вартості — 96 (придбання облігацій з дисконтом). Для зменшення записів припускаємо, що виплата відсотків здійснюється щороку наприкінці року.

Визначити:

- 1) ефективну ставку відсотка,
- 2) амортизовану собівартість інвестиції, заповнюючи нижче подану таблицю,
- 3) зобразить бухгалтерськими проведеннями операції з придбання, повернення, отримання відсотків та амортизації дисконту за облігаціями.

*Таблиця*

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації, дол.

Дата	Номінальна (фіксована) сума відсотка	Сума відсотка за ефективною ставкою (гр. 5 × ? %)	Сума амортизації дисконту (гр. 3–гр. 2)	Амортизована собівартість інвестиції (гр. 5 + гр. 4)
1	2	3	4	5
02.01.05				
31.12.05				
31.12.06				
31.12.07				

31.12.08				
31.12.09				
Разом:				×

2. Компанія «К» придбала 2.01.05 облігації компанії «Д» номінальною вартістю 100 000 дол. з річною фіксованою ставкою 12 % строком на 5 років. Квота до номінальної вартості — 108, тобто ціна придбання становить 108 000 дол. Виплата відсотків здійснюється щороку наприкінці року.

Визначити:

- 1) ефективну ставку відсотка,
- 2) амортизовану собівартість інвестиції, заповнюючи нижче подану таблицю,
- 3) зобразити бухгалтерськими проведеннями операції з придбання, повернення, отримання відсотків та амортизації премії за облігаціями.

*Таблиця*

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації, дол.

Дата	Номінальна (фіксована) сума відсотка	Сума відсотка за ефективною ставкою (гр. 5 × ?%)	Сума амортизації премії (гр. 3–гр. 2)	Амортизована собівартість інвестиції (гр. 5 + гр. 4)
1	2	3	4	5
02.01.05				
31.12.05				
31.12.06				
31.12.07				
31.12.08				
31.12.09				
Разом:				×

## ТЕМА 8. КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ

**8.1. Призначення, склад та порядок подання консолідованої фінансової звітності.**

**8.2. Принципи та процедури консолідації фінансових звітів.**

### 8.1. Призначення, склад та порядок подання консолідованої фінансової звітності

У міжнародній обліковій практиці необхідність консолідації фінансової звітності обумовлена процесами концентрації і централізації капіталу, появою дочірніх підприємств, філіалів у рамках концернів та груп компаній,

створенням підприємств із залученням іноземного капіталу та іншими інтеграційними процесами в економічній сфері.

У процесі консолідації фінансової звітності першочерговим завданням є вибір оптимального варіанту об'єднання підприємства, тобто створення корпоративної групи за допомогою спеціальних методів, що забезпечують здійснення контролю діяльності одного підприємства іншим.

**Групою** вважається об'єднання підприємств, до складу якого включаються материнська компанія та всі її дочірні підприємства.

Група розглядається як окрема економічна одиниця і не є юридичною особою.

**Дочірнім підприємством** є компанія, яка перебуває під контролем іншої (материнської) компанії.

**Материнська компанія** — це компанія, яка має одне або декілька дочірніх підприємств та здійснює контроль за їх діяльністю. Вона розглядається як компанія-інвестор.

Материнська компанія та її дочірні підприємства є окремими юридичними особами і складають окремі фінансові звіти.

**Консолідована фінансова звітність** – це звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових потоків групи як єдиного підприємства.

Об'єднання підприємств з огляду на організацію облікового процесу здійснюється за двома методами, а саме: придбання або об'єднання інтересів.

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

**Метод об'єднання інтересів** передбачає, що акціонери об'єднаних компаній контролюють всі або фактично всі свої чисті активи та діяльність з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків і вигод від об'єднання. При цьому жодну зі сторін не можна визначити як покупця.

Об'єднання підприємств буває двох видів: *економічне об'єднання або юридичне*.

Якщо після об'єднання підприємства залишаються самостійними юридичними особами, то відбулося економічне об'єднання.

Юридичне злиття відбувається тоді, коли:

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

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

**Метод придбання** контролю за діяльністю інших підприємств відображається в обліку покупця за вартістю придбання.

Вартість придбання включає суму сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів, які надані покупцем в обмін на контроль за чистими активами

іншого підприємства, а також витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням.

*Ідентифіковані чисті активи* складають різницю між ідентифікованими активами та ідентифікованими зобов'язаннями придбаного підприємства.

*Ідентифікованими* називаються придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання можуть бути відокремлені від підприємства та відповідають критеріям визнання статей балансу, а саме:

- їх оцінка може бути достовірно визначена;
- очікується отримання (або зменшення) у майбутньому економічних вигод внаслідок використання активу (погашення зобов'язання).

Перевищення вартості придбання ідентифікованих чистих активів над їх справедливою вартістю, вважається гудвілом і визнається як актив.

Сума гудвілу підлягає капіталізації, тобто відображається у складі активів покупця за собівартістю. Протягом терміну корисного використання гудвіл амортизується.

Рекомендується нарахування амортизації здійснювати протягом п'яти років. При цьому слід застосовувати прямолінійний метод.

Перевищення (на дату обмінної операції) справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань над вартістю придбання свідчить про наявність негативного гудвілу (**бедвіл**).

**Метод об'єднання інтересів.** Облік об'єднаних підприємств ведеться так, ніби їх діяльність продовжується окремо.

Активи, зобов'язання та власний капітал об'єднаних підприємств відображаються в обліку за їхньою балансовою вартістю, а коригування її здійснюється лише з урахуванням відповідності обліковій політиці.

Відсутній позитивний чи негативний гудвіл.

При складанні фінансової звітності об'єданого підприємства не враховуються результати операцій між об'єднаними підприємствами. Витрати, пов'язані з об'єднанням інтересів обліковуються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені.

Консолідовану фінансову звітність повинна подавати материнська компанія.

*Основними формами консолідованої фінансової звітності є:* консолідований баланс, консолідований звіт про прибутки і збитки, консолідований звіт про рух грошових коштів, примітки до консолідованої звітності.

## **8.2. Принципи та процедури консолідації фінансових звітів**

Основними принципами підготовки консолідованої звітності є:

**1. Принцип повноти**, який передбачає, що всі активи, зобов'язання, витрати майбутніх періодів, доходи майбутніх періодів консолідованої групи подаються у повному обсязі незалежно від частки материнської компанії.

Частка меншості, тобто долячистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнській компанії, відображається в балансі окремою статтею.

**2. Принцип справедливої і достовірної оцінки**, сутність якого полягає в тому, що консолідована звітність повинна бути зрозумілою, доступною для сприймання.

**3. Принцип власного капіталу**, який передбачає визначення власного капіталу групи, виходячи з балансової вартості акцій підприємств, що консолідуються, а також фінансових результатів їх діяльності та резервів.

**4. Принцип постійності застосування методів консолідації та принцип діючого підприємства**, які передбачають використання обраних методів консолідації тривалий час за умови, що група є функціонуючою і не має наміру припиняти свою діяльність.

**5. Принцип суттєвості**, який передбачає розкриття в консолідованих звітах інформації лише за умови, що вона важлива для користувачів.

**6. Принцип єдиних методів оцінки**, сутність якого полягає в тому, що в процесі консолідації звітності материнська компанія повинна використовувати ті ж самі методи оцінки, що й у своїй фінансовій звітності.

**7. Принцип єдиної дати складання консолідованої фінансової звітності**, який передбачає складання її на дату фінансової звітності материнської компанії

**8. Принцип єдиної облікової політики**, який передбачає складання консолідованої фінансової звітності з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин.

#### **Процедури консолідації фінансової звітності:**

**1.** Об'єднання фінансових звітів материнської компанії та дочірніх підприємств шляхом додавання сум показників за подібними статтями, такими як активи, зобов'язання, капітал, доходи та витрати.

**2.** Усунення повторного обліку внутрішніх операцій компаній групи:

а) виключити балансову вартість фінансових інвестицій материнської компанії в кожну дочірню компанію і частку власного капіталу материнської компанії в кожній дочірній компанії. Таке коригування дасть можливість уникнути подвійного рахунку сум в консолідованому балансі, тому що фінансові інвестиції в дочірнє підприємство, відображені в активі балансу материнської компанії, є одночасно капіталом дочірніх підприємств;

б) визначити та відокремити частку меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств. Частка меншості — це частина чистих активів та чистого прибутку (збитку) дочірнього підприємства, яка не належить материнській компанії. Вона визначається як добуток відсотка голосів, які не належать материнській компанії, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

в) нарахувати амортизацію гудвілу та суми дооцінки необоротних активів, що підлягають амортизації.



г) виключити всі внутрішньогрупові операції та сальдо. До внутрішньогрупових операцій відносяться операції між материнською компанією і дочірніми підприємствами та дочірніми підприємствами однієї групи (реалізація запасів, основних засобів, надання позик, оренда майна, виплата дивідендів та ін.).

*Внутрішньогрупове сальдо* — це сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке виникло внаслідок внутрішньо-групових операцій.

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

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

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

**Приклад.** Розглянемо методику складання консолідованого балансу за методом придбання. Припустимо, що баланси материнської та дочірньої компаній мають зміст, наведений у таблицях 8.2.1. та 8.2.2.

*Таблиця 8.2.1.*

Баланс материнської компанії на звітну дату, тис. дол.

Актив		Пасив	
1. Інвестиції в дочірню компанію	1150	1. Статутний капітал (прості акції)	2000
2. Дебітори	40	2. Нерозподілений прибуток	700
3. Грошові кошти	810	3. Кредитори	300
4. Інші активи	1000		
Баланс	3000	Баланс	3000

*Таблиця 8.2.2.*

Баланс дочірньої компанії на звітну дату, тис. дол.

Актив		Пасив	
1. Грошові кошти	300	1. Статутний капітал (прості акції)	1000
2. Інші активи	900	2. Нерозподілений прибуток	150
		3. Кредитори	50
Баланс	1200	Баланс	1200

Материнська компанія здійснила придбання всього пакета (100 000) акцій, випущених дочірньою компанією (номінальною вартістю 10 дол. за акцію) за

1 150 000 дол., тобто за їх балансовою вартістю. Материнська компанія оплатила також обладнання для дочірнього підприємства на суму 20 000 дол.

Для складання консолідованого балансу зазвичай використовують спеціальну робочу таблицю (див. табл. 8.2.3.), вона об'єднує баланси материнської та дочірньої компаній.

У робочій таблиці наведено два регулюючих записи. Запис зроблено у зв'язку з тим, що коли материнська компанія придбала акції дочірнього підприємства, то вони були відображені в активі балансу материнської компанії за статтею «Інвестиції в дочірню компанію». Отже, якщо одночасно показати в консолідованому балансі чисті активи дочірньої компанії та інвестиції материнської в дочірню, то це призведе до подвійного рахунку цих ресурсів. Щоб цього уникнути, зроблено запис (1), який вилучає інвестиції материнської компанії (1 150 000 дол.), акціонерний капітал (1 000 000 дол.) і прибуток (150 000 дол.) дочірньої компанії. Запис (2) дає змогу вилучити взаємну заборгованість у сумі 20 000 дол., пов'язану з оплатою материнською компанією обладнання, яке придбало дочірнє підприємство. Саме тому в табл. 7.6 одночасно зменшено статті «Дебітори» в балансі материнської компанії та «Кредитори» в балансі дочірньої.

Таблиця 8.2.3.

Робоча таблиця консолідації балансів материнської та дочірньої компаній, тис. дол.

Стаття	Компанія		Корективи		Консолідований баланс
	Материнська	Дочірня	Дебет	Кредит	
<b>Актив</b>					
Інвестиції	1150	—		1) 1150	
Грошові кошти	810	300			1110
Дебітори	40	—		2) 20	20
Інші активи	1000	900			1900
<b>Разом</b>	<b>3000</b>	<b>1200</b>			<b>3030</b>
<b>Пасив</b>					
Статутний капітал	2000	1000	1) 1000		2000
Нерозподілений прибуток	700	150	1) 150		700
Кредитори	300	50	2) 20		330
<b>Разом</b>	<b>3000</b>	<b>1200</b>	<b>1170</b>	<b>1170</b>	<b>3030</b>

Після того як вилучено всі внутрішньогрупові статті, суми активів і пасивів материнської та дочірньої компаній, що залишилися, об'єднують і заносять в останній стовпчик. Консолідовані в такий спосіб суми далі використовують для складання консолідованого балансу.

У ситуації, що розглядалася, материнська компанія перебрала собі всі акції дочірнього підприємства за їх балансовою вартістю. Однак на практиці

материнська компанія почасти володіє не всім пакетом акцій і купує їх за ціною, що не збігається з балансовою вартістю.

Щоб проілюструвати таку ситуацію, припустимо, що в попередньому прикладі батьківська компанія придбала тільки 80 % акцій дочірньої компанії та сплатила 6 дол. за акцію, тобто на 0,25 дол. більше за її балансову вартість. Ці нові припущення ускладняють записи в робочій таблиці 8.2.3, що пов'язано з необхідністю відображення частки меншості в дочірній компанії та гудвілу, тобто перевищення суми, сплаченої материнською компанією за акції дочірньої компанії, над їх балансовою вартістю.

Коли материнська компанія набуває менш як 100 % акцій дочірньої, остання має й інших акціонерів, що володіють часткою меншості в її активах і прибутку.

Таким чином, частка меншості — це частина акціонерного капіталу дочірнього підприємства, що не належить материнській компанії. У зв'язку з цим у процесі консолідації частка меншості має бути виділена в окрему статтю, як це зроблено в останньому рядку таблиці 8.2.4, і вилучена з акціонерного капіталу дочірньої компанії.

У нашому прикладі частка меншості в дочірньої компанії становить 30 %. Отже, 30 % вартості акцій та нерозподіленого прибутку ( $1\,150\,000 \times 0,3 = 345\,000$  дол.) мають бути відображені в робочій таблиці як частка меншості, запис (3).

Материнська компанія сплатила 12 дол. за кожен з 70 000 акцій (70 % загального пакета) дочірньої компанії. Отже, собівартість цих акцій перевищує їх балансову вартість 35 000 дол., що видно з розрахунку:

Собівартість придбаних акцій:  $12 \times 70\,000 = 840\,000$  дол.

Балансова вартість:  $11,5 \times 70\,000 = 805\,000$  дол.

Різниця: 35 000 дол.

Наведене перевищення — це так званий *гудвіл за консолідації*, який вилучається зі статті «Інвестиції у дочірню компанію» (запис 1) і відображається в активі консолідованого балансу у складі нематеріальних активів.

Таблиця 8.2.3.

Робоча таблиця консолідації балансів материнської та дочірньої компаній, тис. дол.

Стаття	Компанія		Корективи		Консолідована сума
	Материнська	Дочірня	Дебет	Кредит	
<b>Актив</b>					
Інвестиції в дочірню компанію	840	—		1) 840	
Грошові кошти	1120	300			1420
Дебітори	40	—		2) 20	20

Інші активи	100	900			1900
Гудвіл			1) 35		35
Разом	3000	1200			3375
<b>Пасив</b>					
Статутний капітал	2000	1000	1) 700 3) 300		2000
Нерозподілений прибуток	700	150	1) 105 3) 45		700
Кредитори	300	50	2) 20		330
Частка меншості				3) 345	345
Разом	3000	1200	1205	1205	3375

### **КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:**

1. Які особливості обліку фінансових інвестицій в асоційовані компанії та дочірні підприємства?
2. Які основні ознаки об'єднання підприємств за методом об'єднання інтересів?
3. Які основні ознаки об'єднання підприємств за методом придбання?
4. Що являє собою група як економічна одиниця, що створюється в процесі консолідації?
5. Які компанії називаються асоційованими?
6. Які підприємства називаються дочірніми?
7. Чим обумовлено складання консолідованої фінансової звітності?
8. У яких випадках компанії повинні складати консолідовану фінансову звітність?
9. Які підприємства звільняються від складання консолідованої фінансової звітності?
10. Який склад консолідованої фінансової звітності?
11. Що таке ділова репутація підприємства (гудвіл) та в яких випадках вона виникає в консолідованій звітності?
12. Що таке частка меншості та які умови її виникнення в консолідованій звітності?
13. Назвіть основні принципи консолідації звітності.
14. Назвіть процедури консолідації фінансових звітів.
15. Назвіть етапи консолідації фінансової звітності.

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

1. Про що свідчить придбання акціонерним товариством акцій іншого товариства?
  - а) про надання позики;
  - б) про спільну діяльність;

- в) про фінансові вкладення;
- г) про об'єднання підприємств.

2. Асоційованою компанією вважається підприємство:

- а) в якому інвестор має суттєвий вплив;
- б) яке є дочірнім підприємством;
- в) яке є спільним підприємством;
- г) в якому інвестор володіє менше ніж 20 % акцій.

3. Консолідовану фінансову звітність подає:

- а) дочірнє підприємство;
- б) материнська компанія;
- в) спільне підприємство;
- г) асоційована компанія.

### НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:

1. Складіть консолідований баланс двох підприємств за умови, що підприємство М має 80 % в акціонерному капіталі підприємства Д:

*Таблиця*

Робоча таблиця консолідації балансів  
на 31.12.20xx р., тис. євро

Статті	Підприємство М	Підприємство Д	Консолідаці
Основні засоби	50	30	
Стаття	?	?	
Довгострокові активи	?	?	
Поточні активи	20	10	
Короткострокові зобов'язання	(4)	(1)	
Поточні чисті активи	?	?	
Всього чисті активи	?	?	
Акціонерний капітал і резерви	?	?	
Всього власний капітал	?	?	

Підставте замість знаків питання необхідні статті і суми, здійсніть необхідні розрахунки. Вкажіть, які статті підлягають елімінуванню.

## ТЕМА 9. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

**9.1. Поняття, оцінка та види короткострокових зобов'язань (пасивів).**

**9.2. Облік короткострокових зобов'язань.**

**9.3. Облік заробітної плати та зобов'язань із заробітної плати.**

### 9.1. Поняття, оцінка та види короткострокових зобов'язань (пасивів)

**Зобов'язання** — це заборгованість підприємства іншим підприємствам, організаціям та особам, що виникає внаслідок здійснення фірмою різних угод.

Заборгованість поділяють на:

- короткострокову (поточні пасиви);
- довгострокову.

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

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

Оцінка зобов'язань. Оцінюються зобов'язання згідно з принципом собівартості, за номінальною вартістю в сумі, що підлягає сплаті в майбутньому. Як правило, вона вимірюється поточною дисконтованою оцінкою очікуваного платежу. По короткострокових зобов'язаннях величина дисконту незначна і кредиторська заборгованість може бути виражена за номіналом.

**До короткострокових зобов'язань належать:**

- заборгованість за придбані, але не сплачені товарно-матеріальні цінності і послуги;
- короткострокові позики банку і поточна частина довгострокових позик;
- нараховані зобов'язання по заробітній платі, податках, відсотках тощо;
- дивіденди до сплати;
- одержані аванси.

### 9.2. Облік короткострокових зобов'язань

Для обліку заборгованості перед постачальниками за придбані, але не сплачені товарно-матеріальні цінності та послуги використовується пасивний рахунок «*Рахунки до сплати*».

При виникненні заборгованості перед постачальниками рахунок кореспондує, як правило, з матеріальними рахунками, а при погашенні — з рахунком «Грошові кошти».

Так, придбання товарів у кредит відображається:

1) за системою постійного обліку запасів:

Дебет рахунка «Запаси» 1200

Кредит рахунка «Рахунки до сплати» 1200

2) за системою періодичного обліку запасів:

Дебет рахунка «Витрати на придбання запасів» 1200

Кредит рахунка «Рахунки до сплати» 1200

При погашенні заборгованості перед постачальниками складається бухгалтерське проведення:

Дебет рахунка «Рахунки до сплати» 1200

Кредит рахунка «Грошові кошти» 1200

При поверненні постачальнику або надання постачальниками комерційних знижок в обліку використовується рахунок «Повернення запасів і знижки».

Він є регулюючим рахунком. На суму повернених постачальникам товарно-матеріальних цінностей або отриманих від них комерційних знижок в обліку складається бухгалтерське проведення:

Дебет рахунка «Рахунки до сплати»

Кредит рахунка «Повернення запасів та знижки»

До короткострокових зобов'язань відносяться також короткострокові векселі, за допомогою яких можуть здійснюватися розрахунки з постачальниками і банками.

**Вексель до сплати** — це зобов'язання по погашенню суми заборгованості та відсотків, яке звичайно підтверджується офіційним документом — кредитною угодою (векселем), в якому вказують конкретний термін і розмір платежу.

Погашення заборгованості постачальникам за допомогою векселя відображається записом:

Дебет рахунка «Рахунки до сплати»

Кредит рахунка «Векселі до сплати»

Після оплати векселя складаються бухгалтерські проведення:

1) на основну вартість векселя

Дебет рахунка «Векселі до сплати»

Кредит рахунка «Грошові кошти»

2) на суму відсотків по векселю

Дебет рахунка «Витрати на сплату відсотків»

Кредит рахунка «Грошові кошти»

В розрахунках з банками за банківські позики можуть використовуватися *відсотковий і безвідсотковий векселя*.

При використанні **відсоткового векселя** сума позики дорівнює номінальній вартості векселя, а відсотки вказуються окремо і підлягають сплаті разом з основною сумою на день погашення векселя.

При використанні **безвідсоткового векселя** відсотки окремо не відображаються, а включаються в номінальну вартість векселя.

**Приклад.** 01.11.20XX р. підприємство «Earl Grey Company» взяло в кредит \$20 000 на шість місяців під 12 % річних. На суму заборгованості виписаний відсотковий вексель.

Заборгованість по відсотках дорівнює:  $20\,000 \cdot 0,12 \times 6/12 = \$1200$ .

01.11. одержання кредиту :

Дебет рахунка «Грошові кошти» 20 000

Кредит рахунка «Векселі до сплати» 20 000

Відсотки, згідно з принципом нарахування, складають витрати того періоду, протягом якого використовувалися кредитні кошти.

Тому при складанні фінансової звітності за рік, що закінчується 31.12.20XX р., відсотки, нараховані за два місяці звітного року, мають бути відображені в обліку і звітності:  $20\,000 \cdot 0,12 \cdot 2/12 = \$400$ .

31.12. Дебет рахунка «Витрати на сплату відсотків» 400

Кредит рахунка «Відсотки до сплати» 400

Після оплати векселя будуть складені бухгалтерські проведення

30.04. — погашення векселя:

Дебет рахунка «Векселі до сплати» 20 000

Дебет рахунка «Відсотки до сплати» 400

Дебет рахунка «Витрати на сплату відсотків» 800 (1200 – 400)

Кредит рахунка «Грошові кошти» 21 200

**Приклад.** Припустимо, що у розглянутому вище прикладі був виписаний безвідсотковий вексель, його номінальна вартість становила б \$21 200 (тобто основна сума плюс відсотки).

01. 11. — одержання позики:

Дебет рахунка «Грошові кошти» 2000

Дебет рахунка «Дисконт по векселю» 1200

Кредит рахунка «Векселі до сплати» 21 200

31. 12. — відсотки, нараховані за два місяці звітного року:

Дебет рахунка «Витрати на сплату відсотків» 400

Кредит рахунка «Дисконт по векселю» 400

30. 04. — погашення векселя:

1) на основну вартість векселя

Дебет рахунка «Векселі до сплати» 21 200

Кредит рахунка «Грошові кошти» 21 200

2) на суму відсотків по векселю

Дебет рахунка «Витрати на сплату відсотків» 800

Кредит рахунка «Дисконт по векселю» 800

Облік векселів до сплати ведеться однаково, незалежно від того, є вони довго- чи короткостроковими зобов'язаннями.



**Дивіденди до сплати** — це сума заборгованості корпорації по оголошених, але ще не сплачених дивідендах.

Їх виплата здійснюється на підставі рішення ради директорів, що фіксується в спеціальних документах. Рада директорів може прийняти будь-яке рішення щодо суми нерозподіленого прибутку: спрямувати його повністю чи частково на погашення позики, розвиток виробництва чи на виплату дивідендів. Тому 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 навіть додатково випущеними акціями. Звичайно між датою оголошення і датою виплати минає деякий час, протягом якого оголошені дивіденди і є короткостроковими зобов'язаннями компанії.

**Приклад.** 20.01. рада директорів оголосила дивіденди у розмірі двох відсотків від суми \$80 000. Дивіденди будуть сплачені 01.03.

20. 01. Дебет рахунка «Нерозподілений прибуток» 1600

Кредит рахунка «Дивіденди до сплати» 1600

01. 03. 20XX р. Дебет рахунка «Дивіденди до сплати» 1600

Кредит рахунка «Грошові кошти» 1600

### **9.3.Облік заробітної плати та зобов'язань із заробітної плати**

В бухгалтерському обліку відображається чотири види зобов'язань, пов'язаних з оплатою праці:

- 1) заборгованість з оплати праці;
- 2) заборгованість по податках, що утримуються із заробітної плати;
- 3) заборгованість по інших утриманнях із заробітної плати;
- 4) заборгованість по відрахуваннях, пов'язаних із заробітною платою, які сплачуються роботодавцем.

**Зобов'язання з оплати праці** існують по нарахованій за відпрацьовані у звітному періоді дні заробітній платі, яка ще не виплачена персоналу.

Для обліку витрат з оплати праці і зобов'язань, які має фірма до моменту її виплати, використовуються рахунки «Витрати на оплату праці» та «Заробітна плата до сплати».

Але, на відміну від вітчизняної облікової практики, бухгалтерські проведення з нарахування заробітної плати ніколи не обмежуються цими двома рахунками, тому що на рахунку «Витрати на оплату праці» відображається повна сума витрат, пов'язаних з використанням найманої сили. Це безпосередньо персоналу з оплати праці, а також заборгованість по податках, утриманих із заробітної плати та по інших утриманнях. Отже, бухгалтери зарубіжних фірм на рахунку «Заробітна плата до сплати» відображають суму, яка залишилася після всіх відрахувань і підлягає сплаті працівникам.

Нарахування заробітної плати і утримань з неї відображають так:

Дебет рахунка «Витрати на оплату праці» 10 000

Кредит рахунка «Прибутковий податок до сплати»	2000
Кредит рахунка «Утримання на обов'язкове соціальне страхування до сплати»	750
Кредит рахунка «Профспілкові внески до сплати»	50
Кредит рахунка «Заробітна плата до сплати»	7200
Погашення заборгованості перед персоналом здійснюється так:	
Дебет рахунка «Заробітна плата до сплати»	7200
Кредит рахунка «Грошові кошти»	7200.

**Утримання** із заробітної плати регулюються законодавством кожної країни.

У США із заробітної плати працівників здійснюються обов'язкові і добровільні утримання.

Основним видом обов'язкових утримань із заробітної плати є податок на особистий прибуток громадян, який включає:

- федеральний прибутковий податок;
- прибутковий податок штату;
- податок на користь округів штату;
- податок на користь міста, в якому проживають громадяни.

Більшість громадян зобов'язана скласти річну податкову декларацію, в якій відображаються заробітна плата та інші прибутки, отримані від роботи по найму. Сума податку залежить від розміру заробітку та пільг, наданих конкретній особі. Наприкінці кожного року роботодавець складає на кожного працівника чотири примірники декларації про заробітну плату і податки за минулий рік.

Перший примірник цієї декларації направляється в управління соціального страхування, яке потім передає частину даних податковому управлінню. Другий примірник додається до переказу федеральних податків, третій — муніципальних, а четвертий залишається у працівника.

Із заробітної плати працівників також можуть здійснюватися утримання на добровільній основі. Це внески на додаткове пенсійне забезпечення, до ощадних фондів, на страхування, погашення кредитів та ін.

Ці утримання здійснюються за дорученнями працівників. Профспілкові внески в різних штатах можуть бути або обов'язковими або добровільними.

До обов'язкових відрахувань з фонду заробітної плати, які мусять бути оплачені роботодавцем належать:

1. обов'язкові відрахування на соціальне страхування (у частині, яка підлягає сплаті роботодавцем),
2. обов'язкові відрахування до федерального фонду зайнятості;
3. обов'язкові відрахування до фонду зайнятості штату.

Обов'язкові відрахування із фонду заробітної плати, що сплачуються роботодавцем, відображаються так:

Дебет рахунка «Витрати на обов'язкові відрахування із фонду заробітної плати»	1100
Кредит рахунка «Відрахування на обов'язкове соціальне страхування до сплати»	750

Кредит рахунка «Відрахування до федерального фонду зайнятості до сплати» 80

Кредит рахунка «Відрахування до фонду зайнятості штату до сплати» 270.

### **КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:**

1. Що Ви розумієте під зобов'язаннями та які види зобов'язань виникають у процесі функціонування підприємств?
2. Які критерії визнання та оцінки зобов'язань?
3. Що відноситься до короткострокових зобов'язань та як вони відображаються у балансі?
5. Як ведеться облік торговельної кредиторської заборгованості?
6. Як ведеться облік заборгованості по виданих векселях?
7. Як ведеться облік розрахунків з оплати праці?
8. Який порядок обліку розрахунків по кредитах і позиках?
9. Який порядок відображення в обліку відрахувань на соціальні потреби?

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

1. Поточні зобов'язання включають:
  - а) пенсійні зобов'язання;
  - б) доходи майбутніх періодів;
  - в) зобов'язання з оплати тривалої непрацездатності у термін понад 12 місяців;
  - г) зобов'язання перед персоналом з оплати праці.
2. Що не включається до зобов'язань компанії?
  - а) торговельна кредиторська заборгованість;
  - б) векселі до сплати;
  - в) торговельна дебіторська заборгованість;
  - г) заборгованість з фінансового лізингу.
3. Відсотки по облігаціях нараховуються на їх:
  - а) номінальну вартість;
  - б) вартість з премією;
  - в) вартість з дисконтом;
  - г) ринкову вартість.

### **НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:**

1. Якщо Ви поклали \$10 000 на ощадний рахунок, по якому нараховується 10 % річних, які Ви отримаєте відсотки за 10 років? Розрахунки зробити письмово.

2. 01.01.20XX р. компанія придбала нове устаткування вартістю \$20000. На його оплату компанія видала безпроцентний вексель на \$20

000 строком на два роки. Банківська ставка відсотка по кредитах — 12 % річних.

- а) визначити поточну вартість суми, яка буде сплачена через два роки і дати бухгалтерське проведення;
- б) відобразити витрати на відсотки по векселю до сплати за кожний рік;
- в) відобразити повне погашення векселя.

3. 06.03.20XX р. компанія придбала товари в кредит з метою подальшого продажу за умови 2/10, n/30. Вартість за рахунком-фактурою \$10 000. Дати бухгалтерські проведення на придбання товарів та їх оплату за системою періодичного обліку запасів; визначити вартість придбаних товарів.

## **ТЕМА 10. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

### **10.1. Облік довгострокових векселів виданих.**

### **10.2. Види облігацій і порядок їх випуску.**

### **10.3. Облік довгострокових облігацій.**

#### **10.1. Облік довгострокових векселів виданих**

Довгострокові векселі до сплати є із видів довгострокових зобов'язань підприємств. За своєю економічною сутністю вони є інструментом довгострокового залучення фінансових ресурсів для фінансування придбання конкретних активів, реалізації довгострокових проектів, пов'язаних зі здійсненням реальних інвестицій.

Довгострокові векселі мають ту ж саму природу, що й короткострокові, але термін їх дії складає більше одного фінансового року.

Особливістю цього виду векселів є те, що вони можуть забезпечуватися заставою у вигляді активів. Наприклад, заставні векселі використовуються компаніями при придбанні об'єктів основних засобів.

Сума боргу за довгостроковими векселями оцінюється за справедливою ринковою вартістю ресурсів, які отримані в результаті розміщення цього виду довгострокових зобов'язань.

Крім того, по векселю розраховуються періодичні витрати на сплату відсотків, виходячи із ринкової ставки відсотка, яка діяла на момент випуску векселя та залишку заборгованості на початок облікового періоду.

Заборгованість по довгострокових векселях може бути сплачена при настанні терміну погашення всією сумою, яка включає основний борг і відсотки. Проте, як правило, згідно з умовами векселя погашення заборгованості по довгострокових векселях здійснюється по періодах протягом всього строку дії векселя.

У Балансі сума довгострокової заборгованості по векселю, яка підлягає сплаті протягом поточного фінансового року, відображається в розділі

«Поточні зобов'язання» (як короткострокова заборгованість), а решта — в розділі «Непоточні зобов'язання» (як довгострокова заборгованість).

Облік довгострокових векселів до сплати ведеться на рахунку «Заставні векселі до сплати». Це реальний, балансовий, пасивний рахунок, кредитове сальдо якого показує суму боргу по довгострокових векселях на певну дату. По кредиту цього рахунку відображається виникнення заборгованості по довгостроковому векселю, а по дебету — її погашення.

**Приклад.** При отриманні компанією кредиту в сумі \$500 000 терміном на два роки по 10 %-ному довгостроковому векселю для фінансування будівництва будівлі під офіс, в обліку складається бухгалтерське проведення.

Дебет рахунка «Грошові кошти» 500 000

Кредит рахунка «Заставні векселі до сплати» 500 000

Погашення заборгованості по довгостроковому векселю відображається на рахунках бухгалтерського обліку записом:

Дебет рахунка «Заставні векселі до сплати» 500 000

Дебет рахунка «Витрати на сплату відсотків» 100 000

Кредит рахунка «Грошові кошти» 600 000.

## 10.2. Види облігацій і порядок їх випуску

Зарубіжні компанії з метою залучення фінансових ресурсів на тривалий термін для диверсифікації своєї діяльності мають право випускати довгострокові облігації.

**Довгострокові облігації** — це цінні папери, які засвідчують внесення їх власниками певних коштів і підтверджують зобов'язання емітента відшкодувати власникові номінальну вартість цих цінних паперів в передбачений термін з виплатою відсотків за встановленою ставкою.

По своїй суті вони є формою кредитування емітентів юридичними та фізичними особами, котрі придбали довгострокові облігації.

Види довгострокових облігацій.

*Залежно від мети випуску:*

- **розрахункові облігації** випускаються з метою повної або часткової оплати придбання довгострокових активів;

- **облігацій, які випускаються для рефінансування** – мета їх емісії - погашення діючих облігацій;

- **консолідовані облігації** випускаються замість декількох випусків діючих облігацій.

*Залежно від наявності забезпечення (гарантії):*

- **забезпеченими (заставними)** називаються облігації, які мають гарантію їх погашення. Гарантія забезпечується юридичним правом пріоритетного отримання власниками облігацій обумовлених в облігаційному контракті активів (майна) компанії-боржника за умови невиконання нею зобов'язань з погашення заборгованості.

- **(незабезпечені облігації)** — це звичайні кредити, по яких компанія-боржник не видає гарантійного зобов'язання щодо їх погашення. У разі банкрутства компанії-боржника власники облігацій отримують частку її активів (майна) в загальному порядку нарівні з іншими кредиторами.

*Залежно від умов погашення:*

- **прості (фіксовані) облігації** — це облігації, строк погашення яких визначений у вигляді однієї конкретної дати. Відсотки фіксовані.

- **облігації з послідовним погашенням (серійні облігації)** - борг виплачується декілька раз частковими сумами протягом усього життєвого циклу облігацій.

Наприклад, компанія випустила облігації номінальною вартістю \$1 500 000 терміном на 20 років; погашення облігацій в сумі \$375 000 здійснюється через кожні п'ять років.

- **конвертовані** - облігації, власник яких має право обміняти їх на акції компанії-боржника.

*Залежно від порядку реєстрації:*

- **реєстровані (іменні), безкупонні облігації** — це облігації, власники яких зареєстровані у книзі емітента. На цих облігаціях компанія записує ім'я та адресу власника. Відсотки і основна частина боргу по таких облігаціях виплачуються тільки особі, на ім'я якої зареєстрована облігація.

- **облігації на пред'явника або безадресні, купонні облігації** — це облігації, власники яких не зареєстровані у книзі емітента. Відсотки і основна частина боргу по цих облігаціях виплачується пред'явнику облігації. Такі облігації мають відривні купони, на яких вказується сума відсотків і дата їх отримання. При настанні терміну сплати відсотків купон відрізняють від облігації і пред'являють емітентові для погашення боргу.

*Залежно від порядку виплати відсотків:*

- **дохідні облігації** — це облігації, за якими рівень виплат по відсотках залежить від розміру прибутку емітента. За умови збиткової діяльності емітента по цьому виду облігацій винагороди за відсотками не передбачена.

- **прості (фіксовані) облігації** — це облігації, строк погашення яких визначений у вигляді однієї конкретної дати. Відсотки фіксовані.

### 10.3.Облік довгострокових облігацій

**Облік продажу облігацій за номіналом.**

*Приклад.* Компанія «К» 1 січня 2004 р. випустила 1000 облігацій номінальною вартістю 1000 дол. Кожна терміном на 10 років, відсоткова ставка — 9 %. Реалізація — з 1.01.04. Квота для ціни — 100 (тобто облігації продають за номінальною вартістю).

Операція реалізації оформляється проводкою:

1.01.04. Д-т «Грошові кошти»	1 000 000
К-т «Облігації до сплати»	1 000 000

У балансі облігації будуть показані серед довгострокової заборгованості.

Відсотки інвесторам компанія сплачує двічі на рік — 1 січня та 1 липня.

1 липня компанія платить відсотки: 45 000

$(1\ 000\ 000 \times 9\ \% \times \frac{6}{12})$

1.07.04. Д-т «Фінансові витрати (Відсотки за облігаціями)» 45 000

К-т «Грошові кошти» 45 000

Таким чином, відсотки — це фінансові витрати компанії. Наступний платіж відсотка — 1.01.05. Але компанія повинна включити відсотки з 1.01.04 по 31.12.04 у витрати звітного періоду:

31.12.04. Д-т «Фінансові витрати (Відсотки за облігаціями)» 45000

К-т «Відсотки за облігаціями до сплати» 45 000

1.01.05. Сплата відсотків:

Д-т «Відсотки за облігаціями до сплати» 45 000

К-т «Грошові кошти» 45 000

1.01.14 (через 10 років) корпорація здійснить остаточні розрахунки з інвесторами:

Д-т «Облігації до сплати (Номінальна вартість облігацій)» 1 000000

Д-т «Відсотки за облігаціями до сплати» 45 000

К-т «Грошові кошти» 1 045 000

Облік довгострокових облігацій, випущених (реалізованих) зі знижкою (дисконтом)

Якщо ринкова ставка вища, ніж установлена (зафіксована) за облігаціями, вони продаються з дисконтом, тобто за нижчою за номінальну ціну вартістю. І, навпаки, якщо ринкова відсоткова ставка нижча встановленої за облігаціями, вони продаються з надбавкою, тобто з премією.

### **Облігації з дисконтом.**

**Приклад.** Припустимо, що корпорація «К» випустила (реалізувала) 1.01.04 1 000 000 дол. облігацій на 5 років за 13 % річних; за квоти до ціни 98; відсотки платять 1 січня і 1 липня.

01.01.

Д-т «Грошові кошти» 980 000

Д-т «Дисконт за облігаціями до сплати (Погашена знижка за облігаціями)» 20 000

К-т «Облігації до сплати» 1 000 000

Рахунок «Дисконт за облігаціями» є регулюючим, активним рахунком, регулює собою пасивний рахунок «Облігації до сплати».

У балансі (пасив)

«Облігації до сплати» (Номінальна вартість) 1 000 000

Мінус: «Дисконт за облігаціями» 20 000 980 000

Ціна 980 000 — це поточна, або балансова, вартість облігацій. На час реалізації вона дорівнює ринковій ціні.

Дисконт — це додаткові витрати для підприємства (крім відсотків), бо компанія заплатить усю номінальну вартість інвестору, коли настане термін

погашення облігацій. Тому дисконт повинен бути віднесений на фінансові витрати впродовж терміну «життя» облігацій.

Таким чином, витрати за облігаціями становитимуть:

- 1) відсотки за облігаціями (що платять двічі на рік);
- 2) дисконт за облігаціями.

Для розподілу дисконту застосовують лінійний метод амортизації.

У нашому прикладі: 20 000 дол. : 10 періодів = 2000 дол.

1.07.04.

Д-т рах. «Фінансові витрати (Відсотки за облігаціями)»	67 000
К-т рах. «Дисконт за облігаціями до сплати»	2000
К-т рах. «Грошові кошти»	65 000

31.12.04 — регулюючий запис:

Д-т рах. «Фінансові витрати (Відсотки за облігаціями)»	67 000
К-т рах. «Дисконт за облігаціями до сплати»	2000
К-т рах. «Відсоток за облігаціями до сплати»	65 000

За все «життя» облігацій сальдо дисконту буде зменшуватися щороку на ту саму суму й на дату погашення дійде до нуля.

А поточна балансова вартість облігацій зростає паралельно — на ці самі суми і на дату погашення облігацій дійде до номінальної вартості.

### **Облік довгострокових облігацій, випущених (реалізованих) з премією (надбавкою).**

*Приклад.* Компанія випустила (реалізувала) 1.01.04 1000 довгострокових облігацій номіналом 1000 дол. Кожна на 5 років за умови 12 % річних. Квота до ціни 106. Виплата відсотків здійснюється 1 липня та 1 січня наступного року.

У цьому разі компанія отримує премію з облігацій у розмірі 60 000 дол.

1.01.04. Випуск (реалізації) облігацій з премією:

Д-т «Грошові кошти»	1 060 000
К-т «Облігації до сплати»	1 000 000
К-т «Премія за облігаціями»	60 000

Рахунок «Премія за облігаціями» є пасивним регулюючим рахунком до рахунку «Облігації до сплати». Його сума додається у балансі до номінальної вартості облігацій.

Баланс компанії (довгострокові пасиви):

Облігації до сплати	1 000 000
Премія за облігаціями	60 000

---

Поточна (балансова) вартість облігацій	1 060 000
--	-----------

Премія за облігаціями зменшує суму фінансових витрат підприємства — поступово впродовж терміну утримання облігацій.

За лінійним методом сума амортизації премії одного платіжного періоду буде 6000 дол. (60 000 дол. : 10 періодів).

1.07.04. підприємство здійснить запис:

Д-т рах. «Фінансові витрати (Відсотки за облігаціями)»	54 000
--	--------



Д-т рах. «Премія за облігаціями»	6000
К-т рах. «Грошові кошти»	60 000
31.12.04. Регулюючий запис:	
Д-т рах. «Фінансові витрати (Відсотки за облігаціями)»	54 000
Д-т рах. «Премія за облігаціями»	6000
К-т рах. «Відсотки за облігаціями до сплати»	60 000
1.01.05. Оплата відсотків:	
Д-т рах. «Відсотки за облігаціями до сплати»	60 000
К-т рах. «Грошові кошти»	60 000

Упродовж терміну дії облігацій залишок на рахунку «Премії за облігаціями» знижується до нуля (на дату погашення облігацій), а вартість облігацій також зменшується до номінальної вартості.

### **Викуп облігацій.**

У процесі випуску облігацій зазвичай передбачають умови їх дострокового викупу, тобто вилучення з обігу. З якою метою це роблять?

Наприклад, за значного зниження відсоткових ставок на ринку паперів компанія може викупити (вилучити з обігу) свої облігації, а потім випустити їх за нижчою відсотковою ставкою.

Наводимо загальне правило дострокового викупу.

Передусім необхідно:

- 1) визначити поточну (балансову) вартість облігацій на дату дострокового викупу;
- 2) відобразити в обліку виплату грошей (викуп);
- 3) визначити та відобразити в обліку прибутки чи збитки від викупу облігацій.

Нагадаймо, що поточна (балансова) вартість — це номінальна вартість облігацій мінус недоамортизований дисконт або плюс недоамортизована премія на дату викупу облігацій.

У разі викупу облігацій можуть бути прибутки чи збитки, які переносяться до Звіту про фінансові результати як інші фінансові результати.

**Приклад.** Після шостого платіжного періоду компанія викупила всі довгострокові облігації з квотою 103 до номіналу.

Довідка: облігації випущено на 5 років, 1000 шт. номіналом 1000 дол. кожна, 12 % річних, квота до ціни 98, сплата відсотків 1 липня та 1 січня.

Д-т «Довгострокові облігації до сплати»	1 000 000
Д-т «Збитки від викупу облігацій»	8000
К-т «Грошові кошти»	1 030 000
К-т «Дисконт за облігаціями»	38 000

### **Перетворення облігацій в акції.**

Облігації, що за умовами договору можуть обмінюватися на звичайні акції, називають конвертованими. Вони є привабливішими як для компанії, що їх випускає, так і для інвесторів.

Компанія, що випускає такі облігації, може продавати їх за вищою ціною за нижчих відсоткових ставок.

Інвестори (власники облігацій) мають вибір: отримувати відсотки за облігаціями або обміняти їх за бажанням на акції компанії й стати її власником. На останнє інвестори йдуть у разі зростання ринкової ціни акцій.

Під час відображення конвертації облігацій в акції поточну ринкову вартість як облігацій, так і акцій ігнорують. Не відображають також (і не визначають) прибутки чи збитки від цієї операції.

**Приклад.** Після сьомого платіжного періоду корпорація конвертувала довгострокові облігації в прості акції за умови, що одна облігація в 1000 дол. обмінюється на тридцять акцій номіналом 20 дол. кожна. Раніше було випущено 1000 облігацій номіналом 1000 дол. кожна, на 5 років, квота 100, 12 % річних. Відсотки сплачуються двічі на рік.

За цим прикладом корпорація випускала облігації за номінальною вартістю. Конвертація їх в акції відображається таким записом:

Д-т «Довгострокові облігації до сплати»	1 000 000
К-т «Статутний капітал (Прості акції)»	600 000
К-т «Додатковий капітал (Прості акції)»	400 000

**Приклад.** Після сьомого платіжного періоду корпорація конвертувала 1000 довгострокових облігацій у прості акції номіналом 20 дол. кожна. Умова конвертації: одна облігація в 1000 дол. обмінюється на тридцять простих акцій.

Довідка: випущено облігацій — 1000 номіналом 1000 дол. кожна, на 5 років, квота 98, 12 % річних з оплатою відсотків що півроку (облігації випущено з дисконтом).

Д-т «Довгострокові облігації до сплати»	1 000 000
К-т «Дисконт по облігаціях»	6000
К-т «Статутний капітал (Прості акції)»	600 000
К-т «Додатковий капітал (Прості акції)»	394 000

**Приклад.** Вихідні дані попереднього прикладу, проте облігації були випущені з квотою 106, тобто з премією.

Д-т «Довгострокові облігації до сплати»	1 000 000
Д-т «Премія по облігаціях»	18 000
К-т «Статутний капітал (Прості акції)»	600 000
К-т «Додатковий капітал (Прості акції)»	418 000

Зауважимо, що під час складання бухгалтерської проводки ринкову ціну облігацій і акцій до уваги не беруть. Цей метод відображення конверсії облігацій в акції називають методом балансової (поточної) вартості.

Тобто, коли облігації конвертуються в акції, то, згідно з правилом, *акції відображаються в поточній (балансовій) вартості облігацій*. Заборгованість

за облігаціями, дисконт чи премію списують. Тому за такими операціями немає прибутку чи збитків.

Рахунок «Статутний капітал (Прості акції)» кредитують на номінальну вартість випущених акцій. Інший рахунок — «Додатковий капітал» кредитують на різницю між поточною (балансовою) вартістю облігацій і номіналом випущених акцій.

### **КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:**

1. Що відноситься до довгострокових зобов'язань та як вони відображаються в балансі?
2. Як ведеться облік довгострокових векселів виданих?
3. Який порядок випуску та відображення в обліку довгострокових облігацій?
4. Який порядок відображення в обліку викупу облігацій та перетворення їх в акції?

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

1. До довгострокових зобов'язань відносяться:
  - а) векселі, що підлягають сплаті протягом 90 днів;
  - б) торговельна кредиторська заборгованість;
  - в) пенсійні зобов'язання;
  - г) зобов'язання перед персоналом з оплати праці.
2. Довгострокові векселі до сплати — це зобов'язання, які мають бути погашені у термін:
  - а) понад 12 місяців;
  - б) що не перевищує 12 місяців;
  - в) протягом фінансового року;
  - г) протягом календарного року.
3. Конвертовані — це облігації:
  - а) власник яких має право перетворити їх в акції;
  - б) які мають гарантію погашення;
  - в) власники яких зареєстровані у книзі емітента;
  - г) які погашаються серіями.

### **НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:**

1. Компанія «Алекс» 1.01.20XX р. випустила 1000 штук довгострокових облігацій номінальною вартістю \$2000 кожна терміном на 10 років; відсоткова ставка — 10 % річних. Сплата відсотків інвесторам здійснюється два рази на рік — 30 червня і 31 грудня. При розміщенні облігацій компанією встановлена квота до ціни у розмірі 98 %.

Розрахувати номінальну вартість облігацій, суму дисконту по випущених облігаціях, суму періодичних платежів зі сплати відсотків по облігаціях до сплати та списання амортизації дисконту; відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операцію з випуску і погашення довгострокових облігацій.

2. Компанія випустила та реалізувала 1.01.10 р. 1000 довгострокових облігацій номіналом 1000 дол. кожна на 5 років за умови 12 % річних. Квота до ціни 108. Виплата відсотків здійснюється 1 липня та 1 січня наступного року.

Зобразити операції пов'язані із емісією облігацій та їх придбанням у емітента облігацій та інвестора.

## **ТЕМА 11. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**

**11.1. Сутність, класифікація та порядок визнання доходів і витрат.**

**11.2. Облік доходів і витрат.**

**11.3. Порядок визначення та облік фінансових результатів.**

### **11. 1. Сутність, класифікація та порядок визнання доходів і витрат**

Важливою умовою успішного функціонування зарубіжних підприємств є забезпечення прибутковості їх діяльності. У країнах з розвинутою ринковою економікою прибуток є інструментом суттєвого впливу на економічні інтереси господарюючих суб'єктів у процесі прийняття управлінських рішень, метою здійснення фінансово-господарської діяльності, а також основою її подальшої диверсифікації. Він є одним із основних показників, які характеризують кінцеві фінансові результати діяльності підприємства, його економічні успіхи та ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у процесі досягнення поставлених цілей. Елементами, які безпосередньо пов'язані з формуванням прибутку і мають безпосередній вплив на цей показник, є доходи і витрати. В бухгалтерському обліку вони відображаються при дотриманні принципів нарахування та відповідності доходів і витрат. Згідно з цими принципами результати господарських операцій визначаються тоді, коли вони здійснюються, а не в момент отримання або сплати грошових коштів. Відображення їх в обліку і фінансовій звітності відбувається у тих періодах, до яких вони відносяться, за умови прямого зв'язку доходів звітного періоду з витратами, які були понесені при отриманні цих доходів, з дотриманням принципу обачності.

Формування інформації про доходи в обліку регламентується Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід», за яким доходи виникають в результаті таких операцій:

- реалізація товарів (продукції);
- надання послуг;
- використання активів підприємства іншими юридичними та фізичними особами, результатом чого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Не поширюються норми МСБО 18 «Дохід» на доходи, які виникають внаслідок інших операцій і визначення облікових підходів до яких регламентується іншими Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Доходи визнаються, якщо існує ймовірність надходження на підприємство майбутніх економічних вигод, пов'язаних з операцією, і ці вигоди можна достовірно оцінити.

**Порядок формування доходу:**

Сума надходжень, яка отримана або підлягає отриманню – Сума податків, що підлягають сплаті – Сума доходів, отриманих на користь третіх осіб – Сума знижок, наданих клієнтам за умовами укладеного контракту – Вартість товарно-матеріальних цінностей, які повернені клієнтами – Сума уцінки товарно-матеріальних цінностей за умовами укладеного контракту = Сума доходу, яка отримана або підлягає отриманню.

У процесі визнання доходу слід враховувати особливості застосування критеріїв визнання окремо до кожної операції.

***Умови визнання доходу від реалізації товарів (продукції):***

1. В момент реалізації підприємство передало покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товари (продукцію).
2. Підприємство не бере участі в управлінні проданими запасами, втрачає право володіння ними та контролю за їх рухом.
3. Сума доходу може бути достовірно визначена.
4. Існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов'язаних з операцією.
5. Витрати, які були або будуть понесені внаслідок операції, можуть бути достовірно оцінені.

***Умови визнання доходу від надання послуг:***

1. Суму доходу можна достовірно оцінити.
2. Існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов'язаних з операцією.
3. Етап завершеності операції на дату балансу можна достовірно оцінити.
4. Витрати, понесені у зв'язку з операцією, і витрати, які будуть понесені до завершення операції, можна достовірно оцінити.

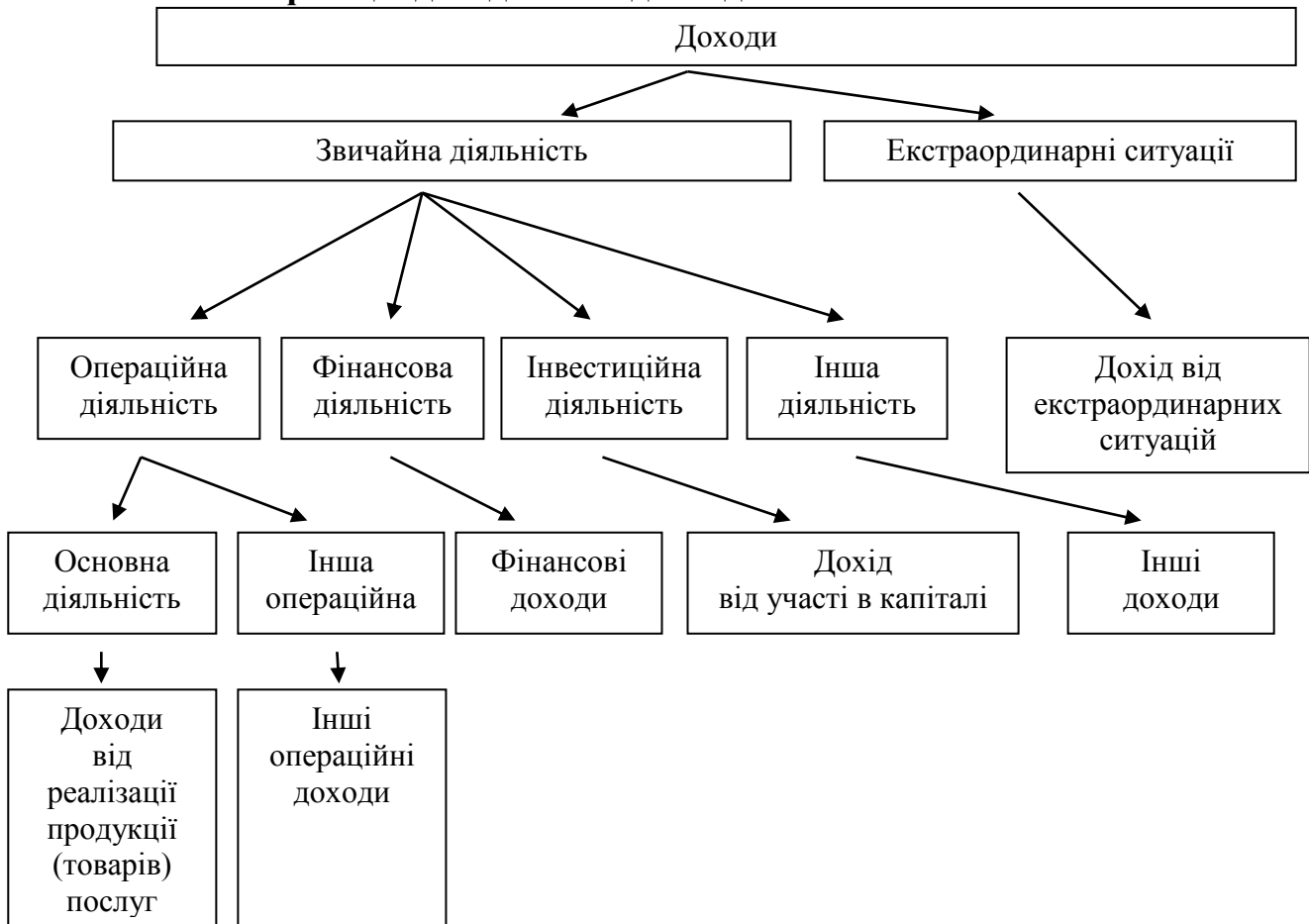
***Умови визнання доходу від використання активів підприємства:***

1. Існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов'язаних з операцією у вигляді відсотків, дивідендів та роялті.

2. Сума доходу у вигляді відсотків, дивідендів та роялті може бути достовірно оцінена.

3. Встановлено право акціонерів на отримання виплати вигляді дивідендів.

### **Класифікація доходів за видами діяльності:**



Під **витратами** розуміють зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних з виплатами учасникам.

У Звіті про прибутки та збитки витрати визнаються, якщо існує ймовірність зменшення майбутніх економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які можна достовірно оцінити. Це означає, що визнання витрат здійснюється одночасно з визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів (наприклад, нарахування заробітної плати персоналу тощо).

### **Класифікація витрат за економічними елементами:**

- матеріальні витрати;
- витрати на амортизацію;
- транспортні витрати;

- витрати на оплату праці;
- витрати на персонал;
- витрати на рекламу;
- інші операційні витрати.

## 11.2. Облік доходів і витрат

Для обліку доходів і витрат використовуються тимчасові номінальні рахунки, на яких накопичуються суми по кожному виду доходів і витрат.

Тимчасовими ці рахунки називаються тому, що суми накопичених на них доходів і витрат відносяться тільки до поточного облікового періоду. В кінці звітнього періоду ці рахунки закриваються.

Рахунки доходів — це пасивні рахунки, на яких обліковуються доходи за їх видами. По кредиту цих рахунків протягом звітнього періоду відображається збільшення доходів у результаті звичайної діяльності та внаслідок екстраординарних ситуацій, а по дебету — їх списання на зведений рахунок фінансових результатів.

Порядок відображення доходів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку залежить від обраного методу обліку.

### **Методи обліку доходів підприємства:**

**1.** касовий метод обліку – це коли доходи обліковуються на основі надходження грошових коштів. Сума виручки від реалізації відображається:

Дебет рахунка «Грошові кошти»

Кредит рахунка «Дохід від реалізації»

**2.** метод нарахування – це коли доходи визначаються тоді, коли мають місце, а не тоді, коли отримані грошові кошти. Сума виручки від реалізації відображається:

Дебет рахунка «Рахунки до отримання»

Кредит рахунка «Дохід від реалізації»

**Рахунки витрат** — це активні рахунки, на яких обліковуються витрати за їх елементами. По дебету цих рахунків протягом звітнього періоду відображається накопичення витрат у процесі звичайної діяльності підприємства та внаслідок екстраординарних ситуацій, а по кредиту — їх списання на зведений рахунок фінансових результатів.

Порядок відображення витрат підприємства на рахунках бухгалтерського обліку може здійснюватися за касовим методом обліку (витрати обліковуються на основі виплат грошових коштів), або за методом нарахування.

## 11.3. Порядок визначення та облік фінансових результатів

У зарубіжній обліковій практиці в основу визначення фінансового результату діяльності підприємства покладений метод «**витрати — випуск**».

За цим методом фінансовий результат визначається шляхом співставлення суми понесених витрат з сумою отриманих доходів.

Для обліку фінансових результатів діяльності підприємства використовується рахунок «Зведений рахунок фінансових результатів». Це активно-пасивний рахунок, по кредиту якого відображаються суми отриманих доходів, а по дебету — суми здійснених витрат.

Порядок формування фінансового результату, згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів»:

1. Визначення валового прибутку (збитку).
2. Визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності.
3. Визначення прибутку (збитку) до сплати податків.
4. Визначення прибутку (збитку) після сплати податків.
5. Визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності.
6. Визначення доходів і витрат внаслідок екстраординарних ситуацій.
7. Визначення чистого прибутку (збитку).

У кінці звітної періоду рахунки доходів і витрат закриваються шляхом списання їх оборотів на рахунок «Зведений рахунок фінансових результатів». При цьому можуть мати місце наступні бухгалтерські проведення:

*Списано на фінансові результати:*

— **доходи від реалізації**

Дебет Доходи від реалізації продукції (робіт), послуг

Кредит Зведений рахунок фінансових результатів

— **витрати на оплату праці**

Дебет Зведений рахунок фінансових результатів

Кредит Витрати на оплату праці

*Закриття рахунку «Зведений рахунок фінансових результатів»*

— **списано суму прибутку**

Дебет Зведений рахунок фінансових результатів

Кредит Нерозподілений прибуток

— **списано суму збитку**

Дебет Нерозподілений прибуток

Кредит Зведений рахунок фінансових результатів

— **списано оголошені і сплачені дивіденди**

Дебет Нерозподілений прибуток

Кредит Дивіденди оголошені

Інформація, узагальнена на бухгалтерських рахунках доходів, витрат і фінансових результатів, по завершенню облікового циклу є підставою для складання фінансової звітності.

### **КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:**

1. Розкрити економічну сутність доходів підприємства та порядок їх формування.
2. Який порядок класифікації доходів?
3. За яких умов визнаються доходи від реалізації товарів (продукції)?



4. За яких умов визнаються доходи від надання послуг?
5. За яких умов визнаються доходи від використання активів підприємства іншими сторонами?
6. Що розуміють під витратами підприємства?
7. За якими ознаками класифікуються витрати підприємства?
8. За яких умов визнаються витрати в обліку і фінансовій звітності?
9. На яких рахунках ведеться облік доходів і витрат?
10. Які методи обліку доходів і витрат застосовуються у зарубіжній обліковій практиці?
11. Який порядок відображення в обліку поточних доходів?
12. Який порядок відображення в обліку поточних витрат?
13. Який порядок закриття рахунків доходів і витрат у кінці звітного періоду?
14. Який порядок формування та відображення в обліку фінансових результатів діяльності підприємства?

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

- 1. Що є доходами?**
  - а) вартість активів, спожитих за період;
  - б) загальний приріст акціонерного капіталу в ході господарської діяльності;
  - в) вартість послуг, використаних протягом періоду;
  - г) поточні або очікувані грошові виплати.
  
- 2. Чистий прибуток виникає якщо:**
  - а) активи > зобов'язання;
  - б) доходи = витрати;
  - в) доходи > витрати;
  - г) доходи < витрати.
  
- 3. На підприємстві сфери послуг визнання доходів здійснюється на:**
  - а) кінець місяця;
  - б) кінець року;
  - в) дату надання послуг;
  - г) дату отримання грошових коштів.
  
- 4. Нараховані доходи — це доходи:**
  - а) отримані і відображені як зобов'язання до тих пір, доки їх не зароблено;
  - б) відображені як зобов'язання до тих пір, доки вони не отримані;
  - в) зароблені, але ще не отримані;
  - г) зароблені, отримані і відображені в обліку.
  
- 5. Нараховані витрати — це витрати:**

- а) сплачені і відображені на рахунках обліку активів до тих пір, доки вони не визнані;
- б) сплачені і відображені на рахунках обліку активів після того, як вони визнані;
- в) визнані, але не сплачені;
- г) визнані, сплачені і відображені в обліку.

**6.** Кореспонденція рахунків зобов'язань і доходів виникає у зв'язку з:

- а) коригувальними записами по рахунках витрат майбутніх періодів;
- б) коригувальними записами по рахунках нарахованих витрат;
- в) коригувальними записами по рахунках доходів, отриманих в рахунок майбутніх періодів;
- г) коригувальними записами по рахунках нарахованих доходів.

**7.** Помилка при проведенні інвентаризації запасів призвела до завищення собівартості запасів на кінець періоду на \$10 000.

Внаслідок цієї помилки в поточному періоді:

Собівартість проданих товарів	Чистий прибуток
а) занижена	занижений
б) завищена	завищений
в) занижена	завищений
г) завищена	занижений

**8.** Якщо собівартість запасів на початок періоду занижена на \$10 000, то в результаті такої помилки в поточному періоді:

Собівартість проданих товарів	Чистий прибуток
а) занижена	занижений
б) завищена	завищений
в) занижена	завищений
г) завищена	занижений

**9.** Прибуток або збиток від вибуття основних засобів визначається при порівнянні:

- а) відновної вартості активу і його первісної вартості;
- б) залишкової вартості активу і його первісної вартості;
- в) первісної вартості активу і суми виручки від його продажу;
- г) залишкової вартості активу і суми виручки від його продажу.

### **НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:**

**1.** Компанією «Профі» був укладений контракт з надання консалтингових послуг фірмі «Герон» протягом чотирьох років. Загальна сума доходу за контрактом складає \$500 000.

На кінець першого року дії контракту компанія «Профі» не зможе достовірно оцінити результат від надання консалтингових послуг фірмі «Герон», але існує ймовірність, що всі витрати в сумі \$95 600, понесені протягом року, будуть відшкодовані у повному обсязі.

На кінець другого року дії контракту за оцінкою компанії «Профі» загальна сума витрат складала \$246 200 і контракт виконано на 50 %.

На кінець третього року дії контракту за оцінкою компанії «Профі» загальна сума витрат складала \$295 000, загальна сума доходу — \$514 000 і контракт виконано на 85 %.

На кінець четвертого року виконання контракту завершено. Загальна сума доходу, отриманого за контрактом, складала \$525 000, а загальна сума витрат — \$312 000.

Здійснити визнання доходів, витрат та результату контракту з надання послуг. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку доходи, витрати та результати контракту з надання послуг.

2. Компанія «Дюк» в листопаді 20XXр. передала компанії «Едем» право на використання комп'ютерного програмного продукту вартістю \$45000 на необмежений термін. Додаткових зобов'язань щодо подальшого обслуговування комп'ютерного програмного продукту компанія «Дюк» не має.

Здійснити визнання доходу від роялті. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку суму доходу від роялті.

## **ТЕМА 12. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ В КОРПОРАЦІЯХ**

**12.1. Капітал корпорації. Характеристика акцій, їх оцінка.**

**12.2. Облік випуску (продажу) простих (звичайних) і привілейованих акцій.**

**12.3. Облік викупу власних акцій.**

**12.4. Облік конвертації привілейованих акцій у прості.**

**12.5. Нарахування та облік розрахунків за дивідендами.**

**12.6. Облік розщеплення акцій.**

**12.7. Облік податку на прибуток і розподілу прибутків корпорації.**

### **12.1. Капітал корпорації. Характеристика акцій, їх оцінка**

Власний капітал корпорації формується акціями, тобто коштами інвесторів (власників) в обмін на реалізовані їм акції.

**Акція** — це цінний папір без встановленого терміну обігу, який засвідчує пайову участь в акціонерній компанії та дає його власникові право на:

— участь в управлінні компанією;

- одержання частини прибутку у вигляді дивідендів;
- участь у розподілі майна в разі ліквідації компанії.

Частку акцій, що належать певній особі, засвідчує акціонерний сертифікат. При цьому слід розрізняти:

- 1) акції, дозволені до випуску;
- 2) випущені акції;
- 3) невипущені акції;
- 4) циркулюючі акції;
- 5) викуплені акції.

**Акції, дозволені до випуску** — це загальна кількість акцій, на яку одержано дозвіл державних органів (наприклад влади штату, Комісії з цінних паперів, Міністерства фінансів).

Ця кількість акцій записана в Статуті корпорації. Вона здебільшого перевищує потреби компанії в капіталі на час її створення й дає змогу в майбутньому повторно випускати акції.

**Випущені акції** — це кількість акцій, фактично реалізованих інвесторам і акціонерам на певну дату.

**Невипущені акції** — це залишок дозволених до випуску акцій, які компанія не випускала й не реалізувала.

**Циркулюючі акції** — акції, які перебувають на руках в акціонерів на певну дату. Кількість циркулюючих акцій може збігатися з кількістю випущених.

**Викуплені акції** — кількість акцій, викуплених корпорацією у своїх акціонерів — безпосередньо чи через фондову біржу.

Корпорація може випускати акції двох видів:

- звичайні (прості);
- привілейовані.

**Власники звичайних акцій** мають право голосу в управлінні корпорацією. Дивіденди отримують залежно від результатів фінансово-господарської діяльності.

**Привілейовані акції** надають перевагу їх власникам під час одержання дивідендів, розподілу майна в результаті ліквідації корпорації, але не дають права голосу. Дивіденди на ці акції встановлюють за фіксованим відсотком номінальної вартості або за ставкою на одну акцію.

### **Оцінка (вартість) акцій.**

Розрізняють кілька вартостей (оцінок) акцій.

**1. Номінальна вартість акцій.** Це мінімальна вартість, яка вказується на сертифікаті акцій. Наприклад: компанія випустила 100 000 акцій вартістю 10 дол. кожна (тобто на 1 000 000 дол.); 10 дол. і 1 000 000 дол. становлять номінальну вартість однієї та всіх випущених акцій.

Номінальну вартість зараховують до статутного капіталу корпорації. Акції можуть продаватися початково за вищою ціною, ніж номінальна.

Різниця між ціною продажу та номінальною вартістю становить додатковий капітал корпорації.

**2. Безномінальні акції.** Акції, що не мають встановленої номінальної вартості. Вони можуть випускатись у двох варіантах.

2.1. Безномінальні акції з оголошеною вартістю. Рада директорів оголошує (встановлює) у будь-який час вартість акції.

У такому разі оголошена вартість акцій зараховується до Статутного капіталу корпорації. Виручка, одержана понад оголошену вартість, становить додатковий капітал корпорації.

2.2. Безномінальні акції без оголошеної вартості. Якщо корпорація випускає акції без номінальної та без оголошеної вартості, то вся виручка за акції переходить до статутного капіталу.

**3. Ринкова вартість акцій.** Це ціна акції, що формується на ринку цінних паперів (фондовій біржі) під впливом попиту й пропозиції. Вона значною мірою залежить від фінансового стану фірми, напрямів її розвитку, стабільності тощо.

**4. Облікова вартість акцій.** Це різниця між сумою всіх активів і всією заборгованістю. Іншими словами, це сума всього власного (акціонерного) капіталу. Якщо розділити всю суму капіталу на кількість акцій, то одержимо облікову вартість однієї акції. Але якщо у складі капіталу компанії є привілейовані акції, то їх сума попередньо віднімається від суми капіталу, а решта ділиться на кількість звичайних (простих) акцій.

## 12.2. Облік випуску (продажу) простих (звичайних) і привілейованих акцій

### Прості акції з номінальною вартістю.

Акції з зазначеною номінальною вартістю можуть продаватися за номінальною вартістю, вище номінальної вартості та нижче номінальної вартості. У більшості штатів США, наприклад, продаж простих акцій нижче їх номінальної вартості заборонено (у разі їх продажу акціонери несуть персональну відповідальність).

У будь-якому разі до статутного капіталу зараховується тільки номінальна вартість простих акцій.

**Приклад.** Компанія «К» випустила (реалізувала) 10 000 простих акцій номінальною вартістю 5 дол. кожна. Реалізація відбулася **за номінальною вартістю.**

1.01.05

Д-т рах. «Грошові кошти» 50 000

К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)» 50 000

**Приклад.** Ті самі акції було реалізовано по 8 дол. за кожно:

01.01.05

Д-т рах. «Грошові кошти» (10 000 акцій × 8 дол.) 80 000

К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)» (10 000 акцій × 5 дол.) 50 000

К-т рах. «Додатковий капітал (Прості акції)» 30 000  
**Приклад.** Ті самі акції було реалізовано по 4 дол. за кожну.  
01.01.05

Д-т рах. «Грошові кошти» 40 000

К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)» 50 000

Д-т рах. «Додатковий капітал (Зменшення додаткового капіталу)» 10 000

Якщо акції продаються за ціною, нижчою від номінальної вартості, то до статутного капіталу зараховують номінальну вартість акцій, а різницю відображають за дебетом рахунку «Додатковий капітал», якщо цей рахунок має кредитовий залишок. Якщо ж цей рахунок не має кредитового залишку, то сума, нижча за номінальну вартість акцій, списується за **дебетом** рахунку «Нерозподіленого прибутку».

### **Прості акції без номінальної вартості.**

Якщо звичайні безномінальні акції мають оголошену вартість, установлену радою директорів, то суму доходу від продажу в межах оголошеної вартості зараховують до статутного капіталу. Дохід, одержаний понад оголошену вартість, відображають як додатковий капітал.

Облік випуску (продажу) привілейованих акцій відображають так само, як і простих.

Рахунки для обліку «Статутного капіталу», а також «Додаткового капіталу» від простих і привілейованих акцій ведуть окремо.

У балансі у складі акціонерного капіталу привілейовані акції показують першими. Це пояснюється їх перевагами у виплаті дивідендів і розподілі майна під час ліквідації корпорації.

## **12.3. Облік викупу власних акцій**

Корпорація може викуповувати свої акції (прості та привілейовані) як безпосередньо в акціонерів, так і на ринку цінних паперів.

*Мета викупу:*

- 1) бажання мати акції для реалізації їх управлінцям і службовцям компанії як заохочення;
- 2) прагнення підвищити ринкову ціну акцій;
- 3) бажання мати додаткову кількість акцій для придбання інших компаній;
- 4) зменшення кількості циркулюючих акцій і тим самим підвищення доходу на одну акцію;
- 5) запобігання захопленню контрольного пакета акцій іншими компаніями.

Викуп акцій означає одночасно зменшення активів компанії та її акціонерного капіталу.

Для обліку викуплених акцій застосовують рахунок «Викуплені власні акції», який є активним, регулює собою рахунок акціонерного капіталу («Статутний капітал»).

Викуплені власні акції відображають в обліку на рахунку «Викуплені власні акції» за фактичною собівартістю їх придбання (викупу).

**Приклад.** На 1.01.05 у розділі балансу компанії «К» значилося:

1) прості акції 100 000 номінальною вартістю 10 дол. (випущені за номінальною вартістю, усі циркулюючі)	1 000 000
2) нерозподілений прибуток	400 000
<b>Разом: Акціонерний капітал</b>	<b>1 400 000</b>

1.03.05 компанія викупила свої 5000 простих акцій на фондовій біржі за ціною 14 дол. кожна.

1.03.05

Д-т рах. «Викуплені власні акції» (5000 × 14 дол.)	70 000
К-т рах. «Грошові кошти»	70 000

Після операції викупу кількість випущених акцій не змінилася, тоді як кількість циркулюючих акцій зменшилася на 5000 (100 000 – 5000 = 95 000).

Акціонерний капітал компанії зменшився на 70 000 дол. і становить на 2.03.05 1 330 000 дол.

Викуплені власні акції можуть випускатися (реалізуватися) повторно за собівартістю викупу за вищою або нижчою вартістю (вище чи нижче вартості їх придбання).

Якщо ціна повторної реалізації дорівнює собівартості, дебетують рахунок «Грошові кошти» й кредитують рахунок «Викуплені власні акції».

Продовжимо наш приклад.

1.04.05 компанія випустила (продала) повторно 400 викуплених акцій по 14 дол. кожна (за ціною придбання):

01.04.05

Д-т рах. «Грошові кошти»	5600
К-т рах. «Викуплені власні акції»	5600

Якщо ціна реалізації вища за собівартість, то на різницю кредитують рахунок «Додатковий капітал» (від викуплених акцій).

15.04.05 компанія продала 1300 власних викуплених акцій по 20 дол. за кожно:

15.04.05

Д-т рах. «Грошові кошти» (1300 × 20 дол.)	26 000
К-т рах. «Викуплені власні акції» (1300 × 14 дол.)	18 200
К-т рах. «Додатковий капітал (Викуплені власні акції)»	7800

У разі продажу викуплених власних акцій за ціною, нижчою, ніж собівартість, різницю покривають за рахунок Додаткового капіталу від викуплених акцій (списують у Дебет цього рахунку). Якщо суми цього капіталу не вистачає для покриття, дебетується рахунок «Нерозподілений прибуток» (списується за рахунок нерозподіленого прибутку).

Продовження прикладу:

25.04.05 продано раніше викуплені власні акції — 300 по 10 дол. за акцію:

25.04.05

Д-т рах. «Грошові кошти» (300 × 10 дол.) 3000

К-т рах. «Викуплені власні акції» (300 × 14 дол.) 4200

Д-т рах. «Додатковий капітал (Викуплені акції)» 1200

**Приклад.** Викуплені 5000 простих акцій за 70 000 дол. компанія вилучає з обігу. Нагадаймо, що їх номінальна вартість — 10 дол. за акцію і під час першого випуску вони продавалися за номінальною вартістю.

Проводка:

Д-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)» (5000 × 10 дол.) 50 000

Д-т рах. «Додатковий капітал» (Суми немає, бо перший продаж був за номінальною вартістю) —

Д-т рах. «Нерозподілений прибуток» 20 000

К-т рах. «Викуплені власні акції» 70 000

Викуплені 5000 простих акцій за 40 000 дол. компанія вилучає з обігу. Якщо вартість списаних викуплених акцій нижча їх вартості під час першого випуску, то різниця відноситься на збільшення «Додаткового капіталу».

Д-т рах. «Статутний капітал (Прості чи привілейовані акції)» (5000 акцій × 10 дол.) 50 000

К-т рах. «Додатковий капітал (Прості чи привілейовані акції)» (50 000 дол. – 40 000 дол.) 10 000

К-т рах. «Викуплені власні акції» (ціна їх викупу, наприклад, 5000 акцій × 8 дол.) 40 000

## 12.4. Облік конвертації привілейованих акцій у прості

Як уже зазначалося, привілейовані акції можуть мати право конвертації у прості, що робить їх привабливішими для інвесторів. Такі акції називають конвертованими привілейованими акціями. Переведення здійснюють за встановленим у договорі коефіцієнтом, тобто на зазначених умовах.

Власники привілейованих акцій здійснюють їх конвертацію у прості за умови зростання дивідендів і ринкових цін на прості акції.

**Приклад.** Компанія «К» випустила 1000 привілейованих конвертованих акцій номінальною вартістю 100 дол. кожна. Умова конвертації: одна привілейована акція конвертується в 10 простих номінальною вартістю 5 дол. кожна. Ринкова ціна простої акції на час випуску — 8 дол.

На момент випуску акцій інвесторам немає сенсу переводити привілейовані акції в прості. Вони мають капітал за привілейованими акціями в сумі 100 000 дол. (1000 акцій × 100 дол.). Якщо вони конвертують їх у прості, то матимуть 10 000 акцій щонайбільше по 8 дол. (ринкова ціна), що дає 80 000 дол.

У разі суттєвого зростання ринкових цін на прості акції є сенс конвертувати привілейовані акції в прості.



**Приклад.** Ринкова ціна акцій корпорації зростає: за одну привілейовану акцію — із 100 до 101 дол. за одну, а за одну просту — із 5 до 15 дол за одну. Припустимо, що 1000 привілейованих акцій конвертуються інвесторами на 10 000 простих.

Операцію конвертації відображають в обліку так:

Д-т рах. «Статутний капітал (Привілейовані акції)»	100 000
К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)» (10 000 акцій × 5 дол.)	50 000
К-т рах. «Додатковий капітал (Прості акції)»	50 000

Як бачимо, під час конвертації не відображають прибутки чи збитки цієї операції.

## 12.5. Нарахування та облік розрахунків за дивідендами

**Дивіденди** — це частина прибутку корпорації, що розподіляється між акціонерами відповідно до акцій. Дивіденди можуть виплачуватись у формі грошей, інших активів підприємства або у формі додаткових акцій. Переважно виплату дивідендів здійснюють грошми.

### **Нарахування й виплата дивідендів грошми.**

Джерелом виплати дивідендів є нерозподілений прибуток. При цьому дивіденди переважно оголошують на суму, що не перевищує нерозподіленого прибутку корпорації. Якщо дивіденди оголошено на всю суму нерозподіленого прибутку корпорації, то їх називають ліквідаційними — у разі ліквідації корпорації або скорочення обсягу її діяльності.

*З дивідендами пов'язані три дати:*

- дата оголошення дивідендів;
- дата реєстрації власників акцій;
- дати виплати дивідендів.

В обліку відображають операції, пов'язані з двома датами: датою оголошення дивідендів та датою їх виплати.

Метою дати реєстрації є визначення акціонерів (фізичних або юридичних осіб), яким належить виплатити дивіденди. Після реєстрації право на дивіденди іншим особам не переходить, навіть якщо їм було перепродано акції.

**Приклад.** 25.02.05 компанія «К» оголосила про виплату дивідендів на прості акції за 2004 р. Розмір дивідендів — 90 центів на кожен акцію. Кількість акцій — 100 000 номінальною вартістю 15 дол. кожна.

Отже, розмір дивідендів буде 90 000 дол.:

$100\,000 \times 90 \text{ цент.} = 90\,000 \text{ дол.}$

Проведення: 25.02.05

Д-т рах. «Нерозподілений прибуток» 90 000

К-т рах. «Дивіденди до сплати» 90 000

Реєстрація відбулася 10.03.05

Виплату дивідендів здійснено 24.03.05

24.03.05

Д-т рах. «Дивіденди до сплати» 90 000

К-т рах. «Грошові кошти» 90 000

### **Нарахування та виплата дивідендів акціями.**

Рада директорів корпорації може оголосити дивіденди своїм акціонерам з оплатою акціями.

Це робиться для того, щоб:

- зберегти оборотний капітал компанії (не виплачуючи грошей);
- знизити ринкову вартість (ціну) акцій збільшенням їх загальної кількості. Зниження ринкових цін робить їх доступними для інвесторів;
- збільшити статутний капітал корпорації за рахунок нерозподіленого прибутку;
- уникнути подвійного оподаткування (такий розподіл не є доходом).

**Виплата дивідендів акціями** - це збільшення кількості випущених акцій без зниження їх номінальної чи оголошеної вартості за одну акцію.

#### ***Особливості виплати дивідендів акціями:***

1. Загальний внесений (оплачений) капітал – збільшується.
2. Нерозподілений прибуток – зменшується.
3. Загальна номінальна вартість простих акцій – збільшується.
4. Номінальна вартість однієї акції – не змінюється.
5. Акції для сплати дивідендів відображають за ринковими цінами на дату оголошення дивідендів.
6. Акції для сплати дивідендів можуть випускатися тільки за наявності нерозподіленого прибутку.

**Приклад.** Компанія «Форпост» 25.02.05 оголосила дивіденди з виплатою акціями в розмірі 10 % циркулюючих простих акцій. На дату оголошення дивідендів акціонерний капітал компанії становив:

прості акції: 80 000 за номінальною вартістю 15 дол. кожна (ринкова вартість 20 дол. за акцію)	1 200 000
нерозподілений прибуток	400 000
<b>Разом</b>	<b>1 600 000</b>

Визначимо кількість акцій, які мають бути випущені в обіг, та їх ринкову вартість.

Кількість акцій:  $10\% \text{ від } 80\,000 = 8000$ .

Ринкова ціна:  $8000 \times 20 \text{ дол.} = 160\,000 \text{ дол.}$

Відображення в обліку — на дату оголошення дивідендів:

25.02.05

Д-т рах. «Нерозподілений прибуток» 160 000

К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції до розподілу)» ( $8000 \times 15 \text{ дол.}$ )  
120 000

К-т рах. «Додатковий капітал (Прості акції)» 40 000

Слід зазначити, що рахунок «*Статутний капітал: прості акції до розподілу*» — це рахунок акціонерного капіталу, а не заборгованості. Його переносять у баланс (якщо баланс буде складено до випуску цих оголошених акцій) як додаток до статутного капіталу.

Припустимо, що реєстрація акціонерів відбулася 14.03.05, а 28.03.05 випустили акції на виплату дивідендів, тобто було розподілено акції.

28.03.05. Проводка:

Д-т рах. «Статутний капітал (Прості акції до розподілу)»	120 000
К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)»	120 000

Таким чином, акції, випущені під дивіденди, змінюють структуру акціонерного капіталу, нерозподілений прибуток переходить у статутний капітал, але загальна сума акціонерного капіталу не змінюється. Активи корпорації не зменшилися, як це було в разі виплати дивідендів грішми. Збільшилася кількість циркулюючих акцій.

## 12.6. Облік розщеплення акцій

Метою розщеплення акцій є необхідність підвищення їх привабливості на ринку, доступності для малих інвесторів.

До розщеплення акцій компанія вдається в разі значного зростання ринкових цін на акції.

**Розщеплення акцій** — це збільшення кількості випущених акцій з пропорційним зниженням їх номінальної чи оголошеної вартості за одну акцію.

### **Особливості розщеплення акцій:**

1. Загальний внесений (оплачений) капітал – не змінюється.
2. Нерозподілений прибуток – не змінюється.
3. Загальна номінальна вартість простих акцій – не змінюється.
4. Номінальна вартість однієї акції – зменшується.
5. Розщеплення акцій може здійснюватись і без наявності нерозподіленого прибутку.

**Приклад.** Компанія має дозвіл на випуск 100 000 простих акцій. Випущено 30 000 акцій номінальною вартістю 20 дол. кожна (стільки ж акцій циркулюючих). Ринкова вартість кожної акції — 80 дол.

1.06.05 компанія вирішила розділити кожну акцію на дві, після чого кількість акцій в обігу збільшилася вдвічі (60 000 акцій), а номінальна вартість однієї акції зменшилася вдвічі (стала 10 дол. за одну). Відповідно вдвічі зменшиться й ринкова ціна акції (тобто 40 дол.). Загальна сума статутного капіталу не зменшилася.

Операцію розщеплення акцій бухгалтерські проводки не відображають. На рахунок «Статутний капітал (Прості акції)» до балансу буде внесено зміни про кількість і номінальну вартість акцій. Покажемо це на прикладі.

Акціонерний капітал (до розщеплення акцій):

Прості акції (30 000 за номінальною вартістю 20 дол. кожна)	600 000
---	---------

Нерозподілений прибуток	150 000
Разом	750 000
<hr/>	
Акціонерний капітал (після розщеплення акцій):	
Прості акції (60 000 за номінальною вартістю 10 дол. кожна)	600 000
Нерозподілений прибуток	150 000
Разом	750 000
<hr/>	

Як бачимо, збільшення кількості акцій в обігу й зниження ринкових цін досягають завдяки розщепленню й випуску додаткових акцій для сплати дивідендів. Проте між ними є суттєва різниця.

Можливі випадки, коли кількість розщеплених акцій перевищує кількість акцій, дозволених до випуску. Тоді рада директорів має одержати дозвіл на випуск додаткової кількості акцій на час їх розщеплення. Розщеплені акції розподіляються між власниками пропорційно до частки кожного в капіталі корпорації.

## 12.7. Облік податку на прибуток і розподілу прибутків корпорації

Податкову систему визначає та регулює законодавство країни. Ефективність її оцінюється двома чинниками: забезпечення надходження доходів до державного бюджету на загальнодержавні цілі й стимулювання виробництва та інших видів діяльності підприємств, організацій, установ, галузей.

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

Досвід інших країн свідчить, що це питання може вирішуватися коректно — через позасистемне коригування суми прибутку, одержаного за даними фінансового обліку, до суми для цілей оподаткування згідно з вимогами чинного податкового законодавства.

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

Французькі акціонерні товариства здійснюють упродовж року чотири авансові виплати податку на прибуток.

Їх відображають в обліку таким бухгалтерським записом:

Д-т рах. «Розрахунки з бюджетом» (Субрахунок «Розрахунок з бюджетом з податку на прибуток»)	76 000
К-т рах. «Рахунок у банку»	76 000

Наприкінці звітного періоду (рік N) на підставі фактичної суми одержаного прибутку, скоригованого для цілей оподаткування, визначають реальну суму податку на прибуток. У нашому прикладі сума податку за рік:

102 000 євро. Було сплачено впродовж року 76 000 євро. Залишилося сплатити:  $102\,000 - 76\,000 = 26\,000$  євро.

Наприкінці року на річну суму податку на прибуток підприємство зробить такий запис:

Д-т рах. «Витрати з податку на прибуток»	102 000
К-т рах. «Розрахунки з бюджетом (з податку на прибуток)»	102 000

Сума прибутку після сплати податку становить чистий прибуток корпорації, що залишається в її розпорядженні. Його використовують на виплату дивідендів та інші цілі, передбачені статутом корпорації та законодавством країни. Серед них — створення спеціальних резервів: фінансового (легального), статутного, деяких факультативних резервів.

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

Продовжимо приклад. Акціонерне товариство одержало прибутку за рік 300 000 євро, у тому числі чистого прибутку — 198 000 євро ( $300\,000 - 102\,000$ ). Капітал товариства становить 1 000 000 євро (10 000 простих акцій номіналом 100 євро кожна). Чистий прибуток підлягає розподілу в такому порядку:

- фінансовий (легальний) резерв — 5 % чистого прибутку;
- дивіденди акціонерам — 6 % статутного капіталу;
- статутний резерв — 20 % чистого прибутку після відрахувань у легальний резерв і на дивіденди;
- загальні збори акціонерів вирішили виділити додаткову суму прибутку на дивіденди, щоб вони досягли 20 євро на акцію, а також створити факультативний резерв розміром 20 000 євро;
- решту чистого прибутку залишили нерозподіленим.

За результатом розподілу чистого прибутку звітного періоду буде зроблено такий бухгалтерський запис:

Д-т рах. «Фінансові результати звітного періоду»	198 000
К-т рах. «Легальний резерв»	9900
К-т рах. «Статутний резерв»	25 620
К-т рах. «Інші резерви»	20 000
К-т рах. «Акціонери — Дивіденди до сплати»	100 000
К-т рах. «Нерозподілений прибуток»	42 480

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

### **КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ ДО ТЕМИ:**

1. У чому полягає економічна сутність власного капіталу?
2. Який порядок формування та відображення в обліку капіталу одноосібного власника?
3. Який порядок створення товариства та його характерні ознаки?
4. Які переваги і недоліки має товариство у порівнянні з іншими організаційними формами бізнесу?
5. Який порядок формування і обліку власного капіталу товариств?
6. Як розподіляється прибуток у товариствах?
7. Який порядок ліквідації товариства?
8. Які переваги і недоліки має корпоративна форма бізнесу?
9. Який порядок формування власного капіталу корпорацій?
10. Як ведеться облік випуску акції?
11. Як відображається в обліку викуп власних акцій?
12. Як ведеться облік нерозподіленого прибутку в корпораціях?
13. Який порядок відображення в обліку нарахування і сплати дивідендів?
14. Який порядок розкриття інформації про власний капітал у фінансовій звітності?
15. Якими Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності регламентується облік власного капіталу?

### **ТЕСТИ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:**

1. Виберіть найбільш точний опис акціонерного капіталу.
  - а) активи = зобов'язання;
  - б) зобов'язання + активи;
  - в) акціонерний капітал + активи;
  - г) активи — зобов'язання.
  
2. Акціонерний капітал може бути представлений як:
  - а) частка в активах, на яку претендують кредитори;
  - б) частка в активах, на яку претендують акціонери;
  - в) частка в активах, на яку претендують добродійні організації;
  - г) частка в активах, на яку претендують дебітори.значає це що:
  
3. Якщо сума всіх зобов'язань збільшилася на суму \$6000, чи означає це що:
  - а) активи зменшилися на \$6000;
  - б) акціонерний капітал збільшився на \$6000;
  - в) активи збільшилися на \$6000 або акціонерний капітал зменшився на \$6000;

г) активи збільшилися на \$3000 і акціонерний капітал збільшився на \$3000.

**4.** На рахунках бухгалтерського обліку компанії відображено:

Дебет рахунка «Грошові кошти» \$100 000

Кредит рахунка «Додатковий капітал» \$20 000

Кредит рахунка «Акціонерний капітал» \$80 000

Це означає:

- а) продаж акцій за ціною, вищою за номінальну;
- б) списання різниці між номінальною та ринковою вартістю від продажу акцій;
- в) продаж акцій за ціною, нижчою за номінальну;
- г) формування статутного капіталу підприємства.

**5.** Чистий прибуток корпорації це:

- а) прибуток, який залишається у розпорядженні власників після сплати усіх податків та дивідендів;
- б) розрахункова сума, яка припадає на одну акцію за результатами діяльності за період;
- в) кредитовий залишок на рахунку «Фінансові результати»;
- г) сума прибутку після сплати податків, яка використовується на виплату дивідендів та на інші цілі.

**6.** Що є доходами?

- а) вартість активів, спожитих за період;
- б) загальний приріст акціонерного капіталу в процесі господарської діяльності;
- в) вартість послуг, наданих протягом звітного періоду;
- г) поточні або очікувані грошові виплати.

### **НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ:**

**1.** За даними балансу компанії «Crayslar» на 01.02. 2009 р. значилося:

1) прості акції 100 000 номінальною вартістю 10 дол. (випущені за номінальною вартістю, усі циркулюючі) 1 000 000

2) нерозподілений прибуток 400 000

Разом: Акціонерний капітал 1 400 000

1) 1.03.09 компанія «General Motors» викупила 50 000 простих акцій компанії «Crayslar» на фондовій біржі за 500 000 дол.

2) 1.05.09 компанія «Crayslar» викупила свої 5000 простих акцій в компанія «General Motors» за ціною 14 дол. кожна.

3) 15.06.09 компанія «Crayslar» продала 1000 власних викуплених акцій по 20 дол. за кожна.

4) Інші викуплені власні прості акції компанія «Crayslar» вилучає з обігу 15.06.09.

5) Чистий прибуток компанії «Crayslar» за 2009 р. становить 500 000 дол.

6) Наприкінці року компанія «Crayslar» оголосила та виплатила дивіденди грошима в розмірі 100 000 дол.

7) Додатковий капітал інвестованої компанії зріс за рік за рахунок дооцінки основних засобів на 30 000 дол.

Зобразити операції в компаніях «Crayslar» та «General Motors».



## ІНДЗ з дисципліни «Міжнародні стандарти обліку»

Складовою частиною навчального процесу підготовки магістрів є виконання індивідуальних розрахунково-ситуаційних завдань. Мета такого завдання є поглиблення теоретичних знань та закріплення практичних навичок із дисципліни.

Виконане індивідуальне завдання загальним обсягом 20 – 25 сторінок повинно бути оформлене наступним чином та подане на кафедру до початку сесії:

- титульний аркуш (назва університету, факультету, дисципліни, прізвище студента, номер академічної групи, підпис студента, дата подання роботи на кафедру, місце і рік виконання);
- зміст завдання (перелік складових виконаного індивідуального завдання);
- основна частина (викладення змісту індивідуального завдання);
- список нормативно-правових актів та використаної літератури.

Індивідуальне завдання подається на кафедру для перевірки у встановлений строк. Завдання, які подані у встановлений термін, але не відповідає встановленим вимогам, повертається на доопрацювання. Завдання ж, які подані на кафедру після встановленого терміну, не розглядаються і не оцінюються, а студент не допускається до проведення підсумкового оцінювання знань з навчальної дисципліни.

Викладач оцінює індивідуальне розрахунково-ситуаційне завдання за результатами його захисту у встановлений кафедрою термін (за графіком презентації виконаних індивідуально завдань).

*Індивідуальне завдання студент виконує у письмовій формі яке включає 3 блоки:*

1. Характеристику рівня організації роботи підприємства з підготовки фінансової звітності за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
2. Стислий виклад основних положень облікової політики підприємства при підготовці фінансової звітності за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.
3. Наказ Про облікову політику за МСФЗ.

### **Методичні рекомендації до виконання ІНДЗ**

#### **Облікова політика за МСФЗ.**

Фінансова звітність допомагає управлінському персоналу здійснювати аналіз господарських операцій, подій та висловлювати власне професійне судження. Це безумовно пов'язано зі застосуванням як кількісної, так і якісної інформації щодо господарських подій та операцій.

Згідно з МСБО 8. *облікова політика* — це конкретні принципи, домовленості, правила та процедури, прийняті управлінським персоналом підприємства при складанні та поданні фінансових звітів.

Значення облікової політики за МСФЗ є важливим, а її складанню і зміні приділяють велику увагу. Отже за МСФЗ, потрібно підготувати наказ (положення) Про облікову політику.

Розробка підприємством облікової політики відповідно до МСФЗ є відповідальністю бухгалтерів підприємства (щодо її розробки) та управлінського персоналу (щодо затвердження).

МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» наголошує на розкритті у примітках до фінансової звітності всіх ключових аспектів облікової політики. Повинні бути розкриті принципи, яких дотримується підприємство, і методи, використані для втілення в життя цих принципів (оскільки подібна інформація є істотною для визначення фінансового становища підприємства, спрямування потоків грошових коштів, а також для визначення результатів діяльності підприємства).

Міжнародні стандарти не регламентують структуру документу про облікову політику, але, як правило, складається з трьох розділів і додатків:

1. *Загальні положення.*
2. *Організаційний розділ.*
3. *Методичний розділ.*

Зупинимо увагу на інформаційному змісті даних розділів.

*Розділ «Загальні положення».*

Тут описується, для яких цілей розроблений цей документ, коли та яким чином до нього можуть вноситися зміни. Відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» компанія зобов'язана послідовно застосовувати вибрану облікову політику.

Облікова політика за МСФЗ може змінюватися тільки в разі прийняття нового стандарту, інтерпретації або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності. Тому якщо підприємство вирішить змінити, наприклад, облікову політику з нарахування амортизації (вибрати інший метод нарахування), її доведеться проводити перерахунок щодо нарахованої амортизації за три попередніх роки. Такий перерахунок називають ретроспективним, і він є загальним правилом щодо відображення змін в обліковій політиці. При ретроспективному перерахунку коригується вступне сальдо за рахунком «Нерозподілений прибуток» на початок найбільш раннього періоду з поданих у звітності, складеній за МСФЗ.

Ретроспективний перерахунок при зміні облікової політики можна не робити тільки при умові, якщо:

— Цієї дії вимагає відповідний стандарт або інтерпретація. При цьому треба користуватися спеціальними перехідними положеннями, які оудугь відображені в новому стандарті.

— Підприємство прийняте рішення провести переоцінку активів за справедливою вартістю. Таку зміну відображають як переоцінку на певну дату звіту.

— Підприємство не може достовірно визначити, вплинула зміна облікової політики тільки па конкретний період чи на всю звітність, складену згідно з МСФЗ. У цьому випадку доведеться застосувати ретроспективний перерахунок з найбільш раннього періоду, а це може бути і поточний період, тобто «ретроспективи» не буде.

#### *Організаційний розділ.*

У цьому розділі можуть бути такі підрозділи.

1. *Загальні відомості про компанію.* Розкривається основна мета створення підприємства відповідно до статутних документів, перераховуються основні види діяльності (з їх докладним описом).

2. *Організація бухгалтерського обліку.* Даний підрозділ указує, на який відділ покладене введення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, описується організаційна структура цього відділу. В основному на великих підприємствах ці функції закріплені за бухгалтерією та фінансовим відділом; відображає стани документообігу та технологію обробки облікової документації, а також визначає, якими документами регламентований рух первинних документів на підприємстві, описує порядок їх створення, перевірки, порядок і строки передачі до бухгалтерії для відображення операцій у бухгалтерському обліку та здачі в архів. Обов'язково застерігається, які операції оформляються типовими нормами первинної документації, а які — самостійно розробленими; фіксує порядок і строки проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

3. *Робочий план рахунків.* Усі підрозділи компанії повинні вести бухгалтерський облік за єдиним робочим планом рахунків, розробленим підприємством самостійно. МСБО не має готового плану рахунків. Порядок використання єдиного робочою плану рахунків, включаючи розподіл компетенції з ведення рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку між відділами та підрозділами компанії, повинен регламентуватися внутрішнім нормативним документом компанії.

#### *Методичний розділ.*

Цей розділ повинен містити опис конкретних способів відображення інформації у фінансовій звітності, обраних виходячи з базових чи альтернативних підходів, які пропонуються міжнародними стандартами.

Важко дати будь-які уніфіковані рекомендації щодо розкриття інформації та формування розділів у методичному розділі облікової політики, оскільки кожна компанія має власну специфіку ведення господарської діяльності. Наприклад, тут можуть бути підрозділи, розкриття яких є процедурами бухгалтерського обліку основні з яких наведемо в таблиці.

Таблиця

Основні підрозділи, що розкриваються в обліковій політиці підприємства

Найменування методичного підрозділу облікової політики	МСФЗ (IFRS), МСБО (IAS)
<i>Базові аспекти розкриття інформації у фінансовій звітності</i>	1 «Перше застосування МСФЗ» (МСФЗ)
<i>Сегментована звітність</i>	14 «Звітність за сегментами» (МСБО)
<i>Консолідовані та окремі фінансові звіти</i>	27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» (МСБО)
<i>Основні засоби</i>	16 «Основні засоби» (МСБО)
<i>Нематеріальні активи</i>	38 «Нематеріальні активи» (МСБО)
<i>Запаси</i>	2 «Запаси» (МСБО)
<i>Втрати вартості активів</i>	36 «Зменшення корисності активів» (МСБО)
<i>Іноземна валюта</i>	21 «Вплив зміни валютних курсів» (МСБО)
<i>Інвестиції та інші фінансові активи</i>	39 «Фінансові інструменти: визнання й оцінка» (МСБО)
<i>Витрати за кредитами та позиками</i>	23 «Затрати та позиками» (МСБО)
<i>Пенсійні зобов'язання та інші виплати персоналу</i>	1 «Перше застосування МСФЗ» (МСФЗ) 19 «Виплати працівникам» (МСБО)
<i>Оренда</i>	17 «Оренда» (МСБО)
<i>Доходи і витрати</i>	18 «Дохід» (МСБО)
<i>Податок на прибуток</i>	12 «Податки на прибуток» (МСБО)

Слід зазначити, що облікова політика єдина для всіх підприємств (холдингу). І це є позитивним моментом для здійснення управління підприємством (холдингом), оскільки процес переходу на МСФЗ стосується бізнес-процесів усього підприємства (холдингу).

## ***Приклад основних положень облікової політики ПАТ «Перша Міжнародна» та його дочірніх компаній (далі - Група)***

### **1. Загальні положення**

МСБО 1.117 Консолідована фінансова звітність була підготовлена на основі облікових політик та облікових оцінок, чинних станом на 31 грудня 2011 року, як описано нижче. Вони використовувались в усіх періодах, що представлені у фінансовій звітності, крім випадку, коли Група застосовувала певні правила і виключення до бухгалтерського обліку при переході на МСФЗ.

### **2. Основа консолідації**

МСБО 1.117(a)

МСБО 1.117(б)

МСБО 27.41(a)

МСБО 27.40(в) Фінансова звітність Групи об'єднує фінансову звітність

материнської компанії з усіма дочірніми компаніями на 31 грудня 2011 року. Дочірніми є компанії в яких Група має можливість контролювати фінансову та операційну діяльність. Група отримує і здійснює контроль через володіння більш ніж половиною виборних голосів. У всіх дочірніх підприємствах звітною датою є 31 грудня.

Всі операції між компаніями Групи виключаються при консолідації, в тому числі нереалізовані прибутки та збитки за операціями між компаніями Групи. В разі необхідності, у фінансовій звітності дочірніх компаній були внесені корегування для забезпечення відповідності вимогам облікових політик Групи.

Отриманий чи набутий прибуток чи збиток та інший сукупний дохід дочірніх компаній за рік визнаються за датою придбання чи за датою вибуття, якщо це можливо.

Неконтрольовані частки, що представлені як частина капіталу, частина прибутку або збитку дочірньої компанії та чистих активів, що не була отримані Групою. Група розподіляє загальний сукупний дохід або збиток дочірніх компаній між власниками материнської компанії та неконтрольованими частками базуючись на відповідних частинах власників.

### **3. Об'єднання бізнесу**

МСБО 1.117(a)

МСБО 1.117(б) В бухгалтерському обліку при здійсненні операцій з

об'єднання бізнесу, Група застосовує метод придбання. Метод, що використовує Група для отримання контролю над дочірньою компанією, розраховує суму справедливої вартості активів та зобов'язань, що виникли на дату придбання, і відсотків по капіталу, які включають справедливу вартість активів або зобов'язань, що впливають із розглянутих домовленостей. Витрати на придбання обліковуються по мірі їх виникнення. Група визнає придбані ідентифіковані активи та зобов'язання, при об'єднанні бізнесу, незалежно від того, чи були вони раніше визнані у фінансових звітах

придбаній компанії до об'єднання. Придбані активи та зобов'язання, зазвичай, оцінюються за справедливою вартістю на дату об'єднання.

Гудвіл визначається після пооб'єктного визнання нематеріальних активів, що підлягають обліку. Гудвіл обчислюється як перевищення суми а) справедливої вартості переданого відшкодування, б) визнаної суми будь-якого неконтрольного пакету акцій в компанії, що придбається, або в) справедливої вартості на дату поглинання будь-якого існуючого пакету акцій в компанії, що придбається над справедливою вартістю визнаних чистих активів. Якщо справедлива вартість чистих активів перевищує суму, що подана вище, то сума перевищення (тобто, вигода від купівлі) відразу визнається у фінансових результатах.

#### **4. Інвестиції в спільну діяльність**

МСБО 31.57

МСБО 1.117(а)

МСБО 1.117(б)

Підприємства, господарська діяльність яких контролюється спільно з Групою та іншими учасниками незалежно від Групи (спільні підприємства), обліковуються за методом пропорційної консолідації, в результаті чого частка Групи в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах включається рядок за рядком в консолідовану фінансову звітність.

Пропорційна консолідація скасована з 1 січня 2013 року згідно з МСБО 28 та МСФЗ 11. Асоційованими є компанії, на які Група має можливість істотно впливати, але які не є ні дочірніми, ні спільними підприємствами. Інвестиції в асоційовані компанії спочатку відображаються за вартістю придбання та згодом враховуються за методом участі в капіталі. Будь-який гудвіл або коригування справедливої вартості, що пов'язані з часткою Групи в асоційованих компаніях, не визнаються окремо і включаються в суму, визнану в якості інвестицій в асоційовані компанії.

Балансова вартість інвестицій в асоційовані компанії збільшується або зменшується при визнанні частки Групи в прибутку або збитку та в іншому сукупному доході асоційованих компаній з коригуваннями аби забезпечити узгодженість з обліковою політикою Групи.

Нереалізовані прибутки та збитки за операціями між Групою та її асоційованими і спільними підприємствами виключаються у розмірах, які відповідають частці Групи в таких підприємствах. Якщо нереалізовані збитки виключаються, активи (вибірково) також перевіряються на знецінення.

#### **5. Переведення іноземної валюти**

МСБО 21.53

МСБО 1.51(г) Функціональна валюта та валюта подання

Консолідована фінансова звітність подана в умовних одиницях (€) - валюті, що також є функціональною валютою для материнської компанії.

МСБО 1.117(а)

МСБО 1.117(б) Операції з іноземною валютою та залишки

Операції в іноземній валюті переводять у функціональну валюту відповідної компанії Групи за обмінним курсом, що діє на дату здійснення операції (поточний курс обміну).

Прибутки та збитки, що виникають на дату розрахунків за такими операціями та від переоцінки монетарних статей в іноземній валюті за обмінним курсом на кінець року відображаються у складі прибутку або збитку. Немонетарні статті не перераховуються на кінець року і оцінюються за історичною вартістю (перераховуються за курсом на дату операції), за винятком немонетарних статей, що оцінюються за справедливою вартістю і перераховуються за курсом на дату за якою була визначена справедлива вартість.

#### *Операції в іноземній валюті*

У фінансовій звітності Групи всі активи, зобов'язання і операції групи у валюті відмінній від функціональної переведені в Євро при консолідації. Функціональна валюта компаній Групи залишається незмінною протягом звітного періоду.

МСБО 21.47 При консолідації активи і зобов'язання були перераховані в Євро за курсом на звітну дату. Гудвіл та коригування справедливої вартості, що виникають при придбанні іноземної компанії розглядаються як активи та зобов'язання іноземної компанії і перераховуються в € по курсу закриття.

МСБО 21.48 Доходи і витрати були переведені на € за середнім курсом за звітний період. Курсові різниці, що виникають відносяться до іншого сукупного доходу та визнаються в резерві на зміну валютних курсів в капіталі. При вибутті іноземної діяльності, пов'язані курсові різниці визнаються в капіталі і переносяться до складу прибутку або збитку та визнаються як частина прибутку або збитку від вибуття.

#### **6. Звітність за сегментами**

##### МСФЗ 8.22 (а)

МСФЗ 8.22 (б) Група має три операційні сегменти: консалтинг, послуги та роздрібна торгівля. При визначенні цих операційних сегментів менеджмент повністю відповідає сервісному ланцюгу Групи, презентуючи свої головні продукти та послуги.

МСФЗ 8.27 (а) Управління кожного з цих операційних сегментів здійснюється окремо, оскільки кожен сегмент вимагає різних технологій, маркетингових підходів та інших ресурсів. Всі міжсегментні транзакції здійснюються на умовах дисконту.

МСФЗ 8.27 (г-е) Для цілей управління Група застосовує ту ж політику оцінки, яка використовується у фінансовій звітності, за винятком деяких пунктів, не включених у визначення операційного прибутку по операційних сегментах, а саме:

- Бонуси по закінченні трудової діяльності
- Витрати щодо платежів на основі акцій
- Витрати на дослідження, пов'язані із запровадженням нових видів діяльності

- Доходи, витрати та переоцінки за справедливою вартістю інвестицій у нерухомість.

Крім того, корпоративні активи, які безпосередньо не пов'язані з господарською діяльністю будь-яких операційних сегментів не відносяться до сегменту. У першу чергу це стосується штаб-квартири Групи та дослідницької лабораторії в Грейтвіллі.

## **7. Дохід**

МСБО 18.35(a) Дохід, виникає від продажу товарів і надання послуг, а також від частки Групи в доходах спільних підприємств. Він оцінюється за справедливою вартістю отриманих або таких що підлягають отриманню активів, за винятком податку з продажів і торговельних знижок.

Група часто підписує угоди купівлі-продажу, що включають асортимент продукції Групи і послуг, наприклад, доставка обладнання, програмного забезпечення та пов'язаного з ним після продажного обслуговування. Група застосовує критерії визнання доходів, що викладені нижче, до кожного окремо ідентифікованого компоненту угоди купівлі-продажу. Кошти, отримані від цих багатоконпонентних угод, будуть розподілені для кожного окремо ідентифікованого компоненту в пропорційно до його відносної справедливої вартості.

### МСБО 1.117(b) *Продаж товарів (програмне та апаратне забезпечення)*

Продаж товарів визнається тоді, коли Група передала покупцеві суттєві ризики і вигоди від володіння товаром, як правило, коли замовник беззаперечно прийняв доставку товарів. Виручка від продажу товарів без істотних зобов'язань з надання послуг визнається на момент доставки. Якщо необхідні значні зміни, модифікації та дообладнання, виручка визнається таким же чином як і контракти на створення телекомунікаційних систем, описаних нижче. Коли товари продаються виходячи з програми лояльності, визнання дебіторської заборгованості розподіляється між продажем товарів і знижками на основі їх справедливої вартості. Виручка від продажу із знижками визнається, коли вони сплачені клієнтами в обмін на продукцію, що поставляється Групою.

### МСБО 1.117(b) *Надання послуг*

Група отримує доходи від після продажного обслуговування і технічного обслуговування, консалтингу і контрактів на створення телекомунікаційних систем. Винагорода за отримання цих послуг спочатку не визнається, а включається до складу інших зобов'язань і визнається як дохід у період, коли здійснюється обслуговування. визнаючи доходи від після продажного обслуговування і ремонту, Група вважає, що суть послуг і використання клієнтом відповідних продуктів засновані на історичному досвіді. Виручка від консалтингових послуг визнається в момент надання послуг з посиленням на стадію завершення контракту на звітну дату точно так само, як і контракти на створення телекомунікаційних систем, описаних нижче. Група також отримує дохід від операційної оренди власної



інвестиційної нерухомості. Дохід від оренди визнається рівномірно протягом строку оренди.

МСБО 1.117(б) Контракти на створення телекомунікаційних систем

Контракти на створення телекомунікаційних систем визначають фіксовану ціну за розробку та встановлення ІТ чи телекомунікаційних систем.

МСБО 11.39(б)

МСБО 18.35(a) Коли результат може бути надійно оцінений, виручка за договором і пов'язані з цим витрати визнаються шляхом посилення на стадію завершеності робіт за договором на звітну дату. Виручка оцінюється за отриманою справедливою вартістю або тою, що підлягає отриманню в зв'язку з цією діяльністю. Коли Група не може надійно оцінити результати виконання договору, виручка визнається тільки в мірі, понесених відшкодованих витрат за контрактом. Витрати за контрактом визнаються в тому періоді, в якому вони були понесені. У будь-якій ситуації, коли існує ймовірність того, що сума витрат за договором перевищить загальну суму виручки за договором, очікуваний збиток визнається у звіті про прибутки і збитки.

МСБО 1.117(a)

МСБО 11.39(в)

МСБО 1.122 Стадія завершення договору на розробку оцінюється керівництвом на основі поетапного розкладу (як правило, визначається в договорі) по заходах, які будуть проводитись згідно з договором та іншій відповідній інформації на звітну дату. Максимальна сума виручки, визнаної протягом кожного етапу визначається шляхом оцінки відносної справедливої вартості кожної фази контракту, тобто шляхом порівняння загального доходу Групи від контракту з очікуваним доходом від кожного відповідного етапу. Стадія завершеності і доходи, пов'язані з етапами контракту, визначаються шляхом порівняння понесених витрат на дату та всіх кошторисних витрат для даного етапу (процедуру іноді називають методом витрати-до-витрат). Сума від замовників по договірних роботах представлена в торговельній та іншій дебіторській заборгованості за всіма договорами в процесі виконання яких понесені витрати плюс визнано прибуток (за вирахуванням визнаних збитків) перевищує проміжні рахунки. Загальна сума коштів від клієнтів за договірні роботи представлена в складі інших зобов'язань за всіма договорами в процесі виконання, для яких проміжні рахунки перевищують витрати плюс визнаний прибуток (за вирахуванням визнаних збитків).

МСБО 18.30 Відсотки та дивіденди

Відсотковий дохід та витрати обліковуються за принципом нарахування, використовуючи метод ефективної ставки відсотка. Дивіденди, відмінні від інвестицій в асоційовані компанії, визнаються на момент затвердження права їх отримання.

## **8. Операційні витрати**

МСБО 1.117(b) Операційні витрати визнаються в прибутку чи збитку в момент надання послуги чи на дату їх виникнення. Витрати на гарантійне обслуговування визнаються та стягуються за відповідним положенням, коли пов'язаний з цим дохід отримано.

#### **9. Витрати на позики**

МСБО 1.117(b) Витрати на позики безпосередньо відносяться до придбання, створення або виробництва активу, який відповідає вимогам стандарту щодо капіталізації витрат, і капіталізуються протягом періоду часу, необхідного для завершення будівництва та підготовки активу до його використання за призначенням або продажу. Інші витрати на позики відносяться на витрати в тому періоді, в якому вони були понесені і обліковуються в складі фінансових витрат.

#### **10. Гудвіл**

МСБО 1.117(a) Гудвіл є майбутніми економічними вигодами від об'єднання бізнесу, які не можуть бути індивідуально ідентифіковані та окремо визнані. Гудвіл обліковується за собівартістю за вирахуванням накопичених збитків від знецінення.

#### **11. Інші нематеріальні активи**

МСБО 1.117(b) *Визнання інших нематеріальних активів.*

*Придбане програмне забезпечення.*

Придбані ліцензії на програмне забезпечення капіталізуються на основі витрат, понесених на придбання та установку спеціального програмного забезпечення. Торгові назви та списки клієнтів, отримані у результаті об'єднання бізнесу, які підпадають під окреме визнання визнаються як нематеріальні активи за їх справедливою вартістю.

МСБО 1.117(b)

МСБО 38.57 *Внутрішні розробки програмного забезпечення*

Витрати на етапі дослідження проектів з розробки нового спеціалізованого програмного забезпечення для ІТ та телекомунікаційних систем визнаються витратами по мірі їх виникнення.

Витрати, безпосередньо пов'язані з етапом розробки визнаються як нематеріальні активи, якщо вони відповідають таким вимогам визнання:

- Витрати на розробку можна достовірно оцінити
- Проект є технічно і економічно обґрунтованим
- Група має намір і має достатньо ресурсів для завершення проекту
- Група має можливість використовувати або продати програмне забезпечення

Витрати на розробку, що не відповідають даним критеріям капіталізації визнаються як понесені витрати. Прямо пов'язані витрати включають витрати на персонал, понесені в процесі розробки разом з відповідною часткою відповідних накладних витрат та витрат на позики.

МСБО 38.118(a)

МСБО 38.118(b) *Подальша оцінка*

Всі нематеріальні активи, в тому числі капіталізовані власні розробки програмного забезпечення, відображаються в обліку за моделлю собівартості, згідно з якою капіталізовані витрати та амортизуються лінійним методом протягом строку їх корисного використання, оскільки ці активи вважаються закінченими. Залишкова вартість та термін їх корисного використання переглядаються на кожну звітну дату. Крім того, вони підлягають тестуванню на знецінення. Застосовуються наступні терміни корисного використання:

- Для програмного забезпечення: 3-5 років
- Для торгових назв: 15-20 років
- Для списків клієнтів: 4-6 років.

Будь-які капіталізовані власні розробки програмного забезпечення, що ще не завершені, не амортизується, але є предметом тестування на знецінення.

*МСБО 38.118(г) Амортизація означає зменшення вартості.*

*МСБО 1.117(б) Наступні витрати на обслуговування комп'ютерного забезпечення та торгових марок визнаються в момент понесення.*

Якщо нематеріальний актив вибуває, прибуток або збиток від вибуття визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю активу і визнається у прибутку або збитку в складі інших доходів або інших витрат.

## **12. Основні засоби**

*МСБО 16.73(а)*

*МСБО 16.73(д)*

*МСБО 1.117(а)*

*МСБО 1.117(б)*

*МСБО 16.73(б) Земельні ділянки*

Земельні ділянки для використання у виробництві або адміністративній діяльності, відображаються за переоціненою вартістю. Переоцінена вартість є справедливою ринковою вартістю, що ґрунтується на оцінці, підготовленій зовнішніми професійними оцінювачами раз на два роки або частіше, якщо ринкові фактори вказують на суттєві зміни в справедливій вартості. Приріст вартості від переоцінки відображається у складі іншого сукупного доходу і зараховується до резерву переоцінки у складі капіталу. З огляду на те, що будь-яке зниження переоцінки або збиток від знецінення раніше були визнані у прибутку або збитку, збільшення вартості основних засобів зараховуються в прибуток або збиток, при цьому решта збільшення визнаються в іншому сукупному прибутку. Переоцінка землі в сторону зменшення вартості визнаються за оцінкою або тестуванням на знецінення, а саме зменшенням у складі іншого сукупного доходу в розмірі надлишку переоцінки в капіталі, пов'язаного з цим активом та будь-якого зниження, що залишається і визнається у складі прибутку або збитку. Приріст вартості від переоцінки, що залишився в капіталі від вибуття активів, переноситься на нерозподілений прибуток. Так як кінцевий термін корисного використання для землі не може бути визначений, пов'язана балансова вартість не амортизується.

МСБО 16.73(а)

МСБО 1.117(а) Будівлі, ІТ та інше обладнання

Будівлі, ІТ та інше обладнання (включаючи прилади і меблі) спочатку відображаються за вартістю придбання або вартістю виробництва, включаючи будь-які витрати, безпосередньо пов'язані з доставкою активів та станом, необхідної для функціонування відповідно до намірів керівництва Групи. Будівлі та ІТ обладнання також включають орендоване майно, що утримується за договором фінансової оренди. Будівлі, обладнання, ІТ інше устаткування відображаються використовуючи модель собівартості, за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення.

МСБО 16.73(б)

МСБО 16.73(в)

Амортизація нараховується прямолінійним методом для списання вартості за вирахуванням розрахункової залишкової вартості будівель, ІТ та іншого обладнання. Застосовуються наступні терміни корисного використання:

- Для будівель: 25-50 років
- ІТ обладнання: 2-5 років
- Інше обладнання: 3-12 років.

У разі оренди майна, очікуваний строк корисного використання визначається з огляду на подібні активи у власності протягом строку оренди, якщо він коротший. Оцінка залишкової вартості та оцінка строку корисного використання переглядається по мірі необхідності, але не рідше ніж раз на рік.

Прибутки або збитки від вибуття основних засобів визнаються як різниці між ліквідаційною та балансовою вартістю активів і визнаються у прибутку або збитку в складі інших доходів або інших витрат.

**13. Орендовані активи**

МСБО 1.117(а)

МСБО 1.117(б) Фінансова оренда

Економічне право власності на орендований актив переходить до орендаря, якщо лізингоодержувач несе всі ризики і вигоди від володіння предметом лізингу. Коли Група виступає в ролі орендаря такого роду домовленості, пов'язаний актив визнається на дату початку строку оренди за справедливою вартістю орендованого активу або, якщо вона нижче, за поточною вартістю орендних платежів, плюс інші необхідні платежі, якщо такі є. Відповідна сума визнається як зобов'язання з фінансової оренди. Оренда землі та будівель класифікується окремо і розподіляється на землю і будівлі, відповідно до справедливої вартості майна одержувачів на дату первісного визнання активу. Відповідні зобов'язання з фінансової оренди зменшуються на лізингові платежі за вирахуванням фінансових витрат. Відсотки за орендними платежами є постійною часткою від непогашеного залишку капіталу і відображається у складі прибутку або збитку, як фінансові витрати протягом строку оренди.

### *Операційна оренда*

Усі інші види оренди розглядаються як операційна оренда. Там, де Група є орендарем, платежі за договорами операційної оренди визнаються як витрати на рівномірній основі протягом строку оренди. Пов'язані з цим витрати, такі як технічне обслуговування і страхування, відносяться на витрати по мірі їх виникнення.

#### **14. Тестування на знецінення гудвілу, інших нематеріальних активів та основних засобів**

##### МСБО 1.117(б)

Якщо є будь-яка ознака того, що корисність активу може зменшитися, суму очікуваного відшкодування слід оцінювати для окремого активу. Якщо неможливо оцінити суму очікуваного відшкодування окремого активу, суб'єкт господарювання має визначати суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив (одиниця активу, яка генерує грошові кошти). Для перевірки зменшення корисності гудвіл, придбаний у результаті об'єднання бізнесу, слід розподіляти (від дати придбання) на кожну одиницю (одиниці), що генерує грошові кошти, або ж на групи одиниць, що генерують грошові кошти покупця, який, як очікується, отримає вигоди від синергії в результаті такого об'єднання бізнесу незалежно від того, чи відносяться до цих одиниць чи груп одиниць інші активи або зобов'язання придбаного суб'єкта господарювання. Кожна одиниця чи група одиниць, на яку розподіляється гудвіл вище зазначеним чином, повинна:

- Представляти найнижчий рівень у складі суб'єкта господарювання, на якому в цілях внутрішнього управління здійснюється моніторинг гудвілу;
- Бути не більшою від операційного сегмента, як визначено у параграфі 5 МСФЗ 8 «Операційні сегменти» до агрегації.

##### МСБО 1.122

##### МСБО 1.117(а)

Сума очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, є більшою з двох оцінок: справедливої вартості одиниці, яка генерує грошові кошти, за вирахуванням витрат на продаж та її вартості при використанні. Балансову вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, слід визначати відповідно до визначення вартості очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти. Для визначення вартості від використання, керівництво оцінює очікувані майбутні грошові потоки від кожної генеруючої грошові кошти одиниці і визначає відповідні процентні ставки для розрахунку приведеної вартості грошових потоків. Дані, що використовувалися для процедури тестування на знецінення, безпосередньо пов'язані з останнім затвердженим бюджетом Групи, скорегованого в міру необхідності аби елімінувати вплив майбутніх реорганізацій та удосконалень активів. Розмір дисконтування визначається індивідуально для кожної одиниці, що генерує грошові потоки у і відображає оцінку керівництвом відповідні ризики, такі як ринкові та специфічні.

Збитки від знецінення для одиниці, що генерує грошові кошти знижують спочатку балансову вартість гудвілу, віднесеного до цієї генеруючої одиниці. Будь-які збитки від знецінення, що залишилися, нараховуються пропорційно на інші активи одиниці, яка генерує грошові кошти. За винятком гудвілу, всі активи згодом переоцінюються в міру того, що збиток від знецінення, який був раніше визнаний може більше не існувати. Збиток від знецінення відновлюється, якщо сума очікуваного відшкодування генеруючої грошові кошти одиниці перевищує його балансову вартість.

### **15. Інвестиційна нерухомість**

Інвестиційна нерухомість складається з об'єктів нерухомості, утримуваних з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей і обліковується за справедливою вартістю.

МСБО 40.75(а)

МСБО 40.75(з)

Інвестиції в нерухомість переоцінюються щорічно і включаються до звіту про фінансовий стан за ринковою вартістю. МСБО 40.75(д) Ці суми розраховуються і визначаються зовнішніми професійними оцінювачами з достатнім досвідом з огляду на місце розташування і характер інвестицій у нерухомість.

МСБО 1.117(б) Будь-який прибуток або збиток як результат зміни у справедливій вартості або продажу інвестиційної нерухомості відразу ж визнається у прибутку або збитку в межах зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості. Дохід від оренди та операційні витрати з інвестиційної нерухомості відображаються в доходах та інших витратах.

### **16. Фінансові інструменти**

МСФЗ 7.21

МСБО 1.117(б)

МСБО 1.117(а) *Визнання, оцінка та списання*

Фінансові активи та фінансові зобов'язання відображаються, коли Група стає стороною контрактних домовленостей щодо даного фінансового інструмента, і первісно оцінюються за справедливою вартістю, скоригованою на транзакційні витрати, за винятком тих, що обліковуються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, які первісно оцінюються за справедливою вартістю. Подальша оцінка фінансових активів та фінансових зобов'язань описана нижче.

МСБО 1.117(б) Фінансові активи списуються з обліку, коли договірні права на грошові потоки від фінансового активу закінчуються, або коли фінансовий актив і всі істотні ризики і вигоди передані. Фінансове зобов'язання припиняється в разі його виконання, скасування або закінчення терміну дії.

МСБО 1.117(а)

Класифікація і подальша оцінка фінансових активів

Для цілей подальшої оцінки фінансові активи, крім тих, які оцінюються за ефективною ставкою відсотка та призначені в якості інструментів хеджування, діляться на наступні категорії при початковому визнанні:

- Позики та дебіторська заборгованість;
- Фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки у прибутку або збитку (FVTPL);
- Інвестиції, утримувані до погашення (HTM);
- Фінансові активи, доступні для продажу (AFS).

МСФЗ 7.В5(е)

Усі фінансові активи, за винятком FVTPL підлягають розгляду на предмет знецінення принаймні на кожну звітну дату для визначення наявності об'єктивних ознак знецінення фінансового активу або групи фінансових активів. Різні критерії для визначення категорій застосовуються для кожної категорії фінансових активів, які описані нижче. Всі доходи і витрати, що відносяться до фінансових активів, які визнаються у складі прибутку або збитку за період, представлені у фінансових витратах, фінансових доходах та інших фінансових показниках, за винятком знецінення дебіторської заборгованості, яка представлена в складі інших витрат.

МСБО 1.117(а)

МСБО 1.117(б) Позики та дебіторська заборгованість

Кредити та дебіторська заборгованість є непохідними фінансовими активами з фіксованими платежами або платежами, які підлягають розрахунку та не мають котирування на активному ринку. Після первісного визнання вони оцінюються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної відсоткової ставки за вирахуванням резерву знецінення. Дисконтування не використовується, коли ефект від дисконтування є несуттєвим. Група грошових коштів та їх еквівалентів, торгової та іншої дебіторської заборгованості в цю категорію фінансових інструментів не підпадають.

МСФЗ 7.В5(е) Окремі дебітори вважаються предметом знецінення, коли вони є простроченими або існують інші об'єктивні свідчення того, що певний контрагент збанкрутує. Дебіторська заборгованість, що не підлягає окремому знеціненню, оцінюється на предмет знецінення у групах, які визначаються з огляду на галузь та регіон контрагента та інших спільних видів ризику. Оцінка збитку від знецінення базується на останніх історичних ставках ризику дефолту контрагента для кожної виявленої групи.

МСБО 1.117(а)

МСБО 1.117(б) Інвестиції, утримувані до погашення (HTM)

HTM інвестиціями є непохідні фінансові активи з фіксованими платежами або платежами, які підлягають визначенню, а також фіксованим строком погашення, що їх суб'єкт господарювання має реальний намір та здатність утримувати до погашення, за винятком позик та дебіторської заборгованості. В даний час Група тримає облігації, які розміщено на біржі і які підпадають під цю категорію.

МСФЗ 7.В5(е) НТМ інвестиції оцінюються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної процентної ставки. Якщо існують об'єктивні докази того, що інвестиції знецінилися з посиленням на зовнішні кредитні рейтинги, фінансові активи оцінюються за поточною вартістю майбутніх грошових потоків. Будь-які зміни в балансовій вартості інвестицій, в тому числі відшкодування збитків від знецінення, відображається у складі прибутку або збитку.

МСБО 1.117(а)

МСБО 1.117(б)

МСФЗ 7.В5(б) *Фінансові активи, утримувані для продажу (AFS)*

Фінансові активи AFS є непохідними фінансовими активами, які визнані як такі, що призначені для продажу і не класифіковані як:

- а) позики та дебіторська заборгованість;
- б) утримувані до строку погашення інвестиції або
- в) фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у прибутку або збитку.

Групи фінансових активів AFS включають цінні папери та боргові зобов'язання, і інвестиції в акціонерний капітал в ПрАТ «АВС».

Інвестиції в акціонерний капітал ПрАТ «АВС» оцінюються за первісною вартістю за вирахуванням знецінення, а його справедлива вартість не може в даний час бути надійно оцінена. Знецінення визнаються у складі прибутку або збитку.

МСБО 1.117(а)

МСБО 1.117(б) Всі інші фінансові активи AFS оцінюються за справедливою вартістю. Доходи і витрати відображаються у складі іншого сукупного доходу і обліковуються в складі резерву AFS за винятком збитків від знецінення та курсових різниць за грошовими активами, які визнаються у складі прибутку або збитку. Коли активи вибувають або знецінюються, накопичений прибуток або збиток, визнаний у складі іншого сукупного доходу переноситься з резервного капіталу в прибуток або збиток і представлений у вигляді некласифікаційних коригувань у складі іншого сукупного доходу. Відсотки розраховуються з використанням методу ефективної відсоткової ставки та дивіденди відображаються у складі прибутку або збитку в складі фінансових. Відновлення збитків від знецінення визнається в іншому сукупному прибутку за винятком фінансових активів, які є борговими цінними паперами, які визнаються у складі прибутку або збитку, тільки якщо відновлення може бути об'єктивно пов'язане з подією, що відбулася після визнання збитків від знецінення.

МСБО 1.117(б) *Класифікація та подальша оцінка фінансових зобов'язань*

Фінансові зобов'язання Групи включають позики, торговельну та іншу кредиторську заборгованість та похідні фінансові інструменти.

МСБО 1.117(а) Фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної процентної ставки, за винятком



фінансових зобов'язань, призначених для торгівлі або призначеним FVTPL, що здійснюється за справедливою вартістю, при цьому прибутки або збитки визнаються у складі прибутків або збитків. Всі похідні фінансові інструменти, які не згруповані і не виступають в якості інструментів хеджування, обліковуються за FVTPL.

МСБО 1.117(a)

МСФЗ 7.B5(a)

Група визначила деякі фінансові зобов'язання як FVTPR аби знизити значні невідповідності між вимірами інвестицій в нерухомість в США і пов'язаних з цим доларових кредитів у банку з фіксованою процентною ставкою. Ці інвестиції в нерухомість оцінюються з використанням моделі обліку за справедливою вартістю, де зміни справедливої вартості цих активів відображаються у складі прибутку або збитку. Справедлива вартість кредитів для фінансування цих активів значно корелює з оцінкою інвестиційної нерухомості, що належать Групі, тому що обидві ці оцінки є досить волатильними відносно ринкової процентної ставки за 30-річними державними облігаціями. Кредити та їх оцінка здійснюються на основі справедливої вартості у процесі щоквартального управлінського огляду оцінок інвестиційного майна. Таким чином, Група визначає такі кредити з фіксованою процентною ставкою як FVTPL, якщо вони забезпечені конкретною інвестиційною нерухомістю, якою володіє Група. Ця облікова політика істотно знижує можливі невідповідності у бухгалтерському обліку.

МСБО 1.117(б) Всі процентні витрати і, при необхідності, зміни в справедливій вартості інструмента, зазначаються в звіті про прибутки та збитки та включаються до фінансових витрат і фінансових доходів.

*Деривативні фінансові інструменти та облік хеджування*

МСБО 1.117(б) Похідні фінансові інструменти обліковуються за FVTPL, за винятком призначених в якості інструментів хеджування в рамках грошових потоків, які вимагають спеціального обліку. Аби підпадати під облік хеджування, інструменти хеджування мають відповідати ряду суворих умов відносно документації, ймовірності виникнення угоди про хеджування та ефективності самого хеджування.

МСФЗ 7.22(a)

МСФЗ 7.22(c)

МСБО 1.117(a) За звітний період в процесі розгляду Група призначила певні форвардні валютні контракти в якості інструментів хеджування грошових потоків. Ці заходи були введені з метою пом'якшення валютних ризиків, що випливають з певних юридично обов'язкових продажів і замовлень, виражених в іноземній валюті. Всі похідні фінансові інструменти, що використовуються для хеджування, спочатку визнаються за справедливою вартістю і згодом обліковуються за справедливою вартістю у звіті про фінансовий стан.

МСБО 1.117(b) У міру того, що хеджування є ефективним, зміни в справедливій вартості похідних фінансових інструментів призначені в якості

інструментів хеджування грошових потоків, відображаються у складі іншого сукупного доходу і включаються в резерв хеджування грошових потоків у складі капіталу. Будь-яка неефективність хеджування визнається в звіті про прибутки і збитки. У той час як хеджування впливає на прибуток або збиток, прибуток або збиток, раніше визнаний у складі іншого сукупного доходу переноситься з капіталу до складу прибутку або збитку і представлені у вигляді рекласифікаційних коригувань у складі іншого сукупного доходу. Однак, якщо не фінансовий актив або зобов'язання відображаються як результат угоди хеджування, прибуток і збитки, раніше визнані у складі іншого сукупного доходу, включаються в первісну оцінку об'єкта хеджування. Якщо прогнозована угода більше не очікується, або якщо інструмент хеджування стає неефективним, будь-які пов'язані з ними прибуток або збиток, визнані у складі іншого сукупного доходу відразу ж рекласифікуються в прибуток або збиток.

### **17. Запаси**

#### МСБО 2.36(a)

МСБО 1.117(a) Запаси відображаються за найменшою з величин між собівартістю і чистої вартістю реалізації. Собівартість включає в себе всі витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом, а також відповідні частки накладних витрат, пов'язані з виробництвом на основі звичайної операційної потужності. Зазвичай, витрати взаємозамінних одиниць визначаються, використовуючи формулу ФІФО. Чиста реалізаційна вартість являє собою розрахункову ціну продажу в ході звичайної діяльності за вирахуванням витрат з продажу.

### **18. Податок на прибуток**

#### МСБО 1.117(a)

МСБО 1.117(b) Податкові витрати, що визнаються у складі прибутку або збитку, включають в себе суму відстроченого податку та поточного податку на прибуток, що не визнається у складі іншого сукупного доходу або безпосередньо у капіталі. Поточні активи та/або зобов'язання з податку на прибуток та включають в себе зобов'язання або претензії від податкових органів, що стосуються поточного та попередніх звітних періодів, що не оплачені станом на звітну дату. Поточний податок на прибуток сплачується з оподатковуваного прибутку, який відрізняється від прибутку або збитку у фінансовій звітності. Розрахунок поточного податку здійснюється на підставі податкових ставок і податкових законів, які були прийняті або вступили в силу на кінець звітного періоду. Відстрочений податок на прибуток розраховується за методом зобов'язань за тимчасовими різницями між балансовою вартістю активів та зобов'язань та їх базою оподаткування. Тим не менш, відстрочений податок не передбачено при початковому визнанні гудвілу або при початковому визнанні активу чи зобов'язання, тільки якщо угода стосується об'єднання бізнесу або впливає на податковий чи бухгалтерський прибуток. Тимчасові різниці з відстроченого податку, пов'язані з інвестиціями в дочірні та спільні підприємства, не визнаються,

якщо скасування цих тимчасових різниць може контролюватися Групою і цілком імовірно, що вони не відбудуться в найближчому майбутньому.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання розраховуються без дисконтування, по податковим ставкам, які будуть застосовуватися до реалізації у відповідному періоді, за умови, що вони діють або вступили в силу на кінець звітного періоду.

МСБО 1.117(a)

МСБО 1.122 Відстрочені податкові активи визнаються в тій мірі, в якій існує ймовірність, що вони зможуть бути використані у створенні майбутнього оподаткованого прибутку на основі прогнозу Групи з майбутніх операційних результатів діяльності, які коригуються з урахуванням неоподатковуваних доходів і витрат та конкретних обмежень на використання будь-яких невикористаних податкових збитків. Відстрочені податкові зобов'язання обліковуються в повному обсязі.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання приймаються до обліку тільки тоді, коли Група має право і намір зарахувати поточні податкові активи і зобов'язання з податковим органом.

МСБО 1.117(b) Зміни в відстрочених податкових активах або зобов'язаннях визнаються в якості складової податку на прибуток або витрат у звіті про прибутки та збитки, крім випадків, коли вони відносяться до статей, які визнаються у складі іншого сукупного доходу (такі як переоцінка землі) або безпосередньо в капіталі, в яких відстрочені податки також відображається у складі іншого сукупного доходу або капіталу відповідно.

## **19. Грошові кошти та їх еквіваленти**

МСБО 7.46 Грошові кошти та їх еквіваленти включають грошові кошти в касі та на рахунках у банківських установах депозити до запитання, разом з іншими короткостроковим високоліквідними інвестиціями, що легко конвертуються у відповідні суми грошових коштів і які схильні до незначного ризику зміни вартості.

## **20. Капітал, резерви та виплата дивідендів**

МСБО 1.79(б) Статутний капітал являє собою номінальну вартість емітованих акцій.

Емісійний дохід включає в себе будь-які премії, отримані від випуску акцій. Будь-які транзакційні витрати, пов'язані з емісією акцій, віднімаються з емісійного доходу за вирахуванням пільг з податку на прибуток. Інші складові капіталу включають в себе наступні компоненти:

- Резерв переоцінки включає в себе прибутки та збитки від переоцінки землі
- Резерв курсових різниць включає курсові різниці іноземної валюти, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонних компаній Групи в €
- Резерви для AFS фінансових активів та хеджування грошових потоків включають в себе прибутки та збитки, пов'язані з цими видами фінансових інструментів.

Нерозподілений прибуток включає в себе весь нерозподілений прибуток поточного та попередніх періодів. Всі операції з власниками материнської компанії обліковуються окремо у складі капіталу. Розподілені дивіденди, що виплачуються власникам акціонерного капіталу включаються до складу інших зобов'язань, коли обсяг дивідендів затверджено на загальних зборах на звітну дату.

## **21. Винагороди по закінченню трудової діяльності та короткострокові винагороди персоналу**

МСБО 1.117(б) Плани щодо винагороди по закінченню трудової діяльності Група надає винагороди по закінченню трудової діяльності шляхом різних визначених внесків та визначених планів винагород.

### *Визначені внески*

Група сплачує фіксовані внески до незалежних органів та страхує окремих співробітників. Група не має юридичного або визначеного зобов'язання щодо сплати внесків на додаток до фіксованих внесків, які визнаються як витрати в тому періоді, в якому відповідні органи їх отримали.

### *Визначені винагороди*

Сума пенсійних виплат, які співробітник буде отримувати після виходу на пенсію, визначається на основі стажу працівника і останньої заробітної плати. Юридичне зобов'язання для будь-якої винагороди залишається за Групою, навіть якщо заплановане фінансування для фінансування плану зі встановленими виплатами відкладається. Зобов'язання, що визнається в звіті про фінансовий стан за визначеними винагородами, є поточна вартість зобов'язань за пенсійним планом (ПП) на звітну дату за вирахуванням справедливої вартості запланованого фінансування, з урахуванням коригувань щодо невизнаних актуарних прибутків або збитків та вартості минулих послуг.

МСБО 1.117(a) Керівництво оцінює зобов'язання ПП щорічно із залученням незалежних актуаріїв. Це зобов'язання залежить від стандартних темпів інфляції, тенденцій у вартостях медичних витрат і смертності. Також береться до уваги конкретні очікування Групи щодо майбутнього підвищення заробітної плати. Розмір ставки дисконту визначаються щорічно на основі високоліквідних облігацій, виражені у валюті, в яких будуть здійснюватися виплати і які мають терміни погашення, що наближаються до умов відповідних пенсійних зобов'язань.

МСБО 19.120A (a) Актуарні прибутки та збитки не визнаються як витрати, якщо загальна сума невизнаних прибутків або збитків перевищує 10% найбільшого із зобов'язань і відповідних запланованих активів. Суми, що перевищують 10% коридор, відображаються у звіті про прибутки та збитки в розрізі фактичного строку трудової діяльності працівника. Актуарні прибутки та збитки у межах 10% розкриваються окремо. Вартість минулих послуг, що раніше визнавалася у звіті про прибутки і збитки, була скасована за МСБО 19 з 1 січня 2013 року. У цьому випадку вартість минулих послуг амортизується лінійним методом протягом періоду переходу.

Процентні витрати, пов'язані з пенсійними зобов'язаннями, включаються до складу фінансових витрат у звіті про прибутки та збитки. Повернення запланованих активів включені до інших фінансових витрат. Усі інші витрати на винагороди по закінченню трудової діяльності включені до витрат на персонал.

#### *Короткострокові винагороди персоналу*

Короткострокові винагороди персоналу, включаючи відпустку, є поточними зобов'язаннями, включеними в пенсійні та інші зобов'язання по персоналу та оцінюються за недисконтованими сумами, які Група планує виплатити в результаті невикористаних прав.

### **22. Винагорода працівникам на основі акцій**

#### МСБО 1.117(б)

МСБО 1.117(а) Група складає плани заробітної плати для своїх працівників.

Жоден з планів Групи не включає варіант готівкового розрахунку. Всі товари і послуги, отримані в обмін на видачу будь-яких виплат на основі акцій, оцінюються за їх справедливою вартістю. Коли працівники отримують винагороду за пайовими виплатами, справедлива вартість послуг працівників визначається непрямим методом на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу. Ця справедлива вартість оцінюється на дату надання і виключає вплив неринкових умов (наприклад, цілей рентабельності і зростання продажів та виконання умов діяльності). Усі винагороди за платежами на основі акцій в кінцевому рахунку визнаються як витрати у складі прибутку або збитку. Після виконання опціонів на акції доходи, отримані з вирахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з угодою за номінальною вартістю випущених акцій, трансформуються в статутний капітал, надлишок обліковується в додатковому капіталі.

### **23. Резерви, умовні активи та умовні зобов'язання**

МСБО 1.117(б) Забезпечення, що стосуються гарантій на продукт, юридичних суперечок, обтяжливих контрактів або інших претензій визнаються, коли Група має поточне юридичне або конструктивне зобов'язання у результаті минулих подій і існує ймовірність того, що відтік економічних ресурсів від Групи буде вимагатися і його сума може бути надійно оцінена. Хоча умови і суми відтоку можуть бути ще невизначеними остаточно. Резерв щодо реструктуризації визнається тільки тоді, коли докладний офіційний план по реструктуризації був розроблений і реалізований, або управління хоча б оголосило основні особливості плану для тих, хто від нього залежить. Забезпечення не визнаються для майбутніх операційних збитків.

МСБО 1.117(а) Резерви оцінюються за кошторисом витрат, необхідних для погашення поточного зобов'язання, на основі найбільш надійних даних на звітну дату, включаючи ризики і невизначеності, пов'язані з цим зобов'язанням. Там, де існує ряд аналогічних зобов'язань, ймовірність того,

що відтік буде вимагатися для їх погашення визначається для всього класу зобов'язань в цілому. Забезпечення дисконтуються до їх поточної вартості, так як вартість грошей у часі є суттєвою. Будь-які відшкодування того, що Група може стягнути з третьої сторони, визнається як окремий актив. Тим не менш, цей актив не може перевищувати вартості наданих послуг.

МСБО 1.117(a) У випадках, коли можливі відтоки економічних ресурсів є поточними зобов'язаннями і вважаються відстроченими, будь-які зобов'язання не визнаються.

#### **24. Важливі управлінські судження у застосуванні облікової політики та оцінки невизначеності**

МСБО 1.122 При підготовці фінансової звітності керівництво вживає ряд суджень, оцінок та припущень щодо визнання та оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат. Важливі управлінські судження. Наступні судження є важливими управлінськими судженнями у застосуванні облікової політики Групи, що мають найбільший вплив на фінансову звітність.

*Визнання доходів від обслуговування та будівельних контрактів.* Визначення, коли визнавати доходи від після продажного обслуговування вимагає розуміння використання клієнтом відповідних продуктів, історичного досвіду та знання ринку. Визнання доходів від будівельних контрактів також вимагає значних суджень при визначенні етапів, фактично виконаних робіт і кошторису витрат для завершення роботи.

*Капіталізація власного розробленого програмного забезпечення.*

Розмежування фази досліджень і розробок нового спеціалізованого програмного забезпечення проекту і визнання вимог щодо капіталізації витрат на розробки, вимагає судження. Після капіталізації, керівництво контролює чи визнання вимог продовжується, і чи існують які-небудь фактори, які вказують, що капіталізовані витрати підлягають знеціненню.

*Визнання відстрочених податкових активів.*

Міра, в якій відстрочені податкові активи можуть бути визнані, базується на оцінці ймовірності майбутнього оподаткованого прибутку Групи, щодо якого відстрочені податкові активи можуть бути визнані. Крім того, також потрібно судження в оцінці впливу будь-яких правових або економічних обмеженнях та невизначеності в різних податкових юрисдикціях.

МСБО 1.125 *Оцінка невизначеності*

Інформація про оцінки і припущення, які чинять найбільш істотний вплив на визнання та оцінку активів, зобов'язань, доходів і витрат, наводиться нижче. Фактичні результати можуть істотно відрізнятись.

*Знецінення*

При визначенні знецінення, керівництво оцінює суму очікуваного відшкодування кожного активу або одиниці, що генерує грошові кошти на основі майбутніх грошових потоків і використовує процентну ставку для їх дисконтування. Оцінка невизначеності пов'язана з припущеннями про майбутні операційні результати і визначення ставки дисконтування. У 2011

році Група визнала збиток від знецінення гудвілу і внутрішнього програмного забезпечення.

#### *Строк корисного використання амортизованих активів*

Управління переглядає свої оцінки строку корисного використання амортизованих активів на кожну звітну дату на основі очікуваної корисності активів. Невизначеності в оцінках пов'язані з технічним старінням, що може змінити корисність певного програмного забезпечення та ІТ-обладнання.

#### *Запаси*

Керівництво оцінює чисту реалізаційну вартість запасів з урахуванням найбільш надійних даних на кожну звітну дату. Майбутня реалізація цих запасів може бути порушена новими технологіями чи іншими ринковими змінами, які можуть знизити майбутні ціни продажу.

#### *Об'єднання бізнесу*

Керівництво використовує методи оцінки при визначенні справедливої вартості різних елементів об'єднання бізнесу. Зокрема, справедлива вартість умовної винагороди залежить від результатів багатьох змінних, які впливають на майбутню прибутковість.

#### *Дохід від будівельних контрактів*

Визнаний дохід від будівельних контрактів та пов'язаної з ними дебіторської заборгованості відображають найкращу оцінку керівництва щодо результатів кожного контракту і стадії завершення. Це включає в себе оцінку рентабельності поточних контрактів на створення і портфель замовлень. Зокрема для більш складних контрактів видатки на завершення контракту і рентабельність контракту є об'єктами оцінки невизначеності.

#### *Визначене зобов'язання по винагороді (ВЗВ)*

Оцінка керівництва щодо ВЗВ заснована на ряді важливих основних припущень, таких як стандартні темпи інфляції, тенденції у вартості медичних послуг, смертність, ставка дисконтування і очікування майбутнього підвищення заробітної плати. Оцінка невизначеностей існують особливо у зв'язку з передбачуваними тенденціями медичних витрат. Зміни в цих припущеннях можуть істотно вплинути на суму ВЗВ і річні встановлені витрати на виплати.

#### *Справедлива вартість фінансових інструментів*

Керівництво застосовує методи оцінки для визначення справедливої вартості фінансових інструментів, коли активні ринкові котирування не доступні. Це вимагає від керівництва розробки оцінок і припущень, заснованих на ринкових даних, з використанням наявних даних, що учасники ринку будуть використовувати при визначенні вартості інструментів. Якщо таких даних не існує, керівництво використовує найкращі оцінки. Оціночна справедлива вартість фінансових інструментів може відрізнятись від фактичних цін, які були досягнуті в здійсненні угоди на звітну дату.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики: Указ Президента України від 23.05.1992 № 303.
2. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 624 с.
3. Блейк Дж., Амант О. Европейский бухгалтерский учет: Справочник: Пер. с англ. — М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. — 400 с.
4. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 544 с.
5. Введение в бухгалтерское дело: Пер. с англ. — К.: Торгово-издательское бюро ВНУ, 1994. — 384 с.
6. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку: Пер. з англ. — К.: Основи, 1997. — 943 с.
7. Вуд Френк. Бухгалтерский учет для предпринимателей. — В 4-х томах. — М.: Аскери, 1996.
8. Галузина С. М., Пупшис Т. Ф. Международный учет и аудит. — СПб.: Питер, 2006. — 272 с.
9. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
10. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. — К.: Тов. «Автоінтерсервіс», 1996. — 544 с.
11. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практичний посібник. — К.: Лібра, 2001. — 840 с.
12. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: Практичний посібник. — К.: Лібра, 2004. — 880 с.
13. Грэй Сидней Дж., Нидлз Белверд Е. Финансовый учет: глобальный подход: Учеб.-метод. пособие: Пер. с англ. — М.: Волтерс Клувер, 2006. — 614 с.
14. Губачова О. М. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. — К.: НМЦ Укоопосвіта, 1999. — 226 с.
15. Губачова О. М. Міжнародні принципи бухгалтерського обліку: Текст лекції. — Полтава: ПКІ, 1997. — 30 с.
16. Губачова О. М. Система та техніка фінансового обліку у Великій Британії та США: Текст лекції. — Полтава: ПКІ, 1999. — 14 с.
17. Губачова О. М. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: Текст лекції. — Полтава: ПКІ, 1998. — 25 с.
18. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник: Пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 1071 с.



19. Єфіменко В. І., Лук'яненко Л. І. Облік у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисц. / За ред. В. І. Єфіменка. — К.: КНЕУ, 2005. — 211 с.
20. Как читать балансовый отчет / Международная организация труда: Пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 208 с.
21. Карлин Т. Р., Макмин А. Р. Анализ финансовых отчетов (на основе ГААР): Учебник. — М.: ИНФРА-М. 2000. — 448 с.
22. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. -3-е изд. — М.: Дело, 2000. — 432 с.
23. Компендіум / Проект Тасіс Європейського Союзу «Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні». — К.: Делегація Європейської Комісії в Україні, Молдові та Білорусі, 2004. — 136 с.
24. Кочерга С. В., Пилипенко К. А. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. — К.: ЦНЛ, 2005. — 216 с.
25. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. — К.: Знання, 2006. — 311 с.
26. Маляревський Ю. Д., Фартушняк О. В., Пасічник І. Ю. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. — Харків: Видавничий дім «ІНЖЕК», 2003. — 164 с.
27. Международные стандарты финансовой отчетности / Под ред. Л.А.Горбатовой. — М.: Волтерс Клувер, 2006. — 544 с.
28. Мельник С. І. Облік інвестицій у цінні папери та консолідована звітність: Текст лекції. — Полтава: РВВ ПУСКУ, 2003. — 27 с.
29. Мельник С. І. Фінансова звітність підприємств Російської Федерації: Текст лекції. — Полтава: РВВ ПУСКУ, 2004. — 28 с.
30. Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. — М.: Дело, 1992. — 702с.
31. Методичні рекомендації з трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО / О. Величко, С.Голов, В. Костюченко та ін. — К., 2003. — 316с.
32. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. — К.: ФПБАУ, 2000. — 1272 с.
33. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення / Пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. — К.: ФПБАУ, 2001. — 224 с.
34. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений: Пер. с англ. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 408 с.
35. Мюллер Г., Гернон Х., Минк Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 136 с.
36. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ.навч. закл. — К.: Книга, 2004. — 544 с.
37. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 496с.

38. Панков Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Учеб. пособие. — Минск: ИП «Экоперспектива», 1998. — 238 с.
39. Посібник з бухгалтерського обліку / Проект Tacis Європейського Союзу «Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні». — К.: Делегація Європейської Комісії в Україні, Молдові та Білорусі, 2004. — 554 с.
40. Пучкова С. И., Новодворский В. Д. Консолидированная отчетность: Учеб. Пособие / Под ред. Н. П. Кондракова. — М.: ФБК-Пресс, 1999. — 224 с.
41. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, С.Зубілевич та ін.; За наук. ред. С. Голова. — К., 2003. — 584 с.
42. Соловьева О. В. Зарубежные стандарты учета и отчетности: Учеб. пособие. — М.: Аналитика-Пресс, 1998. — 288 с.
43. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности: Практическое пособие. — М.: Перспектива; АКДИ «Экономика и жизнь», 2000. — 302 с.
44. Ткач В. И., Ткач М. В. Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 160с.
45. Управлінський облік: Підручник / Дон Р. Хенсен, Меріен М.Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков; Пер. з англ. з 5-го канад. вид.; Наук. ред. Н.П. Краснік. — К.: Міленіум, 2002. — 974с.
46. Финансовый учет 1: Учеб. материалы CGA: Пер. с англ. / Автор Тилли Дженсен. Институт технологии Северной Альберты, Канада. — Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2006. — 952с.
47. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер с англ. / Под. ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
48. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под. ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2005 — 416 с.
49. Энтони Р., Рис. Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. А. М. Петрачкова. — 2-е изд., стереотип. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 560 с.
50. Bahr Gottfried. Buchführung und Jaresabschluss / Gottfried Bahr: Wolf F.Fischer — Winkelman (Unter Mitarb. von Jorn Brandstatter) — 4., uberarb. und erw. Auft. — Wiesbaden: Cabler, 1992. — 548 с.
51. Glautier M. W. E. & Underdown D. Accounting Theory and Practice. — 4-th Edition, 1992.
52. Horngren C. T., Foster G., Datar S. M. Cost Accounting: A. Managerial Emphasis. — 10-th Edition, Prentice Hall, Inc., 2000.
53. Kieso D. E., Weygandt J. J., Warfield T. D. Intermediate Accounting. — 10-th Edition. John Wiley & Sons, Inc., 2001.

**НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ**

# **ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

**Методичні вказівки**

*Редактори:  
Коректор  
Верстка*