

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ**

**В.Д. Зелікман, О.Л. Ерьоміна,
А.О. Безгодкова**

ОБЛІК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

*Затверджено Вченою радою НМетАУ
як навчальний посібник для студентів, які навчаються
за спеціальністю 071 – облік і оподаткування
Протокол №8 від 23.10.2017*

Дніпро НМетАУ 2017

УДК 657(07)

Зелікман В.Д., Єрьоміна О.Л., Безгодкова А.О. Облік у зарубіжних країнах:
Навч. посібник. – Дніпро: НМетАУ, 2017. – 131 с.

Розкриті основні положення бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів.

Викладені особливості ведення обліку грошових коштів, розрахунків з дебіторами, товарно-матеріальних запасів та довгострокових активів, короткострокових та довгострокових зобов'язань, власного капіталу та розподілу прибутку в зарубіжних країнах.

Наведені тестові завдання та вправи для самоконтролю, а також література, що рекомендується для самостійного поглибленого вивчення дисципліни.

Призначений для студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за спеціальністю 071 – облік і оподаткування усіх форм навчання.

Лл. 110. Табл. 13. Бібліогр.: 37 найм.

Укладачі: В.Д. Зелікман, канд. техн. наук, доц.

О.Л. Єрьоміна, ст.викл.

А.О. Безгодкова, ст.викл.

Відповідальна за випуск Г.О. Король, канд. екон. наук, проф.

Рецензенти: В.Я. Плаксієнко, д-р екон. наук, проф.

(Полтавська державна аграрна академія)

М.С. Пашкевич, д-р екон. наук, доц.

(Національний гірничий університет)

© Зелікман В.Д., Єрьоміна О.Л.,
Безгодкова А.О., 2017

© Національна металургійна академія
України, 2017

ПЕРЕДМОВА

Значні політичні, економічні та технічні зміни, що відбуваються у суспільстві, зумовлюють зростання потреби в одержанні усе більших обсягів інформації в усіх сферах діяльності, а процеси глобалізації та стратегічний курс України на інтеграцію у світовий економічний простір передбачають адаптацію вітчизняного законодавства до законодавств розвинених країн світу, зокрема, ведення бухгалтерського обліку з урахуванням міжнародних стандартів.

Наближення вітчизняної системи обліку до міжнародних стандартів та процеси гармонізації систем бухгалтерського обліку у світі вимагають від сучасних фахівців-обліковців знання основних концепцій, методології та підходів до організації обліку у зарубіжних країнах. Це призвело до підвищення важливості опанування бакалаврами зі спеціальності 071 – облік і оподаткування дисципліни «Облік у зарубіжних країнах».

Вивчення дисципліни «Облік у зарубіжних країнах» розширить світогляд та мислення студентів, дозволить майбутнім фахівцям з обліку, аналізу, аудиту й оподаткування краще розуміти правила та традиції ведення обліку і складання звітності у всьому світі.

1 ВВЕДЕННЯ В КУРС ДИСЦИПЛІНИ. РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СВІТІ

1.1 Введення в курс дисципліни «Облік у зарубіжних країнах»

Дисципліна «Облік у зарубіжних країнах» є варіативною, входить до циклу дисциплін вільного вибору студента і для бакалаврів денної форми навчання викладається на четвертому курсі у п'ятнадцятому (останньому) навчальному семестрі.

Предметом дисципліни «Облік у зарубіжних країнах» є теоретичні засади та практичні аспекти методики та організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у зарубіжних країнах, специфіка їх регулювання та характерні особливості обліку окремих елементів.

Об'єкт дисципліни – облікові системи у різних країн світу та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Метою вивчення дисципліни є засвоєння теоретичних знань та придбання практичних навичок з обліку у зарубіжних країнах, набуття вмінь використання передового досвіду в галузі організації обліку, аналізу та контролю з урахування міжнародних стандартів.

Дисципліна «Облік у зарубіжних країнах» має своєю основою такі дисципліни як «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік I», «Фінансовий облік II», «Управлінський облік», «Звітність підприємства» та «Організація обліку», знання з яких необхідні для успішного засвоєння програми дисципліни. Вона тісно пов'язана з більшістю фундаментальних та професійно-орієнтованих дисциплін, що складають навчальний план спеціальності 071 – облік і оподаткування.

У результаті вивчення дисципліни «Облік у зарубіжних країнах» студент повинен знати міжнародні системи обліку та їх основні характеристики, загальноприйняті принципи обліку та їх відзнаки, міжнародні стандарти формування фінансової звітності, ведення обліку активів, зобов'язань та власного капіталу за міжнародними стандартами. Він повинен навчитись розробляти робочий план рахунків та відображати господарські операції у системі рахунків з урахуванням особливостей ведення обліку у зарубіжних країнах, складати бухгалтерський баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух грошових коштів та звіт про власний капітал за міжнародними стандартами.

1.2 Основні етапи розвитку бухгалтерського обліку в різних країнах світу

Історія свідчить, що облік виник одночасно з письменництвом і завжди віддзеркалював економічний стан та записи суспільства. Середовище, в якому функціонує бухгалтерський облік, значною мірою формує його. Широке розповсюдження правильної, наукової бухгалтерії природно викликає необхідність у висвітленні історії її виникнення і розповсюдження по всьому світу. Основні етапи розвитку бухгалтерського обліку в різних країнах світу наведені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Основні етапи розвитку бухгалтерського обліку в різних країнах світу

Період	Подія
Франція	
1889	Книга Леотей Е., Гильбо А. «Наука рахунків, зрозуміла усім» одержала золоту медаль на Всесвітній виставці в Парижі
1896	Вперше розроблена десятирічна система класифікації рахунків
1903	Леотей Е. запропонував план рахунків
1909	Був запроваджений у бухгалтерську практику план рахунків
1912	Розроблена загальна концепція плану рахунків бухгалтерського обліку
Італія	
1494 р.	Л. Пачолі теоретичний опис подвійного запису
.....
1860 р.	Засновано Академію рахівників в Болонії
1822- 1871	Тосканська система бухгалтерського обліку (Ф. Марчі)
1801- 1884	Ломбардська система бухгалтерського обліку (Ф. Вілла)
.....
1845- 1923	Венеціанська школа бухгалтерського обліку (Ф. Беста)
Україна	
Середина XI ст.	Збірник законів «Руська правда»
XII ст.	З'являються срібні гривни
У середині XV ст.	Виникає непрямий податок — акциз
.....
Від середини XIX ст.	Здійснюється регламентація облікових книг, стандартизація їх форми і порядку використання
.....

1.3 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 1

1. Законодавство, що регулювало ведення обліку, вперше було запроваджено:

- а) у стародавньому Єгипті;
- б) у Вавилоні;
- в) у Китаї;
- г) в Іудеї.

2. Однією з основних умов появи системи подвійного запису було:

- а) поява грошей у вигляді монет;
- б) виділення дебету і кредиту;
- в) введення в систему рахунків рахунку «Власний капітал»;
- г) поява розрахункових рахунків.

3. Глиняні пластинки як первинні носії облікової інформації вперше були використані:

- а) у Греції;
- б) у Вавилоні;
- в) у Китаї;
- г) в Іудеї.

4. Ще у країнах Стародавнього світу вперше був застосований такий прийом сучасного методу бухгалтерського обліку, як:

- а) інвентаризація;
- б) калькулювання;
- в) подвійний запис;
- г) бухгалтерський баланс.

5. Батьківщиною абака (першого рахункового приладу) є:

- а) Греція;
- б) Римська імперія;
- в) Іудея;
- г) Єгипет.

2 МІЖНАРОДНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ШЛЯХИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

2.1 Загальні чинники формування систем обліку

На особливості створення і функціонування систем бухгалтерського обліку і звітності у кожній окремій країні впливає ряд чинників, наведених на рисунку 2.1.



Рисунок 2.1. Загальні чинники формування систем обліку

2.2 Класифікація систем обліку

Класифікація систем обліку необхідна:

- для сприяння більш точному визначенню подібних і відмінних рис між країнами;
- для можливості допомоги у закріпленні в країні бухгалтерської справи і вибору системи, яка є найпридатнішою для даної держави;
- для надання можливості зосередження на «ключових країнах»,

кожна з яких є прикладом підходу до формування системи бухгалтерського обліку і звітності певного типу;

- для передбачення проблем, які можуть постати перед країною зі схожою системою обліку.

В економічній та обліковій літературі системи обліку класифікують за суб'єктивно-географічною ознакою. Країни, що відносяться до різних систем обліку за цією ознакою, та їх характерні риси наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Суб'єктивно-географічна класифікація систем обліку

Система	Країни-представники	Характерні риси
1	2	3
Англо-американська	Австралія, Великобританія, Мексика, Канада, Кіпр, Гонконг, Ізраїль, Центральна Америка, США та ін.	Характерні фінансові основи обліку, сильний зв'язок з капіталом і цінними паперами різного рівня: - орієнтація обліку на потреби широкого кола інвесторів; - наявність розвинутого ринку цінних паперів; - гнучкість облікової системи; - високий рівень професійної бухгалтерської підготовки
Континентальна	Австрія, Бельгія, Греція, Японія, Єгипет, Італія, Франція, Норвегія, Німеччина, Швейцарія, Швеція та ін.	Характерна висока залежність від банківської системи і держави: - тісні виробничі зв'язки з банками; - наявність законодавчого регулювання обліку; - орієнтація обліку на державні потреби оподаткування і макроекономічного регулювання

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
Південно-американська	Аргентина, Бразилія, Парагвай, Уругвай, Чилі, Перу, Болівія та інші країни з нестабільною економікою	Характерний сильний контроль з боку держави: - високий рівень інфляції; - жорсткі вимоги держави до обліку і контролю доходів фірм та населення; - уніфікація принципів обліку (немає свободи вибору системи і порядку обліку, облікова політика жорстко визначена)

2.3 Регулювання обліку

Регулювання бухгалтерського обліку поділяється на економічне, правове, морально-етичне.

Економічне регулювання здійснюється за допомогою методичних рекомендацій, роз'яснень з порядку ведення обліку, обміну досвідом. Воно спрямовано, в першу чергу, на одержання корисної інформації для оцінки ефективності діяльності та прийняття управлінських рішень; має ненормативний характер та керується не принципом обов'язковості, а принципом доцільності.

Правове регулювання здійснюється державою, яка, діючи в інтересах всього суспільства, встановлює правові норми, окреслюючи межі можливої поведінки суб'єктів.

Морально-етичне регулювання охоплює всі сфери суспільного життя, в тому числі і бухгалтерський облік. Низка суспільних відносин, урегульованих правом, оцінюється з точки зору моралі. В ряді країн прийняті етичні «стандарти» поведінки аудиторів та бухгалтерів, які, звичайно, не можуть розглядатись як нормативно-правові акти, що носять примусовий характер.

Залежність правил ведення та регулювання бухгалтерського обліку від нормативних документів наведена на рисунку 2.2.

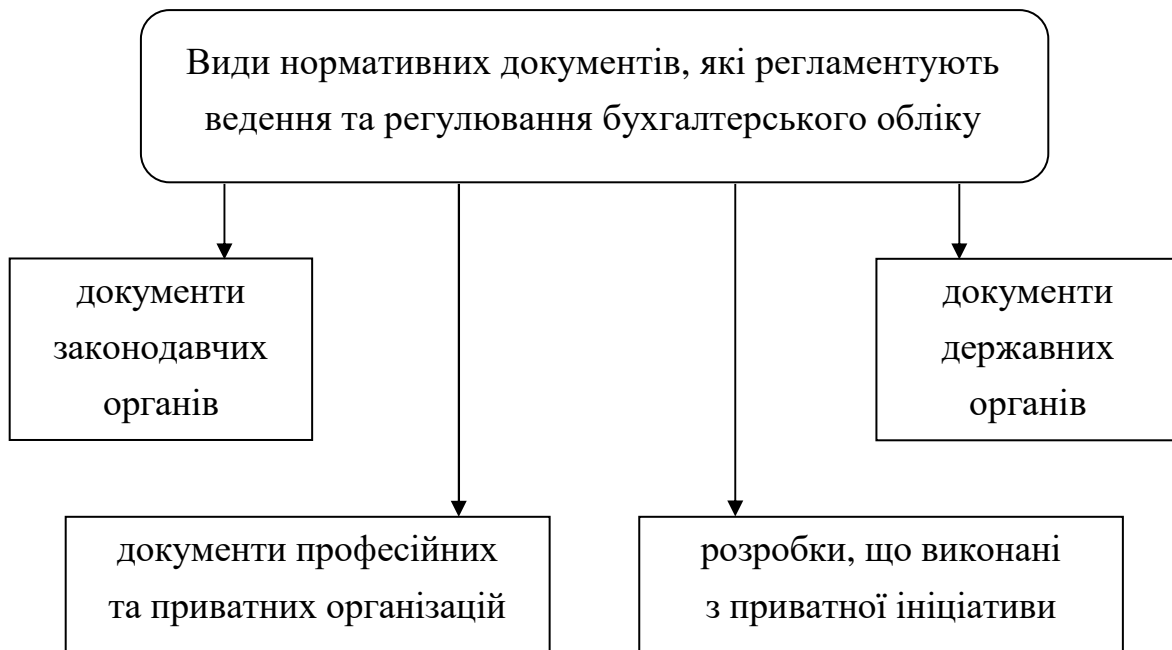


Рисунок 2.2. Залежність правил ведення та регулювання бухгалтерського обліку від нормативних документів

2.4 Гармонізація практики бухгалтерського обліку

Гармонізація – це процес зростання сполучності практик бухгалтерського обліку різних країн шляхом обмеження ступеня їх варіації (*стандартизація*) та усунення внутрішніх протиріч (*внутрішня гармонізація*).

Гармонізація передбачає, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку і система регулюючих її стандартів – головне, щоб ці стандарти не суперечили аналогічним стандартам в інших країнах, знаходилися з ними у достатньо гармонійних відносинах.

Основні групи суб'єктів гармонізації обліку наведені на рисунку 2.3.

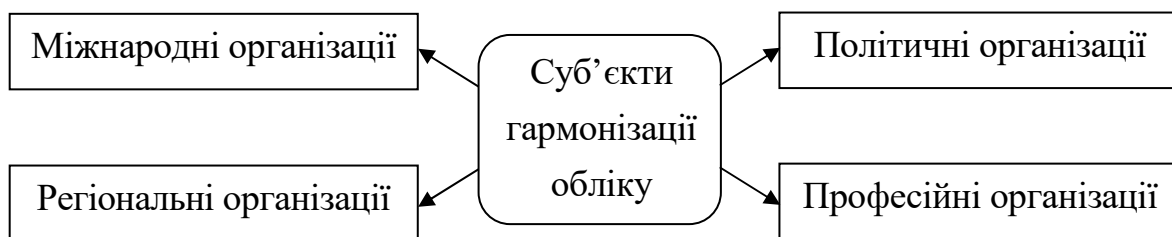


Рисунок 2.3. Суб'єкти гармонізації обліку

2.5 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 2

1. Процес зростання сполучності практик бухгалтерського обліку різних країн шляхом обмеження ступеня їх варіації – це:

- а) стандартизація;
- б) гармонізація;
- в) трансакція;
- г) немає вірної відповіді.

2. Суб'єктами гармонізації обліку є:

- а) політичні та професійні організації;
- б) міжнародні, професійні та регіональні організації;
- в) політичні та міжнародні організації;
- г) політичні, професійні, міжнародні та регіональні організації.

3. За географічною ознакою системи обліку класифікуються на:

- а) британо-американську, континентальну, південноамериканську моделі;
- б) британо-американську, південноафриканську моделі;
- в) британо-американську, європейську, південноамериканську моделі;
- г) південноамериканську, європейську, континентальну моделі.

4. До факторів впливу на формування систем обліку відносяться:

- а) загальна економічна ситуація у країні, вплив головних фахівців і фахових організацій, податкова політика;
- б) вплив інших країн, джерела фінансування, юридичне середовище;
- в) вплив загальної атмосфери в країні, національні особливості, мова;
- г) усі відповіді вірні.

5. Особливістю південно-американської моделі обліку є:

- а) тісні виробничі зв'язки з банками;
- б) орієнтація обліку на потреби широкого кола інвесторів;
- в) високий рівень інфляції;
- г) наявність розвинутого ринку цінних паперів.

3 ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТІ ПРИНЦИПИ ОБЛІКУ ТА ЇХ ВІДЗНАКИ

3.1 Роль обліку в системі управління

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

У загальному плані технологія бухгалтерського обліку може бути представлена схемою, наведеною на рисунку 3.1.

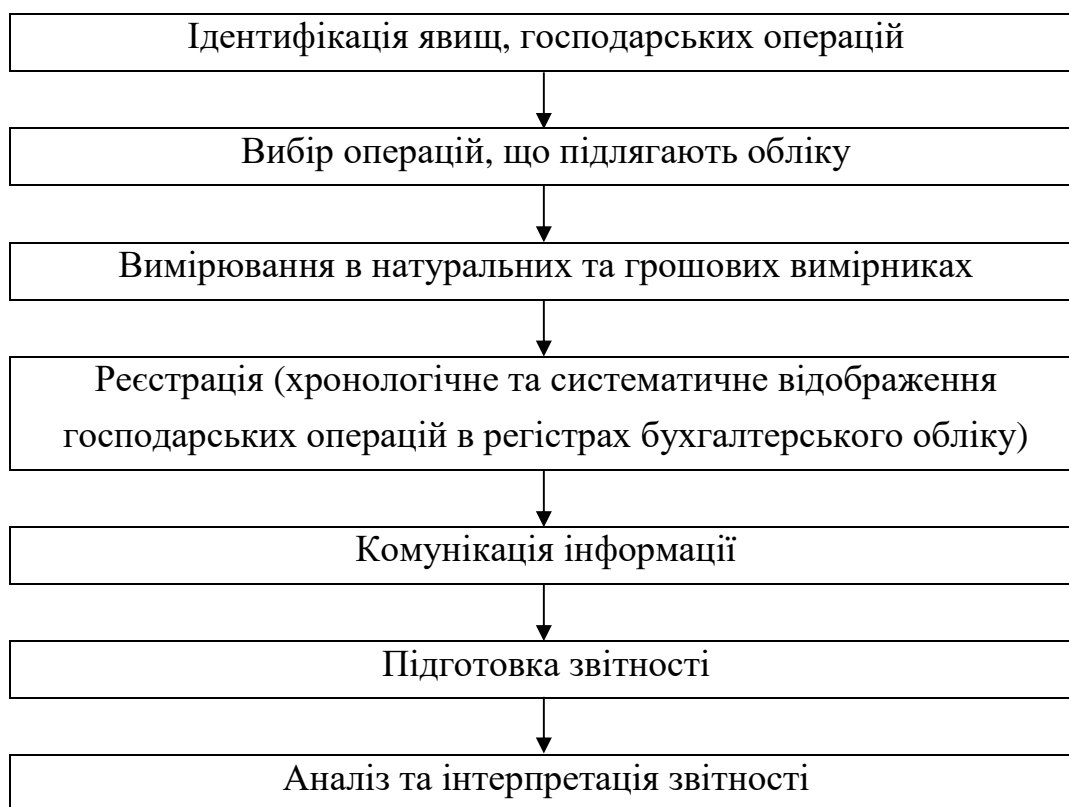


Рисунок 3.1. Принципова схема здійснення процесу бухгалтерського обліку

Класифікацію обліку на підприємстві у залежності від використовуваної інформації та задоволення потреб користувачів вихідною інформацією можна представити схемою, що наведена на рисунку 3.2.



Рисунок 3.2. Структура бухгалтерського обліку на підприємстві

3.2 Креативний облік

Креативний облік (*creative accounting*) – це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці чи встановленим стандартам та принципам, але не використовується для прямого порушення законодавства для відображення основних тенденцій у зміні вартості бізнесу й достовірної картини стану справ фірми, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку операцій.

Загальноприйняті терміни, що характеризують креативний облік:

- а) *fiddling the book* – підтасування, підгонка рахунків;
- б) *cooking the book* – підтасування, підгонка рахунків;
- в) *cosmetic reporting* – косметична звітність;
- г) *window dressing the account* – оформлення вітрини.

3.3 Користувачі облікової інформації

Користувачами фінансової звітності є інвестори, робітники, постачальники, покупці продукції, які використовують фінансові звіти як основне джерело фінансової інформації про підприємство.

Користувачі інформації можуть бути розподілені на три групи:

- перша група – особи, які керують підприємством: власники, співвласники, рада директорів, вищий управлінський персонал, менеджери, керівники підрозділів;

- друга група – особи (юридичні чи фізичні), які знаходяться зовні підприємства і мають прямі фінансові інтереси: наявні та потенційні кредитори та інвестори;

- третя група – особи, групи або агентства, які проявляють непрямий фінансовий інтерес до підприємства: податкові органи (федеральні, муніципальні та ін.), регулювальні органи (комісія з цінних паперів, фондові біржі та ін.), органи планування економіки (рада консультантів по економіці при президенті, федеральна резервна система, урядові плануючі органи) та інші користувачі (працівники й професійні союзи, фінансові консультанти, покупці та суспільство в цілому).

3.4 Фінансовий та управлінський облік

У більшості зарубіжних країн розрізняють два види обліку: управлінський і фінансовий. Порівняльна характеристика фінансового й управлінського обліку представлена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Порівняння фінансового й управлінського обліку

Характеристика	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3
1. Основні споживачі інформації	Особи й організації поза господарською одиницею	Різні рівні внутрішньо-фірмового керування
2. Види систем бухгалтерського обліку	Система подвійного запису	Не обмежений системою подвійного запису; використовується будь-яка система, що дає результат
3. Воля вибору	Обов'язкове слідування загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку	Немає норм і обмежень; єдиний критерій – придатність

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
4. Використовувані вимірники	Грошова одиниця за курсом, що діє в момент виникнення факту господарського життя	Будь-яка підходяща грошова або натуральна одиниця виміру: людино-години, машино-години та ін.; якщо здійснюється оцінка в доларах, то може використовуватися фактична або майбутня вартість долара
5. Основний об'єкт аналізу	Господарська одиниця в цілому	Різні структурні підрозділи господарської одиниці
6. Частота складання звітності	Періодично, на регулярній основі	Коли потрібно, може складатися й не на регулярній основі
7. Ступінь надійності	Вимагає об'єктивності; історичний по природі	Залежить від цілей планування, але коли потрібно, використовуються точні дані; футуристичний за природою

3.5 Основні принципи бухгалтерського обліку

Принципи бухгалтерського обліку в різних країнах визначені або власними законами, які регламентують бухгалтерський облік, або власними чи міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Для того, щоб усі, хто одержує бухгалтерські звіти, могли вірно їх тлумачити, розроблена система керівництва з бухгалтерського обліку – загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (*Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*).

Принципи бухгалтерського обліку – це базові концепції, які кладуться в основу відображення в обліку й звітності господарської діяльності підприємства, його активів, доходів, витрат, фінансових результатів.

Принципи бухгалтерського обліку відрізняють одну модель обліку від іншої, вимагають суттєвого уточнення та становлять найбільшу складність при узгодженні різних національних систем обліку. Принципи класифікуються за трьома напрямками (рисунок 3.3).

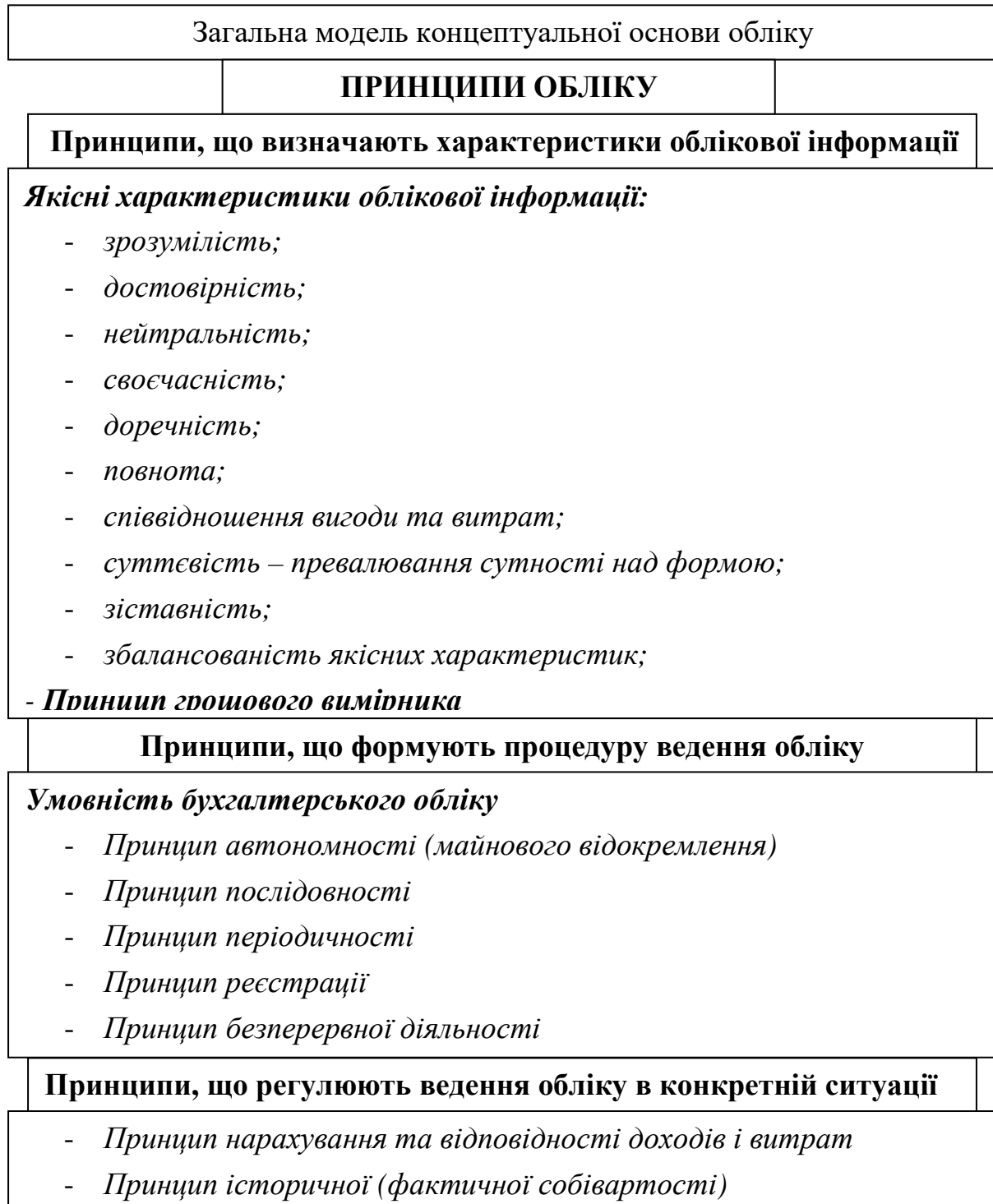


Рисунок 3.3. Загальна модель концептуальної основи обліку

3.6 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 3

1. Фундаментом бухгалтерії є:

- а) математика, логіка, естетика та етика;
- б) подвійний запис;
- в) балансова теорія.

2. Бухгалтерський облік має справу:

- а) з усією інформацією, яка надходить на підприємство;
- б) з економічною інформацією;
- в) з інформацією про господарські процеси.

3. Основні заходи організації та ведення бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах визначені:

- а) законом;
- б) Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- в) Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

4. Найбільш широким є поняття:

- а) бухгалтерський облік;
- б) виробничий облік;
- в) управлінський облік;
- г) фінансовий облік.

5. Відкритою для всіх користувачів є інформація:

- а) бухгалтерського обліку;
- б) виробничого обліку;
- в) управлінського обліку;
- г) фінансового обліку.

6. Технологічна структура облікового процесу залежить від:

- а) організаційної структури підприємства;
- б) застосування техніки та технологій;
- в) потреб підприємства в отриманні облікової інформації;
- г) немає вірної відповіді.

7. Креативний облік:

- а) є суто негативним явищем;

- б) є суто позитивним явищем;
- в) може бути як негативним, так і позитивним явищем.

8. Головним завданням бухгалтерського обліку є:

- а) повне та своєчасне відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- б) повне і своєчасне подання до податкових органів звітних декларацій;
- в) забезпечення повною та достовірною інформацією для прийняття рішень управлінськими структурами підприємства та зовнішніми користувачами.

9. В Україні принципи бухгалтерського обліку визначені:

- а) у національних стандартах бухгалтерського обліку;
- б) у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- в) в Інструкції по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку;
- г) у методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції.

4 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

4.1 Грошові кошти та їх еквіваленти

Грошові кошти та їх еквіваленти у всіх країнах складають основну частину ліквідних активів підприємства. Відповідно до *GAAP* у США ліквідні активи включають грошові кошти, короткострокові інвестиції, рахунки та векселі до отримання.

До міжнародних стандартів, у яких розглядаються питання обліку грошових коштів, відноситься стандарт №7 «Звіт про рух грошових коштів».

Схема відображення потоків грошових коштів та їх еквівалентів у фінансовій звітності наведена на рисунку 4.1.

Відповідно до МСБО №7 до грошових коштів відносяться:

- а) готівка в касі (монети, банкноти);
- б) валюта і депозити до запитання;
- в) поточні і депозитні рахунки в банках, на використання яких немає обмежень.

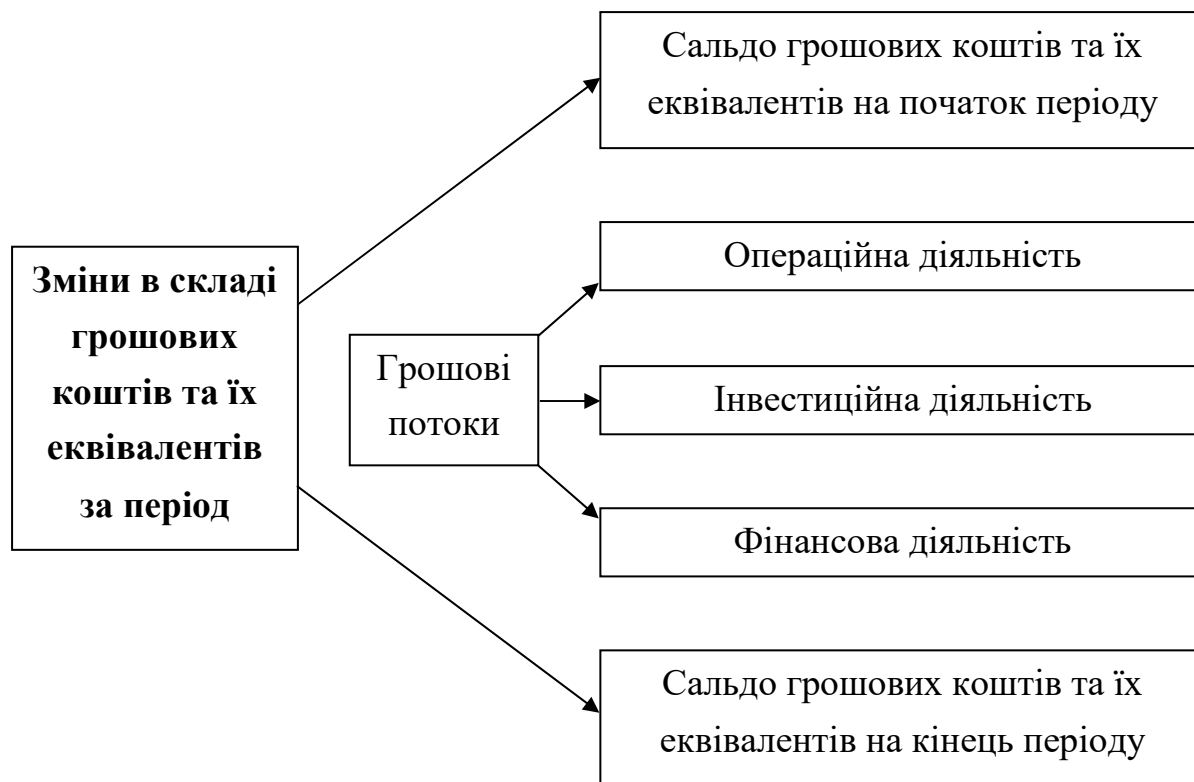


Рисунок 4.1. Потоки грошових коштів та їх еквівалентів

До грошових коштів також відносяться:

- банківські переказні векселі;
- грошові перекази;
- чеки, виписані банком отримувачу платежу за отримані від підприємств, організацій, установ грошові кошти;
- чеки, виписані касиром банку;
- чеки, посвідчені банком;
- персональні чеки, видані фізичним особам;
- ощадні рахунки.

Згідно з принципами та стандартами обліку грошові кошти поділяються на дві категорії: грошові кошти в касі та грошові кошти в банку.

У багатьох зарубіжних країнах готівка, яка використовується для здійснення дрібних платежів, називається «фонд дрібної каси».

Операції з дрібною готівкою оформляють бухгалтерськими проведеннями, приклад яких наведений на рисунку 4.2.

Фонд дрібної каси	400
Грошові кошти	400
Адміністративні витрати	330
Фонд дрібної каси	330
Фонд дрібної каси	330
Грошові кошти	330

Рисунок 4.2. Відображення в обліку операцій по фонду дрібної каси

При цьому лівий стовпець з числами відображає значення, які дебетуються, а правий – які кредитуються.

Наприклад: компанія «FORTUNE» одержала в касу по чеку 12 травня 2005 р. \$400. Наприкінці місяця залишок готівки зменшився до \$70. Для підтвердження використання «фонду дрібної каси» надані відповідні документи: квитанція за ремонт копіювальної техніки на суму \$120, квитанція відділення зв'язку про відправлення кореспонденції на суму \$140 і чек магазину на суму \$70 за придбані сувеніри для іноземної делегації. 31 травня 2005 р. «фонд дрібної каси» поповнений до \$400.

Записи достовірного відображення витрат і касового залишку реєструються і періодично підлягають перевірці бухгалтером. Коли каса поповнюється, витрачається або закривається, здійснюються записи на рахунках готівкових коштів та «фонду дрібної каси».

У балансі сума дрібної готівки додається до інших залишків грошових коштів. Кожна бухгалтерська операція реєструється в момент її здійснення в книгах первинної реєстрації, до яких належить і касова книга.

На рисунку 4.3 наведено умовний приклад ведення касової книги для здійснення контролю за рухом грошових коштів. У колонці F («*folio*») вказується джерело інформації, а саме:

- «п/п» – після переносу;
- «жр» – журнал реалізації;
- «жз» – журнал закупівель;
- «к» – контр-статті, які пов'язані між собою подвійним записом у касовій книзі і не відображаються в інших регістрах.

Компанія FORTUNE
Касова книга за жовтень 2017 р.

Дебет					Кредит				
Дата	Зміст запису	F	Каса	Банк	Дата	Зміст запису	F	Каса	Банк
2017.10.30	Сальдо	п/п	30	800					
	З банку по чеку №251052	к	90		2017.10.30	У касу по чеку №251052	к		90
	Рахунки до отримання (находження платежів від фірми Argo чек №781120)	жр		360		Рахунки до сплати (виплата по чеку №200175 боргу компанії KORN)	жз		4450

Рисунок 4.3. Касова книга за жовтень 2005 р.

Облік знижок у закордонній практиці визначається при покупці й реалізації. Використовують дві групи знижок (рисунок 4.4).

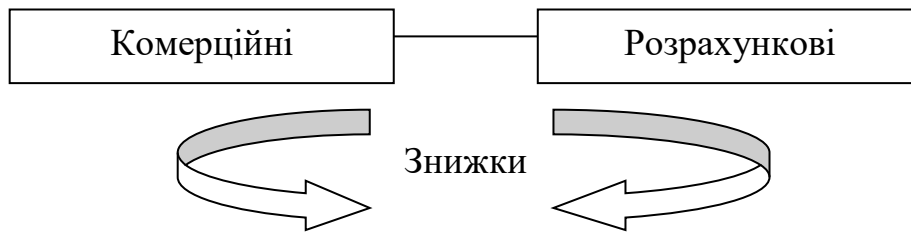


Рисунок 4.4. Дві групи знижок, які використовуються в зарубіжних країнах

Підприємство має право відкривати в банку декілька рахунків (рисунок 4.5).

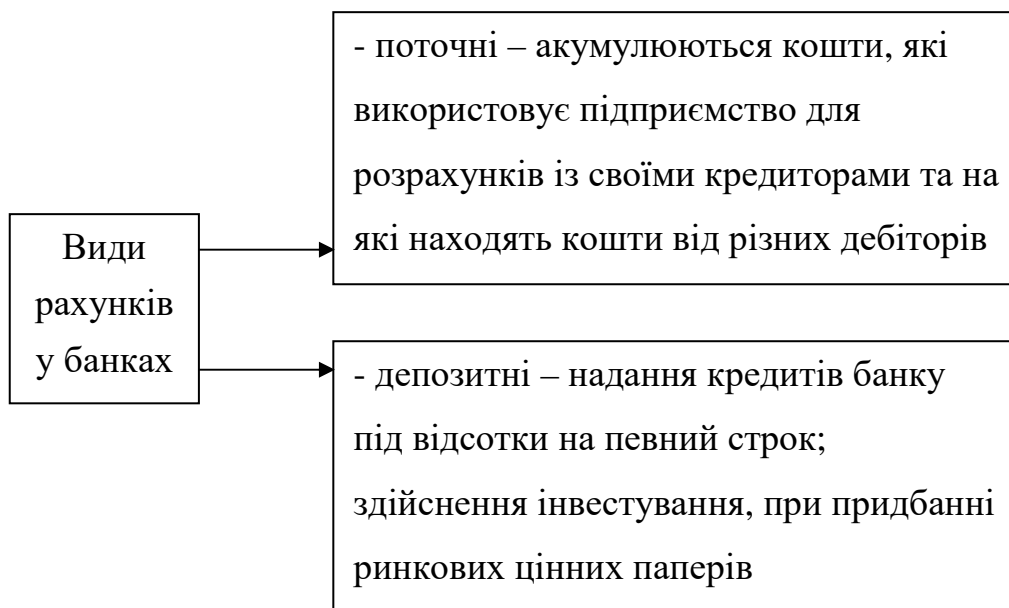


Рисунок 4.5. Види рахунків у банках

Кожний місяць банк надсилає власнику рахунка банківський звіт, у якому відображено:

- кожне надходження коштів на рахунок;
- кожне погашення чека вкладника;
- підсумкова сума на рахунку за звітний період.

4.2 Оцінка та облік інвестицій

Інвестиція, як визначено МСБО № 25 «Облік інвестицій», – це актив, утриманий підприємством з метою приросту капіталу через розподіл доходу (відсотків, дивідендів, роялті та ренти) для збільшення вартості капіталу або інших вигод для підприємства-інвестора.

На рисунку 4.6 показані види інвестицій.

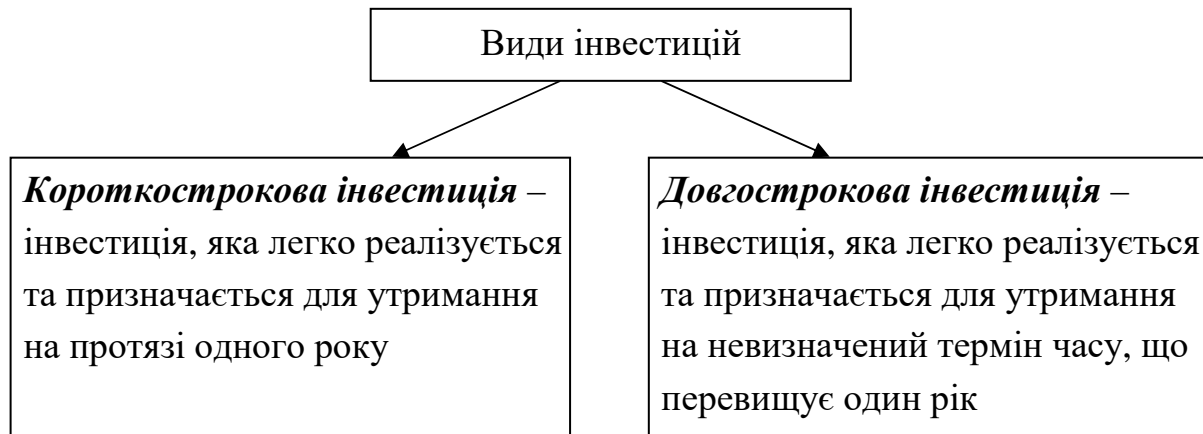


Рисунок 4.6. Види інвестицій

Інвестиції, які класифікуються як поточні активи, слід відображати в балансі або за ринковою вартістю, або за нижчою з двох оцінок – за собівартістю чи ринковою вартістю.

Фірма може володіти акціями декількох компаній. Ці акції складають інвестиційний портфель акцій. Коли поточна ринкова вартість цих акцій стає нижчою, ніж вартість придбання, падіння вартості акцій відображається в обліку як позареалізаційні збитки (рисунок 4.7).

В практиці ведення обліку у зарубіжних країнах при записі цифр знак грошової одиниці становиться перед числом. Число, після якого вказується підсумок підкреслюється однією лінією. Це вказує, що наступне за підкресленим числом є результатом додавання або віднімання. Кінцевий підсумок підкреслюється двома лініями. Грошова одиниця в таблицях позначається перед першою сумою в кожній колонці, а також перед останньою підсумковою сумою. При запису цифр для виділення тисяч використовують коми, а для десятих – крапки.

Компанія FORTUNE

Оцінка портфеля акцій станом на 31.12 2017 р.

Ринкові цінні папери	Вартість придбання акцій	Поточна ринкова вартість
Акції компанії PIRAMIDA	\$56,000	\$57,000
Акції компанії ARDO	117,000	124,000
Акції компанії ATLANT	80,000	55,000
Вартість інвестиційного портфеля	<u>\$253,000</u>	<u>\$236,000</u>

<i>Нереалізовані збитки</i>	
<i>по короткострокових інвестиціях</i>	<i>17,000</i>
<i>Зменшення поточної ринкової вартості</i>	
<i>короткострокових фінансових інвестицій</i>	<i>17,000</i>

Рисунок 4.7. Оцінка портфеля акцій станом на 31.12 2017 р.

Короткострокові інвестиції спочатку відображаються в обліку за вартістю придбання, яка включає в себе ринкову ціну та всі витрати, пов'язані із придбанням цінних паперів.

Наприклад, придбання 1,000 акцій компанії VERBATIM за \$45,000 варто відобразити в обліку таким чином, як наведено на рисунку 4.8.

<i>Короткострокові інвестиції (1,000 · \$45)</i>	<i>45,000</i>
<i>Грошові кошти</i>	<i>45,000</i>

Рисунок 4.8. Відображення в обліку операцій,
які пов'язані з придбанням акцій

4.3 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 4

1. До грошових еквівалентів відносять:

- а) банківський кредит;
- б) векселі;
- в) короткострокові інвестиції;
- г) роялті.

2. Чистий прибуток на акцію – це:

- а) співвідношення чистого прибутку, зменшеного на величину дивідендів на привілейовані акції до загальної кількості акцій;
- б) відношення дивідендів по акціях до їх ринкової вартості;
- в) ділення дивідендів по акціях на прибуток по акціях.

3. Довгострокові інвестиції вибувають із балансу, якщо обертаються на вільному ринку:

- а) за реалізаційною вартістю;
- б) за купівельною вартістю;
- в) за залишковою вартістю.

4. За МСБО поточні інвестиції включаються:

- а) до оборотних активів;
- б) до необоротних активів;
- в) до нематеріальних активів.

5. За МСБО короткострокові фінансові інвестиції – це такі, що реалізуються:

- а) протягом 1 року;
- б) протягом 2-х років;
- в) протягом 6 місяців.

6. Прикладом грошових коштів від фінансової діяльності є:

- а) знаходження від продажу власної продукції;
- б) отримання грошової короткострокової позики;
- в) платіж за придбані облігації;
- г) придбання сировини для виробництва.

7. Перенесення облікових даних до Головної книги – це:

- а) журналізація;
- б) трансакція;
- в) постинг;
- г) авалування.

8. Надходження коштів із поточного рахунку підприємства і банку до каси слід відображати в складі:

- а) операційної діяльності;
- б) інвестиційної діяльності;
- в) фінансової діяльності;
- г) не відображати у Звіті про рух грошових коштів.

9. Грошова знижка, отримана за швидкий платіж по рахунку до сплати:

- а) знижка з реалізації;
- б) знижка з покупки;
- в) премія;
- г) торгівельна знижка.

10. Довгострокові фінансові інвестиції – це:

- а) цінні папери, що надають право власності;
- б) боргові зобов'язання;
- в) векселі видані.

Вправа 4.1. 1 травня 2017 р. компанія «MIDA» створила касу дрібної готівки на суму \$ 300, виписавши чек на «Поповнення каси дрібної готівки».

Згідно з видатковими касовими ордерами за травень 2017 р. було витрачено:

- 04.05 на оплату поштових послуг \$ 35;
- 08.05 на оплату проїзду \$ 18;
- 09.05 на придбання канцелярського приладдя \$ 86;
- 11.05 на оплату проїзду \$ 54;
- 12.05 на оплату поштових послуг \$ 14;
- 19.05 на оплату проїзду \$ 19;
- 22.05 на потреби офісу \$ 48;
- 23.05 на оплату проїзду \$ 13;
- 28.05 на придбання канцелярських товарів \$ 85;
- 30.05 на потреби офісу \$ 44.

Необхідно:

- відкрити касову книгу (книгу дрібної готівки), яка буде мати окремі

аналітичні рахунки витрат (придбання канцелярського приладдя, поштові витрати тощо);

- занести до касової книги операції з дрібними готівковими коштами за травень 2017 року;

- відобразити в обліку операції зі створення та використання каси дрібної готівки;

- визначити можливості застосування в Україні зарубіжного досвіду та підходів до обліку грошових коштів.

Приклад форми касової книги для відображення операцій з дрібною готівкою наведено на рисунку 4.9.

КАСОВА КНИГА КОМПАНІЇ «MIDA»

Надходження	Дата	Зміст операції	Разом
.....						
		Усього витрат за місяць				

Рисунок 4.9. Приклад форми касової книги

Вправа 4.2. Компанія «LIADER» 1 грудня 2017 р. придбала 1,000 акцій компанії «EXIMER» за \$ 50,000 (з урахуванням усіх супутніх витрат).

31 грудня 2017 р. акції компанії «EXIMER» котирувались на біржі по \$ 47 за акцію. 2 лютого 2018 р. компанія «LIADER» отримала дивіденди у розмірі \$ 0,70 на кожну акцію, а 20 лютого 2018 р. продала 370 акцій компанії «EXIMER» по \$ 52 за акцію.

Необхідно:

- відобразити в обліку операції з фінансових вкладень;

- визначити можливості застосування в Україні зарубіжного досвіду та підходів до обліку фінансових вкладень.

5 ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ

5.1 Визначення дебіторської заборгованості

Важливою частиною ліквідних активів є дебіторська заборгованість, під якою розуміють зобов'язання покупців чи інших контрагентів бізнесу перед підприємством.

Як правило, у зарубіжних країнах розділяють два види дебіторської заборгованості:

- а) короткострокова;
- б) довгострокова.

Проблема визнання дебіторської заборгованості за кордоном пов'язана із застосуванням гнучкої системи численних знижок. Знижки, що надаються покупцю, поділяються на дві великі групи, наведені на рисунку 5.1.

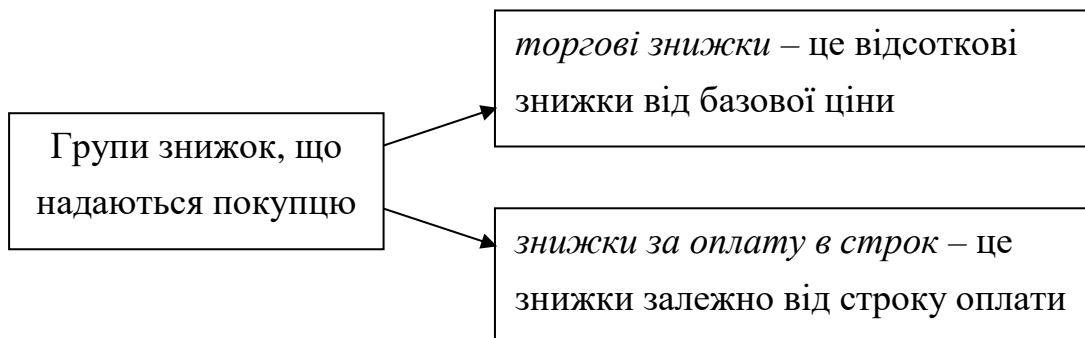


Рисунок 5.1. Групи знижок, що надаються покупцю

У зарубіжній практиці, у тому числі, в системі GAAP у США існують два методи відображення *знижок за оплату в строк* у бухгалтерському обліку (рисунку 5.2).

5.2 Класифікація дебіторської заборгованості

Звичайно дебіторська заборгованість у балансі зарубіжної компанії, зокрема в країнах англо-американської системи обліку, представляється, а, отже, і класифікується, за наступними групами.

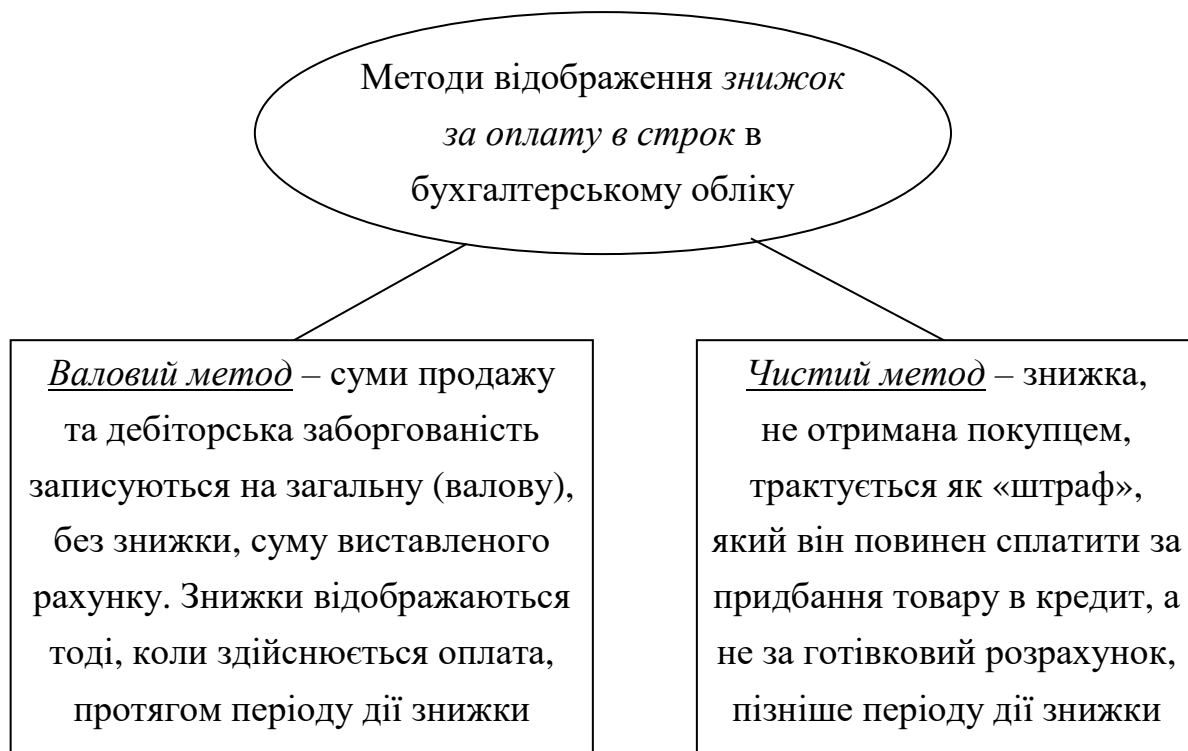


Рисунок 5.2. Методи відображення знижок за оплату в строк у бухгалтерському обліку

1 група – *рахунки до отримання* – вид дебіторської заборгованості, який виникає при продажу товарів по «відкритому рахунку», без письмового зобов'язання покупця оплатити рахунок, тобто така заборгованість, яка існує в результаті надання короткострокового кредиту продавцем покупцю; за нормальних умов кошти по рахунку повинні бути отримані протягом 30 – 60 днів;

2 група – *векселі до отримання*;

3 група – *дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією*.

5.3 Оцінка сумнівних боргів

Безнадійною вважається дебіторська заборгованість, яка, ймовірно, ніколи не буде сплачена.

Рахунки, не оплачені покупцями, називаються сумнівними боргами (uncollectible accounts).

Витрати по такій дебіторській заборгованості компанії прогноують і в кінці облікового періоду відображають на рахунку «витрати на сумнівні борги».

Для дотримання принципу погодженості із метою оцінки витрат на сумнівну заборгованість застосовується метод резервів на сумнівну заборгованість.

Резерв сумнівних боргів є контррахунком до рахунків до отримання, він регулює вартість дебіторської заборгованості, яку в балансі слід відображати за чистою вартістю реалізації. Створення такого резерву в бухгалтерському обліку відображається записом, наведеним на рисунку 5.3.

<i>Витрати на сумнівні борги</i>	<i>5,000</i>
<i>Резерв сумнівних боргів</i>	<i>5,000</i>

Рисунок 5.3. Відображення в обліку операцій по створенню резерву сумнівних боргів

Списання безнадійної заборгованості відбувається за рахунок створення резерву і не скорочує загальну вартість активів.

З метою попередження безнадійної заборгованості компанія може запровадити розрахунки векселем.

Простий вексель (соло) – безумовне зобов'язання, складене в письмовій формі, сплатити визначену суму грошей на вимогу власника векселя або у визначений строк.

Загальна сума векселя – це сума, яку необхідно сплатити при погашенні векселя. Вона складається з основної, на яку нараховуються відсотки, та відсотків, які становлять плату за використання основної суми на протязі дії векселя.

Сума процентів, яку слід сплатити за відстрочку платежу, розраховують за формулою, наведеною на рисунку 5.4.

$$\frac{\text{Номинал векселя} \times \text{Річна ставка відсотка} \times \text{Період часу (днів)}}{360} = \text{Сума процентів}$$

Рисунок 5.4. Формула розрахунку суми процентів, які слід сплатити за відстрочку платежу

При обліку простих векселів для відображення розрахунків між векселедавцем та векселеодержувачем важливо представляти в обліку значення показників, наведених на рисунку 5.5.

1. Дата погашення (maturity date)	
2. Строк векселя (duration of note)	
3. Позиковий відсоток (interest) і відсоткова ставка (interest rate)	
4. Сума погашення (maturity value)	
5. Облік векселя (to discount) і облікова ставка (the discount)	
6. Виплата по обліковому векселю (proceeds from discounting)	

Рисунок 5.5. Показники, необхідні при обліку простих векселів

Бухгалтерські записи з обліку простих векселів отриманих поділяються на п'ять груп, представлених на рисунку 5.6.

Інформація про рахунки до отримання та векселі до отримання відображається в балансі підприємства в складі активів.

П'ять груп по обліку простих векселів отриманих, які використовують у бухгалтерських записах	
	1. Одержання векселя (receipt of a note)
	2. Погашення векселя (collection on a note)
	3. Відмова від векселя (dishonoured note)
	4. Облік векселя (discounting a note)
	5. Трансформаційні записи

Рисунок 5.6. П'ять груп записів з обліку простих векселів отриманих, які використовують у бухгалтерських записах

5.4 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 5

1. У міжнародній практиці рахунками до отримання називають:

- а) кредиторську заборгованість;
- б) дебіторську заборгованість;
- в) короткострокові кредити банків.

2. Вексель – це:

- а) вексель, у якому позначено ставку процентів, які нараховуються на основному суму;
- б) вексель, який отримано, і погашатись він буде з відсотками;
- в) вексель, який видано під проценти.

3. Продаж отриманого векселя третій стороні раніше строку його оплати векселедавцем – це:

- а) дисконтування отриманих векселів;
- б) переказ векселя;
- в) нереалізований збиток;
- г) індосамент.

4. Компанія уклала договір з паном Реганом на ремонт його будинку в січні. У лютому роботи були виконані, та заплатив пан Реган за ремонт лише в березні. У якому місяці компанії слід відобразити дохід?

- а) у січні;
- б) у лютому;
- в) у березні.

5. Компанія реалізує у квітні 2 холодильники, причому за один у квітні була отримана готівка в сумі \$2000, за інший покупець зобов'язався розрахуватися протягом 30 днів. У якому місяці компанії слід відобразити дохід?

- а) у квітні;
- б) у травні;
- в) у червні.

Вправа 5.1. Виручка від реалізації компанії «ARDO» за звітний період становить \$ 1,300,000. Розмір несплачених рахунків до отримання за попередні три роки становить відповідно 3%, 2%, 4%.

Резерв сумнівних боргів нараховано 31 грудня 2015 р.

Один із клієнтів, що банкрутує 31.03.2015 р., остаточно розрахувався з компанією на суму \$ 5,000 від загальної суми боргу \$ 7,000.

Необхідно відобразити в обліку операції по розрахунках з дебіторами і визначити можливості застосування в Україні зарубіжного досвіду та підходів до їх обліку.

6 ОБЛІК ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

6.1 Економічний зміст товарно-матеріальних цінностей

До міжнародних стандартів, які стосуються питань обліку запасів, належить стандарт №2 «Запаси».

Запаси – це активи, які:

- а) утримуються для продажу за умови звичайної господарської діяльності;

б) знаходяться в процесі виробництва для такого продажу;

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

У зарубіжних компаніях рахунків «запаси» поділяють на декілька рахунків іншого порядку, кожен із яких призначений для обліку певного виду товарно-матеріальних цінностей. Склад елементів товарно-матеріальних запасів наведений на рисунку 6.1.



Рисунок 6.1. Склад елементів товарно-матеріальних запасів

Вартість залишків запасів на кінець облікового періоду та собівартість реалізованої продукції визначають за двома системами – *періодичною та постійною*.

Періодична та постійна системи – це два різних підходи до порядку застосування методів оцінки вартості товарних запасів та собівартості реалізованої продукції. Їх сутність та основні відмінності наведені на рисунку 6.2.

Згідно з періодичною системою обліку товарно-матеріальних запасів собівартість реалізованої продукції визначається як залишкова величина за формулою:

$$ПС + П - КС = СРП,$$

де ПС – початкове сальдо на рахунках запасів;

П – придбання протягом облікового періоду;

КС – кінцеве сальдо за даними інвентаризації;

СРП – собівартість реалізованої продукції.

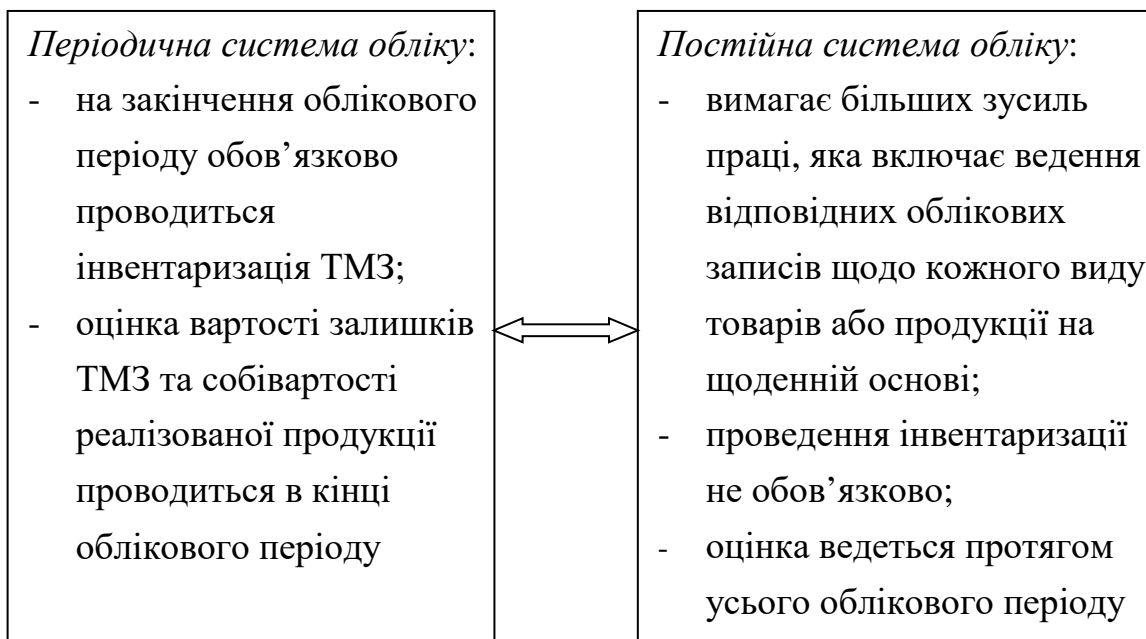


Рисунок 6.2. Сутність та відмінності між періодичною та постійною системами, які використовуються для оцінки вартості запасів

6.2 Методи оцінки запасів підприємства

Згідно з МСБО № 2 визначено чотири методи оцінки вибуття запасів:

- метод суцільної ідентифікації (*specific identification method*);
- метод середньої вартості (*average cost method*);
- метод списання перших надходжень – *FIFO* («*first in – first out*»);
- метод списання останніх надходжень – *LIFO* («*last in – first out*»).

У ряді країн у балансі запаси відображаються відповідно до правила нижчої оцінки, сутність якого полягає в тому, що за принципом обачності запаси оцінюються та відображаються за найменшою з можливих вартостей: ринковою ціною чи собівартістю.

Різниця між собівартістю запасів та їх ринковою ціною списується двома методами: прямим і непрямим. У першому випадку ринкова вартість запасів просто заміщує їх собівартість, і різниця прямо списується на собівартість реалізованої продукції; у другому випадку – складається контрактивний коригуючий рахунок «Знижки в результаті зниження ринкової вартості запасів» до рахунку запасів і рахунок, який відображає

цей збиток у Звіті про прибутки та збитки, – «Збиток в результаті зниження ринкової вартості запасів». Списання на собівартість різниці між ринковою вартістю і собівартістю є безповоротним.

Методи застосування правила мінімальної оцінки (LCM) наведені на рисунку 6.3.

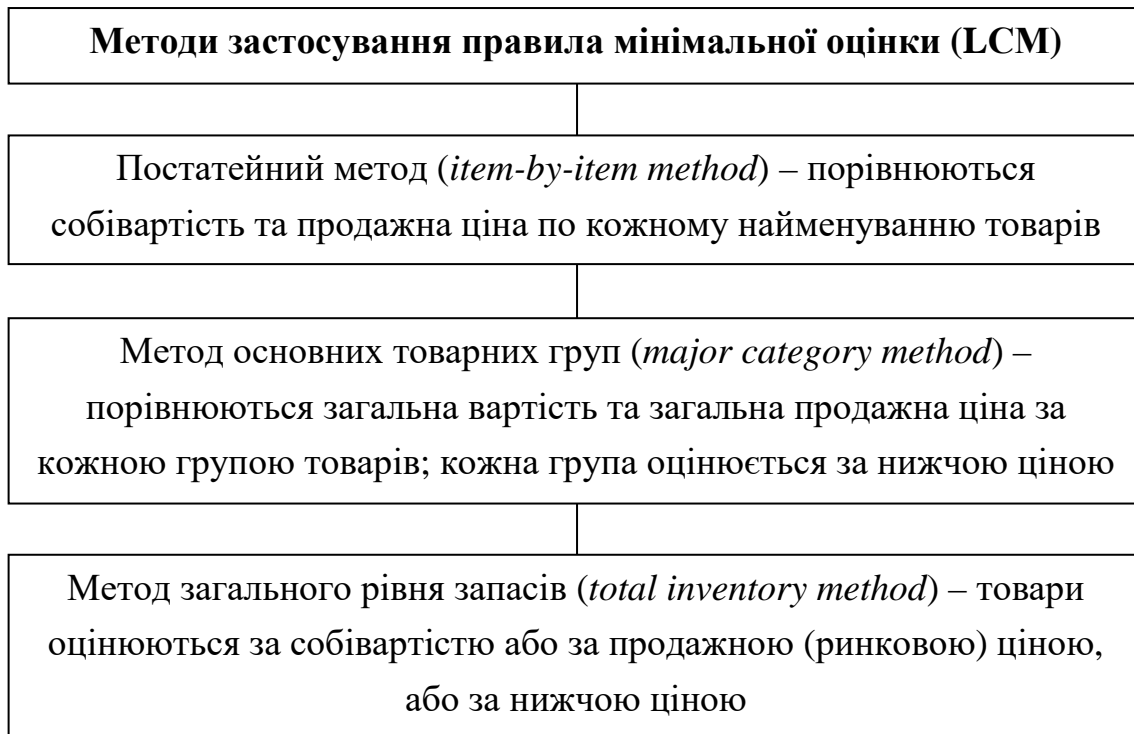


Рисунок 6.3. Методи застосування правила мінімальної оцінки

6.3 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 6

1. Запаси – це активи, які:

- а) утримують для продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- б) знаходяться у процесі виробництва для такого продажу;
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

2. Періодична система обліку дозволяє не вести детальний облік відпуску запасів протягом місяця – це:

- а) це вірне твердження;
- б) це невірне твердження.

3. Меншу суму оподаткованого доходу надає застосування методу обліку запасів:

- а) середньозваженої оцінки;
- б) LIFO;
- в) FIFO;
- г) приписаної вартості.

4. Оцінка запасів на точність фінансових результатів підприємства:

- а) не впливає;
- б) суттєво не впливає;
- в) значно впливає.

5. Малоцінні швидкозношувані предмети від інших запасів відрізняються:

- а) вартістю;
- б) строком служби;
- в) тим, що це предмети праці;
- г) тим, що це засоби праці.

6. У випадку, коли ціни мають тенденцію до зростання, найбільш реально відображає собівартість продукції метод оцінки запасів:

- а) LIFO;
- б) FIFO;
- в) немає вірної відповіді.

7. При вибутті запасів підприємство матиме найвищу вартість їх залишку при методі оцінки:

- а) LIFO;
- б) FIFO;
- в) середньозваженої собівартості.

Вправа 6.1. Вихідні дані для здійснення обліку руху товарно-матеріальних запасів у компанії «DOMINIC» наведені в таблиці 6.1.

Необхідно:

- визначити собівартість реалізації та собівартість залишку товарів на кінець року за допомогою методів FIFO, LIFO та середньозваженої ціни;

- отримані результати за кожним методом звести в таблицю;
- за даними таблиці зробити висновок про оптимальний та найнесприятливіший метод визначення собівартості запасів та їх вплив на величину валового прибутку;
- відобразити в обліку операції з руху товарно-матеріальних запасів;
- визначити можливості застосування в Україні зарубіжного досвіду та підходів до обліку запасів.

Таблиця 6.1

Інформація про рух товарно-матеріальних запасів у компанії «DOMINIC»

Дата	Надійшло			Реалізовано, шт.
	кількість, шт.	ціна за одинцю, \$	вартість, \$	
Залишок товарів на 01.01.2017 р.	110	8	880	х
05.01	100	7	700	–
20.02	–	–	–	60
27.04	200	10	2,000	–
14.06	–	–	–	155
23.08	50	8	400	–
02.12	–	–	-	75
Залишок товарів на 31.12.2017 р.	170	?	?	?

7 ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ

7.1 Склад та класифікація довгострокових активів

Довгострокові активи – це активи, які мають термін корисної служби більше одного року, використовуються в діяльності підприємства і не призначені для перепродажу покупцям.

Питання змісту, оцінки, амортизації та обліку довгострокових активів регулюються МСБО № 4 «Облік амортизації», МСБО № 16 «Основні засоби», МСБО № 38 «Нематеріальні активи».

До довгострокових активів можуть відноситись як матеріальні, так і нематеріальні активи (рисунок 7.1).



Рисунок 7.1. Склад довгострокових активів

Класифікація довгострокових активів за ознаками наведена на рисунку 7.2.

Довгострокові активи використовуються в господарській діяльності підприємств та організацій протягом декількох років, і витрати на їх придбання або створення переносяться на собівартість реалізованих товарів чи послуг частинами.

Довгострокові активи в балансі підприємства відображаються за статтями «Земля, будівлі, споруди, обладнання, інвестиції, нематеріальні активи».

Строк корисного використання операційних активів, які належать компанії, варіюється від 2 років до 5, 10, 20 і більше років.

Строк корисної служби активу та його ліквідаційну вартість встановлює кожен власник самостійно.

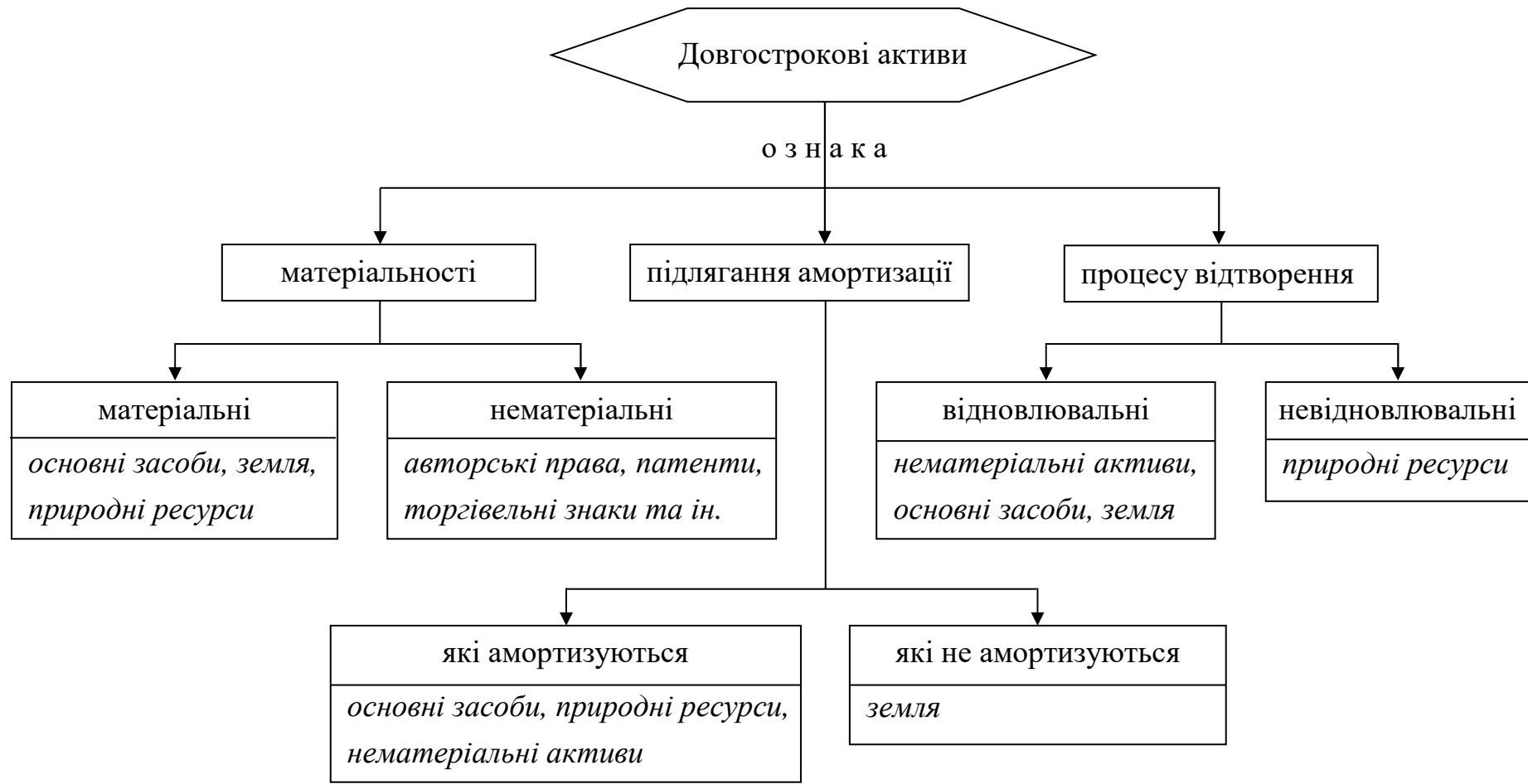


Рисунок 7.2. Класифікація довгострокових активів за ознаками

7.2 Методи придбання та оцінка основних засобів

Основні засоби можуть надійти на підприємство різними способами. Залежно від характеру і порядку оплати основних засобів розрізняють такі методи їх отримання суб'єктами господарської діяльності, як наведено на рисунку 7.3.

Згідно з принципом вартості довгострокові активи при їх придбанні оцінюються по **собівартості**.

Собівартість – сплачена сума грошей або грошових еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

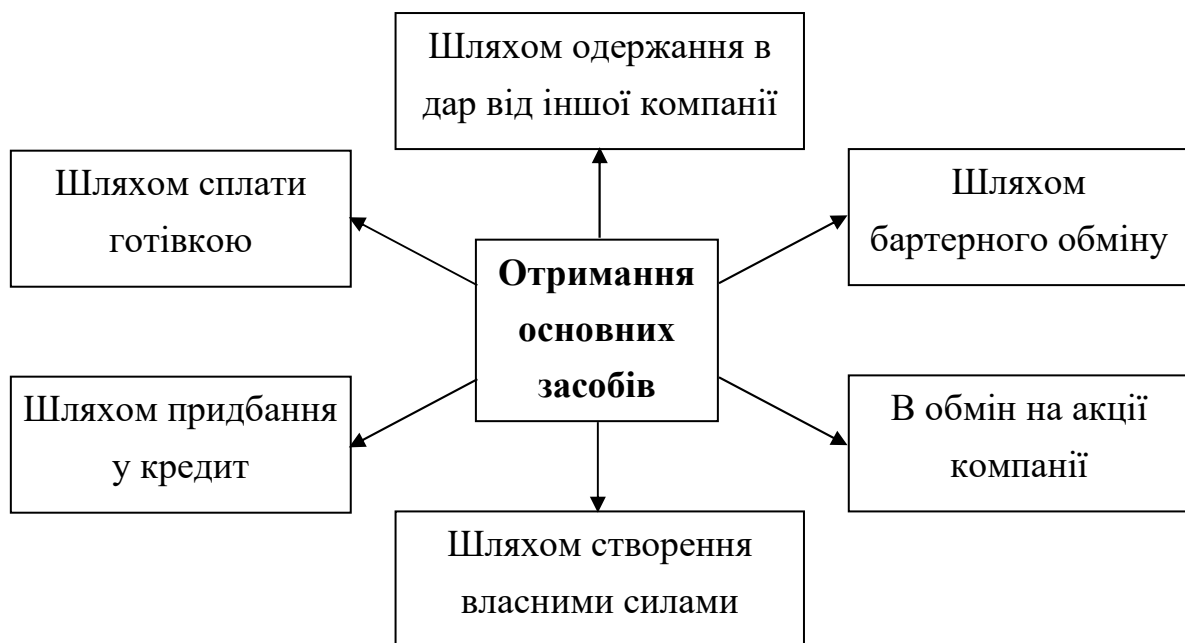


Рисунок 7.3. Методи придбання основних засобів

Згідно з міжнародним стандартом № 16, собівартість основних засобів включає ціну придбання за вирахуванням отриманих знижок, митні збори, невідшкодовані податки та витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням цього об'єкта в робочий стан для використання за призначенням.

В окремих країнах дозволено включати до вартості основних засобів суму відсотків по позиках, пов'язаних з придбанням останніх (Італія, Іспанія, Бельгія, Нідерланди, Португалія).

У разі продажу або ліквідації об'єктів основних засобів їх балансова вартість виключається з активу балансу.

Прибутки і збитки, що виникають від ліквідації або продажу об'єктів основних засобів, повинні визначатися як різниця між: очікуваною чистою виручкою від продажу та балансовою вартістю активу, а також визнаватися як дохід або витрата у Звіті про прибутки і збитки.

Результат переоцінки об'єктів, що ліквідовані або реалізовані, включаються до складу нерозподіленого прибутку.

7.3 Амортизація основних засобів

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

Норма амортизації – величина, на яку щорічно зменшується собівартість.

Визначення суми амортизації за звітний період залежить від:

- первісної вартості об'єкта;
- ліквідаційної вартості;
- вартості, яка амортизується;
- припущеного строку корисного використання.

Відповідно до МСБО № 16 для розподілу суми, що амортизується, можна використовувати різні методи амортизації, основні з яких наведені на рисунку 7.4.



Рисунок 7.4. Методи нарахування амортизації

Обраний метод амортизації має послідовно застосовуватися від одного періоду до іншого, за винятком випадків, коли зміна обставин виправдовує зміну методу амортизації. У той обліковий період, коли відбулася зміна методу, необхідно кількісно визначити наслідки та розкрити причини зміни.

7.4 Облік природних ресурсів

Характерні ознаки природних ресурсів як активів, які мають бути відображені в системі обліку, наведені на рисунку 7.5.

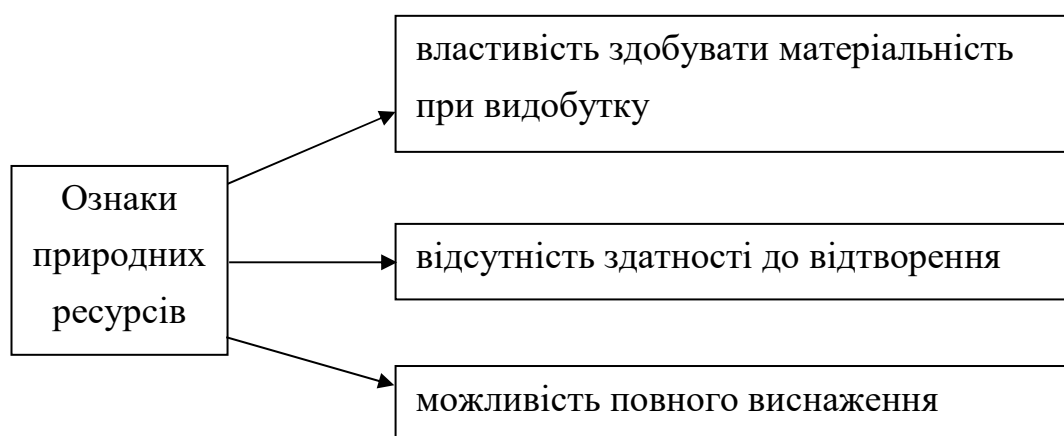


Рисунок 7.5. Характерні ознаки природних ресурсів

Виснаження – процес списання вартості природних ресурсів в облікових періодах.

Витрати на розвідування родовища нафти і газу можуть бути наступними успішними або безуспішними.

У разі успішного розвідування вартість родовища збільшується на суму таких витрат, оскільки вони входять у вартість родовища, та протягом усього терміну розробки родовища вони зменшуються (виснажуються).

Якщо природні ресурси не виявлені (розвідування безуспішне), то вартість витрат може відразу списуватись на збитки.

7.5 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 7

1. Строком корисної експлуатації основних засобів згідно з МСБО № 16 «Основні засоби» є:

- а) період часу, протягом якого підприємство передбачає використовувати актив;
- б) кількість одиниць продукції, яку підприємство очікує отримати від використання активу;
- в) усі відповіді вірні;
- г) немає вірної відповіді.

2. У міжнародній практиці не використовують наступний метод нарахування амортизації:

- а) рівномірний;
- б) кумулятивний;
- в) суми економічних вигод;
- г) виробничий.

3. Купівельна вартість довгострокового активу за вирахуванням суми нарахованого зносу, витрачання чи амортизації – це:

- а) балансова вартість;
- б) ліквідаційна вартість;
- в) історична собівартість;
- г) справедлива вартість.

4. Якщо балансова вартість активу збільшується в результаті переоцінки, збільшення відображається на:

- а) кредиті рахунка «Додатковий капітал»;
- б) дебеті рахунка «Додатковий капітал»;
- в) кредиті рахунка «Нерозподілений прибуток»;
- г) дебеті рахунка «Основні засоби».

5. Якщо балансова вартість активу зменшилась від переоцінки, зменшення відображається:

- а) за дебетом рахунка «Резервний капітал»;
- б) за дебетом рахунка «Додатковий капітал»;

- в) як витрати підприємства;
- г) за кредитом рахунка «Основні засоби».

6. Якщо компанія здійснила обмін подібними активами, то вона отримані активи оцінює:

- а) за ліквідаційною вартістю переданих активів;
- б) за залишковою вартістю переданих активів;
- в) за ринковою вартістю переданих активів;
- г) за ринковою вартістю отриманих активів.

7. При безоплатному отриманні основні засоби оцінюються:

- а) за справедливою вартістю на дату отримання;
- б) за собівартістю виготовлення;
- в) за ринковою вартістю;
- г) за первісною вартістю.

8. Характерними ознаками природних ресурсів є:

- а) властивість здобувати матеріальність при видобутку;
- б) відсутність здатності до відтворення;
- в) повне виснаження;
- г) усі відповіді вірні.

Вправа 7.1. У лютому 2015 року американська компанія «ATLANT» сплатила \$ 550,000 готівкою за мінеральне родовище.

Протягом березня компанія витратила \$ 260,000 на підготовку родовища до експлуатації. Після підготовчих та дослідних робіт загальний обсяг родовища було оцінено на 700,000 тон. У 2015 році фактичний видобуток склав 60,000 тон.

Протягом січня 2016 року компанія витратила ще \$ 90,000 на додаткові дослідні роботи, які виявили збільшення решти загального обсягу до 900,000 тон. Протягом 2016 року фактичний видобуток компанії склав 45,000 тон.

Необхідно скласти реєстраційний журнал та провести аналіз особливостей обліку довгострокових і нематеріальних активів та визначити можливості застосування в Україні зарубіжного досвіду та підходів до їх обліку.

8 ОБЛІК ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ

8.1 Створення консолідованої групи

Методологія об'єднання підприємств розглянута в МСБО № 22 «Об'єднання компаній».

Група – це об'єднання окремих підприємств в один економічний суб'єкт, яке відбувається в результаті приєднання одного підприємства до іншого, при цьому головне підприємство отримує контроль над чистими активами і операційною діяльністю інших підприємств.

При формуванні фінансової звітності групи підприємств передусім необхідно визначити коло підприємств, що підлягають консолідації, та способи формування групи (рисунок 8.1).

8.2 Складання консолідованих фінансових звітів

Процес консолідації фінансової звітності регламентується МСБО № 27 «Консолідовані фінансові звіти».

Консолідовані фінансові звіти – фінансові звіти групи, подані як фінансові звіти єдиного підприємства.

Дочірнє підприємство – це підприємство, що контролюється іншим підприємством (материнською компанією).

Материнська компанія – це підприємство, яке має одне або кілька дочірніх підприємств.

Материнське підприємство зобов'язане надавати консолідовану фінансову звітність, за виключенням випадків, наведених на рисунку 8.2.

Материнська компанія, яка складає консолідовані фінансові звіти, має консолідувати всі дочірні підприємства (іноземні і місцеві) за винятком таких дочірніх підприємств, для яких:

- контроль вважається тимчасовим, оскільки дочірнє підприємство купується і утримується винятково з метою його подальшої реалізації у близькому майбутньому

- дочірнє підприємство функціонує за умов жорстких довгострокових обмежень, які суттєво зменшують його здатність передавати кошти материнській компанії.

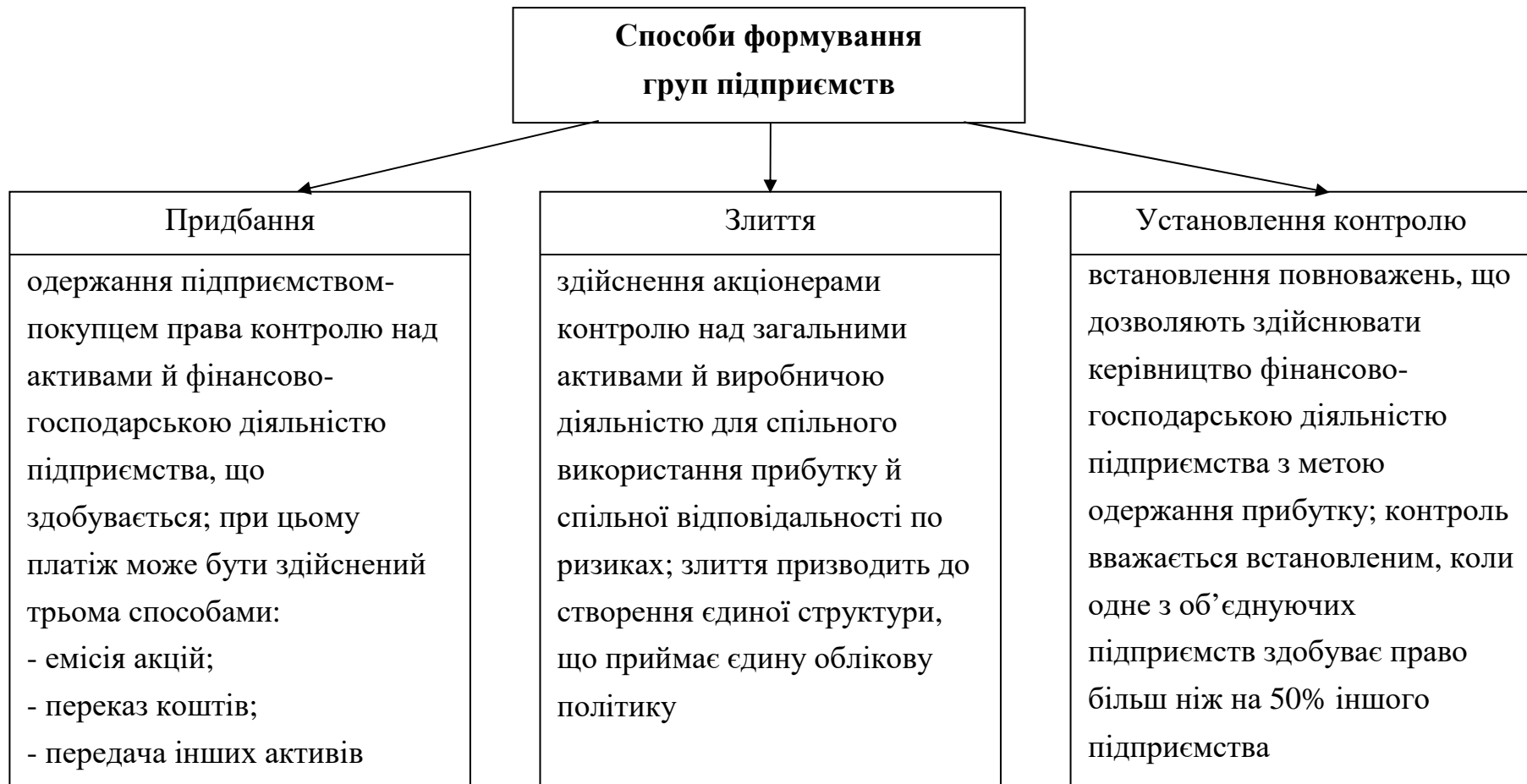


Рисунок 8.1. Способи формування груп підприємств

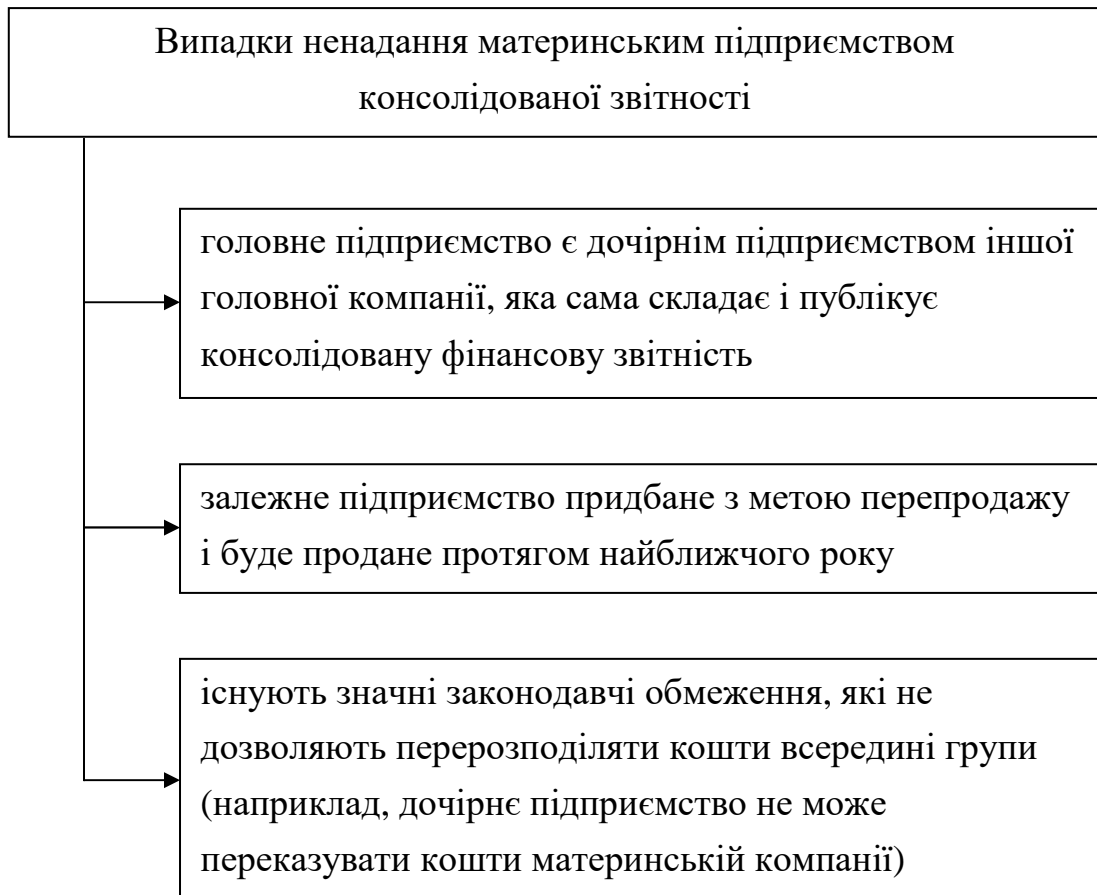


Рисунок 8.2. Випадки ненадання материнським підприємством консолідованої звітності

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

Для того, щоб консолідовані фінансові звіти надавали фінансову інформацію про групу, як інформацію про єдине підприємство, необхідно:

1) виключити балансову вартість інвестицій материнської компанії в кожне дочірнє підприємство і частку власного капіталу материнської компанії в кожному дочірньому підприємстві;

2) визначити частку меншості в чистому прибутку консолідованих дочірніх підприємств за звітний період і коригувати відповідно до прибутку групи для одержання чистого прибутку, який можна віднести до власників материнської компанії;

3) визначити частку меншості в чистих активах консолідованих дочірніх підприємств і подати в консолідованому балансі окремо від зобов'язань та акціонерного капіталу материнської компанії.

Частка меншості в чистих активах складається:

а) із суми на дату первісного об'єднання, розрахованої згідно з МСБО № 22;

б) із частки меншості в зміні капіталу з дати об'єднання.

Вимоги до складання консолідованих фінансових звітів наведені на рисунку 8.3.

8.3 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 8

1. Обліковий процес зведення фінансових звітів споріднених компаній у єдиний набір фінансових звітів:

- а) контроль;
- б) консолідація;
- в) поглинання;
- г) консигнація.

2. До способів формування груп підприємств відносяться:

- а) придбання;
- б) злиття;
- в) установлення контролю;
- г) усі відповіді вірні.

3. Якщо операції споріднених компаній доповнюють одна одну – це:

- а) економічна сутність;
- б) злиття;
- в) поглинання;
- г) консолідація.

4. Компанія, яка фактично належить іншій компанії внаслідок того, що більш ніж 50% її акцій належать цій компанії:

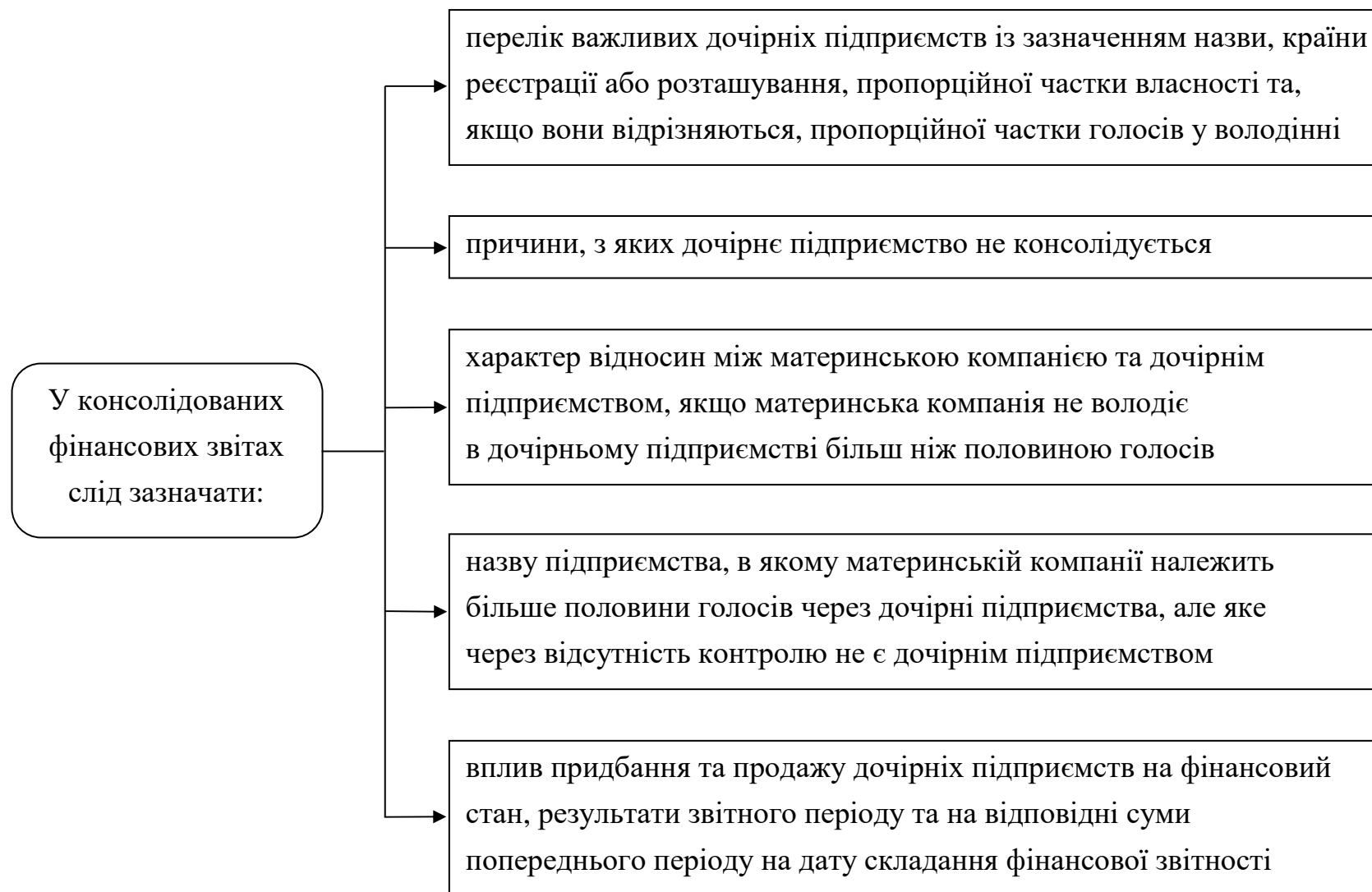


Рисунок 8.3. Вимоги до складання консолідованих фінансових звітів

- а) асоційована компанія;
- б) акціонерна компанія;
- в) дочірня компанія;
- г) холдингова компанія.

5. У консолідованій фінансовій звітності не повинні показуватись:

- а) причини, з яких дочірнє підприємство не консолідується;
- б) результати внутрішньогосподарських трансакцій;
- в) вплив придбання та продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан та результати звітного періоду;
- г) перелік дочірніх підприємств.

9 ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ТА ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

9.1 Поняття, класифікація та оцінка зобов'язань

Зобов'язання, або пасиви – це заборгованість підприємства, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, які втілюють у собі економічні вигоди.

До міжнародних стандартів, які стосуються питань обліку зобов'язань належать:

- МСБО № 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»;
- МСБО № 17 «Оренда»;
- МСБО № 19 «Виплати працівникам».

Основні характеристики зобов'язань представлені на рисунку 9.1.

У практиці всіх країн зобов'язання для цілей обліку поділяються на групи:

- а) короткострокові зобов'язання (*current liabilities*);
- б) довгострокові зобов'язання (*long-term liabilities*).

9.2 Короткострокові зобов'язання

Короткострокові зобов'язання в більшості країн поділяють на три групи (рисунок 9.2).

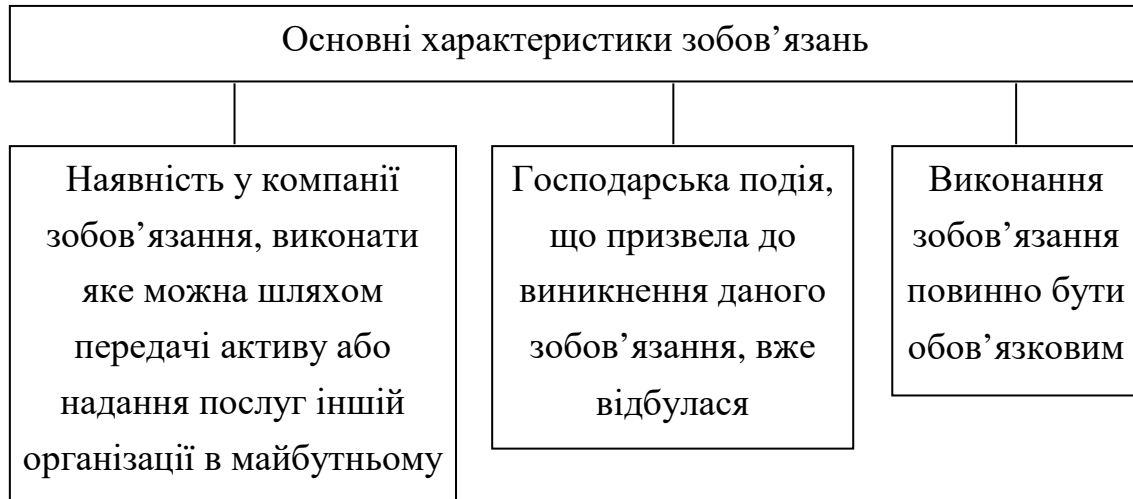


Рисунок 9.1. Основні характеристики зобов'язань

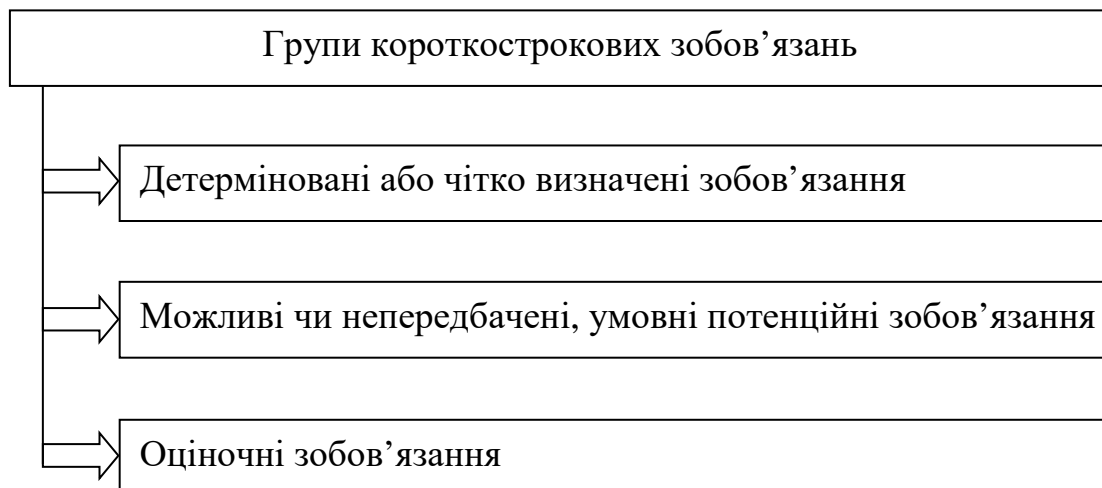


Рисунок 9.2. Групи короткострокових зобов'язань

До складу детермінованих короткострокових зобов'язань входять декілька видів (рисунок 9.3).

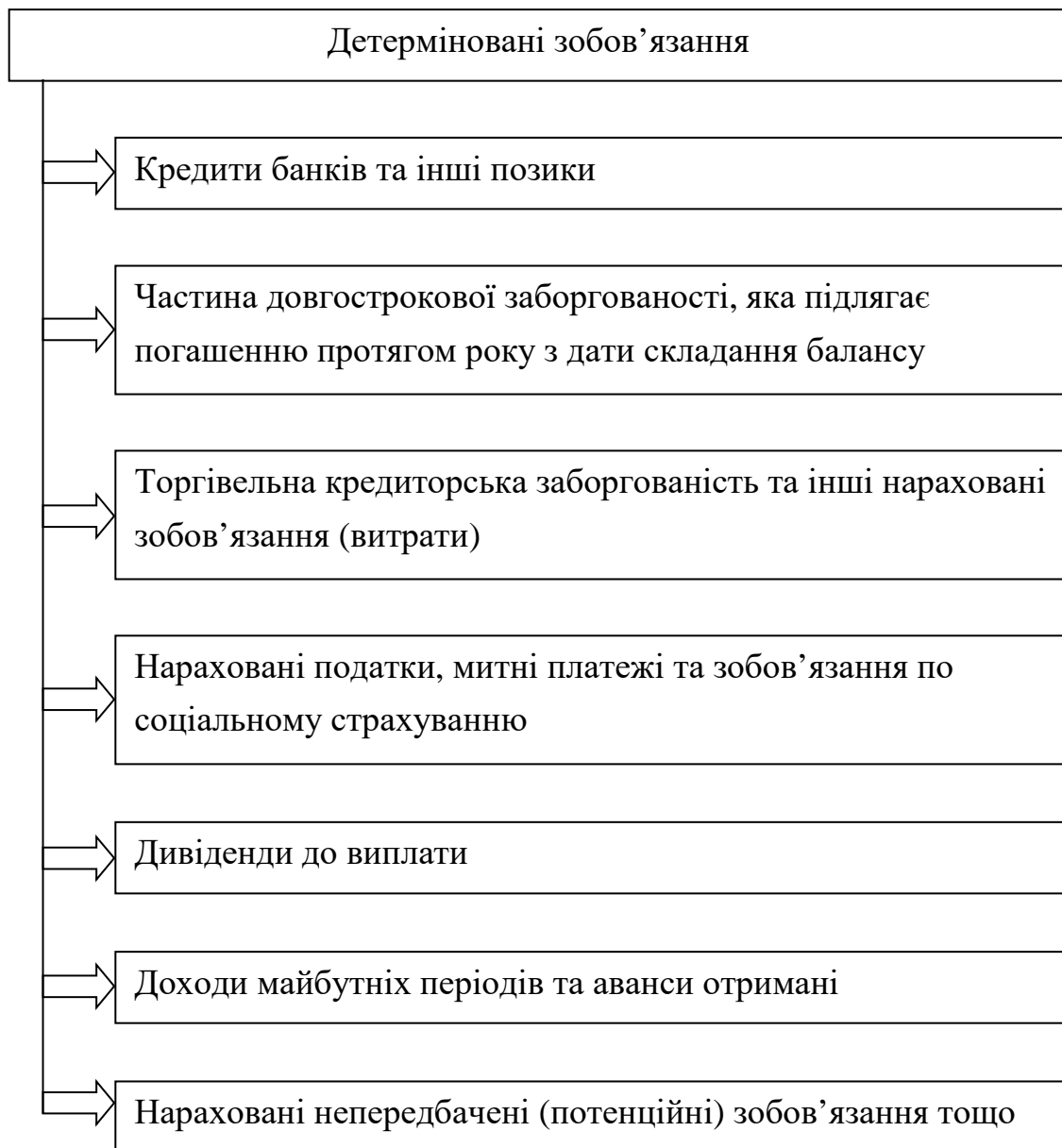


Рисунок 9.3. Складові детермінованих короткострокових зобов'язань

Непередбачені (потенційні) зобов'язання – це зобов'язання, які залежать від здійснення (нездійснення) однієї або декількох подій у майбутньому для підтвердження суми платежу, платника, чи дати платежу, або здійснення самого зобов'язання (рисунок 9.4).

Приклади оціночних короткострокових зобов'язань наведені на рисунку 9.5.

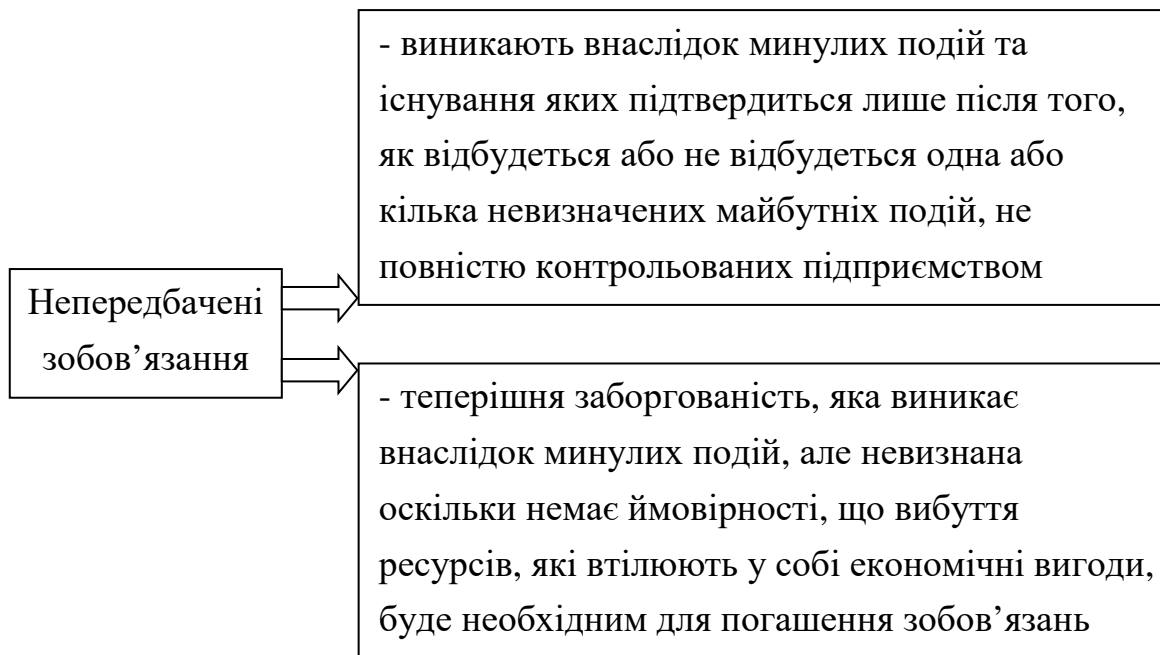


Рисунок 9.4. Склад непередбачених зобов'язань

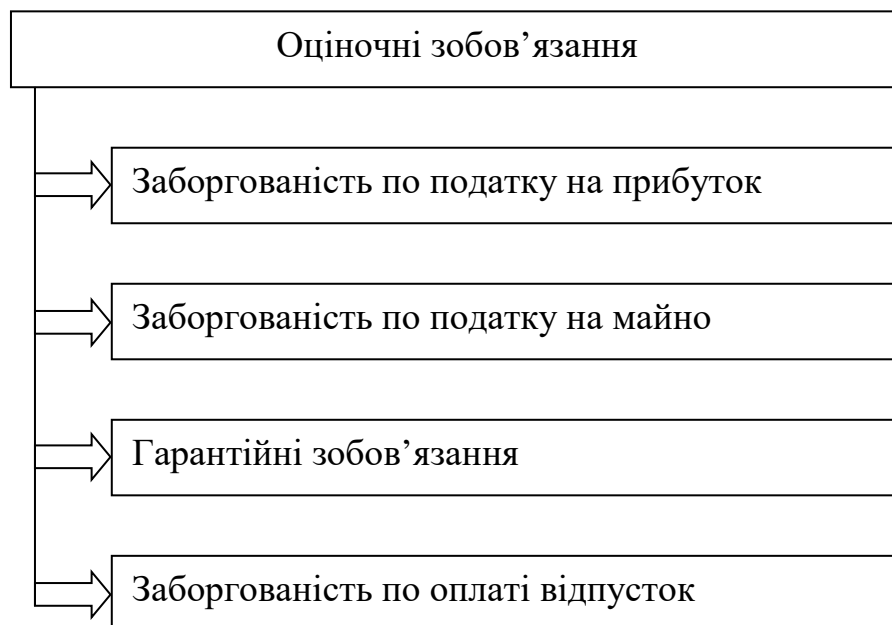


Рисунок 9.5 Види оціночних зобов'язань

Короткострокові (поточні) зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

Види короткострокових зобов'язань:

- кредиторська заборгованість;
- короткострокові векселі;
- дивіденди до виплати;
- нараховані зобов'язання, які віднесені до витрат періоду;
- аванси та депозити, що повертаються;
- попередньо сплачені незароблені доходи;
- податкові платежі;
- умовні платежі;
- частина довгострокової заборгованості, що підлягає погашенню в поточному періоді;
- кредиторська заборгованість до запитання

Для відображення кредиторської заборгованості користуються рахунком «Рахунки до сплати».

Наприклад, підприємство придбало товари в кредит на суму \$2,000, за умови, що надана знижка в розмірі 2% протягом місяця. Вказана операція має бути відображена в системі обліку у вигляді, наведеному на рисунку 9.6.

Товари	1,960
Рахунки до сплати	1,960

Рисунок 9.6. Відображення в обліку операції з придбання товарів

Після здійснення розрахунків у рамках періоду, протягом якого надана знижка, бухгалтерський запис має вигляд, наведений на рисунку 9.7.

Рахунки до сплати	1,960
Грошові кошти	1,960

Рисунок 9.7. Відображення в обліку операції по розрахунках за товари

У випадку, коли оплата відбулася після закінчення періоду, протягом якого надавалася знижка, бухгалтерський запис має вигляд, наведений на рисунку 9.8.

Рахунки до сплати	1,960
Знижка при придбанні	40
Грошові кошти	2,000

Рисунок 9.8. Відображення в обліку операції у випадку оплати після закінчення періоду

9.3 Довгострокові зобов'язання

До довгострокових зобов'язань належать наступні види зобов'язань, наведені на рисунку 9.9.

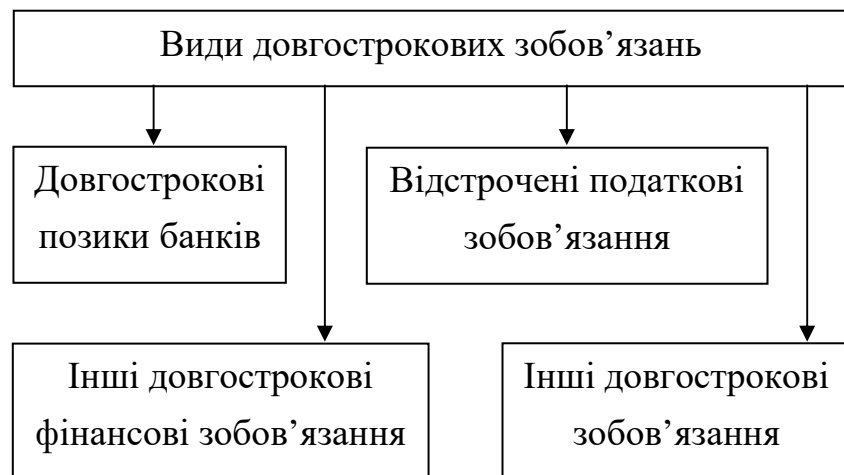


Рисунок 9.9. Види довгострокових зобов'язань

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

Облігації (bonds) – цінні папери, які представляють позики, отримані підприємством від інвестиційних компаній або інших позичальників.

Види облигацій представлені на рисунку 9.10.

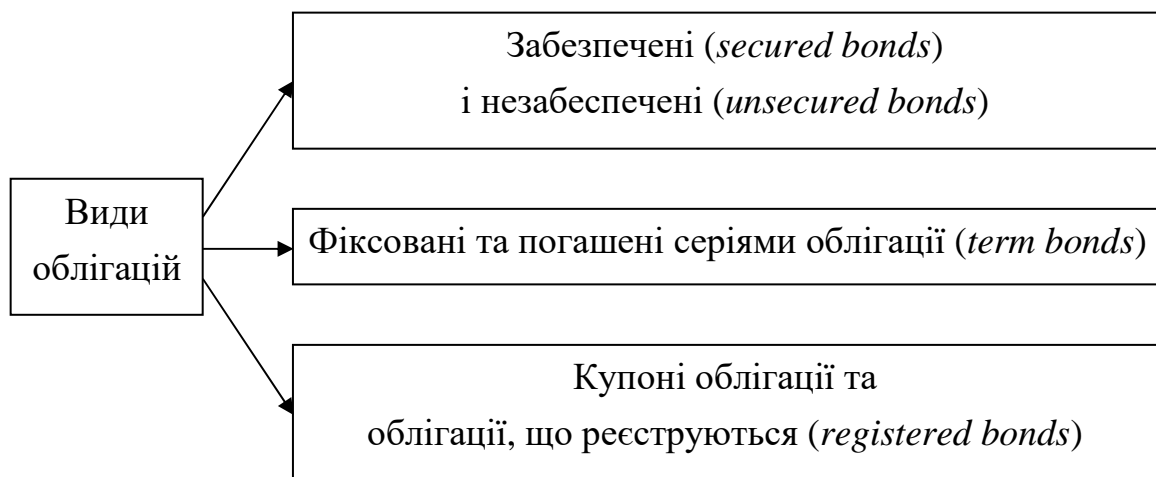


Рисунок 9.10. Види облигацій

Випуск облигацій оформляється контрактом, який надає зобов'язання сплатити певну суму коштів (номінальну вартість) у визначений момент у майбутньому. На рисунку 9.11 наведені етапи процесу випуску облигацій.

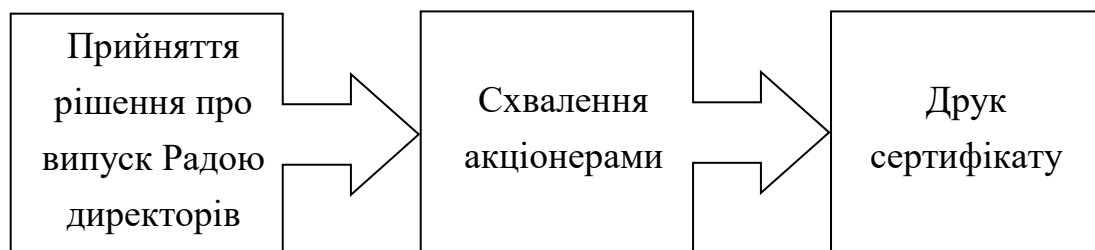


Рисунок 9.11. Етапи процесу випуску облигацій

Існують два методи списання облигаційних знижок: метод прямолінійного списання та метод ринкових відсотків (рисунки 9.12).

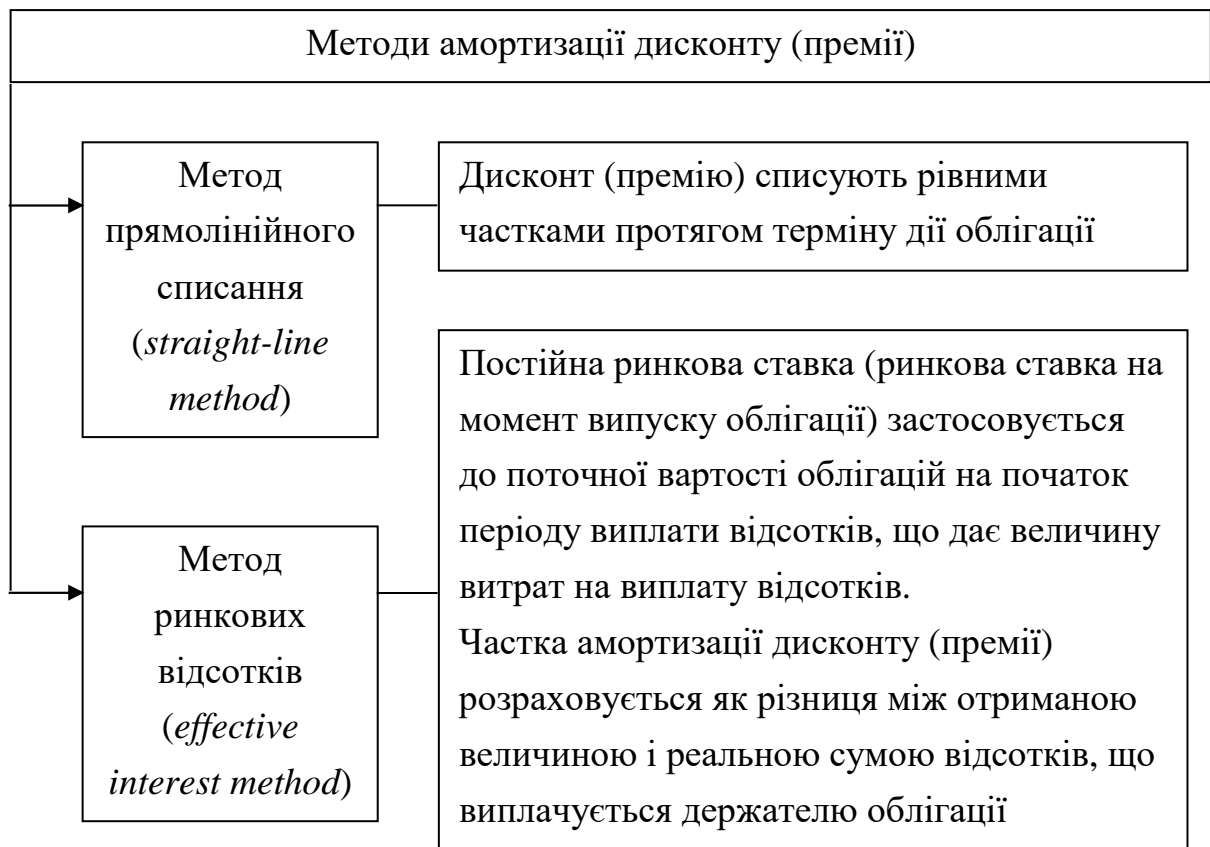


Рисунок 9.12. Методи амортизації дисконту (премії)

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю.

Теперішня вартість – це дисконтована сума майбутніх чистих відпливів грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

9.4 Облік заробітної плати

Виплати працівникам належать як до короткострокових, так і до довгострокових зобов'язань. Згідно МСБО № 19 існує три види зобов'язань, пов'язаних з обліком заробітної плати (рисунок 9.13).

МСБО № 19 визначає п'ять категорій виплат працівникам (рисунок 9.14).

До короткострокових виплат працівникам включаються статті, наведені на рисунку 9.15.

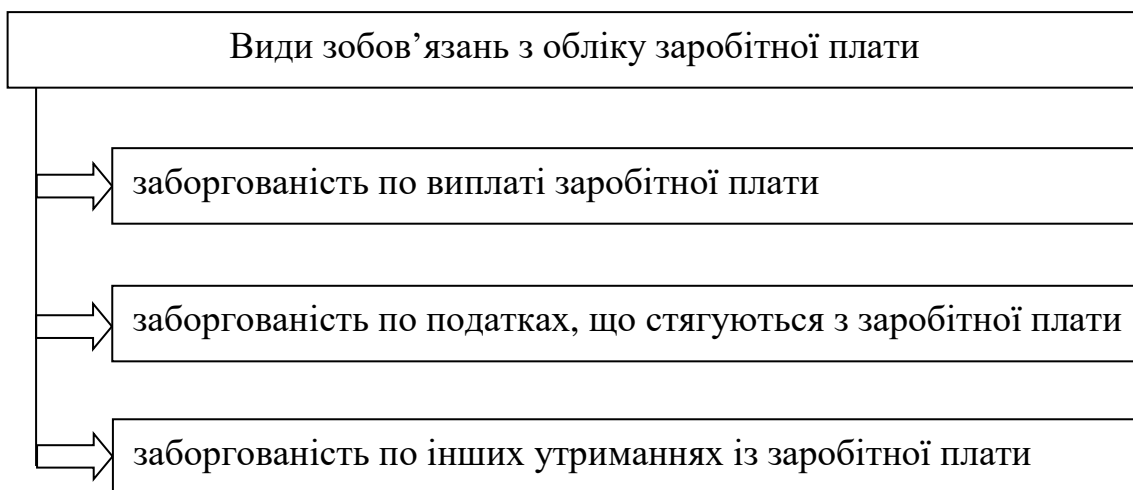


Рисунок 9.13. Види зобов'язань з обліку заробітної плати

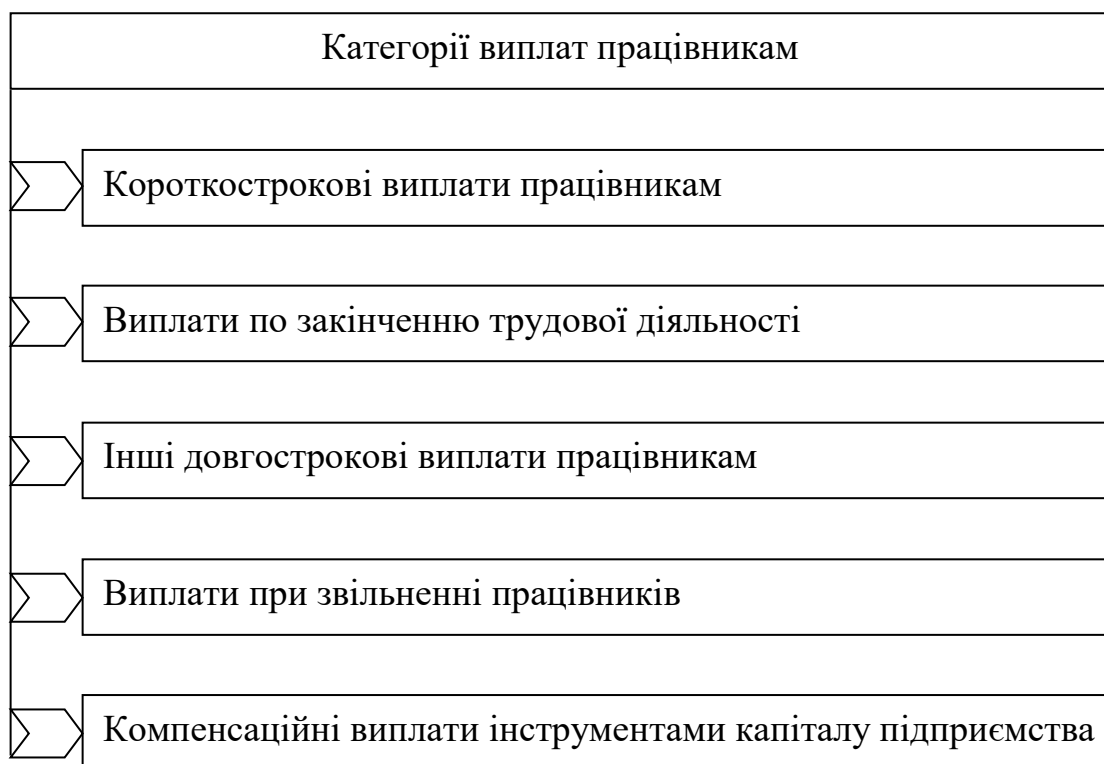


Рисунок 9.14. Категорії виплат працівникам за МСБО № 19

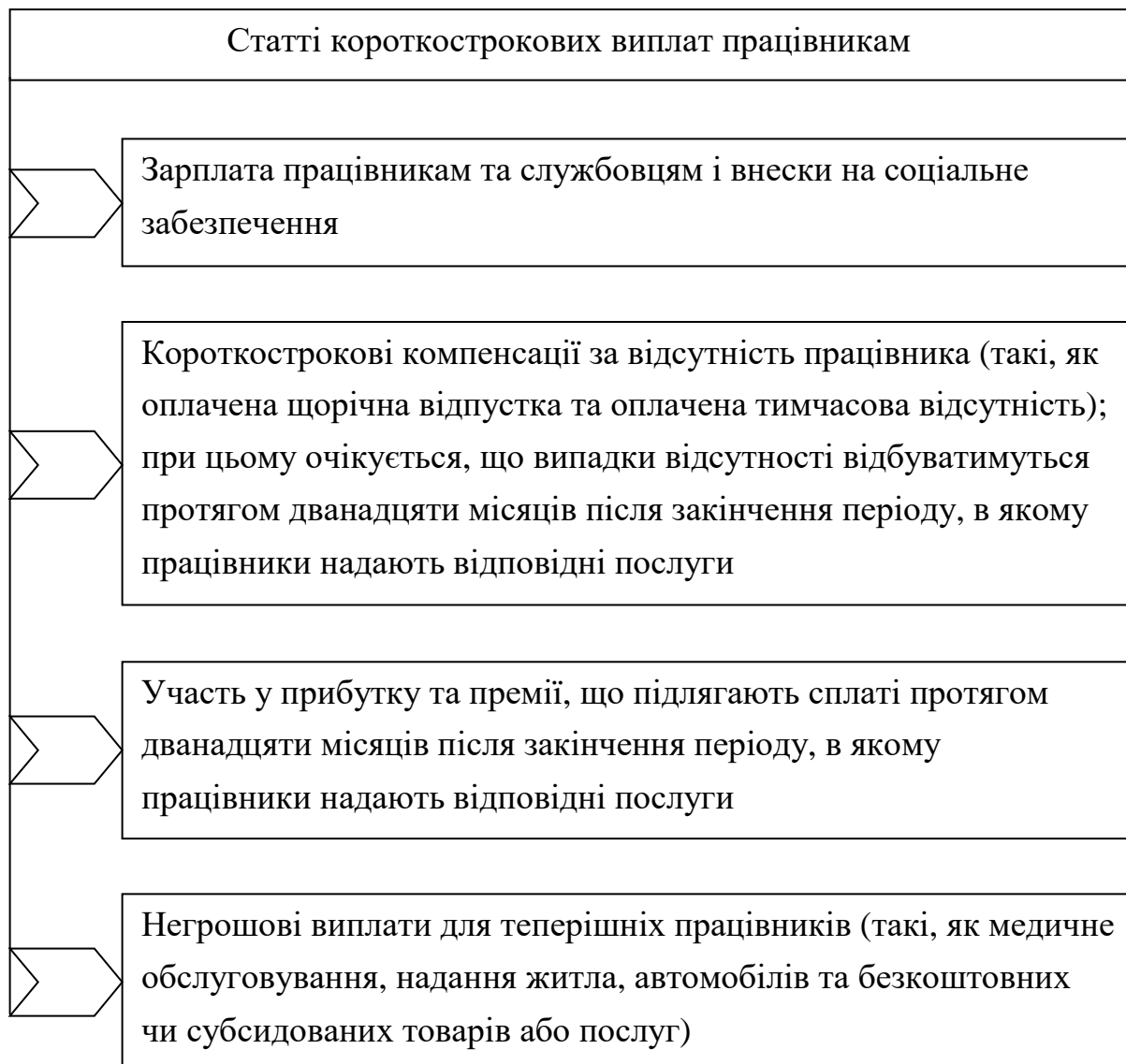


Рисунок 9.15. Статті короткострокових виплат працівникам за МСБО № 19

Зобов'язання по утриманнях і відрахуваннях із заробітної плати робітників та службовців на прикладі законодавства США представлені на рисунку 9.16.

Зобов'язання підприємців по утриманню податків із заробітної плати на прикладі США представлені на рисунку 9.17.

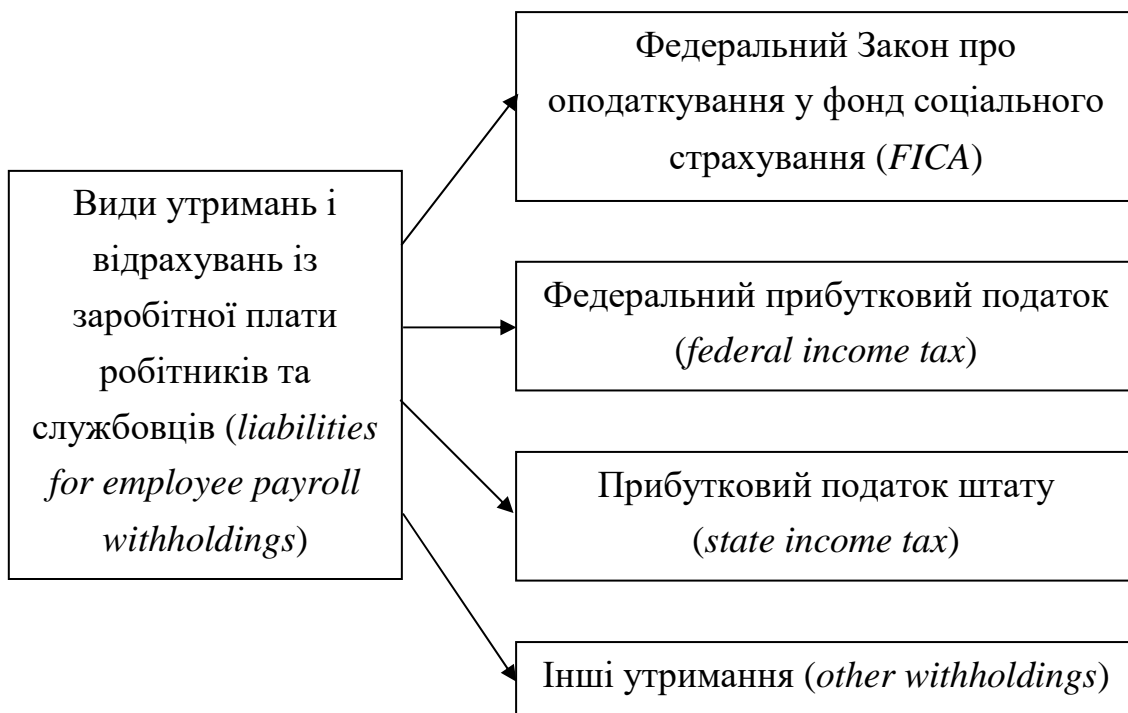


Рисунок 9.16. Види утримань і відрахувань із заробітної плати робітників та службовців на прикладі США

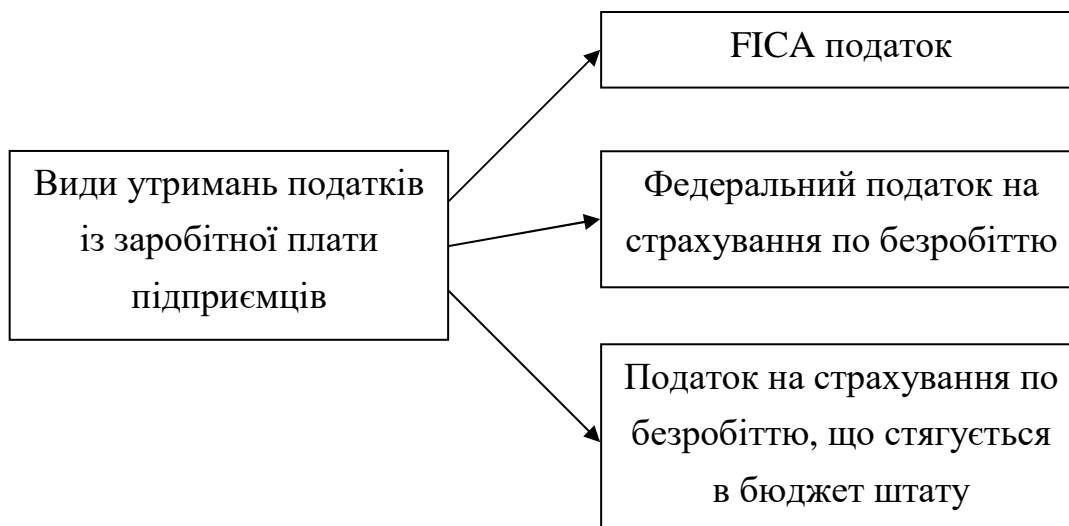


Рисунок 9.17. Види утримань податків із заробітної плати підприємців

9.5 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 9

1. У міжнародній практиці рахунками до сплати називають:

- а) кредиторську заборгованість;
- б) дебіторську заборгованість;
- в) короткострокові кредити банків;
- г) довгострокові кредити банків.

2. Компанія володіє облігаціями, випущеними Державним Казначейством США/US Treasury. У балансі компанії вказані облігації будуть відображені у вигляді:

- а) активів компанії;
- б) зобов'язань компанії;
- в) капіталу компанії;
- г) прибутку компанії.

3. Акціонерна компанія випустила та реалізувала облігації. Особи, що придбали ці облігації, є для компанії:

- а) акціонерами;
- б) дебіторами;
- в) кредиторами;
- г) учасниками.

4. Проценти по облігаціях нараховуються, виходячи з їх:

- а) ринкової вартості;
- б) номінальної вартості;
- в) чистої вартості реалізації.

5. Довгострокові фінансові інвестиції – це:

- а) цінні папери, що надають право власності;
- б) боргові зобов'язання;
- в) векселі видані.

6. Термін «нараховані доходи» означає:

- а) дохід зароблений, але ще не отриманий;
- б) дохід ще не зароблений, але гроші отримані;
- в) сплачені наперед витрати, які не мали місця.

7. Грошова знижка, отримана за швидкий платіж по рахунку до сплати – це:

- а) знижка з реалізації;
- б) знижка з покупки;
- в) премія;
- г) торгівельна знижка.

Вправа 9.1. Компанії «ALAN» наданий рахунок від постачальника за придбані товари:

- ціна згідно з договором – \$ 70,000;
- комерційна знижка – 6 %;
- комерційне нетто – ?;
- розрахункова знижка – 3 %;
- сума до сплати – ?

Компанія погасила заборгованість перед постачальником за придбані товари.

Отримано від покупця для покриття заборгованості вексель під 10 % терміном на 30 днів на суму \$ 15,000. Через 20 днів покупцем погашено вексель разом з відсотками.

Необхідно:

- розрахувати суму до сплати за рахунком за придбані компанією товари;
- відобразити в обліку операції компанії по короткострокових зобов'язаннях.

Вправа 9.2. Корпорація «PIRAMIDA» 1 січня 2017 р. випустила 1,000 облігацій на суму \$ 500,000 на 6 років з процентною ставкою 10% річних. Облігації були реалізовані на суму \$ 450,000.

Відсотки сплачуються 1 січня та 1 липня. Відсотки за облігаціями сплачені 1 липня 2017 р. з погашенням суми дисконту.

Після шостого платіжного періоду корпорація викупила всі облігації за \$ 540,000.

Необхідно відобразити в обліку операції по довгострокових зобов'язаннях корпорації.

10 ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА РОЗПОДІЛ ПРИБУТКУ

10.1 Складові власного капіталу

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

До міжнародних стандартів, які стосуються питань обліку власного капіталу, належать:

- стандарт №1 «Подання фінансових звітів»;
- стандарт №2 «Фінансові інструменти: розкриття та подання».

Види власного капіталу наведені у таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Види власного капіталу

Статутний капітал	Максимальний розмір акціонерного капіталу, на який компанії дозволено випускати акції (оголошена кількість акцій)
Випущений капітал	Сума номінальної вартості всіх акцій, випущених для придбання акціонерами. Його розмір не може перевищувати статутного капіталу
Оголошений (затребуваний) капітал	Частина від ціни випущених акцій, яку відразу може одержати компанія, оскільки при емісії акцій компанія не розраховує отримати всю суму від проданих акцій відразу
Внесений капітал	Визначається як оголошений капітал, за який отримано гроші. Існує неоплачений капітал, який буде відображатись в активі балансу, оскільки є заборгованістю власників за внесками
Нереалізований капітал	Перевищення ринкової вартості інвестицій над їх первісною вартістю. Нереалізований капітал не показується у звітності
Законний капітал	Визначається законом. Як правило, є номінальною вартістю («резервний запас» для кредиторів) і не може бути виплачений у вигляді дивідендів

Особливості в розумінні власного капіталу та його складових у різних країнах наведено в таблиці 10.2.

Таблиця 10.2

Визначення та складові капіталу в різних країнах

Країна	Визначення
1	2
Великобританія	<p><i>Власний або акціонерний</i> капітал складається з суми:</p> <ul style="list-style-type: none"> - акціонерного капіталу; - резервів; - довгострокової заборгованості
США	<p><i>Капітал власників</i> – це фактична вартість підприємства. В залежності від організаційно-правової форми розрізняють різні терміни: «капітал власника» – для індивідуального бізнесу, «капітал власників (або партнерів)» – для товариства; «акціонерний капітал» – для корпорації. Акціонерний капітал складається з:</p> <ul style="list-style-type: none"> - внесеного (сплаченого) капіталу; - нерозподіленого доходу (накопиченої суми доходу з вирахуванням всіх збитків та дивідендів, виплачених акціонерам); - акціонерного капіталу (суми інвестицій акціонерів та нерозподіленого доходу)
Франція	<p><i>Власний капітал</i> складається з: початкового внеску або акціонерного капіталу, який виступає постійною заборгованістю по відношенню до вкладника, результату, резервів</p>
Польща	<p><i>Капітал (власний фонд)</i> включає в себе:</p> <ul style="list-style-type: none"> - статутний капітал; - неоплачений капітал; - додатковий капітал; - резерви на переоцінку активів; - інший резервний капітал; - нерозподілений прибуток; - чистий прибуток або збиток фінансового року

Продовження таблиці 10.2

1	2
Естонія	<p><i>Власний капітал</i> – майно особи, зобов'язаної вести бухгалтерський облік, з якого вираховані його зобов'язання. Власний капітал в акціонерних або пайових товариствах складається з:</p> <ul style="list-style-type: none"> - акціонерного або пайового капіталу за номінальною вартістю; - капіталу, переданого за договором даріння; - ажіо (перевищення/зниження номінальної вартості); - резерву переоцінки; - резервів; - прибутку, нерозподіленого в минулому періоді; - прибутку (збитку) звітного року; - власних акцій або власних паїв
Росія	<p><i>Власний капітал</i> включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> - статутний капітал; - додатковий капітал; - резервний капітал; - фонди накопичення та споживання; - нерозподілений прибуток минулих років та звітного періоду
Україна	<p><i>Власний капітал</i> включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> - статутний капітал; - пайовий капітал; - додатково вкладений капітал; - інший додатковий капітал; - резервний капітал; - нерозподілений прибуток (непокритий збиток); - неоплачений капітал; - вилучений капітал

10.2 Види акцій

Акція – це цінний папір без встановленого строку дії, який засвідчує дольову участь володаря акції в певній частині капіталу підприємства, фірми, банку, що створені у формі акціонерного товариства та дає право його власнику:

- на участь в управлінні товариством;
- на одержання частини прибутку у вигляді дивідендів;
- на участь у розподілі майна при ліквідації товариства.

Акціонерний сертифікат – являє собою документ, що засвідчує право власника на частину акцій компанії.

Акції випускаються двох видів (рисунок 10.1).

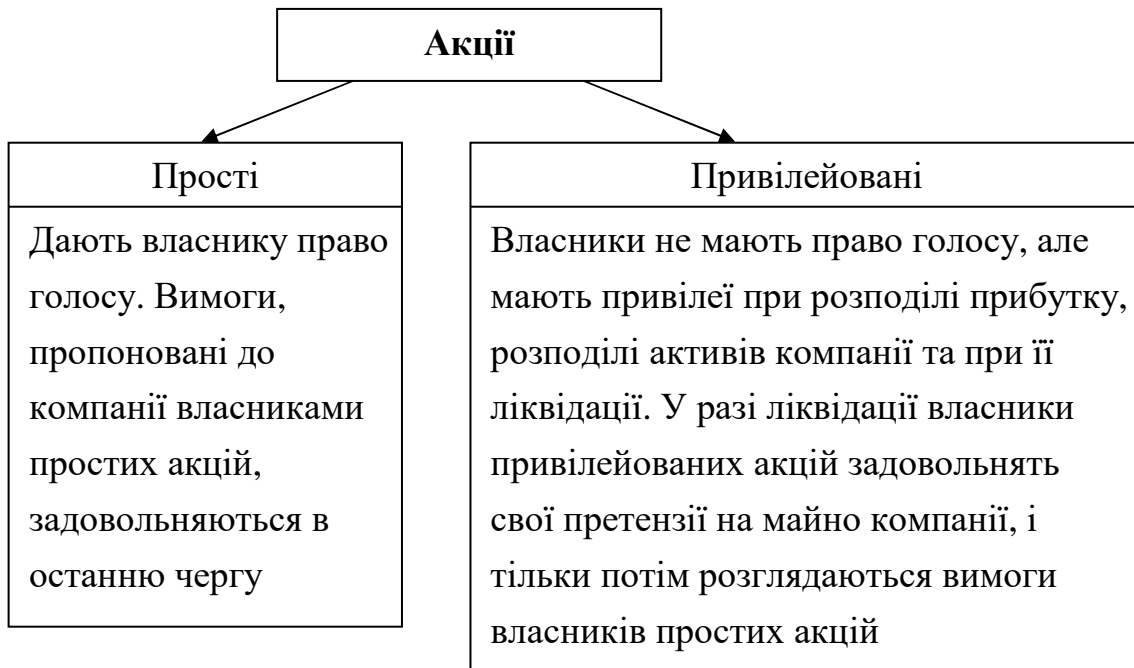


Рисунок 10.1. Види акцій

Привілейовані акції, у свою чергу, можуть бути декількох різновидів (рисунок 10.2).

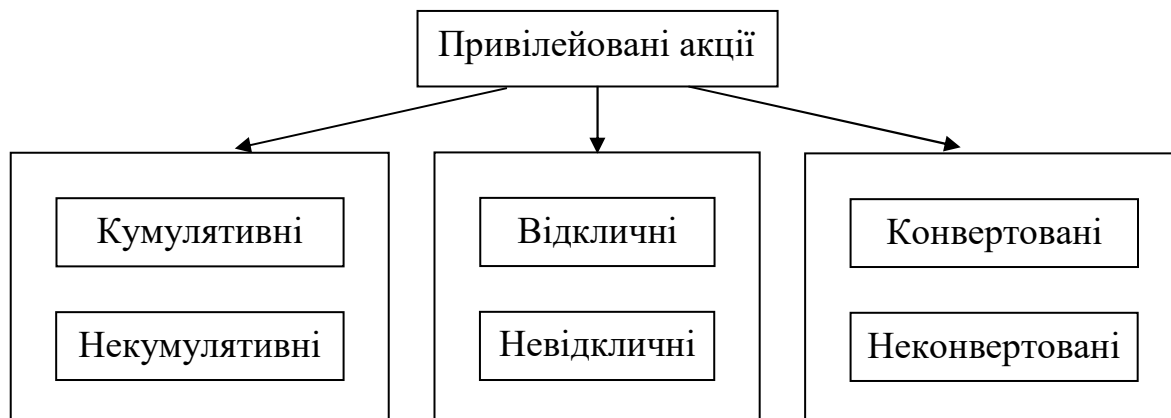


Рисунок 10.2. Види привілейованих акцій

10.3 Види вартості акцій

Існують різні види вартості акцій (рисунок 10.3).

Суми, отримані від продажу акцій вище їх номінальної вартості, відображаються на рахунку «Додатково сплачений капітал» і є частиною внесеного капіталу.

Наприклад, при придбанні 100 акцій номінальною вартістю \$10 за \$10,000 журнальний запис відповідної операції матиме вигляд, наведений на рисунку 10.4.

Грошові кошти	10,000
Звичайні акції	1,000
Додатково сплачений капітал	9,000

Рисунок 10.4. Відображення в обліку придбання акцій за номінальній вартості

10.4 Портфель власних акцій

Портфель власних акцій являє собою власні акції компанії, що були випущені в оборот, а потім знову куплені компанією-емітентом.



Рисунок 10.3. Види вартості акцій

Компанія може викупати власні акції за різних причин, основні з яких наведені на рисунку 10.5.

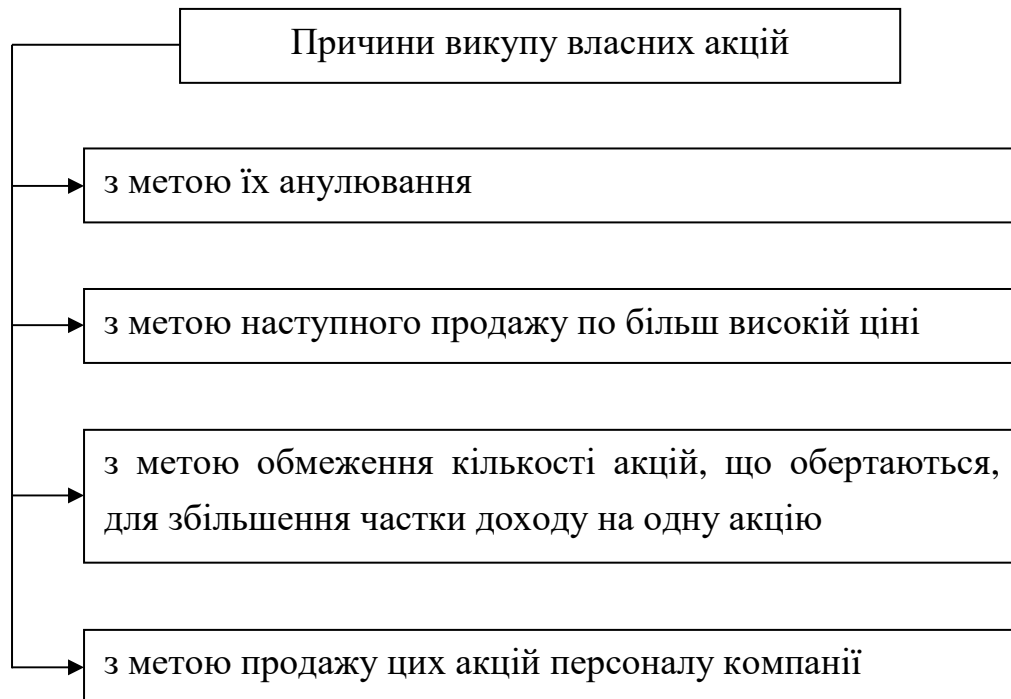


Рисунок 10.5. Причини викупу власних акцій

По викуплених акціях не можуть нараховуватися дивіденди і по таких акціях пропадає право голосу, оскільки вони вже не знаходяться в розпорядженні акціонерів. Проте, юридичний капітал компанії буде включати як акції, що знаходяться в обігу, так і викуплені акції.

10.5 Облік розрахунків по дивідендах

Дивіденди – частина прибутку, розподілена між акціонерами компанії.

З виплатою дивідендів пов'язані три важливі дати: дата оголошення дивідендів, дата реєстрації власників акцій та дата виплати дивідендів (рисунок 10.6).

В обліку відображають операції, пов'язані тільки з двома датами: датою оголошення та датою виплати.

Форми сплати дивідендів наведені на рисунку 10.7.

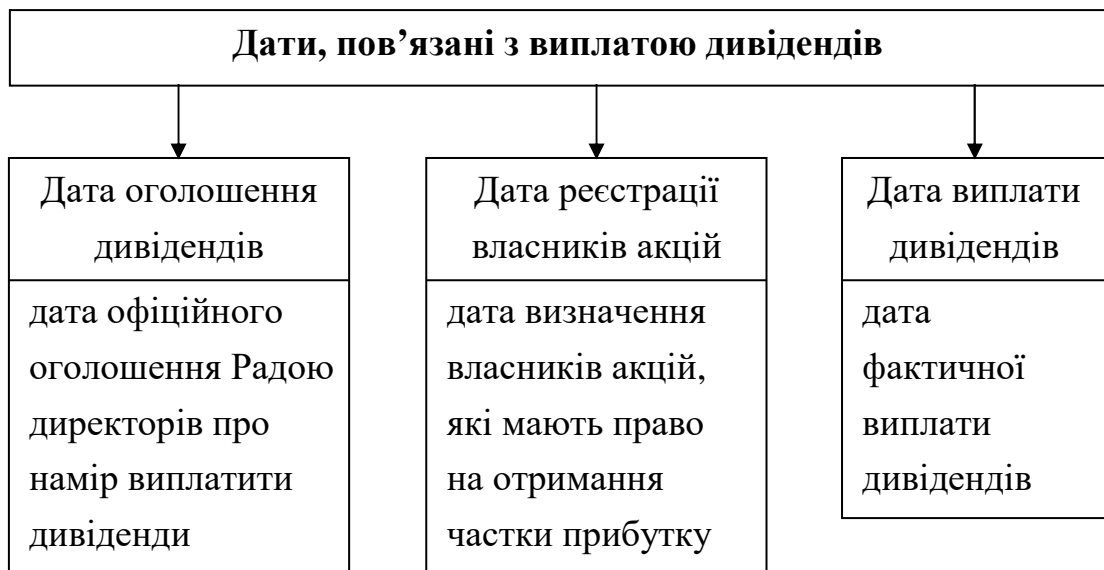


Рисунок 10.6. Дати, пов'язані з виплатою дивідендів



Рисунок 10.7. Форми сплати дивідендів

10.6 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 10

1. Свідоцтво про кількість акцій, якими володіє інвестор – це:
 - а) сертифікат;
 - б) депозит;
 - в) ануїтет;
 - г) ремітент.

2. Загальну кількість акцій, якими володіють акціонери на певну дату, становлять:

- а) випущені акції;
- б) акції в обігу;
- в) прості акції;
- г) привілейовані акції.

3. Власні акції, які було випущено, потім викуплено, і які знаходяться у власності компанії – це:

- а) оголошені акції;
- б) портфель власних акцій;
- в) конвертовані привілейовані акції;
- г) дивіденди акціями.

4. Дата, на яку сплачуються грошові дивіденди зареєстрованим власникам акцій – це:

- а) дата оголошення дивідендів;
- б) дата платежу дивідендів;
- в) дата реєстрації дивідендів;
- г) немає вірної відповіді.

5. Акціонерний капітал – це:

- а) сума номінальної вартості всіх акцій, випущених для придбання акціонерами;
- б) сума, внесена інвесторами – співвласниками;
- в) частина в активах підприємства, яка лишається після вирахування його зобов'язань;
- г) сума резервів, які створені за рахунок нерозподіленого прибутку.

6. Частина власного капіталу, що не була розподілена між акціонерами як дивіденди – це:

- а) залишковий капітал;
- б) додатково вкладений капітал;
- в) нерозподілений прибуток;
- г) чистий прибуток.

7. Умовно обрана вартість, зафіксована в акціонерному сертифікаті, яка складає статутний капітал корпорації – це:

- а) номінальна вартість;
- б) встановлена вартість;
- в) викупна вартість;
- г) ринкова вартість.

8. Акції, по яких сума дивідендів накопичується у випадку, якщо дивіденди в поточному періоді не виплачувались – це:

- а) конвертовані акції;
- б) кумулятивні акції;
- в) некумулятивні акції;
- г) відкличні акції.

9. Метод, який використовується інвестором у разі володіння ним менше ніж 20% акцій з правом голосу компанії, в яку вкладено капітал, називається:

- а) метод вартості;
- б) чистий метод;
- в) пайовий метод;
- г) метод ризику.

Вправа 10.1. На 1 січня 2016 р. в компанії «DISCOVERY» в обігу перебувало 500,000 звичайних акцій та 80,000 привілейованих.

Чистий прибуток за 2016 рік становив \$ 650,000, з яких 10 % прибутку було сплачено як дивіденди за привілейованими акціями.

З 1 січня 2017 р. випущено в обіг 30,000 облігацій, що конвертуються, а з 1 квітня 2016 р. випущено в обіг додатково 50,000 звичайних акцій.

Кожні 4 облігації можуть бути конвертовані у 1 звичайну акцію. Відсотки, які необхідно сплатити за облігаціями, становлять \$ 15,000. Витрати на конвертування облігацій в акції становлять \$ 10,000. Чистий прибуток у 2017 році становить \$ 1,500,000.

Необхідно:

- розрахувати базисний прибуток на акцію у 2016 р.;
- розрахувати суму дивідендів на привілейовану акцію у 2017 р.;
- розрахувати середньозважену кількість звичайних акцій в результаті конвертації облігацій;

- розрахувати базисний і розбавлений прибуток на акцію у 2017 р.;
- відобразити в обліку операції з власного капіталу;
- визначити можливості застосування в Україні зарубіжного досвіду та підходів до обліку власного капіталу та розподілу прибутку.

11 ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ІНОЗЕМНИХ ВАЛЮТАХ

11.1 Визначення операцій в іноземній валюті

Облік операцій в іноземній валюті та перерахунок фінансової звітності зарубіжних компаній регулює МСБО № 21 «Вплив змін валютних курсів».

Іноземна валюта – валюта інша, ніж валюта звітності підприємства.

На рисунку 11.1 наведено визначення операцій в іноземній валюті.

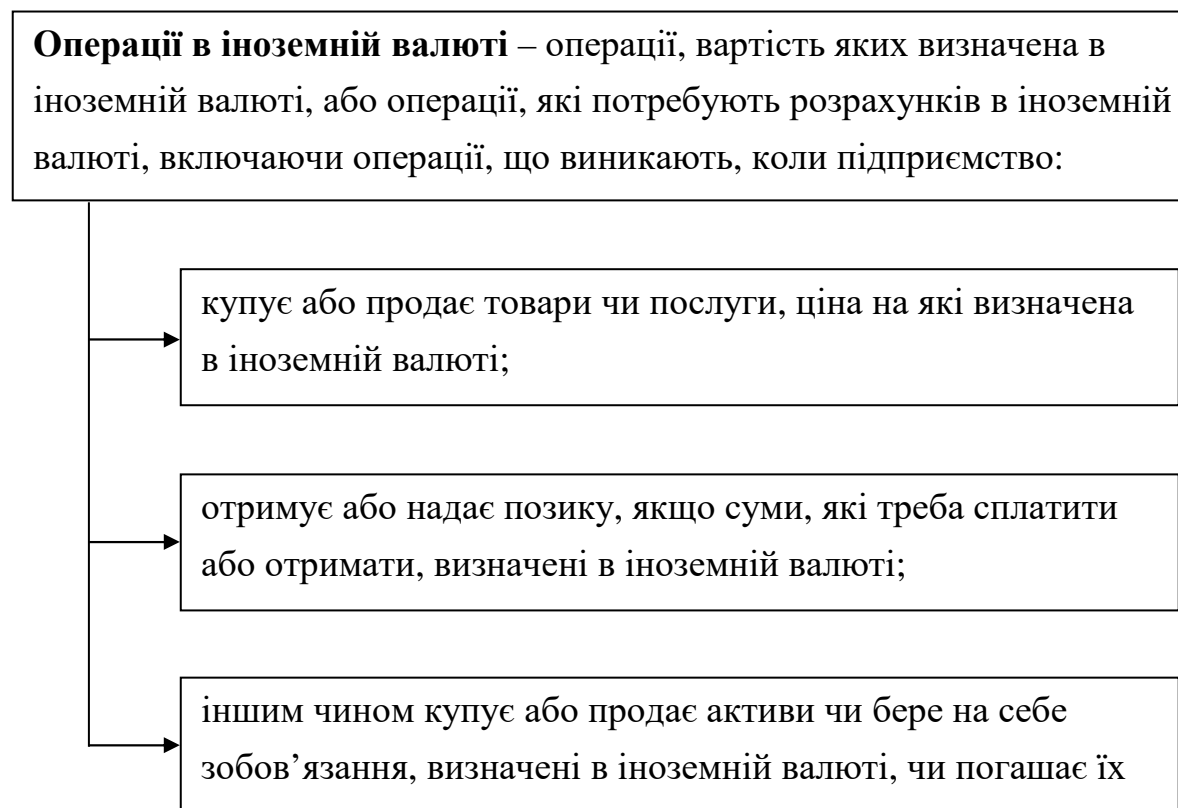


Рисунок 11.1. Визначення операцій в іноземній валюті

11.2 Поняття та види валютного курсу

Валютний курс – коефіцієнт обміну двох валют.

Спот-курс – валютний курс на дату здійснення операції.

Курс при закритті – спот-курс на дату балансу.

Крос-курс – співвідношення між двома валютами, що визначається на підставі курсу цих валют щодо третьої валюти.

Оцінку (котирування) валютного курсу можна здійснювати двома методами (рисунок 11.2).

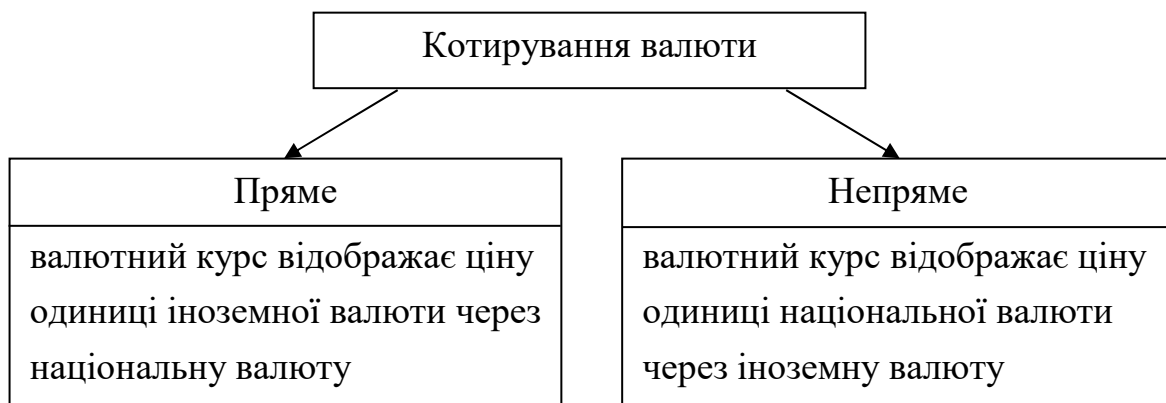


Рисунок 11.2. Методи котирування валютних курсів

11.3 Поняття курсових різниць

Операції в іноземній валюті при первісному визнанні відображають у валюті звітності, перераховуючи суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції. Якщо на дату балансу або на дату здійснення розрахунків валютний курс змінився, виникають курсові різниці.

Курсова різниця – різниця, яка є наслідком відображення у звітності тієї самої кількості одиниць іноземної валюти у валюті звітності при різних валютних курсах.

Об'єктами визначення курсових різниць є монетарні статті.

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи та зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій сумі грошових коштів або їх еквівалентів.

Немонетарні статті – це статті, відмінні від монетарних.

Відображення балансових статей на дату складання звітності наведено на рисунку 11.3.



Рисунок 11.3. Відображення статей балансу на дату складання звітності

11.4 Переведення фінансових звітів в іноземних валютах

При переведенні фінансових звітів закордонного підприємства з метою його включення у свої фінансові звіти підприємство, яке звітує, повинно застосовувати процедури, наведені на рисунку 11.4.

Фінансові звіти закордонного підприємства, яке складає звітність у країні з гіперінфляційною економікою, перераховуються згідно з МСБО № 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» до того, як вони будуть переведені у валюту звітності підприємства, яке звітує.

В примітках до фінансової звітності підприємству слід розкривати інформацію, наведену на рисунку 11.5.

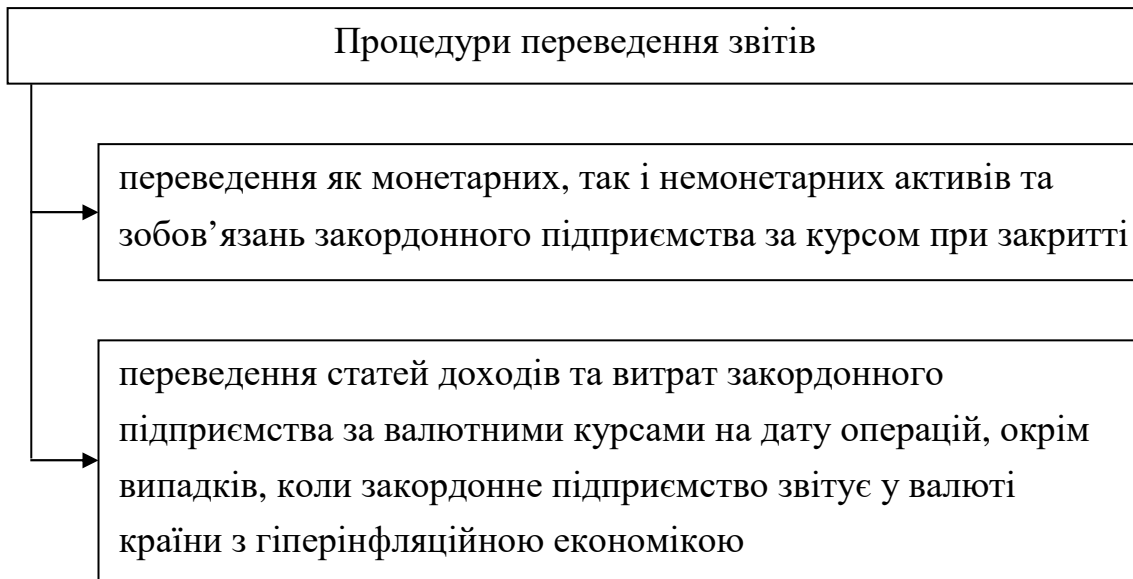


Рисунок 11.4. Процедури переведення звітів

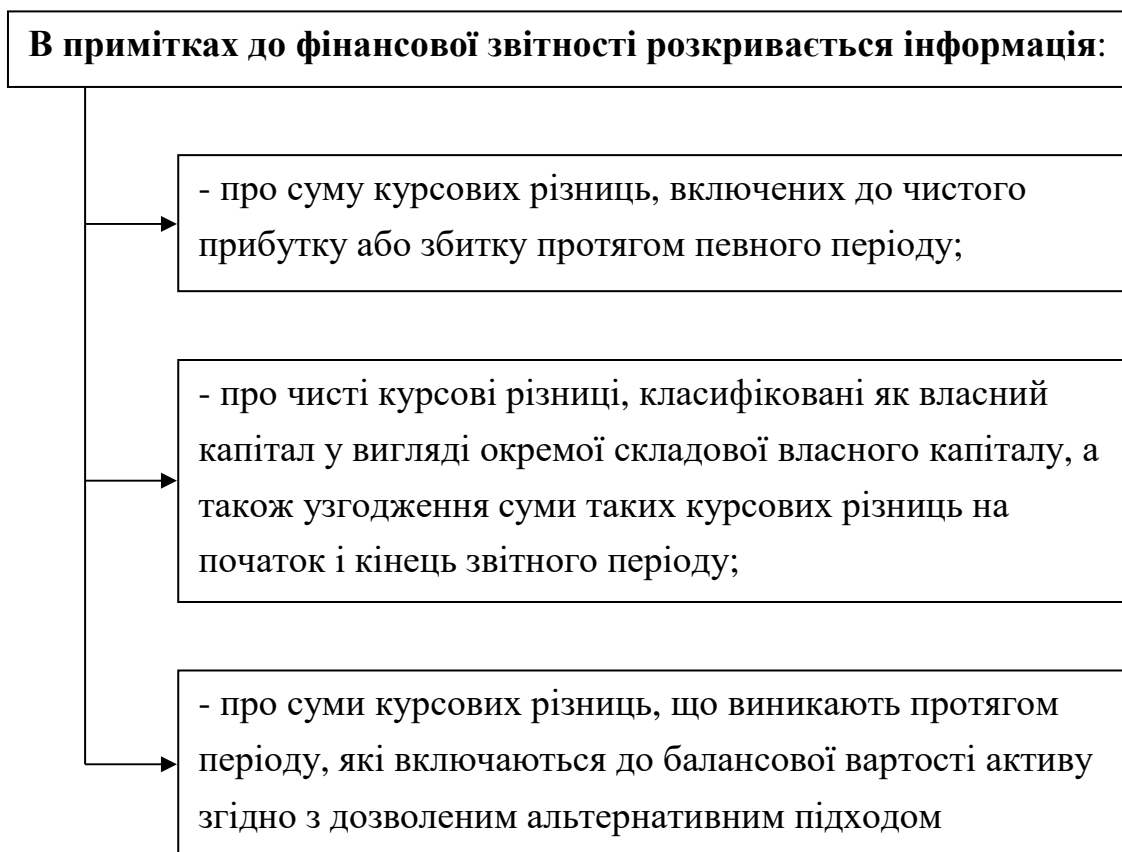


Рисунок 11.5. Інформація, яка розкривається в примітках до фінансової звітності

11.5 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 11

1. Валютний курс на дату здійснення операції – це:

- а) спот-курс;
- б) крос-курс;
- в) курс при закритті;
- г) немає вірної відповіді.

2. Монетарні статті – це статті балансу:

- а) про грошові кошти;
- б) про активи, які будуть отримані або сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів;
- в) про зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів;
- г) усі відповіді вірні.

3. В балансі монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням:

- а) валютного курсу при закритті;
- б) спот-курсу;
- в) крос-курсу;
- г) немає вірної відповіді.

4. Метод котирування валюти, при якому валютний курс відображає ціну одиниці іноземної валюти через національну валюту, називається:

- а) зворотній;
- б) прямий;
- в) номінальний;
- г) офіційний.

5. Співвідношення між двома валютами, що визначається на підставі курсу цих валют щодо третьої валюти, називається:

- а) установлений курс;
- б) курсові втрати;
- в) крос-курс;
- г) курсова різниця.

12 МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

12.1 Класифікація стандартів обліку

Стандарти обліку поділяються на два рівні: міжнародні та національні стандарти (рисунок 12.1).

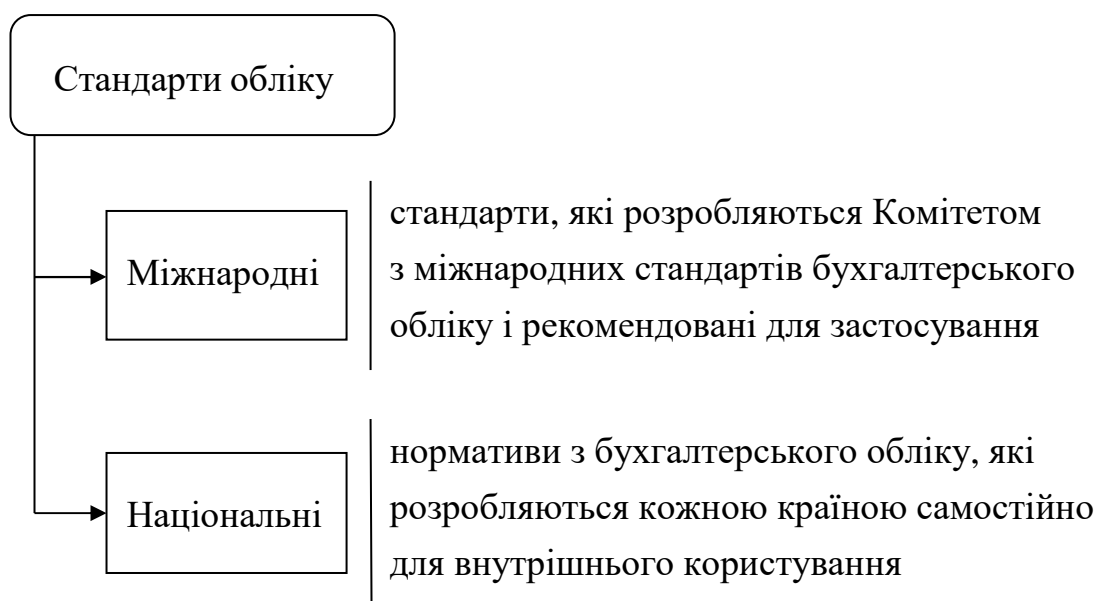


Рисунок 12.1. Класифікація стандартів обліку

12.2 Розробка міжнародного стандарту

Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) – незалежна організація, головною метою створення якої є досягнення єдності в принципах бухгалтерського обліку, використовуваних підприємствами й іншими організаціями для складання бухгалтерської звітності в різних країнах світу.

Традиційний процес розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку включає шість етапів, які наведені на рисунку 12.2.

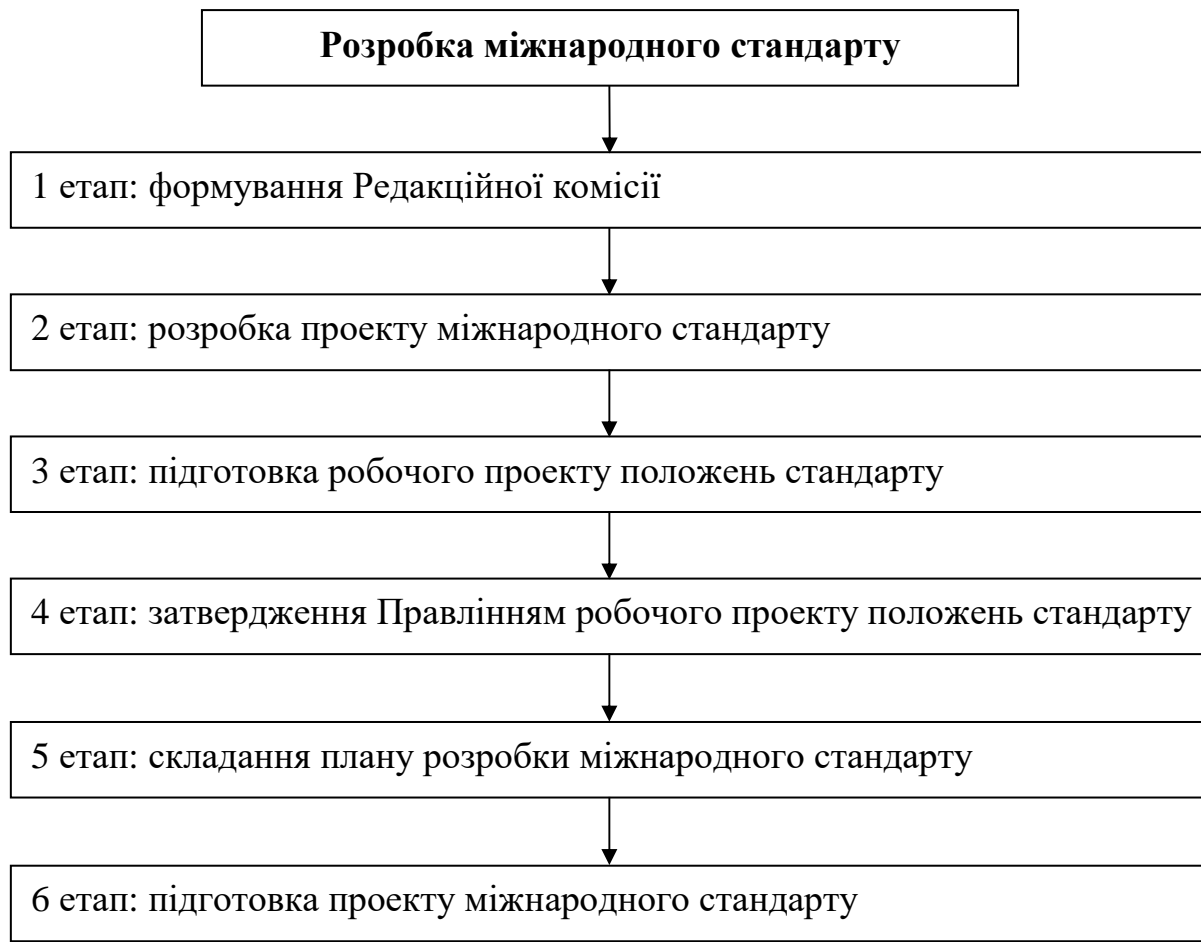


Рисунок 12.2. Процес розробки міжнародного стандарту

12.3 Структура міжнародного стандарту

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку являють собою документи, що визначають загальний підхід до упорядкування фінансової звітності і що пропонують варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємства.

Всі стандарти бухгалтерського обліку розглядають питання, які наведені на рисунку 12.3.

Стандарти різних країн мають майже однакову структуру, яка відповідає структурі МСБО. Основні структурні елементи стандартів бухгалтерського обліку наведені на рисунку 12.4.

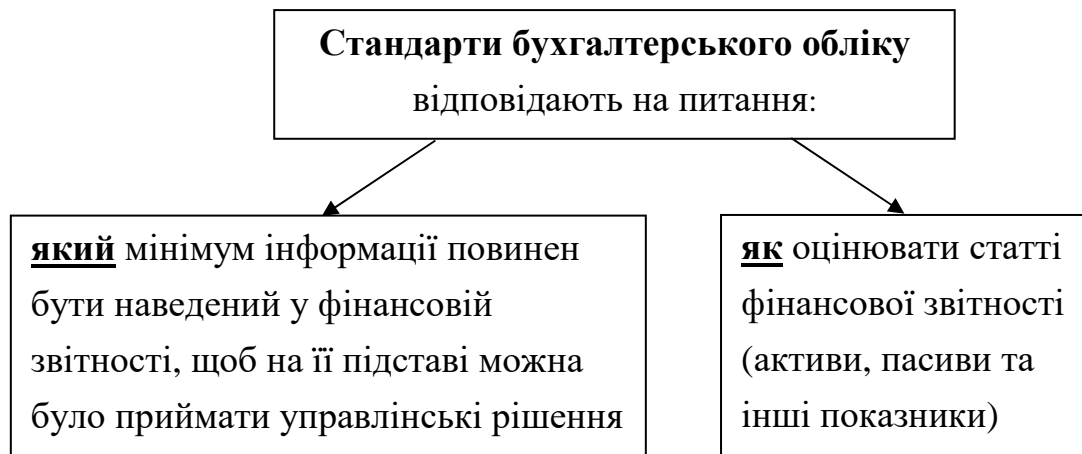


Рисунок 12.3. Питання, які розглядаються стандартами бухгалтерського обліку



Рисунок 12.4. Складові облікових стандартів

Використання міжнародних стандартів в бухгалтерському обліку відображено на рисунку 12.5, переваги при їх використанні наведені на рисунку 12.6.

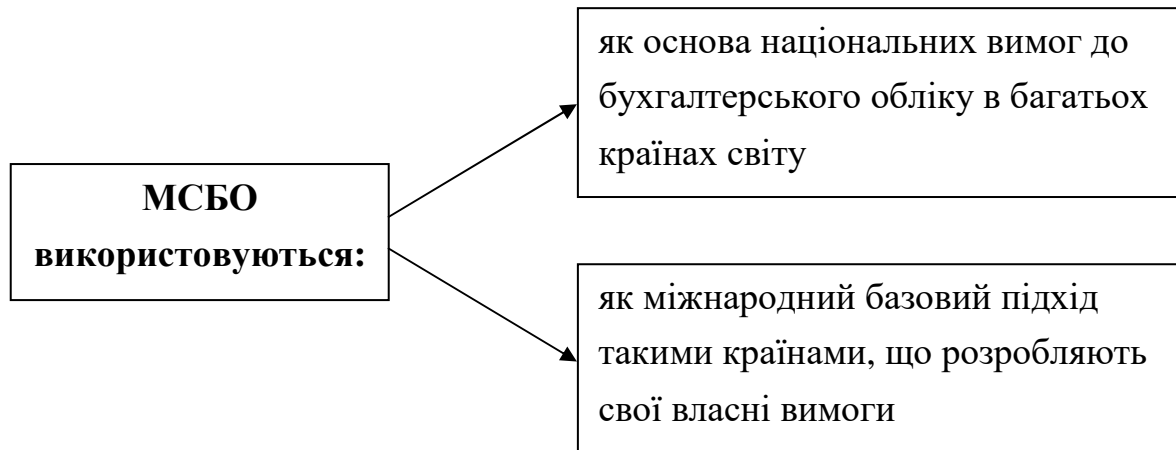


Рисунок 12.5. Використання міжнародних стандартів



Рисунок 12.6. Переваги при використанні міжнародних стандартів

12.3 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 12

1. Процедура створення міжнародного стандарту фінансової звітності:

- а) змінюється залежно від змісту стандарту;
- б) суворо регламентована;
- в) коригується КМСБО раз на два роки;
- г) коригується КМСБО раз на один рік.

2. Незалежною організацією, головною метою якої є досягнення єдності в принципах бухгалтерського обліку для складання бухгалтерської звітності в різних країнах світу, є:

- а) Організація економічного співробітництва та розвитку;
- б) Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- в) Міжнародна федерація бухгалтерів;
- г) Міжнародна організація комісій з цінних паперів.

3. Стандарти обліку поділяються:

- а) на галузеві та державні;
- б) на міжнародні та галузеві;
- в) на національні та міжнародні;
- г) на державні та національні.

4. Прийняття і використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку забезпечує:

- а) зниження ризику для кредиторів і інвесторів;
- б) однозначне розуміння фінансових звітів і росту довіри до їх показників в усьому світі;
- в) поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку;
- г) усі відповіді вірні.

5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку використовуються:

- а) як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу;
- б) як міжнародний базовий підхід країнами, що розробляють свої власні вимоги;

- в) обидві відповіді вірні;
- г) вірної відповіді немає.

Вправа 12.1. 1 січня 2017 р. студент університету з метою заробити гроші на навчання відкрив власний бізнес з надання рекламних послуг. Протягом року він здійснив ряд господарських операцій, які завершені 31 грудня звітного року.

Статутний капітал зафіксований в розмірі \$ 6,000.

Для надання рекламних послуг були придбані матеріали на суму \$ 400, при цьому розрахунки здійснювалися готівкою. Матеріали знаходяться на складі.

Протягом року студент отримав доходи в сумі \$ 33,000. На період складання звітності заборгованість покупців становила \$ 2,000.

Витрати на надання рекламних послуг склали \$ 18,000, розрахунки проведені повністю за винятком \$ 1,000.

Документально підтверджене використання матеріалів для операційної діяльності на суму \$ 300.

Для оплати за навчання знято з рахунку компанії \$ 3,000 готівкою.

Наприкінці року студент придбав автомобіль, сплативши \$ 2,000 готівкою. На залишок вартості автомобілю студентові виданий кредит в сумі \$ 6,000.

Сплачено податок на дохід у сумі \$ 2,600.

Необхідно:

- відкрити наступні Т-подібні рахунки: «Грошові кошти», «Рахунки до отримання», «Матеріали», «Автомобіль», «Рахунки до сплати», «Отриманий кредит», «Капітал», «Доходи від наданих послуг», «Операційні витрати», «Податок на прибуток»;

- скласти господарські операції і записати їх на відповідні Т-подібні рахунки;

- скласти пробний баланс та баланс за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності.

13 ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, ЇЇ ЗМІСТ ТА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ

13.1 Призначення та зміст фінансових звітів

Фінансова звітність – це сукупність звітів, складених на основі даних фінансового обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також змінах у його фінансовому стані за звітний період у встановленій формі для прийняття цим користувачем ділових рішень.

У зарубіжних країнах поширені три основні форми організації бізнесу (рисунок 13.1).



Рисунок 13.1. Три основні форми організації бізнесу за кордоном

Питання складання та подання фінансових звітів регламентуються МСБО №1 «Подання фінансових звітів».

Перелік фінансових звітів згідно з міжнародними стандартами у порівнянні з аналогічним переліком фінансових звітів згідно з вітчизняними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку містять наведений на рисунку 13.2.



Рисунок 13.2. Фінансові звіти згідно П(С)БО і МСБО

Інформаційні потреби основних користувачів фінансової звітності наведені у таблиці 13.1.

Таблиця 13.1

Основні користувачі фінансової звітності

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
Власники, інвестори	Придбання, продаж та володіння цінними паперами. Доля в капіталі підприємства. Оцінка якості управління. Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
Керівництво підприємства	Регулювання діяльності підприємства
Банки, постачальники та інші кредитори	Забезпечення зобов'язань підприємства. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Замовники, покупці	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Працівники підприємства	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання. Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками
Органи державного управління	Формування макроекономічних показників

Основні елементи фінансових звітів показані на рисунку 13.3.



Рисунок 13.3. Основні елементи фінансових звітів

13.2 Бухгалтерський баланс

Баланс містить інформацію про фінансовий стан підприємства на певну дату.

Облікова формула балансу наведена на рисунку 13.4.

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

Рисунок 13.4. Облікова формула балансу

Активи поділяють на чотири групи, які записують у балансі в порядку зменшення їх ліквідності (рисунок 13.5).

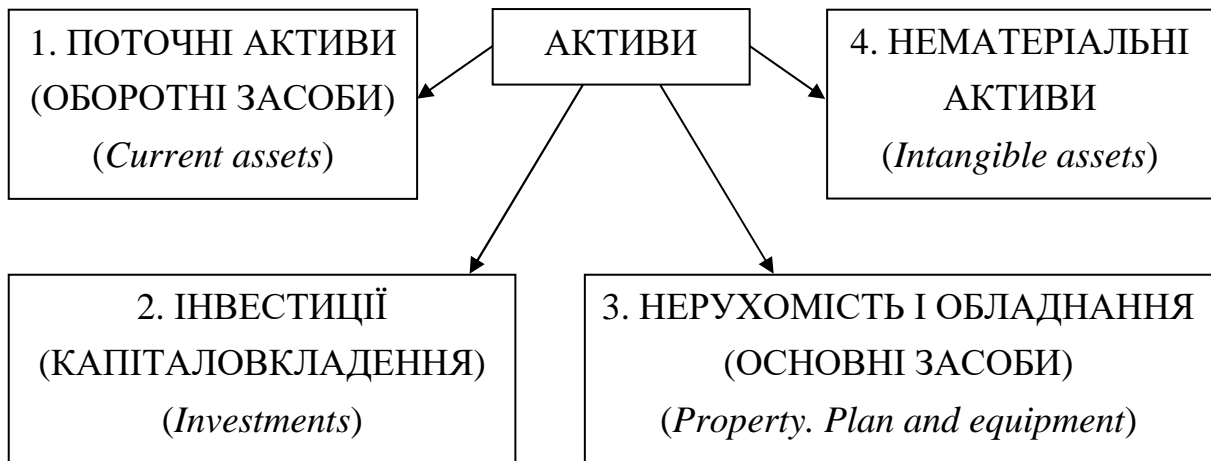


Рисунок 13.5. Склад активу балансу

Пасиви (liabilities) включають дві групи рахунків по обліку короткострокової і довгострокової кредиторської заборгованості та капітал (рисунок 13.6).

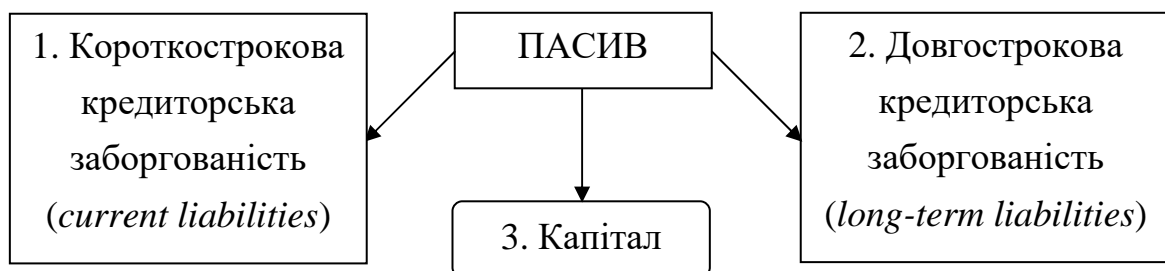


Рисунок 13.6. Структура пасиву балансу

13.3 Звіт про прибутки та збитки

На рисунку 13.7 показані відомості, які розкриваються у Звіті про прибутки та збитки.

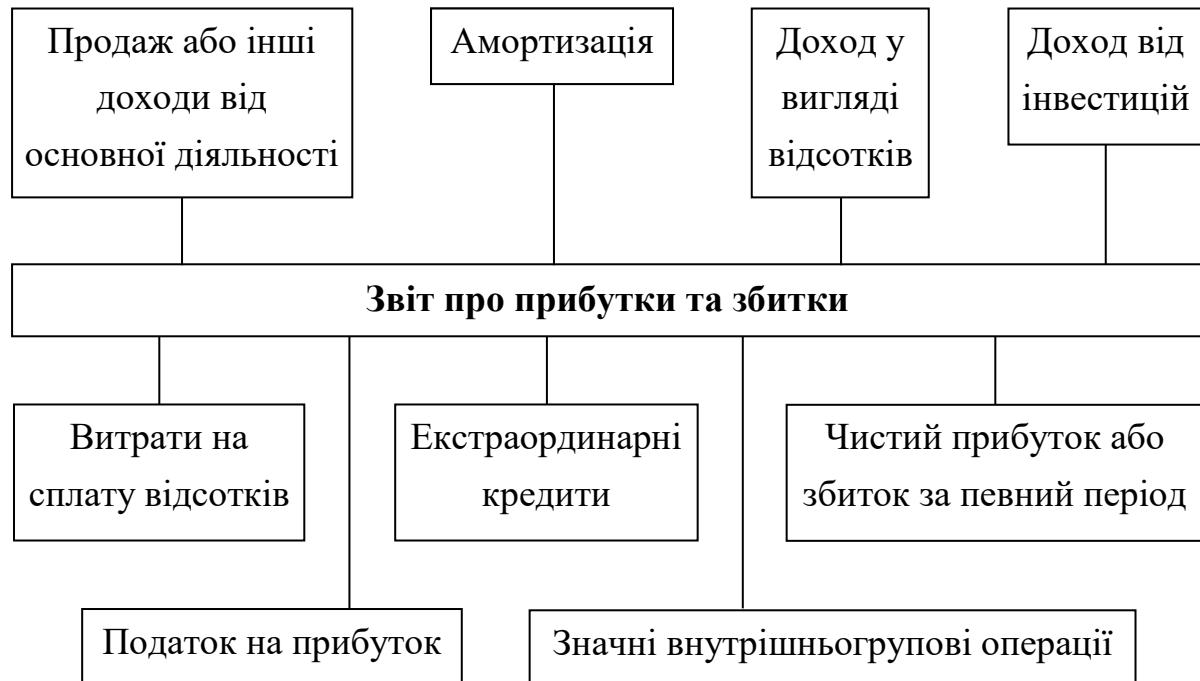


Рисунок 13.7. Відомості, які розкриваються у Звіті про прибутки та збитки

Облікова формула Звіту про прибутки та збитки (Звіту про фінансові результати) наведена на рисунку 13.8.

$$\text{Доходи} - \text{витрати} = \text{чистий дохід (чистий прибуток)}$$

Рисунок 13.8. Облікова формула Звіту про прибутки та збитки

На рисунку 13.9 наведена структура діяльності підприємства відповідно до Звіту про прибутки та збитки.



Рисунок 13.9. Структура Звіту про прибутки та збитки

13.4 Звіт про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів (*statement of cash flows*) показує вплив поточної, інвестиційної та фінансової діяльності компанії на стан її коштів за певний звітний період і дозволяє пояснити зміни коштів за цей період.

Основна мета складання Звіту про рух грошових коштів – це надання інформації про надходження та вибуття коштів підприємства за звітний період.

Складання Звіту про рух грошових коштів включає чотири етапи (рисунок 13.10).

Методи складання Звіту про рух грошових коштів показані на рисунку 13.11.



Рисунок 13.10. Етапи складання Звіту про рух грошових коштів

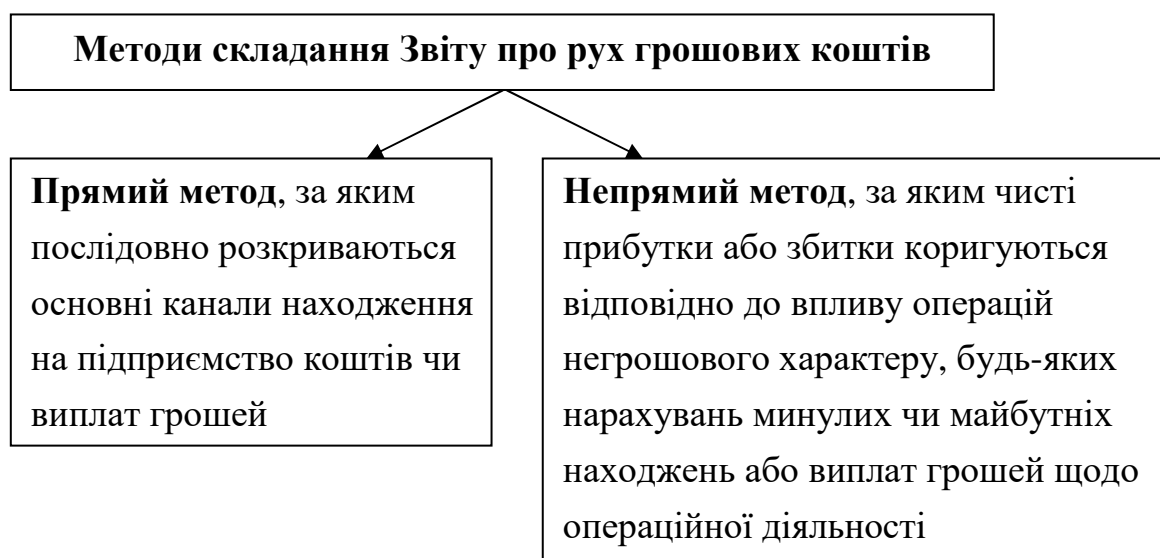


Рисунок 13.11. Методи складання Звіту про рух грошових коштів

13.5 Звіт про власний капітал

Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни в складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Визнання й оцінка власного капіталу безпосередньо залежить від визнання й оцінки його складових – активів і зобов'язань.

Власний капітал утворюється двома шляхами, наведеними на рисунку 13.12.



Рисунок 13.12. Шляхи утворення власного капіталу

13.6 Примітки до фінансових звітів

Примітки (пояснення) є невід'ємною частиною фінансових звітів, які допомагають користувачам аналізувати звіти.

МСБО № 1 пропонує надавати примітки в такій послідовності:

- а) відповідність фінансових звітів вимогам МСБО;
- б) застосовані основи оцінки та облікової політики;
- в) допоміжна інформація до статей, наведених у складі кожного фінансового звіту, в тому порядку, у якому подані кожна стаття та кожен фінансовий звіт;
- г) інші розкриття.

У примітках до фінансової звітності компанії відображають:

- загальну основу підготовки фінансової звітності, перераховують конкретні аспекти облікової політики, які необхідні для правильного розуміння фінансових звітів;

- додаткові таблиці та додаткову інформацію, яка не подана у самій фінансовій звітності, але необхідна для забезпечення її зрозумілості та доречності.

13.7 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 13

1. До основних елементів фінансових звітів відносяться:

- а) доходи та витрати;
- б) активи, зобов'язання, чистий прибуток;
- в) активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати;
- г) власний капітал.

2. З наведених рівнянь є неправильним:

- а) Активи – Капітал = Зобов'язання;
- б) Зобов'язання + Капітал = Активи;
- в) Зобов'язання + Активи = Капітал;
- г) Активи – Зобов'язання = Капітал.

3. Для обліку видів майна, яке належить підприємству і яке знаходиться в його обороті, призначені рахунки:

- а) активів;
- б) доходів;
- в) капіталу;
- г) витрат.

4. Надходження коштів із поточного рахунку підприємства і банку до каси слід відображати в складі:

- а) операційної діяльності;
- б) інвестиційної діяльності;
- в) фінансової діяльності;
- г) не відображати у Звіті про рух грошових коштів.

5. До користувачів фінансової звітності відносяться:

- а) кредитори та інвестори;
- б) співвласники та працівники фірми;
- в) клієнти та постачальники;

г) усі відповіді вірні.

6. У Звіті про рух грошових коштів наслідки зміни курсу обміну іноземних валют відображаються у розділі:

- а) рух грошових коштів внаслідок операційної діяльності;
- б) рух грошових коштів внаслідок інвестиційної діяльності;
- в) рух грошових коштів внаслідок фінансової діяльності;
- г) вірної відповіді немає.

7. Звіт про прибутки та збитки – це:

- а) звіт про продукцію, яка випускалася підприємством у звітному періоді;
- б) звіт про грошові потоки підприємства за звітний період;
- в) звіт про фінансовий стан підприємства;
- г) вірної відповіді немає.

8. Відображення збільшення або зменшення грошових зобов'язань відображається на рахунках:

- а) капіталу;
- б) активів;
- в) зобов'язань;
- г) доходів і видатків.

9. За МСБО № 25 короткострокові інвестиції включаються:

- а) до оборотних активів;
- б) до необоротних активів;
- в) до нематеріальних активів;
- г) вірної відповіді немає.

Вправа 13.1. Компанія «XPANDA», одноосібним власником якої є пан Petroff, розпочала свою діяльність 2 січня 2016 р., коли пан Petroff відкрив рахунок у відділенні банку «ACAR» і вніс на рахунок кошти в сумі \$ 20,000.

Компанія «XPANDA», на кінець дня 2 січня має капітал \$ 20,000.

У січні 2016 р. були здійснені наступні операції:

- 3 січня компанія взяла в банку позику на \$ 15,000 і видала в якості зобов'язання вексель;

- 4 січня за готівковий розрахунок придбані товарно-матеріальні запаси на суму \$ 3,000;

- 10 січня компанія «XPANDA» реалізувала за \$ 500 товарно-матеріальні запаси, собівартість яких становила \$ 300;
- 12 січня компанія придбала товарно-матеріальні запаси на суму \$ 20,000 і взяла на себе зобов'язання розрахуватися з постачальником протягом 30 днів;
- 20 січня реалізована за \$ 18,000 продукція, собівартість якої становила \$ 10,000; покупець надав обіцянку розрахуватися протягом 30 днів;
- 25 січня компанія придбала дві однакових ділянки землі, сплативши за них \$ 16,000;
- 30 січня пан Petroff вилучив \$ 3,000 для власних потреб.

Необхідно відобразити вплив кожної господарської операції на баланс, складений за міжнародними стандартами, та пояснити, до якого типу операцій відноситься кожна зміна (на кожну операцію слід скласти окремий баланс).

14 НАПРЯМИ ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ ДОСВІДУ ОБЛІКУ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

14.1 Фактори, що зумовлюють необхідність удосконалення обліку на вітчизняних підприємствах

В умовах ринкової економіки стрімко зростає значущість системи обліку та фінансової звітності на вітчизняних підприємствах, оскільки система обліку та фінансової звітності є основним джерелом інформації, необхідної внутрішнім та зовнішнім користувачам для оцінки діяльності підприємства в цілому, а також для цілей фінансового аналізу, прийняття ділових та управлінських рішень.

Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні потребує реформування, запровадження методології розкриття економічної інформації за міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставності фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Сучасні українські національні стандарти бухгалтерського обліку не відображають:

- усіх підходів до обліку;
- моделей оцінки статей фінансової звітності;
- вимог до розкриття інформації;
- усіх пояснень, які містять МСФЗ;
- усіх змін міжнародних стандартів.

Додатковою проблемою є виконання вимог положень бухгалтерського обліку більшістю підприємств не в повному обсязі, а також прагнення бухгалтерів застосувати у фінансовому обліку підходи податкового законодавства з метою скорочення різниць між фінансовим та податковим обліком.

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

До *факторів*, що зумовлюють необхідність удосконалення обліку на вітчизняних підприємствах, відноситься необхідність:

- складання більш прозорої та достовірної фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання;
- збільшення рівня довіри до фінансової звітності з боку вітчизняних та зарубіжних інвесторів;
- забезпечення необхідного рівня деталізації показників фінансової звітності;
- співставності та взаємоузгодженості показників як між собою у складі різних форм, так і у взаємозв'язку з іншою звітністю.

Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку повинні визначатись на основі його цілісності, системності та дієвості мають передбачати збереження його концептуальних основ в межах чинного правового поля.

Передумови подальшого розвитку бухгалтерського обліку наведені на рисунку 14.1.

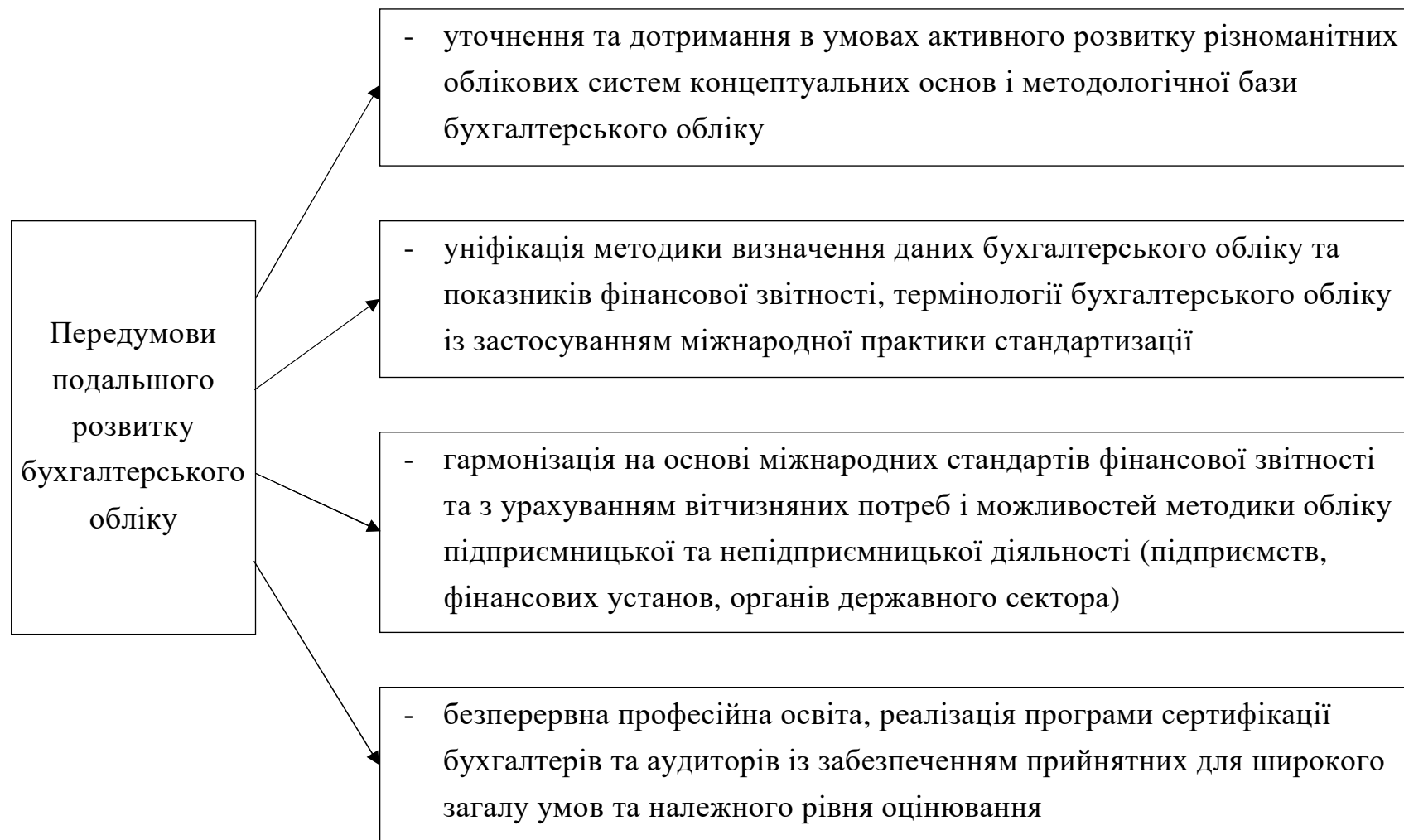


Рисунок 14.1. Передумови подальшого розвитку бухгалтерського обліку

14.2 Можливості та переваги використання зарубіжного досвіду

Перехід до ведення обліку та складання звітності за міжнародними стандартами є одним із раціональних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку, оскільки концепція створення міжнародних стандартів ґрунтується на створенні єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та увібрала всі найкращі якості міжнародного досвіду ведення бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти фінансової звітності є відправною точкою для багатьох країн, що розвиваються, та які створюють на їх основі власні національні стандарти (Китай та інші країни Азії, Центральної та Східної Європи).

Перехід на міжнародні стандарти в різних країнах відбувався по-різному:

- запровадження міжнародних стандартів (Ізраїль, ПАР) – від компаній вимагається використовувати МСФЗ в оригінальному вигляді, тобто у тій редакції, у якій вони були створені Міжнародним комітетом зі стандартів бухгалтерського обліку;

- запровадження міжнародних стандартів без змін у законодавстві країни (Канада) – порівнюючи з попереднім методом, цей метод може спричинити відтермінування початку використання стандартів компаніями та необхідність перекласти стандарти з англійської для національного законодавства;

- схвалення міжнародних стандартів (країни Євросоюзу) – метод полягає у ратифікації кожного окремого стандарту та його доповненні один за одним, що може спричинити вибіркове або викривлене застосування стандартів;

- повна відповідність міжнародних стандартів (Австралія) – національний орган запроваджує усі стандарти, випущені Міжнародним комітетом зі стандартів бухгалтерського обліку з можливим внесенням мінімальних правок;

- адаптація міжнародних стандартів (Китай, Венесуела) – країна бере міжнародні стандарти за основу і вносить необхідні доповнення, відповідно до національних умов і особливостей;

- дозвіл використання міжнародних стандартів (Швейцарія) – держава може дозволяти використовувати міжнародні стандарти замість національних стандартів.

Використання фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами, має ряд переваг (рисунок 14.2).



Рисунок 14.2. Переваги використання фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами

На сьогодні міжнародні стандарти використовуються:

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

б) як міжнародний базовий підхід для тих країн, які розробляють свої власні вимоги;

в) фондовими біржами і регулюючими органами, які вимагають або

дозволяють іноземним емітентам надавати фінансові звіти відповідно до міжнародних стандартів;

г) наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;

д) Світовим банком, який вимагає від позичальників надання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів;

е) великою кількістю підприємств.

Міжнародні стандарти в Україні застосовують підприємства, чії інвестори зацікавлені у її складанні, а також компанії, які бажають отримати кредит в банках, які вимагають складання звітності згідно МСФЗ, або бажають вийти на міжнародні фондові ринки.

Основним позитивним результатом застосування міжнародних стандартів вітчизняними підприємствами є підвищення ступеня зіставності фінансових звітів, як наслідок – зростання довіри до підприємства з боку іноземних компаній.

14.3 Основні напрями адаптації фінансової звітності вітчизняних підприємств до міжнародних стандартів

Ведення обліку за міжнародними стандартами є необхідною умовою залучення господарюючого суб'єкта до міжнародного ринку капіталу, що забезпечується його повною відкритістю перед інвесторами з питань обсягів фінансових ресурсів та шляхів їх ефективного використання.

При веденні обліку за міжнародними стандартами необхідно виходити з того, що сформована інформація має бути корисною для контролю фінансової діяльності підприємства, яке належить власникам, забезпечувати ефективну взаємодію корпоративних та індивідуальних власників з менеджерами, які відповідальні за ведення бізнесу. Для інвесторів важливою є інформація про ризики та доходи за їх інвестиціями, на основі якої можна розпоряджатися фінансовими вкладеннями та можливостями виплачувати дивіденди.

Міжнародні стандарти вимагають переорієнтації нормативного регулювання облікового процесу на звітність, органічного поєднання законодавчих актів з професійними рекомендаціями бухгалтерських асоціацій, спілок та інших громадських організацій.

Визначають чотири способи впровадження міжнародних стандартів в окремій країні:

- повне прийняття;
- офіційне застосування;
- адаптація;
- схвалення.

Україна дотримується адаптаційної політики – були розроблені вітчизняні національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які не суперечать міжнародним стандартам.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади.

Публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Підприємства, крім зазначених, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Це означає перехід з однієї системи стандартів, принципів та методів обліку в зовсім іншу систему, впровадження якої потребує зміни облікової політики згідно МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».

Впровадження міжнародних стандартів відбувається поетапно (рисунок 14.3).

Інструментами вирішення проблем мають стати:

- розробка норм, методик та рекомендацій із застосування міжнародних стандартів;
- забезпечення співпраці між вітчизняними спеціалістами;
- підвищення кваліфікації бухгалтерів.

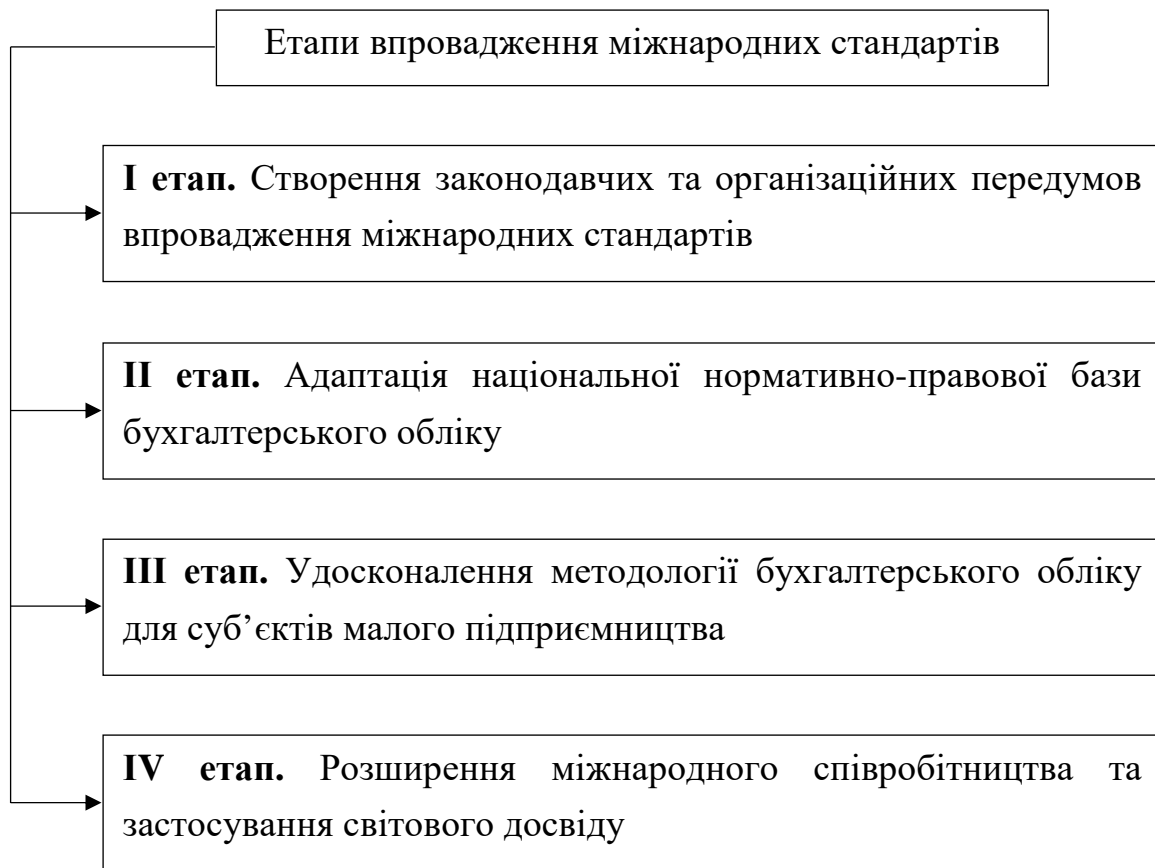


Рисунок 14.3. Етапи впровадження міжнародних стандартів

За таких умов впровадження МСФЗ може стати інструментом підвищення прозорості й ефективності системи управління підприємства, що, у свою чергу, надасть Україні можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки.

14.4 Завдання для самоперевірки

Тестові питання до теми 14

1. До факторів, що зумовлюють необхідність удосконалення обліку на вітчизняних підприємствах, відносяться:

- а) потреба у складанні більш прозорої та достовірної фінансової звітності суб'єктів господарювання;
- б) збільшення рівня довіри до фінансової звітності з боку вітчизняних та зарубіжних інвесторів;

в) забезпечення необхідного рівня деталізації показників фінансової звітності;

г) усі наведені фактори.

2. Метод переходу на міжнародні стандарти, за якого національний орган запроваджує усі стандарти, випущені Міжнародним комітетом зі стандартів бухгалтерського обліку, і при цьому може вносити мінімальні правки, називається:

а) запровадження міжнародних стандартів без змін у законодавство;

б) адаптація міжнародних стандартів;

в) схвалення міжнародних стандартів;

г) повна відповідність міжнародних стандартів.

3. Метод переходу на міжнародні стандарти, за якого країна бере міжнародні стандарти за основу і вносить доповнення відповідно до національного контексту, називається:

а) запровадження міжнародних стандартів;

б) адаптація міжнародних стандартів;

в) схвалення міжнародних стандартів;

г) дозвіл використання міжнародних стандартів.

4. Полегшення доступу вітчизняних підприємств до міжнародних ринків капіталу відноситься:

а) до переваг використання фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами;

б) до переваг використання фінансової звітності, складеної за національними стандартами;

в) до недоліків використання фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами;

г) до недоліків використання фінансової звітності, складеної за національними стандартами.

5. Міжнародні стандарти обліку використовуються:

а) фондовими біржами і регулюючими органами;

б) наднаціональними органами;

в) Світовим банком;

г) усіма наведеними організаціями та установами.

6. Створення законодавчих та організаційних передумов впровадження міжнародних стандартів відноситься до:

- а) методів впровадження міжнародних стандартів;
- б) етапів впровадження міжнародних стандартів;
- г) способів впровадження міжнародних стандартів;
- д) напрямків впровадження міжнародних стандартів.

7. Впровадження міжнародних стандартів відбувається:

- а) в 2 етапи;
- б) в 3 етапи;
- в) в 4 етапи;
- г) в 5 етапів.

8. Інструментами вирішення проблем при переході на міжнародні стандарти мають стати:

- а) розробка норм, методик та рекомендацій із застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ);
- б) забезпечення співпраці між вітчизняними спеціалістами;
- в) підвищення кваліфікації бухгалтерів;
- г) усі наведені складові.

15 ПРИКЛАД ВИКОНАННЯ КОМПЛЕКСНОГО ЗАВДАННЯ ЗІ ЗДІЙСНЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

15.1 Вихідні дані

Третього січня 2013 року містер Хол і містер Білл створили корпорацію «La Paloma Apartments».

Відповідно до статуту метою корпорації є будівництво та експлуатація житлових комплексів.

Кожний із засновників вніс \$ 40,000 готівкою і одержав 3,000 акцій номіналом \$ 10 кожна.

На даний момент у журналі були зроблені наступні записи:

- Каса \$ 80,000;

- Вкладений капітал, по номінальній вартості
(6,000 акцій номіналом \$ 10 кожна) \$ 60,000;
- Капітал, віднесений у надлишок номіналу \$ 20,000.

Надалі корпорацією була придбана земельна ділянка за \$ 30,000 готівкою і підписано контракт із будівельною фірмою на будівництво цієї ділянки.

Першу готову квартиру здали в оренду першого липня 2015 року. Власники вирішили, що звітний рік для підприємства потрібно установити з 1 липня по 30 червня.

У Головній книзі, наведеній в таблиці 15.1, представлена інформація про залишки на рахунках на 1.07.2016.

Таблиця 15.1

Сальдо рахунків Головної книги на 1.07.2016 р.

Рахунок №	Назва рахунка	Сальдо	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
101	Грошові кошти	\$ 18,000	
103	Рахунки до отримання (або орендна плата до отримання)		
105	Запаси матеріалів	2,000	
112	Передоплата, страхування		
121	Земельна ділянка (місцезнаходження житлового комплексу)	30,000	
122	Житловий комплекс (будинки і спорудження)	200,000	
123	Накопичена сума амортизації: будинки і спорудження		\$ 10,000
125	Меблі та інше внутрішнє устаткування	<u>60,000</u>	
126	Накопичена сума амортизації: меблі та інше внутрішнє устаткування		12,000
131	Земельна ділянка, придбана для майбутнього будівництва		

Продовження таблиці 15.1

1	2	3	4
201	Рахунки до сплати		6,000
202	Податок на майно до сплати		
203	Податок на доход до сплати		
204	Позичка, отримана під заставу житлового комплексу, 10% річних		180,000
205	Довгостроковий кредит, 12% річних		
301	Вкладений акціонерний капітал, по номіналу (6,000 акцій номіналом \$10 кожна)		60,000
302	Акціонерний капітал, віднесений у надлишок номіналу		20,000
303	Нерозподілений доход		<u>22,000</u>
401	Виручка від оренди		
521	Комунальні послуги і плата за телефон		
522	Витрати, зв'язані з утримуванням житлового комплексу		
523	Витрати на заробітну плату		
524	Витрати на страхування		
525	Оплачений податок на майно		
526	Нарахований знос		
527	Інші витрати		
531	Витрати на оплату відсотків		
532	Оплачений податок на доход		
	Усього	<u>\$310,000</u>	<u>\$310,000</u>

Можна побачити, що активи корпорації (\$288,000) за вирахуванням її зобов'язань (\$186,000) становлять капітал власників у сумі \$102,000.

Деякі рахунки мають початкове сальдо, що перейшло з попереднього періоду (який закінчився 30.06.2016 р.).

Перелік операцій за 12 місяців звітного року (з 1.07.2016 р. по 30.06.2017 р.) наведено у таблиці 15.2.

Таблиця 15.2

Перелік операцій з 1.07.2016р. по 30.06.2017р.

Дата	№ операції	Опис операції
1	2	3
01.11.16	1	1 листопада 2016 р. оплачено \$3,000 за страховий поліс; термін дії поліса – 2 роки; застраховані: будинки, усе, що знаходиться в будинках; зобов'язання, що можуть виникнути в результаті нещасного випадку (пожежа, землетрус ін.) у житловому комплексі
07.11.16	2	Виплачено по рахунках до оплати (заборгованість, зв'язана з витратами минулого року) \$6,000
20.11.16	3	Придбано земельну ділянку за \$35,000 для будівництва нового житлового комплексу (приблизно через три роки). Оплачено \$5,000 і підписано довгострокову кредитну угоду на \$30,000 під 12% річних (відсотки підлягають сплаті кожні 6 місяців)
10.05.17	4	Оплачені операційні витрати складають: - комунальні послуги і плата за телефон \$23,360 - витрати, пов'язані з утриманням житлового комплексу \$1,200 - витрати на заробітну плату \$6,000
21.05.17	5	Сплачено відсотки за 6 місяців по довгостроковому кредиту, 12% річних (див. операцію № 3): Відсотки = Сума кредиту × Процентна ставка × Період
21.06.17	6	Наприкінці звітнього року не були сплачені фактичні витрати: червневий рахунок за телефон – \$40, інші витрати – \$100
24.06.17	7	За результатами інвентаризації наприкінці звітнього періоду виявлено, що наявні залишки матеріалів оцінюються в \$400

Продовження таблиці 15.2

1	2	3
		Вартість використаних матеріалів відноситься до «Інших витрат»
27.06.17	8	На кінець звітного періоду використана третина (8 місяців з 24) з попередньо оплачених страхових послуг на суму \$3,000 (див. операцію №1)
28.06.17	9	Амортизація за рік була розрахована з урахуванням 20-тирічного терміну експлуатації житлового комплексу та 5-тирічного терміну експлуатації меблів та іншого внутрішнього устаткування житлового комплексу (залишкова або ліквідаційна вартість в обох випадках буде дорівнювати нулю)
29.06.17	10	Податок на майно за рік, що закінчується 30 червня 2017 р., склав \$2,700. Ця сума буде сплачена в наступному періоді
29.06.17	11	Виплати позики під заставу житлового комплексу на кінець фінансового року склали: - виплати основної суми позики \$20,000 - відсотки (\$180,000×10%) <u>\$18,000</u> - усього сплачено протягом року <u>\$38,000</u>
30.06.17	12	Нараховано орендну плату за минулий період: отримано \$105,500; ще не отримано за станом на 30.06.2017 року \$2,000
30.06.17	13	Витрати на оплату податку на доход за рік склали \$5,940. Ця сума буде сплачена в наступному періоді

Необхідно завершити цикл обробки облікової інформації, виконавши наступні завдання:

1) проаналізувати, а потім записати в журнал кожну операцію, наведену в переліку за період з 1 липня 2016 р. по 30 червня 2017 р.;

2) відкрити Т-подібні рахунки для кожного з рахунків, залишки яких наведені в Головній книзі;

3) виконати постинг, тобто перенести всі проводки з журналу в Головну книгу (у Т-подібні рахунки);

4) скласти пробний баланс на 30 червня 2017 р.;

5) скласти Звіт про прибуток і збитки за звітний рік за наступною структурою:

- Виручка;
- Операційні витрати;
- Операційні витрати, разом;
- Доход від операцій з житловим комплексом;
- Фінансові витрати;
- Доход до оподаткування;
- Оплачений податок на доход;
- Чистий доход;
- Доход на акцію;

б) скласти бухгалтерський баланс на 30 червня 2017 р. за наступною структурою:

а) Активи:

- Поточні активи;
- Операційні активи;
- Інші активи;

б) Зобов'язання:

- Короткострокові зобов'язання;
- Довгострокові зобов'язання;

в) Акціонерний капітал:

- Вкладений капітал;
- Інший капітал.

15.2 Приклад виконання завдання

Складений за вихідними даними згідно з переліком операцій корпорації з 1.07.2016р. по 30.06.2017р. (див. табл. 15.2) журнал наведений у таблиці 15.3.

Журнал
Сторінка 1

Дата	Назва рахунка і пояснення	Довідка про проводку	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
2016.11.01	Страховка – передплата Грошові кошти Оплачено вартість страхового поліса	112 101	3,000	3,000
07	Рахунки до сплати Грошові кошти Сплачено заборгованість минулого року	201 101	6,000	6,000
20	Земельна ділянка, придбана для майбутнього будівництва Грошові кошти Довгостроковий кредит, 12% річних Придбано земельну ділянку під майбутнє будівництво	131 101 205	35,000	5,000 30,000
2017.05.10	Комунальні послуги і плата за телефон Витрати, пов'язані з утриманням житлового комплексу Витрати на заробітну плату Грошові кошти Оплачено поточні витрати	521 522 523 101	23,360 1,200 6,000	30,560

Продовження таблиці 15.3

1	2	3	4	5
21	Витрати на оплату відсотків Грошові кошти Сплачено відсотки за 6 місяців по довгостроковому кредиту	531 101	1,800	1,800
06.21	Комунальні послуги і плата за телефон Інші витрати Рахунки до сплати Витрати, фактично здійснені, але не сплачені	521 527 201	40 100	140
24	Інші витрати Запаси матеріалів Відображено витрати матеріалів зі складу протягом року	527 105	1,600	1,600
25	Витрати на страхування Передоплата Відображена вартість страхових послуг за минулий період	524 112	1,000	1,000
26	Нараховано знос Накопичена сума амортизації: будинки і спорудження Накопичена сума амортизації: меблі й інше внутрішнє устаткування	526 123 126	22,000	10,000 12,000

Продовження таблиці 15.3

1	2	3	4	5
	Нараховано знос за рік			
27	Сплачений податок на майно Податок на майно до сплати Відображено податок на майно за поточний рік, що підлягає сплаті в наступному році	525 202	2,700	2,700
28	Позичка, отримана під заставу Витрати на сплату відсотків Грошові кошти Оплата частини основної суми позички у відсотках	204 531 101	20,000 18,000	38,000
29	Грошові кошти Рахунки до отримання (або орендна плата до отримання) Дохід від оренди Відображено дохід від оренди	101 103 401	105,500 2,000	107,500
30	Оплачений податок на доход Податок на доход до сплати Податок на доход за поточний рік підлягаючій сплаті в наступному році	532 203	5,940	5,940

Відкриті Т-подібні рахунки з перенесеними з журналу проводками наведені на рисунках 15.1 – 15.28.

Грошові кошти **101**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
Сальдо	18,000		
17.06.29	105,500	16.11.01	3,000
		16.11.07	6,000
		16.11.20	5,000
		17.05.10	30,560
		17.05.21	1,800
		17.06.28	38,000
Оборот	105,500	Оборот	84,360
Сальдо	39,140		

Рисунок 15.1. Рахунок 101 «Грошові кошти»

Рахунки до отримання **103**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
17.06.29	2,000		
Оборот	2,000	Оборот	
Сальдо	2,000		

Рисунок 15.2. Рахунок 103 «Рахунки до отримання»

Запаси матеріалів **105**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
Сальдо	2,000		
		17.06.24	1,600
Оборот		Оборот	1,600
Сальдо	400		

Рисунок 15.3. Рахунок 105 «Запаси матеріалів»

Передоплата **112**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
16.11.01	3,000	05.06.25	1,000
Оборот	3,000	Оборот	1,000
Сальдо	2,000		

Рисунок 15.4. Рахунок 112 «Передоплата»

Земельна ділянка **121**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
Сальдо	30,000		
Оборот		Оборот	
Сальдо	30,000		

Рисунок 15.5. Рахунок 121 «Земельна ділянка»

Житловий комплекс **122**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
Сальдо	200,000		
Оборот		Оборот	
Сальдо	200,000		

Рисунок 15.6. Рахунок 122 «Житловий комплекс»

Амортизація (будинку) **123**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		Сальдо	10,000
		17.06.26	10,000
Оборот		Оборот	10,000
		Сальдо	20,000

Рисунок 15.7. Рахунок 123 «Амортизація (будинку)»

Меблі **125**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
Сальдо	60,000		
Оборот		Оборот	
Сальдо	60,000		

Рисунок 15.8. Рахунок 125 «Меблі»

Амортизація (меблі) **126**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		Сальдо	12,000
		17.06.26	12,000
Оборот		Оборот	12,000
		Сальдо	24,000

Рисунок 15.9. Рахунок 126 «Амортизація (меблі)»

Земельна ділянка для майбутнього будівництва **131**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
Сальдо			
16.11.20	35,000		
Оборот	35,000	Оборот	
Сальдо	35,000		

Рисунок 15.10. Рахунок 131 «Земельна ділянка
для майбутнього будівництва»

Рахунки до сплати **201**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		Сальдо	6,000
16.11.07	6,000	17.06.21	140
Оборот	6,000	Оборот	140
		Сальдо	140

Рисунок 15.11. Рахунок 201 «Рахунки до сплати»

Податок на майно до сплати **202**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		Сальдо	
		17.06.27	2,700
Оборот		Оборот	2,700
		Сальдо	2,700

Рисунок 15.12. Рахунок 202 «Податок на майно до сплати»

Податок на доход до сплати **203**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		Сальдо	
		17.06.30	5,940
Оборот		Оборот	5,940
		Сальдо	5,940

Рисунок 15.13. Рахунок 203 «Податок на доход до сплати»

Позичка **204**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		Сальдо	180,000
17.06.28	20,000		
Оборот	20,000	Оборот	
		Сальдо	160,000

Рисунок 15.14. Рахунок 204 «Позичка»

Довгостроковий кредит **205**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		Сальдо	
		16.11.20	30,000
Оборот		Оборот	30,000
		Сальдо	30,000

Рисунок 15.15. Рахунок 205 «Довгостроковий кредит»

Вкладений акціонерний капітал **301**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		Сальдо	60,000
Оборот		Оборот	
		Сальдо	60,000

Рисунок 15.16. Рахунок 301 «Вкладений акціонерний капітал»

Акціонерний капітал (надлишок) **302**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		Сальдо	20,000
Оборот		Оборот	
		Сальдо	20,000

Рисунок 15.17. Рахунок 302 «Акціонерний капітал (надлишок)»

Нерозподілений дохід **303**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		Сальдо	22,000
Оборот		Оборот	
		Сальдо	22,000

Рисунок 15.18. Рахунок 303 «Нерозподілений дохід»

Виручка від оренди **401**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
		17.06.29	107,500
Оборот		Оборот	107,500
		Сальдо	107,500

Рисунок 15.19. Рахунок 401 «Виручка від оренди»

Комунальні послуги **521**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
17.05.10	23,360		
17.06.21	40		
Оборот	23,400	Оборот	
Сальдо	23,400		

Рисунок 15.20. Рахунок 521 «Комунальні послуги»

Витрати житлового комплексу **522**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
17.05.10	1,200		
Оборот	1,200	Оборот	
Сальдо	1,200		

Рисунок 15.21. Рахунок 522 «Витрати житлового комплексу»

Витрати на зарплату **523**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
17.05.10	6,000		
Оборот	6,000	Оборот	
Сальдо	6,000		

Рисунок 15.22. Рахунок 523 «Витрати на зарплату»

Витрати на страхування **524**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
17.06.25	1,000		
Оборот	1,000	Оборот	
Сальдо	1,000		

Рисунок 15.23. Рахунок 524 «Витрати на страхування»

Сплачений податок на майно **525**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
17.06.27	2,700		
Оборот	2,700	Оборот	
Сальдо	2,700		

Рисунок 15.24. Рахунок 525 «Сплачений податок на майно»

Знос **526**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
17.06.26	22,000		
Оборот	22,000	Оборот	
Сальдо	22,000		

Рисунок 15.25. Рахунок 526 «Знос»

Інші витрати **527**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
17.06.21	100		
17.06.24	1,600		
Оборот	1,700	Оборот	
Сальдо	1,700		

Рисунок 15.26. Рахунок 527 «Інші витрати»

Витрати на сплату % **531**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
17.05.21	1,800		
17.06.28	18,000		
Оборот	19,800	Оборот	
Сальдо	19,800		

Рисунок 15.27. Рахунок 531 «Витрати на сплату %»

Сплачений податок на доход **532**

<i>Дата</i>	<i>Сума</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума</i>
17.06.30	5,940		
Оборот	5,940	Оборот	
Сальдо	5,940		

Рисунок 15.28. Рахунок 532 «Сплачений податок на доход»

Складений пробний баланс корпорації на 30 червня 2017 р. наведений у таблиці 15.4.

Таблиця 15.4

La Paloma Apartments

Пробний баланс за станом на 30 червня 2017р.

Рахунок №	Назва рахунку	Сальдо	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
101	Грошові кошти	\$ 39,140	
103	Рахунки до отримання (або орендна плата до отримання)	2,000	
105	Запаси матеріалів	400	
112	Передоплата, страхування	2,000	

Продовження таблиці 15.4

1	2	3	4
121	Земельна ділянка (місцезнаходження житлового комплексу)	30,000	
122	Житловий комплекс (будинки і спорудження)	200,000	
123	Накопичена сума амортизації: будинки і спорудження		\$ 20,000
125	Меблі та інше внутрішнє устаткування	60,000	
126	Накопичена сума амортизації: меблі й інше внутрішнє устаткування		24,000
131	Земельна ділянка, придбана для майбутнього будівництва	35,000	
201	Рахунки до сплати		140
202	Податок на майно до сплати		2,700
203	Податок на доход до сплати		5,940
204	Позичка, отримана під заставу житлового комплексу		160,000
205	Довгостроковий кредит		30,000
301	Вкладений акціонерний капітал, по номіналу		60,000
302	Акціонерний капітал, віднесений у надлишок номіналу		20,000
303	Нерозподілений доход		22,000
401	Виручка від оренди		<u>107,500</u>
521	Комунальні послуги і плата за телефон	23,400	
522	Витрати, зв'язані з утриманням житлового комплексу	1,200	
523	Витрати на заробітну плату	6,000	
524	Витрати на страхування	1,000	
525	Сплачений податок на майно	2,700	
526	Нарахований знос	22,000	

Продовження таблиці 15.4

1	2	3	4
527	Інші витрати	1,700	
531	Витрати на сплату відсотків	19,800	
532	Сплачений податок на доход	<u>5,940</u>	
	Разом	<u>\$ 452,280</u>	<u>\$ 452,280</u>

Складений Звіт про прибуток і збитки корпорації за звітний рік наведений у таблиці 15.5.

Таблиця 15.5

La Paloma Apartments

Звіт про прибуток і збитки за звітний рік

Виторг:	
Доход (виручка) від оренди	\$ 107,500
Операційні витрати:	
Комунальні послуги і плата за телефон	23,400
Витрати, зв'язані з утриманням житлового комплексу	1,200
Витрати на заробітну плату	6,000
Витрати на страхування	1,000
Сплачений податок на майно	2,700
Нарахований знос	22,000
Інші витрати	<u>1,700</u>
Операційні витрати, разом	<u>58,000</u>
Доход від операцій з житловим комплексом	49,500
Фінансові витрати:	
Витрати на сплату відсотків	<u>19,800</u>
Дохід до оподаткування	29,700
Сплачений податок на доход	<u>5,940</u>
Чистий доход	23,760
Доход на акцію	<u>\$3,96</u>

Складений бухгалтерський баланс корпорації на 30 червня 2017 р. наведений у таблиці 15.6.

Таблиця 15.6

La Paloma Apartments
Бухгалтерський баланс на 30 червня 2017 р.

	Початок звітнього періоду	Кінець звітнього періоду
1	2	3
АКТИВИ		
Поточні активи:		
Грошові кошти	\$ 18,000	\$ 39,140
Рахунка до отримання		2,000
Запаси матеріалів	<u>2,000</u>	400
Передоплата, страхування		<u>2,000</u>
<i>Поточні активи, разом</i>	<i>20,000</i>	<i>43,540</i>
Операційні активи:		
Земельна ділянка	30,000	30,000
Житловий комплекс	200,000	200,000
За винятком: накопичена сума амортизації - будинки і спорудження	(10,000)	(20,000)
Меблі та інше внутрішнє устаткування	60,000	60,000
За винятком: накопичена сума амортизації - меблі та інше внутрішнє устаткування	<u>(12,000)</u>	<u>(24,000)</u>
<i>Операційні активи, разом</i>	<i><u>268,000</u></i>	<i>246,000</i>
Інші активи:		
<i>Земельна ділянка, придбана для майбутнього будівництва</i>		<u>35,000</u>
АКТИВИ, РАЗОМ	<u>\$288,000</u>	<u>\$324,540</u>
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		
Короткострокові зобов'язання:		
Рахунки до сплати	<u>\$6,000</u>	\$140
Податок на майно до сплати		2,700
Податок на доход до сплати		<u>5,940</u>

Продовження таблиці 15.6

1	2	3
<i>Короткострокові зобов'язання, разом</i>	<i>6,000</i>	<i>8,780</i>
Довгострокові зобов'язання:		
Позичка, отримана під залог	<u>180,000</u>	160,000
Довгостроковий кредит		<u>30,000</u>
<i>Довгострокові зобов'язання, разом</i>	<i><u>180,000</u></i>	<i><u>190,000</u></i>
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, РАЗОМ	186,000	198,780
АКЦІОНЕРНИЙ КАПІТАЛ		
Вкладений капітал:		
Вкладений акціонерний капітал, по номіналу	60,000	60,000
Акціонерний капітал, віднесений у надлишок номіналу	<u>20,000</u>	<u>20,000</u>
<i>Вкладений капітал, разом</i>	<i>80,000</i>	<i>80,000</i>
Інший капітал:		
<i>Нерозподілений дохід</i>	<i><u>22,000</u></i>	<i><u>45,760</u></i>
АКЦІОНЕРНИЙ КАПІТАЛ, РАЗОМ	<u>102,000</u>	<u>125,760</u>
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І АКЦІОНЕРНИЙ КАПІТАЛ, РАЗОМ	<u>\$ 288,000</u>	<u>\$ 324,540</u>

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Блей Д. Европейский бухгалтерський учет. Справочник: Перевод с английского / Д. Блей, О. Алат. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. – 400 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Л.Я. Горецька. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.

3. Велш Г.А. Основи фінансового обліку: Переклад з англ. / Г.А. Велш, Д.Г. Шорт. – К.: Основи, 1997. – 943 с.

4. Верига Ю. Організація бухгалтерського обліку в США. Тексти лекцій / Ю. Верига. – К.: Укоопспілка, 1999. – 78 с.

5. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник / Р.М. Воронко. – Львів: Магнолія, 2009. – 744 с.
6. Галузіна С.М. Международный учет и аудит / С.М. Галузіна, Т.Ф. Пупшис. – СПб.: Питер, 2006. – 272 с.
7. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: Практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 840 с.
8. Губачова О.М. Облік в зарубіжних країнах / О.М. Губачова. – К.: НМЦ «Укоопосвіта», 1998. – 226 с.
9. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: Підручник / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.
10. Єр'оміна О.Л. Облік у зарубіжних країнах. Розділ 1. Облік грошових коштів, розрахунків з дебіторами, товарно-матеріальних запасів, довгострокових активів: Навч. посібник / О.Л. Єр'оміна, А.О. Безгодкова. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2007. – 45 с.
11. Єр'оміна О.Л. Облік у зарубіжних країнах. Розділ 2. Облік зобов'язань, власного капіталу та розподіл прибутку. Фінансова звітність, її зміст та інтерпретація: Навч. посібник / О.Л. Єр'оміна, А.О. Безгодкова. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2007. – 42 с.
12. Єфіменко В.І., Лук'яненко Л.І. Облік у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / За ред. В.І. Єфіменка. – К.: КНЕУ, 2005. – 211 с.
13. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посібник / І.В. Жолнер. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
14. Збірник господарських ситуацій, виробничих задач та імітаційних вправ з дисципліни «Облік у зарубіжних країнах» для студентів спеціальності 071 – облік і оподаткування / Укл.: В.Д. Зелікман, О.Л. Єр'оміна, А.О. Безгодкова. – Дніпро: НМетАУ. – 32 с.
15. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР / В.В. Качалин. – М.: Эксмо, 2007. – 400 с.
16. Козенков Д.Є. Міжнародні системи обліку та шляхи їх гармонізації / Д.Є. Козенков. – Дніпропетровськ: ІПК МК, 2000. – 49 с.

17. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 584 с.
18. Король Г.А. История бухгалтерского учета: Учебн. пособие / Г.А. Король, А.А. Король. – Днепропетровск: ГМетАУ, 1997. – 59 с.
19. Кочерга С.В. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник / С.В. Кочерга, К.А. Пилипенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 216 с.
20. Литвин Н.Б. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник / Н.Б. Литвин. – К.: Атіка, 2007. – 208 с.
21. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – К.: Знання, 2006. – 311 с.
22. Маляревський Ю.Д. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник / Ю.Д. Маляревський, О.В. Фартушняк, І.Ю. Пасічник. – Харків: Видавничий дім «ІНЖЕК», 2003. – 164 с.
23. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерського учета: Учеб. пособие / Т.Н. Малькова. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2001. – 336 с.
24. Матюха М.М. Облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для дистанційного навчання / Відкритий міжнародний ун-т розвитку людини «Україна». Інститут дистанційного навчання // М.М. Матюха. – К.: Університет «Україна», 2007. – 274 с.
25. Международный бухгалтерский учет GAAP и IAS. Справочник бухгалтера от А до Я / Сост. Матвеева В.М. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2008. – 192 с.
26. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/?uid=1139.1.1549&title>.
27. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: Переклад з англ. / За редакцією С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2001. – 1268 с.
28. Мюллер Г. Учет: Международная перспектива: Перевод с англ. / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик . – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с.

29. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

30. Полякова Л.М. Основы обліку в зарубіжних країнах: Навч. посібник / Л.М. Полякова, В.С. Мохняк. – Львів: Вид. Нац. університету «Львівська політехніка», 2006. – 248 с.

31. Робоча програма, методичні вказівки та індивідуальні завдання до вивчення дисципліни «Облік у зарубіжних країнах» для студентів напряму 6.030509 – облік і аудит / Укл.: В.Д. Зелікман, О.Л. Єрємін, А.О. Безгодкова. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2014. – 52 с.

32. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности / В.А. Терехова. – СПб: Питер, 2003. – 272 с.

33. Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

34. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: Перевод с английского / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 574 с.

35. Шандурська В.Г. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / В.Г. Шандурська. – Харків: Харківський національний аграрний ун-т ім. В.В.Докучаєва, 2004. – 244 с.

36. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры: Перевод с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 560 с.

37. Энтони Р.Н. Самоучитель по бухгалтерскому учету. Международный стандарт / Р.Н. Энтони. – М.: Триада НТТ, 2000. – 292 с.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	3
1 ВВЕДЕННЯ В КУРС ДИСЦИПЛІНИ. РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СВІТІ.....	3
1.1 Введення в курс дисципліни «Облік у зарубіжних країнах».....	3
1.2 Основні етапи розвитку бухгалтерського обліку в різних країнах світу.....	4
1.3 Завдання для самоперевірки.....	6
2 МІЖНАРОДНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ШЛЯХИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ.....	7
2.1 Загальні чинники формування систем обліку.....	7
2.2 Класифікація систем обліку.....	7
2.3 Регулювання обліку.....	9
2.4 Гармонізація практики бухгалтерського обліку.....	10
2.5 Завдання для самоперевірки.....	11
3 ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТІ ПРИНЦИПИ ОБЛІКУ ТА ЇХ ВІДЗНАКИ.....	12
3.1 Роль обліку в системі управління.....	12
3.2 Креативний облік.....	13
3.3 Користувачі облікової інформації.....	13
3.4 Фінансовий та управлінський облік.....	14
3.5 Основні принципи бухгалтерського обліку.....	15
3.6 Завдання для самоперевірки.....	17
4 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ.....	18
4.1 Грошові кошти та їх еквіваленти.....	18
4.2 Оцінка та облік інвестицій.....	23
4.3 Завдання для самоперевірки.....	24
5 ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ.....	28
5.1 Визначення дебіторської заборгованості.....	28
5.2 Класифікація дебіторської заборгованості.....	28
5.3 Оцінка сумнівних боргів.....	29
5.4 Завдання для самоперевірки.....	32

6	ОБЛІК ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ.....	33
6.1	Економічний зміст товарно-матеріальних цінностей.....	33
6.2	Методи оцінки запасів підприємства.....	35
6.3	Завдання для самоперевірки.....	36
7	ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ.....	38
7.1	Склад та класифікація довгострокових активів.....	38
7.2	Методи придбання та оцінка основних засобів.....	41
7.3	Амортизація основних засобів.....	42
7.4	Облік природних ресурсів.....	43
7.5	Завдання для самоперевірки.....	44
8	ОБЛІК ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ.....	46
8.1	Створення консолідованої групи.....	46
8.2	Складання консолідованих фінансових звітів.....	46
8.3	Завдання для самоперевірки.....	49
9	ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ТА ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....	51
9.1	Поняття, класифікація та оцінка зобов'язань.....	51
9.2	Короткострокові зобов'язання.....	52
9.3	Довгострокові зобов'язання.....	56
9.4	Облік заробітної плати.....	58
9.5	Завдання для самоперевірки.....	62
10	ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА РОЗПОДІЛ ПРИБУТКУ.....	64
10.1	Складові власного капіталу.....	64
10.2	Види акцій.....	67
10.3	Види вартості акцій.....	68
10.4	Портфель власних акцій.....	68
10.5	Облік розрахунків по дивідендах.....	70
10.6	Завдання для самоперевірки.....	71
11	ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ІНОЗЕМНИХ ВАЛЮТАХ.....	74
11.1	Визначення операцій в іноземній валюті.....	74
11.2	Поняття та види валютного курсу.....	75

11.3	Поняття курсових різниць.....	75
11.4	Переведення фінансових звітів в іноземних валютах.....	76
11.5	Завдання для самоперевірки.....	78
12	МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.....	79
12.1	Класифікація стандартів обліку.....	79
12.2	Розробка міжнародного стандарту.....	79
12.3	Структура міжнародного стандарту.....	80
12.4	Завдання для самоперевірки.....	83
13	ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, ЇЇ ЗМІСТ ТА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ.....	85
13.1	Призначення та зміст фінансових звітів.....	85
13.2	Бухгалтерський баланс.....	88
13.3	Звіт про прибутки та збитки.....	89
13.4	Звіт про рух грошових коштів.....	90
13.5	Звіт про власний капітал.....	92
13.6	Примітки до фінансових звітів.....	92
13.7	Завдання для самоперевірки.....	93
14	НАПРЯМИ ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ ДОСВІДУ ОБЛІКУ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ.....	95
14.1	Фактори, що зумовлюють необхідність удосконалення обліку на вітчизняних підприємствах.....	95
14.2	Можливості та переваги використання зарубіжного досвіду.....	98
14.3	Основні напрями адаптації фінансової звітності вітчизняних підприємств до міжнародних стандартів.....	100
14.4	Завдання для самоперевірки.....	102
15	ПРИКЛАД ВИКОНАННЯ КОМПЛЕКСНОГО ЗАВДАННЯ ЗІ ЗДІЙСНЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.....	104
15.1	Вихідні дані.....	104
15.2	Приклад виконання завдання.....	109
	ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	104

Навчальне видання

Зелікман Владислав Давидович
Єрьоміна Оксана Леонідівна
Безгодкова Аліна Олександрівна

ОБЛІК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Навчальний посібник

Тем. план 2017, поз. 162.

Підписано до друку 30.11.2017. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.
Облік.-вид. арк. 7,71. Умов. друк. арк. 7,61. Тираж 100 пр. Замовлення № 205.

Національна металургійна академія України
49600, м. Дніпро-5, пр. Гагаріна, 4

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ