

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

М. Р. Лучко, І. Д. Бенько



До 50-річчя
Тернопільського національного
економічного університету

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Тернопіль
ТНЕУ
2016

ББК
Б

УДК

*Рекомендовано Вченою радою
Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 3 від 25.11.2015 р.)*

Рецензенти: д. е. н., професор Кузьмінський Ю. А., ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»;
д. е. н., професор Мікловда В. П. Ужгородський національний економічний університет;
д. е. н., професор Рудницький В. С., Львівський інститут банківської справи Університету банківської справи Національного банку України

Б Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенюк – 2016. – 370 с.
ISBN

Навчальний посібник підготовлено відповідно до програми навчальної дисципліни «Облік в зарубіжних країнах», включеної до навчального плану підготовки бакалаврів з обліку і аудиту. В ньому висвітлено особливості методики та організації бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах.

ББК
УДК

ISBN

© М. Р. Лучко, 2016
© THEU, 2016

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА

1. ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

- 1.1. Світовий економічний розвиток і його вплив на побудову міжнародної системи обліку та звітності
- 1.2. Фактори, що визначають національні особливості бухгалтерських систем
- 1.3. Загальна характеристика бухгалтерських систем
- 1.4. Особливості організації обліку в різних країнах. Моделі обліку
- 1.5. Бухгалтерський облік та управління. Види обліку
- 1.6. Регламентация обліку за міжнародними стандартами.....
- 1.7. Принципи обліку на Заході
- 1.8. Роль аудиту

2. МІЖНАРОДНІ СИСТЕМИ ПЛАНІВ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 2.1. Загальні принципи побудови міжнародних планів рахунків бухгалтерського обліку
- 2.2. План рахунків бухгалтерського обліку ЄС
- 2.3. План рахунків Африканського Союзу
- 2.4. План рахунків Англосаксонської облікової системи

3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У США ОБЛІК ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ.....

- 3.1. Загальна характеристика обліку в США
- 3.2. Суть основного капіталу та особливості його оцінки
- 3.3. Облік нематеріальних активів
- 3.4. Облік природних ресурсів
- 3.5. Способи обліку основних засобів
- 3.6. Облік витрат на експлуатацію основних засобів
- 3.7. Методи нарахування амортизації основних засобів

4. ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ.....

- 4.1. Завдання обліку товарно-матеріальних цінностей
- 4.2. Оцінка матеріально-виробничих запасів
- 4.3. Методи аналітичного обліку матеріальних запасів
- 4.4. Особливості інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.....

5. ОБЛІК ЛІКВІДНИХ АКТИВІВ.....	.....
5.1. Облік грошових коштів ..	.....
5.2. Облік короткотермінових інвестицій у цінні ліквідні активи .....	.....
5.3. Загальний підхід до управління дебіторською заборгованістю і відображення її в балансі .....	.....
5.4. Облік рахунків до отримання .....	.....
5.5. Облік векселів до отримання .....	.....
6. ОБЛІК ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА НАКЛАДНИХ ВИТРАТ.....	.....
6.1. Облік заробітної плати і накладних виплат робітникам і службовцям ...	.....
6.2. Основні підходи до оплати праці .....	.....
6.3. Досвід матеріального стимулювання праці в США ..	.....
6.4. Зарубіжний досвід застосування форм і систем заробітної плати .....	.....
6.5. Форми і методи контролю за рівнем заробітної плати в країнах із ринковою економікою та Україні... ..	.....
6.6. Облік і розподіл виробничих накладних витрат .....	.....
7. ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	.....
7.1. Виробничі витрати і їх класифікація .....	.....
7.2. Порядок і методи обліку виробничих витрат .....	.....
7.3. Застосування системи стандарт-косту у процесі обліку витрат на виробництво .....	.....
7.4. Облік виробничих витрат за системою директ-костинг ... ..	.....
8. ОБЛІК КОРОТКОТЕРМІНОВИХ, ДОВГОТЕРМІНОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ І ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ КОМПАНІЙ.....	.....
8.1. Облік короткотермінових зобов'язань .....	.....
8.2. Облік довготермінових зобов'язань .....	.....
8.3. Облік власного капіталу .....	.....
9. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ... ..	.....
9.1. Призначення, структура та склад звітності фірм .....	.....
9.2. Бухгалтерський баланс .....	.....
9.3. Рахунок прибутків і збитків .....	.....
9.4. Типи компаній і їх вплив на процес складання звітності.. ..	.....
9.5. Історія розвитку аудиту в США.....	.....

10.1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ У ЯПОНІ	
10.1.1.Етапи становлення обліку..	.....
10.1.2.Зародження аудиторської справи..	.....
10.2. Особливості організації обліку у Франції..	.....
10. 2.1. Бухгалтерське законодавство.....	
10.2.2. Облік фінансових результатів та самофінансування фірми..	.....
10.2.3. Представлення бухгалтерських документів.....	
10.2.4. Аудит у Франції.....	
10.3. Бухгалтерський облік в Німеччині.....	
10.3.1. Облік в Німеччині..	.....
10.3.2. Розвиток аудиту в Німеччині.....	
10.4. Облік у Великобританії..	.....
10.4.1. Особливості організації обліку у Великобританії..	.....
10.4.2. Аудит у Великобританії..	.....
10.5. Особливості організації обліку в Данії.....	
10.5.1.Бухгалтерське регулювання.....	
10.5.2.Облік витрат в Данії.....	
10.6. Облік у Нідерландах..	.....
10.7. Облік в Греції.....	
10.7.1. Бухгалтерське регулювання.....	
10.7.2. Бухгалтерські професії..	.....
10.7.3. Представлення бухгалтерських документів.....	
10.8. Облік в Ірландії.....	
10.8.1.Бухгалтерське регулювання.....	
10. 8.2. Бухгалтерські професії..	.....
10.8.3. Аудит в Ірландії.....	
10.9. Облік в Італії..	.....
10.9.1. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії.....	
10.9.2. Представлення бухгалтерських звітних документів..	.....
10.9.3. Аудит в Італії..	.....
10.10.Облік в Люксембурзі.....	
10.10.1. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії.....	
10.10.2. Представлення бухгалтерських документів.....	
10.11. Облік в Португалії.....	
10.10.1. Юридичні основи бухгалтерської системи..	.....
10.10.2. Бухгалтерські професії..	.....
10.10.3. Бухгалтерські принципи.....	
10.10.4. Представлення бухгалтерських документів.....	
10.10.5. Особливості оподаткування.....	

10.12. Облік в Іспанії.....	
10.12.1. Бухгалтерське регулювання.....	
10.12.2. Бухгалтерські професії.....	
10.12.3. Аудит.....	
10.12.4. Бухгалтерські принципи.....	
10.12.5. Представлення бухгалтерських документів.....	
10. 13. Облік у Швеції.....	
10. 13.1.Бухгалтерське регулювання.....	
10. 13.2.Бухгалтерські професії.....	
10. 13.3.Аудит та представлення бухгалтерських документів.....	
10.14. Облік в Бельгії.....	
10.14.1.Бухгалтерське регулювання.....	
10.14.2.Бухгалтерська професія.....	
10.14.3.Аудит.....	
10.14.4.Консолідація бухгалтерських звітних документів.....	

**ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ, ЯКІ ВІНОСЯТЬСЯ НА
ЕКЗАМЕН (ЗАЛІК).....**

**МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ З ВИВЧЕННЯ ТЕМ ДИСЦИПЛІНИ
ТА ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ.....**

ГЛОСАРІЙ.....

**КОНТРОЛЬНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ СТУДЕНТІВ ЗАОЧНОЇ ФОРМИ
НАВЧАННЯ.....**

ЛІТЕРАТУРА.....

ПЕРЕДМОВА

У даному навчальному посібнику викладено зарубіжний досвід організації та основи методології бухгалтерського обліку. Вперше системно класифіковано спільні та відмінні сторони обліку в різних країнах світу, відображено принципові відмінності в постановці бухгалтерського обліку за кордоном і в Україні.

Посібник є актуальним у сучасних умовах реформування бухгалтерського обліку в Україні на базі міжнародних стандартів обліку.

Тільки системний підхід, наукове дослідження кращих прикладів організації обліку в зарубіжних країнах, дозволить у майбутньому практично застосувати їх у нашій державі, забезпечити в ній із врахуванням національних традицій належне функціонування бізнесу та підприємництва.

Світовий процес глобалізації поступово приводить до змін у всіх аспектах економічної діяльності як на макро- так і на мікро-економічному рівнях. Створення глобальної фінансової інформаційної системи приводить до зміни вимог, які ставляться перед бухгалтерським обліком. Один з головних міжнародних процесів, які відбуваються сьогодні у світі – узгодження національних систем обліку та фінансової звітності різних країн.

Розвиток глобалізації у світі створює економічні передумови розробки і впровадження загальноприйнятих вимог до ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності. Історично сформовані національні моделі бухгалтерського обліку і звітності не завжди забезпечують відображення глобальних господарських явищ і процесів та не створюють умов для взаємного обміну економічною інформацією.

У світовій обліковій системі виникла проблема гармонізації та стандартизації облікової практики. Саме з цією метою функціонує ряд організацій, які займаються регулюванням обліку і звітності у глобальних (світових) масштабах.

Необхідність розробки єдиних стандартів фінансової звітності зумовлена розвитком міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізацією фінансових ринків. В умовах глобалізації міжнародної господарської діяльності формується об'єктивна необхідність розмовляти єдиною мовою бізнесу, здатною точно виразити сутність економічних відносин. Досвід показує, що сьогодні функції такої мови найбільш послідовно виконують міжнародні стандарти фінансової звітності.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) є інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання. Метою розробки та запровадження МСФЗ також є створення достовірної бази для визначення доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, розкриття існуючих фінансових ризиків, порівняння результатів діяльності.

МСФЗ, на відміну від деяких національних правил складання звітності, засновані на принципах, а не на правилах, тобто головним є економічна суть процесу. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її здатною відобразити реальний фінансовий стан підприємства, установи, організації.

Посібник буде цікавим для керівників і спеціалістів найрізноманітніших галузей народного господарства, які прагнуть організувати свою виробничу і економічну діяльність на рівні, що відповідає міжнародним стандартам. Особливо корисним він буде для студентів, слухачів відділень післядипломної освіти, магістрів та аспірантів, що вивчають дисципліну «Облік в зарубіжних країнах».

РОЗДІЛ 1.

ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ

ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.

1. Світовий економічний розвиток та його вплив на побудову міжнародної системи обліку та звітності.

2. Фактори, що визначають національні особливості бухгалтерських систем.

3. Загальна характеристика бухгалтерських систем.

4. Особливості організації обліку в різних країнах. Моделі обліку.

5. Бухгалтерський облік та управління. Види обліку.

6. Регламентація обліку за міжнародними стандартами.

7. Принципи обліку в зарубіжних країнах.

8. Роль аудиту.

1.1. Світовий економічний розвиток та його вплив на побудову міжнародної системи обліку та звітності

Глобалізаційні процеси визначають постановку нових проблемних питань у сфері бухгалтерського обліку, одним з яких є питання розбіжностей у регулюванні бухгалтерського обліку, які виникають між країнами. Це спричиняє ускладнення комунікаційних процесів між суб'єктами в міжнародному бізнесі.

Однак розвиток глобалізації у світі створює економічні передумови розробки і впровадження загальноприйнятих вимог до ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності. Історично сформовані національні моделі бухгалтерського обліку і звітності не завжди забезпечують відображення глобальних господарських явищ і процесів та не створюють умов для взаємного обміну економічною інформацією.

Системи бухгалтерського обліку різних країн відрізняються, оскільки формуються під впливом характерних для них факторів: економічної кризи, політичних та економічних взаємовідносин з іншими країнами, культурних надбань, а також інших процесів.

Одним із суттєвих факторів, що впливає на регулювання бухгалтерського обліку в країні, є правова система. Визначення стандартів бухгалтерського обліку значною мірою спирається на правові традиції.

В країнах, де правова система сформувалась на основі римського права, принципи бухгалтерського обліку встановлюються урядом або законодавчими органами, що спостерігається, наприклад в країнах континентальної Європи: Франції, Німеччині, Італії, Іспанії, Португалії. Питання бухгалтерського обліку в цих країнах зазвичай регулюється Торговельним кодексом. Законами про підприємства чи акціонерні товариства.

По-іншому виглядає ситуація в країнах з правовими традиціями, що виникли у зв'язку з обмеженим втручанням держави, таких як США, Великобританія, Канада, Ірландія, Нова Зеландія, Австралія. Стандарти бухгалтерського обліку в зазначених країнах сформовані без урядових організацій, а правове регулювання має місце тільки у відношенні до конкретних випадків, що формують загальні принципи бухгалтерського обліку на майбутнє. Стандарти бухгалтерського обліку розробляються в професійному середовищі, є незалежними і мають директивний характер.

Зародження бухгалтерського обліку в США пов'язане з діяльністю створеної в 1886 р. Американської асоціації громадських бухгалтерів та Інституту рахівників і бухгалтерів. Обидві організації сприяли створенню професії сертифікованого громадського бухгалтера – спочатку в штаті Нью-Йорк, а потім і в інших штатах.

Слід також зазначити, що в США виникає необхідність у розробці ідей облікової політики. Це пов'язано з тим, що саме в США облік найменше регулюється державними органами. У подальшому це суттєво змінило статус бухгалтера. В США багато уваги приділялося створенню професійних організацій. Так, у 1917 р.

створюється Американський інститут присяжних бухгалтерів, який є провідною професійною недержавною організацією США.

Фінансова криза 1929 р., внаслідок якої була втрачена довіра до ринку капіталів, суттєво змінила функціонування підприємств і значення бухгалтерського обліку в США. Бухгалтери стали предметом суворої критики. Аналіз такої ситуації дозволив виявити одну із причин – брак комплексної і зрозумілої інформації, яку акціонери могли б використати під час прийняття рішень. Також помічено факт застосування підприємствами різних методик бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності. Це було обумовлено проблемою відсутності загальноприйнятих правил, які регулювали проблеми звітності – кожен штат керувався власними правилами при її складанні.

Безпосереднім результатом фінансової кризи було створення в 1934 р. Комісії з цінних паперів і фондової біржі. Спочатку Комісія з цінних паперів і фондової біржі виконувала значну кількість обов'язків у сфері розробки положень і правил, що стосуються фінансових звітів товариств. Поступово дійшли висновку: для того, щоб вимагати від підприємств фінансові звіти, яким можна довіряти, потрібно створити окрему організацію, яка б відповідала за опрацювання принципів бухгалтерського обліку і фінансових звітів.

З цією метою в 1939 р. створено Комітет з бухгалтерських процедур, який у 1959 р. замінили Радою з принципів бухгалтерського обліку.

В 1936 р. Американською бухгалтерською асоціацією було опубліковане Тимчасове положення про принципи бухгалтерського обліку, в якому розглядалися питання визначення витрат, вартостей, оцінки прибутку, розподілу капіталу і його приросту. Не дивлячись на те, що Тимчасове положення піддали критиці, усе ж таки воно поклало початок процесу обговорення принципів обліку та їх подальшому вдосконаленню. В цей період також відмічається вдосконалення організаційно-правової структури обліку. США зробили основний внесок в організаційну та методологічну перебудову системи обліку – із загальної системи бухгалтерського

обліку було виділено управлінський облік. Також створюється Інститут управлінського обліку (1972 р.), який надавав спеціальну освіту для фахівців з управлінського обліку. Характеризуючи сучасні економіко-правові основи системи обліку в США, слід відмітити, що сьогодні ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на законі про цінні папери й фондові біржи, однак регулювання фінансового обліку здійснюється «Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку».

Подібна ситуація представлена і у Великобританії. Система правових стандартів бухгалтерського обліку побудована професійними організаціями бухгалтерів, які з'явилися у цій країні найпершими в світі, вже в 1850 р. Спочатку основну роль під час розробки стандартів відігравали такі професійні організації бухгалтерів:

- Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу;
- Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії;
- Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії;
- Сертифікована асоціація присяжних бухгалтерів;
- Інститут бухгалтерів з управлінського обліку;
- Інститут державних фінансів та обліку.

Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу видавав стандарти бухгалтерського обліку до 1970 р. Потім він був замінений на Комітет з регулювання стандартів бухгалтерського обліку, пізніше перейменований на Комітет зі стандартів бухгалтерського обліку.

В Німеччині у 1998 р. почали функціонувати Німецький комітет зі стандартів бухгалтерського обліку і Німецька рада зі стандартів бухгалтерського обліку.

Метою Німецького комітету зі стандартів бухгалтерського обліку є здійснення консультативних функцій для уряду без порушення суверенності законодавчих органів і судів. До його найважливіших завдань належать:

- розробка стандартів бухгалтерського обліку у сфері регулювання, пов'язаних з консолідацією фінансових звітів;

- співпраця з іншими організаціями, які створюють стандарти;
- консультативна діяльність у сфері державного і міжнародного регулювання з особливим врахуванням регулювання в сфері бухгалтерського обліку;

- представництво держави в міжнародних організаціях бухгалтерського обліку та інститутах, пов'язаних з гармонізацією.

Метою діяльності Німецької ради зі стандартів бухгалтерського обліку є розробка та інтерпретація стандартів бухгалтерського обліку. Німецька рада зі стандартів бухгалтерського обліку не має повноважень, щоб створювати власне правове регулювання. Розроблені стандарти мають бути затверджені Міністерством юстиції.

Велике значення для вирішення проблем бухгалтерського обліку в Німеччині мають судові рішення, що виносяться Податковим судом і Найвищим податковим судом.

Організація, яка здійснює нагляд за банківською, страховою системою та ринком цінних паперів у Німеччині, є Федеральний уряд нагляду за фінансовими послугами. Він підпорядковується Міністерству фінансів, фінансується з державного бюджету, а також з внесків, що належать організаціям і підприємствам, контроль діяльності яких він здійснює.

Найхарактернішою закономірністю сучасного світу є величезне зростання зовнішньоекономічних зв'язків країн з різним ступенем розвитку. Господарське зближення націй дедалі більше впливає на темпи та характер економічного і соціального розвитку, на загальний економічний та політичний стан. Тому міжнародні економічні відносини є однією з найважливіших сфер сучасного життя. Становлення і розвиток цих відносин – це безпосередній результат поступової інтернаціоналізації виробництва та формування ринку.

Відображення міжнародних економічних відносин передбачає вивчення, узагальнення та аналіз міжнародної системи обліку і звітності, стандартів, рекомендацій та положень міждержавних і професійних організацій. Це пояснюється рядом таких причин:

1. Рівень розвитку та характер сучасних продуктивних сил зазнає динамічних змін під впливом змін у науці і техніці, що, в

свою чергу, спричинює необхідність перегляду концепцій управління з метою формування достовірної обліково-аналітичної інформації.

2. У господарських структурах відбувається значний рух продуктивних сил у національних та інтернаціональних масштабах, що змінює погляди стосовно замкнутості облікових систем.

3. Високий рівень інтернаціоналізації виробництва сформував міжнародний поділ праці, який об'єднує відокремлене виробництво окремих країн і поступово виводить його на міжнародний рівень. Це вимагає об'єднання принципів формування та представлення облікових даних користувачам у різних країнах.

4. На основі міжнародного поділу праці розширюється сфера обміну в формі міжнародної торгівлі та вкладення капіталів в економіку інших країн. Це потребує дотримання певних облікових стандартів і принципів на міжнародному рівні.

Таблиця 1

Зміст завдання	Рівень підприємства	Рівень міжнародний
Бухгалтерський облік як засіб реалізації господарської діяльності	Констакція фактів господарської діяльності, збереження власності	Розрахунок статистичних даних, податків, бюджетних виплат, міжнародні порівняння та контракти
Бухгалтерський облік як засіб контролю господарської діяльності	Визначення цілей та варіантів використання ресурсів	Балансування ресурсів, розподіл інвестицій та капіталовкладень
Бухгалтерський облік як засіб активізації людського фактора	Встановлення та облік соціальної відповідальності, використання даних бухгалтерського обліку в системі мотивації участі людини в господарському процесі	Встановлення та облік економічної відповідальності за міжнародними контрактами, використання даних бухгалтерського обліку як засобу міжнародного спілкування

Таким чином, завдання міжнародної системи обліку та звітності зводяться до відображення господарської діяльності та збереження власності суб'єктів міжнародних економічних відносин.

Джерелами регулювання бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах є:

1. Документи законодавчих органів, а саме: «Закон про діяльність компаній», «Закон про бухгалтерський облік і звітність».

У країнах, де на першому місці стоїть податкове законодавство, застосовують «Закон про податки». У Швеції до всіх структур, що подають бухгалтерські звіти, застосовують «Закон про бухгалтерський облік і звітність». У США для різних категорій суб'єктів застосовують власні нормативні документи.

2. Документи державних органів. У деяких державах органи, що призначені урядом, мають право формувати норми бухгалтерського обліку і звітності. В Іспанії це Інститут бухгалтерів і аудиторів. У США конгрес надає власні повноваження щодо регулювання системи бухгалтерського обліку Комісії з цінних паперів і бірж, яку призначає уряд.

3. Документи професійних і приватних організацій. Професійні бухгалтерські організації можуть подавати звіти, що мають статус нормативних документів, наприклад, стандарти фінансової звітності США.

4. Розробки проведені з власної ініціативи. У 1979 р. американські релігійні організації сформували Євангелійський комітет з фінансової звітності з метою встановлення стандартів фінансової звітності. Це сприяло підвищенню довіри суспільства до ділових операцій релігійних організацій.

В різних країнах по-різному розглядається вплив професіоналів бухгалтерської справи на формування бухгалтерського обліку. У США, Великобританії, Нідерландах, Філіппінах ці спеціалісти безпосередньо беруть участь у формуванні облікової системи. Наприклад, вони встановлюють правила стандартної бухгалтерської практики.

У Франції професіонали також впливають на становлення стандартів, але їх роль обмежена консультуванням уряду. У Швейцарії професійні бухгалтерські організації дають рекомендації, які не є обов'язковими для користувачів, але вони впливають на їх роботу.

В Німеччині бухгалтерські організації здебільшого займаються проблемами відповідності практики чинному законодавству, ніж розробкою нових бухгалтерських процедур. На Тайвані

організації професійних бухгалтерів створені ще у 1945 р., хоча вони стали впливовими лише у 80-х рр. ХХ ст. У Бразилії, Японії, Кореї вплив таких організацій є незначним.

На основі проведеного аналізу можна виділити такі стратегічні лінії регулювання: лібералізм, легалізм, асоціативізм, корпоративізм.

США неможливо підігнати під критерій будь-якого типу. У США корпоративним правом займаються окремі штати, які видають ліцензії на право діяльності сертифікованим аудиторам. Поряд з цим федеральні органи через Комісію з цінних паперів і бірж подають норми діяльності окремим акціонерним компаніям.

З цього приводу цікавим є приклад США і Великобританії. У Великобританії державний вплив виявляється неформально, через таємні канали. У США він виявляється через Комісію з цінних паперів і бірж. США має також елементи легалізму і асоціативізму, причому другий підпорядкований першому у зв'язку з тим, що Рада зі стандартів фінансового обліку залежить від підтримки Комісії з цінних паперів і бірж.

Німеччина є типовим прихильником легалізму, який передбачає застосування державних принципів регулювання.

У Великобританії професія бухгалтера не залежить від держави, тому британський підхід у цьому питанні можна розглядати як лінію асоціативізму, де застосовуються принципи суспільного життя, які є другорядними, і над ними переважають ринкові сили.

Безпосереднє залучення шведської держави до бухгалтерського регулювання можна трактувати як приклад корпоративізму, який з'являється тоді, коли держава включає групи зі спільними інтересами в свою систему регулювання. При цьому держава визнає свою залежність від подібних асоціацій і намагається використовувати їх як інструмент у легалізації своєї політики.

Принцип лібералізму використовують лише тоді, коли регулювання здійснюється виключно під дією ринкових сил.

1.2. Фактори, що визначають національні особливості бухгалтерських систем

Щоб зрозуміти, як у кожній конкретній країні розвивається система бухгалтерського обліку і звітності, доцільно визначити ті фактори, які впливають на особливості створення і функціонування таких систем, зокрема:

1. Вплив провідних теорій і професійних організацій.
2. Економічні наслідки від прийняття тієї чи іншої системи.
3. Загальна економічна ситуація в країні.
4. Податкова політика.
5. Національні особливості.
6. Користувачі та мета, яку вони ставлять перед собою.
7. Юридична сфера.
8. Джерела фінансування.
9. Мова.
10. Вплив інших країн.
11. Вплив загальної атмосфери в країні (напружена чи спокійна).

Вплив провідних теорій і професійних організацій. У деяких країнах відомий спеціаліст з теорії бухгалтерського обліку і звітності може сильно вплинути на загальну систему. Так, в Нідерландах Теодор Лімперг став засновником підходу «економіка для бізнесу», який лежить в основі бухгалтерського обліку в цій країні, послідовно витіснивши систему, що базується на вартості. Цей підхід набув найбільшого поширення серед великих компаній країни, особливо яскравим прикладом є Philips. А у Фінляндії Марті Саарі розробив свій підхід до бухгалтерського обліку і звітності, зробивши акцент на потоки грошових коштів.

У деяких країнах професія бухгалтера є престижна і спеціалісти у цій галузі користуються великим авторитетом. Яскравий приклад – успіх діяльності Інституту присяжних бухгалтерів Англії та Уельса. Метою цього закладу є надання допомоги у встановленні правильних підходів до економічних наук. Різні зацікавлені особи і, перш за все, керівництво компаній чинять опір законодавчим

органам країни з метою прийняття останніми найсприятливіших стандартів. У США Рада зі стандартів фінансового обліку виділяє кошти на дослідження цієї проблеми, а у Великобританії дискусії на цю тему розгортаються рідше.

Економічні наслідки від прийняття тієї чи іншої системи. У 1977 р. фірма Uddeholm AB – основний шведський виробник продукції зі сталі і дерева – встановила, що її витрати за попередній рік знизили вартість активів до такої величини, що могло б загрожувати їй банкрутством, якби надійшла вимога негайно виплатити просрочені позики. У цей час уряд продовжив термін дії кредитної лінії для цієї фірми і провів закон, який дозволив врахувати цей кредит як частину своїх активів. Після цього фірма нормалізувала свою фінансову ситуацію, а в 1983 р. цей закон було скасовано.

Загальна економічна ситуація. Деякі особливості, що впливають на економіку країни, впливають і на систему її обліку. Наприклад, високий рівень інфляції може призвести до створення інфляційної бухгалтерської системи, що фактично і відбулось у деяких країнах Латинської Америки.

Є ще один цікавий приклад Іспанії, пов'язаний з тим, що загальний план ведення бухгалтерії має спеціальне обмеження, яке дає змогу компаніям, що виробляють електроенергію, отримувати відстрочку. Інший сектор економіки такої пільги не має. Такий підхід зумовлений тим, що в середині 70-х рр. кілька іспанських компаній, які виробляють електроенергію, взяли позику в американських доларах і відразу валютний курс відносно песет різко зріс. Тому було б нелогічно вимагати обліку і повернення протягом року таких значних сум.

Податкова політика. У деяких країнах закон вимагає, щоб бухгалтерська звітність була підготовлена відповідно до податкового законодавства. Німеччина, яка є лідером цього підходу, застосовує принцип обов'язковості. В інших країнах (Норвегія) закон дає змогу вибирати між різними системами бухгалтерського обліку і звітності. При цьому отримання податкових пільг залежить від вибраного методу обліку.

Національні особливості. Кожна країна вважає, що її система найкраща, а відповідно, і стандарти. Незважаючи на тісні зв'язки США і Канади, остання виступає за необхідність мати власний підхід до побудови бухгалтерського обліку і звітності.

Користувачі та їх мета. Щодо Великобританії, то її звіти розраховані на інвесторів, кредиторів, працівників, ділових партнерів, уряд, але обмежені для акціонерів і кредиторів порівняно з іспанською системою, де передбачено складання спеціального звіту окремо для акціонерів і кредиторів та окремо для уряду і конкурентів.

Юридична сфера. Американський досвід свідчить, що в суспільстві з високим рівнем правової свідомості бухгалтери і аудитори намагаються мати чіткіші однозначно тлумачені правила бухгалтерського обліку і звітності. А Італію можна навести як приклад країн з гнучкою системою нормативів бухгалтерського обліку.

Джерела фінансування. Якщо фінансування компанії здійснюється через фондові біржі, тобто через продаж акцій усім бажаним, то можна очікувати, що якість публікацій її бухгалтерської звітності буде вищою, ніж компаній, де фінансування надходить за приватними угодами.

Так, у Швеції дійшли висновку, що компанії, чії акції котируються на світових фондових ринках, детальніше показують свої результати діяльності, ніж ті, які проходять лише у Стокгольмі. Різні джерела фінансування можуть визначати різний ступінь деталізації опублікованої інформації. Так, в Ізраїлі значна частка промислових підприємств повністю або частково належить державі. Для таких компаній вимоги про надання звітності суворіші, ніж для інших компаній.

Мова. Виникають проблеми з перекладами різними мовами, а звідси і помилки, зумовлені національними особливостями, культурою.

Вплив інших країн. Одна держава може дозволити або не дозволити, щоб інша країна впливала на її систему бухгалтерського обліку і звітності. Наприклад, у Франції «планова» система бухгалтерського обліку була запроваджена німцями під час Другої

світової війни, в період окупації. Але французький уряд переконався у її доцільності і потім не відмовився від неї, вважаючи її корисною.

Вплив загальної атмосфери в країні. Зміни в галузі бухгалтерського обліку можуть бути викликані і певними непорозуміннями. Наприклад, у Великобританії «Закон про діяльність компаній» 1856 р. не вимагав від компаній проведення аудиту. Законодавство виходило з того, що ринкові сили спроможні вимагати надання інформації для акціонерів і кредиторів, якщо вона їм знадобиться. Але коли в 1878 р. збанкрутував банк Глазго, виявилось, що опубліковані бухгалтерські звіти були сфальсифіковані. Цей крах призвів до банкрутства 4/5 акціонерів банку. Відповіддю уряду було прийняття нормативних вимог про проведення банківського аудиту, яке було введено в 1879 р.

США займає домінуючі позиції у сфері економіки, в тому числі бухгалтерського обліку, з таких причин:

- економічна значимість американських компаній;
- вплив на ділове життя міжнародних компаній, в яких домінуюче місце займають бізнесмени США;
- висока технічна якість, яку забезпечують американські промислові стандарти;
- висока якість американських публікацій з проблем бухгалтерського обліку і звітності;
- високий науковий потенціал американських спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку.

1.3. Загальна характеристика бухгалтерських систем

Бухгалтерський облік є однією з функцій управління, яка характеризується чіткою системністю. У загальному значенні під системою управління розуміють єдність керованого об'єкта та органу керування. Системою бухгалтерського обліку є певний логічний комплекс, що сформований на основі плану рахунків певної бази (виробничої, прибуткової, витратної) та здатний

узагальнювати процеси виробництва, збуту та постачання, при цьому визначаючи кінцеві фінансові результати діяльності.

Основними причинами, що зумовили створення класифікації систем бухгалтерського обліку, є:

1. Класифікація сприяє точнішому визначенню спільних рис і відмінностей між країнами.

2. Класифікація може допомогти запровадити в країні бухгалтерську справу, вибрати систему, яка найбільше підходить для даної держави.

3. Класифікація систем є досконалим пізнавальним інструментом, який дає можливість скопіювати підходи до формування системи певного типу.

4. Для спеціалістів бухгалтерського обліку класифікація є орієнтиром, який дає змогу передбачити проблеми, з якими можна зіткнутися при виборі системи.

При класифікації бухгалтерських систем виникають проблеми:

1. Брати за основу нормативи чи виходити з діючої практики? Така відмінність для деяких країн може бути досить суттєвою. Наприклад, у Швеції встановлено ряд бухгалтерських вимог, але на практиці головним принципом є надання інвесторам високоякісної інформації.

2. Проблема – система бухгалтерського обліку нестабільна і може переходити з однієї групи в іншу. Це може виникнути протягом незначного періоду часу. Прикладом є Іран. У цій країні в 70-х рр. після падіння шаха відбулися значні зміни в системі бухгалтерського обліку. Багато великих приватних компаній були націоналізовані. Введення норм, що ґрунтуються на ісламі, призвело до ліквідації поняття процентної ставки. Деякі школи бізнесу припинили своє існування, інші утворилися на інших засадах до бухгалтерського обліку. Подібні зміни можуть відбуватись і повільніше. Так, у системи бухгалтерського обліку Нової Зеландії в 60-х рр. почали вводитись відмінні риси від діючих у Великобританії, хоч деякі положення системи бухгалтерського обліку в

цій країні були взяті з Англійського інституту дипломованих бухгалтерів.

У загальному облікова система характеризується певним комплексом показників, головними з яких є:

- наявність та використання розвинутої системи бухгалтерських стандартів, що забезпечує отримання та використання достатньо повної та аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень. Національні бухгалтерські стандарти включають національні інструкції, положення та накази, що регламентують ведення бухгалтерського обліку;

- національний план рахунків, побудований на певній обліковій базі;

- система організації бухгалтерського обліку в масштабі підприємства. Для більшості облікових систем характерна наявність двох бухгалтерій: фінансової та управлінської, які виконують різні функції;

- методологія визначення кінцевого фінансового результату роботи підприємства;

- мета облікової системи, тобто використання фінансових результатів діяльності.

Аналіз економічної літератури дає змогу виділити такі національні та міжнародні бухгалтерські системи:

1. Країни Східної Європи – єдина бухгалтерія, витратна база плану рахунків, мета облікової системи – зниження собівартості.

2. Країни Європейського Союзу – дві бухгалтерії (загальна і аналітична), прибуткова база плану рахунків, мета облікової системи – збільшення прибутку.

3. Англосаксонська система – дві бухгалтерії (фінансова і управлінська), прибуткова база плану рахунків, мета облікової системи – збільшення прибутку.

4. Французька система – дві бухгалтерії, виробнича база плану рахунків, мета бухгалтерії – збільшення доходу.

5. Країни Африканського Союзу – дві бухгалтерії, виробнича база плану рахунків, мета бухгалтерії – збільшення доходу.

6. Організація Об'єднаних Націй – дві бухгалтерії, виробнича база плану рахунків, мета облікової системи – збільшення доходу.

1.4. Особливості організації обліку в різних країнах. Моделі обліку

Бухгалтерський облік визначається середовищем, в якому він функціонує. У кожної країни є своя історія, цінності, політична система. Аналогічно можна сказати і про бухгалтерський облік. Так, принципи організації бухгалтерського обліку в різних країнах значно відрізняються між собою. Ці відмінності зумовлені як існуванням різних форм господарської діяльності, так і впливом на практику обліку зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, географічних та ін.). Проте певна подібність «навколишнього середовища» в двох різних країнах, як правило, зумовлює і наявність багатьох спільних рис у застосовуваних ними системах бухгалтерського обліку. Отже, якщо вважати ідею впливу «навколишнього середовища» на систему бухгалтерського обліку правильною, то країни з подібними соціально-економічними умовами і системи обліку повинні мати багато спільного.

Нині у світі склалися кілька організаційних моделей обліку.

Британо-американська модель

Британо-американська модель обліку охоплює такі країни, як США, Великобританія, Австралія, Гонконг, Ізраїль, Ірландія, Ісландія, Індія, Канада, Кіпр, Мексика, Нідерланди, Центральна Америка та інші.

Основні принципи цієї моделі були розроблені у Великобританії та США. Великий внесок у їх розвиток зробили Нідерланди, тому було б точніше назвати цю модель британо-американо-голландською. Роль цих країн продовжує залишатися дуже активною.

Основна ідея цієї моделі – орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів. Це зумовлено тим, що промислові революції в США і Великобританії привели до того, що власники компаній та інвестори віддалилися від оперативного управління,

передавши його професійним управлінцям. У цій ситуації фінансово-облікова інформація стає важливим джерелом даних про стан компанії. Управлінський персонал зобов'язаний надавати своїм акціонерам звіти для контролю за ефективністю використання ресурсів. Саме ця обставина визначила націленість фінансової звітності на інформаційні потреби інвесторів і кредиторів. Така орієнтація фінансового обліку властива США і Великобританії протягом багатьох років. Більш того, в цих країнах були створені ринки і біржі цінних паперів, де більшість компаній знаходила додаткові джерела фінансових ресурсів. У результаті цього фінансові звіти компаній значно відрізняються за аналітичністю.

Система загальної і професійної освіти також відповідає високим стандартам, що в певній мірі поширюється на бухгалтерів і користувачів облікової інформації. У цих країнах розташовані штаб-квартири багатьох транс- або мультинаціональних корпорацій (ТНК, МНК).

Континентальна модель

Цієї моделі дотримується більшість країн Європи, Японія, Алжир, Єгипет. Бізнес, виробнича діяльність тісно пов'язані з банками, які в основному і задовольняють фінансові запити компаній. Бухгалтерський облік регламентований законодавчо. Орієнтація на управлінські запити кредиторів не є пріоритетним завданням обліку, навпаки, облікова політика спрямована, перш за все, на задоволення вимог уряду. Крім того, уряди цих країн вимагають також публікувати деяку інформацію про компанії, тому останні змушені готувати детальну фінансову звітність.

Південноамериканська модель

Ці країни об'єднує спільна мова (за винятком Бразилії, державною мовою якої є португальська), а також спільне минуле. Основною відмінністю цієї моделі від вищевикладених є коригування облікових даних на темпи інфляції. У цілому облік орієнтований на потреби державних планових органів, а методи обліку, які використовуються на підприємствах, достатньо уніфіковані. Інформація, яка необхідна для контролю за дотри-

манням податкової політики, дуже добре відображається в обліку і звітності. Це в значній мірі спрощує і підвищує ефективність роботи урядових органів.

Інтернаціональна модель

Вона впливає з потреб міжнародного погодження обліку, перш за все, з інтересів міжнародних валютних ринків. Тільки невелика кількість великих корпорацій може зараз стверджувати, що її річні фінансові звіти відповідають міжнародним обліковим стандартам.

Наявність досить різних підходів до формування систем обліку ускладнює спілкування національних підприємств на міжнародному рівні, вихід на міжнародні ринки капіталів, спільну діяльність компаній різних країн. Виникає запитання: «Що робити?» На нього є ряд відповідей:

1. Не робити нічого, якщо підприємство функціонує тільки на внутрішньому ринку. Мова і валюта такої компанії відомі у світовому масштабі (компанії США).

2. Підготовка «вигідного перекладу» звітності мовою користувача без зміни валюти і принципів обліку (такі звіти часто надають фінські компанії для ведення переговорів з країнами СНД).

3. Підготовка «вигідного перекладу», коли звітність перекладають мовою користувача, а також здійснюється перерахунок валюти, при цьому облікові принципи залишаються незмінними (цей підхід характерний для японських компаній).

4. Підготовка «частково перерахованого звіту» з перекладом, перерахунком валюти і частковим перерахунком окремих елементів фінансового звіту відповідно до принципів обліку країни користувача. Ця інформація подається у вигляді додатків до різних форм звітів (наприклад, цей принцип використовує компанія «Вольво»).

5. Підготовка дублюючого фінансового звіту. У цьому випадку робиться переклад, перерахунок валюти і перерахунок всіх показників звітності відповідно до облікових принципів користувача (такий підхід є характерним практично для всіх підприємств з

іноземними інвестиціями на ринку СНД. При цьому складається дві звітності: одна для пострадянської податкової інспекції відповідно до чинного законодавства, інша – для західних інвесторів відповідно до закордонних принципів обліку).

6. Підготовка фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів обліку.

1.5. Бухгалтерський облік та управління. Види обліку

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на рівні фірми менеджерам необхідна обліково-аналітична інформація, яку постачає бухгалтерія та інші економічні служби даної фірми (компанії). З іншого боку, в умовах ринкової економіки фірми і компанії повинні подавати дані про результати своєї діяльності акціонерам, кредиторам, податковим інспекторам і т. д. Тому система бухгалтерського обліку в більшості закордонних фірм і компаній поділяються на дві підсистеми – управлінський і фінансовий облік.

Поділ бухгалтерського обліку відбувається тоді, коли традиційні методи обліку в умовах науково-технічної революції, зовнішньої та внутрішньої конкуренції, інфляції перестали відповідати вимогам управління. Слід відмітити те, що деякі положення концепцій і методика управлінського обліку зародилися ще на початку ХХ ст. Але на той час він називався «виробничим обліком». Поступово методи й технічні прийоми «виробничого обліку» дедалі більше наближались до управлінського обліку. У зв'язку з цим в середині 50-х рр. ХХ ст. термін «виробничий облік» був замінений терміном «управлінський облік». Тобто виробничий облік виділився із системи фінансового обліку. Така зміна була викликана зміною розмірів і структури, форми і технології виробництва в результаті науково-технічного прогресу, а також зростанням витрат на дослідження і освоєння нових виробництв, підвищенням цін у результаті інфляції, труднощами, які пов'язані з ринками збуту, з внутрішньою і зовнішньою конкуренцією і т. д. Це

вимагало від управлінського обліку вирішення ряду нових питань, зокрема складання попередніх кошторисів, організація оперативного аналізу і розробка варіантів управлінських рішень.

Таким чином управлінський облік ліквідував недоліки виробничого обліку, виявив потенційні можливості використання рішень, на які можуть вплинути дані обліку.

Дані управлінського обліку необхідні керівнику фірми при плануванні, контролі, оцінці операцій господарської діяльності і прийнятті управлінських рішень. Слід зазначити, що управлінський облік є процесом підготовки інформації, яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо поточної виробничо-комерційної діяльності фірми (компанії).

Фінансовий облік – це процес підготовки облікової інформації про діяльність господарських підприємств (організацій), користувачами якої можуть бути будь-які юридичні і фінансові особи, в тому числі й зовнішні щодо підприємств: менеджери, інвестори, кредитори, постачальники, покупці, фінансові органи та інші.

Якщо порівняти організацію бухгалтерського обліку в нашій країні з фінансовим обліком, то можна відмітити те, що він в основному виконує функції фінансового обліку і не придатний для вирішення завдань внутрігосподарського контролю і планування в зв'язку з ретроспективним його характером (тобто він дає інформацію про стан господарських справ у минулому) і націлений головним чином на звітність перед вищестоячими організаціями і державними органами.

У США та інших країнах заходу бухгалтер, який зайнятий в підсистемі управлінського обліку, має вищий рівень професійної підготовки, оплати праці, соціального статусу і престижу, ніж працівник фінансової бухгалтерії. Роль бухгалтера-управлінця в останні роки різко зростає, як і вимоги до його кваліфікації.

Роль управлінського обліку в умовах ринкової економіки неухильно зростає. Основними факторами, що сприяють цьому, є:

– посилення конкуренції як на внутрішньому ринку окремих країн, так і в світовому масштабі;

– прискорений розвиток технологій, автоматизації виробничих процесів, впровадження нових методів управління;

– широке використання обчислювальної техніки для управління технологічними процесами й автоматизації облікових робіт.

Розглянемо відмінності між управлінським і фінансовим обліком. Порівняння двох облікових систем дозволяє виділити їх основні відмінності.

1. Управлінський облік більше спрямований на майбутнє, тим самим він пов'язаний з плануванням, а фінансовий, навпаки, реєструє факти і господарські операції, які вже відбулися.

2. Управлінський облік не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартами і схемами, в той час як фінансовий облік чітко регламентований за змістом і формами представлення даних.

3. Управлінський облік відрізняється гнучкістю і здатністю отримання даних швидко, за необхідності – розв'язати конкретні завдання і проблеми господарювання, а фінансовий облік чітко визначений і не змінюється залежно від окремих ситуацій.

4. Управлінський облік зосереджує свою увагу на окремих елементах господарської діяльності (тобто певні види продукції, що виготовляються і реалізуються, на певні сфери ринку і території збуту, на різні управління і т. ін.), а не на всю організацію в цілому, як фінансовий облік.

5. Управлінський облік у значній мірі пов'язаний зі знанням таких дисциплін, як економіка підприємництва, маркетинг, фінанси, технологія, дослідження операцій, математичне програмування та інше.

6. Управлінський облік менше уваги приділяє точності інформації, а більше її доречності і оперативності.

7. Управлінський облік, на відміну від фінансового, не є обов'язковим і керівництво само вирішує організувати його чи ні.

8. Управлінський облік, як правило, децентралізований, а фінансовий – здійснюється в центральній бухгалтерії фірми або компанії.

9. Управлінський облік комплексно враховує інтервали всіх підрозділів управлінського об'єкта, тобто представлені ним дані можуть служити різноманітним цілям.

Поряд з перерахованими вище відмінностями, між ними є певна подібність.

Вони базуються на даних єдиної інформаційної системи обліку, спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарськими об'єктами.

Таким чином, управлінський облік за інформаційним змістом і колом завдань, що вирішуються, набагато ширший і різноманітніший, ніж фінансовий. Він повністю підпорядкований запитам менеджерів фірм і компаній. Його дієвість забезпечується орієнтацією на конкретні господарські завдання, вирішення яких базується на відповідній інформації про витрати і доходи.

1.6. Регламентация обліку за міжнародними стандартами

Регламентация обліку представляє собою певну уніфікацію його особливих принципів. Перші спроби державної регламентації були проведені в XIII ст. у Кастилії (Іспанія), де було встановлено певний порядок заповнення облікових книг. Починаючи з XIX ст. у всіх країнах у тій чи іншій мірі одержала поширення державна регламентация. Вона може здійснюватися у вигляді законів, постанов, інструкцій і т. ін. Цьому сприяли суперечливості інтересів груп, які мають відношення до господарської діяльності. Так, акціонери повинні бути гарантовані від несумлінності адміністрації підприємства; фінансові органи повинні бути впевнені, що сума прибутку, яка показана до оподаткування, достовірна; кредитори, банки повинні бути впевненими, що виданий ними кредит має достатнє забезпечення і т. д. Зрозуміло, що держава повинна

забезпечити інтереси цих осіб. У зв'язку з цим виникло питання про ступінь регламентації.

Нині в світі склалися кілька організаційних моделей обліку, для яких характерні певні рівні регламентації. Для британо-американської й інтернаціональної моделі обліку притаманний мінімальний рівень регламентації, а для континентальної моделі обліку – жорстка регламентація. Південноамериканська модель обліку, яку ще називають змішаною, має узагальнений варіант континентальної моделі обліку з британо-американською. Вона орієнтована на вирішення питань обліку в умовах інфляції. У методологічному відношенні переважають рішення британо-американської моделі, але здійснюються вони на основі принципів континентальної моделі.

Проблема міжнародної регламентації виникла у зв'язку з розвитком процесу економічної інтеграції, тобто з виникненням транс-національних корпорацій (ТНК). ТНК функціонують у країнах з дуже різними системами обліку і вимогами до звітності, в результаті цього виникають проблеми відповідності опублікованої ними інформації вимогам, які пред'являються до неї в країні походження і в країні базування.

Міжнародна регламентація здійснюється з допомогою стандартів.

Під стандартом розуміють встановлення і використання комплексу правил, норм з методики і організації обліку з метою забезпечення оптимального облікового процесу. Встановлені норми і правила фіксують у спеціальному документі, який називається стандартом. В останні роки у багатьох економічно розвинутих країнах посилилась увага до проблеми міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку, що пов'язано з постійно зростаючою міжнародною інтеграцією в сфері економіки.

Ідея впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку обговорюється давно. Поряд з цим, з великою вірогідністю можна стверджувати, що у світі нема жодної країни, яка би повністю дотримувалася цих стандартів, і навряд чи це можливо,

оскільки в кожній країні є свої традиції в галузі обліку, що склалися віками і ламати їх з метою уніфікації навряд чи доцільно. Це добре розуміють провідні закордонні спеціалісти в галузі обліку. Поряд з цим, знання міжнародних стандартів, їх адаптація до української дійсності, безумовно, корисні.

Нині відомі два підходи до вирішення проблеми уніфікації бухгалтерського обліку: гармонізація і стандартизація.

Ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку реалізується в рамках Європейського співтовариства (ЄС), однак у кожній країні може існувати своя модель організації обліку і система стандартів, що її регулює. Головне, щоб ці стандарти не суперечили аналогічним стандартам в інших країнах-членах співдружності, тобто були в «гармонії» між собою. Робота у цьому напрямку ведеться з 1961 р., коли у межах ЄС була сформована робоча група з проблем бухгалтерського обліку.

Ідея стандартизації облікових процесів реалізується в межах уніфікації обліку, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, тобто повинен існувати уніфікований набір стандартів, який прийнятний для будь-якої країни. Тому нема необхідності розробляти національні стандарти. Щодо впровадження цих стандартів, то повинні застосовуватися не силові методи, тобто запровадження їх законодавчим шляхом, а навпаки, втілення цих стандартів повинно здійснюватися добровільно за рахунок домовленості професійних організацій.

Міжнародна координація обліку ведеться вже понад 100 років. Початок було покладено в 1904 р., коли в Луїсі (США) пройшов перший міжнародний конгрес бухгалтерів. До Другої світової війни відбулось 4 конгреси. Починаючи з 1952 р. ці конгреси проходять кожні 5 років.

Історія виникнення міжнародних стандартів починається з того, що в 1973 р. організаціями професійних бухгалтерів США, Канади, Австралії, Японії, Німеччини, Мексики, Голландії, Ірландії, Франції і Великобританії був організований Комітет міжнародних

бухгалтерських стандартів (КМБС), який у 2002 р. перейменовано в Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО).

Нині до комітету входить більше 100 професійних бухгалтерських організацій, включаючи країни колишньої соціалістичної орієнтації (Болгарія, Польща, Угорщина, Румунія). Це повністю незалежний орган, що займається розробкою міжнародних бухгалтерських стандартів (МБС). Керує діяльністю комітету правління спільно з постійно діючим секретаріатом.

Штаб-квартира КМБС розташована в Лондоні. Дохідна частина КМБС акумулюється за рахунок внесків міжнародних професійних організацій, великих аудиторських компаній, транснаціональних корпорацій, а також виручки від реалізації публікацій і розробок комітету.

РМСБО у своїй діяльності ставить такі цілі: розробка в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовий звітності має розкриватися якісна, прозора і порівнянна інформація для того, щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення; поширення й забезпечення суворого дотримання цих стандартів; забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального вирішення питань бухгалтерського обліку та звітності.

У 1984 р. визнання значення МБС висловила публікація Лондонської фондової біржі, згідно з якою всім іноземним корпораціям, які бажають котирувати свої цінні папери в Лондоні, необхідно дотримуватись цих стандартів. А у 1985 р. таке ж визнання надійшло від великої американської корпорації General Electric.

У 1987 р. покладено початок співробітництву КМБС і Міжнародної організації комісії з цінних паперів. У 1995 р. між ними було укладено угоду про координування зусиль у цьому

напрямку. Стандарти будуть застосовуватися замість національних при підготовці звітності для фондових бірж.

Діяльність КМБС не обмежується складанням та розробкою стандартів. Так, у січні 1989 р. було опубліковано документ про зіставність фінансової звітності, який багато спеціалістів вважають одним з найкращих проєктів КМБС. Цей документ дає змогу ліквідувати ряд відмінностей, що впливають на звітність, і тим самим спрощує процедуру її трансформації при проведенні порівняльного аналізу в міжнародному масштабі.

Роль КМБС у міжнародному бізнесі постійно зростає. Це, в першу чергу, проявляється у таких аспектах:

1. Постійно збільшується число членів КМБС.
2. Стандарти мають значну підтримку з боку бізнесу. Так, у 1990 р. 2/3 із 278 великих транснаціональних корпорацій світу складала свою звітність відповідно до МБС.
3. До роботи з КМБС залучаються інші міжнародні професійні організації (Міжнародний банк, Міжнародна торгова палата).
4. Різко змінилось ставлення до гармонізації обліку, а відповідно, і до роботи КМБС не тільки з боку національних професійних інститутів, а й урядових структур економічно розвинутих країн. Так, Конгрес США прийняв спеціальний закон, підписаний Президентом США 11.10.1996 р., в якому вказувалося, що впровадження набору МБС розширило б можливості іноземних корпорацій для участі на американських фондових біржах і тим самим забезпечило б приток капіталу в країну.

У Великобританії в журналах провідних професійних інститутів цієї країни періодично з'являються статті про можливі тенденції розвитку бухгалтерського обліку в ХХІ ст. У них піднімають питання про те, чи збереже Великобританія національні стандарти, чи вони будуть витіснені міжнародними. Однозначної відповіді нема, але вказується на необхідність Великобританії відіграти важливішу роль у процесі інтернаціоналізації бухгалтерського обліку.

У 1977 р. була створена Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ). Її головне завдання – сприяти посиленню впливу професійних бухгалтерів на вдосконалення та поширення міжнародних бухгалтерських стандартів у світовому масштабі. Оскільки на даний час до складу МФБ входять 137 членів і 20 партнерів з 123 країн та юрисдикцій, які представляють національні професійні організації бухгалтерів, МФБ є глобальною професійною бухгалтерською організацією.

З 1972 р. проблемами стандартизації займається ООН, а в 1982 р. при ній була створена робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності. Завданнями групи є: вивчення питань обліку і звітності транснаціональних корпорацій; сприяння розробці і застосуванню національних та регіональних стандартів; захист інтересів країн, що розвиваються, у розкритті фінансової інформації. Група досліджує розвиток і застосування бухгалтерських стандартів на національному, регіональному та світовому рівнях.

Звідси випливає, що КБМС є єдиною офіційно визнаною організацією, яка випускає міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку і звітності.

Процес розробки міжнародних стандартів є досить тривалим і проходить декілька стадій. Підготовчий комітет за допомогою секретаріату розглядає коло питань, які належать до майбутнього стандарту, представляє правлінню всі основні вимоги до них і готує проект. Проект розсилають у всі країни-члени комітету для викладення зауважень. Після отримання зауважень до проекту, який має бути схвалений 2/3 членів правління, він публікується як відкритий проект. Потім підготовчий комітет представляє виправлений, з врахуванням зауважень, проект правлінню для затвердження його як МБС. Прийняття стандарту потребує затвердження його 3/4 членів правління. Затверджений текст стандарту направляється у всі країни-члени комітету для його перекладу та публікації. І лише після цього стандарт може набути чинності.

Процес розробки міжнародного стандарту обліку включає такі пункти:

1. Визначення та огляд бухгалтерських питань, пов'язаних із темою міжнародного бухгалтерського стандарту, що розробляється.

2. Вивчення національних та регіональних вимог до бухгалтерського обліку і практики його ведення, а також інших відповідних матеріалів із теми міжнародного бухгалтерського стандарту, що розробляється.

3. Детальний аналіз національних і регіональних вимог до бухгалтерського обліку та практики його ведення, інших відповідних матеріалів.

4. Вивчення Радою КМБС детальних рекомендацій групи спеціалістів.

5. Обговорення проекту МБС із всіма зацікавленими особами у всіх країнах світу.

6. Публікація проекту МБС.

7. Юридична оцінка виділеною групою спеціалістів та Радою КМБС пропозицій і зауважень щодо розроблюваного міжнародного бухгалтерського стандарту.

Кожен стандарт містить інформацію про завдання і концепції, що лежать в основі його розробки, і перелік питань, охоплених певним стандартом, визначення використовуваних термінів, критерії застосування певного стандарту і бази вимірів та методи обліку, способи розкриття інформації та пояснення до них. Міжнародні стандарти мають не юридичний обов'язковий, а рекомендаційний характер. Оскільки МБС повинні впроваджуватися в країнах із найрізноманітнішими національними системами обліку, то вони повинні бути достатньо гнучкими. У зв'язку з цим в міжнародних стандартах жорстко регламентують лише основні моменти того напрямку, який розглядається в певному стандарті. Такий метод, мабуть, є оптимальним при розробці МБС, бо збільшує можливість їх впровадження у різних умовах і полегшує розробку національних бухгалтерських стандартів (положень) з врахуванням міжнародних.

Деякі країни безпосередньо використовують міжнародні стандарти як національні (Малайзія, Сінгапур, Зімбабве), інші – як основу для розробки національних стандартів (Єгипет, Індія, Кенія). У таких країнах, як Канада, Австралія, США, Великобританія, національні облікові системи розвивалися таким чином, що їх національні відповідають міжнародним.

Повсюдне впровадження МБС буде досягнуто в результаті складного і тривалого процесу. Водночас цей процес необхідний і об'єктивно зумовлений розвитком міжнародних економічних зв'язків у формі міжнаціональних підприємств і зусиллям інтеграційних економічних процесів у різних регіонах світу. Застосування міжнародних стандартів є вигідним для різних країн та окремих підприємств, адже це підвищує якість інформації, яка підлягає публікації, а отже, і збільшує довіру споживачів такої інформації до підприємств, що її публікують.

Усі міжнародні бухгалтерські стандарти тісно пов'язані між собою, складаючи разом єдину систему.

Отже, в процесі створення МБС, присвячених окремим напрямкам обліку, створюється, доповнюється і вдосконалюється цілісна система бухгалтерського обліку. Застосування одного стандарту неминуче приведе до застосування інших стандартів цієї системи.

Розглянемо структуру МБС.

Вступ. Обґрунтовується важливість розробки того чи іншого стандарту.

Пояснення до стандарту. Це ширше і точніше тлумачення його положень, тоді як у самому стандарті вони подаються в стислому вигляді. Крім того, якщо в світовій обліковій практиці прийнято кілька підходів до питання, яке розглядається в стандарті, то всі ці підходи описуються, розглядаються недоліки і позитивні сторони кожного і пояснюється, чому в даному стандарті прийнятий той чи інший підхід.

Текст стандарту. Текст стандарту дуже короткий, практично це стислий виклад пояснень.

Міжнародне регулювання обліку і звітності.

У світовій обліковій системі виникла проблема гармонізації та стандартизації облікової практики. Саме з цією метою функціонує ряд організацій, які займаються регулюванням обліку і звітності у глобальних (світових) масштабах.

Організації з регулювання обліку і звітності у світових масштабах поділяються на дві групи:

1. Регіональні організації, до яких належать:

- Європейська федерація бухгалтерів;
- Африканська рада з бухгалтерського обліку;
- Міжамериканська асоціація бухгалтерів;
- Конференція бухгалтерів Азії та Тихого океану;
- Федерація бухгалтерів країн Південно-Східної Азії;
- Південноазіатська федерація бухгалтерів;
- Північна федерація бухгалтерів.

Регіональні організації, як правило, є неприбутковими, професійними та неурядовими організаціями. Більшість з цих регіональних професійних організацій зосередили свої зусилля на питаннях освіти, проведенні конференцій і загальному поширенні інформації щодо глобалізації обліку і звітності для своїх членів і широких ділових кіл.

2. Міжнародні (світові) організації, до яких належать:

- Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- Міжнародна федерація бухгалтерів;
- Комітет з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності інформації;
- Організація Об'єднаних Націй;
- Організація економічного співробітництва і розвитку.

Ці організації створені професійними бухгалтерськими організаціями та зацікавленими особами в результаті добровільних ініціатив декількох країн, проте вони не залежать і не фінансуються урядом певної країни.

Необхідність розробки єдиних стандартів фінансової звітності зумовлена розвитком міжнародної торгівлі, транснаціональних

корпорацій, глобалізацією фінансових ринків. В умовах глобалізації міжнародної господарської діяльності формується об'єктивна необхідність розмовляти єдиною мовою бізнесу, здатною точно виразити сутність економічних відносин. Досвід показує, що сьогодні функції такої мови найбільш послідовно виконують міжнародні стандарти фінансової звітності.

Процес глобалізації та розробки міжнародних стандартів обліку розпочався кілька десятиліть тому як спроба промислово розвинених країн створити стандарти, які можуть бути використані країнами, які розвиваються, в якості національних стандартів. Інтерес до міжнародних бухгалтерських стандартів як уніфікованої мови бізнесу почав зростати наприкінці 1950-х рр. і початку 1960-х рр. та після Другої світової війни у зв'язку з економічною інтеграцією та пов'язаним з нею зростанням транскордонних потоків капіталу.

У 1962 р. під егідою Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA) відбувався 8-й Міжнародний конгрес бухгалтерів. У центрі обговорення конгресу був вплив світової економіки на розвиток бухгалтерського обліку. Більшість учасників конгресу погодилися, що необхідно робити певні кроки для стимулювання розвитку бухгалтерського обліку та стандартів звітності на міжнародному рівні.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – набір прийнятих Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності документів (стандартів і коментарів), що визначають стандарти, які регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім користувачам для прийняття ними економічних рішень стосовно підприємства.

МСФЗ є інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання. Метою розробки та запровадження МСФЗ також є створення достовірної бази для визначення доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, розкриття існуючих фінансових ризиків, порівняння результатів діяльності.

МСФЗ, на відміну від деяких національних правил складання звітності, засновані на принципах, а не на правилах, тобто головним є економічна суть процесу. Принципи, закладені в порядок формування звітності, згідно з МСФЗ, роблять її здатною відобразити реальний фінансовий стан підприємства, установи, організації.

На сьогоднішній день під поняттям «Міжнародні стандарти фінансової звітності» розуміють:

- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (період прийняття: 1975–2002 рр.);

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (період прийняття: 2003 р. – до сьогоднішнього дня);

- Інтерпретації, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності та Постійно діючим комітетом з тлумачень.

- На сьогоднішній день МСФЗ використовуються:

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку і звітності в багатьох країнах світу;

- як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні стандарти;

- фондовими біржами і регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти відповідно до МСФЗ;

- наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;

- Світовим банком, який вимагає від позичальників представлення фінансової звітності відповідно до МСФЗ;

- дедалі більшою кількістю підприємств, установ, організацій.

Крім цього, МСФЗ є відправною точкою для функціонування національних систем обліку багатьох країн, що розвиваються та які створюють національні стандарти: країни Азії, Центральної Європи, Африки, СНД. МСФЗ приймаються багатьма фондовими біржами, у тому числі Лондонською, Франкфуртською, Римською, Амстердамською, Гонконгівською, Цюріхською, а на деяких

фондових біржах (Нью-Йоркська, Йоганнесбурзька) дозволяється подання фінансовій звітності відповідно до МСФЗ.

Опитування, яке проводилося в кінці 2007 р. Міжнародною федерацією бухгалтерів, довело, що впровадження міжнародних стандартів важливе для економічного зростання окремо взятої країни.

В цілому 90 % опитаних вважають, що МСФЗ «дуже важливі» або «важливі» для економічного зростання країн, представниками яких вони є. Лише 1% респондентів притримуються думки, що впровадження МСФЗ є неважливим.

Реально оцінити розповсюдженість Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у світі досить складно, адже доступна інформація є досить суперечливою, а деяка взагалі відсутня. Багато країн, які використовують власні Національні стандарти бухгалтерського обліку (НСБО), заявляють, що їх НСБО «приведені у відповідність» до МСФЗ. Ще однією проблемою, пов'язаною з оцінкою розповсюдженості МСФЗ, є різноманітність порядку переходу на МСФЗ. В цілому глобалізація бізнесу і фінансових ринків привела до необхідності прийняття МСФЗ більш ніж у 120-ти країнах світу.

Значну частку серед країн, які повністю перейшли на МСФЗ або ж використовують їх в якості національних стандартів обліку і звітності, займають країни, що розвиваються, країни «третього світу» та постсоціалістичні країни (Вірменія, Бахрейн, Коста-Ріка, Гватемала, Ямайка, Кувейт, Киргизстан, Непал, Нікарагуа, Сербія, Таджикистан тощо). Разом з тим, суттєвий вплив на розповсюдження МСФЗ у світі мали кроки, які були здійснені в цьому напрямку країнами-членами ЄС та Європейського економічного простору (ЄЕП).

Тобто обов'язковим є застосування МСФЗ для усіх компаній лише у двох країнах-членах ЄС (Кіпр та Словаччина), обов'язковим для деяких компаній – у 9-ти країнах (це стосується банків, кредитних, фінансових установ та консолідованої звітності), дозволено для всіх – в 11-ти країнах; дозволено для деяких – у 14-ти країнах, заборонено для деяких – в 10-ти країнах. Не дивлячись

на спроби ЄС щодо впровадження МСФЗ та їх конвергенцію з національними стандартами, країни-члени ЄС на даний час використовують їх лише фрагментарно в межах європейського законодавства.

За останні роки суттєво збільшився перелік країн, які прогнозують впровадити МСФЗ або вже адаптували національні стандарти до вимог МСФЗ: Бразилія (2010 р.), Канада (2011 р.), Індія (2011 р.), Аргентина (2011 р.), Корея (2011 р.), Мексика (2012 р.) та інші.

Крім кількісних змін, що відбулися стосовно поширення МСФЗ у світі, необхідно зазначити й якісні зміни. Декілька років тому поряд з МСФЗ великої розповсюдженості набували Загальноприйняті принципи обліку США та Японії. Така ситуація пояснюється суттєвим впливом як США, так і Японії на світовий розвиток у цілому та на світовий фондовий ринок зокрема. На сьогоднішній день як США, так і Японія офіційно визнали доцільність поступового зближення (конвергенції) прийнятих у цих країнах стандартів з МСФЗ, але на даний час лише здійснюють відповідні дослідження у даному напрямку.

Зокрема, у серпні 2007 р. Рада зі стандартів обліку Японії та РМСБО погодила щодо процесу конвергенції GAAP Японії та МСФЗ. У 2006 р. США прийняли Меморандум узгодженості з МСФЗ: План дій щодо конвергенції між МСФЗ та GAAP США. З 2007 р. Комісія з цінних паперів та бірж США дозволила іноземним компаніям, які готують фінансову звітність згідно з МСФЗ, не узгоджувати її у відповідності до GAAP США.

Отже, процеси глобалізації суттєво впливають на поширення міжнародних стандартів фінансової звітності. Сьогодні можна стверджувати про те, що у світі сформувалася глобальна система бухгалтерського обліку на основі МСФЗ. Саме МСФЗ дозволяють покращити розвиток ринків капіталу, забезпечити фінансову прозорість, порівнянність інформації, її зрозумілість. Прийняття МСФЗ за основу національної системи обліку є важливим кроком для будь-якої країни, незалежно від рівня її економічного розвитку.

Законодавче і нормативне регулювання обліку в Україні. Бухгалтерський облік є частиною господарського обліку, тому не ізолюваний від інших облікових систем, відображає всі здійснені господарські операції, виявляє фінансові результати роботи підприємства, установи, організації, відображає господарські процеси, рух матеріальних та нематеріальних цінностей.

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – фундамент системи регулювання бухгалтерського обліку на рівні держави та суб'єктів господарювання. Ним установлені єдині правові та методологічні основи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності в Україні, що використовуються у подальшому органами державного управління при розробці підзаконних актів.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Сьогодні в Україні склалася багаторівнева система регулювання обліку та звітності, на формування якої значно вплинули економічні перетворення в країні, зміни умов господарювання, а також впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

Перший рівень регулювання бухгалтерського обліку є законодавчий, який визначає сутність бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, що використовуються в обліку, порядок регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку і подання фінансової звітності.

Другий рівень регулювання бухгалтерського обліку. До цього рівня можна віднести національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Плани рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про їх застосування.

Документи цього рівня визначають загальні принципи і правила ведення бухгалтерського обліку та формування повної, достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан підприємств (установ, організацій) у бухгалтерській звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

За своїм змістом національні П(С)БО можна поділити на такі групи:

- I група – загальнометодичні стандарти обліку, що стосуються принципів обліку, облікової політики і фінансової звітності;
- II група – стандарти з питань обліку майна, зобов'язань;
- III група – стандарти з окремих видів обліку доходів, витрат і фінансових результатів;
- IV група – стандарти, які регулюють окремі, особливі процедури обліку інвестицій, податків, дивідендів, фінансових інструментів, впливу змін валютних курсів, цін та інфляції.

Третій рівень регулювання бухгалтерського обліку. Документи цього рівня розробляються міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей на базі національних П(С)БО.

Документи четвертого рівня формуються безпосередньо на підприємстві (в установі, організації).

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації.

Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні від 24 жовтня 2007 р., № 911 констатувалось, що

на даний час сформовано систему бухгалтерського обліку, яка відповідає міжнародним стандартам, враховує правові норми провадження підприємницької діяльності, методологічно і методично забезпечує збирання та накопичення інформації про фінансову, господарську діяльність суб'єктів господарювання в Україні, що сприяло створенню умов для складення достовірної фінансової звітності, яка використовується власниками, інвесторами, банківськими установами, працівниками для визначення рівня прибутковості, конкурентоспроможності, економічного потенціалу та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання. Зіставлення показників фінансової звітності сприяє формуванню бази інформації з економічних питань для аналізу ефективності функціонування суб'єктів господарської діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогностичних показників розвитку суб'єктів господарювання та відповідних макроекономічних показників.

До сьогодні в Україні була побудована послідовна, логічна ієрархія нормативних актів з регламентації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що підтверджується наявністю відповідного закону, плану рахунків бухгалтерського обліку, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

На даний час активно впроваджується в дію Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки (постанова КМУ від 16 січня 2007 р., № 34). Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі сприятиме удосконаленню:

- управління державними фінансами;
- системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди;
- порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі;
- системи контролю за процесом виконання бюджету;

– інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

Тобто на даний час регулювання системи обліку знаходиться в компетенції декількох суб'єктів, які певним чином формують законодавчу та нормативну базу з питань обліку і звітності в Україні. Правові основи регулювання визначають органи, що відповідають за розробку та впровадження методологічного, методичного, організаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Значну роль у вдосконаленні обліку і фінансової звітності в Україні повинна відігравати Всеукраїнська громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України» (ФПБАУ), яка має за мету об'єднання зусиль бухгалтерів і аудиторів для сприяння реформуванню та розвитку бухгалтерського обліку і аудиту в Україні на основі Міжнародних стандартів, удосконаленню податкового законодавства та захисту спільних інтересів членів Федерації.

З метою узгодження облікової інформації на міжнародному рівні підприємства можуть обирати один із таких методів:

1. Підготовка фінансової звітності у відповідності з правилами бухгалтерського обліку іншої країни.

2. Зарубіжні ділові партнери вивчають і використовують правила бухгалтерського обліку вашої країни.

3. Підприємство та його зарубіжні ділові партнери можуть використовувати інші загальні правила бухгалтерського обліку.

Якщо підприємство обирає останній метод, то виникає потреба обрання способу переходу на МСФЗ. При цьому РМСБО та світова практика дають можливість виокремити такі методи: гармонізація; стандартизація; конвергенція; зближення.

Існує три основних можливих шляхи переходу на МСФЗ:

- перший – трансформація або компіляція бухгалтерської звітності, складеної за українськими стандартами;
- другий – можливість ведення паралельного обліку всіх операцій і за МСФЗ, і за П(С)БО;

- третій – періодична трансляція даних обліку за П(С)БО у відповідні розділи МСФЗ.

Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» бухгалтерський облік компаній визначено однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється адаптація законодавства України.

Основними документами, які регулюють впровадження МСФЗ в Україні, є:

- Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів (Постанова КМУ № 1706 від 28 жовтня 1998 р.);

- Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (Постанова КМУ № 911-р від 24.10.2007 р.);

- Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки (постанова КМУ № 34 від 16 січня 2007 р.).

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р., № 1706, передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні.

Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (Постанова КМУ № 911-р від 24.10.2007 р.) зобов'язує деякі категорії підприємств цілковито перейти на Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Основні напрямки Стратегії:

- законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів;

- офіційне оприлюднення міжнародних стандартів;

- формування інформаційно-аналітичної бази з питань застосування міжнародних стандартів;

- здійснення заходів щодо підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів і забезпечення високого рівня спеціалістів з

бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами;

- адаптація національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів;

- забезпечення складення податкової, статистичної та інших форм звітності, що використовують грошовий вимірник за даними бухгалтерського обліку;

- забезпечення ведення бухгалтерського обліку на єдиних методологічних засадах усіма суб'єктами господарювання шляхом застосування єдиного плану рахунків і визначення загальної номенклатури статей фінансової звітності;

- максимальне спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності для окремої категорії суб'єктів малого підприємництва, зокрема надання права таким суб'єктам застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису;

- адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку для малого бізнесу шляхом затвердження відповідних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку зі спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів.

З 01.01.2012 року для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності з 01.01.2012 р. для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності застосовують:

- обов'язково – публічні акціонерні товариства, банки, страховики;

- добровільно – інші підприємства (суб'єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування міжнародних стандартів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності використовуються підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення, а також недержавне пенсійне забезпечення з 1 січня 2013 р.;

- кредитними спілками – з 1 січня 2014 р.;

- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування – з 1 січня 2014 р.

У результаті реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (постанова КМУ № 34 від 16 січня 2007 р.) очікується досягнення таких результатів:

- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;

- розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів і кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складення звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі;

- устанавлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктів державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем;

- підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору;

- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі;

- підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

На макроекономічному рівні до проблем впровадження МСФЗ можна віднести:

1. Нерозуміння характеру та суті МСФЗ.

2. Відсутність відповідних механізмів для контролю за процесом переходу на МСФЗ.

3. Суттєві відмінності між МСФЗ та національними П(С)БО.

4. Недоцільність застосування МСФЗ підприємствами, для яких перехід законодавчо необов'язковий.

5. Відсутність можливості здійснювати ефективний нагляд за дотриманням МСФЗ.

6. Невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку та аудиту.

7. Відсутність належним чином розроблених методик переходу.

8. Недостатня підготовленість до переходу на МСФЗ.

На практиці працівникам бухгалтерії, які вперше складатимуть звітність за міжнародними стандартами, необхідно буде проводити багато узгоджень, які, зокрема, стосуються визнання окремих статей фінансових звітів. Здійснювати це рекомендують за допомогою спеціальних трансформаційних таблиць, які відобразять зміну методології обліку, оцінок та декласифікацію (чи, навпаки, класифікацію) окремих статей. Тобто такий процес переходу є надзвичайно трудомістким і тривалим та потребує належної компетенції облікового персоналу. При цьому складність роботи працівників бухгалтерії буде пов'язана з особливістю МСФЗ: вони передбачають застосування бухгалтером професійного судження, обґрунтованого аналізом обставин, принципами обліку, а не стандартизованими методиками.

МСФЗ не містять деталізованих інструкцій щодо будь-яких обставин, вони передбачають наявність варіантів різного вирішення облікових питань, є гнучкими. В даному контексті «гнучкість» є доволі складною вимогою, оскільки головним на сьогоднішній день у системі обліку є дотримання чинного законодавства і непорушення норм певних регулюючих документів.

Ризики на шляху застосування МСФЗ:

- незацікавленість менеджменту і власників;
- непрозорість бізнесу;

– недостатня пропозиція на ринку висококваліфікованих спеціалістів – бухгалтерів-практиків;

– слабкі конкурентні позиції вітчизняного сегмента аудиторських фірм;

– низький рівень базової професійної освіти.

В загальному для реального запровадження МСФЗ необхідно:

– забезпечити фінансову підтримку процесу переходу на МСФЗ;

– організувати належну підготовку спеціалістів з МСФЗ у системі вищої освіти;

– створити реальний механізм контролю за дотриманням МСФЗ.

Кабінет Міністрів України розпорядженням «Про створення умов для впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності» від 22 лютого 2012 р. № 157-р. дав доручення:

1. Міністерству фінансів:

– забезпечити офіційне опублікування міжнародних стандартів фінансової звітності з дотриманням їх відповідності оригіналу, а також своєчасне внесення до них змін;

– затвердити методичні рекомендації щодо складення податкової декларації з податку на прибуток підприємств з використанням даних бухгалтерського обліку і дотриманням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та проведення перевірки показників такої декларації.

2. Міністерству фінансів разом з Міністерством закордонних справ співпрацювати з Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема з питань опрацювання проектів міжнародних стандартів фінансової звітності.

3. Міністерству освіти і науки:

– забезпечити створення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації з питань застосування міжнародних стандартів фінансової звітності бухгалтерів, які підписують фінансову звітність підприємств;

– затвердити перелік навчальних закладів, які здійснюватимуть підвищення кваліфікації з питань застосування міжнарод-

них стандартів фінансової звітності бухгалтерів, які підписують фінансову звітність підприємств.

4. Міністерству освіти і науки разом з Міністерством фінансів за погодженням з іншими зацікавленими центральними органами виконавчої влади, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку і Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, затвердити порядок підвищення кваліфікації з питань застосування міжнародних стандартів фінансової звітності бухгалтерів, які підписують фінансову звітність підприємств.

1.7. Принципи обліку в зарубіжних країнах.

Принципи обліку можуть бути розділені на три великі групи.

Якісні характеристики облікової інформації, що узагальнені в звітності (вимоги, що ставляться до бухгалтерського обліку).

Принципи обліку цієї інформації.

Елементи фінансової звітності.

Вимоги до якості інформації. Основні вимоги до якості інформації в зарубіжних країнах зводяться до її корисності для прийняття рішень різними групами користувачів. Для того, щоб інформація була корисною, вона повинна мати такі характеристики:

– зрозумілість для користувачів з певним рівнем знань, що не виключає необхідності складної фінансової звітності;

– доцільність; доцільною інформація є тоді, коли вона впливає на економічні рішення користувачів і допомагає їм оцінити минулі, теперішні та майбутні події і підтвердити чи заперечити попередні оцінки;

– зміст, важливість, своєчасність впливають на доцільність. Інформація є важливою тоді, коли її відсутність негативно впливає на прийняття економічних рішень. Своєчасна інформація це така, яка повністю включена до фінансової звітності;

– достовірність, надійність. Цим характеристикам відповідає інформація, яка не містить суттєвих помилок і правильно відображає господарську діяльність. При цьому інформація повинна

бути правдивою, мають бути подані переваги економічної інформації над юридичною, і вона повинна мати нейтральний характер. Крім цього, у США виділяють можливість перевірки і зіставлення, які досягаються стабільністю використовуваних методів обліку.

Принципи обліку інформації

1. Принцип нарахувань. Згідно з цим принципом, операції записуються в момент їх здійснення, а не в момент оплати грошей.

2. Принцип продовження діяльності свідчить про те, що підприємство нормально функціонує і буде здійснювати діяльність у найближчому майбутньому, йому не загрожує ліквідація чи закриття з якихось причин.

3. Принцип подвійного запису трактується аналогічно, як і в Україні. В зарубіжних країнах він посилює різницю між фінансовим і управлінським обліком.

4. Принцип одиниці обліку. Підприємство, яке веде облік і складає звітність, є самостійним господарським суб'єктом. В Україні цей принцип ґрунтується на понятті «юридична особа».

5. Принцип періодичності. Регулярно, в чітко визначені проміжки часу складається звіт. В зарубіжних країнах цей принцип визначається періодом один рік. При цьому початком і закінченням цього періоду може бути будь-який день чи місяць року. В Україні це період з 1 січня до 31 грудня. Поряд з цим, складається і квартальна звітність.

6. Принцип вартісних показників вимірювання. Облік ведеться в грошовому вираженні. В зарубіжних країнах розроблено кілька варіантів оцінок:

– початкова вартість – сума грошей, витрачена на придбання засобів;

– відновна вартість – сума грошей, що буде оплачена у чітко визначений момент за необхідності заміни засобів;

– ринкова вартість – сума грошей, яка може бути отримана при продажі засобів;

– чиста вартість реалізації – сума коштів, яка реально може бути отримана при реалізації, тобто це ціна за мінусом витрат на реалізацію;

– приведена вартість – поточна вартість майбутнього грошового потоку грошових коштів (ця вартість використовується при відображенні довготермінових інвестицій і зобов'язань);

– правдива вартість – вартість, за якою можуть бути обміняні активи. Вона виступає синонімом ринкової вартості.

7. Принцип конфіденційності. Інформація, яку відображено у звітності підприємства, не повинна завдати збитки підприємству.

Елементи фінансової звітності

Активи, зобов'язання, капітал пов'язані з фінансовим станом підприємства, а доходи і витрати – з результатами його діяльності.

Активи. Під активами в Україні розуміють ліву частину балансу, де активи виступають у вигляді засобів підприємства, класифікуються за складом на певну дату. В міжнародній практиці під активами розуміють ресурси, які контролює підприємство і які є результатом минулих подій і джерелом майбутніх економічних угод підприємства.

Зобов'язання. В Україні зобов'язаннями є джерела засобів підприємства, згруповані в правій частині балансу. В зарубіжних країнах це існуючі в даний момент зобов'язання компанії як результат минулих подій і джерело майбутніх вилучень ресурсів компанії, що зменшує економічні вигоди.

Капітал. Це частка власних активів за мінусом відрахованих зобов'язань. Таке трактування капіталу зумовлене тим, що при ліквідації підприємства кредитори мають перевагу перед власниками, оскільки їх вимоги задовольняють у першу чергу.

Доходи. Це збільшення економічних вигод підприємства за звітний період, яке веде до збільшення активів і зменшення зобов'язань.

Витрати. Це зменшення економічних вигод звітного періоду, що відображається у зменшенні чи втраті активів і збільшенні зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу.

Ці принципи лежать в основі ведення обліку і складання звітності.
Активи = Зобов'язання + Власний капітал.

1.8. Роль аудиту

Бухгалтерські звіти компаній підтверджують аудиторські звіти, виконані незалежними професійними аудиторами.

У більшості країн встановлюється стандартна форма аудиторського звіту, де вказують ключові положення, які повинні бути включені в аудиторський звіт.

В окремих країнах на основі вимог закону необхідно представляти більше одного аудиторського звіту. Наприклад, іспанські бухгалтерські звіти можуть включати як незалежні аудиторські звіти, так і звіти аудиторів-акціонерів.

Національні закони по-різному визначають тих, кому адресовані аудиторські звіти. Це або акціонери, або рада директорів. Також мають бути визначені частини щорічної звітності, яка підлягає аудиту.

В аудиторських нормах рекомендовано вказувати стандарти, на які орієнтується аудитор при складанні звітів. Якщо це не робиться, то вважають, що аудитор застосовує національні стандарти. При аналізі аудиторських звітів стандарти застосовувалися менше, ніж у 60% аудиторських звітів, але там нема жодної компанії з Австрії та Німеччини.

У різних країнах по-різному підходять до того, чи вказувати у звіті прізвище аудитора, чи назву аудиторської фірми. Назва фірми може бути корисною на міжнародному рівні, а прізвище – на національному, де знайомі з репутацією вказаного спеціаліста.

При проведенні аудиторських перевірок слід дотримуватися збалансованого складу між спеціалістами, що працюють «на виїзді» по різних країнах, і місцевими аудиторами. У будь-якому випадку дисбаланс викликає додаткові витрати.

При орієнтації на національних аудиторів:

– необхідні витрати на їх додаткову підготовку за стандартами;

– знизиться можливість порівняння роботи аудиторів різних країн;

– місцеві аудитори можуть виявити поблажливість до керівництва місцевої філії на шкоду загальним інтересам;

– місцеві аудитори можуть бути не ознайомлені в повному обсязі зі стратегією діяльності міжнародних бухгалтерських організацій.

Залучення тільки аудиторів, що працюють на міжнародному рівні, створює проблеми:

– високі транспортні видатки і високі ставки цих спеціалістів;

– аудитори часто досконало не знають особливостей бізнесу, культури і менталітету, які добре відомі місцевим спеціалістам, а це, в свою чергу, потребує додаткової спеціальної підготовки;

– витрати часу на переїзди спеціалістів.

У зв'язку з цими двома групами проблем використовують комбінований підхід: основну частку роботи покладають на місцевих спеціалістів, а окремі завдання вирішують аудитори з центру.

У процесі аудиторської діяльності можуть виникнути і практичні труднощі. Так, в окремих країнах деякі типи аудиторських перевірок не проводяться, що викликає проблеми у спілкуванні з третіми країнами.

Національні особливості можуть сприяти небажанню третьої сторони підтверджувати баланси. Наприклад, брокерська фірма, що розташована в Лондоні і має клієнтів країн із суворими законами у біржових операціях, може зіштовхнутися з тим, що клієнти негативно віднесуться до деталізації своїх бухгалтерських звітів, особливо до надісланих поштою. А з іншого боку, наприклад у Японії, вважається неможливим просити підтвердження звіту. І оскільки аудиторська процедура призначена для підтвердження, то аудит у цій країні вважають образою.

Аудит має вже доситьдавню історію. Перші незалежні аудитори з'явилися ще в XIX ст. в акціонерних компаніях Європи. Слово «аудит» у різних перекладах означає «він чує» або «слухаючий».

Виникнення аудиту пов'язане з поділом інтересів тих, хто безпосередньо займається управлінням підприємством (адміністрація, менеджери), і тих, хто вкладає гроші в його діяльність (власники, акціонери, інвестори). Останні не могли й не прагнули покладатися лише на ту фінансову інформацію, яку надавали керівники й бухгалтери підприємства. Досить часті банкрутства підприємств, обман з боку адміністрації суттєво підвищували ризик фінансових вкладень. Акціонери прагнули бути впевнені в тому, що їх не обманюють, що звітність, представлена адміністрацією, повністю відображає дійсне фінансове становище підприємства. Для перевірки правильності фінансової інформації й підтвердження фінансової звітності запрошувалися особи, яким, на думку акціонерів, можна було довіряти. Головними вимогами, що ставились до аудитора, були його бездоганна чесність і незалежність. Знання бухгалтерського обліку не мало спочатку основного значення, однак з ускладненням бухгалтерського обліку необхідною умовою стає й відмінна професійна підготовка аудитора.

Історичною батьківщиною аудиту вважається Англія, де з 1844 р. виходить низка законів про компанії, згідно з якими правління акціонерних компаній зобов'язано запрошувати не рідше одного разу в рік спеціальну особу для перевірки бухгалтерських рахунків і звіту перед акціонерами.

У Росії звання аудитора було введено Петром I. Посада аудитора поєднувала в собі деякі обов'язки діловода, секретаря й прокурора. Аудиторів у Росії називали присяжними бухгалтерами. Усі три спроби організації інституту аудиту (в 1889, 1912 і 1928 рр.) виявилися невдалими.

Світова економічна криза 1929–1933 рр. підсилила потребу в послугах бухгалтерів-аудиторів. У цей час різко посилюються вимоги до якості аудиторської перевірки та її обов'язковості, збільшується ринкова потреба в такого виду послугах. Після закінчення кризи практично всі країни починають вводити обов'язкові вимоги до обсягу інформації, що відображається у

річних звітах, та обов'язковості публікації цих звітів і висновків аудиторів. Аудит стає потужною зброєю проти шахрайства.

До кінця 40-х рр. аудит в основному полягав у перевірці документації, що підтверджує записані грошові операції, і правильному угрупованню цих операцій у фінансових звітах. Після 1949 р. незалежні аудитори стали більше уваги приділяти питанням внутрішнього контролю в компаніях, вважаючи, що при ефективній системі внутрішнього контролю ймовірність помилок незначна й фінансові дані досить повні й точні. Аудиторські фірми почали займатися більше консультаційною діяльністю, аніж безпосередньо аудиторськими перевірками.

Наступний етап розвитку аудиту характеризувався орієнтацією на можливий ризик при проведенні перевірок або при консультуванні, попередження й запобігання ризику; аудит, при якому, виходячи з умов бізнесу, перевірка проводиться вибірково, в основному там, де ризик помилки або шахрайства максимальний. На початку 70-х рр. почалася розробка аудиторських стандартів. В Англії аудиторами іменуються будь-які фахівці в галузі контролю над вірогідністю фінансової звітності, у тому числі й працюючі в державних органах. У Франції в галузі незалежного фінансового контролю діють дві професійні організації: бухгалтерів-експертів, які займаються безпосередньо веденням бухгалтерського обліку, складанням звітності й наданням консультаційних послуг у цій галузі, та комісарів по рахунках, що забезпечують контроль над вірогідністю фінансової звітності. У США перевірку вірогідності фінансової звітності здійснює дипломований суспільний бухгалтер.

У всіх розвинених країнах особи, що бажають здобути професію бухгалтера-аудитора, проходять довгі роки навчання й повинні мати навички практичної діяльності, а також скласти численні іспити. Представники Палати аудиторів регулярно перевіряють їх роботу, і виключення з Палати аудиторів означає заборону подальшої діяльності.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

1. *Як впливає світовий економічний розвиток на побудову міжнародної системи обліку та звітності?*
2. *Які фактори визначають національні особливості бухгалтерських систем?*
3. *Дайте загальну характеристику бухгалтерських систем.*
4. *Які організаційні моделі обліку існують у світі?*
5. *Дайте характеристику британо-американської моделі обліку.*
6. *Дайте характеристику континентальної моделі обліку.*
7. *Дайте характеристику південноамериканської моделі обліку.*
8. *Дайте характеристику інтернаціональної моделі обліку.*
9. *Дайте детальну характеристику видів обліку.*
10. *У чому полягає відмінність та схожість між управлінським і фінансовим обліком?*
11. *Як проводиться регламентація обліку за міжнародними стандартами?*
12. *Які принципи обліку використовують у зарубіжних країнах?*
13. *У чому полягають принципові відмінності в постановці бухгалтерського обліку за кордоном і в Україні?*
14. *Вкажіть на особливості організації аудиту за кордоном.*

РОЗДІЛ 2.

МІЖНАРОДНІ СИСТЕМИ ПЛАНІВ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Загальні принципи побудови міжнародних планів рахунків бухгалтерського обліку.

2.2. Плани рахунків бухгалтерського обліку Європейського Союзу.

2.3. Плани рахунків організації Африканської єдності.

2.4. Плани рахунків Англосаксонської облікової системи.

2.1. Загальні принципи побудови міжнародних планів рахунків бухгалтерського обліку

Система рахунків бухгалтерського обліку подається у вигляді типового плану. Планом рахунків бухгалтерського обліку називається групування рахунків за економічним змістом, призначенням та структурою в систематизованому переліку. Міжнародні системи планів рахунків бухгалтерського обліку становлять собою таке їх групування, яке дає можливість обліковувати і контролювати господарську діяльність як у межах окремих підприємств та країн, так і на міжнародному рівні.

Проблемам створення та впровадження планів рахунків бухгалтерського обліку в світі приділяють дуже багато уваги. Це пояснюється необхідністю забезпечення достовірності облікових даних, підвищення їх управлінських функцій, впровадження на їх основі дієвих систем оподаткування.

У даний час створено три міжнародні плани рахунків:

- план рахунків бухгалтерського обліку Європейського Союзу;
- план рахунків організації Африканської єдності;
- план рахунків Англосаксонської облікової системи.

Найбільшого поширення отримав план рахунків Африканської єдності, розроблений в 1969 р. та поширений у більшості країн Африки як національний план рахунків.

Слід виділити такі принципи побудови планів рахунків бухгалтерського обліку:

1. Міжнародні вимоги до бухгалтерського обліку:

- а) точне відображення майнового та фінансового стану;
- б) правильність оцінки засобів та джерел;
- в) наявність облікових періодів;
- г) постійність методів, що використовуються;
- д) повнота охоплення об'єктів.

2. Чітке виділення в плані рахунків чотирьох категорій рахунків:

а) балансові рахунки (активні, пасивні, активно-пасивні). Як правило, сюди відносять 5 класів рахунків, що дають змогу скласти бухгалтерський баланс;

б) рахунки для визначення результатів діяльності по підприємству (по експлуатаційній, фінансовій та надзвичайній діяльності);

в) рахунки управлінської бухгалтерії, що використовують для прийняття тактичних і стратегічних рішень, визначення та аналізу собівартості продукції;

г) рахунки, з допомогою яких поєднуються дані фінансової та управлінської бухгалтерій.

Використання даного принципу в світовій практиці дає можливість організувати фінансове управління підприємством за даними фінансової бухгалтерії, тактичне та стратегічне управління за даними управлінської бухгалтерії.

3. Визначення фінансових результатів роботи підприємства чотирма різними способами за чотирма категоріями рахунків: балансовий, затрати-випуск, управлінський і метод, що поєднує фінансову та управлінську бухгалтерії.

4. У більшості національних планів рахунків виділяють:

– основні рахунки, субрахунки першого та другого порядку і аналітичні рахунки першого та другого порядків. Таким чином здійснюється кодування на підставі десяткової системи кодування планів рахунків. Таке кодування дає можливість виділити: балансові рахунки (класи 1–5), рахунки затрати-випуск (класи 6–7),

позабалансові рахунки (клас 8), рахунки управлінської бухгалтерії (клас 9), резерв для внутрішніх потреб підприємства (клас 10).

2.2. Плани рахунків бухгалтерського обліку Європейського Союзу

Національні плани рахунків бухгалтерського обліку Європейського Союзу визначають бухгалтерський облік як функцію управління та інформаційне джерело прийняття рішень. Вони базуються на міжнародних і національних стандартах та юридичних законах.

Основними особливостями плану рахунків є:

1. Він розроблений 25 липня 1978 р. і встановлює єдині норми та вимоги для країн співдружності за кожною статтею балансу та звіту про прибутки і збитки.

2. У них враховуються вимоги Торговельного кодексу, який визначає, зокрема перелік обов'язкових звітів, що використовуються господарськими одиницями.

3. Вони виходять із податкових кодексів, що регламентують норми і методи проведення інвентаризації, створення резервів та визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню.

4. Вони відповідають вимогам законодавства, котре передбачає організацію обліку і контролю залежно від форм власності, видів підприємств та розмірів.

Детальніше побудову плану рахунків бухгалтерського обліку Європейського Союзу розглянемо на прикладі національного плану рахунків Франції.

Загальна характеристика класів рахунків:

Клас 1 «Рахунки капіталів» (10 – 18)

10 «Капітал», 11 «Результат минулого періоду», 12 «Результат звітного періоду».

Клас 2 «Рахунки матеріальних і нематеріальних основних засобів і фінансових вкладень» (складає 8 рахунків)

20 «Нематеріальні основні засоби», 21 «Матеріальні основні засоби», 25 «Фінансові вкладення».

Клас 3 «Рахунки запасів незавершеного виробництва»
31 «Сировина і матеріали», 32 «Інші матеріали», 35 «Готова продукція», 36 «Товари».

Клас 4 «Рахунки розрахунків»

40 «Постачальники», 41 «Покупці», 46 «Дебітори і кредитори».

Клас 5 «Фінансові рахунки»

52 «Каса».

Клас 6 «Рахунки затрат по елементах» (9 рахунків)

60 «Покупки».

Клас 7 «Рахунки доходів по видах» (9 рахунків)

Клас 8 «Спеціальні рахунки», призначені для обліку коштів, зобов'язань, що мають забалансовий характер.

Клас 9 «Рахунки аналітичної експлуатації», призначені для прийняття управлінських рішень фірми та перспективного її розвитку.

Фінансовий результат визначають шляхом зіставлення затрат з випуском у цілому по підприємству за видами діяльності.

Фінансовий результат, що відображений на рахунку 12 «Результат звітного періоду», визначають за даними рахунків 1–5 класів і за рахунками 6-го і 7-го класів. Вказана рівність фінансового результату визначається за принципом подвійного запису і системи рахунків (балансових і затрати-випуск).

2.3. Плани рахунків організації Африканської єдності

Метою створення плану рахунків організації Африканської єдності було:

- розробка системи рахунків, що здатні задовольнити всіх користувачів облікової інформації;
- нормалізація фінансової бухгалтерії;
- пристосування бухгалтерських методів до сучасних засобів обробки інформації.

Характерною особливістю плану рахунків організації Африканської єдності є чітке виділення 9 класів рахунків у двох розділах:

Розділ «Рахунки фінансової бухгалтерії»:

Клас 1 «Рахунки капіталів»

10 «Капітал», 11 «Резерви», 12 «Результати минулих періодів».

Клас 2 «Рахунки основних засобів»

20 «Нематеріальні активи та основні засоби», 21 «Інші матеріальні основні засоби», 23 «Матеріальні засоби в незавершеному виробництві».

Клас 3 «Рахунки запасів»

30 «Товари», 31 «Сировина та матеріали», 35 «Готова продукція».

Клас 4 «Рахунки розрахунків»

40 «Постачальники», 41 «Покупці», 46 «Дебітори і кредитори».

Клас 5 «Фінансові рахунки»

57 «Каса».

Клас 6 «Рахунки витрат по елементах»

60 «Запаси продані», 61 «Сировина та матеріали спожиті».

Клас 7. «Рахунки доходів по видах»

70 «Продаж товарів», 71 «Продаж готових виробів».

Клас 8 «Ефективність управління»

84 «Визначення результатів реалізації елементів активу»,
86 «Визначення чистих результатів діяльності».

Клас 9 «Рахунки аналітичної експлуатації»

91 «Рахунки перерозподілу витрат».

Даний план рахунків передбачає два шляхи визначення чистого результату роботи.

Перший визначається за даними управлінської бухгалтерії:

Підсумок рахунків сьомого класу «Рахунки доходів по видах» мінус підсумок рахунків шостого класу «Рахунки витрат по елементах», плюс (мінус) результат реалізації основних засобів (рахунок 84) та мінус підсумок рахунка 86 «Визначення чистого результату діяльності».

Другий визначається за даними рахунків фінансової бухгалтерії балансовим методом: шляхом зіставлення дебетових та кредитових залишків за рахунками, а саме: додаються всі суми дебетових залишків за рахунками 1–5 класів та віднімається вся сума

кредитових залишків за рахунками 1–5 класів. Результат дорівнює чистому прибутку або чистому збитку.

У цілому план рахунків організації Африканської єдності зробив значний внесок у нормалізацію бухгалтерського обліку в Африці і, крім того, в інших країнах, що розвиваються, та підготував поступовий їх перехід до світової системи бухгалтерського обліку. Деякі африканські країни внесли певні удосконалення в план рахунків організації Африканської єдності. Національний план рахунків Сенегалу має додатковий нульовий клас, призначений для обліку забалансових рахунків.

2.4. Плани рахунків Англосаксонської облікової системи

Характерною ознакою Англосаксонської облікової системи є відсутність загальноприйнятих національних планів рахунків (Великобританія, США, Канада). Для неї характерні такі принципи організації:

а) наявність двох самостійних бухгалтерій: фінансової та управлінської. При цьому фінансова бухгалтерія дає загальну характеристику майна підприємства і всієї економічної діяльності. Вона веде аналітичний облік розрахунків з постачальниками, покупцями, іншими юридичними та фізичними особами, а також аналітичний облік фінансових операцій. За даними фінансового обліку визначається прибуток чи збиток і складається фінансова звітність. Управлінський облік призначений для задоволення інформаційних потреб управління. Він вирішує такі завдання, як визначення очікуваного доходу від тієї чи іншої господарської операції, складання цілого ряду прогнозів, а саме: про рентабельність випуску нових видів продукції на підставі вивчення ринку збуту, про фінансовий стан фірми на перспективу. Управлінський облік не обов'язковий, як правило, він застосовується на великих фірмах;

б) план рахунків будується на основі методу «затрати-випуск»;

в) постійна направленість бухгалтерського обліку на оперативне визначення фінансового результату;

г) визначення фінансових результатів проводиться на базі групування витрат за елементами з чітким відображенням додаткової вартості.

Виходячи з вищеперерахованого, кожна фірма, враховуючи внутрішні потреби, розробляє власний план рахунків бухгалтерського обліку. Для прикладу розглянемо план рахунків однієї з американських фірм:

Таблиця 2

Рахунки засобів підприємства	Рахунки джерел формування засобів підприємства
111 Каса	211 Векселі видані
112 Векселі отримані	213 Отримані аванси
113 Рахунки до отримання	212 Рахунки до оплати
114 Винагороди до отримання	214 Заборгованість по заробітній платі
115 Матеріали	221 Видані зобов'язання
116 МШП	311 Капітал
117 Авансом оплачена оренда	313 Прибуток
118 Авансом оплачена страховка	411 Доходи
141 Земля	511 Видатки на заробітну плату
142 Будівлі	512 Видатки на комунальні послуги
143 Нарахований знос будівель	513 Видатки поштові, телефонні, телеграфні
144 Обладнання виробниче	514 Видатки на оренду
145 Нарахований знос виробничого обладнання	515 Видатки на страхування
146 Обладнання невиробниче	516 Видатки на матеріали
147 Нарахований знос невиробничого обладнання	517 Видатки на канцелярські потреби

Рахунки активів показують різного роду збільшення чи зменшення цінностей. Рахунок 111 «Каса» використовується для реєстрації руху готівки чи інших засобів обміну, що приймаються банком на вклади за номінальною вартістю. На ньому також відображають готівкові гроші в касі.

Рахунок 112 «Векселі отримані» застосовують для обліку боргових письмових зобов'язань виплатити певну суму грошей чи інших зобов'язань покупців оплатити в майбутньому відвантажені

їм товари чи послуги. Відпуск товарів чи надання послуг збільшують суму на цьому рахунку, а оплата – зменшує.

Рахунки 117 118 використовуються для відображення оплати товарів та послуг, котрі з часом стануть видатками, але зараз вони рахуються в складі активів.

Рахунок 141 «Земля» відображає вартість придбаної землі, що використовується в основній діяльності фірми. Рахунок 142 «Будівлі» призначений для реєстрації покупки та продажу будівель і споруд, що використовують в основній діяльності фірми. Рахунок 146 «Обладнання» показує вартість придбаного обладнання. Для кожного типу обладнання відкривається, як правило, окремий аналітичний рахунок.

На рахунках пасивів відображають збільшення чи зменшення зобов'язань. До рахунків пасивів відносять:

211 «Векселі видані» – використовують для реєстрації збільшення чи зменшення грошових зобов'язань кредиторам;

212 «Рахунки до оплати» – обліковують суми, які повинна виплатити фірма кредиторам.

Баланс фірми має вигляд: Активи = Пасиви + Капітал.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

1. *Які загальні принципи побудови міжнародних планів рахунків бухгалтерського обліку?*

2. *Вкажіть на основні особливості плану рахунків бухгалтерського обліку Європейського Союзу.*

3. *Вкажіть на основні особливості плану рахунків організації Африканської єдності.*

4. *Вкажіть на основні особливості плану рахунків Англосаксонської облікової системи.*

5. *Які загальні особливості побудови бухгалтерського балансу?*

РОЗДІЛ 3.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У США. ОБЛІК ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ

- 3.1. Загальна характеристика обліку в США.
- 3.2. Суть основного капіталу та особливості його оцінки.
- 3.3. Облік нематеріальних активів.
- 3.4. Облік природних ресурсів.
- 3.5. Способи обліку основних засобів.
- 3.6. Облік затрат на експлуатацію основних засобів.
- 3.7. Методи нарахування амортизації основних засобів.

3.1. Загальна характеристика обліку в США

Бухгалтерський облік у США та в інших країнах поділяється на управлінський і фінансовий облік.

Найважливішими в США вважаються такі облікові принципи:

1. Ведення записів. Повинні бути зафіксовані всі операції, що змінюють фінансово-господарську діяльність установи.

2. Вимірювання (оцінка). Дані повинні бути відображені у таких грошових вимірниках, щоб їх можна було використовувати різним користувачам.

3. Класифікація облікових записів. Необхідно використовувати таку класифікацію, яка б дала змогу правильно ідентифікувати активи і зобов'язання підприємства, визначати розходження.

4. Зміни (виправлення) в записах. Суть усіх змін повинна бути чітко відображена у документах.

5. Звітність. Звіти повинні складатися із встановленою періодичністю і відображати успіхи чи недоліки в економічній діяльності підприємства.

Питаннями бухгалтерського обліку в американських концернах займаються: казначей, контролер, головний бухгалтер, внутрішній ревізор та підпорядковані їм облікові відділи.

Казначей організовує операції з готівкою і цінними паперами, він стежить за вдосконаленням операцій і здійснює контроль за ними.

Контролер відповідає за організацію та функціонування системи обліку і фінансової звітності, за складання операційних фінансових кошторисів, організовує фінансові звіти, вивчає та розробляє показники і форми звітності, рекомендує різні системи обліку витрат виробництва, доходів та інше.

Головний бухгалтер займається керівництвом обліку. Він керує системою обробки даних і безпосередньо спостерігає за її центром.

Внутрішній ревізор забезпечує перевірку бухгалтерських записів і статистичних даних, узгодженість затверджених правлінням проектів з виробничими відділами, контролює за збереженням матеріальних цінностей і грошових сум, вивчає вплив застосовуваних методів контролю та результати господарської діяльності.

Якщо контролер безпосередньо не відповідає за фінансові кошториси, то до складу бухгалтерії входить директор або завідувач з фінансових питань. Під його керівництвом розробляють виробничий кошторис компанії, ведуть спостереження за витрачанням коштів відповідно до затвердженого кошторису.

Поряд з вказаними існує професія бухгалтера-ревізора (аудитора). Професія аудитора була викликана зростаючою недовірою до опублікованої звітності. Акціонери і кредитори, вкладаючи свої капітали в різні фірми, не мають гарантії, що прибуток правильно і повністю відображений у звітності.

Відділ кошторисів проводить аналіз фінансових кошторисів і дає консультації при їх підготовці по асигнуваннях на будівництво та придбання основних засобів.

Загальний облік здійснюється переважно у відділі загального обліку, де ведуться головна книга і допоміжні реєстри за операціями, що не обліковуються в інших відділах бухгалтерії. Відділ також складає зведену бухгалтерську звітність.

Відділ податкового обліку займається питаннями пов'язаними, з платниками податків. Очолює його керуючий або адміністратор з питань фінансів, який підпорядкований казначею. При визначенні

податкових зобов'язань фірми він тісно співпрацює із загальним відділом і отримує вказівки від контролера.

В американських компаніях фінансовий облік централізований. Інформація про стан справ у філіалах компаній надходить у центральну бухгалтерію через канали передачі інформації за допомогою комп'ютерної мережі.

Організація обліково-фінансової діяльності в філіалах фірм досить специфічна і залежить від розміру та характеру цих філіалів.

Основні рекомендації щодо організації облікових відділів зводяться до такого:

- кожному працівнику обліку необхідно точно визначити його обов'язки і викласти їх письмово;
- координація взаємовідносин між однією людиною і групою людей також повинна бути визначена письмово;
- адміністратор та інші службовці підпорядковані вказівкам, що йдуть з одного джерела;
- вся діяльність облікового персоналу повинна бути розбита на логічні функції відповідно до індивідуальних обов'язків кожного;
- дії виконавців повинні бути згруповані таким чином, щоб виконання їх поєднувалося з ефективністю виробництва.

Позитивним є те, що питання організації обліку постійно знаходяться у центрі уваги американських бухгалтерів.

3.2. Суть основного капіталу та особливості його оцінки

Основні засоби в зарубіжних країнах ототожнюють з поняттям «необоротні активи» («довгострокові активи»). Відображення необоротних активів у грошовому виразі називається основним капіталом. Поняття необоротних активів дещо ширше від поняття основних засобів. Отже, необоротні активи можна поділити на такі види:

- матеріальні активи: земля, будівлі, обладнання (основні засоби);
- природні ресурси;
- нематеріальні активи.

Матеріальні активи мають фізичну натуральну форму. Сюди, наприклад, відносять землю. Оскільки термін її використання практично необмежений, то це єдиний вид матеріальних активів, за яким не нараховують амортизацію. Будівлі, споруди, обладнання підлягають амортизації, яка становить собою розподіл вартості активу протягом терміну його експлуатації.

Природні ресурси за економічним змістом відрізняються від землі тим, що видобуваються і переробляються як початкова сировина для виробництва. Серед природних ресурсів виділяють руду, нафту, газ, лісоматеріали і т. д. Відмінною особливістю (рисою) природних ресурсів є те, що вони піддаються не зносу, а вичерпуванню (виробленню, виснаженню), що означає їх поступове зменшення внаслідок видобутку, вирубки і т. ін.

Нематеріальні активи становлять собою засоби тривалого користування, які не мають фізичної натуральної природи, а в більшості випадків слугують легалізацією прав власників або підтримкою їх переваг, які впливають з прав власності. До них відносяться патенти, авторські права, торгові знаки, торгові назви товарів, ліцензії, франшизи, гудвіл.

Питання змісту, оцінки, амортизації та обліку довгострокових активів регулюють Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» та 38 «Нематеріальні активи».

Довгострокові активи класифікуються за різними ознаками:

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

Базою оцінки основного капіталу прийнято вважати фактичну собівартість придбання, тобто оплачену вартість майна на рахунку продавця або підрядчика (плюс податки, транспортні витрати, вартість встановлення і приведення його в діючий стан та мінус величина комерційної знижки). Разом з тим, цей варіант оцінки використовують не завжди, а в більшості випадків принципи оцінки основних засобів визначає рада директорів у великих концернах. Загальноприйнято, що в балансі основні засоби показують за залишковою вартістю.

Наприклад. Фірма купила земельну ділянку, необхідно визначити фактичну собівартість землі.

Договірна ціна складає 100 тис. дол.,
брокерські витрати – 8 тис. дол.,
адвокатські витрати – 1 тис. дол.,
вартість будинку, розташованого на землі, – 4500 дол.,
вартість матеріалів від розібрання споруди за цінами реалізації – 1500 дол.

Фактична собівартість землі дорівнює: $100000+8000+1000+4500+1500=115000$ дол.

Якщо купується будівля, то, крім договірної ціни, у фактичну собівартість включаються витрати на її ремонт, переобладнання, тобто на приведення до споживчого вигляду.

Якщо купується обладнання, то у фактичну собівартість включають договірну ціну, витрати на транспортування, встановлення і монтаж.

Наприклад. Фірма придбала обладнання за ціною 10000 дол. На умовах відстрочки платежу 2/10, n/30. Крім того, підлягає сплаті:

- податок з продажу – 4%;
- залізничний тариф – 1250 дол.;
- витрати на транспортування від станції до підприємства – 150 дол.;
- оплата праці монтажників – 400 дол.

Проведемо розрахунок вартості обладнання, дол.

Обрахуємо знижку $10000 \times 0,02 = 9800$ дол.

Далі обчислюємо податок з продажу $9800 \times 0,04 = 392$, тоді вартість обладнання становитиме: $9800 + 392 + 1250 + 150 + 400 = 11992$ дол.

Об'єкти, збудовані підприємством, оцінюються за фактичними витратами будівництва. До них належать:

- а) вартість матеріалів, витрачених на будівництво;
- б) інші прямі витрати, пов'язані з будівництвом (послуги сторонніх організацій);
- в) частина непрямих витрат (управлінські витрати).

Бувають випадки, коли одним рахунком купується декілька об'єктів на загальну суму без розподілу по об'єктах. У такому випадку розподіл витрат здійснюють на основі експертної оцінки.

Наприклад. Куплено земельну ділянку і будівлю за 400 тис. доларів (вартість землі становить – 90%, вартість будівлі – 10%). Визначаємо вартість землі становитиме $400 \text{ тис. доларів} \times 90\% = 360 \text{ тис. доларів}$, тоді вартість будівлі складе $400 \text{ тис. доларів} \times 10\% = 40 \text{ тис. доларів}$.

У США існують такі методи оцінки основного капіталу:

а) ліквідаційна вартість – це оцінка з позиції продавця тієї суми, яка може бути виручена в результаті продажу за вирахуванням витрат на реалізацію. Ліквідаційна вартість повинна відображати найменшу оцінку вартості об'єкта підприємницької діяльності;

б) відновна вартість – це оцінка з позиції покупця. У загальному відновна вартість вища ліквідаційної, бо із суми отриманої виручки не виключаються затрати на реалізацію;

в) балансова вартість – це оцінка майна за залишковою вартістю. Представляє собою вартість об'єкта підприємницької діяльності, яка відображається в його фінансових звітах. Для підприємства в цілому балансова вартість буде дорівнювати загальній величині активів з вирахуванням загальної суми зобов'язань, тобто розміру власного капіталу. Існує ряд причин, за якими балансова вартість компанії, вказана в її балансовому звіті, не обов'язково дає адекватну картину

фінансового стану компанії на певний момент часу. Основна проблема полягає в тому, що в більшості країн облік ведуть за принципом початкової вартості;

г) поточна вартість (доходова методичка). Мета оцінки полягає в обчисленні приблизного рівня рентабельності об'єкта, в обчисленні величини майбутніх прибутків, доходів;

д) правдива вартість – оцінюють активи фірми, відношення ціни акції до доходу. Для давно існуючих компаній, які досягли стійкого рівня доходів, цей коефіцієнт знаходиться на науковому рівні: приблизно 5:7. Для відносно нових компаній, для яких існують сприятливі умови значного збільшення майбутніх надходжень, цей коефіцієнт може бути досить високим.

У таких випадках, коли реалізація підприємства відбувається за ціною, що вища реалізованої вартості активів (балансової вартості), то різниця відноситься на нематеріальні активи. У випадках, коли підприємство придбало за ціною, що нижча його реальної вартості, то дооцінка, як правило, не проводиться.

3.3. Облік нематеріальних активів

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» регулює облік нематеріальних активів та міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу».

Нематеріальні активи мають такі властивості: відсутність матеріальної форми, тривалий термін використання, властивість приносити дохід.

У США їх поділяють на такі дві групи:

1. Патенти, авторські права, ліцензії, для яких можна визначити затрати на придбання і термін корисного використання.

2. Нематеріальні активи типу гудвіл, які дають фірмі певні права і привілегії, але для яких неможливо однозначно визначити затрати на придбання і термін корисного використання.

При обліку виникають проблеми:

а) визначення початкової вартості;

б) визначення терміну корисного використання і способу амортизації;

в) визначення в обліку постійно зменшуваної вартості цих активів;

г) проблеми обліку гудвілу.

Початкова вартість нематеріальних активів дорівнює вартості придбання, яку включають у витрати поточного періоду.

Термін корисного використання нематеріальних активів визначає саме підприємство, але він не повинен перевищувати 40 років, крім авторських прав, за американськими стандартами. В інших країнах термін значно нижчий. В європейських країнах термін списання гудвілу 5 років.

Амортизація нематеріальних активів звичайно проводиться методом прямолінійного списання: рівними частинами протягом корисного терміну використання.

Патенти – це ексклюзивне право, що надається урядом на виробництво певного продукту чи використання специфічного процесу або технології. Патент дає власнику виключне право використовувати, виробляти чи продавати цей продукт чи процес. У США патенти видає Патентне бюро США на термін 17 років. Якщо патент придбано у винахідника чи власника, то купівельна ціна стає основою початкової вартості. Також до початкової вартості включають всі витрати, пов'язані з юридичним оформленням, гонорари юристам, витрати на успішний захист патенту. А витрати, які мала компанія в зв'язку з розробкою ідеї, продукту чи процесу, що згодом патентується, відносять на витрати того періоду, в якому вони виникли, тобто є поточними витратами, вони не капіталізуються.

Придбання патенту відображають:

Д « Патент », К «Грошові кошти».

Початкова вартість амортизується протягом 17 років або протягом корисного терміну використання, якщо він менший 17 років. Термін корисного використання може бути менший у зв'язку зі зміною попиту або виникненням нових винаходів.

Суму річних амортизаційних відрахувань списують у дебет рахунка:

Д «Витрати на амортизацію патенту», К «Патент».

Якщо патент стає непотрібним, а вартість його ще не амортизувалася повністю, то залишкову вартість списують на збитки:

Д «Збитки від патенту», К «Патент».

Авторські права – ексклюзивне право, яке надає уряд власнику (автору) витвору мистецтва, літератури, музичних творів, комп'ютерних програм. Авторські права дійсні протягом терміну життя автора плюс 50 років і дають виключне право їх власнику чи спадкоємцям на копіювання, публікування і продаж даного витвору. Авторські права не відновлюються, але можуть бути передані чи продані фізичній чи юридичній особі.

Авторські права відображаються в бухгалтерському обліку за вартістю придбання, що включає купівельну ціну та інші витрати. Затрати на розробку відображають як поточні затрати.

Термін амортизації авторських прав набагато коротший, ніж юридичний термін дії. Їх вартість списується за період, протягом якого вони приносять прибуток (вигоду) компанії. Наприклад, на публікацію відомого роману, швидше всього, витрати будуть списані за 2–3 роки.

Торгові марки і торгові знаки – це зареєстровані символи, які дають власнику право виділяти певне підприємство, продукт чи послуги. У США торгові марки і знаки реєструє Патентне бюро США, яке забезпечує юридичний захист протягом 20 років з правом поновлення. Тобто компанія, зареєструвавши торговий знак і марку, має право користуватися ними 20 років, а після закінчення цього терміну знову поновити реєстрацію на 20 років і може це робити кілька разів. Тому торгові марки і знаки мають необмежений термін існування.

Ринкова вартість торгової марки і знаку може бути досить значною – до десятків мільйонів доларів, такі як «Мальборо», «Кока-кола». Але в бухгалтерському обліку початкова вартість виступає як купівельна вартість плюс витрати на придбання. Якщо

вартість торгової марки чи знака незначна, то вона може не капіталізуватися, а буде списана на витрати поточного періоду.

Період амортизації торгової марки, знака визначається не стільки терміном використання (він необмежений), а вимогою списання в термін, що не перевищує 40 років. На практиці цей термін значно коротший.

Ліцензії, привілеї, формули, технології

Всі ці нематеріальні активи представляють собою ексклюзивне право на користування територією, формулами, технологіями, дизайном.

Привілеї бувають двох типів:

1. Франшиза – це привілея, що надає власник за певну плату (франчайзором franchisor) іншій особі (франчайзі franchisee) на основі контракту, що дає можливість цій іншій особі продавати певні продукти, товари чи послуги, використовувати торгові марки і знаки чи здійснювати певну діяльність у певній географічній зоні, користуючись ім'ям франчайзора. Прикладом франшизи є закусочні «Макдональдс».

2. Інший тип – це право, що надає підприємству уряд і передбачає монопольну перевагу на використання суспільної власності. Наприклад, використання землі для телефонних чи електричних ліній електропередач, використання вулиць міста для приватного автобусного маршруту. Такі права, що отримані за угодою з урядовими органами, називаються ліцензіями.

Ці привілеї можуть бути отримані на певний період або на постійне користування.

Ліцензії – це дозвіл, що виданий державним органом на ведення деяких видів господарської діяльності за умови обов'язкового дотримання ліцензійних вимог. Наприклад:

– генеральна – відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції по певному товару (товарах) або з певною країною (групою країн) протягом періоду дії режиму ліцензування по цьому товару (товарах);

– разова – разовий дозвіл, що має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції конкретним суб'єктом

зовнішньоекономічної діяльності на період, не менший, ніж той, що є необхідним для здійснення експортної (імпортної) операції;

– відкрита – дозвіл на експорт (імпорт) товару протягом певного періоду часу (але не менше одного місяця) з визначенням його загального обсягу.

Початкова вартість цих нематеріальних активів визначається величиною затрат на придбання ексклюзивного права, тобто затратами на юридичні послуги, різні встановлені збори, попередню одноразову оплату. Щорічні платежі, що здійснює франчайзі відповідно до контракту, є його витратами поточного періоду і не капіталізуються.

Період амортизації для привілеій з обмеженим терміном дорівнює цьому терміну дії, а для привілеій з необмеженим терміном не повинен перевищувати 40 років.

Гудвіл – ціна фірми і є найскладнішим та найсуперечливішим за змістом нематеріальним активом. У поняття «гудвіл» входить сукупність факторів переваг даної компанії над іншими. До цих факторів відносять: високий рівень професіоналізму управлінської команди, особливий виробничий і технологічний процес, добру взаємодію управлінського персоналу з робітниками, першокласні програми підготовки кадрів, слабкість в управлінні конкурента, вигідне географічне розташування, сприятливі норми державного і податкового регулювання.

Нематеріальні активи відображають в обліку за початковою вартістю, яка включає ціну придбання і вартість юридичного оформлення контракту. Якщо нематеріальні активи придбані в обмін на акції або інші активи, то початкова вартість нематеріального активу є ринковою вартістю відданих об'єктів або отриманого нематеріального активу.

Гудвіл відображається в облікових реєстрах і звітності лише в тому випадку, якщо корпорацію або її частину купує інша сторона і корпорація переходить у її власність.

Таким чином, вартість гудвілу визначають у процесі обміну. Якщо ж корпорація з моменту її утворення не брала участі в

процесах купівлі-продажу, то величину гудвілу, створеного даною корпорацією, не відображають в обліку і звітності в зв'язку з неможливістю об'єктивно вартісно оцінити гудвіл.

Теоретично величину гудвілу в грошовому виразі можна визначити кількісно, визначивши фактори переваг тієї або іншої корпорації над іншими. У даний час такої удосконаленої методики поки що не існує. Фактично величину гудвілу визначають шляхом порівняння ринкової вартості чистих матеріальних активів і кількісно визначених нематеріальних активів з контрактною (договірною) ціною фірми, яку купують. Різниця складає позитивний гудвіл, якщо величина контрактної (договірної) ціни більша ринкової вартості та активів компанії. Якщо ж ринкова вартість більша (вища) контрактної ціни купівлі активів, то виникає поняття негативного гудвілу. Така ситуація є результатом недосконалості ринку: продавець був би у більшій вигоді, продаючи свої активи індивідуально, а не як єдине ціле (оптом).

Наприклад. Визначимо вартість гудвілу на основі таких даних: одна компанія купила в іншій компанії всі активи за 2 млн. дол. готівкою. Куплена компанія має 100 тис. дол. готівки, рахунки до отримання – 70 тис. дол., інші ідентифіковані активи (патенти, ліцензії, торгові марки, тобто все, що можна індивідуально продати) – 1400 тис. дол. Тоді вартість гудвілу становитиме:

Загальна ціна придбання 2000000 – 100000 (отримана готівка) – 70000 (рахунки до отримання) – 1400000 (інші ідентифіковані активи) = 430000.

3.4.Облік природних ресурсів

Оскільки МСБО 16 «Основні засоби» і МСБО 38 «Нематеріальні активи» не поширюються на запаси корисних копалин і права на них, то було видано МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин».

Характерною особливістю природних ресурсів є те, що при їх видобутку вони перетворюються в матеріальні запаси, які підлягають подальшій переробці чи продажу. Природні ресурси відображають у

бухгалтерському обліку за вартістю їх придбання, причому по мірі розробки їх вартість зменшується. Так, залишкова вартість родовища нафти по мірі її видобутку із свердловини буде зменшуватися на суму, що дорівнює вартості добутих барелів. Зменшення вартості природних ресурсів реєструється як їх виснаження. Термін «виснаження» включає в себе не тільки зменшення природних ресурсів, а й пропорційне списання вартості природних ресурсів на видобуті чи розроблені матеріальні цінності. Витрати розподіляються тим самим шляхом, як при нарахуванні амортизації виробничим методом. При купівлі чи розробці ресурсів визначають розрахунковий показник потужності (величини) запасів у барелях, тоннах чи кубічних метрах. Вартість однієї видобутої одиниці ресурсів визначають шляхом ділення вартості придбання за мінусом ліквідаційної вартості природних ресурсів на розрахункову величину запасів. Наприклад, вартість придбання шахти – 120000 дол., ліквідаційна вартість запасів – 20000 дол., у шахті запаси вугілля оцінюють в 100000 т. Вартість 1 т добутого вугілля (вартість виснаження) становить 1 дол. Якщо видобуто 10 тис. т вугілля, то вартість виснаження складає 10000 дол. В бухгалтерському обліку дана операція буде проведена таким записом:

Дебет рахунка «Видатки по виснаженню природних ресурсів»
10000 дол.

Кредит рахунка «Нагромаджене виснаження» 10000 дол.

Витрати на розвідку та розробку нафтових та газових родовищ проводяться в обліку двома шляхами:

1. Витрати включаються у вартість родовища і становлять вартість всього ресурсу (запасу). Ця вартість перетворюється у позаоборотні активи (капіталізується) і зменшується протягом всього терміну експлуатації.

2. Методом повних витрат, тобто перенесення на вартість родовища усіх попередніх витрат як за вдалі розробки, так і за невдалі.

Амортизацію запасів корисних копалин називають виснаженням. Виснаження (Depletion) – систематичне списання

капіталізованих затрат на розвідку і оцінку запасів корисних копалин.

Норма виснаження розраховується за формулою:

$$Нв = Ав / Ов,$$

де Нв – норма виснаження;

Ав – вартість активу;

Ов – очікуваний об'єм видобутку.

Наприклад. Компанія «Глобус» придбала нафтову свердловину за 500 млн. дол. Запаси нафти оцінюються 620 млн. барелів. Протягом першого року експлуатації свердловини було видобуто і реалізовано 12 тис. барелів нафти. Виходячи з цього, норма виснаження свердловини складає: $500 / 620 = 0,8$, а відповідно, сума виснаження свердловини за перший рік складе:

$$12000 \times 0,8 = 9\ 600 \text{ дол.}$$

На цю суму необхідно скласти таке бухгалтерське проведення:

Д-т «Витрати по виснаженню свердловини» 9 600 дол.

К-т «Нагромаджене виснаження свердловини» 9 600 дол.

3.5. Способи обліку основних засобів

Для організації обліку основних засобів вони попередньо класифікуються за такими ознаками:

1. За функціональною роллю (за призначенням майна) – заводські будівлі, складські приміщення, виробниче обладнання, конторське обладнання, транспортні засоби і т. д.

2. За терміном служби, тобто за передбачуваним терміном експлуатації майна, а отже – за розміром нарахованої амортизації.

3. За місцем знаходження – цехи, відділи і т. д.

4. За фізичним характером обладнання – пресове, прокатне і т. д.

Крім цього, в більшості західних країн аналітичний облік основного капіталу ведуть у розрізі таких груп:

– земля;

– будівлі;

– машини і обладнання;

- автоматичне обладнання;
- обладнання контор.

Кожній складовій цієї класифікації відповідає синтетичний рахунок у плані рахунків. Облік основного капіталу ведеться за кожним об'єктом так само, як і в нас.

Переміщення майна і тим більше ліквідація основних засобів без письмового дозволу відповідальних осіб не дозволяється, сам факт ліквідації спочатку оформляється так званим балансом на списання майна. У цьому бланку вказують: ціну придбання, суму нарахованої амортизації, залишкову вартість. За наслідками ліквідації складають спеціальний звіт, в якому перераховують одержані від ліквідації матеріали, із вказуванням процента їх придатності порівняно з новим. Обов'язково вказують прізвище відповідальної особи за ліквідацію. Результат від ліквідації списується на фінансові результати поточного року.

Аналітичний облік на підприємствах США ведеться в спеціальних книгах (книга основного капіталу, заводська книга, книга майна). Найпростішим і обов'язковим для всіх підприємств первинним документом аналітичного обліку необоротних активів є інвентарна таблиця.

При надходженні основних засобів складають записи:

Дт рахунків «Будівлі», «Земля», «Машини і обладнання».

Кт рахунків до оплати (якщо оплата не відбулася).

Оплачено обладнання:

Д-т Рахунки до оплати.

К-т Гроші в банку (чекова книжка).

Продано обладнання (кошти не надійшли). Необхідно визначити прибуток чи збиток отримає фірма від такої операції:

а). Ціна продажу – 4500 дол.

б). Вартість придбання – 6000 дол.

в). Зношення обладнання – 1000 дол.

г). Збитки від реалізації $(4500 + 1000 - 6000) = 500$ дол.

Д-т Рахунки до отримання – 4500 дол.

Д-т Зношення основних засобів – 1000 дол.

Д-т Збитки від вибуття обладнання – 500 дол.

К-т Обладнання – 6000 дол.

Надійшли кошти на рахунок у банку від продажу обладнання:

Д-т Гроші в банку – 4500 дол.

К-т Рахунки до отримання – 4500 дол.

Продаж обладнання:

а). Ціна продажу (гроші надійшли в банк) – 7500 дол.

б). Вартість придбання обладнання – 5000 дол.

в). Зношення обладнання – 500 дол.

г). Прибуток від реалізації $(7500 + 500 - 5000) = 3000$ дол.

Д-т Гроші в банку – 7500 дол.

Д-т Зношення основних засобів – 500 дол.

К-т Прибуток від вибуття обладнання – 3000 дол.

К-т Обладнання – 5000 дол.

Придбано земельну ділянку, за яку компанія сплатила 70 тис. дол. Крім цього, сплачено: посередникові – 2 тис. дол., юридичні послуги – 1 тис. дол., за демонтаж будівлі, що знаходилась на землі, – 2 тис. дол. Вартість землі становитиме 75 тис. дол.

Д-т Земельна ділянка – 75000 дол.

К-т Гроші в банку – 75000 дол.

Здано в оренду частину обладнання (2000 дол.) і отримано орендну плату.

Д-т Гроші в банку – 2000 дол.

К-т Отримана орендна плата – 2000 дол.

3.6. Облік затрат на експлуатацію основних засобів

Затрати на підтримання основних засобів у робочому стані поділяють на дві групи:

– капітальні;

– поточні.

Капітальні затрати спрямовані на створення сприятливих умов або можливостей експлуатації основних засобів у майбутньому. Поточні затрати створюють ці можливості на поточний період.

Перші капітальні затрати є доповненням до основного капіталу і можуть збільшувати балансову вартість майна. Поточні затрати включають у собівартість продукції.

Американські економісти поділяють затрати, які пов'язані з експлуатацією основних засобів, на 4 групи:

- а) догляд і поточний ремонт;
- б) доповнення;
- в) поліпшення і амортизація;
- г) заміна.

Догляд за обладнанням має на меті підтримку його в доброму стані, а поточний ремонт – на повернення його в початковий стан. До цієї групи затрат відносять витрати на змащування і налагоджування; на заміну дрібних частин, які не збільшують вартості всього обладнання або машин.

Витрати на змащування, налагодження і заміну дрібних частин завжди розглядають як експлуатаційні, які відносять на поточні витрати, якщо тільки вони не включають переробок і замін агрегатів та вузлів машин, які виходять з ладу.

Таким чином, під поточним ремонтом розуміють відновлення стану майна до його повної виробничої здатності після пошкодження, аварії або в результаті користування понад нормативний термін.

На практиці розрізняють такі три методи обліку затрат на поточний ремонт і утримання машин:

1. Віднесення витрат безпосередньо на затрати поточного періоду, протягом якого вони були здійснені.

2. Віднесення затрат протягом звітного року однаковими сумами на основі попередньо складеного кошторису. Для того, щоб протягом року рівномірно відносити на собівартість витрати на утримання і ремонт обладнання, створюється резерв. При цьому щомісячно дебетується відповідний рахунок з обліку собівартості в розмірі $1/12$ частини річної суми на ці роботи і кредитується рахунок даного резерву, а фактичні витрати відносяться в дебет даного рахунка. У кінці року робиться регулювання за рахунком резерву пропорційно до рахунків витрат. Кредитовий залишок з

рахунка резерву може переноситися на наступний рік тоді, якщо ремонтний цикл переходить за межі поточного року.

3.3 Використанням рахунка резерву протягом всього періоду експлуатації обладнання. На відміну від попереднього способу, щорічне регулювання залишку на рахунку резерву не робиться, оскільки він переноситься з року в рік до кінця служби об'єкта.

Поділ затрат на групи, які пов'язані з експлуатацією основних засобів, має більше теоретичне, ніж практичне значення. Тому на практиці облік таких витрат здійснюється разом.

3.7. Методи нарахування амортизації основних засобів

Всі матеріальні активи тривалого користування, крім землі, мають обмежений термін використання. Після кількох років експлуатації засоби виробництва стають повністю непридатними. Вони можуть стати не придатними по одній з двох причин: у результаті їх фізичного зносу або у результаті їх морального зносу.

Фізичний знос є результатом їх використання, експлуатації, а також дії природних факторів: вітру, дощу, сонця тощо. Періодичний ремонт і постійний догляд можуть зберегти будівлі й обладнання в доброму стані і значно подовжити термін їх служби, але в кінцевому підсумку будь-яка будівля і будь-яка машина все ж таки стають не придатними.

Моральний знос – це процес, у результаті якого активи не відповідають сучасним вимогам внаслідок прогресу і розвитку техніки та з інших причин. Навіть будівлі часто стають морально застарілими, не встигнувши фізично зноситися. Бухгалтери, як правило, не роблять різниці між фізичним і моральним зносом, оскільки їх цікавить термін експлуатації основних засобів, не дивлячись на можливий термін їх служби.

За час експлуатації вони періодично переносять свою вартість на новостворений продукт. У бухгалтерському обліку процес періодичного, рівномірного списання капіталізованої вартості

будівель і обладнання протягом корисного часу їх функціонування на витрати називається амортизацією.

Визначення розміру амортизаційних відрахувань залежить від багатьох факторів:

1. Початкової вартості – ціни придбання плюс всі необхідні витрати на доставку, встановлення (монтаж) і підготовку об'єкта до роботи.

2. Ліквідаційної (або реалізаційної) вартості – суми коштів, яку компанія розраховує одержати за брухт тощо, за мінусом витрат на продаж на дату реалізації активу. Реалізаційна вартість може бути визначена досить точно для активів з коротким терміном служби. У той же час деякі активи мають дуже обмежену сферу застосування і, відповідно, обмежений ринок збуту, тому їх реалізаційна вартість може дорівнювати сумі коштів, виручених за брухт. Отже, реалізаційна вартість залежить не тільки від стану активу, а і від ринку збуту.

3. Амортизаційної вартості, яка визначається як різниця між початковою і ліквідаційною вартістю.

4. Оцінки корисного терміну експлуатації, тобто періоду, протягом якого об'єкт може бути використаний у виробництві. При визначенні (оцінці) корисного терміну служби об'єкта бухгалтер повинен враховувати таку інформацію:

- а) нагромаджений досвід роботи з даними активами;
- б) сучасний стан об'єкта;
- в) питання ремонту і догляду за обладнанням;
- г) сучасні тенденції у сфері технології і виробництва;
- д) місцеві погодні умови.

5. Методів нарахування амортизації. На практиці існує багато методів списання вартості основних засобів шляхом амортизації, але найчастіше використовують такі з них:

- а) метод рівномірного прямолінійного списання вартості;
- б) метод нарахування зносу пропорційно до обсягу виконаних робіт (виробничий), або його називають методом одиниць продукції;
- в) два методи прискореного списання:

- метод списання вартості за сумою чисел;
- метод зменшеного залишку.

Метод рівномірного прямолінійного списання вартості є одним з найпростіших і найпоширеніших методів нарахування амортизації. Суть цього методу полягає в тому, що амортизована вартість об'єкта рівномірно списується протягом терміну його служби. Амортизація залежить тільки від тривалості служби. Суму амортизаційних відрахувань для кожного періоду (року) розраховують шляхом ділення амортизованої вартості, що дорівнює початковій вартості, мінус його ліквідаційна вартість, поділена на число звітних періодів експлуатації об'єкта. Норма амортизації є постійною.

Наприклад, початкова вартість вантажного автомобіля – 10000 дол., його ліквідаційна вартість у кінці п'ятирічного терміну експлуатації – 1000 дол. Ці розрахунки проводять таким чином:

$$AB = \frac{\text{Початкова} - \text{ліквідаційна вартість}}{\text{Термін служби}} = \frac{10000 - 1000}{5} = 1800.$$

У такому випадку щорічна амортизація становитиме 20% від амортизованої вартості, або 1800 дол. відповідно до методу рівномірного (прямолінійного) списання.

Нарахування амортизації протягом п'яти років можна відобразити таким чином (табл. 3).

Таблиця 3

**Нарахування амортизації методом
прямолінійного списання (дол.)**

ТЕ	Початкова вартість	Річна сума амортизації	Акумуляована амортизація (нагромаджений знос)	Книжкова (залишкова) вартість
Дата придбання	10000	–	–	10000
Кінець 1-го року	10000	1800	1800	8200
Кінець 2-го року	10000	1800	3600	6400
Кінець 3-го року	10000	1800	5400	4600
Кінець 4-го року	10000	1800	7200	2800
Кінець 5-го року	10000	1800	9000	1000

З даної таблиці випливає:

- 1) протягом усіх п'яти років амортизаційні відрахування однакові;
- 2) акумулювання амортизації здійснюється рівномірно (нагромаджений знос збільшується рівномірно);
- 3) залишкова вартість рівномірно зменшується, поки не досягне ліквідаційної вартості.

Прямолінійний метод, як правило, застосовують для активів, для яких: час, а не застарілість є основним фактором, що обмежує термін служби, і які мають відносно постійний обсяг періодичної роботи даного обладнання.

Метод нарахування зносу пропорційно до обсягу виконаних робіт заснований на тому, що кожна операція (або одиниця продукції) тягне за собою однаковий розмір амортизації активу, на якому її здійснили (виробили). Цей метод застосовується там, де зношування об'єкта безпосередньо пов'язане з частотою його використання.

Припустимо, що при експлуатації за перший рік вантажний автомобіль мав пробіг в 20000 миль, за другий рік – 30000 миль, за третій – 10000 миль, за четвертий – 20000 миль. Річна сума амортизації дорівнює $20000 \times 0,1 = 2000$ і т. д. Амортизаційні відрахування можна визначити за такою формулою:

$$\text{Амортизація за період} = \frac{\text{Початкова вартість} - \text{ліквідаційна вартість}}{\text{Передбачувана кількість операцій, одиниць роботи, одиниць продукції, які можна здійснити, виробити на даному підприємстві}}$$

Припустимо, що вантажний автомобіль, мова про який йшла вище, може виконати певну кількість операцій, а його пробіг розрахований на 90000 миль. Амортизаційні відрахування на одну милю можна визначити таким чином:

$$\frac{10000 \text{ дол.} - 1000 \text{ дол.}}{90000 \text{ миль}} = 0,1 \text{ дол. / миль.}$$

Виходячи з даної формули, слід відмітити прямий зв'язок між щорічною сумою амортизації і одиницею роботи (продукції). Акумулявання амортизації здійснюється в прямій залежності від одиниць роботи (продукції).

Таблиця 4

**Нарахування амортизації
з допомогою виробничого методу (дол.)**

ТЕ	Початкова вартість	Милі	Річна сума амортизації	Акумуляована амортизація (нагромаджений знос)	Книжкова (залишкова) вартість
Дата придбання	10000	–	–	–	10000
Кінець 1-го року	10000	20000	2000	2000	8000
Кінець 2-го року	10000	30000	3000	5000	5000
Кінець 3-го року	10000	10000	1000	6000	4000
Кінець 4-го року	10000	20000	2000	8000	2000
Кінець 5-го року	10000	10000	1000	9000	1000

Суть прискорених методів полягає в тому, що на початку експлуатації основних засобів суми нарахованої амортизації значно перевищують амортизаційні суми, які нараховані в кінці терміну служби об'єкта. Використовуючи ці методи, виходять з того, що багато видів основних засобів виробничого призначення діють ефективніше, поки вони ще нові (тобто в перші роки їх експлуатації).

Початкова вартість автомобіля становить 10000 дол., залишкова вартість даного автомобіля – 2 тис. дол., термін експлуатації становить 5 років. Визначаємо амортизовану вартість за методом суми чисел за всі роки експлуатації: $10 - 2 = 8$ тис. дол.

Визначаємо суму чисел: $(1 + 2 + 3 + 4 + 5) = 15$.

$$AB = \frac{KP(\text{кількість років})}{\text{Сума чисел}} = \times (PB - AB).$$

Визначаємо амортизовану вартість за кожен рік:

1. $(5 : 15) \times 8000 = 2664$;
2. $(4 : 15) \times 8000 = 2133$;
3. $(3 : 15) \times 8000 = 1600$;
4. $(2 : 15) \times 8000 = 1064$;
5. $(1 : 15) \times 8000 = 528$.

Таблиця 5

**Нарахування амортизації
з допомогою методу суми чисел (дол.)**

Термін експлуатації	Початкова вартість	Річна сума амортизації	Нагромаджуваний залишок	Залишкова вартість
1	10000	2664	2664	7336
2	10000	2133	4797	5203
3	10000	1600	6397	3603
4	10000	1064	7461	2539
5	10000	528	7989	2011

Метод прискореного зменшення залишкової вартості. Початкова вартість – 20 тис. дол., ліквідаційна – 2 тис. дол., термін експлуатації – 4 роки. Необхідно нарахувати амортизацію по вантажному автомобілю за роки експлуатації при подвійній нормі амортизації, якщо при рівномірній норма становила 25 %.

Таблиця 6

**Нарахування амортизації з допомогою
методу прискореного зменшення залишкової вартості (дол.)**

Термін експлуатації	Початкова вартість	Річна сума амортизації	Нагромаджуваний залишок	Залишкова вартість
1	20000	10000	10000	10000
2	20000	5000	15000	5000
3	20000	2500	17500	2500
4	20000	1250	18500	1250

У Франції застосовують два методи нарахування амортизації: лінійний та дегресивний. При дегресивній амортизації суму амортизаційних відрахувань визначають, виходячи із залишкової вартості об'єктів і норм амортизації, помножених на коефіцієнт:

1,5 – якщо нормативний час використання об'єкта від 3 до 5 років;

2,0 – якщо нормативний час використання об'єкта від 5 до 6 років;

2,5 – якщо нормативний час використання об'єкта більше 6 років.

Дегресивні норми використовують з дати придбання, лінійні – з дати використання об'єкта.

Підприємства можуть використовувати дегресивну систему амортизації за основними засобами, термін служби яких складає не менше 3 років і включених у такий перелік:

1) станки і обладнання, що використовуються для обробки і переробки в промисловості та на транспорті;

2) споруди, призначені для очищення води і атмосфери;

3) обладнання і споруди з виробництва пари, тепла й енергії;

4) споруди для забезпечення безпеки працівників;

5) споруди медико-соціального характеру;

6) машини і обладнання, що використовують для наукових і технічних досліджень;

7) машини і обладнання для готелів;

8) обладнання, призначене для економії енергії та сировини;

9) споруди для складування.

Наприклад. Обладнання придбано 1 вересня за 180000 євро, нормальний термін служби – 5 років. Введено обладнання в експлуатацію 20 вересня. При лінійній системі амортизації річна норма дорівнює 20% (100/5). Амортизація нараховується з 20 вересня, тобто в першому році амортизацію нараховують за 100 днів.

**Розрахунок амортизації лінійним
і дегресивним способами (євро)**

Рік	Початкова вартість	Сума амортизації за:		Залишкова вартість за:	
		лінійною системою	дегресивною системою	лінійною системою	дегресивною системою
1	2	3	4	5	6
	180000	10000	24000	170000	156000
+1	180000	36000	62400	134000	93600
+2	180000	36000	37440	98000	56160
+3	180000	36000	28080	62000	28080
+4	180000	36000	28080	26000	–
+5	180000	26000	–	–	–

1. При лінійній системі за перший рік проводять такі розрахунки: $180000 \times 20/100 \times 100/360 = 10000$ євро.

2. При лінійній системі щорічну суму амортизації визначають за початковою вартістю згідно із затвердженою нормою: $180000 \times 20 / 100 = 36000$ євро.

3. За останній рік: $180000 \times 20 / 100 \times 260 / 360 = 26000$ євро.

1. При дегресивній системі амортизації річна норма дорівнює 40% ($20\% \times 2$). Амортизацію нараховують з 1 вересня, тобто 120 днів у першому році: $180000 \times 40/100 \times 120 / 360 = 24000$ євро.

2. При дегресивній системі щорічна сума амортизації визначається за залишковою вартістю за затвердженою нормою, скоригованою на поправний коефіцієнт:

$156000 \times 40 / 100 = 62400$ євро.

3. У тому випадку, коли сума амортизації менше половини залишкової вартості ($56160 \times 40 / 100 = 22464$ євро), залишкову вартість включають у витрати однаковими частинами протягом двох років ($56160 / 2 = 28080$).

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

1. Дайте загальну характеристику обліку в США.
2. Які найважливіші облікові принципи використовують у США?
3. Як поділяють необоротні активи в США?
4. Вкажіть на методи оцінки основного капіталу.
5. Як здійснюється облік нематеріальних активів?
6. Вкажіть на особливості організації обліку гудвілу.
7. Як ведеться облік природних ресурсів?
8. Які існують способи обліку основних засобів?
9. Як ведеться облік затрат по експлуатації основних засобів?
10. Дайте характеристику методів нарахування амортизації основних засобів.
11. Від чого залежить розмір амортизаційних відрахувань?

РОЗДІЛ 4.

ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

- 4.1. Завдання обліку товарно-матеріальних цінностей.
- 4.2. Оцінка матеріально-виробничих запасів.
- 4.3. Методи аналітичного обліку матеріальних запасів.
- 4.4. Особливості інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

4.1. Завдання обліку товарно-матеріальних цінностей.

Однією з найважливіших статей активу балансу є запаси товарно-матеріальних цінностей. Від ефективного використання матеріальних запасів залежить величина прибутку фірми і швидкість обороту вкладеного капіталу. У зв'язку з цим велику увагу приділяють обліку матеріальних запасів.

У запаси товарно-матеріальних цінностей промислових компаній входять предмети, які очікують моменту використання у виробництві для створення інших предметів і надання послуг; предмети, які знаходяться в обробці з метою наступної реалізації, а також ті предмети, які очікують моменту продажу. Іншими словами, до матеріальних запасів відносять: сировину і матеріали; незавершене виробництво (напівфабрикати); готову продукцію.

Виходячи з цього, основними завданнями обліку матеріальних запасів є:

- визначення точної величини товарно-матеріальних цінностей, які знаходяться в запасах і в процесі виробництва;
- надання інформації відповідним підрозділам (відділам) підприємства про наявність тих чи інших товарно-матеріальних цінностей;
- надання інформації для визначення необхідних «перезамовлень» для поповнення запасів окремих ТМЦ;
- забезпечення відображення в обліку списання запасів з використанням одного з методів оцінки запасів;

– забезпечення процесу своєчасного визначення відхилень між даними аналітичного обліку і фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей.

Порядок обліку товарно-матеріальних цінностей у зарубіжних країнах регламентує міжнародний стандарт № 2 «Оцінка та відображення матеріально-виробничих запасів у контексті формування фактичної собівартості». Для визначення оптимального розміру партій придбання матеріалів у постачальника застосовують таку формулу:

$$K = \sqrt{\frac{2 \cdot V_{pz} \cdot V_m}{C \cdot P \cdot T}},$$

- де K – кількість одиниць в одній партії (оптимальна кількість);
 V_{pz} – вартість розміщення замовлення;
 V_m – річні витрати матеріалів;
 C – ціна одиниці матеріалів;
 P – складські витрати;
 T – транспортні витрати на одиницю матеріалів на рік.

Наприклад. Визначимо оптимальну кількість матеріалів, необхідних для закупівлі у постачальників, якщо відомо:

- вартість розміщення замовлення (V_{pz}) – 8 дол.;
- річні витрати матеріалів (V_m) – 700 одиниць;
- ціна одиниці матеріалів (C) – 5 дол.;
- складські витрати (P) – 9%;
- транспортні витрати на одиницю матеріалів на рік (T) – 10 центів.

$$K = \sqrt{\frac{2 \cdot 8 \text{ дол.} \cdot 700}{5 \text{ дол.} \cdot 0,09 \cdot 0,1 \text{ дол.}}} = 143 \text{ одиниць.}$$

4.2. Оцінка матеріально-виробничих запасів

В умовах ринкових відносин одним із основних методологічних принципів обліку матеріальних запасів є оцінка. Помилка в оцінці матеріальних запасів на кінець поточного року негативно впливає на величину чистого прибутку як у поточному, так і

наступному році та тим самим впливає на розмір оплаченого податку з прибутку. Тому федеральні органи особливо регулюють застосування підприємствами різних методів оцінки матеріальних запасів. Бухгалтери фірм дуже часто зіштовхуються з проблемою, з одного боку, найточнішого визначення прибутку, а з іншого – з бажанням знизити податок на прибуток.

Існує ряд методів оцінки матеріальних запасів для фінансової звітності. Основна частина з них ґрунтується або на собівартості, або на ринковій ціні. Первинною основою обліку матеріальних запасів є собівартість, яка включає в себе такі елементи:

- суму рахунка-фактури, за вирахуванням знижок при покупці;
- суму страхування товарів у дорозі;
- відповідні податки і тарифи.

Інші витрати, які пов'язані з придбанням, прийманням тощо, також повинні входити в собівартість матеріальних запасів. Однак на практиці настільки складно розділити ці витрати між окремими видами, що вони в більшості випадків враховуються як витрати звітного періоду, а не як елемент собівартості матеріальних запасів.

Протягом року ціни на більшу частину товарів змінюються. Однакова кількість товарів може бути придбана за різними цінами. Тому бухгалтерів більше цікавить рух вартостей, а не фізичне переміщення товарів у ході діяльності фірми, оскільки саме вартість дає можливість точніше визначити прибуток. У зарубіжних країнах використовують різні методи оцінки матеріальних запасів: метод специфічної ідентифікації, метод середньої вартості, метод ФІФО, метод ЛІФО.

Метод ідентифікації

Суть методу ідентифікації полягає у тому, що він закріплює фактичну вартість за конкретною одиницею запасу. Відповідно до цього методу до кожної одиниці товару прикріплюється табличка з серійним номером. Він найбільше використовується при купівлі і продажу одиниць продукції, які мають велику вартість і продаються у невеликих кількостях (автомобілі, важке машинобудування, ювелірні

вироби). Якщо ж реалізовано велику кількість, то неможливо визначити, які саме продано товари.

Таблиця 8

Залишки матеріальних запасів

Зміст операції	Кількість шт.	Ціна в дол.	Сума, дол.
1. Залишок на 01.01	150	1,00	150
2. Придбано			
12.01	50	1,10	55
13.01	100	1,20	120
15.01	100	1,30	130
20.01	100	1,40	140
3. Разом товарів для продажу	500		595
4. Реалізовано	300		381
5. Залишок на 01.02	200		214

В залишок на 1.02 входять 150 одиниць, що були в запасі за станом на 1.01, 20 одиниць з числа придбаних 12.01 та 30 одиниць з числа придбаних 20.01.

Здійснюємо оцінку залишку в кількості 200 одиниць ($150 \times 1 = 150$; $20 \times 1,1 = 22$; $30 \times 1,4 = 42$;) $150 + 22 + 42 = 214$ дол.

При використанні даного методу вартість реалізованих товарів і кінцеві запаси обліковуються за їх фактичною вартістю. Деякі бухгалтери стверджують, що це найточніший у теоретичному відношенні метод. Але він, все ж таки, не одержав широкого застосування через наявність суттєвих недоліків. По-перше, в результаті використання даного методу однакові товари обліковуються в запасах за різною вартістю. Це не завжди зручно. По-друге, виникає можливість маніпулювати прибутком. Так, залежно від того, який з однакових телевізорів купить покупець, прибуток буде змінюватися відповідно до початкової вартості кожного телевізора.

Метод середньої вартості

При методі середньої вартості матеріальних запасів вираховують шляхом ділення всієї (повної) вартості товарів (залишок на початок місяця плюс всі товари, які придбані протягом даного періоду) на кількість одиниць цих товарів. У результаті одержимо

середньозважену вартість одиниці товару. Вартість матеріальних запасів, визначена за методом середньої вартості, враховує всі ціни, за якими були придбані товари протягом звітного періоду, і тим самим вирівнюється зростання та зниження цін. Деякі спеціалісти критикують даний метод, вважаючи, що необхідно більше уваги приділяти останнім за часом цінам, оскільки саме вони найбільше впливають на рівень доходу і прийняття управлінських рішень.

Залишок матеріальних запасів на початок періоду склав 1500 штук; ціна за одиницю – 18 доларів. За звітний період поступило матеріальних запасів – 1900 штук; ціна за одиницю – 20 доларів. Оцінити матеріальні запаси за методом середньої вартості.

Метод оцінки запасів за цінами перших закупок ФІФО

При цьому методі матеріальні запаси повинні бути списані за цінами придбання відповідних партій у хронологічному порядку їх надходження, тобто спочатку списуються в розхід матеріали за ціною першої закупленої партії, потім другої, третьої і так згідно з чергою до повного вибирання загальної кількості даного матеріалу. Порядок оцінки не залежить від фактичної послідовності витрачання партій матеріалів, що надійшли, тобто при даному методі враховується рух вартості, а не рух товару. Ефект від використання методу ФІФО полягає в тому, що матеріальні запаси на кінець звітного періоду оцінюються за цінами останніх закупок, а в собівартості реалізованої продукції використовують ціни перших закупок матеріалів. У період постійного зростання цін метод ФІФО дає найвищий з можливих рівень чистого доходу. Відповідно в період зниження цін спостерігається зворотний процес. Тому основним недоліком методу є те, що він збільшує вплив циклу економічного розвитку на показник доходу. У зв'язку з цим метод ФІФО найкраще використовувати в умовах стабільної економіки при незначних коливаннях цін.

Метод оцінки запасів за цінами останніх закупок ЛІФО

Даний метод протилежний до методу ФІФО, тобто витрачені матеріальні запаси оцінюються за вартістю останнього надходження, потім попереднього і т. д., хоча їх фактичний рух може бути

іншим. У період інфляції ЛІФО дає в результаті менший прибуток, ніж ФІФО, відповідно, менший податок на прибуток. Тому в деяких країнах (Великобританія, Україна) використання цього методу заборонено. У період дефляційних процесів він дає більший прибуток, ніж будь-який інший метод. Таким чином, вирівнюється вплив циклу економічного розвитку (підйомів і спадів). Одним з недоліків даного методу є недооцінка вартості запасів, оскільки в балансі матеріальні запаси оцінюються і відображаються за цінами перших закупок (попередніх цінах); ця оцінка дуже часто не співпадає з реальною вартістю матеріальних запасів. Необхідно здійснити оцінку матеріальних цінностей, витрачених на виробництво за методами ФІФО та ЛІФО.

Здійснюємо оцінку матеріальних запасів за методом ФІФО (60 одиниць).

$$12 \times 10 = 120$$

$$25 \times 10 = 250$$

$$15 \times 9 = 135$$

$$8 \times 8 = \underline{64}$$

569 дол.

Далі оцінюємо залишок на кінець місяця ($12 + 70 - 60 = 22$ одиниці).

$$22 \times 8 = 176 \text{ дол.}$$

Здійснюємо оцінку матеріальних запасів за методом ЛІФО (60 одиниць, що витрачені на виробництво).

$$30 \times 8 = 240$$

$$15 \times 9 = 135$$

$$15 \times 10 = \underline{150}$$

525 дол.

Оцінюємо залишок ($12 + 70 - 60 = 22$ одиниці).

$$22 \times 10 = 220 \text{ дол.}$$

Якщо нетто-реалізація за звітний період становила 1000 дол., то за методом ФІФО фірма отримає прибуток $1000 - 569 = 431$ дол., а за методом ЛІФО $1000 - 525 = 475$ дол. Як бачимо, в період

зниження цін при оцінці матеріальних запасів за методом ФІФО фірма одержить менший прибуток, ніж за методом ЛІФО.

Таблиця 9

Зміст операцій	Кількість	Ціна в \$	Сума в \$
1. Залишок на початок місяця	12	10	120
2. Надійшло за документами			
№ 1	25	10	250
№ 2	15	9	135
№ 3	30	8	240
3. Всього надійшло	70		625
4. Витрачено на виробництво:			
а) Оцінювання за методом ФІФО	60		569
б) Оцінювання за методом ЛІФО	60		525
5. Залишок на кінець місяця:			
а) Оцінювання за методом ФІФО	22		176
б) Оцінювання за методом ЛІФО	22		220

4.3. Методи аналітичного обліку матеріальних запасів

У зарубіжних країнах до методів аналітичного обліку матеріальних запасів відносять:

- метод періодичного обліку матеріальних запасів;
- метод безперервного (поточного) обліку матеріальних запасів.

Відповідно до методу періодичного обліку, детальний облік матеріальних запасів протягом року не ведеться, а в кінці року повинна проводитися інвентаризація наявних запасів для встановлення рівня запасів на кінець звітної періоду. Собівартість реалізованих запасів не може бути визначена до тих пір, поки не буде завершена інвентаризація, оскільки розрахунок собівартості визначають таким чином: рівень запасів на початок звітної періоду плюс вартість покупок, мінус рівень запасів на кінець звітної періоду.

Метод періодичного обліку запасів використовують у багатьох торгових компаніях, бо він не вимагає великого обсягу канцелярської роботи. Основним недоліком даного методу є відсутність деталізованих записів про те, які запаси є на поточний момент. Така інформація дала б можливість керівництву здійснювати оперативне

управління матеріальними запасами для того, щоб уникнути відсутності необхідних запасів на складі.

1. Рахунок «Складські запаси» показує залишок запасів (за їх видами) на початок звітної періоду – 11400 дол.

2. Закупівля (придбання) товарів за звітний період:

Д-т «Витрати на закупівлю»– 45600 дол.

К-т «Рахунки до оплати»– 45600 дол.

3. Реалізація товарів за звітний період:

Д-т «Рахунки до одержання»– 56800 дол.

К-т «Доходи від реалізації» – 56800 дол.

Собівартість реалізованих (витрачених) запасів визначаємо: рівень запасів на початок звітної періоду плюс вартість покупок, мінус рівень запасів на кінець звітної періоду ($11400 + 45600 - 18000$ за даними інвентаризації) = 39000 дол.

4. Кінець звітної періоду:

А) Списується початковий залишок складських запасів:

Д-т «Фінансовий результат звітної періоду» – 11400 дол.

К-т «Складські запаси» – 11400 дол.

Б) Відображається залишок запасів на кінець звітної періоду, вивлений після інвентаризації:

Д-т «Складські запаси» – 18000 дол.

К-т «Фінансовий результат звітної періоду» – 18000 дол.

Суть методу поточного (безперервного) обліку товарно-матеріальних цінностей полягає в тому, що систематично по мірі надходження і руху матеріальних запасів вони суворо документуються в кількісно-сумовому вираженні. Цей метод забезпечує контроль за операціями руху товарно-матеріальних цінностей, сигналізує про необхідність нових замовлень матеріалів на поповнення запасів, а також формує інформацію про оптимальний обсяг замовлення. У результаті цього протягом усього звітної періоду відома величина наявних запасів.

Надходження матеріалів на підприємство оформляється рапортом, який складається в трьох примірниках. Основою для складання рапорту є рахунок-фактура постачальника. Один примірник

рапорту надсилають у відділ постачання для звірки з умовами розміщення замовлення, другий – передають на склад з матеріалами, а третій – залишають у групі прийомки. Один примірник рапорту, який спочатку був направлений у відділ постачання, потім передають у фінансову бухгалтерію для розрахунків з постачальниками.

Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється за вимогами. Зміст бланку вимоги не дуже відрізняється від тих вимог, які використовуються на вітчизняних підприємствах. Вимогу випи-сують у трьох примірниках. Перший примірник залишається на складі, другий – у групі матеріального обліку, третій – в особи, яка одержує матеріал. Вимога на основні матеріали відрізняється від вимоги на допоміжні матеріали лише за кольором.

Повернення не використаних у виробництві матеріалів на склад відображають у вимозі в колонці «Видано» способом «червоного сторно».

При поточному методі обліку матеріальних запасів на складі ведуться карточки аналітичного обліку в розрізі найменувань, в яких надходження і відпуск матеріальних запасів реєструють (відображають) у процесі того, як вони здійснюються. Використання поточного методу не виключає необхідності проведення інвентаризації наявності матеріальних запасів у кінці звітнього періоду. Облікові записи показують, що повинно бути в наявності, але це ще не означає, що записи відповідають дійсності, оскільки можуть бути втрати, викликані псуванням, крадіжками чи іншими причинами. Карточки аналітичного обліку треба привести у відповідність з фактично виявленою кількістю запасів.

1. Початок звітнього періоду:

Рахунок «Складські запаси» показує залишок запасів (за їх видами) на початок звітнього періоду – 11400 дол.

2. Закупівля (придбання) товарів за звітний період:

Д-т «Складські запаси» – 45600 дол.

К-т «Рахунки до оплати» – 45600 дол.

3. Реалізація товарів за звітний період:

Д-т «Рахунки до одержання» – 56800 дол.

К-т «Доходи від реалізації» – 56800 дол.

Одночасно:

Д-т «Собівартість реалізованих запасів (товарів)» – 39000 дол.

К-т «Складські запаси» – 39000 дол.

4. Кінець звітної періоду:

Рахунок «Складські запаси» відображає залишок запасів (за їх видами) на кінець звітної періоду – 18000 дол., тому немає потреби складати бухгалтерське проведення. ($11400 + 45600 - 39000 = 18000$).

Відпуск матеріалів на виробництво відображають:

Д-т «Незавершене виробництво»

Д-т «Накладні загально-виробничі витрати»

Д-т «Собівартість реалізованих запасів (товарів)»

К-т «Складські запаси» (за їх видами).

На практиці зустрічаються й інші методи обліку матеріально-виробничих запасів. При цьому організація обліку направлена на своєчасне забезпечення керівництва інформацією про наявність і рух матеріалів, про зміни мінімальних і максимальних запасів у цілому на фірмі, у кожній номенклатурі матеріальних ресурсів з метою їх ефективного використання.

4.4. Особливості інвентаризації товарно-матеріальних цінностей

Інвентаризація в зарубіжних країнах, як і в нас, проводиться не рідше одного разу на рік. Однак у більшості випадків інвентаризація проводиться «циклічним методом». Суть такого методу полягає в тому, що зняття залишків проводиться спеціально підготовленою штатною групою працівників, яка виконує цю роботу краще, ніж ті люди, які залучаються епізодично. Ця група працює за наперед складеним графіком, який дає можливість проінвентаризувати кожен вид матеріальних запасів мінімум один раз на рік, а в окремих випадках – по найцінніших предметах – частіше, ніж один раз на рік. При цьому графік складається таким чином, щоб інвентаризація конкретного виду матеріалу проводилася

в момент його найменшої наявності на складі. Даний метод проведення інвентаризації одержав поширення на підприємствах, де є велика номенклатура матеріалів.

Проведення інвентаризації детально планують і кожному члену інвентаризаційної групи дають спеціальну інструкцію, в якій вказано мету і завдання інвентаризації, організацію робіт щодо зняття залишків, обов'язки і відповідальність кожного члена групи в загальній організаційній схемі підприємства, класифікацію цінностей при внесенні окремих предметів до тієї або іншої групи матеріалів, порядок виділення поточних операцій до дати інвентаризації в процесі зняття залишків тощо.

При проведенні інвентаризації на складі, як правило, окремо виділяють предмети, які не мають попиту і втратили свою цінність. Також виділяють предмети, які належать іншим організаціям або не підлягають включенню в залишки з інших причин. Цінності, які належать компанії, але знаходяться в інших організаціях, повинні бути документально підтверджені.

Щодо незавершеного виробництва передбачається закінчення обробки сировини, тобто завершення процесу до дати проведення інвентаризації там, де це можливо. На матеріали, які залишилися в стадії обробки, складають описи на основі групування затрат за виробами, партіями виробів, у розрізі замовлень, нарядів.

Записи і підрахунки знятої наявності звичайно здійснюються від руки в ярликах, карточках, листках або книгах, пристосованих до запису залишків. Бланки для проведення записів наперед нумерують.

Одним із етапів інвентаризації є попереднє зіставлення (порівняння) цифр підрахунку із залишками в карточках аналітичного обліку, а якщо вони не ведуться – за ярликами на складі. При виявленні суттєвих розходжень організується розслідування, а інколи повторна перевірка.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

1. *Вкажіть на основні завдання обліку товарно-матеріальних цінностей.*
2. *Якими методами проводиться оцінка матеріально-виробничих запасів у США.*
3. *Охарактеризуйте метод специфічної ідентифікації.*
4. *Охарактеризуйте метод середньої вартості.*
5. *Охарактеризуйте метод ФІФО.*
6. *Охарактеризуйте метод ЛІФО.*
7. *Які методи аналітичного обліку матеріальних запасів використовують в США?*
8. *У чому полягають особливості проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей?*

РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ЛІКВІДНИХ АКТИВІВ

5.1. Облік грошових коштів:

а) облік дрібної каси;

б) ваучерна система обліку.

5.2. Облік короткотермінових інвестицій у цінні ліквідні активи.

5.3. Загальний підхід до управління дебіторською заборгованістю.

5.4. Облік рахунків до отримання:

а) визнання дебіторської заборгованості за рахунками;

б) оцінка дебіторської заборгованості (облік сумнівних безнадійних боргів);

в) політика ліквідації дебіторської заборгованості.

5.5. Облік векселів до отримання.

5.1. Облік грошових коштів

Необоротні активи включають основні засоби, нематеріальні активи, довготермінові інвестиції, а також витрати майбутніх періодів, які мають бути списані на витрати протягом кількох облікових періодів.

Оборотні активи включають грошові кошти, швидко-реалізовані цінні папери (короткотермінові фінансові інвестиції), дебіторську заборгованість, запаси і витрати (витрати майбутніх періодів, які мають бути списані на витрати протягом року з дати складання балансу).

Грошові кошти поділяють на кошти в касі і грошові кошти в банку. У балансі всі грошові кошти показують однією лінією. Це пов'язано з тим, що компанії намагаються тримати якомога менше готівкових грошей, а основним платіжним документом є чеки. Грошову готівку, що є в касі, в основному використовують для дрібних розрахунків і називають «дрібною касою» (компенсаційним залишком). До грошових коштів відносять також монети, банкноти, валюту, рахунки в банку, на використання яких нема

обмежень. Сюди відносять також перевідні векселі (перевідний вексель, виданий банком на банк), грошові перекази, чеки підписані касиром, чеки, завірнені банком, персональні чеки, (фізичних осіб), ощадні рахунки.

Цікавою є система ведення «дрібної каси». У компанії, звичайно, є регулярні витрати, сума яких невелика, і тому виписувати чек нема потреби (купівля поштових марок, оплата таксі, дрібні збори). Для цього на підприємстві тримають невелику суму грошей, за які відповідає матеріально відповідальна особа. Встановлюють фіксований розмір «фонду дрібної каси», який періодично поповнюється точно на суму витрачених грошей, що знову становить фіксований розмір. При видачі грошей виписують ваучер, на якому вказують дату, суму і назву витрат. Для звірки співставляють залишок готівкових грошей і суму ваучера, що повинно дорівнювати фіксованій величині «фонду дрібної каси». Якщо при цьому виявлені розходження, то їх відображають на рахунок «Недостача – надлишок грошових коштів».

Згідно з американською практикою, операції з дрібною касою мають такий вигляд:

1. Утворення «фонду дрібної каси» (отримання готівкових грошей з банку).

Д-т Дрібна каса.

К-т Грошові кошти (Рахунок у банку).

2. Видачу грошей з дрібної каси оформляють ваучером і в обліку не відображають.

3. Поповнення дрібної каси.

Д-т Рахунки відповідних витрат.

Д-т / К-т Недостача – надлишок грошових коштів (якщо це виявлено).

К-т Грошові кошти (Рахунок у банку).

У Великобританії операції з обліку дрібної каси відображають по-іншому:

1. Утворення «фонду дрібної каси» (отримання готівкових грошей з банку).

Д-т Дрібна каса.

К-т Грошові кошти (Рахунок у банку).

2. Видача грошей з дрібної каси відображається.

Д-т Рахунки відповідних витрат.

К-т Дрібна каса.

3. Поповнення дрібної каси відображають.

Д-т Дрібна каса.

К-т Грошові кошти (Рахунок у банку).

Ваучерна система – це система контролю за грошовими платежами, за якої кожна виплата і списання грошей мають бути розглянуті і затверджені до факту настання оплати. Ваучери – це форма дозволу для здійснення тих чи інших грошових витрат, крім тих, що здійснюються за рахунок фонду дрібної каси.

Система починається з дозволу на виплати, а закінчується випискою чека. Для ваучерної системи характерні такі принципи внутрішнього контролю:

- встановлення відповідальності осіб;
- розподіл обов'язків;
- система документального оформлення операцій;
- незалежна внутрішня перевірка.

Підготовка ваучера. Основою ваучерної системи є заздалегідь пронумеровані ваучери. Готує ваучер відділ рахунків (ваучерів) до сплати.

Початок підготовки – це запис на титульній сторінці ваучера інформації про виниклу заборгованість на основі рахунка поставальника. Після цього перевіряється сам рахунок і з'ясовується:

- відповідність одержаного рахунка продавця копії замовлення на покупку;
- правильність цін та термінів;
- правильність підсумків (оборотів).

Після такої перевірки ваучер затверджується старшим відповідальним відділу. На зворотній стороні ваучера вказують, на які рахунки витрат слід списати суми, тобто вказується бухгалтерське проведення, номер і сума чека, якщо оплата вже проведена.

Д-т «Витрати на покупку»

К-т «Ваучер до оплати».

Зберігання неоплачених ваучерів. Після реєстрації ваучери зберігаються в папці неоплачених ваучерів. Для перевірки має бути баланс:

оплачені + неоплачені = вся сума ваучерів.

Оплата ваучерів. Коли настає дата оплати, то виписують чек. Відповідальний працівник підписує чек і:

- направляє чек постачальникові;
- ставить на ваучері штамп «Оплачено»;
- направляє погашений ваучер і копію чека в бухгалтерію для обліку.

Реєстрація оплачених ваучерів. Усі ваучери оплачуються чеками, тому журнал для запису чеків називається реєстр чеків. Оплату ваучерів відображають проведенням:

Д-т «Ваучер до оплати»

К-т «Грошові кошти».

Наприклад. Фірма А купила у фірми Б запасів на суму 5000 дол. на умовах оплати 2/10 n/30/.

Операція купівлі відображається в чистій сумі (5000 – 100 = 4900).

Д-т «Витрати на покупку» 4900

К-т «Ваучер до оплати» 4900.

Однак через незадовільний стан фірма борг своєчасно не погасила. Тому змушена оплатити усю суму в розмірі 5000 дол.

Д-т «Ваучер до оплати» 4900

Д-т «Збитки через неодержані знижки» 100

К-т «Грошові кошти» 5000.

Збитки через неодержані знижки показуються на рахунку «Фінансові результати» та у звіті про прибутки та збитки серед інших витрат фірми.

5.2. Облік короткотермінових інвестицій у цінні ліквідні активи

Найліквіднішими активами є грошові кошти. Наступними щодо ліквідності стоять у балансі короткотермінові інвестиції. Як правило, в фінансово-стійких компаніях є певний надлишок готівкових та безготівкових коштів, які необхідні для забезпечення нормального функціонування фінансових важелів. Тому більшість компаній пускають ці кошти в обіг, особливо в період дії високих кредитних ставок – на термінові депозитні рахунки, депозитні сертифікати, в цінні папери. Таке вкладення капіталу називають короткотерміновими інвестиціями в цінні ліквідні папери. Короткотермінові інвестиції відображаються в обліку при їх купівлі за собівартістю придбання. Наприклад, компанія придбала за 10 тисяч доларів казначейський вексель США, що становить собою короткотермінову позику державі, термін оплати якої настає через 100 днів. Така операція буде проведена в бухгалтерському обліку таким чином:

Д-т Короткотермінові інвестиції – 10000 дол.
К-т Каса – 10000 дол.

Доходи за короткотермінові інвестиції відображаються по мірі їх надходження. При погашенні державою вищезазначеного казначейського векселя в сумі 15 тис. дол. операція буде відображатися в бухгалтерському обліку таким чином:

Д-т Каса – 15000 дол.
К-т Короткотермінові інвестиції – 10000 дол.
К-т Доходи по процентах – 5000 дол.

При продажу цінних паперів компанії несуть збитки або отримують прибутки залежно від рівня котирування даних цінних паперів на фондовій біржі. Наприклад, фірма А придбала 5 тис. акцій у вигляді вкладеного капіталу фірми Б, купівельна вартість яких становила 35 дол., включаючи комісійні та послуги брокера. Реалізація проводиться за ціною 25 дол. за одну акцію. Ці операції будуть відображені в бухгалтерському обліку таким чином:

1. Придбання:

Д-т Короткотермінові інвестиції – 175000 дол. (35 x 5000).

К-т Каса – 175000 дол.

2. Реалізація:

Д-т Каса – 125000 дол. (25 x 5000)

Д-т Збитки – 50000 дол.

К-т Короткотермінові інвестиції – 175000 дол.

5.3. Загальний підхід до управління дебіторською заборгованістю

Під дебіторською заборгованістю розуміють зобов'язання покупців перед компанією. Вона поділяється на поточну (погашену протягом року) і непоточну.

Управління дебіторською заборгованістю відноситься до компетенції фінансового менеджера компанії. Дебіторська заборгованість становить 1/3 величини оборотних активів. Великий вплив на її величину має головний бухгалтер. Можна виділити 5 моментів в управлінні дебіторською заборгованістю.

1. Визнання умов надання кредиту при продажу товарів (його терміну і системи знижок).

2. Визначення гарантій, під які надається кредит. Найпростіший спосіб продажу товарів – це відкриття рахунка, коли за умовами контракту покупцю виставляють рахунок, який він визнає. У балансі це відображається у рядку «Рахунки до отримання». Складніший спосіб продажу товарів – це письмове зобов'язання клієнта заплатити гроші, тобто розрахунок вексями. Векселі є звичайні, коли покупець письмово визнає свою заборгованість і зобов'язується заплатити певну суму у визначений час. Перевідні векселі (комерційні) застосовуються в міжнародній торгівлі, коли продавець вимагає від покупця виплатити визначену суму.

3. Визнання надійності покупця чи ймовірності оплати товарів. Здійснюється на основі опублікованих рейтингів компаній (на основі проведеного аналізу фінансової звітності покупця). AAA – найвищий ступінь надійності, AA – добрий ступінь надійності, AB – ступінь надійності вище середнього, BBB – ступінь надійності нижче середнього.

4. Визначення суми кредиту проводиться на основі розрахунків і можливості повторних замовлень.

5. Визначення політики «збору» дебіторської заборгованості. За визначену плату компанія може передати право на отримання дебіторської заборгованості спеціальній фірмі, яка цим займається. Ця фірма або забезпечить отримання дебіторської заборгованості, або надасть допомогу у страхуванні сумнівних боргів.

Розглянута дебіторська заборгованість поділяється на дві групи: рахунки до отримання і векселі до отримання. Але існує ще дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією: аванси службовцям чи філіалам, дивіденди і проценти до отримання, претензії до державних організацій щодо повернення податків, депозити як гарантії платежів.

Основними правилами класифікації дебіторської заборгованості в балансі є:

1. Розмежування різних видів дебіторської заборгованості.
2. Відображення дебіторської заборгованості в розділі «Поточні оборотні активи».
3. Розкриття суми збитків, що пов'язані з дебіторською заборгованістю.
4. Визнання суми дебіторської заборгованості, право на яку передано іншій фірмі.

5.4. Облік рахунків до отримання

Рахунки та векселі до отримання є однією з важливих частин ліквідних активів.

Рахунки до отримання – це короткотермінові ліквідні активи, котрі виникають при продажу товарів у кредит за оптовою чи роздрібною торгівлею. Їх часто називають комерційним кредитом. Проведення в обліку даних активів відображають таким чином:

1. При пред'явленні покупцям рахунків за відвантажену їм продукцію.

Д-т Рахунок до отримання.

К-т Продаж.

2. При поступленні платежів за реалізовану продукцію.

Д-т Рахунок у банку.

К-т Рахунок до отримання.

За нормальних умов, гроші на рахунки повинні надійти протягом 30 – 60 днів. Це і є короткотерміновий кредит.

Існує три проблеми, що пов'язані з рахунками до отримання:

- а) визнання дебіторської заборгованості за рахунками;
- б) оцінка дебіторської заборгованості (облік сумнівних безнадійних боргів);
- в) політика ліквідації дебіторської заборгованості.

а) визнання дебіторської заборгованості за рахунками. Дебіторська заборгованість широко застосовувана як результат існування гнучкої системи знижок.

Знижки поділяються на торгові знижки і знижки за оплату в зазначений термін.

Торгові знижки – це процентні знижки від базової ціни. Фірми торгують за каталогами і мають загальний список цін, щоб не міняти ціни при сезонних розпродажах, при продажу постійним клієнтам товарів використовують торгові знижки як процент від основної ціни. При продажу рахунок виставляють на чисту суму, тобто (базова ціна – знижки). Тоді дебіторську заборгованість визначають як чисту суму.

Знижки за оплату в зазначений термін залежать від терміну оплати. Ці знижки пропонуються з метою отримання оплати до встановленого терміну. Знижки за оплату в зазначений термін створюють проблему визнання дебіторської заборгованості. Існує два методи відображення цих знижок у бухгалтерському обліку: валовий і чистий.

Валовий метод. Це найпоширеніший метод. У бухгалтерському обліку він відображається таким чином:

1. Компанія продає товари на 10 тис. дол. за умови 2/10, n/30.

Д-т Рахунок до отримання – 10000 дол.

К-т Продаж – 10000 дол.

2. Покупець оплачує 4 тис. дол. у період дії знижки ($4000 \times 2\% = 80$ дол., які віднімаються із суми 4 тис. дол.). Ця операція буде відображена:

Д-т Рахунок у банку (Грошові кошти) – 3920 дол.

Д-т Знижки – 80 дол.

К-т Рахунок до отримання – 4000 дол.

3. Покупець оплачує решту 6 тис. дол. після дії скидки, що відображається:

Д-т Рахунок у банку (Грошові кошти) – 6000 дол.

К-т Рахунок до отримання – 6000 дол.

2. Чистий метод. При використанні цього методу знижки трактуються дещо по-іншому. Вважають, якщо покупець не скористався знижками, то він несе покарання у вигляді штрафу за отримання товару в кредит, а не за готівку. Наприклад, компанія продає товари на суму 10 тис. дол. за умови 2/10, n/30. При цьому знижка розраховується як $10000 \times 2\% = 200$ дол., які віднімають від суми 10000 дол., що відображають таким чином:

1. Компанія продає товари на суму 10 тис. дол. за умови 2/10, n/30.

Д-т Рахунок до отримання – 9800 дол.

К-т Продаж – 9800 дол.

2. Покупець оплачує товари в сумі 4 тис. дол. у період дії знижки ($4000 \times 2\% = 80$ дол., які віднімаються із суми 4 тис. дол.).

Д-т Рахунок у банку (Грошові кошти) – 3920 дол.

К-т Рахунок до отримання – 3920 дол.

3. Покупець оплачує решту 6 тис. дол. після терміну дії знижки. Втрачена знижка визначається в розмірі 120 дол. ($6000 \times 2\% = 120$), що відображається таким чином:

Д-т Рахунок у банку (Грошові кошти) – 6000 дол.

К-т Рахунок до отримання – 6000 дол.

Величину втраченої знижки відображають:

Д-т Рахунок до отримання – 120 дол.

К-т Втрачені знижки – 120 дол.

б) оцінка дебіторської заборгованості (облік сумнівних безнадійних боргів). Проблема оцінки виникає в момент складання звітності. У фінансовому обліку США моментом реалізації продукції вважається її відвантаження, тобто виписка покупцям рахунків.

Рахунки, що не оплачені покупцями в зазначений термін, називаються сумнівними боргами. Їх визначення, як правило, проводять у кінці звітного періоду, перед складанням Звіту про прибутки та збитки і відображають таким бухгалтерським записом:

Д-т Видатки за сумнівними боргами

К-т Поправка на сумнівні борги.

Рахунок «Поправка на сумнівні борги» і його суму визначають із вартості рахунків до отримання. В обліковій практиці застосовують два методи підрахунку величини видатків за сумнівними боргами. Перший метод прямого списання рідко застосовується, оскільки неможливо визначити відразу, коли заборгованість є безнадійною. Другий метод – метод нарахування резерву – поділяється на:

а) метод у процентах від нетто-реалізації;

б) метод, де ведеться облік рахунків за термінами їх сплати.

Метод у процентах від нетто-реалізації полягає в тому, що визначається середній процент втрат за сумнівними боргами за три попередні роки. Реалізація за три попередні роки становила 100 тис. дол., втрати за сумнівними боргами за цей період – 8 тис. дол., тоді процент втрат за сумнівні борги складатиме $8000/100000 \times 100 =$

8 %. Реалізація за звітний період становила 30 тис. дол., повернення та уцінка – 2800 дол., а знижки від продажу – 200 дол. Тоді сума сумнівних боргів за звітний період становитиме $(30000 - 2800 - 200) \times 8\% = 2160$ дол.

Другий метод є більш аналітичним і зводиться до розбиття сумнівних боргів.

Величина сумнівних боргів за звітний період склала 405 дол., що відображається:

Д-т Видатки за сумнівними боргами – 405 дол.
К-т Поправка на сумнівні борги – 405 дол.

Таблиця 10

Картка обліку сплати

Покупець	Всього до сплати	Термін не настав	Просрочка від 1 до 30 днів	Просрочка від 31 до 60 днів	Просрочка від 61 до 90 днів	Просрочка понад 90 днів
А	100	100				
Б	200		200			
В	300			300		
Г	400				400	
Д	500					500
ВСЬОГО	1500	100	200	300	400	500
% сумнівних боргів		1%	2%	10%	30%	50%

в) *політика ліквідації дебіторської заборгованості.* Компанія може мати потребу в грошах до того як буде оплачено заборгованість за рахунками. У цьому випадку вона може передати свою дебіторську заборгованість третій особі і таким чином ліквідувати її за певну плату. Існує два способи такої передачі:

- передача дебіторської заборгованості за рахунками під заставу;
- продаж дебіторської заборгованості за рахунками.

При передачі дебіторської заборгованості її власник позичає гроші у кредиторів, виписавши вексель. При цьому він передає під заставу дебіторську заборгованість як забезпечення. Якщо він не може оплатити вексель у зазначений термін, то кредиторам переходить право власності на дебіторську заборгованість. На суму отриманих від кредиторів грошей роблять проводки:

Д-т Грошові кошти

К-т Векселі до оплати.

При продажу дебіторської заборгованості компанія може продати право на отримання дебіторської заборгованості факторній фірмі. Ця фірма бере за послуги один відсоток і більше від суми придбаної дебіторської заборгованості. Таким чином можна позбутися і величини сумнівних боргів.

Продаж дебіторської заборгованості може здійснюватися без права подальшого викупу і з викупом. При продажу без права викупу (регресу) факторна фірма бере на себе ризик отримання грошей і можливих збитків. При цьому складають запис:

Д-т Грошові кошти

К-т Рахунок до отримання – на суму дебіторської заборгованості.

Одночасно по дебету відображають збитки від продажу дебіторської заборгованості, які визначаються як різниця між сумою грошових коштів і рахунком до отримання, тобто оплата послуг факторній компанії.

5.5. Облік векселів до отримання

Простий вексель – це беззаперечне зобов'язання заплатити визначену суму грошей на вимогу або у встановлений термін. При обліку векселів важливе значення мають такі показники:

- а) дата погашення;
- б) термін векселя;
- в) позичковий процент;
- г) сума погашення;
- д) облікова дисконтна ставка;
- е) виплата за векселем.

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

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

Позичковий процент – це плата чи винагорода за користування кредитом. Його визначають шляхом множення суми позики на процентну ставку і на термін дії векселя. Наприклад, вексель отримано на термін три місяці (90 днів), сума векселя становила 1000 дол., а процентна ставка – 8%. У цьому випадку позичковий процент становитиме 20 дол. ($1000 \times 0,08 \times 90 / 360$).

Сума погашення – це загальна сума, що виплачується за векселем у день його погашення і визначається як сума векселя + позичковий процент ($1000 + 20 = 1020$ дол.).

Облікова дисконтна ставка – це сума вирахованого позичкового процента. Дисконт визначається таким чином. Сума отриманого векселя 1000 дол., процентна ставка – 8%, отримано на 90 днів, дисконтується банком за ставкою 10%, коли залишилося 60 днів до закінчення терміну векселя ($1020 \times 0,10 \times 60 / 360 = 17$ дол.). Обліковувати вексель означає отримувати авансом позичковий процент.

Виплата за векселем визначається як різниця між сумою погашення та дисконтом ($1020 - 17 = 1003$ дол.). Отримані векселі відображаються в обліку таким чином:

Д-т Векселі отримані

К-т Рахунки до отримання

Погашення векселя відображають:

Д-т Рахунок у банку (Грошові кошти)

К-т Векселі отримані

К-т Доходи у вигляді процентів.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Як ведеться облік грошових коштів у США?*
- 2. Як ведеться облік короткотермінових інвестицій?*
- 3. Як ведеться облік дебіторської заборгованості?*

4. Як проводиться визнання дебіторської заборгованості за рахунками?
5. Як здійснюється оцінка дебіторської заборгованості?
6. Якими методами проводиться підрахунок величини сумнівних боргів?
7. Як здійснюється політика ліквідації дебіторської заборгованості?
8. Охарактеризуйте облік рахунків до отримання.
9. Як ведеться облік векселів до отримання?

РОЗДІЛ 6.

ОБЛІК ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА НАКЛАДНИХ ВИТРАТ

- 6.1. Облік заробітної плати і виплат робітникам та службовцям.
- 6.2. Основні підходи до оплати праці.
- 6.3. Досвід матеріального стимулювання праці в США.
- 6.4. Зарубіжний досвід застосування форм і систем заробітної плати.
- 6.5. Форми і методи контролю за рівнем заробітної плати в країнах з ринковою економікою та в Україні.
- 6.6. Облік та розподіл виробничих накладних витрат.

6.1. Облік заробітної плати і виплат робітникам та службовцям

Заробітна плата в промисловості США складається з прямої і непрямой заробітної плати та виплат робітникам і службовцям, що не пов'язані з затратами робочого часу.

Пряма заробітна плата – це частина оплати праці, що витрачена на виробництво одного виду продукції і безпосередньо відноситься на собівартість калькуляції об'єкта. До прямої заробітної плати можна віднести заробітну плату робітників, безпосередньо зайнятих промисловим виробництвом.

Непряма заробітна плата – це частина оплати праці, що витрачена на виробництво кількох видів готової продукції або прямо не пов'язана з випуском виробів. До непрямой заробітної плати включають:

- заробітну плату деяких категорій працівників виробничих цехів (майстрів, старших робітників, десятників, облікових працівників, експедиторів);

- допоміжних цехів (ремонтників, комірників, канцелярських працівників);

– обслуговуючого та управлінського персоналу (оплата праці двірників, швейцарів, прибиральниць, сторожів, оплата адміністративно-управлінського персоналу, пожежників, працівників складів).

Премії, оплата відпусток, допомога по хворобі, пенсії, оплата святкових та вихідних днів, доплата до погодинної ставки, оплата за простої відноситься до виплат робітникам і службовцям, не пов'язаних з витратами робочого часу. Ці виплати входять до складу виробничих накладних витрат, бо вони не можуть бути безпосередньо включені в собівартість продукції.

В окремих галузях промисловості дуже важко знайти межу між прямою і непрямую заробітною платою, але американські підприємці надають такому розмежуванню особливого значення, бо такий облік дає змогу забезпечити ефективний контроль за використанням фонду заробітної плати та розподілом накладних витрат.

Облік використання робочого часу ведуть табельники або спеціально встановлені автомати, а іноді і самі робітники.

Табельник складає картку обліку часу. Картки обліку часу об'єднують з маршрутними листами, щоденними рапортами, робочими нарядами та іншими первинними документами. У них вказують прізвище працівника, номер жетона, зміну роботи, назву цеху, вид і час роботи, кількість відпрацьованих годин, в тому числі понадурочно. Робітник два рази на день (на початок і на закінчення зміни) помічає в картці час початку і закінчення роботи. В картці враховуються також внутрішні простої. Після закінчення одного виду роботи і переведення робітника для виконання іншої роботи попередня картка обліку часу закривається, а на її місце відкривається нова картка.

При автоматизованій системі обліку робочого часу окремим виробничим операціям, згідно з технологією виробництва, присвоюють коди. Робітник, приступаючи до виконання роботи (конкретної операції), пробиває в перфокарті свій особовий номер, час, початок і закінчення виконання роботи (операції). Ці дані по комп'ютерній мережі автоматично надходять у центральний диспетчерський пункт, який здійснює первинний облік робочого

часу, виробітку і нарахованої суми заробітної плати кожного працівника, бригади, дільниці, цеху, у фірмі в цілому. Тут також систематизуються дані про те, на що була використана робоча сила, хід виробничого процесу, обсяги готових виробів і незавершеного виробництва, кількість матеріальних і трудових ресурсів, залишки матеріалів і напівфабрикатів на складі, обсяги виконаних робіт одним працівником за зміну, виконання в цілому на дільниці, цеху, заводі (фірмі) і т. д.

Щотижнево на основі первинних даних відділ обліку і заробітної плати перевіряє достовірність записів, нараховує заробітну плату і складає платіжну відомість.

У платіжній відомості вказується дата, прізвище, сума нарахованої заробітної плати до видачі. Відомість одночасно є реєстром обліку заробітної плати для розподілу її за цехами і виробами.

Після складання і перевірки загальної суми платіжну відомість передають у бухгалтерію, де ведеться облік виплат заробітної плати кожного працівника фірми.

Кожен працівник отримує витяг з платіжної відомості про нараховану заробітну плату та утримання з неї.

Із заробітної плати утримуються федеральні та місцеві податки, добровільні внески, позики, різні види стягнень та ін. В окремих випадках із заробітної плати можуть утримуватись профспілкові внески, внески на соціальне, медичне і пенсійне страхування.

Всі дані з платіжних відомостей по мірі виплати заробітної плати переносяться в особову карточку обліку заробітної плати. Заробітна плата виплачується один раз на тиждень або два рази на місяць, залежно від домовленості (договору) між роботодавцем і працівником.

На суму нарахованої заробітної плати складається такі кореспонденція рахунків:

Д-т «Виробництво», «Постійні виробничі накладні витрати»

К-т «Заробітна плата».

На суму утримань із заробітної плати проводять такі бухгалтерські записи:

Д-т «Заробітна плата»

К-т «Нарахована заробітна плата до видачі», «Прибутковий податок до виплати», «Податок на соціальне страхування до виплати», «Інші утримання із заробітної плати».

По закінченні звітного періоду бухгалтерія розподіляє суму заробітної плати між цехами, центрами затрат, центрами прибутку для того, щоб надалі включати її в собівартість окремих виробів. Заробітна плата виробничих робітників безпосередньо відноситься на одиницю виробу або замовлення.

Додаткова заробітна плата в США розподіляється трьома основними способами:

– загальна сума додаткової заробітної плати за місяць відноситься пропорційно на замовлення і операції за тією самою нормою, яку застосовують при розподілі інших статей накладних витрат;

– усі види додаткової заробітної плати можуть бути зібрані на окремих рахунках і розподілені на виробничі операції (замовлення) за спеціальною ставкою;

– облік додаткової заробітної плати та її списання на виробництво здійснюється за такою ж методикою, як і облік основної заробітної плати робітників і службовців.

6.2. Основні підходи до оплати праці

Однією з головних тенденцій щодо оплати праці є її зростання в розвинутих країнах світу, що викликане дією таких факторів:

– зростання витрат на підготовку спеціалістів, зростання рівня кваліфікації працівників і робочої сили;

– зростання рівня життя в розвинутих країнах, що вимагає певного рівня задоволення потреб працівників;

– посилення соціального захисту найманих працівників з боку держави, прийняття законів про оплату праці та охорону прав людини;

– посилення солідарності працівників різних галузей економіки у відстоюванні власних прав на оплату праці;

– зміна поглядів роботодавців на роль і можливості людини в забезпеченні високих результатів виробництва.

Власне останній фактор покладено в основу практично всіх сучасних теорій щодо визначення принципів управління людськими ресурсами.

В зарубіжній практиці використовують три таких підходи.

Перший підхід сформовано в жорсткій ієрархічній системі господарювання, в якій функціонує потужний арсенал важелів тиску на поведінку людини зверху, спонукання її до праці на основі контролю, розподілу матеріальних благ та підпорядкованості вищим щабелям влади.

Другий підхід формується на засадах використання культурного і духовного надбання нації, формування суспільної норми поведінки, ритуалів, що змушують людину підпорядковуватися встановленим канонам і поводитись відповідно до них.

Третій підхід сформований розвитком ринкової економіки як мережі рівноправних відносин за горизонталлю, заснованих на купівлі і продажу продукції і послуг, на відносинах власності, на рівновазі інтересів покупця і продавця, виробника і споживача.

Зокрема, добре відома в Україні адміністративно-командна система господарювання мала чітку ієрархічну підпорядкованість вищим щабелям влади, повнота влади яких практично нічим не обмежувалася.

Відповідно, і заробітна плата працівників промислових підприємств та інших ланок народного господарства як один з економічних важелів впливу на поведінку людини, формувалась не на економічній основі, а на засадах ідеології партійно-державного апарату.

Типовим представником використання другого підходу в формуванні мотиваційних важелів впливу на поведінку людини у процесі виробництва слід вважати Японію. У цій країні саме культурні особливості суспільних відносин, повага до старших людей, висока якість праці, повага до власника підприємства і приватної власності взагалі зайняли вагоме місце у формуванні принципів оплати праці.

Заробітна плата працівників фірм і корпорацій в Японії формувалась залежно від стажу, посади, ставлення до праці і фірми. Це зумовлено:

– по-перше, Японія розвивалась як відносно замкнена країна, яка мало спілкувалася з іншими країнами світу;

– по-друге, вихід японської продукції на світовий простір сприяв розширенню зовнішньоекономічних зв'язків, виїзду значної частини японського населення в інші країни, притоку іноземної робочої сили в країну.

У країнах Західної Європи, США домінуючі позиції в формуванні мотиваційних механізмів впливу на поведінку людини в процесі виробництва займають важелі ринкової економіки, що є характерним для третього підходу.

Відомо, що США найбільше використовували в своїй системі господарювання висококваліфіковану робочу силу практично з усіх країн світу, користуючись тим, що роботодавці створювали вигідніші умови праці, надаючи вищу заробітну плату, створюючи можливості для професійного самовизначення вчених, спеціалістів високої кваліфікації, суспільного визнання їх успіхів у праці.

Стосовно економічної ситуації в Україні, що виникла в процесі ринкової трансформації адміністративно-командної системи господарювання, зацікавлює ієрархія потреб за Маслоу, згідно з якою основу поведінки людини формують первинні і вторинні потреби.

Первинні потреби визначають фізіологічні вимоги людини: їжа, одяг, безпека життя, праця і захищеність.

Вторинні потреби характеризують соціальні вимоги людини, її самовизначення і повагу в суспільстві.

За теорією Маслоу, потреби формуються в ієрархічному порядку. У кожний конкретний момент часу людина прагнучиме до задоволення тієї потреби, яка для неї найбажаніша. Однак основу руху в досягненні певного рівня задоволення потреб становлять первинні потреби. Перш ніж потреби вторинного характеру будуть впливати на поведінку людини, повинні бути забезпечені первинні

потреби, тобто людина повинна бути забезпечена їжею, житлом, мати безпечне оточення і місце праці. Оскільки з розвитком людини як особистості розширюються й її потенційні можливості, потреби в самовизначенні ніколи не можуть бути повністю задоволені. Тому процес мотивації поведінки людини через потреби можна вважати нескінченним.

Дослідження процесів задоволення потреб людини та її мотиваційної поведінки у виробничому середовищі, проведені західними спеціалістами, показали, що нема чіткої залежності між послідовністю задоволення потреб. Зокрема, досвід підкреслює, що людина і на першому щабелі задоволення первинних потреб починає шукати шляхи для задоволення потреб вищого порядку. Це залежить від багатьох факторів, у тому числі і від психологічних факторів та суто емоційного настрою людини. Тому мотиваційну поведінку людини не завжди можна передбачити і спрогнозувати лише на засадах визначення задоволення їх потреб.

Однак дослідження рівня задоволення потреб людини має практичне значення для обґрунтування державної політики з питань заробітної плати. Визначення таких взаємозв'язків у різних країнах світу дає можливість виявити певні тенденції, спрогнозувати міграцію трудових ресурсів.

Хоч чіткої залежності між рівнем задоволення потреб людини і величиною заробітної плати не спостерігається, однак є певні тенденції, які сформувались у світовій системі господарювання. Так, в економічно розвинутих країнах світу з високим рівнем життя у більшості населення первинні потреби, у всякому випадку працюючого населення, задоволені. Мотиваційна поведінка людини в процесі виробництва визначається прагненням задовольнити потреби вищого рівня, включаючи придбання нерухомості, комфортного відпочинку, визнання в суспільстві тощо.

6.3. Досвід матеріального стимулювання праці в США

Кожна система господарювання має притаманну їй організацію заробітної плати. Так, у середині 70-х рр. ХХ ст. англійськими спеціалістами була розроблена динамічна модель заробітної плати. Згідно з цією моделлю, тариф повинен становити 85% і нести основне стимулююче навантаження, періодична премія за індивідуальні досягнення – 10%, а премія за результати діяльності підприємства в цілому – 5%. Кожному з елементів структури заробітної плати відведена певна роль у системі стимулювання.

За останні роки дедалі більше фірм різних галузей промисловості США почали експериментувати з нововведеннями в галузі оплати праці. Нові системи сприяють значному підвищенню рівня професіоналізму працівників: надбавка до зарплати за новими системами залежить не від кількості фактично виготовленої продукції, а від того, які нові знання і навички працівник надбав за останній час з власної ініціативи. Хвиля впровадження нових систем оплати праці поширюється в американських фірмах досить швидко. За даними Американського центру продуктивності і якості, 75% підприємств використовують не менше, ніж одну нетрадиційну форму оплати праці.

Однією з причин переходу до нової системи оплати праці є бажання різкого підвищення конкурентоздатності фірм.

Важливим джерелом оплати праці дедалі більше стає участь працівників у прибутках підприємств, на яких вони працюють. При цьому більше 30% американських фірм використовують систему мотивації, що заснована на участі працівників у прибутках підприємства.

У зарубіжних країнах можна виділити кілька основних типів систем оплати праці. В основі першого типу лежить заміна збільшення стандартної плати на виплату одноразової премії за підсумками року. Особливістю другого типу є те, що використовують плани участі в

прибутках. Третій тип ґрунтується на системі доплат за знання. Характерною особливістю цих систем є те, що велика частина заробітної плати потрапляє в залежність від кінцевих результатів роботи. А однією з причин переходу до цих систем є різке підвищення конкурентоспроможності фірм. В Японії робітники отримують біля 25% оплати в формі гнучких бонусів. А в США ця величина складає лише один відсоток.

Найширше розповсюджена в промисловості система мотивації, що ґрунтується на участі в прибутках. Біля 85% фірм затримують виплату частини бонусів, перераховуючи їх у пенсійні фонди для працівників. В останні роки дедалі більше фірм виплачують бонуси готівкою, що дає змогу уникнути необхідності частого підвищення заробітної плати. Не дивлячись на це, спеціалісти з проблем оплати праці довели, що ця система не є досконалою, бо не всі працівники можуть впливати на результати роботи фірми однаково. Тому досконалішою визнано систему участі в доходах. Вона особливо ефективна на малих підприємствах з кількістю працюючих до 500 чоловік. Ця система винагородження працівників залежить від результатів, на які вони безпосередньо впливають. Дана система виникла більше 50 років тому, але розповсюдження набула за останні 20 років. Після впровадження даної системи економія, що отримана завдяки підвищенню продуктивності праці, ділиться порівно між працівниками і фірмою. Всі працівники фірми, починаючи від робітників та закінчуючи менеджерами вищої ланки, отримують однаковий відсоток, що спонукає їх працювати у тісному взаємозв'язку. При цьому виникає питання, які системи краще використовувати. Так, компанії «Дюпон» і «Нюкор» використовують різні підходи до участі працівників у прибутках. Працівники компанії «Дюпон», що займаються виробництвом оптичних волокон, проводять відрахування у «ризиковий фонд» у розмірі 6% своєї річної заробітної плати. При цьому розмір бонусів залежить від величини виконання завдання. Якщо завдання буде виконано, то працівник отримує назад свої 6%. Якщо завдання перевиконано на 25 відсотків, то

працівник отримує свої 6 відсотків і ще 6 відсотків винагороди. Якщо завдання перевиконано на 50 відсотків, то працівник отримує своїх 6% і 12% винагороди. Якщо ж план не виконано, то до працівника застосовуються штрафні санкції. При виконанні завдання лише на 80% робітник взагалі втрачає свої відрахування у ризиковий фонд.

У металургійній компанії «Нюкор» розроблена система, яку вважають досконалішою. Вона передбачає стимулювання для окремих малих груп. Робітники цієї комплексної групи отримують щотижневі бонуси, розраховані залежно від кількості сталі, виробленої ними при збереженні якості. При цьому робітник, який спізнився на роботу, втрачає свій денний бонус, а якщо спізнення більше 30 хвилин, то він втрачає недільний бонус. Менеджери середньої ланки отримують бонуси, що розраховані за підсумками року. У кінці року компанія розподіляє ще 10 відсотків доходу, крім управлінців вищої ланки, які отримують визначену суму як у готівковому вигляді, так і у вигляді акцій.

Введення нових систем передбачає і зміни в організації виробництва. Наприклад, у деяких випадках замість конвеєрного методу (при якому робітник виконує певну кількість операцій і не знає, чим займається сусід) впроваджується метод комплексних бригад, члени яких володіють суміжними професіями. Вони отримують надбавки за оволодіння новими спеціальностями.

Гнучкі системи стимулювання доводять свою ефективність, поряд з цим необхідно пам'ятати просте правило: перед тим, як їх впроваджувати, необхідно прорахувати свої дії і знати, яких результатів ви хочете досягти.

Фірми часто розробляють спеціальні програми щодо утримання висококваліфікованих працівників, особливо спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку та оподаткування. Розробником таких програм є відділ управління трудовими ресурсами у Нью-Йорку. Ці програми передбачають:

– значне підвищення заробітної плати працівникам обліку та оподаткування;

- ліквідація всіх додаткових виплат за понаднормову роботу;
- надання їм місячних відпусток або компенсацій;
- вибіркове підвищення погодинних ставок за надання консультацій підприємцям і менеджерам;
- спеціальні премії, що виплачуються за особливо видатні досягнення працівникам усіх рівнів.

Ця програма піддалась критиці через те, що передбачала відміну додаткових виплат за понаднормову роботу. Це могло призвести до того, що висококваліфіковані працівники могли змінити місце роботи. Але було обґрунтовано думку, що висококваліфіковані спеціалісти повинні встигати виконати роботу в робочий час, а якщо вони не зробили цього, то це їх особисті проблеми і вони змушені докладати зусилля, щоб її виконати. Питання про додаткову оплату в них не відіграє важливої ролі, оскільки суттєвим стає підвищення заробітної плати в цілому.

6.4. Зарубіжний досвід застосування форм і систем заробітної плати

Згідно з чинним законодавством, форми й системи оплати праці встановлюють підприємства самостійно в колективному договорі. Ця законодавча норма надає підприємствам значну свободу дій, але й покладає на них велику відповідальність, адже ефективність праці цілком визначається тим, наскільки правильно спеціалісти організують стимулювання діяльності персоналу. Донедавна, коли переважав принцип зрівняльного розподілу, не так важливо було, якій формі – відрядній чи погодинній – віддати перевагу. Обидві були малоефективними, застосовувалися формально, без будь-якого творчого підходу. В атмосфері загальної незацікавленості і безвідповідальності творчий підхід нікому не був потрібен, а керівництву міг навіть стати перешкодою в спокійному житті.

Широке застосування відрядної форми в основному виробництві можна було пояснити лише одним: намаганням адміністрації якомога більше організаційних турбот перекласти на робітників за принципом: хочеш заробити – сам організуй свою працю, сам себе

забезпеч. Тому багато робітників справді перебували на повному самообслуговуванні, а допоміжний персонал лише імітував роботу. До цього їх спонукала погодинно-преміальна система оплати праці, що базувалася на дуже низькому тарифі.

На деяких підприємствах США застосовується так звана двоїста тарифна сітка, яка передбачає знижений тариф для ново-прийнятих працівників. Одержувана таким чином економія дає додатковий прибуток компаніям, а водночас роз'єднує трудящих і підриває авторитет профспілок.

У західних країнах дедалі популярнішим серед менеджерів стає стимулювання праці на основі оцінювання заслуг (ефективності праці) конкретних працівників. На думку спеціалістів, справедлива організація такого оцінювання сама по собі стимулює підвищення ефективності праці. Найчастіше використовують показники, що характеризують своєчасність, якість, стиль і методи роботи, витрачений час.

В умовах побудови ринкових засад в Україні було повернуто увагу до багатого зарубіжного досвіду країн з розвиненою ринковою економікою. Варто виділити найсуттєвіші елементи цього досвіду:

1. Розкутість економістів і менеджерів, відсутність шаблонного мислення, повна самостійність і простір для експерименту, необмежене право вибору в дозволених законом межах. Єдине обмеження – це економічна доцільність, що оцінюється не тільки з позицій сьогодення, а і з перспективою на майбутнє.

2. Переважне застосування погодинної форми заробітної плати в різних її модифікаціях.

3. Дуже поважне ставлення до нормування праці як важливого засобу його організації. Різноманітні варіанти почасової оплати праці як найголовнішої умови виплати заробітку містять вимогу обов'язкового виконання заданого обсягу робіт, розрахованого на основі прогресивних нормативів затрат праці.

Сфера нормування праці постійно розширюється, охоплює дедалі нові контингенти працівників не тільки фізичної, а й розумової праці як у матеріальній, так і в нематеріальній сферах виробництва.

Таблиця 11

Форми і системи заробітної плати	Бельгія	Франція	ФРН	Італія	Нідерланди
Чоловіки					
1. Погодинна	80,7	65,8	61,9	61,1	74,2
2. Погодинна з колективним преміюванням	12,4	18,9	14,6	15,9	12,9
3. Погодинна з індивідуальним преміюванням	5,2	11,2	10,7	7,2	10,8
4. Відрядна	1,3	0,7	7,2	0,8	0,6
5. Змішані системи	0,3	3,2	5,6	14,9	1,5
Жінки					
1. Погодинна	73,0	57,4	52,6	64,2	66,5
2. Погодинна з колективним преміюванням	7,3	16,2	11,4	15,5	7,1
3. Погодинна з індивідуальним преміюванням	13,9	22,6	13,7	11,7	20,0
4. Відрядна	5,5	1,2	14,2	1,3	5,4
5. Змішані системи	0,4	2,1	8,1	7,4	1,0

З огляду на сталу тенденцію до збільшення витрат на робочу силу західні менеджери прагнуть якомога точніше встановлювати норми, підтримувати достатньо високий темп роботи. Для цього широко застосовують методи мікроелементного аналізу і нормування трудових процесів. Великі корпорації не шкодують коштів для створення і розвитку власної нормативної бази із застосуванням автоматизованих систем проектування технологій і норм затрат праці. Впровадження такої системи в корпорації «Нортен телеком» економить їй близько 1 млн. дол. на рік. Невеликі фірми користуються послугами численних науково-впроваджувальних і консультативних організацій.

4. Стійка тенденція до індивідуалізації трудових доходів на основі повнішого врахування як індивідуальних результатів праці, так і особистих ділових якостей, включаючи кваліфікацію, відповідальність, творчу ініціативу, швидкість та точність, досконалість рішень і неодмінно якість роботи.

Механізм індивідуалізації заробітної плати включає диференціацію умов найму, в тому числі широке використання

контракту як особливої форми трудового договору між підприємцем і найманим робітником.

У кінці 80-х рр. у США «індивідуалізовані» системи оплати праці застосовувала кожна четверта компанія, а у кінці 90-их рр. такі нестандартні системи запроваджені на більш ніж 75% підприємств.

Уже нині помітно знизилася частка тарифної частини заробітку і зросла його змінна частина, що залежить від особистого внеску працівника у фінансовий стан фірми. В останні роки зростання заробітної плати, хоча й уповільнене, відбувається в основному за рахунок індивідуалізованої частини заробітку. Так, у Франції в 1996 р. на індивідуалізовану заробітну плату припадало 3 / 4 приросту в керівників і спеціалістів, 2 / 3 – у майстрів і майже 50% – у робітників.

Нині вже деяка індивідуалізація торкається і тарифної частини. Це видно з того, що дедалі більше підприємств традиційну єдину тарифну ставку того чи іншого розряду розділяють на 2 або 3 тарифні ставки для більшої диференціації тарифу залежно від індивідуальних характеристик працівника і його діяльності.

Тенденція до індивідуалізації трудових доходів не означає відмови від урахування та стимулювання колективних результатів діяльності. Творча думка веде пошук і знаходить можливість компромісу між цими двома складовими.

На багатьох підприємствах Швеції тарифна ставка члена виробничої бригади залежить від ступеня оволодіння суміжними професіями. Новачок у бригаді отримує найнижчий тариф. Після шестимісячного курсу навчання тарифна ставка підвищується на 5%. Якщо через 18 місяців робітник оволодіє 50% видів робіт у бригаді і складе іспит з теорії, його переводять на третій рівень з підвищенням заробітної плати на 7%. На четвертий рівень переводять робітників, які засвоїли повний теоретичний курс і 70% робіт, що виконує бригада. За таких умов тариф підвищується на 11%.

5. Зміна орієнтації підприємців і менеджерів у сфері стимулювання праці з кількісних на переважно якісні показники

діяльності. Західний ринок уже переповнений різноманітними товарами і послугами. Ринки країн, що розвиваються, обмежені низькою купівельною спроможністю. У такій ситуації гонитва за кількістю продукції будь-якою ціною, як це було в нас, не має ніякого сенсу. Тому управлінська та інженерна думка спрямована передусім на різнобічне поліпшення якісних параметрів виробництва: оновлення продукції, розширення її асортименту, поліпшення екологічних характеристик, ефективніше використання обладнання, робочої сили, підвищення кваліфікації персоналу. Все це враховують під час вдосконалення механізму мотивації праці робітників і службовців.

За умов, коли необхідний темп роботи та інтенсивність праці забезпечують самою організацією, робітника не треба преміювати за виконання і перевиконання планових показників. Виконання забезпечує система управління і організації, а перевиконання нікому не потрібне. Тому в стимулюванні праці акцентують на заохоченні професійної майстерності, розкритті і максимальному використанні інтелектуального потенціалу працівників, їх ініціативи і винахідництва. Цим можна пояснити поширення та ефективність гуртків якості на Заході.

6. Пріоритет якісних показників підтверджує також яскраво виражена перевага в оплаті розумової праці порівняно з фізичною.

Так, заробітна плата працівників розумової праці в середньому перевищує заробіток робітників: у ФРН – на 20%; в Італії і Данії – на 22%; у Люксембурзі – на 44%; у Франції і Бельгії – на 61%. Майстри порівняно з кваліфікованими робітниками одержують більше: в ФРН – на 15%, у Нідерландах – на 23%, у Франції – на 30%, у Бельгії – на 40%.

У США керівники нижчих ланок (майстри, керівники груп, секторів) у середньому мають річний дохід у 1,5 разу вищий, ніж промислові робітники. Дохід менеджерів середньої ланки в 2,5 разу вищий, ніж у робітників. І цей розрив останнім часом зростає. Фірми влаштовують справжнє полювання за компетентними і перспективними керівниками, приваблюючи їх високими ставками.

Заслуговує на увагу досвід США щодо пріоритету стимулювання праці інженерних кадрів, який дозволяє зацікавити талановитих і перспективних інженерів у максимальній реалізації своїх інтелектуальних здібностей, розробці і застосуванні досягнень науково-технічного прогресу. Щодо рівня оплати праці інженерні кадри займають тут одне з провідних місць. Наприклад, згідно з даними опитування працівників 200 масових професій, проведеного Бюро статистики праці США, середньотижнева заробітна плата американських інженерів майже у два рази перевищує середню заробітну плату робітників.

Цінуються кваліфікація і знання не тільки «білих», а й «синіх комірців». В оплаті праці дедалі більше враховують рівень професійних знань робітника. Підприємці та менеджери виходять з того, що робітники з широким професійним профілем чутливіші до нововведень, активніше і плідніше беруть участь у раціоналізації, гуртках якості.

Таке оцінювання знань і кваліфікації широко практикується в США і Японії. У першу чергу заохочують суміщення професій, необхідних підприємству. Спочатку опановують професії за горизонталлю, тобто суміжні в межах бригади, конвеєра або потокової лінії. Потім найкваліфікованіші робітники починають опановувати професії за вертикаллю (налагодження і ремонт обладнання, участь у виконанні управлінських функцій і т. ін.). Усе це враховують у розмірах тарифних ставок і під час оцінювання особистого внеску в річні підсумки роботи. Наприклад, у металургійній і машинобудівній галузях в Італії офіційна тарифна сітка включає всього дев'ять розрядів для оплати праці робітників і службовців. Водночас фірма «Оліветті», виходячи зі свого розуміння проблеми, специфіки виробництва і поточних завдань, вирішила створити свою 20-розрядну тарифну сітку.

7. У багатьох країнах велике значення надають стажу роботи у фірмі. Однак найяскравіше виражена диференціація зарплати за цим фактором в Японії. Заробітна плата тимчасових робітників становить 40 – 50% рівня зарплати постійних працівників.

Диференціація місячної зарплати робітників з постійним найняттям у 1990 р., залежно від віку, становила у працівників з вищою освітою 400%, а одноразових премій-бонусів, які виплачуються двічі на рік, – 1300%.

В одній з англійських фірм для оцінювання праці проєктувальників застосовують набір із п'яти факторів: швидкість виконання проєкту, готовність приймати рішення, ініціативність, ставлення до колективу, якість роботи. Для кожного з показників встановлюють кількість оціночних балів у певному діапазоні. Наприклад, за першим показником кількість балів може становити від 12 до 35, за другим – від 36 до 59 і т. д.

Спеціалісти вважають, що ефективність праці повинні оцінювати керівник, колектив і сам працівник. Поєднання в одній оцінці думок керівника та самого працівника полегшує вирішення багатьох організаційних проблем, сприяє встановленню взаєморозуміння й довіри в стосунках між керівником і підлеглим.

Переліченими методами мотивації праці західний передовий досвід не обмежується. В останні роки західні підприємці і менеджери частіше застосовують непрямі методи стимулювання праці з урахуванням внеску працівників у розвиток підприємства і кінцеві результати його діяльності. Йдеться про участь найманих працівників у прибутках підприємства, в «успіху фірми», в її акціях, у накопиченні коштів на спеціальних рахунках, в управлінні виробництвом і т. п. Такий напрямок розвитку мотивації праці дістав назву стратегії залучення і партнерства, яка дедалі більше витісняє стратегію підпорядкування і жорсткого контролю. Внаслідок цього в доходах менеджерів, спеціалістів та інших висококваліфікованих працівників найманої праці надходження від зазначених систем участі стали відігравати значну роль.

У середині 80-х рр. у Франції в прибутках брали участь понад 5 млн. осіб. На початок 90-х рр. ця система участі набула характеру стійкої колективної зацікавленості. Премії-бонуси досягають 18 – 20% заробітної плати, а в Японії – до 25% двічі на рік. В американській компанії «Лінкольн електрик» 2,6 тис. робітників і

службовців щорічно отримують бонуси в розмірі 70 – 130% середньомісячної заробітної плати.

Значно поширюються програми надання акцій співробітникам нерідко на дуже пільгових умовах. У США кількість таких внутрішніх акціонерів уже перевищила 12 млн. осіб. У Франції на багатьох підприємствах створені індивідуальні ощадні фонди із коштів працівників і відрахувань підприємств. За рахунок цих фондів працівникам видають на пільгових умовах або безкоштовно акції, або встановлюють доплати до пенсії. У Німеччині працівники відкривають особисті ощадні рахунки на своїх підприємствах у формі участі в капіталі. За цими рахунками самотні громадяни одержують бонуси у розмірі 23% розміщеної суми, а ті, що мають двох дітей, – 35%.

Використання цих і подібних форм непрямого стимулювання праці широко поєднують із залученням найманих працівників до участі в справах фірми, відпрацювання і прийняття управлінських рішень, що позитивно впливає на економічні показники роботи підприємств. Відомі, наприклад, випадки зростання продуктивності праці на 50% і більше за рахунок нетрадиційних форм стимулювання праці.

Зарубіжний досвід використання різноманітних форм і методів мотивації праці можна та треба досконало вивчати і застосовувати з метою оживлення виробництва та поліпшення економічної ситуації в Україні.

6.5. Форми і методи контролю за рівнем заробітної плати в країнах з ринковою економікою та в Україні

В сучасних умовах у країнах з розвиненими ринковими інститутами, що захищають інтереси найманих працівників, сформувалась досить ефективна система соціального партнерства, в межах якої основні суб'єкти трудових відносин домовляються про умови оплати праці з врахуванням ринку праці, ринку капіталів, передбачуваних темпів економічного зростання національної

економіки, прогнозів можливих темпів інфляції та інших змін макроекономічних показників, що можуть впливати на рівень оплати праці.

У розвинутих країнах світу держава займає активну позицію в регулюванні заробітної плати, використовуючи для цього різні методи впливу. При цьому використовують як методи адміністративно-командного характеру, так і економічні важелі впливу.

Зокрема, адміністративно-командний характер мають рішення при визначенні мінімального рівня оплати праці, мінімальних норм індексації доходів, контроль за використанням прийнятих державою рішень тощо. Економічний характер мають системи оподаткування прибутків або доходів підприємств. Цікавою, зокрема для України, є система державного регулювання заробітної плати, яка використовується у Франції. Важливими чинниками формування заробітної плати на промислових підприємствах вважають:

- справедливість розподілу заробітної плати між працівниками відповідно до якості та кількості виконаної роботи;
- забезпечення фінансової рівноваги підприємства при визначенні величини фонду заробітної плати;
- забезпечення конкурентоздатності заробітної плати з метою збереження кваліфікованих працівників, залучення на підприємство кращих фахівців з інших підприємств.

Така політика організації заробітної плати формується на рівні промислових підприємств. Держава, як правило, не втручається у внутрішні процеси управління трудовими ресурсами підприємств. Однак при цьому вона вимагає від них дотримання певних законів і постанов, затверджених законодавством країни.

Зокрема, держава встановлює мінімальну міжпрофесійну заробітну плату року, яка є заробітною платою за годину, рівень якої має гарантований характер. Її має одержувати кожен працівник, який досяг 18 років. Мінімальний рівень заробітної плати підвищується при зростанні цін. Індекс зростання цін розраховує Національний інститут статистики і економічних досліджень. Слід зазначити, що мінімальний рівень оплати праці у Франції

отримують близько 4% працівників, тобто в цілому невелика частка працівників. Однак сам механізм формування та встановлення мінімальної заробітної плати має фундаментальне значення для побудови всієї системи оплати праці і трудових відносин. Законодавство країни з питань оплати праці спрямоване на заборону дискримінації заробітної плати та на забезпечення рівності оплати праці чоловіків і жінок за принципом «за однакову роботу – однакову заробітну плату», крім того, воно зобов'язує щороку проводити колективні переговори як на галузевому рівні, так і на рівні підприємства.

Політика підприємств щодо оплати праці ґрунтується на основних принципах державної політики, законах та інших правових документах, вирішуючи одночасно свої локальні проблеми стосовно організації оплати праці. Мета такої політики – створити умови праці, які б задовільняли працівників та заохочували їх до продуктивної праці. На більшості підприємств заробітна плата складається з двох частин: перша пов'язана з посадою, а друга – з підходом до виконання своїх обов'язків на даній посаді. Оплата, яка пов'язана з посадою, визначена базовою фіксованою помісячною платнею. Друга частина передбачає оплату за активну позицію працівника у виконанні своїх функціональних обов'язків. Ця частина оплати праці спрямована на визначення індивідуальних особливостей людини в процесі виробництва та підвищення мотивації персоналу. До неї входять різні надбавки залежно від продуктивності, складності, якості праці тощо.

Необхідно вказати, що визначення індивідуальних доплат є не тільки традиційним у системах оплати праці, що використовуються в розвинутих країнах світу, а й має останнім часом чітку тенденцію до збільшення в загальній величині оплати праці. В деяких випадках вона становить до 50% суми заробітної плати.

У країнах з ринковою економікою використовують різні форми участі працюючого населення в розподілі та перерозподілі прибутків підприємств. Основні з них можуть бути використані в Україні.

Структура доходів за видами в економіці США

Види доходів	Частка в доходах, %
Заробітна плата	60
Інші трудові доходи	6
Доходи власників	8
Особисті доходи від дивідендів, процентів і ренти	17
Інші види доходів	9

Обстеження різних видів доходів працюючого населення показує, що виплата за дивідендами в розвинутих країнах світу становить значну питому вагу. Так, особисті доходи від дивідендів, процентів і ренти в США становлять 17% від загальної суми доходів.

В економічній теорії відомі різні підходи до визначення величини мінімальної заробітної плати, кожен з яких лише в певній мірі задовольняє інтереси основних економічних суб'єктів (уряд, підприємці-роботодавці, наймані працівники). Мінімум заробітної плати визначається мінімумом споживання при простому відтворенні робочої сили. Чим багатше суспільство, тим більше воно має можливостей підняти планку, що встановлює мінімальну величину заробітної плати, і навпаки.

Важливими показниками слід вважати також рівень середньої та максимальної заробітної плати. Хоч такі показники не є нормативними, їх розрахунки мають суттєве значення при визначенні раціональних пропорцій між рівнем мінімальної, середньої і максимальної величини заробітної плати. Відомо, що в сучасних умовах в Україні спостерігаються великі розбіжності між мінімальною і максимальною величиною заробітної плати.

В економічній системі, яка діє в Україні і ґрунтується на різноманітних формах власності та господарювання, організація заробітної плати здійснюється на основі певних поєднань (рис. 3.1).

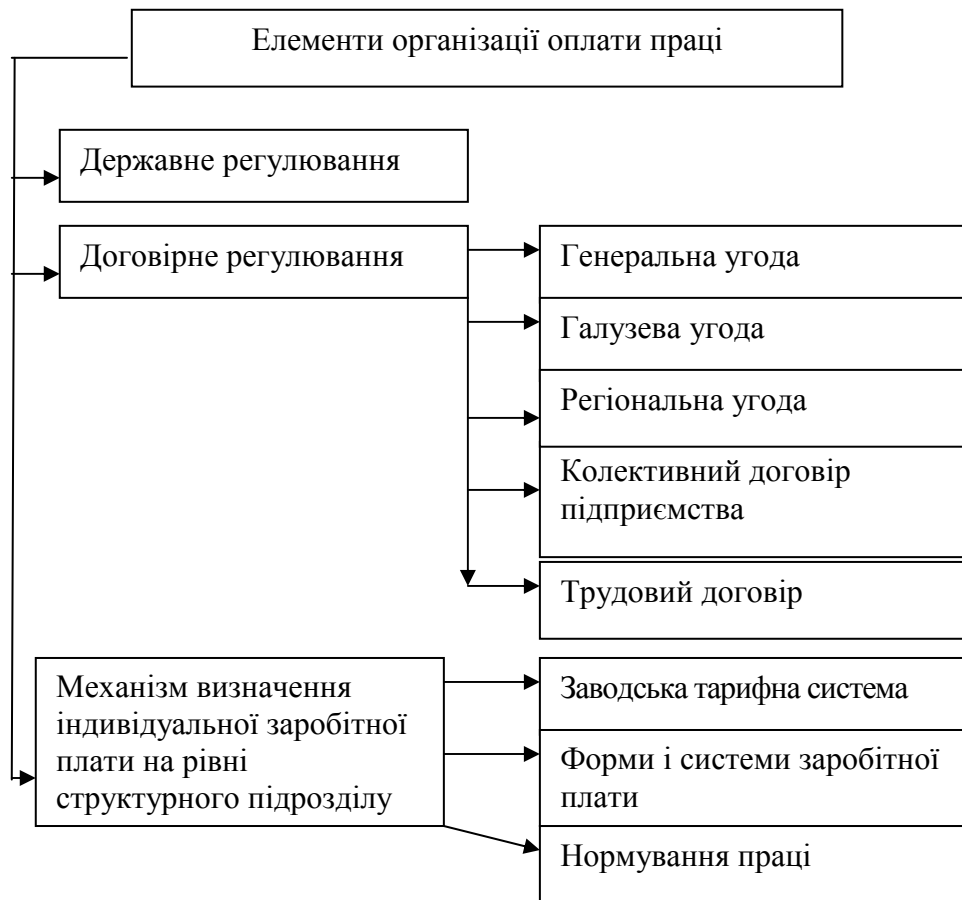


Рис. 3.1. Організація оплати праці в Україні

У більшості країн світу, в тому числі і в Україні, величину мінімальної заробітної плати встановлює держава. До функцій держави входить контроль за дотриманням встановленої, згідно з чинним законодавством, величини мінімальної заробітної плати з боку роботодавців та її регулювання відповідно до змін макро-економічних процесів.

Продуктивність праці слід розглядати як важливий критерій у визначенні величини заробітної плати працівників промислових підприємств. Відомо, що у вітчизняній практиці ще в межах адміністративно-командної системи господарювання панувала концепція, згідно з якою зростання продуктивності праці

пов'язувалось зі збільшенням заробітної плати, при цьому використовувались різні економічні та адміністративні важелі, спрямовані на те, щоб забезпечити випереджаючі темпи зростання продуктивності праці порівняно зі зростанням заробітної плати. Однак прямий контроль з боку держави за дотриманням випереджаючих темпів зростання продуктивності праці не відповідає вимогам ринкової економіки.

Держава може надавати пільги в оподаткуванні прибутків державних підприємств у тих випадках, коли вони забезпечують вищий рівень продуктивності праці, ніж це передбачено нормативами та завданнями, і, навпаки, застосовувати економічні санкції, якщо підприємства не забезпечують нормативний рівень продуктивності праці. Так забезпечується зацікавленість підприємств у підвищенні продуктивності праці. Звичайно, що підвищення продуктивності праці повинно забезпечувати зростання заробітної плати. При цьому не завжди можуть зберігатися умови випереджаючих темпів зростання продуктивності праці порівняно зі зростанням заробітної плати. Це залежить від економічного стану підприємства, основних напрямків і завдань його розвитку.

Прибуток важливе джерело формування національного доходу, капіталів підприємства. У світовій економіці найчастіше використовують два критерії щодо оподаткування результатів виробничо-господарської діяльності: прибуток або дохід. В Україні вже в процесі економічного реформування були спроби перейти від одного критерію до іншого. Ще в 1995 р. було прийнято рішення про оподаткування прибутку підприємств, що ліквідувало можливість подвійного оподаткування заробітної плати, яка, як відомо, є складовою частиною доходу підприємств. Однак сама лише зміна критерію оподаткування не здатна вирішити проблеми, пов'язані з удосконаленням системи оплати праці.

6.6. Облік та розподіл виробничих накладних витрат

До складу накладних виробничих витрат належать: а) непрямі матеріали та послуги; б) непрямі заробітна плата; в) виплати робітникам і службовцям, безпосередньо не пов'язані з використанням робочого часу; г) комерційні витрати, які основному належать до накладних, але вони не є частиною виробничих накладних витрат. Особливою рисою накладних витрат є те, що їх неможливо прямо віднести на собівартість одиниці продукції. На думку американських спеціалістів, їх обліку та використанню варто приділяти серйозну увагу як одному із основних джерел зниження собівартості продукції.

До непрямих матеріалів та послуг належать дрібні інструменти, допоміжні матеріали, послуги цехів, що обслуговують, які необхідні для виробництва готової продукції. До непрямі заробітної плати входять витрати персоналу різних заводських служб, які безпосередньо не пов'язані з виробництвом, але їх діяльність потрібна для виробничого процесу (працівники цехового транспорту, техніки, контролери та ін.). Загальні виробничі витрати включають у себе витрати заводу, пов'язані із забезпеченням і обслуговуванням виробничих цехів та заводоуправління.

Для посилення контролю за виробничими накладними витратами в США застосовують два рахунки: «Змінні виробничі накладні витрати» і «Постійні виробничі накладні витрати». Ці рахунки кореспондують з іншими рахунками в таких господарських операціях:

1. Відпуск на виробництво непрямих матеріалів:
Дебет рахунка «Змінні непрямі витрати»
Кредит рахунка «Матеріали».
2. Нарахована заробітна плата виробничим робітникам і службовцям:
Дебет рахунка «Виробництво»
Дебет рахунка «Постійні виробничі накладні витрати»
Кредит рахунка «Заробітна плата».

3. Списання на виробництво накладних витрат:

Дебет рахунка «Виробництво»

Кредит рахунка «Постійні виробничі накладні витрати»

Кредит рахунка «Змінні виробничі накладні витрати».

Всі суми накладних витрат необхідно розподіляти.

Сума виробничих накладних витрат розподіляється між цехами, центрами витрат або прибутку, обслуговуючими або допоміжними цехами. На основі встановленої ставки сума накладних витрат обслуговуючих та допоміжних цехів перерозподіляється між виробничими цехами або центрами витрат (центрами прибутку).

Для віднесення накладних витрат на виріб застосовують різні бази розподілу. Зокрема, сума заробітної плати виробничих робітників, кількість відпрацьованих людино-годин виробничих робітників, розрахунки на підставі відпрацьованих машино-годин, розрахунки на підставі фактично використаних матеріальних витрат та ін.

Вибираючи метод розподілу накладних витрат, підприємець надає перевагу тому із них, який дає змогу робити розподіл не в кінці звітного періоду, а після закінчення виробничого процесу на одиницю продукції або на конкретне замовлення.

Сума накладних витрат, що припадає на одиницю продукції, може змінюватися під впливом зміни обсягів її випуску. Дослідження показують, що зі збільшенням обсягів випуску продукції збільшується загальна сума змінних витрат, а на одиницю продукції змінні витрати мають постійну величину. У той же час загальна сума постійних витрат зі збільшенням обсягів випуску продукції залишається незмінною, а на одиницю продукції – частка постійних витрат зменшується.

Якщо обсяги випуску продукції зменшуються, то загальна величина змінних витрат також зменшується, а витрати на одиницю продукції залишаються постійними. У тій самій ситуації загальна сума постійних витрат незмінна, а на одиницю продукції частка цих витрат збільшується.

Зміни собівартості одиниці продукції залежно від обсягів її випуску спричиняють коливання цін щомісяця, створюючи проблему віднесення фактичних виробничих накладних витрат на собівартість продукції.

Дану проблему можна розв'язати, якщо ставки виробничих накладних витрат на одиницю продукції будуть визначені завчасно. Це, по-перше, дає змогу віднести виробничі накладні витрати на собівартість продукції, як тільки вона буде виготовлена і дасть можливість постачальнику подати за відвантажену продукцію рахунок. По-друге, це усуне коливання собівартості одиниці продукції, викликані сезонним характером виробництва.

Нині американські промислові фірми завчасно визначають кількість продукції, що підлягає випуску, суму постійних та змінних витрат виробництва і на підставі цих даних – собівартість одиниці очікуваної продукції. Такі розрахунки є планом дій підприємця для досягнення ним максимально можливого прибутку, тому ці розрахунки даються у фінансових кошторисах або бюджетах.

Фінансові кошториси або бюджети, що стосуються продукції та постійних накладних витрат, складає кожний відділ фірми, а потім вони зводяться в цілому по фірмі. Бюджет накладних витрат, що складається з окремих бюджетів для різних рівнів виробничих потужностей, називається гнучким бюджетом. На підставі цього бюджету керівник або економічна служба фірми визначає нормальні накладні витрати на одиницю продукції.

Накладні витрати розподіляють за центрами обслуговування та виробничими центрами. Спочатку розподіляється загальна сума накладних витрат за усіма центрами відповідальності. Базою розподілу може бути, наприклад, займана різними центрами відповідальності площа, виражена в квадратних футах. Ставка розподілу накладних витрат визначається в результаті ділення загальної суми накладних витрат на загальну площу всіх центрів відповідальності.

Для первинного розподілу накладних витрат між центрами відповідальності потрібно площу, яку займає кожен центр, помножити на ставку накладних витрат на 1 квадратний фут. Якщо центри

обслуговування надають свої послуги тільки виробничим центрам, тоді процес вторинного розподілу здійснюється без ускладнень. Накладні витрати будь-якого центру обслуговування можуть бути розділені між виробничими центрами відповідно до встановленої ставки. Коли центри обслуговування надають свої послуги один одному, а також виробничим центрам, тоді процес розподілу ускладнюється.

Певна частина загальних виробничих накладних витрат може пройти через два або більше центри, аж поки остаточно не буде віднесена на вартість продукції. Накладні витрати кожного центру обслуговування розподіляються послідовно у відношенні виробничих центрів та інших центрів обслуговування, накладні витрати яких ще не розподілені.

Перший центр обслуговування, накладні витрати якого розподілені, не повинен приймати витрати другого центру обслуговування. Однак треба мати на увазі, що перевагу на першість треба надавати тому центру, накладні витрати якого найменше залежать від інших центрів. Далі за тим самим принципом розподіляються накладні витрати другого, третього і наступних центрів обслуговування.

Може практикуватися одночасний розподіл накладних витрат всіх центрів обслуговування. У цьому випадку складається система рівнянь, за допомогою якої визначається кінцева сума накладних витрат, що припадає на конкретний виробничий центр.

Отже, точність, правильність і обґрунтованість обліку та розподілу виробничих накладних витрат значною мірою залежать від кваліфікації та досвіду бухгалтера. У зв'язку з цим облік та розподіл виробничих накладних витрат має здійснювати головний бухгалтер або його заступник.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

1. У чому особливості організації обліку заробітної плати в США?

2. Які основні підходи до оплати праці використовують у світовій практиці?

3. *Як проводиться матеріальне стимулювання праці в США?*
4. *Який зарубіжний досвід застосування форм і систем заробітної плати доцільно використовувати в Україні?*
5. *Які чинники вважають основними при формуванні заробітної плати на промислових підприємствах?*
6. *Які складові формують структуру доходів за видами в економіці США?*
7. *Які форми і методи контролю за рівнем заробітної плати використовують у країнах з ринковою економікою та в Україні?*
8. *Які елементи організації оплати праці використовують в Україні?*
9. *Які витрати є виробничими накладними?*
10. *Як проводиться облік та розподіл виробничих накладних витрат?*

РОЗДІЛ 7.

ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

- 7.1. Виробничі витрати, їх класифікація.
- 7.2. Порядок і методи обліку виробничих витрат.
- 7.3. Застосування системи стандарт-кост у процесі обліку витрат на виробництво.
- 7.4. Облік виробничих витрат за системою директ-костинг.

7.1. Виробничі витрати, їх класифікація

У США не існує єдиної чіткої системи класифікації витрат виробництва. В промисловості США класифікація виробничих витрат залежить від інформації, яка потрібна менеджеру. Є чимало випадків, коли в середині однієї фірми існують різні групування затрат для обчислення собівартості продукції.

Виробничі витрати на підставі вивчених матеріалів американських промислових фірм, поділяються (грубуються) за кількома принципами:

1. За економічним змістом – на основні і накладні. До основних витрат включають тільки основні матеріали і заробітну плату виробничо-промислового персоналу, що затрачені для безпосереднього випуску готової продукції, а всі інші витрати відносять до накладних.

2. Залежно від способу віднесення – на прямі та непрямі. Під прямими розуміють такі витрати, які безпосередньо можна віднести на виробництво виробів: прямі матеріальні витрати, пряму заробітну плату робітників. Непрямі – це витрати, розподілені через певні співвідношення (заробітна плата управлінського персоналу, непрямі матеріальні витрати тощо).

3. Залежно від зміни обсягу випущеної продукції або продажу – на змінні (заробітна плата виробничих робітників) та постійні

(заробітна плата адміністративного персоналу). Змінними є витрати, які змінюються зі зміною обсягу випуску продукції або продажу (вартість прямих матеріалів, сума прямої заробітної плати і т. ін.). До постійних затрат, які не змінюються зі збільшенням або зменшенням обсягу виготовленої продукції або продажу, відносяться заробітна плата адміністратора фірми, страхування майна, амортизація основних засобів тощо.

Виділяють три типи постійних витрат: довготермінові, робочі та запрограмовані. До довготермінових відносять витрати, що передбачені на тривалий час (для прикладу амортизація будівель і споруд). Робочі витрати необхідні для поточної діяльності заводів та компаній (страхування, податки, заробітна плата контролерів). Запрограмовані витрати безпосередньо не пов'язані з виробничою та іншими видами діяльності підприємства (витрати на дослідження, рекламу тощо), а управління ними здійснює вище керівництво компанії.

Окремі категорії виробничих витрат можуть бути напівпостійними, або напівзмінними. Напівзмінні витрати змінюються в тому ж напрямку, що і обсяг, однак вони не знаходяться в прямому співвідношенні з обсягом, причому вони можуть залишатися постійними в порівняно невеликому діапазоні часу. Наприклад, у зв'язку з неритмічною роботою виробництва такі затрати, як плата за простій, понадурочні роботи зростають швидше, ніж обсяги випуску продукції.

Дослідження свідчать, що сума постійних витрат залишається незмінною незалежно від кількості виготовленої продукції (наданих послуг), тоді як сума змінних витрат коливається залежно від кількості випущеної продукції чи наданих послуг.

4. Залежно від методу списання виробничі витрати поділяються на затрати певного періоду і витрати на вироби. Витрати певного періоду мають нефабричну природу і списуються на певний період часу як неминучі. Їх величина не залежить від кількості випущеної продукції. Вони включають ринкові, торгові, розподільчі, дослідницькі та адміністративні. Витрати на вироби безпосередньо пов'язані зі виробництвом продукції. Їх обсяг

змінюється прямо пропорційно до кількості відпущених виробів. До витрат на вироби відносять основні матеріали, пряму заробітну плату.

5. За термінами виникнення витрати виробництва поділяють на фактичні минулі витрати і кошторисні майбутні витрати.

Фактичні витрати фірми, пов'язані з виробництвом та реалізацією товарів і послуг, у грошовому виразі за певний період часу відносять до минулих витрат. Минулі (фактичні) витрати групуються на відновні і невідновні. Відновні минулі витрати – це грошові витрати на товари або послуги, які відновлюються за рахунок майбутніх доходів від реалізації (вартість нереалізованої грошової продукції і т. ін.). Невідновні витрати – це ті, які не можуть бути відновлені при отриманні майбутнього прибутку (вартість незастрахованих товарів, що знищені внаслідок стихійного лиха, форсмажорних обставин тощо).

Кошторисні витрати – це витрати, що пов'язані з майбутньою діяльністю фірми і проводяться за певний період, вони розраховуються на рік, півріччя, квартал, місяць.

6. З позицій управлінської функції витрати виробництва поділяються на: виробничі витрати; витрати, пов'язані з реалізацією продукції; адміністративні витрати. Виробничі витрати – це витрати на виробництво товарів. Витрати, пов'язані з реалізацією продукції, відносяться до позавиробничих витрат.

Позавиробничі витрати поділяються на: а) витрати, пов'язані з географічним розташуванням, тобто затрати на збут (навантаження, розвантаження, реклама, заробітна плата торгових працівників, затрати на переміщення і т. ін.; б) витрати на пошукові роботи (розробки) та дослідження; в) витрати, пов'язані з випуском цінних паперів.

Адміністративні витрати – це витрати на утримання керівних кадрів, канцелярських працівників та інші витрати на організацію виробництва і управління.

7. З метою контролю за діяльністю виробничих підрозділів витрати на виробництво в промислових фірмах США класифікують за місцями їх виникнення – центри витрат або зони відповідальності. Центри витрат виробництва можуть бути організовані за двома

основними ознаками, що залежать від виду і технології виробництва:

- а) функційною – при об'єднанні в цеху або на виробничій дільниці однотипних верстатів чи операцій (ковальський, ливарний цехи);
- б) технологічною – при конвеєрному виробництві або поточній лінії, коли різне обладнання, що виконує спеціалізовані операції, об'єднується в єдиний технологічний процес (для прикладу, цех по збору виробів).

8. За ознаками доцільності виробничі витрати поділяють на релевантні або доцільні та нерелевантні або недоцільні. Доцільні – це затрати або послуги, які пов'язані з прийняттям рішень. Недоцільні – це витрати або послуги, які не залежать від рішень, що приймаються. Вони зберігаються навіть тоді, коли продукція не випускається (платня адміністратора, амортизація та ін.).

Релевантні витрати – це витрати, що залежать, спонукаються або зумовлюються прийнятим управлінським рішенням.

Нерелевантні витрати – це витрати, що не залежать від прийняття нового рішення.

Наприклад, компанія вирішує проблему: виготовляти деталь А самостійно чи купувати її в постачальника. Розрахунок собівартості однієї деталі дав таку інформацію, дол.: прямі матеріали – 20; пряма зарплата – 15; змінні накладні витрати – 5; постійні накладні витрати – 10. Разом – 50 дол.

Постачальник запропонував одну деталь за 46 дол. Яке рішення прийняти? Релевантний підхід буде таким. Ціна постачальника (релевантні витрати) – 46 дол.

Основними завданнями обліку та калькулювання витрат виробництва є визначення собівартості одиниці продукції і контроль за трудовими, матеріальними та іншими затратами.

7.2. Порядок і методи обліку виробничих витрат

В американських фірмах у більшості застосовуються дві системи обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості продукції: система обліку затрат за замовленнями та система обліку затрат за процесами.

Системи обліку затрат за замовленнями і процесами майже відповідають методам обліку затрат за замовленнями та попередільному методу обліку затрат на виробництво. Однак застосовувані системи обліку затрат на виробництво в промислових фірмах США за своїми функціями значно ширші, ніж методи обліку витрат в Україні, оскільки ці системи поряд з обліком затрат і обчисленням собівартості одиниці продукції включають ще контрольну та аналітичну функції за статтями затрат виробництва.

При обліку затрат за замовленнями об'єктами калькуляції є вироби, замовлення, партії (або групи виробів), а при обліку затрат за процесами – виробничі операції та процеси.

Незалежно від застосовуваної системи обліку, для кожного калькуляційного об'єкта відкривається аналітичний облік і виробничі затрати пов'язуються безпосередньо з кожним замовленням.

Система обліку витрат за процесами ґрунтується на зведенні в одне ціле виробничих витрат по різних цехах і процесах або центрах витрат, через які проходить продукт за певний період часу.

Позамовний метод обліку застосовують в індивідуальному і дрібносерійному виробництві. Він застосовується переважно на підприємствах з коротким циклом виробничого процесу, оскільки керівник фірми, отримавши замовлення, планує виробництво так, щоб отримати прибуток від виконаного замовлення за максимально короткий термін.

Виробничий відділ на кожне замовлення складає спеціальну форму «Виробниче замовлення». У цій формі містяться такі дані: замовник, назва виробу, кількість продукції, номер та період, за який замовлення буде виконано, необхідна кількість і сума матеріальних, трудових та накладних витрат.

Після складання виробничого замовлення один його примірник передається в бухгалтерію для відкриття калькуляційної відомості даного замовлення і обліку фактичних витрат.

Керівник фірми, ознайомившись з калькуляційною відомістю, санкціонує виробництво визначеної кількості продукції, дату готовності виробу, яка вноситься у відомості разом з датою початку роботи.

Всі затрати, здійснені у зв'язку з виконанням цього замовлення, відображаються в калькуляційній відомості замовлення. Вартість прямих матеріальних затрат простежується до робочого процесу за допомогою заявок на матеріали. У кожній заявці обліковується не тільки номенклатура прямих матеріалів, але й їх вартість, номер замовлення, на яке будуть витрачені ці матеріали. Прямий робочий час акумулюється в кожному виробничому відділі за ярликами на робочий час. На цих ярликах вказується кількість робочого часу, затраченого на виконання замовлення, яке вноситься в калькуляційну відомість разом із сумою заробітної плати відділу. Змінні та постійні накладні витрати використовують на основі встановленої ставки на одиницю прямої робочої сили для кожного відділу. Ці ставки завчасно визначені до початку фінансового року.

Всі витрати, пов'язані з виконанням замовлення, повинні бути внесені в калькуляційну відомість даного замовлення. Тому затрати відображені по дебету рахунка «Виробництво» протягом періоду виготовлення будуть дорівнювати сумі всіх витрат, показаних у калькуляційній відомості замовлення на цей період, а кредитова сторона рахунка відображає затрати на закінчені роботи.

Собівартість продукції обчислюється за замовленнями, але виконання замовлення може бути розпочато в одному періоді, а закінчено – в наступному. В такому випадку калькуляція собівартості для одного замовлення може містити дані про витрати, що охоплюють два або більше облікових періодів. Тому об'єктом калькуляції при цій системі є собівартість закінчених замовлень незалежно від терміну їх виконання. Виробничі витрати відносяться на відповідне замовлення, на виготовлення якого вони були витрачені. Витрати, які безпосередньо не відносяться до будь-якого певного замовлення розподіляються між всіма замовленнями на основі встановленої ставки. Встановлені норми виробничих витрат дають можливість визначити загальну суму затрат і собівартість одиниці продукції одразу ж після закінчення роботи.

Дана система обліку затрат на виробництво дуже трудомістка. Контроль за виробничими витратами в цеху при системі позамовного

обліку складніший, ніж при системі за процесами, бо затрати в першій системі акумулюються на кожне замовлення, а не за центрами відповідальності. При цій системі неможливо контролювати використання постійних накладних витрат за кожним замовленням або процесом. Постійні накладні витрати розподіляють за замовленнями з допомогою затвердженної ставки. Різниця між фактичною сумою виробничих витрат і передбаченою бюджетною сумою віднесена на рахунок «Реалізація продукції».

За замовним методом обліку затрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції рахунок «Виробничі накладні витрати» закривають в кінці року, а нерозділену частину накладних витрат списують на рахунок «Реалізація продукції».

Попроцесний метод обліку виробничих затрат застосовують у масовому та серійному виробництві. Існує три форми попроцесного методу обліку затрат на виробництво: послідовний, паралельний та роздільний.

При послідовному методі виробничі затрати одного цеху або процесу послідовно перераховуються на рахунок наступного цеху обробки. Паралельний облік ведеться на тих підприємствах, де обробка продукції відбувається одночасно за кількома процесами, необхідними для випуску одного і того ж виробу. Роздільно облік здійснюється там, де випускається однорідна продукція з різними процесами обробки.

При попроцесному методі обліку затрат на виробництво затрати нагромаджуються за певний період часу за цехами, центрами витрат і процесами, тобто за обліково-калькуляційними підрозділами.

Витрати нагромаджуються поступово протягом звітної періоду, а в кінці їх групують у розрізі цехів або процесів. Випуск продукції відображають за процесами щоденно (щотижнево), а в кінці звітної періоду сумують у цехових звітах. Загальну суму всіх витрат за кожним процесом ділять на загальний випуск виробів після закінчення процесу, щоб отримати середню собівартість виробу за звітний період.

Якщо обробка виробів не закінчена, то продукція і незавершене виробництво все одно вважають готовими виробами. Коли ж виник

брак, то збитки відносяться на цех і тим самим збільшують середню собівартість виробу. У випадку, якщо продукцію виготовляють не в одному, а в кількох цехах, витрати одного цеху переносять на наступний цех. Загальну суму витрат і собівартості одного виробу визначають після закінчення виробництва і підсумування всіх витрат.

Після того, як витрати підраховані у кожному цеху, центрі відповідальності, керівники цих підрозділів складають звіт про витрати виробництва. У звіті вказується кількість виготовленої продукції та її вартість, собівартість одиниці виготовленої продукції в даному цеху або процесі, кількість і вартість залишків незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду, кількість та вартість продукції, отриманої від інших цехів, а також переданої в наступний цех. Якщо були витрати і брак, то фіксується кількість і вартість забракованих виробів. На основі звіту про витрати визначається і контролюється цехова собівартість продукції.

Для обчислення собівартості одиниці продукції після отриманого звіту про витрати виробничих підрозділів сумують всі прямі виробничі затрати, визначають загальну суму непрямих накладних витрат і розподіляють їх між основними цехами відповідно до встановленої ставки. Потім відношення суми виробничих витрат до кількості готових виробів визначають собівартість одиниці готового виробу. Після цього всі витрати переносяться на відповідні бухгалтерські рахунки виробничих затрат.

При попроцесному обліку затрат на виробництво матеріальні витрати обліковують на основі вимог на відпуск матеріалів. Трудові затрати фіксують у відповідних документах з обліку праці. Сума накладних витрат у більшості випадків розподіляється згідно із завчасно встановленою ставкою. Цей метод застосовується на підприємствах із сезонним характером виробництва.

Для розрахунку собівартості одиниці продукції і готового виробу по процесах застосовують три способи розрахунків, які безпосередньо залежать від характеру виробничого процесу. У першому на початок і на кінець звітного періоду взагалі немає залишків незавершеного виробництва, в другому – залишки незавершеного виробництва відсутні

тільки на початок періоду, в третьому – залишки незавершеного виробництва є на початок і на кінець звітного періоду.

Отже, в промислових фірмах США обліку затрат на виробництво і калькуляції собівартості надається пріоритетне значення, бо вони прямо впливають на фінансові результати господарської діяльності кожної фірми зокрема.

7.3. Застосування системи стандарт-кост у процесі обліку витрат на виробництво

На початку ХХ ст. у США з'явилися наукові теорії Тейлора, Ганта, Черча, Емерсона з проблем організації праці та управління виробництвом. У цих теоріях поряд з іншими проблемами висувалася умова докорінної реорганізації обліку. Калькуляційний облік, що існував на той час, вже не задовольняв вимог промислового виробництва, тому виникла необхідність вести пошук нових підходів до обліку виробничих витрат.

Як новий підхід до обліку виробничих витрат можна трактувати систему стандарт-кост.

Під системою стандарт-кост розуміють завчасно визначені або наперед складені кошториси затрат на виробництво одного або кількох виробів одного виду протягом певного теперішнього і майбутнього періодів. Кошториси затрат на виробництво використовують для оперативного порівняння затрат з фактичною собівартістю.

Система стандарт-кост передбачає:

- розробку норм стандартів;
- складання стандартної калькуляції;
- облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів.

Підприємець встановлює для себе стандартну собівартість з метою визначення наступної ціни і з'ясування, як вона змінюватиметься, щоб забезпечити рентабельність виробництва.

Поняття «стандарт-кост» означає стандартні вартості: стандарт – кількість необхідних виробничих затрат (матеріальних і трудових) для випуску одиниці продукції або завчасно обчислені витрати на

виробництво продукції, надання послуг; кост – це грошовий вираз виробничих затрат, що припадають на одиницю продукції.

Система стандарт-кост застосовується переважно для забезпечення контролю за прямими витратами виробництва, тобто трудовими, матеріальними і накладними витратами.

Стандарти поділяються на базові, поточні, ідеальні, досяжні і полегшені.

Базові стандарти встановлюються керівником на початку року і діють протягом кількох років. На підставі цих стандартів фірма визначає зміни ринкових цін на матеріали та робочу силу.

Поточні стандарти встановлює керівник підприємства, вони діють протягом певного, менш тривалого періоду часу (переважно до одного року).

Ідеальні стандарти діють при максимальному рівні продуктивності праці та ідеальних виробничих умовах. Ідеальні стандарти недосяжні, але вони є своєрідним еталоном, до якого необхідно прагнути.

Досяжні стандарти – це такі стандарти, які реально можуть виконувати працівники фірми.

Полегшені стандарти застосовуються до некваліфікованих робітників із великими затратами праці і низькою тарифною ставкою.

Дослідження показують, що незалежно від типу стандартів у США кількість матеріальних затрат відповідає фактичним затратам, а щодо робочої сили та накладних витрат спостерігається значне відхилення між фактичними витратами і стандартами.

За системою стандарт-кост для виконання замовлення фірма готує карточку стандартної собівартості кожного виробу, що показує кількість витрачених матеріалів, робочої сили і накладних витрат. Ця карточка має бути підготовлена до початку виробництва. Стандартна вартість матеріалів складається з двох елементів: кількості матеріалів і ціни. Стандартна кількість матеріалів переважно розробляється інженерами, що мають враховувати технологію виробів та їх якість. У картку стандартної собівартості включаються також матеріальні затрати, пов'язані з технологією обробки продукції. Стандартні допус-

ки, що встановлюють інженери, формуються на базі багатого досвіду попередніх років.

Відхилення від норм витрат сировини і основних матеріалів аналізують за причинами виникнення:

а) зміни цін;

б) невідповідності якості спожитих матеріалів встановленим нормам;

в) зміни стандартного коефіцієнта, тобто спільного змішування двох чи більше різних видів сировини та матеріалів.

Відхилення від норм витрат матеріалів за рахунок цін дорівнюють різниці між фактичною і стандартною ціною, помноженою на фактичну кількість витрачених на виробництво матеріалів. Стандарт на матеріали може базуватися на середніх, поточних або очікуваних цінах. Більшість американських фірм надають перевагу ринковим цінам. Якщо матеріали куплені за ціною, що не перевищує стандарту, то відхилення вважається позитивним.

Відхилення щодо матеріалів за рахунок цін виникає у випадку недопоставок, виконання термінових замовлень. На практиці зміни цін на матеріали важко контролювати, але цей показник дає керівництву цінні відомості для планування і прийняття рішень. Якщо фірма закупить матеріали за необґрунтованими цінами, то з самого початку виробничого процесу в неї збільшуються шанси на неефективну діяльність і певну частину збитків.

Відхилення матеріалів за рахунок їх використання, тобто зміни кількості, обчислюється множенням стандартної ціни на різницю між фактичною і стандартною кількістю матеріалів.

Відхилення щодо кількості матеріалів від встановленого стандарту відбувається у випадках неекономного їх витрачання в процесі виробництва, нестачі, придбання неякісних матеріалів, неточності інженерних рішень, використання несправного інструменту, верстатів, природних втрат тощо.

Відхилення від стандарту уважно аналізують і виявляють реальні чинники, що вплинули на відхилення. Якщо величина

відхилень значна, то менеджер на підставі аналізу приймає відповідні заходи для скорочення цих витрат.

Стандарти на робочу силу складаються з таких елементів, як стандартні затрати робочої сили за годину роботи та стандартний тариф на погодинну оплату.

При встановленні стандартів на робочу силу визначають найефективніші процеси обробки продукції. Окремі фірми застосовують синтетичні стандарти часу – таблиці, що містять стандартні допуски часу для різних операцій. Інші налагоджують контрольне виробництво.

Встановлення стандартів робочої сили потребує послідовності виконуваних робіт, операцій (з врахуванням середньої кваліфікації) за час, що підлягає оплаті.

Відхилення у зарплаті за рахунок тарифів дорівнює різниці між фактичним і стандартним тарифом, що помножена на фактично відпрацьований час.

Відхилення у зарплаті через її використання (зміни затрат робочої сили) визначається множенням стандартної годинної ставки на різницю між фактично відпрацьованими і годинами роботи згідно зі стандартами.

Встановлювати стандарти на промислово-виробничі накладні витрати набагато складніше, ніж безпосередньо на робочу силу і матеріали. Складність полягає у визначенні та використанні стандартних витрат за постійною частиною виробничо-промислових накладних витрат. Постійні виробничі накладні витрати складаються в основному з амортизації будівель, обладнання, витрат на дослідження, рекламу та інших витрат (довготермінові, робочі, запрограмовані).

Відхилення від норм постійних витрат виникають у результаті невиконання плану обсягу випуску продукції. Оскільки ці витрати не залежать від обсягу випуску, то їх питома вага зростає. При віднесенні постійних витрат за нормами на окремі вироби виникають негативні відхилення, в результаті невиконання плану випуску продукції витрати зменшуються. Якщо план випуску продукції буде перевиконаний, то виникнуть позитивні відхилення, бо питомі витрати

менші від фактичних. Отже, відхилення від накладних витрат служать показником ефективності виробничої діяльності відносно виробництва і контролю за накладними витратами.

Загальне відхилення від норм накладних витрат виникає в результаті різниці між відшкодованими витратами за стандартною нормою і фактичними обсягами готової продукції.

Стандарти на промислово-виробничі витрати залежать від продуктивності праці, перевищення кошторису й ефективності використаних потужностей.

Порядок зміни стандартів залежить від зміни технології, цін, низької якості, завчасно встановлених стандартів та інших чинників. Стандарти, що застосовуються протягом тривалого часу, незалежно від існуючих змін у методах виробництва називаються базовою стандартною собівартістю. Ця собівартість змінюється тільки у випадку радикальної зміни технології виробництва, потужності підприємства або у випадку відставання базових стандартів від фактичного стану виробництва.

Інколи стандарти встановлюються на короткий термін і переглядаються при виникненні необхідності.

При застосуванні цієї системи фірми використовують різні варіанти обліку затрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції. Зупинимось на двох найпоширеніших.

Суть першого варіанта обліку затрат на виробництво за системою стандарт-кост полягає в тому, що затрати по дебету рахунка «Виробництво» оцінюються за стандартною вартістю, з кредиту цього ж рахунка готова продукція списується теж за стандартною вартістю. Вартість залишків незавершеного виробництва обчислюється за стандартною вартістю.

У другому варіанті обліку виробничі витрати по дебету рахунка «Виробництво» обліковуються за фактичною вартістю, а з кредиту цього рахунка готова продукція списується за стандартною вартістю. Вартість залишків незавершеного виробництва визначається за стандартною вартістю з врахуванням відхилень від фактичних затрат у той чи інший бік.

З обома варіантами обліку затрат калькуляція собівартості продукції проводиться завчасно на базі сталого стандарту. Відхилення від стандартної вартості не відносяться на собівартість продукції, а списуються на рахунок «Реалізація готової продукції».

Систему стандарт-кост широко застосовують при позамовному і попроцесному методах обліку затрат на виробництво, хоча в чистому вигляді вона не набула поширення.

Розглянемо, як організовано облік затрат на виробництво, і калькуляцію собівартості продукції на базі стандарт-кост в одній з американських фірм.

Стандарт-кост на виріб А

Матеріали: 6 од. матеріалу \times 3 дол. стандартної ціни = 18 дол.

Оплата праці: 4 стандартних год. \times 8 дол. годинної нормативної ставки = 32 дол.

Накладні витрати: 3 стандартних год. \times 9 дол. нормативних накладних витрат = 27 дол.

Стандартна собівартість одиниці продукції = 77 дол.

Сума накладних витрат при нормальній потужності передбачена 810000 дол.; норма прямих затрат – 90000 год.; норма накладних витрат на одну годину – 9 дол. (810000 / 90000).

Протягом року закуплено 95000 од. матеріалів за фактичною ціною 3,50 дол. за одиницю, або 332500 дол. За цей же період на виробництво списано 92000 од., а стандартом передбачено – 85000 од.

Стандартна вартість закуплених матеріалів складає 285000 дол. (95000 \times 3,5) і відображається по дебету рахунка «Матеріали», а відхилення на суму 47500 дол. (95000 \times 0,50) – по дебету рахунка «Відхилення матеріалів за рахунок цін». По кредиту рахунка «Рахунки до оплати» записується фактична вартість куплених матеріалів – 332500 дол.

Сума матеріальних витрат на виробництво за системою стандарт-кост списується за стандартною вартістю:

Дебет рахунка «Виробництво» 285000 дол.

Кредит рахунка «Матеріали» 285000 дол.

На суму відхилень матеріалів через нераціональне їх використання робиться додаткова проводка:

Дебет рахунка «Відхилення матеріалів за рахунок їх використання» 47500 дол.

Кредит рахунка «Матеріали» 47500 дол.

Щоденно для отримання матеріалів зі складу оформляється заявка і робиться запис у журналі виробничих затрат на наступний день.

У процесі виробництва може виникнути потреба в додаткових матеріалах, які перевищують стандарт. На такі матеріали виписується спеціальна вимога червоного або рожевого кольору, що означає відхилення від стандарту в матеріалах. На підставі цих вимог виробничий відділ складає звіт про кількісні зміни матеріалів. Один примірник звіту передається керівнику фірми, а другий – у калькуляційний відділ з поясненням причин додатково отриманого матеріалу.

Виробничий відділ щоденно складає робочі листки для кожного робітника, підраховує кількість відпрацьованих годин, суму заробітної плати і вказує номер замовлення або процесу, на які вона була витрачена. Калькуляційний відділ зберігає робочі листки в порядку їх надходження. Там же до випуску готової продукції збираються відхилення від встановлення стандарту.

Для прикладу: фірма повинна випустити 17000 од. За фактично відпрацьований час згідно з встановленими стандартами було витрачено 637500 дол., в тому числі 493000 дол. на пряму заробітну плату і 144500 дол. на непряму заробітну плату. Фірма фактично витратила за звітний рік заробітної плати на суму 652000 дол., або на 14500 дол. більше за стандарт.

На суму фактично витраченої заробітної плати складають проведення:

Дебет рахунка «Пряма заробітна плата» 493000 дол.

Дебет рахунка «Накладні витрати» (на суму непрямої зарплати) 144500 дол.

Дебет рахунка «Відхилення зарплати за рахунок зміни тарифів» 14500 дол.

Кредит рахунка «Заробітна плата в цілому по компанії» 652000 дол.

При системі стандарт-кост сума заробітної плати відноситься на собівартість продукції за стандартною вартістю.

Після закінчення кожного місяця накладні витрати списуються за стандартною собівартістю на виробництво: дебет рахунка «Виробництво» і кредит рахунка «Накладні витрати (використані)» щомісячно закривають з врахуванням відхилень від стандартів: тобто дебет рахунків «Накладні витрати (використані)» і «Відхилення накладних витрат від стандартів» відповідно на суми 459000 дол. та кредит рахунка «Накладні витрати (фактичні)».

На вироблену у звітному році готову продукцію складають проведення: дебет рахунка «Готова продукція» і кредит рахунка «Виробництво» на суму 130900 дол. (17000×77).

До переваг системи стандарт-кост, порівняно з іншими методами обліку затрат на виробництво, можна віднести:

1. Можливість завчасно визначати суму очікуваних затрат на виробництво та реалізацію виробу, розраховувати собівартість одиниці виробу для визначення цін, складати звіт про доходи.

2. Система стандарт-кост не регламентована законом і не має єдиної методики розрахунку стандартів та ведення облікових реєстрів.

3. Постійне отримання керівництвом фірм оперативної інформації про розміри відхилення від нормативів і причини, що їх породили. Це дає змогу оперативно впливати на виробничий процес.

4. Простоту в техніці ведення обліку виробничих затрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості друкуються завчасно, із вказуванням нормативної кількості виробничих затрат.

До недоліків системи стандарт-кост спеціалісти відносять такі моменти:

1. Практично важко встановити ступінь напруженості норм стандартів.

2. Норми стандартів переглядаються рідше, ніж змінюються виробничі умови.

3. Полегшуються канцелярські роботи, але не кожен господарську операцію документують і вартість її не визначають.

4. Стандарт-кост можна використовувати для оцінки виконання встановленого завдання, тільки в тому випадку, коли стандарти реальні, досяжні і добре керовані.

5. Не на всі виробничі витрати можна встановити стандарти.

7.4. Облік виробничих витрат за системою директ-костинг

Директ-костинг – це метод калькуляції витрат виробництва, при якому в затрати на виробництво включають тільки змінні витрати, а постійні та постійні накладні витрати не входять до елементів собівартості, вони як витрати даного періоду списуються з отриманого прибутку протягом того періоду, в який вони були здійснені. Отже, постійні накладні витрати виключаються з вартості товарних запасів на початок і кінець року.

Практичне застосування директ-костингу у великій мірі визначається правильним розподілом затрат на постійні та змінні. Складність розробки методу точного розподілу затрат полягає в тому, що той самий вид затрат в одному випадку відноситься до змінних затрат, в іншому – до прямих. Для прикладу, відрядна заробітна плата працівника відноситься до змінних витрат, а якщо він працює на погодинній тарифній ставці – витрати відносять до постійних.

Будь-які витрати можна рахувати постійними або змінними залежно від мети, задля якої їх здійснюють. Зважаючи на цю обставину, рахунки за характером затрат спочатку розподіляють за відділами, а потім класифікують як змінні та постійні відповідно до функції, що здійснює кожен відділ. Розподіл постійних та змінних витрат базується на певних обмеженнях, яких слід обов'язково дотримуватися для того, щоб попередити помилки при визначенні затрат.

Отже, першою відмінною особливістю системи директ-костинг є розподіл виробничих затрат на постійні та змінні.

Другою особливістю цієї системи є інтеграція управлінського і фінансового обліку. Система директ-костинг, яку запропонував у

1936 р. американський вчений Джонатан Харісон, полягає в тому, що записи виробничого (управлінського) і фінансового обліку об'єднують у загальну систему та відображають у головній книзі. Регулярно виробничі затрати і звіт про прибутки та збитки подається керівництву у вигляді залежності даних «вартість – обсяг виробництва – прибуток». Такий метод називають моністичною системою ведення обліку.

Третьою відмінною особливістю калькуляції собівартості продукції за системою директ-костинг є процес багатостадійного складання звіту про доходи фірм. Ці звіти складаються на основі маржинального доходу. Багатоступеневі звіти мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній – чистий дохід.

Маржинальний дохід визначають як різницю між обсягом реалізованої продукції та змінними затратами.

Чистий дохід обчислюють як різницю між маржинальними доходами та постійними затратами.

Якщо ж змінні затрати поділяти на виробничі і невиробничі, то звіт про доходи буде тріступеневим. У цьому випадку на першому етапі визначають виробничий маржинальний дохід, на другому етапі обчислюють маржинальний дохід у цілому по фірмі як різницю між виробничим маржинальним і позавиробничими змінними затратами, на третьому – чистий прибуток фірми шляхом мінусування із загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат.

Багатостадійний метод постійно розвивається і вдосконалюється. Основні форми багатостадійних звітів про доходи фактично стандартизувалися.

Для кращого розуміння специфіки калькуляції собівартості продукції за системою директ-костинг її варто порівняти з традиційною системою повного розподілу затрат на вироби.

До переваг системи директ-костинг можна віднести:

1. Дані про собівартість, обсяги виробництва та прибуток завжди можна отримати з періодичної звітності.

2. Прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків товаро-матеріальних цінностей.

3. Звіти про витрати виробництва і доходи, складені за системою директ-костинг, у більшій мірі відповідають інтересам керівництва фірми, ніж складені за системою розподілу затрат між виробами.

4. Показники маржинального доходу дають змогу оперативно оцінити вироби, виходячи з базових критеріїв: займаної території, категорій замовників, ринків збуту пального, світла, вимірювання потужностей, можливості роботи машино-годин обладнання, вартість використаних матеріалів і т. д.

Основними недоліками системи директ-костинг є такі:

1. Дуже важко без помилки виділити постійні витрати від змінних. Більшість напівзмінних витрат розподіляються з великою мірою неточності, що відображається на результатах розподілу.

2. Під час переходу від системи повного розподілу затрат до системи директ-костинг виникають серйозні проблеми у визначенні податку на доходи, в оцінці запасів при складанні звітів.

3. Характер і мета управлінського та фінансового обліку настільки різні, і об'єднувати їх недоцільно.

4. Складна дорога система.

Наприклад. Директору іграшкового магазину необхідно вирішити, скільки іграшок потрібно продати, щоб не зазнати збитків і отримати прибуток у розмірі 400 дол., за таких умов:

а) ціна придбання однієї іграшки становить 50 дол.;

б) продажна ціна становить 90 дол., тобто прибуток на одній іграшці – 40 дол.;

в) оренда приміщення магазину обходиться в 20000 дол.

Непродані іграшки будуть повернуті постачальнику.

Рішення знаходимо за допомогою рівняння:

Обсяг реалізації = змінні витрати + постійні витрати + прибуток.

Підставляємо дані в рівняння:

$$90 \times X = 50X + 20000 + 0; \quad 40X = 20000;$$

$$X = \frac{20000}{40} = 500.$$

Отже, при X – обсяг реалізації, який відповідає рівню рентабельності, тобто 500 іграшок, магазин отримає виручку, що дорівнює $500 \times 90 = 45000$ і окупить свої витрати. Але за умовою

магазин повинен отримати ще й прибуток 400 дол., тому підставляємо в рівняння всі дані:

$$90 \times X = 50X + 20000 + 400; \quad 40X = 20400;$$

$$X = \frac{20000 + 400}{40} = 510.$$

Таким чином, якщо магазин продасть 510 іграшок, то він окупить свої витрати й отримає прибуток 400 дол., при цьому виручка від реалізації становитиме $510 \times 90 = 45900$ дол.

Наприклад. Адміністрація магазину хотіла б отримати прибуток 10% від реалізації іграшок.

Рішення:

Обсяг реалізації (S) визначаємо за тим самим рівнянням.

Обсяг реалізації = змінні витрати + постійні витрати + прибуток.

55,56 = загальний обсяг 45000,

тоді $(25000 \times 100) : 45000 = 55,56$.

Визначаємо величину змінних витрат в обсязі реалізації

$s = 55,56\% + 20000 + 10\%$, де

20000 постійний

55,56 рівень змінних затрат + 10% = 65,56%.

33,44 S = 20000;

$$S = \frac{20000}{34,44\%} = 58000 \text{ дол.}$$

Перевірка: $58000 - 45000 = 13000$ дол.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Як здійснюється класифікація виробничих витрат у США?*
- 2. Які методи обліку виробничих витрат використовують у США?*
- 3. Які особливості позамовного методу обліку виробничих витрат?*
- 4. Які особливості попроцесного методу обліку виробничих витрат?*
- 5. У чому полягає суть системи стандарт-кост у процесі обліку витрат на виробництво?*
- 6. Вкажіть на переваги та недоліки системи стандарт-кост.*
- 7. Як ведеться облік виробничих витрат за системою директ-костинг?*
- 8. Вкажіть на переваги та недоліки системи директ-костинг.*

РОЗДІЛ 8.

ОБЛІК КОРОТКОТЕРМІНОВИХ, ДОВГОТЕРМІНОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ І ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ КОМПАНІЙ

8.1. Облік короткотермінових зобов'язань.

8.2. Облік довготермінових зобов'язань.

8.3. Облік власного капіталу.

8.1. Облік короткотермінових зобов'язань

Зобов'язання є юридично регламентованим обов'язком компанії щодо виплати грошей і надання товарів, робіт та послуг, що виникли в результаті минулих подій.

Зобов'язання поділяються на короткотермінові і довготермінові, які послідовно відображаються в балансі.

У міжнародних стандартах питання, пов'язані з обліком і відображенням у звітності короткотермінових зобов'язань, стосуються стандарту 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання і умовні активи».

Короткотермінові зобов'язання – це зобов'язання, які повинні бути погашені протягом одного року. Короткотермінові зобов'язання погашаються в результаті використання поточних оборотних активів або за рахунок утворення нових короткотермінових зобов'язань.

Короткотермінові зобов'язання поділяють на дві групи:

1. Детерміновані або чітко виражені зобов'язання.
2. Можливі чи непередбачені, потенційні зобов'язання.

Детерміновані – це зобов'язання, які точно визначені як з точки зору існування, тобто вони обумовлені контрактом та законодавчими вимогами, так і з точки зору величини (сума їх точно обумовлена). Це є рахунки до оплати, векселі до оплати, дивіденди до оплати, аванси, податки до виплати, нараховані зобов'язання.

Рахунки до оплати (кредиторська заборгованість за рахунками, торгові рахунки до оплати) є заборгованістю компанії за товари, роботи, послуги, що виникли в результаті придбань за відкритим рахунком. Визначення величини кредиторської заборгованості не викликає труднощів, оскільки ця сума відображена в рахунку. Проблеми виникають при обліку знижок за оплату в зазначені терміни (валовий і чистий методи).

Існує два види короткотермінових векселів до оплати:

- а) торгові векселі до оплати;
- б) неторгові векселі до оплати, чи векселі короткотермінового займу.

Торгові векселі виникають при купівлі основних засобів, товарів, послуг, коли заборгованість перед продавцем оформляється звичайним векселем. Величина такої заборгованості визначається номінальною сумою векселя. При цьому проценти, якщо вони виділені, відображаються як самостійний вид короткотермінової заборгованості.

Наприклад. 1 жовтня 2006 р. компанія А отримала позику 1000\$ під 12% на рік з оплатою процентів у момент погашення. Ця операція відображається:

1 жовтня

Д-т Грошові кошти 1000\$

К-т Короткотермінові (процентні) векселі до оплати 1000\$.

31 грудня компанія хоч ніяких процентів не виплачує, робить корегуюче проведення на суму нарахованих процентів до виплати, що віднесені на даний рік і є виплатами даного року:

Д-т Витрати по виплаті процентів $(1000 \times 12\% \times 3/12) = 30\$$

К-т Проценти до виплати 30\$.

У балансі за 2006 р. з'явилися такі статті:

Короткотермінові векселі до оплати 1000\$

Проценти до виплати 30\$.

А в звіті про прибутки і збитки стаття:

Витрати до виплати, % 30\$.

30 вересня (після закінчення дії векселя) при погашенні номінальної суми векселя і процентів буде складено проведення:

Д-т Проценти до виплати	30 \$
Д-т Видатки по виплаті процентів ($1000 \times 12\% \times 9/12$)	90 \$
Д-т Короткотермінові векселі до оплати	1000 \$
К-т Грошові кошти	1120 \$

Непередбачені чи потенційні зобов'язання визначаються як умова чи ситуація, кінцевий результат якої буде підтверджено тільки в момент здійснення чи нездійснення непередбачених подій. Тобто підтверджується сума платежів платника, дата платежів або існування самого платежу.

Непередбачені зобов'язання можуть нараховуватись і відображатись у звітності, а можуть відображатись лише в поясненнях до звітності.

Вирішення цього питання залежить від рівня здійснення непередбачених обставин. У стандарті 5 «Облік непередбачених подій» визначено три таких рівні:

а) можливий рівень – передбачається, що події будуть здійснені;

б) достатньо можливий рівень – можливість проведення цих подій більша, ніж малоїмовірної, але менша, ніж можлива;

в) малоїмовірний рівень – імовірність здійснення майбутніх подій невелика.

8.2. Облік довготермінових зобов'язань

Міжнародного стандарту, який був би цілком присвячений обліку довготермінових зобов'язань, не існує. Однак стандарт 17 «Оренда» визначає зобов'язання, що виникають у результаті довготермінової оренди; ці питання розглядає стандарт 19 «Виплата працівникам», а фінансові зобов'язання регулюються стандарт МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття і представлення інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Основні типи довготермінових зобов'язань:

1. Облігації до виплати.
2. Векселі до виплати.

3. Застави до виплати.
4. Лізингові зобов'язання.
5. Пенсійні зобов'язання.

Облігації – один із найрозповсюдженіших фінансових інструментів, якими користуються компанії з метою залучення грошових коштів, і один з найрозповсюдженіших типів довготермінової заборгованості.

Облігація – це цінний папір, що випускається для залучення грошових коштів і дає право власникові через визначений проміжок часу отримати суму, що вказана в облігації, а також отримати проценти протягом періоду дії облігації. Номінальна вартість облігації, як правило, становить 1000\$ або кратна цій величині. Проценти виплачуються в більшості випадків два рази на рік. Ціна облігації виражається в пунктах – процентах від номінальної вартості. Якщо облігація продається за 103-ма пунктами, то це означає що її ціна становить $1000 \$ \times 103 \% = 1030\$$.

Як правило, випуск облігацій оформляється контрактом, який є зобов'язанням заплатити визначену суму грошей у визначений момент часу і виплатити проценти, що розраховані за ставкою. У контракті вказують всі деталі випуску (кількість облігацій, ставка процента, дати виплати процентів, термін облігації, тип облігації).

Існує кілька типів облігацій:

1. Забезпечені і незабезпечені. Облігації можуть бути забезпечені нерухомістю чи іншим майном або цінними паперами інших компаній. Незабезпечені облігації не мають спеціального забезпечення, їх можуть випускати лише компанії з доброю репутацією. Існують також джанк-облігації – незабезпечені високоризикові облігації, за якими виплачують вищі проценти.

2. Облігації, що погашаються одночасно із серіями. Якщо облігації випуску погашаються разом, то вони є одночасні. Якщо ж погашення облігацій відбувається через проміжки часу і вони погашаються частинами, то їх називають серійними.

3. Облігації, які можуть бути викуплені компанією, що їх випускає, достроково до дати погашення, називаються відзивними облігаціями.

4. Облігації, які можна обміняти на інші цінні папери корпорації, наприклад, акції. Обмін може бути проведено за бажанням власника облігації. Конвертованість облігації є додатковим стимулом для інвестора, оскільки дає можливість отримати від цього вигоду. Якщо ціна акцій збільшується, то інвестор може обміняти облігації на акції, а якщо ціна облігацій падає, то він може тримати облігації до дати їх погашення.

5. Облігації, що погашаються товарами. Як правило, товаром виступають барелі нафти, тонни вугілля, унції дорогоцінних металів. Власникам облігацій надається право вибору – отримати визначену суму грошей чи товар.

6. Процентні і безпроцентні облігації. Процентні – це стандартний тип облігацій з періодичною сплатою процентів. Безпроцентні – це облігації, по яких не виплачуються проценти. Вони передбачають зобов'язання виплатити певну суму грошей у зазначений термін. Ці облігації продаються за ціною значно нижчою номіналу, тобто з великим дисконтом. Дисконт власник отримує в момент її погашення.

7. Зареєстровані і купонні облігації. Зареєстровані – це облігації, що зареєстровані компанією, їх випускають на ім'я певного власника. Проводячи реєстрацію власників облігацій, компанія в день виплати процентів висилає їм чек на величину процентів, що належать до сплати. Купонні – це облігації пред'явника, вони не реєструються компанією, а мають відривні купони, на яких позначено величину і дату виплати процентів. Ці купони відриваються та подаються в банк до оплати.

8. Облігації, процент за які виплачується лише тоді, коли компанія, що їх випустила, має прибуток. Звичайно цей вид облігацій використовують при реорганізації збиткових компаній.

9. Облігації, процент за які виплачують із певного доходу. Наприклад, від прибутку від певного проекту.

Для того, щоб орієнтуватися інвесторам у всіх типах облігацій, періодично випускаються довідники, де публікуються рейтинги надійності. Три великі букви ААА означають найвищий ступінь надійності, АА – добрий ступінь надійності, АВ – ступінь надійності вище середнього, ВВВ – ступінь надійності нижче середнього.

Векселі до оплати – це зобов’язання оплатити визначену суму грошей у зазначений термін. Вони є процентні і безпроцентні. Довготермінові векселі до оплати – це векселі, видані на термін більше одного року. За своїм змістом вони аналогічні довготерміновим облігаціям, однак вони не котируються на ринку цінних паперів.

Векселі є забезпечені і незабезпечені. Забезпеченими називаються закладні векселі, проценти за них декларуються, виходячи з річної ставки, хоч можуть виплачуватися щомісячно чи щоквартально.

Довготермінові лізингові зобов’язання – аналогічні продажу в кредит. Згідно з американськими стандартами, орендар повинен відображати отриманий актив і відповідні боргові зобов’язання за приведеною вартістю лізингових платежів за весь термін лізингу. Кожен лізинговий платіж складається з двох частин: процентів і частково погашеної основної суми боргу. На основні засоби отримані за лізингом нараховують знос.

1. Отримане за лізингом обладнання відображається:

Д-т Обладнання за лізингом

К-т Лізингові зобов’язання.

2. Нарахування зносу відображають:

Д-т Витрати на знос.

К-т Нагромаджувальний знос за лізинговим обладнанням.

3. Погашення лізингового зобов’язання.

Д-т Витрати на виплату процентів

Д-т Лізингові зобов’язання

К-т Грошові кошти.

Лізинг – це контрактна угода між орендодавачем (власником майна) і орендарем, яка надає право користування майном протягом встановленого періоду за плату. Розрізняють два види лізингу:

- 1) оперативний лізинг;
- 2) фінансовий лізинг.

При оперативному лізингу майно береться в оренду (в користування) на короткий термін. Право власності при цьому залишається за орендодавцем. Орендар відображає в обліку орендну плату (звичайно і операційні витрати, пов'язані з використанням об'єкта, наприклад, пального для автомобіля).

Орендна плата відображається в орендаря бухгалтерським проведенням:

- Д-т Витрати на оренду
- К-т Грошові кошти.

В зарубіжних країнах широке застосування знайшов довгостроковий лізинг (фінансовий лізинг) як засіб формування довгострокових активів. В якійсь мірі він схожий на придбання основних засобів у розстрочку.

Фінансовий лізинг – це оренда, за якої орендар бере на себе весь ризик на усі витрати, пов'язані з використанням орендованого майна. При фінансовому лізингу орендар обліковує лізингові об'єкти як свої власні активи. Термін оренди може бути таким, як і строк фізичного використання устаткування. По закінченню терміну орендне майно переходить у власність орендаря.

Періодичні платежі по довгостроковій оренді включають % і виплату основного боргу. Одночасно орендар нараховує і обліковує амортизацію об'єктів довгострокової оренди.

За міжнародними стандартами обліку, лізинг вважається фінансовим, якщо договір оренди передбачає виконання однієї з таких 4-х умов:

1. Право власності на майно, що орендується, після закінчення терміну оренди повністю переходить до орендаря.

2. Орендареві надається можливість після закінчення терміну оренди викупити майно за цінами, нижчими, ніж ринкові, або відновити оренду (має право вибрати).

3. Термін оренди охоплює більшу частину терміну корисного використання орендованого майна.

4. Теперішня вартість мінімальних орендованих платежів дорівнює або перевищує 90% ринкової вартості об'єкта оренди.

В балансі основні засоби, отримані на умовах лізингу, показують серед основних засобів, а заборгованість – у пасиві серед довгострокової заборгованості.

Частина заборгованості, яка має бути сплачена наступного року, показується при складанні балансу як короткострокова заборгованість, а решта – як довгострокова.

Критерії фінансового лізингу в різних країнах різні.

Великобританія. 1. Договір оренди укладено на термін не менше 75% терміну амортизації. 2. У договорі передбачено повну або практично повну виплату вартості майна.

Франція. 1. Майно має бути спеціально придбане для наступного здавання в оренду. 2. Орендареві надається можливість після закінчення терміну оренди викупити майно за ціною, яка встановлюється на момент укладання договору.

Німеччина. 1. Термін договору оренди охоплює від 40% до 80% терміну амортизації майна.

Україна. 1. Придбання орендодавцем майна на замовлення орендаря з наступною передачею орендареві права користування цим майном. 2. Термін оренди майна має бути не менший за термін його повної амортизації. 3. Обов'язкова передача права власності на майно орендареві після закінчення терміну оренди.

Лізингові операції вигідні усім учасникам угоди, а саме:

1. Постачальник реалізує устаткування на умовах повної оплати його вартості.

2. Орендодавець (лізингова компанія) отримує дохід у формі %, які включають в орендну плату.

3. Орендар має змогу починати або розширювати виробництво зі значно меншими початковими капітальними вкладеннями і не платить податку на майно, що орендується.

8.3. Облік власного капіталу

Існує кілька міжнародних стандартів, які стосуються питання обліку капіталу. Зокрема, фінансові зобов'язання регулює стандарт МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття і представлення інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Інші міжнародні стандарти визначають капітал як залишок частини активів підприємства після відрахувань всіх зобов'язань.

Капітал поділяється в балансі на кілька складових:

1. Капітал, вкладений акціонерами.
2. Капітал додатковий, що отримано понад номінал акцій, чи емісійний дохід.
3. Резерви.
4. Нагромаджений нерозподілений чистий прибуток.
5. Резерви, що утворились внаслідок розподілу нагромадженого чистого прибутку.
6. Резерви, що є результатом корегування з метою підтримки капіталу.
7. Додатковий капітал від переоцінки.
8. Деякі курсові різниці.

Відповідно до стандарту 5 у звітності компаній повинна бути розкрита така інформація, що відноситься до власного капіталу: кількість дозволених до випуску і випущених акцій, кількість акцій, що знаходяться в обігу; частка неоплаченого капіталу; номінальна чи юридично визначена (оголошена) вартість акцій; зміна рахунків акціонерного капіталу за період; права, привілеї і обмеження, що стосуються розподілу дивідендів; викуплені акції та акції, які зарезервовані для майбутніх випусків, і додатковий капітал (емісійний дохід); додатковий капітал від переоцінки; резерви і нагромаджений чистий прибуток.

Власний капітал складається з двох частин:

– вкладеного капіталу – інвестицій, що проведені акціонерами;
– нагромадженого нерозподіленого чистого прибутку – прибутку підприємства, що не розподіляється між акціонерами, а реінвестований у бізнес. Від’ємна величина нагромадженого нерозподіленого чистого прибутку є збитком і відображається з мінусом у розділі власного капіталу.

При реєстрації статуту корпорації обов’язково вказується максимальна кількість акцій, які дозволено випускати цій компанії. Якщо відразу випускається кількість акцій, що дозволена до випуску, то при необхідності проведення нового випуску компанія зобов’язана змінити статут і подати заявку на збільшення кількості акцій. Статутом також обумовлена номінальна вартість однієї акції. Номінальна вартість акцій складає юридичний капітал корпорації.

Звичайні акції – це акції, що дають їх власнику право голосу, дивіденти, які нараховуються залежно від прибутку компанії. Часто звичайні акції називають залишковим капіталом. Під дивідендами розуміють розподіл активів компанії між її акціонерами. Дивіденди можуть виплачуватись щоквартально, один раз на півроку і один раз на рік. Оголошуються дивіденди радою директорів. У більшості штатів рада директорів не має права оголошувати дивіденди, що перевищують нагромаджений нерозподілений чистий прибуток. Таке оголошення можливе лише тоді, коли компанія згортає свою діяльність. У цьому випадку дивіденди являють собою ліквідаційні дивіденди.

З дивідендами пов’язано три дати:

а) дата, оголошена радою директорів, після якої у компанії виникають зобов’язання щодо їх виплати;

б) дата реєстрації, що визначає право на акції, тобто право отримання дивідендів: власники акцій на дату реєстрації будуть отримувати дивіденди, якщо ж акції продаються після цієї дати, то право на отримання дивідендів залишається у попереднього власника;

в) дата виплати – дата, на яку проводиться виплата зареєстрованим акціонерам.

Як правило, дивіденди виплачують у грошовій формі. На дату оголошення складають проведення:

Д-т Оголошені дивіденди

К-т Дивіденди до виплати.

На дату реєстрації проведення не складають.

На дату виплати проведення має вигляд:

Д-т Дивіденди до виплати

К-т Грошові кошти.

У кінці звітної періоду рахунок «Оголошені дивіденди» закривається на рахунок «Нагромаджений нерозподілений чистий прибуток», що відображають таким проведенням:

Д-т Нагромаджений нерозподілений прибуток

К-т Оголошені дивіденди.

Привілейовані акції не дають права голосу їх власнику, але вони мають певні переваги порівняно зі звичайними акціями. По-перше, це перевага в отриманні дивідендів. Власники привілейованих акцій отримують певну суму дивідендів швидше, ніж власники звичайних акцій. Ця сума визначається як фіксована сума доларів на одну акцію або як відсоток від номінальної вартості. Визначена сума не означає, що власники привілейованих акцій отримують її завжди: у компанії повинен бути нагромаджений чистий прибуток і рада директорів повинна оголосити дивіденди на привілейовані акції. Дивіденди на звичайні акції не можуть бути оголошені до того, поки компанія не оголосить їх на привілейовані акції.

По-друге, перевагою привілейованих акцій над звичайними є право їх власників на активи компанії у випадку її ліквідації.

Третьою перевагою є право конвертації. Конвертовані привілейовані акції дають власнику право за бажанням обміняти свої акції на звичайні за коефіцієнтом, що вказаний в умовах контракту.

Компанії можуть випускати акції, що мають номінальну вартість, і такі, які її не мають. В акціях, що мають номінальну вартість, вона вказана безпосередньо на сертифікаті акції. Якщо компанія, випускаючи акції, отримує більшу, ніж номінал суму, то ця сума називається додатковий капітал.

Сума випущених за номіналом акцій і додатковий капітал складає вкладений капітал. Акції, що не мають номінальної вартості можуть не мати ніякої присвоєної вартості чи мати оголошену вартість. Оголошена вартість – це вартість, що присвоєна акції за рішенням ради директорів. Вона може бути встановлена як до, так і після випуску акцій, якщо це дозволено законом штату. Відсутність номінальної вартості пояснюється тим, що в багатьох штатах заборонено випускати акції нижче номіналу.

Можливий також варіант випуску акцій за підпискою. Підписку оформляють контрактом, за яким інвестор зобов'язується оплатити акції до вказаної дати за узгодженою ціною. У контракті вказують, на які акції проведено підписку: звичайні чи привілейовані. До моменту отримання всієї оплати акції не рахуються випущеними. Для відображення підписки в обліку використовують два рахунки:

1. Акції за підпискою. Цей рахунок виступає як зобов'язання корпорації щодо випуску підписаних акцій при отриманні всієї оплати.

2. Підписка до отримання. Цей рахунок відображає суму, яку повинна внести сторона, що здійснила підписку.

Підписка до отримання трактується неоднозначно. Одні вважають, що її треба відображати в активі балансу як дебіторську заборгованість, інші вважають, що вона повинна зменшувати акціонерний капітал. У США в даний час поширеніший другий підхід, оскільки Комісія з цінних паперів і бірж вимагає його дотримання.

Акції за підпискою трактуються в більшості штатів аналогічно, як і випущені акції, бо всі права за них такі ж, як і у власників звичайних акцій.

Акції можуть також випускатись в обмін на негрошові активи, під якими розуміють основні засоби, нематеріальні активи, послуги тощо.

Часто акціями оплачують землю, будівлі, послуги адвокатів.

Наприклад. Компанія А в процесі свого формування випустила 1000 акцій номіналом 5 дол. для оплати послуг адвоката, який за аналогічні послуги виставив рахунок на 6000 дол. Ця операція в обліку відображається:

Д-т Організаційні витрати	6000\$
К-т Звичайні акції	5000\$
К-т Додатковий капітал	1000\$.

Існує два основних методи для відображення випуску акцій: перший – відображення викуплених акцій за фактичною вартістю придбання чи викупною ціною, другий – відображення викуплених акцій за номінальною вартістю.

Також існує і два типи погашення акцій: фактичний і конструктивний. При фактичному погашенні подається формальний документ у державні органи, а при конструктивному – достатньо рішення ради директорів. В обліку вони відображаються однаково. Облік погашення акцій залежить від того, який метод використовувався для відображення випуску акцій.

Другою частиною власного капіталу компанії є чистий прибуток, не розподілена частина між акціонерами, а реінвестована в підприємство. Вона є заробленим капіталом, який відображається на рахунку «Нагромаджений нерозподілений чистий прибуток» і, як правило, має кредитове сальдо.

Очевидно, що основні зміни за кредитом цього рахунка відбуваються у результаті нагромадження чистого прибутку за

визначений період, а зміни за дебетом – у результаті виплати дивідендів.

Компанія може виплачувати дивіденди у вигляді грошових коштів, інших активів, боргових зобов'язань, власних акцій.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю:

- 1. Як ведеться облік короткотермінових зобов'язань?*
- 2. Як ведеться облік довготермінових зобов'язань?*
- 3. Дайте характеристику типів облігацій.*
- 4. Як ведеться облік довготермінових лізингових зобов'язань?*
- 5. Як ведеться облік власного капіталу?*

РОЗДІЛ 9. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

- 9.1. Призначення, структура та склад звітності фірм.
- 9.2. Бухгалтерський баланс.
- 9.3. Рахунок прибутків та збитків.
- 9.4. Типи компаній та їх вплив на процес складання звітності.
- 9.5. Історія розвитку аудиту в США.

9.1. Призначення, структура та склад звітності фірм.

Річні звіти підприємств складаються на основі даних фінансової бухгалтерії, тому вони отримали назву фінансових звітів.

Відповідно до вимог регламентації обліку і звітності багатьох країн, вони адресовані акціонерам, але через рекламний характер побудовані так, щоб впевнити читача в солідності підприємства, підкреслити фінансову могутність, економічний потенціал, авторитет у діловому світі, викликати в акціонерів довіру і показати вигідність вкладання капіталу в сферу діяльності цього підприємства. Це, як правило, сприяє залученню в оборот підприємства додаткових капіталів.

Щоб активно впливати на поведінку майбутніх інвесторів капіталу, при складанні звітів велику увагу надають не тільки наочності опублікованих даних і зовнішньому оформленню звітних публікацій. Фінансові звіти видають у вигляді спеціальних брошур великим тиражем. Видання ефектно оформлюють великою кількістю діаграм, малюнків і фотографій обсягом 20–30 сторінок. Особливих успіхів у справі вдосконалення зовнішнього оформлення звітних публікацій досягли великі компанії США.

Структура опублікованих звітів будується таким чином, щоб зацікавити читача, звернути його увагу, перш за все, на найвагоміші сторони діяльності і відвернути увагу від негативних явищ.

На початку річних звітів міститься короткий огляд основних показників їх роботи за звітний рік. Наприклад, сума виручки від продажу, чистий прибуток, оголошені дивіденти, сума цінних паперів, призначених для майбутніх капіталовкладень, число акціонерів, кількість робітників і службовців, середньотижневий заробіток одного працівника.

У фінансовому звіті наводиться текст доповіді правління для своїх акціонерів.

У фінансовій частині є розділ, який містить показники, що характеризують фінансово-виробничу і комерційну діяльність компанії за 5 – 10 останніх років.

У заключній частині фінансового звіту подані основні форми бухгалтерської звітності, які містять дані за звітний рік. Хоч бухгалтерська звітність подається в кінці, вона є найбільш інформативним джерелом, саме вона викликає найбільший інтерес.

Звичайно, розглянутий варіант структури фінансового звіту є необов'язковим і відрізняється на окремо взятих підприємствах.

Міжнародний стандарт 7 «Звіт про рух грошових коштів» визначає інформацію, яка повинна бути розкрита в такому ж звіті.

Бухгалтерська звітність є одним з елементів методу бухгалтерського обліку. Її головне призначення полягає в тому, що за нею можна прослідкувати тенденцію розвитку фірм, визначити їх економічний та виробничий потенціал, оцінити науково-технічний рівень продукції та її конкурентоспроможність, визначити платоспроможність і кредитоспроможність.

Найповнішу та детальнішу інформацію про вищезазначені показники в США можна отримати про фірми, що створені на правовій основі акціонерного товариства, які чинне законодавство зобов'язує щорічно друкувати свої звіти в періодичних виданнях. Фірми іншої організаційно-правової структури таких вимог не дотримуються, однак багато з них представляють дані про результати своєї діяльності інформаційно-довідковим агенствам чи друкують їх з метою реклами.

Звичайно річний звіт фірми складається з кількох розділів, що висвітлюють такі питання: виробництво та реалізацію продукції за

основними товарними групами, обсяг і головні напрямки капіталовкладень, науково-дослідна робота, зміни в організаційній структурі, керівний склад, основні дочірні підприємства, фінансові результати діяльності. Однак головними документами фінансової звітності є бухгалтерський баланс, рахунок прибутків і збитків, звіт про нерозподілений прибуток, звіт про рух грошових коштів, звіт про зміну фінансового стану, звіт про зміни у власному капіталі, пояснювальна записка.

Бухгалтерський баланс фірми є документом, який відображає у вартісному вимірі її активи та джерела їх формування на певну облікову дату (місяць, квартал, рік). Баланс дає змогу проводити аналіз залежності фірми від зовнішніх джерел фінансування, аналіз структури власного та залученого капіталу, а також його використання в господарському обороті.

9.2. Бухгалтерський баланс

Таблиця 13

Активи	Сума	Заборгованість та власний капітал	Сума
1-й розділ ОБОРОТНІ АКТИВИ		1-й розділ КОРОТКОТЕРМІ-НОВА ЗАБОРГОВАНІСТЬ	
Гроші на рахунках Цінні папери, що швидко реалізуються Дебіторська заборгованість Товарно-матеріальні запаси		Кредиторська заборгованість Короткотермінові позики Інші поточні пасиви	
Всього оборотних активів		Всього короткотермінової заборгованості	
2-й розділ НЕОБОРОТНІ АКТИВИ		2-й розділ ДОВГОТЕРМІ-НОВА ЗАБОРГОВАНІСТЬ	
Фіксовані активи за залишковою вартістю (матеріальні активи, нематеріальні активи, земля та її надра (природні ресурси))		Довготермінова заборгованість Іпотечний кредит (кредит під заставу майна)	
Всього необоротних активів		Всього довготермінової заборгованості	
		3-й розділ ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	
		Акціонерний капітал Нерозподілені прибутки	
		Всього власного капіталу	
		Всього заборгованості та власного капіталу	

Американські бухгалтери дотримуються точки зору, згідно з якою баланс, – це звіт про активи, пасиви та власний капітал фірми. У лівій частині цього звіту показують як розподіляються поточні активи на готівку та інші складові.

У правій частині балансу показують поточні пасиви, що складаються з кредиторської заборгованості постачальникам, короткотермінових позик та іншої короткотермінової заборгованості. Далі в балансі відображається довготермінова заборгованість з терміном погашення не менше одного року. Якщо відняти суму заборгованостей фірми від суми її активів, та одержимо власний капітал або капітал акціонерів фірми. Складові частини власного капіталу включають випущені звичайні акції, акційний капітал від продажу акцій понад номінал та нерозподілені прибутки, що нагромадилися за попередні роки з прибутків після сплати податків і дивідендів. Після ліквідації фірми та сплати всіх претензій кредиторів власний капітал завжди розподіляється серед акціонерів.

9.3. Рахунок прибутків та збитків

Рахунок прибутків та збитків відображає результати господарської діяльності фірми за звітний період і поряд з балансом є однією із важливих форм фінансової звітності акціонерних товариств. Даний звіт звичайно складають один раз на рік, і він друкується разом з балансом, оскільки ці дві форми доповнюють одна одну.

Розрізняють дві основні форми складання рахунка прибутків та збитків: одноступеневу і багатоступеневу. В першому випадку спочатку наводяться усі надходження та доходи, а далі з їх загальної суми віднімаються усі витрати виробництва та різні видатки. У результаті отримують чистий прибуток. Така форма даного звіту застосовується в фірмах з одним напрямком діяльності. Схематично одноступенева форма рахунка прибутку та збитків має такий вигляд:

Доходи:

Чистий продаж

Інші доходи
Витрати виробництва та інші видатки
Витрати на збут
Адміністративні видатки
Сплачені проценти
Інші видатки
Чистий прибуток
Податок на прибуток.

При багатоступеневій формі рахунка із кожної категорії надходжень та доходів мінусують відповідні витрати і зазначають проміжні підсумки результатів діяльності. Різниця між усіма надходженнями та усіма відрахуваннями з них є сумою чистого прибутку чи збитків.

Схема багатоступеневої форми складання рахунка прибутку та збитків:

Продаж
Мінус повернення та знижки
Чистий продаж
Мінус витрати виробництва
Разом валовий прибуток від реалізації продукції
Мінус витрати:
На збут продукції
Адміністративні та загальні
Разом прибуток від операцій
Мінус інші видатки
Інші видатки
Чистий прибуток
Податок на прибуток.

9.4. Типи компаній та їх вплив на процес складання звітності

Розрізняють такі типи компаній:

- індивідуальне (приватне) підприємство;
- партнерство чи товариство;
- корпорація.

Індивідуальне підприємство – це приватне підприємство, власником якого є приватна особа, яка і створила його для одержання прибутку. Це підприємство не є юридичною особою і, з точки зору законодавства, невіддільне від його власника. Всі доходи підприємства є доходами його власника, а відповідно, прибуток включається в декларацію про доходи власника. Тільки в бухгалтерському обліку підприємство відділене від власника і трактується як окрема господарська одиниця.

Індивідуальна приватна фірма повністю належить одній особі, хоча в ній може бути багато найманих працівників. Індивідуальна приватна фірма (власна справа) – найбільш поширений тип бізнесу в США. Він переважає у сфері послуг, роздрібній торгівлі, фермерстві. Так, наприклад, наприкінці ХХ ст. понад 70% американських підприємств було зареєстровано як індивідуальні фірми. В той же час понад 70% прибутку в економіці країни вироблялось корпораціями.

Майже 50% валового внутрішнього продукту створювалося підприємствами малого і середнього бізнесу. Домінуванням малого та середнього бізнесу характеризується також сучасна економіка Європейського Співтовариства. Він складає 2/3 зайнятості в приватному підприємництві. Половина з них представлена малими підприємствами, в яких нараховується менше 10 працівників. Малі підприємства – це індивідуальні приватні фірми, їх ресурси та можливості фінансувати свої операції обмежені, і вони не можуть успішно конкурувати, щоб вижити в умовах ринку. Проте кожна форма організації бізнесу має свої переваги та недоліки і зайнятість у кожній з них зумовлює як свій ступінь ризику, так і свої привілеї.

Переваги індивідуальних приватних фірм:

1) легкість заснування. В міжнародній практиці воно не потребує дозволу жодної державної установи (за винятком деяких професій, для яких необхідна ліцензія на право практикувати);

2) конфіденційність. Звіти приватної фірми не виносяться на розгляд громадськості, що є необхідним для корпорацій;

3) пряме оподаткування. Прибуток приватної фірми обкладається податком як дохід власника, який декларується. Ставка податку може бути меншою, ніж передбачено для корпорацій.

Недоліки індивідуальних приватних фірм:

1) невеликий розмір цих фірм відбивається на обмежених фінансових можливостях. Одноосібний власник не може користуватися послугами організованого фінансового ринку: випускати акції та облігації для залучення капіталу. Обмеження капіталу призводить до обмеження можливостей диверсифікації бізнесу;

2) головна вада цієї форми організації бізнесу – необмежена відповідальність власника. За законом індивідуальна приватна фірма і її власник – одне й те саме, тому власник відповідає за борги фірми усім своїм майном;

3) власна справа може бути недовговічною через слабку конкурентоспроможність та залежність від кваліфікації, таланту та управлінських здібностей однієї особи.

Капітал власника при заснуванні фірми формується за рахунок його вкладень. Власна справа, як і будь-який бізнес, розпочинається з метою отримання прибутку. Прибуток збільшує капітал власника. Він визначається як різниця між доходами та витратами, що виникають у процесі господарської діяльності. Власник також має право вилучати капітал, і це можна вважати отриманою заробітною платою або вилученням прибутку від підприємницької діяльності. Отже, на капітал власника, крім його вкладень, впливають три фактори: доходи, витрати та вилучення капіталу.

Розділ III балансу «Власний капітал» складається з одного рядка – власний капітал власника (нерозподіленого прибутку нема). Власник може вилучати гроші з бізнесу на власні потреби, що є аналогом виплати дивідендів у корпораціях. Ці вилучення протягом звітного періоду відображають на контр-пасивному рахунку «Вилучення», який є регулюючим до рахунка «Власний капітал». Термін діяльності таких підприємств залежить від бажання власника чи може бути припинений у зв'язку з його смертю. Продаж підприємства веде до появи нового підприємства.

Партнерство (товариство) належить двом чи більше особам і кероване ними на основі письмової угоди. Ця угода визначає права та відповідальність партнерів, порядок розподілу прибутків і збитків, порядок ліквідації. Партнерство не є також юридичною особою, і прибуток включається в персональні декларації про доходи власників. У бухгалтерському обліку партнерство трактується як господарська одиниця.

Головна відмінність товариства від індивідуальної приватної фірми – кількість власників. Товариство – це система взаємовідносин між двома або більше партнерами, в межах якої вони погодились поділяти ризик і винагороду від спільного ведення бізнесу.

Характерними ознаками товариства, які відрізняють його від інших форм організації бізнесу, є:

1) добровільне партнерство – об'єднання підприємців за власним волевиявленням;

2) спільне володіння майном – після того, як партнери внесли своє майно в товариство, вони втрачають право одноосібного розпорядження цим майном. Майно стає активами підприємства і всі партнери є його співвласниками;

3) взаємодія учасників – кожен із партнерів зобов'язаний діяти в інтересах всього товариства, а не переслідувати свої власні цілі при участі в його діяльності;

4) участь у прибутках товариства – на це має право кожний його учасник. У договорі товариства повинні передбачатися методи формування і розподілу прибутків та збитків між партнерами;

5) необмежена відповідальність – всі партнери несуть необмежену солідарну відповідальність за борги товариства. Це означає, що відповідальність учасників не обмежується розмірами їх внесків, а переходить також на власне майно партнерів. Винятком є товариство з обмеженою відповідальністю, в якому головний партнер, який веде справу, несе повну відповідальність, а інші – в межах своїх інвестицій.

Переваги товариства:

1) як і індивідуальна приватна фірма, товариство може бути легко створене. Процес створення і ліквідації не потребує дотримання значної кількості законів і правил, необхідних для корпоративної форми бізнесу;

2) товариство не обкладається податком на прибуток, тому що він розподіляється між партнерами і податки стягуються з доходів кожного партнера;

3) більша кількість учасників відкриває можливості для висококваліфікованих працівників і збільшує шанси на успіх, розширює можливості фінансування і кредитування;

4) товариство має більше можливостей на тривале існування.

Недоліки товариства:

1) необмежена відповідальність партнерів дає шанс підприємцям втратити все своє майно;

2) потенційні можливості конфліктів між партнерами;

3) відповідальність всіх партнерів за недоліки внаслідок дій одного з них;

4) труднощі, пов'язані з передачею права власності.

Кожен із засновників має право виходу із товариства і отримання своєї частки, тому капітал кожного партнера обліковується і відображається в звітності окремо. Для обліку капіталу власників використовується пасивний рахунок «Капітал власника», по кредиту якого відображається збільшення власного капіталу кожного власника, а по дебету – зменшення.

При створенні товариства початкові внески кожного із засновників реєструються окремо в Журналі. При цьому дебетуються відповідні рахунки активів, а кредитується рахунок капіталу певного власника. Внески оцінюються за справедливою ринковою вартістю на дату передачі активів товариству і вказуються в договорі. Товариство також може приймати зобов'язання партнерів, пов'язані з інвестиціями.

Фінансовий результат товариства розподіляється між його співвласниками. Прибуток оподатковується у складі доходів

кожного із партнерів, як і дохід власника індивідуальної приватної фірми або будь-якого громадянина.

Порядок розподілу прибутків та збитків потрібно чітко обумовлювати в договорі, щоб запобігти виникненню можливих конфліктів. Якщо всі партнери при формуванні власного капіталу товариства здійснюють однакові суми внесків, приділяють справам однакову кількість часу, мають рівні організаторські здібності і несуть однаковий ризик, пов'язаний з бізнесом, то в такому разі прибуток або збиток товариства може розподілятися порівну.

Якщо один із партнерів бере на себе керівництво підприємством і приділяє цьому весь свій час, тоді йому із чистого прибутку призначається заробітна плата, яка не впливає на подальший розподіл фінансових результатів. Інший партнер може вкласти у підприємство більше коштів і сподіватись на компенсацію у вигляді більшої частки в прибутку товариства. В таких випадках із чистого прибутку спочатку виплачується заробітна плата та відсотки на вкладений капітал, а залишок прибутку розподіляється відповідно до обраної методики:

- рівними частинами;
- за встановленою пропорцією;
- пропорційно вкладеному капіталу (за основу може бути взята сума капіталу на початок року або середня частка капіталу кожного партнера).

За результатами розподілу прибутку здійснюється бухгалтерський запис:

Дебет рахунка «Зведений рахунок фінансових результатів»
Кредит рахунка «Капітал власника».

Якщо протягом звітного періоду партнерами вилучалися кошти на власні потреби (на виплату заробітної плати та інші заходи), то наприкінці звітного періоду їх слід списати на зменшення капіталу партнерів. При цьому складається бухгалтерське проведення:

Дебет рахунка «Капітал власника»
Кредит рахунка «Вилучення капіталу».

Особливості фінансової звітності товариства полягають у тому, що Звіт про прибутки та збитки після традиційного переліку статей і відображення загальної суми чистого прибутку може містити дані про розподіл чистого прибутку між партнерами.

Наприкінці фінансового року готується Звіт про капітал партнерів. У ньому відображається залишок капіталу кожного партнера на початок року, його зміни за рахунок додаткових вкладень, вилучень, одержання частки прибутку і залишок загального капіталу та окремих його власників на кінець звітного року. Баланс товариства в розділі «Власний капітал» відображає конкретні суми капіталу кожного партнера.

У третьому розділу балансу «Власний капітал» подані капітали всіх партнерів окремо. Капітал партнера показаний як величина вкладення капіталу, частка прибутку, яка належить партнеру, зарплата. Партнерство є підприємством з необмеженою відповідальністю, і для сплати боргів може бути вилучена особиста власність кожного партнера, незалежно від частки участі. Ці підприємства, як і індивідуальні, мають невелику можливість для залучення капіталів.

Зміна складу партнерів товариства має обов'язково супроводжуватися його перереєстрацією і складанням нового договору, де доцільно вказувати умови виходу та прийняття нових партнерів.

Вихід партнера із товариства може здійснюватися через:

- вилучення активів товариства на еквівалентну суму;
- продаж капіталу новому партнеру.

Прийняття нового партнера може супроводжуватися:

- вкладенням активів нового партнера у товариство;
- купівлею в одного із партнерів частки капіталу в товаристві;
- вкладенням активів з гудвілом попереднім партнером за умови стабільної рентабельної роботи товариства;
- виплатою премії новому партнеру – якщо члени товариства зацікавлені в його прийнятті.

Ліквідація товариства – це процес припинення господарської діяльності підприємства, під час якого частина активів, необхідна

для погашення заборгованості, реалізується, а решта розподіляється поміж партнерами.

Причинами ліквідації товариства можуть бути:

– вичерпання завдань, для вирішення яких створювалося товариство, або терміну його дії;

– зміни в законодавстві, що призвели до визнання діяльності товариства незаконною;

– банкрутство одного із партнерів або всього товариства.

Під час ліквідації господарська діяльність припиняється, завершується обліковий цикл, визначається фінансовий результат, який розподіляється між партнерами відповідно до встановленої договором методики. Кошти, отримані від реалізації активів, у першу чергу спрямовуються на погашення зобов'язань перед кредиторами, потім – на погашення боргів партнерів і лише їх залишок розподіляється між партнерами. Продаж активів може бути здійснено:

1. З прибутком – якщо активи реалізуються за ціною, що перевищує балансову вартість, і тоді в обліку відображається така послідовність операцій з ліквідації:

а) отримання грошових коштів і списання активів, що були реалізовані з одночасним відображенням прибутку від реалізації;

б) погашення заборгованості товариства за рахунок отриманих від реалізації активів коштів;

в) розподіл прибутку від реалізації на збільшення капіталу партнерів;

г) розподіл залишку грошових коштів між партнерами. Після виконання останньої операції всі рахунки товариства матимуть нульове сальдо, тобто будуть закриті.

2. Зі збитком – якщо активи реалізуються за ціною, нижчою за балансову вартість. У цьому випадку можливі варіанти:

2.1. збитки можуть бути перекриті капіталом партнерів. Послідовність операцій по відображенню ліквідації товариства зберігається. За змістом будуть відрізнятися лише операції з

відображення збитків від реалізації та з розподілу збитків на зменшення капіталу співвласників.

2.2. залишок капіталу одного із партнерів не покриває його частки в збитках товариства. В такому випадку збиток від продажу активів розподіляється між співвласниками відповідно до встановленої раніше пропорції. Партнер, залишок капіталу якого не перекриває його частки в збитках товариства, повинен погасити відповідну суму за рахунок власних коштів. Тут вступає в силу правило необмеженої відповідальності. Внесені кошти ніби поповнюють недостатню частину капіталу. Після цього здійснюються виплати решті партнерів, і рахунки товариства закриваються.

Корпорація – це окрема юридична особа, яка має свої права і обов'язки незалежно від прав і зобов'язань власників. Реєструється корпорація на підставі статуту. Капітал розділяється на акції, і число власників визначається кількістю акцій. До складу корпорації на правах власників має входити не менше трьох юридичних або фізичних осіб. Право власності передається шляхом продажу акцій. Термін дії корпорації необмежений. Існує можливість додаткового залучення капіталу.

Корпорації (акціонерні компанії) можуть бути відкритого та закритого типу. Акціонерні компанії відкритого типу можуть налічувати тисячі акціонерів як у національному, так і у світовому масштабі. У США створення корпорацій регулює як федеральне законодавство, так і законодавство штатів. Державне регулювання створення корпорацій характерне й для інших країн.

Для створення корпорації подають заяву державному органу на рівні штату та статут (він же договір). Тільки після затвердження (схвалення) установчих документів компанія отримує право на підприємницьку діяльність.

На загальних зборах акціонерів обирають раду директорів, а остання – наймає адміністрацію.

Рада директорів визначає політику компанії – її стратегію й тактику, оголошує дивіденди. Адміністрація здійснює управління компанією, втілює в життя вироблену політику.

Акціонери беруть участь в управлінні корпорацією під час річних зборів.

Корпорація – це зареєстроване певним чином підприємство, створене для здійснення комерційної або виробничої діяльності, яке має права юридичної особи та капітал, розділений на акції. За обсягами діяльності корпорації домінують у діловому світі. Вони концентрують у собі незрівнянно більше ресурсів і людських здібностей, виробляють більше благ, ніж інші форми організації бізнесу. Корпорації відповідають сучасним тенденціям розвитку корпоративної форми бізнесу, сприяють поглибленню процесу концентрації та централізації капіталу в рамках міжнародного економічного простору.

Для корпорації обов'язковим є ведення реєстру акціонерів. У ньому вказується прізвище та адреса кожного акціонера, кількість акцій, якою він володіє, їх номери і дати придбання. Цей реєстр є допоміжною книгою до контрольного рахунка «Акціонерний капітал», відкритого у Головній книзі. Як правило, корпорації наймають незалежного агента для реєстрації акціонерів, обліку змін у їх складі та передачі акцій.

Важливим доказовим документом, пов'язаним з прибутковим податком, є протокол засідання ради директорів, який обов'язково належить вести, зберігати і надавати під час аудиторських перевірок.

У США корпорація може реєструватись у своєму штаті або в штаті, де є найсприятливіші умови оподаткування. Для діяльності в іншому штаті треба одержати ліцензію цього штату.

Основними переваги корпорацій є:

- 1) незалежне законне існування корпорації як юридичної особи;
- 2) обмежена відповідальність власників (акціонерів);
- 3) свобода передачі акціонерами права власності;
- 4) тривалість існування (ліквідується тільки у разі банкрутства);
- 5) професіоналізм управління;
- 6) можливість накопичення великих обсягів капіталу.

Основними вадами корпорацій є:

1) організаційна структура побудована на відокремленості власників та адміністрації;

2) урядове регулювання: застосовується жорсткіше, ніж до підприємств інших організаційних форм;

3) звіт про діяльність корпорація подає владі штату, де вона зареєстрована, і федеральній владі, а саме комісії з цінних паперів та біржових операцій;

4) обмежена відповідальність позначається на одержанні банківських кредитів та інших позик; претензії кредиторів можуть бути тільки на майно корпорації, а не на майно її власників;

5) основним недоліком корпорацій є подвійне оподаткування:
– прибуток оподатковується податком на прибуток для юридичних осіб;

– дивіденди, отримані в результаті розподілу прибутку, оподатковуються податком на доходи приватних осіб.

У балансі розділ III «Власний капітал» складається з двох частин – інвестований капітал (акціонерний капітал) і нерозподілений чистий прибуток.

Власний капітал корпорації формується акціями, тобто коштами інвесторів (власників) в обмін на реалізовані їм акції.

Акція – це цінний папір без встановленого терміну обігу, який засвідчує пайову участь в акціонерній компанії та дає його власникові право на:

- участь в управлінні компанією;
- одержання частини прибутку у вигляді дивідендів;
- участь у розподілі майна в разі ліквідації компанії.

Частку акцій, що належать певній особі, засвідчує акціонерний сертифікат.

Акції з зазначеною номінальною вартістю можуть продаватися за номінальною вартістю, вище номінальної вартості та нижче номінальної вартості.

У будь-якому разі до статутного капіталу зараховується тільки номінальна вартість простих акцій.

Компанія А випустила (реалізувала) 10 000 простих акцій номінальною вартістю 5 дол. кожна. Реалізація відбулася за номінальною вартістю.

1.01.2011

Д-т рах. «Грошові кошти»	50000
К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)»	50 000

Ті самі акції було реалізовано по 8 дол. за кожна.

15.01.2011

Д-т рах.»Грошові кошти»(10 000 акцій × 8 дол.)	80 000
К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)» (10000 × 5 дол.)	50 000
К-трах. «Додатковий капітал (Прості акції)»	30000

Ті самі акції було реалізовано по 4 дол. за кожна.

15.01.2011

Д-т рах. «Грошові кошти»	40 000
К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)»	50 000
Д-т рах. «Додатковий капітал» (Зменшення додаткового капіталу)	10 000

Якщо акції продаються за ціною, нижчою від номінальної вартості, то до статутного капіталу зараховують номінальну вартість акцій, а різницю відображають за дебетом рахунка «Додатковий капітал», якщо цей рахунок має кредитовий залишок. Якщо ж цей рахунок не має кредитового залишку, то сума, нижчий за номінальну вартість акцій, списується на рахунок «Нерозподілений прибуток» (у дебет цього рахунка).

У більшості штатів США, наприклад, продаж простих акцій нижче їх номінальної вартості заборонено (у разі їх продажу акціонери несуть персональну відповідальність).

Як і прості, привілейовані акції можуть випускатися корпорацією під гроші або під негрошові активи. Крім того, вони можуть реалізуватися за номінальною вартістю або вище неї. Привілейовані акції так само можуть бути як з номінальною вартістю, так і без неї.

У бухгалтерському обліку випуск (продаж) привілейованих акцій відображають так само, як і простих.

Наприклад. Корпорація А випустила 20000 привілейованих акцій номінальною вартістю 10 дол. кожна, ціна реалізації – 14 дол. кожна.

1.01.2011

Д-т рах. «Грошові кошти» (20 000 × 14 дол.) 280 000

К-т рах. «Статутний капітал (Привілейовані акції)» (20 000 × 10 дол.) = 200 000

К-т рах. «Додатковий капітал (Привілейовані акції)» 80 000

Рахунки для обліку «Статутного капіталу», а також «Додаткового капіталу» від простих і привілейованих акцій ведуть окремо.

В балансі у складі акціонерного капіталу привілейовані акції показують першими. Це пояснюється їх перевагами у виплаті дивідендів і розподілі майна під час ліквідації корпорації.

Корпорація може викуповувати свої акції (прості та привілейовані) як безпосередньо в акціонерів, так і на ринку цінних паперів. Мета викупу:

1) бажання мати акції для реалізації їх управлінцям і службовцям компанії як заохочення;

2) прагнення поліпшити кон'юнктуру на ринку цінних паперів щодо своїх акцій (підвищити їх ринкову ціну);

3) бажання мати додаткову кількість акцій для придбання інших компаній;

4) зменшення кількості циркулюючих акцій і тим самим підвищення доходу на одну акцію;

5) запобігання захопленню контрольного пакета акцій іншими компаніями.

Отже, викуплені акції – це акції корпорації, які були раніше випущені, повністю сплачені, а потім викуплені корпорацією, але не анульовані (не вилучені з обігу).

Викуп акцій означає одночасно зменшення активів компанії та її акціонерного капіталу.

Привілейовані акції можуть мати право конвертації у прості, що робить їх привабливішими для інвесторів. Такі акції називають конвертованими привілейованими акціями. Переведення здійснюють за встановленим у договорі коефіцієнтом, тобто на зазначених умовах.

Власники привілейованих акцій здійснюють їх конвертацію у прості за умови зростання дивідендів і ринкових цін на прості акції.

Наприклад. Компанія А випустила 1000 привілейованих конвертованих акцій номінальною вартістю 100 дол. кожна. Умова конвертації: одна привілейована акція конвертується в 10 простих номінальною вартістю 5 дол. кожна. Ринкова ціна простої акції на час випуску – 8 дол.

На момент випуску акцій інвесторам немає сенсу переводити привілейовані акції в прості. Вони мають капітал за привілейованими акціями в сумі 100 000 дол. (1000 акцій × 100 дол.). Якщо вони конвертують їх у прості, то матимуть 10 000 акцій щонайбільше по 8 дол. (ринкова ціна), що дає лише 80 000 дол.

У разі суттєвого зростання ринкових цін на прості акції є сенс конвертувати привілейовані акції в прості.

Наприклад. 1000 привілейованих акцій конвертуються на 10 000 простих номінальною вартістю 5 дол. за одну.

Операцію конвертації відображають в обліку так:

Д-т рах. «Статутний капітал (Привілейовані акції)» 100 000

К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)» (10 000 × 5 дол.) 50 000

К-т рах. «Додатковий капітал (Прості акції)» 50 000

Як бачимо, під час конвертації не відображають прибутки чи збитки цієї операції.

Наприклад. Привілейовані акції за номінальною вартістю в 100 000 дол. було реалізовано за 120 000 дол. (120 дол. за акцію – ціна реалізації, 100 дол. – номінальна ціна). Під час випуску акцій було зроблено проводку:

Д-т рах. «Грошові кошти» 120 000

К-т рах. «Статутний капітал (Привілейовані акції)» 100 000

К-т рах. «Додатковий капітал (Привілейовані акції)» 20 000

Конвертацію цих акцій у прості за зазначеними умовами буде відображено проводкою:

Д-т рах. «Статутний капітал (Привілейовані акції)» (номінальна вартість) 100 000

Д-т рах. «Додатковий капітал (Привілейовані акції)» 20 000

К-трах. «Статутний капітал (Прості акції)» (10 000 акцій × 5 дол.) 50 000

К-т рах. «Додатковий капітал (Прості акції)» 70 000

Необхідно також зазначити, що у процесі відображення операції конвертації акцій ринкову вартість як простих, так і привілейованих акцій на час здійснення операції не враховують і не відображають. Це пояснюється тим, що обмін акцій здійснюють усередині самої корпорації й жодних додаткових активів, еквівалентних ринковим цінам, не надходить.

Дивіденди – це частина прибутку корпорації, що розподіляється між акціонерами відповідно до акцій. Дивіденди можуть виплачуватись у формі грошей, інших активів підприємства або у формі додаткових акцій. Переважно виплату дивідендів здійснюють грошовими коштами.

Рівень дивідендів визначають показником «коефіцієнт дивідендів» – це відношення суми дивідендів до суми чистого прибутку.

Рада директорів корпорації може оголосити дивіденди своїм акціонерам з оплатою акціями.

Це робиться для того, щоб:

– зберегти оборотний капітал компанії (не виплачуючи грошей);

– знизити ринкову вартість акцій збільшенням їх загальної кількості (зниження ринкових цін робить їх доступними для інвесторів);

– збільшити статутний капітал корпорації за рахунок нерозподіленого прибутку;

– уникнути подвійного оподаткування (такий розподіл не є доходом).

Кількість акцій, яку необхідно випустити для сплати дивідендів, встановлює рада директорів. Такі акції здебільшого відображають за ринковими цінами на дату оголошення дивідендів. У будь-якому разі їх ціна не повинна бути нижчою за номінальну чи оголошену вартість.

Компанія А 25.02.2011 оголосила дивіденди з виплатою акціями в розмірі 10% циркулюючих простих акцій. На дату оголошення дивідендів акціонерний капітал компанії становив:

прості акції: 80 000 за номінальною вартістю 15 дол. кожна (ринкова вартість 20 дол. за акцію)	15×80000	= 1 200 000
нерозподілений прибуток		400 000
Разом		1 600 000

Визначимо кількість акцій, які мають бути випущені в обіг, та їх ринкову вартість.

Кількість акцій: 10% від 80 000 = 8000.

Ринкова ціна: 8000 × 20 дол. = 160 000 дол.

Відображення в обліку – на дату оголошення дивідендів:

25.02.2011

Д-т рах. «Нерозподілений прибуток» 160 000

К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції до розподілу)»
(8000 × 15 дол.) 120 000

К-т рах. «Додатковий капітал (Прості акції)» 40 000

Слід зазначити, що рахунок «Статутний капітал: прості акції до розподілу» – це рахунок акціонерного капіталу, а не заборгованості. Його переносять у баланс (якщо баланс буде складено до випуску цих оголошених акцій) як додаток до статутного капіталу.

Припустимо, що реєстрація акціонерів відбулася 14.03.2011, а 28.03.2011 випустили акції на виплату дивідендів, тобто було розподілено акції.

28.03.2011. Проводка:

Д-т рах. «Статутний капітал (Прості акції до розподілу)» 120 000

К-т рах. «Статутний капітал (Прості акції)» 120 000

Таким чином, акції, випущені під дивіденди, змінюють структуру акціонерного капіталу, нерозподілений прибуток переходить у статутний капітал, але загальна сума акціонерного капіталу не змінюється. Активи корпорації не зменшились, як це було в разі виплати дивідендів грошми. Збільшилася кількість циркулюючих акцій, отже, зменшилась облікова вартість однієї акції.

Передусім виплачуються дивіденди за привілейованими акціями, а вже потім за простими. Розмір дивідендів встановлюють у відсотках номінальної вартості або у вигляді ставки на одну привілейовану акцію.

Методика обліку нарахування та виплати дивідендів за привілейованими акціями аналогічна до методики обліку дивідендів за простими акціями.

Нарахування дивідендів на дату їх оголошення:

Д-т рах. «Нерозподілений прибуток»	10000
К-т рах. «Дивіденди до сплати (Привілейовані акції)»	10000
Відображення виплати дивідендів на дату виплати:	
Д-т рах. «Дивіденди до сплати (Привілейовані акції)»	10000
К-т рах. «Грошові кошти»	10000

Часом привілейовані акції мають право участі в розподілі прибутку (про це свідчить міжнародна практика).

9.5. Історія розвитку аудиту в США

У США аудиторську справу започатковано під впливом британської практики аудиту. На це безпосередньо вказує американський автор Вільям Стемберг, який писав, що «функція аудиту була перенесена в Сполучені Штати британськими бухгалтерами наприкінці ХІХ сторіччя». Коли англійські залізничники, страхові компанії й інші інвестори направилися в Північну Америку, разом з ними поїхали й незалежні аудиторів для захисту інтересів великих англійських кредиторів. До початку ХХ ст. у США аудит ґрунтувався на англійській моделі, яка передбачає детальні дослідження даних, що ставляться до балансу.

В 1886 р. у США був прийнятий перший закон про присяжних бухгалтерів, який дав початок процесу утворення аудиторських фірм. В 1887 р. була утворена асоціація аудиторів Америки, а в 1896 р. у штаті Нью-Йорк законодавчим шляхом була регламентована аудиторська діяльність – зокрема, посаду аудитора міг займати дипломований бухгалтер, що успішно здав екзамен зі спеціальності в Нью-

Йоркському університеті і одержав спеціальну ліцензію на право займатися аудиторською діяльністю.

В 1905 році, а згодом і в 1909 році Р. Монтгомері видав з редакційними виправленнями у США книгу Лоуренса Діксі «Аудит: практичне керівництво для аудиторів». Розвиваючи ідеї Лоуренса Діксі, він писав, що мета аудиту зводиться до розкриття вільних і мимовільних помилок, які можуть мати місце у фінансовій звітності. Виходячи із цього, й була вибудована ієрархія аудиторських завдань, пов'язана з виявленням трьох видів помилок:

- 1) вільних (зловживання);
- 2) мимовільних (описки, арифметичні помилки);
- 3) принципових (вибір невірних методологічних прийомів).

Однак темпи розвитку бізнесу в США різко відрізнялися від британських. Для США англійські методи стали неприйнятними внаслідок того, що британський стиль перевірки вимагає надто багато часу й засобів. Американський аудит, внаслідок надзвичайно швидких темпів зростання американського бізнесу кінця ХІХ ст. – початку ХХ ст., вимагав швидких темпів проведення перевірок, а отже, і прогресивних технологій аудиту. Американські аудитори почали практикувати застосування «тестового аудиту», тобто вони збирали свідчення про діяльність фірми у партнерів по бізнесу з метою перевірки операцій. Вони, враховуючи інтереси інвесторів, приділяли усе більше уваги оцінці активу й пасиву і відійшли від досить поширеної в англійській школі детальної перевірки. Попит кредиторів (в основному банків) на проведення аудиторської діяльності привів до розширення завдань аудиту і до розробки нових методів аудиту і підходу до стандартизації.

Р. Монтгомері в 1912 р. написав книгу «Аудит: теорія й практика» (при наступних перевиданнях вона одержала назву «Аудит Монтгомері») називав американський аудит раннього етапу «рахівничим аудитом», підкреслюючи, що більшу частину робочого часу аудитор витрачає на підрахунки й складання бухгалтерських книг. Сам Роберт Монтгомері (1872–1953) був не тільки

теоретиком, але й практиком аудиту. Разом з колегами він ще в 1898 р. заснував фірму, яка згодом стала однією із провідних аудиторських фірм світу, сприяв створенню Американського інституту присяжних бухгалтерів і став його президентом, викладав у Колумбійському, Нью-Йоркському і Пенсильванському університетах.

У США аудит обов'язковий для компаній, зареєстрованих Комісією із цінних паперів (Закон про цінні папери 1933 р. і Закон про біржі 1934 р.).

У США існує два типи професійних і недержавних аудиторських організацій. Один з них представлений на загальнонаціональному, федеральному рівні й називається Американським інститутом дипломованих присяжних бухгалтерів. Цей інститут виник в 1887 р. і з того часу відіграє провідну роль у формуванні аудиторських кадрів. Він засвідчує кваліфікацію здобувача, який здає відповідні іспити й одержує диплом бухгалтера-аудитора. Інститут керує науковою й методичною роботою в США, публікує монографії й видає ряд журналів з аудиту.

Крім загальнонаціонального Інституту, існують професійні аудиторські організації на рівні окремих штатів, які називаються спілками дипломованих суспільних бухгалтерів. Члени цих спілок мають право на проведення аудиторських перевірок і надання консультаційної допомоги на території своїх штатів. Бухгалтери-аудитори можуть займатися своєю діяльністю в рамках приватної практики або ж бути співробітниками аудиторських фірм. Найбільш кваліфіковані аудитори ведуть викладацьку роботу в університетах і коледжах.

У США в 1917 р. з метою стандартизації процедур аудиту розробляються «Затверджені методи по підготовці даних балансового звіту», переглянуте видання вийшло в 1929 р. з назвою «Перевірка фінансових звітів». У цьому виданні підкреслювалася важливість внутрішнього контролю та практики складання висновків.

В 1934 р. опублікований документ «Перевірка фінансових звітів незалежними аудиторами», в якому були рекомендовані такі

процедури аудиту: вивчення інвентарної відомості й підтвердження дебіторів по розрахунках.

Активний процес стандартизації почався з 1939 р., коли Американський інститут присяжних бухгалтерів (1917 р.) заснував Комітет з аудиторських процедур і він видав перше Положення про аудиторську процедуру. З 1939 р. Американський інститут присяжних бухгалтерів (АІСРА) почав публікувати бюлетені досліджень і звіти по процедурах аудиту – перші оригінальні документи інституту, що стосуються стандартизації аудиту. У першому звіті за процедурами аудиту було наведено 7 ключових положень, що покладено в основу формування професії аудитора. У звіті визнані обов'язковими процедурами аудиту такі: вивчення інвентарних відомостей і підтвердження дебіторської заборгованості, рекомендовано обирати незалежних аудиторів Радою директорів, а компаніям – створювати незалежні комітети з аудиту для спостереження за внутрішніми перевітками й бухгалтерськими процедурами, сформульовані зразки висновків аудитору по представленій фінансовій інформації.

80-рр. ХХ ст. у США відзначені підвищеним інтересом громадськості до кола обов'язків і роботи аудиторів.

Визначення аудиту різними організаціями у США різняться. Так, наприклад, Американська асоціація бухгалтерів дала таке визначення аудиту: «Аудит – це системний процес одержання й оцінки об'єктивних даних про економічні дії, рівень, що встановлює, їх відповідність певному критерію, що й представляє результати зацікавленим користувачам».

В цей час у США діє більше 45000 аудиторських фірм. Кількість зайнятих коливається від 1 до декількох тисяч людей. Їх можна згрупувати в 4 категорії:

1. «Велика шістка» – супергіганти на ринку аудиторських послуг, деякі з них перебувають у стані злиття (Нью-Йоркський офіс кожної налічує більше 1000 людей), офіси у всіх великих містах США й світу, річний дохід – більше 500 млн. дол. США.

2. Інші національні фірми (ряд фірм вважаються національними, тому що мають офіси в більшій частині великих міст), мають міжнародний потенціал.

3. Великі місцеві й регіональні фірми (є кілька сотень аудиторських фірм із професійним штатом більше 50 людей).

4. Малі місцеві фірми – більше 95% аудиторських фірм мають чисельність менше 25 людей і один офіс.

Організаційні форми аудиторських фірм – одноособове володіння, товариство або професійна корпорація.

У США аудитори сертифікуються за трьома спеціалізаціями:

- 1) присяжний бухгалтер;
- 2) присяжний внутрішній аудитор;
- 3) присяжний аудитор інформаційних систем.

Для того, щоб одержати ліцензію від штату на ведення практики й право називатися «присяжний бухгалтер», претендент повинен витримати іспит, який проводиться раз у півроку, готується Екзаменаційною комісією й проводиться одночасно на всій території США в травні й листопаді, та відповідати вимогам комісії за рівнем досвіду.

Іспит у всіх штатах проводиться за такими 4 предметами:

1. Теорія бухгалтерського обліку – перевірка знань кандидатів за принципами бухгалтерського обліку.

2. Практика бухгалтерського обліку – перевірка здатності кандидата застосовувати принципи бухгалтерського обліку, вимоги нормативних документів, техніку складання звітності, принципи й процедури федеральної податкової звітності.

3. Аудит – перевірка знань кандидатом професійних обов'язків, аудиторських стандартів і процедур, стандартів аудиторських послуг, що надаються присяжними бухгалтерами.

4. Законодавство – перевірка знань юридичного змісту заходів, що ставляться до бухгалтерського обліку й аудиту, а також юридичної відповідальності аудиторів.

Іспити ці досить складні. Тільки 10% претендентів складають усі іспити з першого разу. При цьому деякі штати вимагають також

перевірки знань кандидатів за іншими предметами. У кожному штаті вимоги до рівня знань й практичного досвіду свої.

Для того, щоб працювати в аудиторській фірмі, складати складні іспити необов'язково, однак для того, щоб стати партнером (а не просто найманим робітником), це обов'язково.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю:

- 1. Охарактеризуйте структуру та склад звітності фірм.*
- 2. Порядок складання бухгалтерського балансу.*
- 3. Яким чином формується Рахунок прибутків та збитків?*
- 4. Дайте характеристику різних типів компаній.*
- 5. Як впливає тип компаній на процес складання звітності?*

РОЗДІЛ 10.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ У ЯПОНІЇ

10.1. Етапи становлення обліку.

10.2. Зародження аудиторської справи.

10.1. Етапи становлення обліку

Європейський стиль ведення подвійної бухгалтерії був абсолютно невідомий у Японії аж до середини XIX ст., коли ця острівна держава під тиском США нарешті відмовилася від політики самоізоляції, що проводилась з початку XVII ст. Вважається, що подвійна бухгалтерія вперше була представлена в Японії у 1865 р. На практиці вона почала застосовуватися після появи відповідних інструкцій Національного банку Японії (1872 р.) і публікації Міністерством фінансів нормативного документа з назвою «Метод бухгалтерського обліку операцій у банку».

В 1878 р. були відкриті фондові біржі в Токіо й Осаці, а потім стали з'являтися різні акціонерні товариства. В 1890 р. був прийнятий Комерційний кодекс, згідно з яким акціонерні товариства були зобов'язані представляти громадськості інформацію про наявні активи й бухгалтерський баланс. Саме із цього року в Японії й починається відчутний прогрес у розвитку бухгалтерського обліку.

Значну роль у зародженні бухгалтерської професії в Японії зіграло також податкове законодавство. Податок на доходи був уведений в 1896 р., після чого, крім звичайних бухгалтерів, з'явилися податкові агенти, що надавали компаніям професійні консультації у сфері сплати податків. Таким чином, ще наприкінці XIX ст. в Японії існували дві категорії бухгалтерів: одні вели облік у компаніях і готували фінансову звітність, а інші спеціалізувалися на питаннях податкового обліку й надання консультацій.

Бухгалтерський облік, відповідно до положень Комерційного кодексу 1890 р., в обов'язковому порядку піддавався аудиторській перевірці з боку штатних аудиторів. Роль штатного аудитора була

подібна до ролі внутрішнього аудитора в західних країнах, і від нього не вимагалась наявність сертифіката професійного бухгалтера. Фактично, ці люди називалися аудиторами номінально й контрольні функції практично не виконували.

Приміром, в 1909 р. були виявлені факти шахрайства в багатьох компаніях. Шахрайство супроводжувалося маскуванням незаконних операцій в обліку й виплатою так званих «дивідендів», якими ефективно «закривали очі» членам наглядової ради. У результаті несподіване падіння ціни акцій привело до банкрутства компаній. Після цього випадку британський посол у Японії рішуче вказав на необхідність аудиту.

У такий спосіб був покладений початок формуванню японського аудиту за прикладом Великобританії, система обліку й аудиту в якій вважалася на початку ХХ ст. найбільш розвиненою і прогресивною.

Міністерство сільського господарства й торгівлі Японії, яке в той час мало найбільші повноваження в цьому питанні, негайно провело дослідження систем обліку у Великобританії, США і Європі. Резюме цього дослідження було опубліковано в 1909 р. з назвою «Звіт про дослідження систем підготовки дипломованих суспільних бухгалтерів». Слід зауважити, що серед японських бухгалтерів у цей час почався активний рух на користь прийняття Закону про зареєстрованих бухгалтерів. Перший проект такого закону був підготовлений у 1914 р., але він був відхилений через невирішені суперечливі моменти. Усього проекти даного закону виносилися на обговорення вісім разів, і лише через 13 років (у 1927 р.) Закон про зареєстрованих бухгалтерів був нарешті прийнятий.

Причина, через яку раніше проекти цього закону були відхилені, полягає в тому, що в Японії початку ХХ ст. ще не було передумов, що сприяли прийняттю аудиторів суспільством. Багато вагалися в необхідності такого законодавства. Навіть прийнятий у 1927 р. Закон про зареєстрованих бухгалтерів був ще дуже далекий від досконалості й мав безліч відмінностей від британської системи обліку, яка була із самого початку визначена як зразок. У нього не

було включено жодного положення, що захищає бухгалтерів. Будь-хто, хто вивчав бухгалтерію в університеті (коледжі) або мав принаймні один рік практичного досвіду, міг зареєструватися в якості професійного бухгалтера.

Наприкінці 20-х – в 30-х рр. ХХ ст. зросла кількість податкових агентів, що бажають легалізувати свою діяльність за прикладом бухгалтерів. Необхідні передумови для цього склалися під час другої світової війни, коли податки відчутно зросли. Для забезпечення успішного проведення політики національного уряду Японії, пов'язаної з податковими реформами, в 1942 р. був прийнятий Закон про податкових агентів.

Після поразки Японії у Другій світовій війні всі наступні реформи проводилися винятково як частина окупаційної політики, що проводиться Головним штабом Союзницьких окупаційних сил. Одним з головних напрямків цієї політики була економічна реформа, пов'язана з розпуском дзайбацу – японських фінансових об'єднань. Командування окупаційних сил прагнуло забезпечити демократизацію ринку цінних паперів і необхідні умови (у т. ч. й юридичні) для залучення в японську економіку іноземного капіталу.

В 1948 р. був прийнятий Закон про цінні папери та фондовий ринок, який для захисту інтересів інвесторів передбачав обов'язкове розкриття необхідної інформації у фінансовій звітності й підтвердження її незалежними аудиторами. Цей закон майже повністю копіював американське законодавство, а саме Закон про цінні папери 1933 р. і Закон про фондову біржу, прийнятий у США в 1934 р.

Проблеми виникли у зв'язку зі створенням системи аудиту, тому що професійних аудиторів у Японії не існувало, а зареєстрованих бухгалтерів командування окупаційними силами вважало не підготовленими для роботи в умовах нового законодавства. Внаслідок цього в 1948 р. був прийнятий Закон про дипломованих суспільних бухгалтерів.

Новий закон передбачав проведення спеціального іспиту для зареєстрованих бухгалтерів, які мали як мінімум три роки практичного досвіду. Існуюча раніше система обліку була скасована. Якщо раніше багато бухгалтерів навіть не намагалися проводити аудиторські процедури, то тепер зусиллями командування окупаційних сил вони повинні були навчитися цього, а також освоїти прийняті на Заході принципи бухгалтерського обліку.

Економічні реформи, проведені під егідою командування окупаційних сил, торкнулися також японської податкової системи. В 1949 р. у Японію прибула група експертів на чолі з професором Колумбійського університету Карлом С. Шоупом, яка повинна була розробити рекомендації з реформування податкової системи. Запропонована групою Шоупа система прогресивного оподаткування, зосереджена на прямих податках, діє в Японії й зараз. Крім того, у рекомендаціях Шоупа було зазначено на низьку кваліфікацію податкових агентів, через яких у післявоєнній податковій адміністрації часто виникали непорозуміння. У результаті проведеної наради стара система, пов'язана з діяльністю податкових агентів, була скасована, а в 1951 р. був прийнятий Закон про дипломованих суспільних податкових бухгалтерів.

Таким чином, пройшовши досить складний шлях, виникли дві професійні категорії японських бухгалтерів. Перша з них – дипломовані суспільні бухгалтери – виконує властиво бухгалтерські й аудиторські функції, а друга, що об'єднує податкових бухгалтерів, спеціалізується на питаннях податкового обліку. Обидві професійні групи встановили досить складні вимоги щодо екзаменування на звання дипломованого бухгалтера й створили свої організації.

Системи публічного розкриття фінансової інформації та незалежного аудиту в недержавному секторі економіки Японії до закінчення Другої світової війни фактично не існувало. Уся економіка Японії контролювалася дзайбацу, й після його розпаду утворювався вакуум, який потрібно було якось заповнити. У післявоєнній Японії компанії почали поєднуватися трохи на інших основах, ніж це відбувалося раніше в США або Великобританії.

Після розпуску дзайбацу більш вигідним шляхом одержання необхідних засобів для більшості компаній було непряме банківське фінансування, а не безпосередньо пряме фінансування за допомогою фондового ринку. Відповідно, консолідована система обліку, характерна для західних компаній (корпорацій) у післявоєнній Японії, не була створена й багато компаній продовжували вести справи зі своїми численними відділеннями за старою методикою. Облік таких операцій супроводжувався приховуваннями доходів, маніпулюванням прибутками і випадками шахрайства.

10.2. Зародження аудиторської справи

Здійснення аудиту було обмежене через відсутність кваліфікованих кадрів. Аудиторській перевірці підлягали лише ті корпорації, які були зареєстровані на фондовій біржі й тому підпадали під дію положень Закону про цінні папери й фондовий ринок 1948 р. У той час низка великих корпорацій не піддавалася незалежному аудиту, а практично всі середні й невеликі компанії були охоплені лише перевітками внутрішніх аудиторів, що працюють відповідно до Комерційного кодексу. Багато внутрішніх аудиторів усе життя працювали на одну компанію, мали недостатні знання в сфері бухгалтерського обліку й методології контролю.

Таким чином, внаслідок того, що реформування системи аудиту не було проведено, корпоративний контроль у Японії до другої половини 40-х рр. ХХ ст. був досить слабким і неефективним. На фоні досить ненадійного бухгалтерського обліку такий контроль ставив під велике питання швидку появу настільки потрібних Японії іноземних інвестицій. У перші післявоєнні роки аудиторські фірми в Японії повністю були відсутні, а поодинокі аудиторські перевірки проводилися окремими дипломованими бухгалтерами.

Траплялися ситуації, коли аудит проводився узгоджено декількома аудиторами, що об'єдналися, але багато компаній уклали угоди про співробітництво з індивідуальними експертами-бухгалтерами, що мають сертифікат. Звичайно, один аудитор

фізично не міг виконати всю необхідну роботу, якщо мова йшла про більшу корпорацію, однак він був зацікавлений у дуже високій оплаті, яку така корпорація пропонувала і якою не треба було ділитися з колегами. Таким чином, створювалися умови для втрати незалежності, тому що аудитори-одинаки дуже дорожили своїми корпоративними клієнтами й жодним чином не прагнули їх втрачати. Крім того, незалежність була досить проблематичним питанням для японських аудиторів через проблеми культурного й ментального характеру.

В Японії ввели повномасштабний аудит тільки в 1957 р., а до цього (1951–1957 рр.) японські аудитори діяли в експериментальному порядку, намагаючись шляхом проб і помилок як слід опанувати професію.

Після впровадження обов'язкового аудиту, яке пройшло без особливих непорозумінь (позитивно позначився шестирічний експериментальний період), видалося, що аудит міцно утвердився на японській землі, але фактично існуючі багато років шахрайські схеми одержання прихованих дивідендів, так і не були викоріненні. Увага до численних фактів приховування реальної інформації компаніями тимчасово ослабла, чому сприяло швидке економічне зростання Японії, що тривало до початку 60-х рр. ХХ ст.

В 1963 р. в японській економіці почалася криза, яка привела до банкрутства багатьох компаній, особливо в 1964–1965 рр. Саме тоді розкрилися випадки незаконних дій керівництва компаній, пов'язані з маскуванням реального прибутку й веденням подвійного обліку. Незалежні аудитори, багато з яких діяли індивідуально, виявили себе в період кризи не з кращої сторони, тому проведення аудиту компаній поодиноці було заборонено. З 1967 р. почали створюватися перші фірми, які об'єднали переважну більшість практикуючих аудиторів. Крім того, були вжиті заходи зі зміцнення системи внутрішнього аудиту в японських корпораціях. На жаль, незважаючи на вжиті заходи, японські аудитори зіштовхнулися з новими проблемами.

По-перше, для аудиторів, що несумлінно виконують свою роботу, були введені адміністративні санкції аж до анулювання реєстрації.

По-друге, реформування системи бухгалтерського обліку просувалося дуже повільно і при цьому практикуючі фахівці мали набагато менше впливу на процес, ніж урядові чиновники.

По-третє, з кожним роком розкривалися нові випадки шахрайства в обліку корпорацій, причому бухгалтери й аудитори відповідальності за це, як правило, не несли, а незаконні операції просто скасовувалися.

У таких умовах на початку 90-х рр. японська економіка зазнала безпрецедентної кризи. В 1996 р. збанкрутували багато компаній, що спеціалізуються на позичках під житлове будівництво, а в 1997 р. подібна ситуація очікувала й низку будівельних компаній. Далі, в 1998 р., пішов колапс і сталося банкрутство Банку довгострокового кредитування Японії. Дивно, що у всіх цих випадках висновки аудиторів були позитивними. Звичайно ж, коли корпорації одна за одною падали в безодню фінансової кризи, аудитори потрапили під вогонь цілком заслуженої критики. Таким чином, випадок банкрутства найбільшої енергетичної компанії США – із глибоким розумінням був сприйнятий у Японії, яка пережила щось подібне, тільки в більших масштабах, у другій половині 90-х рр.

Значною мірою ослаблення незалежного аудиторського контролю було обумовлено політикою Міністерства фінансів Японії. У результаті виявилось, що позитивні висновки для компаній, які збанкрутували, аудитори давали під значним тиском з боку Міністерства фінансів. Саме цим і пояснюється факт, що аудитори, які дали позитивні висновки потенційним банкрутам, не понесли ніякого покарання. Інакше бути й не могло – Міністерство фінансів Японії було не готове привселюдно визнати свої помилки.

Причини економічної кризи, що вибухнула в Японії, не вичерпуються, звичайно, проблемами обліку й аудиту, але цей фактор слід вважати одним з основних. Неадекватність системи

незалежного аудиту й внутрішнього контролю в японських корпораціях рівню економічного розвитку, а також вимогам ринку значно збільшила вплив кризових явищ, які можна було б якщо не попередити, то хоча б пом'якшити.

Незважаючи на те, що після 1999 р. в Японії були прийняті деякі заходи щодо підвищення якості аудиту (ведення обов'язкового постійного навчання аудиторів і перевірок роботи аудиторських фірм), багато висловлюють сумнів у тому, що ситуація буде докорінним чином змінена в кращу сторону. На жаль, вплив Міністерства фінансів Японії на аудиторську діяльність залишається занадто великим, що шкодить незалежності аудиторів і аудиторських фірм. Крім того, специфіка японської корпоративної культури й менеджменту роблять досить проблематичним введення повноцінного внутрішнього аудиту, наприклад, у такому вигляді, у якому він існує в США.

Слід зазначити, що спроби впровадити в Японії західні моделі бухгалтерського обліку й аудиту вдалися далеко не повністю, тому що так і не змогли створити незалежні професійні організації бухгалтерів і аудиторів, які мали б служити гарантами прогресу та удосконалення практики обліку й аудиту. Внутрішній аудит у японських корпораціях не прижився, що значно знижує ефективність корпоративного контролю.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю:

- 1. Вкажіть на особливості організації бухгалтерського обліку і аудит у Японії.*
- 2. Які етапи становлення обліку у Японії ?*
- 3. Як проходило зародження аудиторської справи у Японії ?*

РОЗДІЛ 11. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ У ФРАНЦІЇ

11.1. Бухгалтерське законодавство.

11.2. Облік фінансових результатів та самофінансування фірми.

11.3. Представлення бухгалтерських документів.

11.4. Аудит у Франції.

11.1. Бухгалтерське законодавство

Французьке бухгалтерське законодавство має довгу історію. Ще Комерційний кодекс 1673 р. передбачав розділ, в якому вказувалися правила ведення бухгалтерських документів. Розвиток цієї справи відобразив кодекс Наполеона, який мав вплив на інші країни. У даний час бухгалтерське законодавство здійснює Національна рада з бухгалтерії, що створена у 1957 р. Це незалежна організація, яка співпрацює з Міністерством економіки, фінансів і бюджету. Основна мета цієї організації – підготовка норм ведення обліку і форм документів. Важливе значення має загальний план ведення бухгалтерії, прийнятий в 1982 р. З 1983 р. він є обов'язковим для всіх.

В основі плану лежать ідеї Юджина Шмаленбаха – німецького професора, спеціаліста з бухгалтерського обліку, який запропонував форму стандартного національного бухгалтерського кодексу. З приходом нацистів він був позбавлений посади професора в Кельні, але його підхід був прийнятий у Німеччині ще в 1937 р. і став основою реалізації національного економічного плану, відомий як план Герінга.

У Франції цей підхід був прийнятий у 1942 р. і став основою для розробки загального плану ведення обліку. Після війни французький уряд не відмовився від цього плану з двох причин.

1. Велика кількість компаній була націоналізована і уряду необхідно було навести порядок в бухгалтерських системах цих підприємств, а це можна було зробити на основі уніфікованого плану ведення обліку.

2. Уряд Шарля де Голля прийняв п'ятирічний план відновлення французької промисловості. Уніфікований план бухгалтерського обліку повинен був надати необхідну інформацію для того, щоб запровадити заплановані ідеї в життя.

План 1982 р. включає розділи:

1. Загальні принципи.
2. Термінологію.
3. Правила оцінки.
4. Правила обрахунку прибутків і збитків.
5. Зведений бухгалтерський документ.
6. Порядок ведення цих документів.
7. Щорічні бухгалтерські документи.
8. Розрахунок собівартості.

Питаннями обліку займається Міністерство фінансів, а аудитом – Міністерство юстиції. Всі компанії з обмеженою відповідальністю і товариства зобов'язані подавати свої документи для аудиту.

Малими у Франції вважають підприємства, в яких:

- а) сума активів – 230 тис. євро;
- б) чистий оборот – 460 тис. євро;
- в) середня кількість працівників – 10 чол.

Середніми у Франції вважають підприємства, в яких виконується два з трьох вказаних показників:

- а) сума активів – 1,5 млн. євро;
- б) чистий оборот – 3,0 млн. євро;
- в) середня кількість працівників – 50 чол.

Великими підприємствами у Франції вважаються ті, які перевищили два із трьох вказаних показників за останні 2 роки.

11.2. Облік фінансових результатів та самофінансування фірми

Визначення фінансових результатів на французьких підприємствах відбувається двома способами за даними фінансової бухгалтерії:

а) лінійним, де проходить співставлення випуску товарів з минулими затратами і відображення новоствореної вартості загальною сумою з наступною її деталізацією;

б) у вигляді бухгалтерського рахунка по дебету відображається споживання підприємства, тобто затрати, а по кредиту – випуск продукції, тобто реалізація.

За французьким варіантом загальний результат роботи підприємства визначається шляхом сумування експлуатаційних, фінансових і надзвичайних витрат.

Експлуатаційними є види діяльності, що передбачені статутом підприємства: виробнича, торговельна, будівельна, транспортна, постачальницько-збутова та інші види виробничої діяльності.

Фінансовою є діяльність, пов'язана з фінансовим і банківським обслуговуванням підприємства (випуск акцій, фінансова участь у діяльності підприємств, надання і отримання кредитів).

Надзвичайною називають діяльність за операціями довготривалого характеру, як правило, від 2 до 5 років. Наприклад, реалізація основних засобів, авторського чи орендного права.

За кожним з видів діяльності проводиться зіставлення затрат з випуском, продажем (реалізацією) і визначення фінансових результатів.

Основними особливостями визначення фінансового результату методом «затрати-випуск» є:

- точне визначення новоствореної вартості за даними фінансової бухгалтерії;

- за даними фінансової бухгалтерії розробляється матриця «затрати-випуск» і на її основі визначається новостворена вартість;

- фінансовий результат роботи підприємства визначається без обрахунку фактичної собівартості виготовленої, відвантаженої і реалізованої продукції.

У результаті цього значно знижується трудомісткість бухгалтерських робіт, підвищується оперативність і посилюється контроль фінансових органів.

Самофінансування – це фінансове інвестування з допомогою власних ресурсів підприємства. Джерелом самофінансування є власний капітал підприємства, який включає амортизаційні відрахування, резерви, нерозподілений прибуток.

В обліку самофінансування визначальне місце займає облік амортизаційних відрахувань. Річні норми амортизації, які використовуються у Франції, характеризуються такими даними (табл. 14).

Таблиця 14

Будівельні об'єкти	
Житлові будинки звичайні	1–2%
Житлові будинки для робітників	3–4%
Торговельні приміщення	2–5%
Контори, офіси	4%
Промислові приміщення	5%
Тимчасові споруди з дерева	10%
Ангари	8–10%
Обладнання та інструменти:	
Обладнання	10–15%
Інструмент	10–20%
Цистерни	10%
Контейнери	12.5–20%
Обладнання конторське	10–20%
Транспорт	20–25%
Мотори	20%
Споруди:	
Мобільні	10%
Стаціонарні	5–10%

Нематеріальні основні засоби:

– ліцензії на патент (протягом захищеного періоду, як правило, 23 роки);

– витрати на заснування фірми (протягом періоду заснування, але не більше 5 років);

– право користування землею, водою та іншими природними ресурсами (протягом періоду, який вказаний у договорі, угоді про користування);

– авторське право (протягом захищеного періоду).

У випадку придбання об'єкта протягом року амортизацію за міжнародними стандартами нараховують з дати введення в

експлуатацію і лише на деяких об'єктах амортизацію нараховують з дати придбання. У випадку продажу об'єкта нарахування амортизації припиняється з дати реалізації. При цьому для розрахунку амортизації за місяць береться 30 днів, а за рік – 360 днів.

На деякі предмети амортизація нараховується, виходячи з бази, затвердженої законом.

Наприклад. Фірма придбала 1 липня 2005 р. і ввела в експлуатацію легковий автомобіль вартістю 50000 євро. Річна норма амортизації – 20%. Фактично автомобіль прослужив 4 роки, після чого був реалізований за 25000 євро. Амортизація, прийнята для нарахування податку з прибутку, склала 28000 євро. Амортизація, використана для визначення результату продажу, дорівнює 40000 євро. Залишкова вартість реалізованого легкового автомобіля дорівнює 10000 євро (50000 – 40000).

Прибуток від реалізації легкового автомобіля складе 15000 євро (25000 – 10000) і відображається як надзвичайний результат, врахований у фінансовий результат фірми, що підлягає оподаткуванню.

З метою стимулювання структурних змін у фінансуванні інвестицій, вирішення пріоритетних проблем розвитку економіки і забезпечення ефективності функціонування економічної моделі країни уряд використовує систему прискореної амортизації, основу якої формує дегресивна амортизація.

Таблиця 15

Рік	Бухгалтерська амортизація	Фіскальна амортизація	Відхилення
2005	$50000 \times 20 / 100 \times 6 / 12 = 5000$	$35000 \times 20 / 100 \times 6 / 12 = 3500$	+1500
2006	$50000 \times 20 / 100 = 10000$	$35000 \times 20 / 100 = 7000$	+3000
2007	10000	7000	+3000
2008	10000	7000	+3000
2009	$50000 \times 20 / 100 \times 6 / 12 = 5000$	$35000 \times 20 / 100 \times 6 / 12 = 3500$	+1500
Разом	40000	28000	+12000

11.3. Представлення бухгалтерських документів

Щорічні бухгалтерські звіти складаються з балансу, звіту про прибутки і збитки та коментарів до них. Ці документи можна подавати трьома способами.

1. Скорочений варіант: баланс, звіт і коментар подають загальним підсумком.

2. Основний, коли до вказаних подаються ще інші документи (таблиці, в яких вказують порядок отримання прибутків, порівняльні дані за п'ять останніх років, цінні папери і т. ін.).

3. Детальний, який не є обов'язковим (всі документи за обов'язковим варіантом: самофінансування фірми протягом року і діаграми та графіки зміни фінансового стану).

Далі подають коментарі до бухгалтерських документів, які дають можливість зрозуміти їх зміст, а також дають пояснення за бухгалтерськими принципами, які використовувалися.

У Франції не існує спеціальних нормативних документів, які б вказували, як необхідно діяти при інфляційних явищах. Але Міністерство фінансів і економіки дозволяє проводити переоцінку активів відповідно до зафіксованих темпів інфляції.

У період 1919–1927 рр., коли рівень інфляції у Франції був дуже високим, багато французьких компаній готували бухгалтерські документи у двох варіантах: у паперових грошах, що відображало поточну вартість, і у золотих франках, що відповідало постійній вартості.

Матеріальні активи повинні переоцінюватися. Це здійснюється тоді, коли переоцінка зменшує податкові відрахування. З 1960 р. у Франції почали використовуватись прискорені темпи списання вартості.

Найпоширенішим методом оцінки матеріальних цінностей є метод середньої зваженої, але застосовують також методи ФІФО і ЛІФО.

11.4. Аудит у Франції

У Франції функціонують дві основні організації, що займаються управлінням аудиторською діяльністю в країні: Палата експертів-бухгалтерів і Спілка комісарів по рахунках. Основні відмінності між експертами-бухгалтерами й комісарами по рахунках полягають у тому, що експерти-бухгалтери запрошуються для

проведення перевірки порядку ведення обліку й звітності, а комісари по рахунках призначаються в обов'язковому порядку в акціонерні товариства згідно із законодавством про акціонерні товариства. У кожному акціонерному товаристві повинен бути призначений комісар по рахунках, а якщо це товариство зобов'язане публікувати консолідовану звітність, то там має бути не менше двох комісарів.

Комісари по рахунках здійснюють перевірки фінансової звітності акціонерних товариств і ставлять на звітах печатки, підтверджуючи їх відповідність із записами на бухгалтерських рахунках. Тому діяльність комісарів по рахунках досить жорстко регламентується Ордонансом від 19 вересня 1945 р.

Діяльність експерта-бухгалтера не настільки суворо регламентується державою. В основному вони зайняті поточними консультаціями з питань обліку, менеджменту та правових питань, крім усього, вони займаються постановкою бухгалтерського обліку, налагоджують систему внутрішнього контролю. Функції комісарів по рахунках експерти-бухгалтери можуть виконувати, тільки не в тій фірмі, де вони надавали консультаційні послуги або проводили постановку чи вдосконалювання обліку.

Палата експертів-бухгалтерів поєднує аудиторські установи й окремих аудиторів на національному і регіональних рівнях. Вона офіційно представляє всі аудиторські організації, що функціонують у Франції, у відносинах з міжнародними організаціями. Наукову, методологічну й організаційну роботу в сфері аудиту веде Французький інститут експертів-бухгалтерів з резиденцією в Парижі. Журнал, що ним видається, висвітлює проблеми обліку й аудиту. Вирішальний вплив на постановку обліку у Франції проявляє Національна Рада з обліку, що є консультативним органом при Міністерстві економіки й фінансів. У ній 80 членів, більшість з яких експерти-бухгалтери, комісари по рахунках, головні бухгалтери підприємств.

У Франції досить сильне державне регулювання аудиту (це можна відзначити на прикладі призначення комісарів по рахунках в

акціонерні товариства). Держава здійснює прямий контроль за формуванням аудиторських кадрів, їх професійною підготовкою й поточною діяльністю.

Не можна не відзначити, що саме французькій мові ми зобов'язані терміном «ажур», «усе в ажурі», який означає хороший стан бухгалтерського обліку, коли всі звітні записи робляться в день здійснення господарської операції, у більш широкому розумінні – коли обліково-обчислювальні роботи виконуються у встановлений термін і всі операції реєструються негайно після їх здійснення.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Як формувалося бухгалтерське законодавство в Франції.*
- 2. Як ведеться облік фінансових результатів та самофінансування фірми ?*
- 3. Вкажіть на особливості нарахування амортизації.*
- 4. Як проводиться розрахунок річних норм амортизації за лінійним і дегресивним способами?*
- 5. Які варіанти подання бухгалтерських документів використовують у Франції ?*

РОЗДІЛ 12.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В НІМЕЧЧИНІ

12.1. Облік в Німеччині

12.2. Розвиток аудиту в Німеччині

12.1. Облік в Німеччині

Німеччина має давні традиції бухгалтерської справи. З одного боку, на бухгалтерську справу мають вплив законодавчі органи, а з іншого – у країні є високоосвічені спеціалісти з бухгалтерського обліку.

У Німеччині є три типи компаній:

1. Компанії з обмеженою відповідальністю, акції яких вільно змінюють власників. До керівництва компаній входить однакова кількість акціонерів і працівників компанії.

2. Компанії з обмеженою відповідальністю і обмеженим правом на передачу акцій. Акції не можуть вільно переходити від одного власника до іншого. Орган нагляду створюють, якщо кількість працівників не перевищує 500 чол.

3. Компанії, в яких хоча б одна особа несе повну відповідальність.

Важливим елементом німецького бухгалтерського законодавства є принцип обов'язковості, який повинен забезпечити надання бухгалтерських документів відповідно до податкових законодавств. Характерний також зворотний зв'язок.

Для німецької бухгалтерської практики характерні дві особливості:

– готовність прийняти державне втручання в економічну діяльність компанії;

– сильні традиції антиіндивідуалізму.

У результаті цього основними постачальниками капіталу стали не індивідуальні інвестори, а великі банки, які заснували свої власні аудиторські фірми і зобов'язують співпрацювати з ними, надаючи необхідну їм фінансову інформацію. Традиції обліку сформувались ще у 30-х рр. ХХ ст. У даний час, маючи висококвалі-

ліфікованих спеціалістів, держава займає домінуючі позиції в бухгалтерській справі.

У 1931 р. держава зобов'язала компанії проводити аудиторські перевірки. Визнані кваліфіковані аудитори в 1932 р. об'єднались у професійну організацію і створили Інститут. В 1961 р. створено офіційний орган контролю за діяльністю аудиторів під керівництвом Міністерства економіки, що проводить реєстрацію всіх аудиторів.

Крім цього, існує ще добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів, в яку входить 84% із 6680 аудиторів даного рівня підготовки.

Після об'єднання Німеччини 140 аудиторів зі Східної Німеччини також отримали право зареєструватись як кваліфіковані аудитори після складання іспитів німецького юридичного та податкового законодавства.

Отримати звання кваліфікованого аудитора досить важко. Необхідно мати спеціальну освіту. В 1950 р. у Німеччині в школах бізнесу всі студенти вивчали бухгалтерську справу. Для порівняння, у Великобританії в той самий час бухгалтерська справа читалась лише для 500 студентів.

75% всіх кандидатів на отримання цього звання мають вчений ступінь у бізнесі чи бухгалтерській справі. Потім кандидату необхідно пройти 5 років професійної практичної підготовки, після чого його допускають до здачі 7 письмових екзаменів, на кожен з яких відводять 4–6 годин. Після цього спеціально створена комісія з 8 університетських професорів приймає усний екзамен. Середній вік осіб, що отримують звання кваліфікованого аудитора, – 35 років.

Особи, що отримують звання професійного податкового консультанта, проходять менші випробування. Для отримання звання необхідно мати 3 роки практичної підготовки (здебільшого кваліфіковані аудитори спочатку отримують звання професійного податкового консультанта). Потім необхідно 5 років займатися професійною практичною діяльністю, тільки після цього дозволяється скласти іспити на отримання звання кваліфікованого аудитора.

Аудиторські перевірки повинні проводити всі середні і великі компанії. Компанії підлягають під ці визначення, якщо перевищують два із трьох встановлених критеріїв протягом двох останніх років.

До критеріїв наявності: загальна сума активів – 2,0 млн. євро; обсяг продажу – 4,0 млн. євро; середня кількість працівників – 50 чол.

При проведенні аудиторських перевірок аудитори зіштовхуються з такими типовими проблемами.

Німецькі аудиторські фірми можуть володіти більшістю акцій, що належать зовнішнім акціонерам. Клієнт такої фірми може мати тісні зв'язки з акціонерами, що володіють акціями цієї фірми. Такої практики нема у жодній європейській державі.

30% доходів аудиторів надходить від консультацій керівництва компаній, а це підриває незалежність аудиторів.

За німецьким законодавством відповідальність аудиторів незначна, тому вони не особливо виявляють свою особисту незалежність.

12.2. Розвиток аудиту в Німеччині

Німеччина кінця XIX століття була країною, в якій бурхливо розвивався капіталізм, і початок цього бурхливого зростання був покладений об'єднанням німецьких держав у єдину країну завдяки зусиллям «залізного канцлера» Отто фон Бісмарка.

У Німеччині перші кроки із впровадження аудиту були зроблені в 1870 р., коли доповнення до закону про акціонерні товариства встановило необхідність спостережливим радам здійснювати перевірку балансу, звіту про прибутки й доповідати про результати перевірки на загальних зборах акціонерів. Однак у законі не було зазначено, яка це повинна бути перевірка – власними (внутрішніми) ревізорами або ж запрошеними з боку. У зв'язку з цим німецьке законодавство передбачило проведення зовнішнього аудиту.

14 серпня 1884 р., за прикладом англійських аудиторів у Німеччині створюють Інститут бухгалтерів-ревізорів. Подібні інститути не без впливу німецької традиції були організовані в Осло, Відні, Будапешті, Цюріху, Ризі. Інститут існував на кошти банків і відображав інтереси великого фінансового капіталу. Бухгалтера-ревізора називали трейгендром. Німецькі дослідники по-різному оцінювали діяльність трейгендрів. Із книги К. Порцига «Техніка ревізії книг і балансу», виданої в Москві у 1925 р.: «Ревізор повинен уникати всього того, що справляє враження, начебто його думка й система єдино

правильні; він не повинен перетворювати дрібні помилки в державні злочини, якщо в роботі була виявлена необхідна старанність і сумлінність; він повинен спокійно вислухати погляди й думки інших, навіть якщо вони суперечать його власній думці, тому що не завжди буває, що винайдене в кабінетах або схвалене на інших підприємствах може вважатися необхідним і правильним для введення на власному підприємстві. Не завжди благополуччя підприємства й гарантія його правильного ведення залежать від складання і застосування нових формулярів».

У німецькій школі виділяли три напрямки вивчення балансу:

- 1) економічний аналіз;
- 2) юридичний аналіз, що привело до створення бухгалтерської ревізії;
- 3) популяризація знань про баланс серед акціонерів.

Саме в Німеччині наприкінці XIX ст. – на початку XX ст. виник оригінальний науковий напрямок – балансоведення. На думку Я. Соколова, виникнення балансоведення було обумовлено трьома факторами:

- 1) діяльністю юристів, що створили спеціальну галузь права – балансове право;
- 2) пропагандою балансу як основної вихідної концепції бухгалтерії;
- 3) необхідністю ознайомити акціонерів з механізмом основної звітної форми – балансом.

При цьому заслугою саме німецьких юристів було формулювання основних вимог до балансу: точність; повнота; ясність; правдивість; наступність; єдність балансу.

З 1908 р. при Лейпцизькій вищій комерційній школі була розпочата спеціальна підготовка бухгалтерів-ревізорів (термін навчання – 1 рік). На відділення зараховувались тільки особи, що мають вищу економічну освіту й досвід бухгалтерської роботи.

З 1931 р. акціонерні товариства зобов'язані проводити аудиторські перевірки (зобов'язання проходження зовнішньої аудиторської перевірки було сформульовано щодо акціонерних товариств). Це було викликано тим, що наглядові ради акціонерних товариств не

справлялися з покладеними на них обов'язками щодо проведення перевірок, тим більше, що об'єктами перевірок стали не тільки річні звіти, але й уся організація бухгалтерського обліку. Труднощі були зумовлені ще тим, що багато акціонерних товариств мали численні філії, пов'язані з головною організацією, але багато в чому самостійно здійснюючі свою виробничу і комерційну діяльність. Такий великий обсяг складної роботи могли виконати тільки запрошені з боку кваліфіковані фахівці.

В 1932 р. у Німеччині створений Інститут аудиторів у результаті передачі йому функцій раніше існуючого Інституту ревізії, що проіснував до 1945 р. Після закінчення Другої світової війни в Дюссельдорфі був утворений Інститут аудиторів, який у листопаді 1954 р. був перейменований в Інститут аудиторів Німеччини. За цей час Дюссельдорфський інститут, проводячи професійну діяльність на всій території Німеччини, завоював високий авторитет, що дозволило йому стати загальнонімецькою організацією.

Завдання Інституту аудиторів полягають у сприянні розвитку аудиторської професії й забезпеченні країни аудиторськими кадрами, у розробці єдиних професійних принципів і норм, дотриманні цих норм усіма представниками аудиторської професії. Для обговорення проблем, що виникають у роботі Інституту аудиторів, при ньому створюються спеціалізовані комітети, що включають до свого складу досвідчених і заслужених представників аудиторської професії. Результати цих обговорень публікуються у спеціальному журналі. Це видання публікує різні матеріали для широкого ознайомлення й обговорення, наприклад, проекти документів, а також прийняті документи, що стосуються аудиту усередині країни й за кордоном.

У цей час в Інститут аудиторів добровільно входять близько 5600 аудиторів і 600 аудиторських організацій, тобто приблизно 80% усіх представників даної професії. Головна умова членства – добровільне, але суворе дотримання професійних правил, включаючи дотримання етичних норм.

У даний час для позначення професії аудитора у ФРН використовується термін «віртшафтспрюфер», що буквально означає «контролер економіки». Цей термін захищений законодавчо, а всі

інші, що застосовувалися раніше в ході історичного розвитку Німеччини (ревізор, фінансовий інспектор та ін.), у професійному побуті не зустрічаються. Відповідно до німецького Цивільного кодексу, джерела якого походять ще з 1896 р. і який модифікований відповідно до вимог сучасної епохи та діє у ФРН, аудитор – представник вільної професії, його завданням є «здійснювати виробничо-економічний контроль, особливо річних фінансових звітів підприємств, і подавати інформацію про результати такого контролю».

Державний вплив на аудиторську діяльність у Німеччині доповнюється тим, що всі аудитори й аудиторські фірми повинні бути в обов'язковому порядку членами Аудиторської палати. Така вимога полягає в захисті професійних інтересів аудиторів і сприянні зростанню авторитету аудиторської професії, наданні консультаційної й правової допомоги членам палати, підвищенні кваліфікації аудиторів, контролі над аудиторською діяльністю та сприянні в навчанні нових аудиторських кадрів. Членами Аудиторської палати разом з аудиторами, що займаються винятково своїми професійними обов'язками, є керівники, члени правлінь й інші відповідальні працівники аудиторських фірм, навіть якщо вони не зайняті безпосередньо аудитом.

З 1 січня 1986 р. професійні аудиторські норми приведені у відповідність із 4, 7 і 8 директивами Ради європейських Співтовариств, як і норми бухгалтерського обліку й звітності.

Право проведення аудиторських перевірок закріплене тільки за офіційно уповноваженими аудиторами – «контролерами економіки», «присяжними контролерами бухгалтерських книг», а також офіційно уповноваженими аудиторськими фірмами.

Аудитори досить обмежені відносно поєднання аудиторської діяльності з будь-якою іншою. Поєднання аудиторської діяльності припустиме лише з такими видами діяльності:

1) здійснення професійної діяльності в технічній і юридичній галузях;

2) науково-дослідна робота в інститутах наукового профілю, викладацька робота у ВНЗ і університетах;

3) участь в операціях довірчого управління (зберігання й управління цінними паперами, якими він розпоряджається в інтересах свого клієнта);

4) вільна професійна діяльність у галузі літератури або мистецтва.

За порушення, пов'язані з професійною етикою, протиправними діями та ін., аудитори можуть бути піддані різним заходам впливу, починаючи від попередження, зауваження за незначні провини до більш впливових заходів – грошові штрафи, заборона займатися даною професією. Існує професійний суд, який розглядає складні справи, пов'язані з порушеннями законодавства аудиторами.

Система підготовки кадрів аудиторів досить складна, високі також вимоги до претендентів: для того, щоб бути допущеним до іспиту, кандидат повинен мати вищу освіту по одній з декількох спеціальностей і шестирічну практичну діяльність у галузі економіки (при цьому не менше чотирьох років брати участь у виконанні тих або інших контрольних функцій). Як виняток, допускаються до іспиту кандидати, що не мають закінченої вищої освіти, але що мають не менше, ніж 10-літній стаж як аудитора-асистента або іншого працівника в аудиторській діяльності. Існують також інші обмеження, зокрема до іспитів не допускаються особи, які:

а) через будь-які порушення законодавства ФРН не мають права займати пости в офіційних відомствах;

б) одержали відмову в праві виконувати свої професійні обов'язки;

в) мають фізичні вади тривалої дії, що не дають можливості правильно виконувати обов'язки аудитора;

г) мають нерегульовані належним чином фінансові й економічні відносини;

д) мають обмеження в плані розпорядження своїм майном;

е) через свою поведінку викликають сумнів у тому, що вони зможуть належним чином виконувати обов'язки аудитора.

Додатково необхідно відзначити, що здобувач повинен бути німцем відповідно до визначення ст. 116 Конституції ФРН. Екзаменаційні комісії формуються владою федеральних земель, при цьому

питання про допуск до іспиту претендента вирішує комісія, яка також має право, якщо буде потреба, вимагати у кандидата додаткові відомості й рекомендації. Допущені до іспиту надають письмову наукову працю за фахом, виконану вдома, далі виконуються три письмові роботи в присутності екзаменаторів і усна частина іспиту. У випадку успішної здачі іспитів уряди федеральної землі видають документ, що засвідчує професійний статус аудитора. Після одержання цього документа аудитори стають членами аудиторської палати, яка веде професійний реєстр аудиторів, аудиторських об'єднань, що прийняли присягу контролерів бухгалтерських книг, а також їх товариств. Кожний аудитор повинен мати власну печатку, яка засвідчує його професійний статус і позицію, сформовану на основі законодавчих приписів.

Аудит у Німеччині має кілька напрямків:

а) аудиторський контроль підприємства наприкінці фінансового року (перевірка правильності ведення бухгалтерських книг, перевірка річної звітності);

б) аудиторський контроль документів юридичної особи в період її роботи на предмет відповідності законодавству країни;

в) аудиторський контроль із доручення загальних зборів акціонерів (як правило, окремі елементи діяльності акціонерного товариства, а не все);

г) аудиторський контроль окремих сегментів ділової й фінансової діяльності (зокрема, депоновані цінні папери в кредитних установах);

д) аудиторські перевірки на предмет виявлення правопорушень, включаючи контрольні перевірки поточного характеру, превентивні перевірки з метою попередження можливих порушень;

е) контрольна перевірка всього підприємства або його частини (наприклад, у випадку продажу).

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю:

- 1. Які типи компаній діють у Німеччині ?*
- 2. Дайте характеристику особливостей німецької бухгалтерської практики.*
- 3. Дайте характеристику бухгалтерських професій в Німеччині.*

РОЗДІЛ 13. ОБЛІК У ВЕЛИКОБРИТАНІЇ

13.1. Особливості організації обліку у Великобританії.

13.2. Аудит у Великобританії.

13.1. Особливості організації обліку у Великобританії

У Великобританії є кілька особливих характеристик бухгалтерської справи, які відсутні в інших країнах Європейського Союзу.

Виділимо основні з них:

– незалежне і впливове становище спеціалістів бухгалтерської професії;

– існує традиція всестороннього юридичного обґрунтування виставлених вимог і детального обґрунтування бухгалтерських методів, якими займаються недержавні організації;

– тісні зв'язки з колегами із США, цьому сприяє ведення обліку єдиною мовою, а також тісні контакти між офісами міжнародних бухгалтерських фірм, що розташовані у Великобританії і США.

Шість британських професійних бухгалтерських організацій отримали статус юридичної особи й утворили консультативний комітет бухгалтерських рад. Серед цих організацій є такі:

1. Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії, який є наступником Единбурзького інституту, що був заснований ще у 1853 р.

2. Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу, заснований у 1880 р.

3. Інститут дипломованих бухгалтерів Ірландії, заснований у 1888 р.

Вищезазначені організації є незалежними, але на практиці їх діяльність подібна. Майже всі їх студенти отримують підготовку для роботи в державному секторі, але після отримання кваліфікації

в цьому секторі залишаються працювати не більше 50%, решта шукає роботу в інших сферах.

4. Асоціація дипломованих бухгалтерів, заснована в 1904 р. як Лондонське товариство бухгалтерів, дає змогу своїм студентам проходити підготовку як для роботи в державному секторі, так і в комерційних організаціях. За Законом про діяльність компаній, представники всіх вищезазначених організацій можуть призначатися як аудитори у компанії з обмеженою відповідальністю.

5. Інститут бухгалтерів-менеджерів забезпечує підготовку спеціалістів для комерційних організацій, де і працює більша частина його членів.

6. Інститут державних фінансів і бухгалтерської справи, що працює в державному секторі.

У цій країні історично склалось так, що давніші професійні організації постійно вступали в боротьбу з метою ліквідації тих структур, які з'являлися пізніше. Наприклад, журнал Інституту присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу в 1989 р. писав, що Лондонське товариство бухгалтерів «...своїми діями соромить професію бухгалтера». Але згодом бухгалтерські організації почали працювати і координувати свою діяльність. Наприклад, з 1976 по 1990 рр. Комітет по бухгалтерських стандартах зумів сформулювати Правила стандартної бухгалтерської практики.

Бухгалтерське законодавство у Великобританії має давню історію. Так, у 1844 р. з'являється перший Закон про діяльність компаній, який передбачав проведення аудиторської перевірки бухгалтерського звіту. Але у 1856 р. ця вимога втратила свою юридичну силу через те, що уряд вважав, що бухгалтерські вимоги повинні бути об'єктом не закону, а узгодженості між зацікавленими особами. І лише у 1990 р. вимога проведення аудиторської перевірки поданого бухгалтерського звіту була знову введена. Закони про бухгалтерську справу, особливо з 1948 р. до 1967 р., суттєво розширили обсяги інформації, яка повинна включатися в бух-

галтерські звітні документи, але, поряд з цим, залишилось багато питань бухгалтерської оцінки на розгляд самих компаній і спеціалістів.

Комітет по бухгалтерських стандартах сформував цілий ряд стандартів щодо різних напрямків бухгалтерської справи. Ці стандарти випускали окремі професійні організації під власну відповідальність. При цьому організації вимагали від аудиторів, щоб вони вказували у звітах, чи дотримуються перевірені ними компанії стандартів.

Закон про діяльність компаній 1989 р. ввів нові нормативні вимоги для великих компаній. Цей закон вимагав, щоб документація компаній відповідала бухгалтерським стандартам або пояснювала причини відхилень від них у коментарях до бухгалтерських звітних документів.

Всі без винятку компанії Великобританії повинні подавати свою щорічну бухгалтерську звітність на аудиторську перевірку професійно підготовленим аудиторам. З 1948 р. уряд визнає право на проведення таких перевірок за членами чотирьох професійних бухгалтерських організацій (Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії, Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу, Інститут дипломованих бухгалтерів Ірландії, Асоціація дипломованих бухгалтерів).

Облік основного капіталу ведуть за початковою вартістю, але, поряд з цим, різні активи, які належать до однієї категорії, можуть показуватися у різних базах для визначення їх вартості. Дозволяється проводити капіталізацію залучених коштів на період освоєння основного капіталу.

Для проведення переоцінок не існує законодавчо визначених норм, які встановлюють періодичність їх проведення і базу переоцінки. Проект подання інформації, виданий у 1990 р., передбачає, що переоцінка основного капіталу повинна проводитись за методом вартості чистої реалізації, але на практиці компанії

частіше застосовують відновну вартість. Амортизація основного капіталу повинна проводитись систематично протягом очікуваного терміну служби активу. Бухгалтерські стандарти встановлюють спеціальний комплекс правил з обліку інвестицій у нерухомість, за якими передбачається, що за інвестиціями в нерухомість амортизація не проводиться, за винятком випадків оренди терміном менше 20 років. Замість амортизації щорічно повинна проводитись переоцінка таких активів. Позитивна чи негативна різниця від переоцінки має надходити безпосередньо у фонд переоцінки, за винятком випадків, коли негативна різниця перевищує залишки у фонді переоцінки. Тоді це перевищення повинно відобразитись у звіті про прибутки та збитки. Введення такого набору правил лише для одного типу операцій з основним капіталом виглядає дещо непослідовно. Але такий прагматичний підхід стає дедалі популярнішим як серед компаній, що займаються нерухомістю, так і серед інвестиційних аналітиків.

Бухгалтерські стандарти вказують, що готові вироби повинні оцінюватись за нижчим показником значень собівартості і чистої вартості реалізації. Закон про діяльність компаній дозволяє використовувати всі методи оцінки фінансових потоків, але виключає можливість використання методу «останнім надійшов – першим використаний» і базового запасу.

Бухгалтерський стандарт «Бухгалтерський облік і звітність орендних угод» вказує, як необхідно трактувати всі питання, пов'язані з бухгалтерською стороною оренди.

Фінансову оренду має враховувати орендатор як актив і пасив для виплати орендних платежів у майбутньому. Цей актив повинен амортизуватися. Грошові платежі для покриття орендного зобов'язання не поширюються на весь період дії орендної угоди, термін якої встановлюють за стартовими нормами. Орендодавець повинен показувати засоби, отримані від орендатора, як фінансові активи. І навпаки, при короткотерміновій оренді орендодавець враховує

надані ним в оренду засоби як основний капітал, на який поширюються норми амортизації, а платежі, оплачені за нього, надходять на рахунки прибутків і збитків відповідно орендодавця і орендаря.

Бухгалтерські стандарти встановлюють також правила для такої складної сфери обліку, як пенсійне зобов'язання. Положення цього стандарту полягає у тому, що будь-які пенсійні зобов'язання, встановлені законодавством чи взяті компанією добровільно, повинні обліковуватись. Бухгалтерська мета, яку переслідують при цьому – раціональний розподіл очікуваних затрат на ці зобов'язання на період роботи працівників. У великих британських компаніях пенсійні схеми побудовані найчастіше на основі «допомоги певного розміру», внески на утворення якої перераховують в окремий пенсійний фонд.

У результаті впливу директив ЄС зовнішній вигляд і зміст бухгалтерських документів, що діють у Великобританії, суттєво змінилися, але через неоднозначне тлумачення деяких облікових принципів реально бухгалтерська практика залишається однією з найконсервативніших у Європі.

13.2. Аудит у Великобританії

В англійських країнах перше згадування про аудит датується 1130 р. (документ архіву казначейства Англії й Шотландії). На початку XIV ст. в числі виборних посадових осіб значилися й аудиторі, починаючи з тих пір в архівах знаходять безліч документів, що свідчать про широке визнання значення аудиту й про регулярне здійснення аудиту звітів муніципалітетів та приватних землеволодінь. 24 березня 1324 р. король Едуард II підписав указ про призначення трьох державних аудиторів, які повинні просити, перевіряти й «брати всі рахунки, які були введені і які будуть уведені в провінціях: Оксфорд, Уельсі та інших і робити й позначати все, що аудиторі з рахунками робити повинні».

Аудит у Великобританії того періоду поділявся на два типи:

1. «Публічний аудит», тобто в буквальному значенні заслуховування аудиторських звітів у присутності посадових осіб і громадян. Аудиторські звіти читав уголос скарбник. Така практика застосовувалась тому, що грамотою володіли мало осіб. До середини XVI ст. у звітах аудиторів вказувалося вислухане нижче підписаними аудиторами.

2. Детальна перевірка рахунків оплат керуючих фінансами великих маєтків, тобто усний звіт аудитора перед власником і радою керуючих маєтком. При цьому аудитор звичайно був членом ради, і згідно з висновками авторів цей вид аудиту є попередником сучасного внутрішнього аудиту.

При цьому обидва розглянутих види аудиту були спрямовані на забезпечення підзвітності державних і приватних посадових осіб у відношенні довірених їм засобів.

За одною з версій, виникнення аудиту має таку історію: відомий політик і економіст XVIII ст. Джордж Уотсон порекомендував шотландським комерсантам провести перевірку їх бухгалтерської звітності. Результати виявилися настільки значні, що «черстві, скупі й педантичні» (як їх характеризували інші британці) шотландці визнали користь таких перевірок і стали їх практикувати.

У 1805 р. в Единбурзі був виданий довідник, де були наведені імена 17 аудиторів, які незабаром створили свою професійну організацію. У 1854 р. в Единбурзі було утворено «Спілку бухгалтерів», яка об'єднала бухгалтерів-аудиторів.

Після прийняття в 1862 р. Закону про британські компанії, згідно з яким компанії щонайменше один раз у рік повинні були представити рахунки й звіти для перевірки фахівцями з бухгалтерського обліку і фінансового контролю, лави аудиторів суттєво поповнилися. Автори книг, посилаючись на британського автора Річарда Брауна, вказували на чисельність аудиторів в усьому світі

(в 1905 р. їх кількість становила 11 тис. чол., з яких половина припадала на Великобританію).

В 1880 р. був заснований Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу. Через сто років (на 1 січня 1983 р.) він нараховував 76 тис. членів, причому майже половина їх кількості мала вік нижче 35 років, дві третини – нижче 45 років. Усього у Великобританії налічується шість основних бухгалтерських і аудиторських організацій, у тому числі:

- Асоціація дипломованих бухгалтерів;
- Інститут бухгалтерів-калькуляторів і бухгалтерів-керівників;
- Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії;
- Присяжний інститут суспільних фінансів і обліку;
- Інститут присяжних бухгалтерів в Ірландії.

Проте, правом займатися саме аудитом мають тільки члени інститутів присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу, Шотландії, Ірландії й Асоціації дипломованих бухгалтерів.

Інститут присяжних бухгалтерів у Шотландії одержав королівську грамоту в 1951 р. і включив до свого складу існуючі раніше окремо інститути присяжних бухгалтерів Единбурга, Глазго й Абердина.

Спочатку обов'язки аудитора не були чітко визначені: усі інвестори, акціонери і кредитори бачили в ньому захисника своїх інтересів. Англійські фахівці середини і кінця минулого століття внесли істотний вклад у розвиток аудиту й техніки ревізій. Рівняння балансу були створені в першій половині минулого століття В. Ф. Фостером і в другій половині – Лоуренсом Диксі:

$$A - P = K;$$

$$A = P + K.$$

Серед англійських фахівців велись бурхливі дискусії щодо оцінок статей балансу, при цьому полеміка між найбільшими фахівцями привела до того, що на перший погляд сухі схоластичні рівняння балансу, інтерпретовані з погляду психологічного клімату

й інтересів осіб, що мають відношення до фірми, дозволило класифікувати різноманітні порушення, до яких так схильні люди. Лоуренс Диксі – найбільший авторитет того часу – бачив мету ревізій у виявленні:

- підробок;
- випадкових помилок;
- недоліку в організації обліку.

Ревізія починалася з каси. Аналіз балансу розглядався з погляду інтересів різних зацікавлених осіб.

Великий внесок у теорію аудиту вніс А. Т. Ватсон, який опирався на формули Фостера й Диксі.

Для виявлення фальсифікацій за Ватсоном необхідні такі умови:

- 1) сприяння керівника фірми, він у найкращому випадку готовий викрити приховування, але майже ніколи – приховувати;
- 2) потрібна спеціальна класифікація рахунків;
- 3) знання психології потенційного розтратника, його бажання й уміння «повернути навколишні обставини у свою користь»;
- 4) аналіз взаємин співробітників підприємства;
- 5) тривалість роботи (робить злочинця менш обережним);
- 6) амбіційність, тією чи іншою мірою закладена в характері кожної людини, може завжди привести психічно нестійку й жадібну людину до думок: «Чому Х можна так багато, а мені не можна навіть так мало» та ін.;
- 7) недбалість у записах;
- 8) відокремлення бухгалтерських записів від здійснення фактів господарської діяльності;
- 9) призначення на посаду за протекцією.

Названі обставини приводять до висновку, що предметом ревізії й в остаточному підсумку бухгалтерського обліку є психологія осіб, зайнятих у господарській діяльності, не права та обов'язки співробітників, а мотиви їх дій.

Годдар, виходячи з настільки сумної оцінки своїх сучасників, стверджував, що «...дев'ять десятих усіх розкрадань відбувається з вини бухгалтерів», а Ватсон виділяв одинадцять типових злочинів бухгалтерів:

- 1) не прибуткуються цінності, насамперед грошові;
- 2) документи оформляються не тим днем;
- 3) штучно завищуються залишки за грошовими (каса) і матеріальними рахунками;
- 4) завищуються підсумки платіжних відомостей;
- 5) завищується зарплата «друзям» бухгалтера;
- 6) виписуються гроші на підставних осіб;
- 7) завищуються ціни за змовою з постачальниками;
- 8) фіктивне кредитування рахунка каси або відбиття фіктивної кредиторської заборгованості;
- 9) оплата завищених комісійних і поділ їх з одержувачами;
- 10) підробка документів, як правило, чеків;
- 11) оплата кілька разів того самого документа (або його різних екземплярів).

Серед англійських учених не було єдиної думки щодо послідовності проведення перевірок. Якщо Лоуренс Диксі вважав, що перевірка повинна починатися з каси і його підтримували інші видатні вчені (Ватсон і Чедвик), то Годдар наполягав на перевірці насамперед Головної книги. При цьому існує так зване «правило Годдара», яке говорить: «Перш ніж перейти до наступного рахунка, попередній повинен бути цілком вичерпаний», а послідовність рахунків встановлює сам перевіряючий.

Англійські вчені внесли великий доробок у розвиток теорії й методів аудиту. Сучасний аудит завдячує їм появою анкет, що дозволяють суттєво скоротити трудомісткість перевірок.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Дайте характеристику особливостей бухгалтерської практики у Великобританії.*
- 2. Як здійснюється підготовка бухгалтерів у Великобританії.*
- 3. Як формувалося бухгалтерське законодавство у Великобританії?*
- 4. Які компанії у Великобританії повинні подавати свою щорічну бухгалтерську звітність на аудиторську перевірку?*
- 5. Як ведеться облік основного капіталу у Великобританії?*

РОЗДІЛ 14.

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІ ОБЛІКУ В ДАНІІ

14.1. Бухгалтерське регулювання.

14.2. Облік витрат в Данії

14.1. Бухгалтерське регулювання

Данія не може похвалитись довгою історією бухгалтерського законодавства. Перший закон про діяльність компаній введено в 1917 р., а в 1930 р. у нього внесено поправки. У цьому законодавстві є лише одна згадка про бухгалтерську справу: бухгалтерські звіти необхідно подавати у тому випадку, якщо у компанії було більше 10 інвесторів. З 1973 р. закон передбачав детальніші вимоги до обліку і звітності.

У 1981 р. був прийнятий Закон про бухгалтерський облік і звітність, в який у 1988 та 1990 рр. були внесені доповнення. У Данії є професійна організація бухгалтерів, яка на англійській і датській мовах публікує міжнародні стандарти з коментарями. З 1988 р. вона видає національні стандарти, але ніхто не зобов'язує їх дотримуватись. Тільки Копенгагенська фондова біржа вимагає від своїх зареєстрованих членів, яких є 260, надавати звіти відповідно до стандартів. Працівники обліку користуються великим авторитетом, багато з них працюють урядовими радниками.

На розвиток і становлення бухгалтерського обліку в Данії впливали скандали, пов'язані із встановленням нових вимог до обліку. Так, у 1905 р. міністру юстиції доручили підготувати проект про сертифікування аудиторів. Міністр повідомив, що такої потреби нема, а у 1908 р. він зізнався в обмані і зловживаннях. Тому в 1909 р. був прийнятий закон про надання повноважень аудиторам.

У Данії є дві класифікації бухгалтерських працівників:

– члени професійної організації бухгалтерів, які мають право проводити аудит усіх компаній і є членами державних комітетів щодо проблем обліку;

– зареєстровані контролери, якими стають після трьох років практики, але їм не дозволяється проводити аудит компаній, які мають складну структуру.

Облік матеріальних активів ведуть за початковою вартістю. Основним методом нарахування амортизації є прямолінійний, але ніхто не зобов'язує використовувати саме цей метод і дотримуватись амортизаційних ставок. Найпоширенішим методом оцінки матеріальних цінностей є ФІФО, рідше – ЛІФО чи середньої зваженої.

14.2. Облік витрат у Данії

Облік витрат виробництва в Данії ведуть за такою схемою:

1. Затрати втрачених можливостей.
2. Облік постійних витрат:
 - а) залишкові і стартові витрати;
 - б) скачки постійних витрат.
3. Облік змінних витрат:
 - а) пропорційні змінні витрати;
 - б) дегресивні змінні витрати;
 - в) прогресивні змінні витрати.
4. Валові витрати.
5. Статті витрат:
 - а) матеріали;
 - б) оплата праці, в тому числі:
 - заробітна плата робітників;
 - винагороди працівникам;
 - інші види оплати;
 - в) оплата за оренду приміщень;
 - г) маркетингові витрати;
 - д) амортизація;
 - е) інші витрати.
6. Структура витрат.

Витрати – це грошовий вираз затрат, необхідний для здійснення підприємством своєї виробничої і реалізаційної діяльності.

Ми говоримо про те, що затрати виробничих факторів вимірюються в грошах, оскільки необхідно використовувати загальний підхід для опису різних факторів: робочого часу, ваги сировини, кВт електроенергії та ін. Але грошова оцінка часто має певні труднощі. Вони можуть виникати при визначенні обсягу затрачених у даний період виробничих факторів.

У деяких випадках практично неможливо розрахувати затрати з абсолютною точністю. Як, наприклад, визначити, яка частка обладнання буде затрачена у вигляді амортизації в певний період часу? Тому доводиться визнати, що при підрахунку витрат підприємства існує певна частка неточності. Отже, необхідно подивитись на витрати під іншим кутом зору, тобто визначити їх як витрати втрачених можливостей.

Під витратами втрачених можливостей розуміють витрати і втрати доходу, які виникли за рахунок надання переваги одному зі способів здійснення господарських операцій і відмов від іншого можливого способу.

Оскільки витрати втрачених можливостей передбачають наявність вибору між двома можливостями, то їх також називають альтернативними витратами.

На стадії планування господарської діяльності фірми часто виникає проблема вибору між двома і більше кількістю можливостей. Тому доводиться планувати майбутні витрати. Віддаючи перевагу одному із можливих способів, фірма буде мати не тільки витрати, пов'язані з цим способом, і втратить дещо, відмовившись від альтернативних можливостей. Тому при підрахунку витрат в результаті здійснення господарської діяльності певним способом необхідно оцінити їх з точки зору втрати інших можливостей.

Наприклад. Власник фірми запланував на 2011 р. такі результати:

Валова виручка – 5000000 крон.

Витрати за затратним методом – 4600000 крон.

Прибуток – 400000 крон.

Власний капітал – 1500000 крон.

Власнику потрібно вирішити, чи буде він продовжувати свою господарську діяльність, чи продасть підприємство і вивільнить власний капітал та робочу силу.

З точки зору продовження діяльності при затратному методі величина усіх затрат склала 4600000 крон. А з точки зору втрачених можливостей вони становитимуть:

- витрати відповідно до бюджету – 4600000 крон;
- втрати доходу (прогноз) у зв'язку з втратою власником можливостей працювати в іншій фірмі – 300000 крон;
- втрата можливостей отримати виплати за процентами у зв'язку з новим розміщенням власного капіталу (1500000) іншим способом із розрахунку 12% річних ($1500000 \times 12\%$) = 180000.

Всього витрат: $5080000 (4600000 + 300000 + 180000) = 5080000$.

Раніше визначений прибуток (400000 крон) насправді при розрахунку витрат з точки зору втрачених можливостей обернувся не прибутком, а збитками в 80000 крон (втрати становлять 5080000 – валова виручка 5000000 крон).

Значна частина рішень, прийнятих на підприємствах, складається з вибору альтернативних можливостей. Як видно із прикладу, необхідно брати до уваги втрачені можливості.

Під постійними витратами розуміють такі витрати, сума яких у даний період не залежить безпосередньо від величини і структури виробництва та реалізації.

Наприклад. Фірма виробляє і реалізує лише один вид продукції та планує на наступний період постійні витрати: оклади працівників – 600000 крон; орендна плата – 75000 крон; різне – 125000 крон; амортизація – 200000 крон; всього – 1000000 крон.

У даний період заплановано виробити і реалізувати 10000 одиниць товару. Тоді середні постійні витрати на одиницю продукції становитимуть: $1000000 : 10000 = 100$ крон. Важливо зазначити, що постійні витрати у різні періоди можуть бути різні. Наприклад:

орендна плата й оклади працівників у пізніший час будуть вищі, не дивлячись на попередній виробничий потенціал. Вирішальним фактором, який визначає, чи відносяться дані витрати до постійних, є те, чи залишаються вони незмінними у випадку збільшення чи зменшення виробництва і реалізації.

Постійні витрати поділяються на залишкові й стартові.

До залишкових витрат відноситься та група постійних витрат, які продовжують нести підприємство, незважаючи на те, що виробництво і реалізація на якийсь час повністю зупинені.

До стартових витрат відноситься та частка постійних витрат, яка виникає з відновленням виробництва і реалізації.

Між залишковими та стартовими витратами не існує чіткого розмежування. Віднесення витрат до однієї з груп залежить від терміну зупинки господарської діяльності. Чим більший термін зупинки господарської діяльності, тим меншими будуть залишкові витрати, бо виникає можливість розірвання різних договорів (договору про найм на роботу).

Розмежування витрат на залишкові і стартові має важливе значення лише у тому випадку, коли розглядають питання про доцільність повного припинення господарської діяльності.

Якщо господарська діяльність здійснюється в передбаченому обсязі, то постійні витрати будуть незмінні. Розширення потенціалу, наприклад, у формі збільшення машинного парку, збільшення числа штатних співробітників і розширення приміщення ведуть до зростання постійних витрат (на амортизацію, оклади й оренду приміщень). Це зростання відбувається стрибкоподібно.

Під змінними витратами розуміють витрати, загальна величина яких на даний період часу безпосередньо залежить від обсягу виробництва і реалізації, а також від їх структури при виробництві та реалізації кількох видів продукції. Прикладом є витрати на придбання сировини, робочої сили й енергії, що необхідна в процесі виробництва.

Під пропорційними змінними витратами розуміють витрати, які змінюються в тій же пропорції, що й обсяги виробництва і реалізації.

Наприклад. Фірма може виробляти і реалізовувати на тиждень 500 одиниць певної продукції при змінних витратах 2000 крон на 100 одиниць продукції, тоді на 100 – 2000, 200 – 4000, 300 – 6000 і т. д., а середні змінні затрати зростають на одну і ту ж величину $2000 / 100 = 20$; $4000 / 200 = 20$ і т. д.

Під дегресивними змінними витратами розуміють витрати, які змінюються у відносно меншій пропорції, ніж обсяги виробництва і реалізації.

Наприклад. Фірма, мова про яку йшла у попередньому прикладі, при зростанні виробництва і реалізації зуміла добитися ліпшого використання сировини, що привело до зміни витрат. Порахуємо значення середніх змінних витрат.

Таблиця 17

Виробництво і реалізація, одиниць	Змінні витрати, крон	Середні змінні витрати, крон
100	2000	20
200	3000	15
300	3800	12,67
400	4500	11,25
500	5000	10

Під прогресивними змінними витратами розуміють витрати, які змінюються у відносно більших пропорціях, ніж виробництво і реалізація.

Таблиця 18

Виробництво і реалізація, одиниць	Змінні витрати, крон	Середні змінні витрати, крон
100	2000	20
200	4500	22,5
300	7500	25
400	11000	27,5
500	15000	30

Під валовими витратами розуміють суму його постійних і змінних витрат. Середні валові витрати розраховують шляхом ділення цих витрат на відповідну величину обсягів виробництва і реалізації.

Таблиця 19

Виробництво і реалізація, одиниць	Постійні витрати, тис. крон	Змінні витрати, тис. крон	Валові витрати, тис. крон	Середні витрати, крон
1000	300	200	500	500
2000	300	350	650	325
3000	300	550	850	283
4000	300	900	1200	300
5000	300	1300	1600	320

Для більшості виробничих та торгових фірм затрати на матеріали складають найважливішу статтю витрат. На виробничих підприємствах мова йде про затрати на сировину і допоміжні матеріали, а також напівфабрикати, отримані зі сторони. На торговельних підприємствах – це затрати на придбання товарів. Оскільки величина цих витрат безпосередньо залежить від обсягу виробництва і реалізації, тому їх відносять до змінних витрат фірми.

Розглянемо на прикладі торговельної фірми вплив оптових знижок на динаміку затрат на придбання товару. Фірма досягла домовленості про такі ціни на покупку товару.

Таблиця 20

Закупка товару, шт. на рік	Ціна за 1 шт., крон
0 – 1000	100
1001 – 1500	90
1501 – 2000	90
2001 – 2500	70
2501 – 3000	50

При умові, що величина витрат товарів дорівнює величині закупки, витрати на придбання товару розраховуємо так:

Таблиця 21

Закупка товару, шт. на рік	Змінні затрати, крон	Середні змінні затрати, крон
1000	100000	100
1500	135000	97
2000	160000	93
2500	175000	88
3000	150000	82

На більшості підприємств оплата праці також відноситься до основних статей витрат. Але досить часто буває важко віднести витрати на оплату праці до постійних чи змінних.

Традиційно заробітну плату адміністративного персоналу рахують постійними витратами, а заробітну плату робітників – змінними.

Існує дві форми оплати праці, але зустрічаються і змішані форми, які включають елементи погодинної та відрядної. Наприклад, відрядна оплата з гарантованим мінімумом.

Погодинну застосовують там, де важливу роль відіграє якість, або там, де кількість продукції не залежить від індивідуальних зусиль робітників. Наприклад, на конвеєрних лініях або там, де важко чи неможливо розрахувати обсяг виконаних робіт.

Головною перевагою є те, що працівник має гарантований тижневий чи місячний дохід, що не залежить від можливого зниження рівня виробництва в даний період часу, а недоліком – те, що робітник не має можливості підвищити свій заробіток шляхом збільшення особистого вкладу в процес виробництва.

З точки зору фірми головним недоліком погодинної оплати є те, що вона не стимулює підвищення індивідуальних зусиль робітників.

Наприклад: величина почасової оплати становить 100 крон і не залежить від того, скільки одиниць продукції виготовлено. Тоді якщо за 1 годину виробляється 5 одиниць продукції, то витрати на оплату становитимуть 20 крон на одиницю, якщо 10 одиниць – то 10 крон і т. д.

Відрядну форму оплати праці застосовують у текстильній промисловості, житловому і капітальному будівництві.

З точки зору робітника відрядна форма має перевагу, бо дає можливість підвищення заробітку, а недоліком є те, проводиться жорстка регламентація робіт, і тому існує ризик нещасних випадків і професійних захворювань.

Перевага з точки зору підприємства полягає у тому, що постійні витрати на одиницю продукції знижуються, але існує і ризик зниження якості продукції. Для того, щоб забезпечити працівнику мінімальний розмір заробітку з одночасним використанням переваг

відрядної оплати, часто використовують змішану форму оплати – відрядна оплата з гарантованим мінімумом.

Наприклад: на підприємстві досягнуто угоди про відрядну оплату з розрахунком 10 крон на одиницю продукції. Крім цього, кожному робітнику гарантовано мінімальну почасову оплату 100 крон. Якщо робітник виготовляє до 10 одиниць продукції на годину, то діє умова гарантованої погодинної оплати (100 крон) і оплата буде мінімальною. Коли ж обсяг виготовленої продукції перевищує 10 одиниць, то стає актуальною відрядна оплата.

Винагороди продавцям можуть бути у вигляді твердих окладів чи комісійних, сума яких залежить від якості роботи продавця. Комісійні становлять певний відсоток від величини обороту, досягнутого продавцем, або коли продавцю вдалося вплинути на ціну реалізації.

Використовують також змішані форми твердих окладів у поєднанні з комісійними. Тверді оклади відносяться до постійних витрат, а комісійні – до змінних.

Тверді оклади застосовують тоді, коли фірма хоче зберегти за собою повний контроль над процесом реалізації. Наприклад, коли постає необхідність почати реалізацію нового виду продукції чи залучити нових покупців.

Недоліки твердих окладів з точки зору фірми є у тому, що вони не стимулюють зусиль продавця добитись більшого обсягу реалізації.

Найчастіше застосовують форму твердих окладів з певним видом комісійних. Наприклад, продавець отримує 10 відсотків з обороту при мінімально гарантованій зарплаті 240000 крон на рік. Якщо продавець реалізує продукції менше, ніж на 2400000 крон, то вступають у силу гарантовані умови, якщо більше, наприклад, 3000000 крон, то комісійні складуть 300000 крон.

Іншим видом змішаної оплати є твердий оклад з доплатою комісійних.

Звичайною формою оплати праці інших працівників (адміністративний персонал) є тверді оклади, оскільки виконаний обсяг робіт важко виміряти.

Слід зазначити, що фірми укладають зі своїми працівниками також угоди про форми розподілу прибутку. Фірми розподіляють частину своїх прибутків у формі готівкових грошей чи у формі акцій у акціонерних товариствах.

Якщо власник фірми одна особа, то й оплата праці власника фірми виглядає як заробітна плата власника, її розраховують з точки зору витрат втрачених можливостей. Вихідним пунктом даного розрахунку є сума, яку власник міг би заробити, використовуючи свою робочу силу не як власник фірми, а десь в іншому місці.

Орендна плата звичайно відноситься до постійних витрат, але якщо величину орендної плати встановлюють у відсотках до обороту підприємства, то ці витрати є змінними.

Маркетингові витрати спрямовані на збільшення обсягу реалізації фірмою своєї продукції. Значну частину їх складають витрати на винагороду продавцям і торговим агентам. Сюди входять витрати на рекламу, участь у виставках, ярмарках. Ці витрати є постійними, тому вони є незмінними у певний період часу.

Протягом часу експлуатації всі елементи основного капіталу падають у ціні і знецінюються. Виняток складає земля, особливо в період високої інфляції, і певні види будівель, ціна яких у цей період не тільки не падає, а й зростає. Падіння у ціні складає амортизацію відповідної частини основного капіталу і тому відноситься до витрат.

Найрозповсюдженішими методами нарахування амортизації в Данії є:

- лінійна амортизація;
- амортизація за залишковою вартістю;
- амортизація за обсягом виробництва.

Лінійна річна амортизація = $(ПВ - ЛВ) / ТС$,

де ПВ – початкова вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

ТС – термін служби.

Наприклад, машина куплена за 450000 крон. Витрати на доставку 150000 крон. Тоді початкова вартість становить 600000 крон. Термін служби – 5 років. Ліквідаційна вартість – 100000 крон.

Таблиця 22

Роки	Вартість на початок періоду, крон	Амортизація 30%, крон	Залишкова вартість на кінець періоду, крон
1	600000	180000	420000
2	420000	126000	294000
3	294000	88200	205800
4	205000	61740	144060
5	144060	43218	100842

$A = (600000 - 100000) / 5 = 100000$ крон. Амортизація за залишковою вартістю. Початкова вартість – 600000 крон. Щорічні амортизаційні списання становлять 30% від залишкової вартості.

Ми бачимо, що великі суми амортизації списують у перші роки. Цей метод ще називають дегресивним.

Амортизація за обсягом виробництва

Якщо капітал подати у вигляді запасу товарів (вугільна шахта, нафтова сверловина, гравійний кар'єр), то амортизація відноситься до змінних витрат. Наприклад. За 2000000 крон куплено гравійний кар'єр, який, за оцінками, має 1000000 метрів кубічних гравію. У цьому випадку величина амортизації становитиме $2000000 / 1000000 = 2$ крони на кожен добутий кубічний метр гравію.

Наприклад. Підприємство придбало форму для лиття за 100000 крон, і передбачено, що вона повинна, перш ніж вийти з ладу, витримати 25000 готових відливок. Амортизація цієї форми на одне лиття становитиме $100000 / 25000 = 4$ крони.

Витрати на експлуатацію, ремонт машин та інші елементи основного капіталу, як правило, є постійними витратами підприємства.

Витрати на різні види енергоносіїв (електроенергію, газ, нафту, вугілля) на підприємстві поділяють на дві групи: перша група охоплює змінні витрати, які знаходяться в безпосередній залежності від обсягу і структури виробництва, наприклад, витрати на електроенергію для роботи машин. До другої групи належать всі

інші витрати на задоволення електропотреб, наприклад на освітлення, опалення, і є постійними витратами.

Витрати на перевезення товарів покупцям рахуються змінними, якщо цей вид послуг фірма передоручає якійсь іншій стороні, наприклад, Датській державній залізниці, пошті чи транспортній компанії.

Якщо ж на підприємстві є власний транспорт для перевезення, то основна частина витрат буде належати до постійних.

Під структурою витрат розуміють процентне співвідношення змінних і постійних витрат підприємства в межах його валових витрат. Підприємства А і В мають різну структуру.

Таблиця 23

Витрати	Підприємство А	Підприємство В
Змінні	70%	40%
Постійні	30%	60%
Валові	100%	100%

Це зумовлено тим, що підприємство А менш автоматизоване, потребує використання ручної праці, а відповідно, і великих змінних витрат на оплату праці.

Підприємство В, навпаки, має високий ступінь автоматизації, тобто високі постійні витрати і малі змінні витрати на оплату праці.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю:

- 1. Як здійснюється бухгалтерське регулювання в Данії?*
- 2. У чому особливості обліку витрат у Данії?*
- 3. Як здійснюють розподіл постійних витрат?*
- 4. Як здійснюють розподіл змінних витрат?*
- 5. Дайте характеристику основних статей витрат.*

РОЗДІЛ 15.

ОБЛІК У НІДЕРЛАНДАХ

У Нідерландах розташовані штаб-квартири багатьох основних багатонаціональних корпорацій, а тому не дивно, що у бухгалтерській системі країни значною мірою проявляються інтернаціональні підходи. Тут з великою повагою ставляться до міжнародних стандартів, незважаючи на те, що традиційно в державі бухгалтерське регулювання доволі слабе. Відмінною ознакою голландської бухгалтерської системи є використання відновної вартості, витoki якої виходять з ідей Теодора Лімперга.

Перший голландський закон, що встановлював норми бухгалтерської справи, введений у 1928 р. Він вказував, які дані про активи потрібно подавати в балансовому звіті. В 1970 р. прийнятий Закон про бухгалтерський облік і звітність, під дію якого підпадають усі компанії з обмеженою відповідальністю, кооперативи та асоціації. Цей закон встановлює загальні правила підготовки бухгалтерських звітних документів, але залишає вирішення деяких проблем на розгляд бухгалтерів-професіоналів, наполягаючи при цьому, щоб документи відповідали вимогам.

У 1971 р. організований Комітет з бухгалтерських стандартів, у який ввійшли спеціалісти бухгалтерської справи. В 1982 р. Комітет перейменований у Раду з подання щорічних звітів. Бухгалтерські стандарти, які встановлює ця організація, відрізняються великою гнучкістю. Хоч вони не обов'язкові за законом, але в країні їх вважають авторитетними документами.

Нідерландський інститут зареєстрованих бухгалтерів – професійний орган голландських бухгалтерів – заснований у 1895 р. Закон про кваліфікацію бухгалтерів 1962 р. передбачав складання претендентами встановлених іспитів і закріпив виконання аудиторських зобов'язань за зареєстрованими бухгалтерами, які мають бути членами Нідерландського інституту зареєстрованих бухгалтерів і зобов'язані діяти в межах кодексу та системи цієї організації.

У 1974 р. наступний закон встановив посаду адміністративного консультанта. Ці спеціалісти не мають права проводити аудиторські перевірки, вони працюють з невеликими і середніми підприємствами. У них також своя професійна організація, членство у якій є добровільним.

У Нідерландах усі компанії, за винятком малих, повинні піддаватися аудиторському контролю. До малих належать компанії, в яких виконуються дві з вказаних умов:

- загальний обсяг активів менший, ніж 1,9 млн. євро;
- чистий товарообмін менший, ніж 3,8 млн. євро;
- середня чисельність працівників менша, ніж 50 чол.

Як правило, консолідовані бухгалтерські звітні документи мають подавати холдингові компанії. Винятки з цього правила бувають при таких умовах:

1. При складанні таких консолідованих документів не будуть перевищені показники, встановлені для категорії малих підприємств.

2. Жодна з компаній групи не зареєстрована на фондовій біржі.

3. Компанія не належить до кредитних установ.

4. Не надійшло заперечень проти відсутності таких документів не менше, ніж від 10 відсотків акціонерів.

До дочірніх компаній відносяться ті структури, показники яких відповідають хоч би одній з таких трьох вимог:

– холдингова компанія володіє не менше, ніж 50% голосуючих прав;

– холдингова компанія має право призначати і звільняти більше половини членів з ради директорів;

– холдингова компанія несе повну відповідальність як партнер.

Нідерланди – це єдина країна у світі з незначними темпами інфляції, де розроблена система обліку відновної вартості, яку застосовують багато великих компаній.

Теорія відновної вартості розроблена не у відповідь на інфляційні проблеми, а на основі економічної науки. Її створювали

протягом багатьох років. Започаткував дану теорію у своїх працях Т. Лімперг у 1917 р., в яких він обґрунтував оцінку через відновну вартість.

З 1922 р. по 1950 р. Теодор Лімперг очолив школу економіки бізнесу в Амстердамському університеті.

Ван Севентер вказує, що в основі теорії Лімперга лежить постулат неперервності. Він передбачає відношення до операційних процесів бізнесу як до потоку ділової активності, причому в момент реалізації виробленої продукції засоби виробництва повинні відновлюватися при умові, що виробнича діяльність не буде припинятись. Ця умова дає можливість використовувати відновну вартість для вимірювання вартості всіх компонентів фірми.

Бурже в 1972 р. дав критичну оцінку теорії відновної вартості Лімперга. Зокрема, він вказав на деякі невирішені проблеми і питання з її застосуванням:

- теорія не може вирішити проблеми бухгалтерії, зумовлені впливом інфляції на грошові статті;

- теорія не може вирішити проблеми, пов'язані з технологічним розвитком обладнання, коли відновлення не обмежується заміною втраченої вартості;

- коли дану теорію застосовують щодо специфічних питань рівня цін, то вона не може вказати на співвідношення між ними і загальним рівнем цін.

Вказані проблеми пов'язані, перш за все, з питаннями практичного застосування теорії відновної вартості Лімперга, а не з фундаментальними принципами її корисності.

На основі досліджень, проведених у 1979 р., намагались встановити, чому компанії зупиняються на одному з варіантів бухгалтерського обліку. Ряд компаній не проводить переоцінку своїх запасів готової продукції, якщо вони відносно незначні, бо переоцінка у цьому випадку несуттєва. Три з тридцяти однієї компанії, що досліджувалися, не проводили коригування вартості запасів готової продукції, тому що цінові коливання настільки

хаотичні, що їх облік призвів би до нереалістичних змін у показниках прибутку. Цікаво зазначити, що представники деяких компаній висловили стурбованість з приводу того, що автоматична переоцінка вартості активів може привести до завищення розмірів амортизаційних відрахувань, що передбачались, і тому обмежили масштаби переоцінки.

Серед компаній, які ведуть облік на основі відновної вартості, є відома компанія Philips. Ця компанія визначає такі моменти своєї роботи.

Для обрахунку відновної вартості основних фондів, запасів, готової продукції та незавершеного виробництва використовують систему індексів, розроблену в самій компанії. Обрахунок цих показників – складова частина визначення політики закупівлі.

Однакову систему бухгалтерських документів застосовують для звітів, на основі яких працює керівництво компанії, і для тих, які опубліковані для загального користування.

Публікування документів, підготовлених на основі відновної вартості, складова частина загальної політики, що дає змогу переконати профспілкові організації в правильності визначення доходів компанії, а в роботі з податковими органами дає можливість показати, як впливають податкові відрахування на доходи компанії.

За голландським законодавством виділяють п'ять категорій матеріальних засобів, з яких три перші використовують у виробничих процесах:

1. Земля, будівлі та споруди.
2. Основні виробничі засоби і технічне обладнання.
3. Інші основні засоби, що безпосередньо використовують в основній діяльності.
4. Об'єкти, що будують.
5. Основні засоби, що не використовують в основній діяльності.

Визначення засобів, що використовують в основній діяльності, характерне для підходу, який базується на економіці бізнесу.

Основні засоби можна оцінювати або за початковою вартістю, або за поточною вартістю. Але після вибору підходу він не може змінюватися, а тому не допускають, щоб частину засобів оцінювали за початковою вартістю, а частину – за поточною.

Витрати на дослідження і розробки можуть капіталізуватись, коли є підтвердження, що вони в майбутньому вигідно окупляться. Щоб відповідати цьому підходу при обґрунтуванні витрат на дослідження і розробки, необхідне:

- чітке встановлення мети розробки і величини витрат;
- здійснення реалістичного техніко-економічного обґрунтування проекту;
- намагання керівництва компанії довести проект до практичної реалізації;
- підтвердження того, що новий товар корисний і на нього буде попит на ринку;
- підтвердження того, що для проведення досліджень і розробок є достатньо коштів.

Амортизація таких затрат не повинна перевищувати в звичайних умовах 5 років. У звітності потрібно показувати кошти, витрачені на дослідження і розробки за кожен рік.

За голландським законодавством пенсійні права працівників визначають незалежні пенсійні фонди чи страхові компанії. Підприємства повинні подавати у своїх звітних документах усі пенсійні зобов'язання, що виникли протягом року, тому пенсійні витрати можуть точно не відповідати пенсійним відрахуванням, виплаченим у вказані фонди, що веде до збільшення загальної величини активів або пасивів.

З усього вказаного можна зробити висновок про те, що система бухгалтерського обліку та звітності в Нідерландах відповідає за своєю гнучкістю англо-американській моделі. Але ця система має свої особливості:

1. Працівники компаній відіграють важливішу роль при формуванні правил, що діють у бухгалтерській справі, як користувачі її продукції.

2. Існує добре розроблена система обліку впливу на економіку інфляційних процесів.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

1. Коли було введено перший голландський закон, що встановлював норми бухгалтерської справи?

2. Які компанії в Нідерландах належать до малих?

3. Вкажіть на особливості організації обліку в компанії Philips.

РОЗДІЛ 16. ОБЛІК У ГРЕЦІЇ

16.1. Бухгалтерське регулювання.

16.2. Бухгалтерські професії.

16.3. Представлення бухгалтерських документів.

16.1. Бухгалтерське регулювання

Як і у випадку з іншими країнами Європейського Співтовариства, директиви ЄЕС привели в Греції до великих змін у системі бухгалтерського обліку і звітності. Зокрема, чітко виявлялася контролювана державою структура професії бухгалтера-аудитора.

У Греції основними джерелами регулювання в бухгалтерському обліку і звітності є закон про діяльність компаній, бухгалтерський «план» і податкові закони.

Грецьке законодавство почало регулювати бухгалтерські питання з 1872 р., перший закон про діяльність компаній набрав сили в 1920 р. і піддався перегляду в 1963 р. У 1986 і 1987 р. і цей закон, і все бухгалтерське законодавство були скореговані з урахуванням вимог директив ЄЕС.

Бухгалтерський план – обов’язковий документ для всіх грецьких компаній, але він може застосовуватися по-різному.

1. При перевищенні компаніями визначеного розміру вони повинні обов’язково піддаватися аудиторському контролю. У цьому випадку бухгалтерський план застосовується в повному обсязі.

2. Для інших компаній використовується тільки та частина плану, що має відношення до надання щорічних звітних документів.

Слід зазначити, що на бухгалтерську справу в Греції дуже сильно впливають податкові закони. Звичайно в якості витрат показано тільки оподатковувані статті. Податковий закон 1989 рр., що діє і зараз, включає питання за ведення бухгалтерської документації і надання звітів.

16.2. Бухгалтерські професії

У Греції бухгалтерська професія розвивалася іншим шляхом, ніж у країнах Європи. Звання «кваліфікований бухгалтер-аудитор», що у буквальному перекладі з грецької звучить як «бухгалтер, що приніс присягу», відноситься до членів Офіційної організації бухгалтерів

(SOL). Заснована в 1955 р., SOL виступає одночасно і як професійний орган, і як бухгалтерська фірма, в якій нараховується близько 6000 членів та співробітників. Комітет з керування SOL призначається урядом Греції. За грецькими законами, SOL є єдиною уповноваженою організацією, якій дозволене проведення аудиторських перевірок. Кожен член SOL діє як окрема фірма, володіючи повною незалежністю при проведенні аудиторських операцій. Розмір професійних гонорарів встановлюється й отримується комітетом з керування SOL, окремі бухгалтери-аудитори до цього відношення не мають.

Грецький уряд відповідно до директив ЄЕС і під тиском провідних бухгалтерських фірм у даний час переглядає монополістичне положення SOL у бухгалтерській сфері діяльності. Надалі у Греції буде розвиватися система, яка більше співпадає з іншими європейськими країнами.

Аудиторську перевірку потрібно проводити тоді, коли показники підприємства перевищують два з трьох встановлених обмежень, до яких відносяться:

- загальний розмір активів – 1,2 млн. євро;
- загальний оборот – 2,350 млн. євро;
- кількість зайнятих працівників – 50 чол.

У грецьких бухгалтерських документах принципи бухгалтерії не завжди застосовуються належним чином. Однак при відхиленнях від загальноприйнятих бухгалтерських методів результати повинні повідомлятися в коментарях до бухгалтерських звітів.

16.3. Представлення бухгалтерських документів

Грецькі вимоги щодо публікації бухгалтерських звітних документів досить незвичайні. Так, коментарі до бухгалтерських звітів не потрібно опубліковувати, вони зберігаються в Міністерстві торгівлі. Компанії, що будуть піддаватися аудиторським перевіркам, повинні помістити свої бухгалтерські звіти, а також аудиторський звіт у двох газетах і в офіційному бюлетені. Дозволені формати надання звітів відповідають положенням ЄЕС, при цьому аналіз витрат у звіті про прибутки і збитки проводиться у функціональному розрізі. Коментарі до бухгалтерських звітів включають усі випадки відхилення від нормальної практики оцінок, обумовлені впливом податкових законів.

Вимогу про надання консолідованих бухгалтерських звітів було введено в 1991 р. Такі звіти необхідно подавати, якщо показники групи компаній перевищують два з трьох встановлених обмежень, до яких відносяться:

- загальний розмір активів – 1,5 млн. євро;
- загальний оборот – 3,0 млн. євро;
- кількість зайнятих працівників – 250 чол.

В інших випадках консолідація в цій країні звичайно не практикується.

Консолідація для дочірніх підприємств проводиться поетапно, а для асоційованих членів – по обліку капіталу.

Позитивний гудвіл визначається як нематеріальний актив і амортизується максимально протягом 5 років. Негативний гудвіл показується в консолідованих резервах, але може переводитися в показники прибутків і збитків, якщо передбачається можливість його погашення за рахунок потенційних збитків.

У власних бухгалтерських звітах застосовується монетарно-немонетарний метод. Різниця від перерахування, за винятком випадків, зазначених нижче, показується у статті прибутків і збитків. Різниця в показниках компанії враховується в такий спосіб:

- 1) усі збитки від перерахування показуються у статті прибутків і збитків;
- 2) прибутки від короткострокових операцій показуються тільки при складанні звіту про доходи за наступний рік;
- 3) за показниками прибутку від довгострокових операцій надається відстрочка, показники зіставляються з будь-якими відповідними збитками та вказуються у статті прибутків і збитків після одержання кінцевих показників.

Різниця в показниках довгострокових позик, що йдуть на фінансування основних фондів, відноситься на статтю прибутків і збитків та розподіляється в часі на термін служби тих активів, про які йде мова.

У Греції не створено ніякої системи, що враховує в бухгалтерії вплив інфляційних процесів. У деяких випадках закон вимагає проведення переоцінки землі, будівель і споруд. Один раз було дозволено зробити переоцінку основних виробничих фондів, але ці операції проводилися з використанням тих чи інших спеціальних індексів.

Звичайно за вимірювальну базу використовується первісна вартість активів, при цьому з їх знецінюванням виробляються постійні списання частини вартості. Амортизація повинна відображати очікувану тривалість економічного життя активів, однак вона базується на нормах податкового законодавства. Процентні платежі за позиками, що відносяться до створення основних фондів, можуть трактуватися двома способами:

- через негайне списання;
- через капіталізацію й амортизацію протягом 5 років.

Витрати на дослідження і розробки можуть негайно списуватися чи капіталізуватися з наступною амортизацією протягом 5 років.

Вартість запасу готових виробів показується за нижчим показником зі значень первісної вартості і відновної вартості. Собівартість включає безпосередні і непрямі витрати, за винятком процентних платежів. Дозволяється використовувати методи «першим надійшов – першим використаний», «останнім надійшов – першим використаний», базового запасу готових виробів і середньої собівартості. У цьому відношенні Греція є однією із найбільш гнучких країн Європи. Найчастіше застосовується метод «останнім надійшов – першим використаний».

Усі види оренд показуються в бухгалтерських документах у відповідності зі суворим дотриманням закону, тобто як короткострокова оренда. Однак і орендодавець, і орендар можуть враховувати в бухгалтерській записці деякі деталі, що відносяться до фінансової оренди.

У Греції існує мало діючих пенсійних схем, пов'язаних з компаніями. Однак закон передбачає виплату визначених засобів працівникам, що звільняються в зв'язку з виходом на пенсію. Багато компаній враховують принцип нарощування розмірів пенсій тільки у відношенні вихідної допомоги, що належить працівникам, які виходять на пенсію з наступного року. Тому користувачам фінансових звітів компаній варто бути обізнаними про прийняту політику в цій сфері, адже невраховані зобов'язання можуть бути досить значними.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

1. *Як здійснюється бухгалтерське регулювання в Греції?*
2. *Які бухгалтерські професії в Греції?*
3. *Яким чином проходить представлення бухгалтерських документів у Греції?*

РОЗДІЛ 17. ОБЛІК В ІРЛАНДІЇ

17.1. Бухгалтерське регулювання.

17. 2. Бухгалтерські професії.

17.3. Аудит в Ірландії.

17.1. Бухгалтерське регулювання

Теорія і практика бухгалтерського регулювання в Ірландії тісно пов'язані з Великобританією, що зумовлено трьома причинами:

1. До 1921 р. всі ірландські закони про діяльність компаній приймалися в Англії. Наступні закони цієї країни також мали тенденцію враховувати закони, прийняті в сусідній державі. Особливо в цьому відношенні варто виділити Закон про діяльність компаній від 1963 р., на зміст якого сильно вплинув британський Закон про діяльність компаній 1948 р. і звіт, підготовлений комітетом Дженкинса, що мав вплив на прийняття у Великобританії Закону про діяльність компаній 1967 р.

2. І Великобританія, і Ірландія – члени Європейського Співтовариства і тому зобов'язані корегувати своє законодавство з урахуванням директив по бухгалтерській справі, підготовлених у ЄЕС.

3. До 1990 р. Великобританія й Ірландія мали загальну систему підготовки бухгалтерських стандартів, щоправда, на практиці це виглядало як наслідування Ірландією стандартів сусідньої держави.

У період між 1963 і 1990 рр. у країні було прийнято кілька законів про діяльність компаній, в яких були розпорядження у відношенні бухгалтерського регулювання, а в 1992 р. Міністерство промисловості і торгівлі випустило ряд нормативів цієї діяльності, призначених для надання консолідованих бухгалтерських звітів.

Інститут дипломованих бухгалтерів Ірландії разом з Інститутом присяжних бухгалтерів Шотландії приєднався в 1970 р. до

роботи англійського Інституту з розробки стандартів бухгалтерського обліку і звітності з ініціативи останнього.

Коли в 1990 р. Великобританія знову повернулася до питання про розробку нових стандартів бухгалтерського обліку і звітності, що включають юридичну підтримку та часткове урядове фінансування й участь, уряд Ірландії відхилив запрошення про спільну діяльність. Замість цього Інститут дипломованих бухгалтерів Ірландії самостійно і від свого імені опублікував нові стандарти, сформульовані у Великобританії. Відповідність їх не обумовлена будь-якими юридичними розпорядженнями, однак вважається, що проходження цих стандартів забезпечить виконання принципу істинного і неупередженого представлення, тому потрібно, щоб члени інституту застосовували їх в обов'язковому порядку.

17.2. Бухгалтерські професії

Інститут дипломованих бухгалтерів Ірландії, заснований у 1888 р., є основним професійним бухгалтерським органом цієї країни. Інститут також координує діяльність фахівців свого профілю на території Північної Ірландії і тому використовує облікові принципи двох законодавств. Більшість претендентів на проходження підготовки в Інституті дипломованих бухгалтерів Ірландії є випускниками вищих навчальних закладів, що не обов'язково відносяться до профілю інституту. Для того, щоб стати його членом, претенденти повинні пройти встановлену практичну підготовку і здати іспити, зміст яких устанавлюється самим інститутом. Інститут дипломованих бухгалтерів Ірландії виявляє особливий інтерес як до контролю за якістю освітніх курсів, так і заохочує створення курсів денної підготовки по повній програмі для випускників вищих навчальних закладів, навчання на якій дозволяє одержати звільнення від здачі деяких іспитів в інституті. Близько 50% членів Інституту дипломованих бухгалтерів Ірландії працюють у державних бухгалтерських структурах.

17.3. Аудит

Всі акціонерні компанії повинні призначити незалежного аудитора з однієї з таких організацій:

- 1) Інститут дипломованих бухгалтерів вищої кваліфікації Ірландії;
- 2) Інститут дипломованих бухгалтерів Ірландії;
- 3) Зареєстрована асоціація присяжних бухгалтерів;
- 4) Інститут дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу;
- 5) Інститут дипломованих бухгалтерів Шотландії.

У загальному аудиторські процедури і вимоги до їхнього проведення схожі на ті, котрі існують у Великобританії. Єдина відмінність полягає в тому, що в Ірландії аудиторський звіт повинен давати чіткі висновки аудитора з таких питань:

– чи дають бухгалтерські звіти істине і неупереджене уявлення про положення справ у компанії на кінець року та про її прибутки і збитки за рік, а так само й у відношенні до групи, в яку вона входить;

– чи надають бухгалтерські звіти всю інформацію, що потрібно за законами про діяльність підприємств;

– чи одержав аудитор усі дані і пояснення, необхідні для проведення перевірки;

– чи ведуться в компанії запропоновані бухгалтерські документи;

– чи були отримані необхідні статистичні дані від відділень, що аудитор особисто не відвідав;

– чи узгоджуються балансовий звіт та звіт про прибутки і збитки з обліковою документацією;

– чи відповідає звіт керівництва бухгалтерським звітним документам.

В Ірландії, як і у Великобританії, застосовується принцип істиного та неупередженого представлення і ряд спеціальних принципів.

Основна відмінність полягає в тому, що за ірландським законом про діяльність компаній не дозволяється застосовувати обліковий метод злиття.

Вимоги стосовно гудвілу, матеріальних активів і перерахування іноземної валюти аналогічні діючим у Великобританії.

Відмінність полягає у тому, що Закон про діяльність компаній наказує чітко вказувати витрати на дослідження і розробки за рік, хоча дозволяє і не надавати таких зведень, якщо це може завдати шкоди інтересам компанії.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю:

- 1. Як здійснюється бухгалтерське регулювання в Ірландії ?*
- 2. Які бухгалтерські професії в Ірландії ?*
- 3. Які особливості аудиторської діяльності в Ірландії ?*

РОЗДІЛ 18. ОБЛІК В ІТАЛІЇ

18.1. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії.

18.2. Представлення бухгалтерських звітних документів.

18.3. Аудит в Італії.

18.1. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії

Італія дуже широко трактує введення директив Європейського Співтовариства. У 1991 р. вона стала країною-членом ЄЕС.

В часи, коли у світі домінувала наполеонівська Франція, Цивільний кодекс цієї країни був прийнятий на всій території Італії в якості основного законодавчого документа. Після правління Наполеона Цивільний кодекс не був відмінний, а усе більше і більше адаптувався та сприймався місцевими законами. Бухгалтерське регулювання продовжувало здійснюватися в рамках цього Кодексу. Однак основним його джерелом стало податкове законодавство.

Витрати для визначення розмірів податків можуть бути заявлені тільки тоді, коли вони показані в запропонованих за законом облікових документах. Таким чином, податкове законодавство на практиці все частіше визначає, як бухгалтерія повинна обліковувати усі вартості. У країні створений професійний орган – Національна рада фахівців комерції і бухгалтерів, яка видає деякі стандарти бухгалтерської справи, що звичайно відрізняються широким і загальним підходом. Ці стандарти визнаються Комісією з валютних бірж і застосовуються в зареєстрованих на цих біржах компаніях.

Загальний контроль над діяльністю бухгалтерів і аудиторів в Італії здійснюється Міністерством юстиції. У країні існують два види бухгалтерської кваліфікації:

1. Бухгалтери і комерційні оцінювачі. Щоб одержати таку кваліфікацію, необхідно одержати диплом про закінчення школи бізнесу, мати 3 роки відповідної практики, здати іспити, проведення яких контролюється державними органами. Такі фахівці

об'єднуються в місцеві колегії, призначені для здійснення контролю за діяльністю своїх членів. В Італії є близько 100 таких колегій, за роботою яких спостерігає спеціальний державний орган.

2. Доктор комерції. Для одержання цієї кваліфікації необхідно пройти тривале навчання, що завершується спеціальним чотирирічним курсом з випускними іспитами університетського рівня. Саме таким чином можна стати членом Ордена докторів комерції.

Вступ у цю організацію не вимагає практичної підготовки. Орден є місцевою організацією, і у країні їх нараховується понад сто. Роботу Орденів контролює Національна рада.

У світі бізнесу обидві бухгалтерські кваліфікації визнаються рівнозначними.

Для всіх компаній, чиї розміри перевищують установлені показники, потрібно проведення аудиторських перевірок, але закон не накладає особливих обмежень на професійну підготовку аудитора, а обсяг його обов'язків, встановлений Цивільним кодексом, на сьогоднішній день досить обмежений. Незалежний професійний аудит потрібний, в першу чергу, для:

- компаній з обмеженою відповідальністю, зареєстрованих на фондовій біржі;
- фінансових організацій;
- громадських організацій.

18.2. Представлення бухгалтерських звітних документів

За законом необхідні бухгалтерські звітні документи включають балансовий звіт, звіт про прибутки і збитки та коментарі до звітів. Однак надавати їх у повному обсязі повинні тільки великі компанії, а дрібні і середні – можуть обмежитися скороченими варіантами. До великої компанії відноситься організація, показники діяльності якої перевершують 2 з 3 встановлених обмежень:

- загальний обсяг активів – 1 млн. євро;
- загальний обсяг реалізації – 2 млн. євро;
- кількість працівників – 50 чол.

Як і в більшості країн ЄЕС, скорочена та повна форми бухгалтерських документів мають однакову структуру. І в балансовому звіті, і в звіті про прибутки і збитки потрібно показувати порівняльні по роках показники. Будь-які зміни в застосовуваних бухгалтерських підходах чи методах аналізу повинні детально пояснюватися в коментарях до звітів, щоб користувач міг порівняти поточні показники з показниками минулого року.

В Італії формат балансового звіту такий самий, як і у Німеччині. Балансовий звіт надається в горизонтальному форматі. Звіт про прибутки і збитки складається у вертикальному форматі, при цьому перевага надається методу по типу витрат, і рідше застосовується функціональний метод. Коментарі є складовою частиною бухгалтерських звітів.

З 1994 р. вводяться нові правила складання консолідованих бухгалтерських документів. До цього групові звіти були потрібні тільки для компаній, зареєстрованих на фондовій біржі, і тих структур, що працюють у деяких окремих галузях економіки.

Обов'язок надавати консолідовані бухгалтерські документи покладається тільки на ті групи, показники яких після всіх коректувань перевищують 2 з 3 встановлених обмежень:

- загальний обсяг активів – 5,2 млн/ євро;
- загальний обсяг реалізації – 10,3 млн. євро;
- кількість працівників – 250 чол.

Крім основної компанії, ця вимога накладається на такі структури:

1. Дочірні компанії повинні бути включені в тому випадку, якщо холдингова компанія контролює більшість голосуючих прав на двох останніх загальних зборах. У цьому випадку застосовується постатейна консолідація.

2. Групи, що складаються з великої кількості членів, і спільні підприємства застосовують пропорційну консолідацію.

3. Асоційовані компанії, діяльність яких знаходиться під значним впливом, але не керується основною компанією. Значний вплив найчастіше виявляється, якщо частка голосуючих акцій основної компанії перевищує 20%, а для компанії, зареєстрованої

на фондовій біржі, – 10%. У цьому випадку використовується метод обліку капіталів.

Існують певні винятки, що дозволяють не включати деякі компанії в консолідовані звіти, хоча інформація про них повинна бути надана в коментарях до звітів:

1. Якщо інвестиція здійснювалася не в матеріальному вигляді.

2. Замість постатейної чи пропорційної бухгалтерії можна скористатися методом обліку капіталів, якщо є одна з таких умов:

– компанія-одержувач інвестицій керується за дорученням чи знаходиться в стані ліквідації;

– інвестиції проводяться для того, щоб у найближчому майбутньому здійснити перепродаж активів;

– дочірні компанії займаються діяльністю, що різко відрізняється від профілю інших компаній групи, і включення їх у консолідовані звіти може привести до порушення принципу істиного та неупередженого представлення інформації;

– інвестиції, одержання необхідної інформації про які може призвести до невиправдано високих витрат засобів чи часу.

Формат подання консолідованих документів звичайно збігається з форматом звітних документів окремих компаній, однак при цьому є 2 відмінності:

1. Балансовий звіт має показувати частку участі дочірніх компаній.

2. Звіт про прибутки і збитки відбиває функціональний аналіз собівартості.

Гудвіл показується в бухгалтерських звітних документах окремої компанії як ціна, заплачена за нього при придбанні, і ця ж ціна вказується в контракті на придбання. Такий гудвіл звичайно амортизується протягом 5–10 років і вважається витратами, що підлягають оподатковуванню.

Позитивний гудвіл може відразу списуватися з нерозподіленого прибутку або капіталізуватися. В останньому випадку термін його амортизації звичайно не перевищує 5 років. Негативний гудвіл показується як резерв або фонд для покриття майбутніх втрат.

Операції з іноземною валютою спочатку враховуються за курсом обміну на дату їхнього здійснення. На дату складання балансового звіту всі грошові активи і грошові пасиви перераховуються за середнім курсом останнього місяця року. Прибутки від перерахування показуються в розділі пасивів балансового звіту як відкладений дохід. Збитки від перерахування погашаються з цього відкладеного доходу, а якщо його не вистачає, заносяться у звіт про прибутки і збитки. Коли оплачуються грошові статті в іноземній валюті, отримані прибутки чи збитки також показуються в звіті про прибутки і збитки.

В Італії не розроблено жодних бухгалтерських правил, пов'язаних з обліком інфляційних впливів. Однак для їхнього обліку дозволяється проводити переоцінку, використовуючи для цього спеціальні індекси. Останній раз така переоцінка проводилася в 1983 р.

Звичайно базою для оцінки основних фондів є їхня первісна вартість. Фінансові витрати, пов'язані зі створенням основних фондів, можуть капіталізуватися на термін завершення робіт з основними засобами. Амортизаційні нормативи встановлюються податковими законами, і на практиці часто застосовується прискорений метод.

Вартість запасів готових виробів показується по нижчому показнику зі значень собівартості і ринкової вартості. Остання визначається або як чиста вартість реалізації, або як відновна вартість. Собівартість обчислюється за методом поглинання витрат, пояснення до якого повинно бути подане в коментарях до бухгалтерських звітів. Дозволяється використовувати методи середнього зваженого, «останнім надійшов – першим використаний», «першим надійшов – першим використаний».

Для довгострокових контрактів незавершені вироби враховуються або після завершення контракту, або за процентним виконанням робіт.

18.3. Аудит у Італії

Італія належить до країн, де досить розвинене державне регулювання аудиту.

Наприкінці січня 1992 р. в Італії прийнята урядова постанова, згідно з якою законну аудиторську діяльність можуть здійснювати

тільки ті особи, які внесені до іменного реєстру, що перебуває під контролем Міністерства юстиції.

Здобувачі звання аудитора повинні мати дипломи про вищу економічну, юридичну, комерційну освіту або про середню бухгалтерську освіту при наявності не менше трьох років практичного стажу.

Для того, щоб одержати право займатися аудиторською діяльністю, здобувачі повинні скласти екзамени з бухгалтерського обліку, права, обчислювальної техніки й інформатики. Здачу іспитів також контролює Міністерство юстиції.

В іменному реєстрі повинні значитися як аудиторські фірми, так і окремі особи. Більшість керівників зареєстрованих аудиторських фірм повинна пройти також персональну реєстрацію.

В Італії, як і у Франції, аудитори діляться на дві категорії: перевірку й підтвердження фінансової звітності здійснюють одні, а постановку бухгалтерського обліку й поточне консультування по облікових справах – інші, аналогічно як у Франції (комісари по рахунках і експерти-бухгалтери).

У країнах ЄС відбувається процес уніфікації бухгалтерського обліку й аудиту, пов'язаний з активізацією процесу європейської інтеграції, використання єдиної європейської валюти – євро. Усі кваліфікаційні вимоги повинні бути єдині: аудитори, що витримали іспити й одержали право працювати у своїй країні, повинні мати право працювати й в інших країнах, що входять до складу Європейського Співтовариства. Однак цей процес ускладнюється тим, що рейтинг професії аудитора хоча й досить високий у всіх країнах-учасниках ЄС, але оплата аудиторських послуг досить різниться залежно від країни.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю:

- 1. Як здійснюється бухгалтерське регулювання в Італії ?*
- 2. Які бухгалтерські професії в Італії ?*
- 3. Як проходить представлення бухгалтерських звітних документів в Італії ?*
- 4. Які особливості аудиторської діяльності в Італії ?*

РОЗДІЛ 19. ОБЛІК У ЛЮКСЕМБУРЗІ

19.1. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії.

19.2. Представлення бухгалтерських документів.

19.1. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії

Люксембург є найменшою країною Європейського Співтовариства. У країні склалася традиція слабкого юридичного регулювання бухгалтерських питань, і хоча директиви ЄЕС формально вводяться в законодавство, воно надає широкий діапазон дій на розсуд користувачів.

До введення директив ЄЕС єдині юридичні норми в Люксембурзі, що відносяться до регулювання бухгалтерських питань, можна було відшукати в Законі про діяльність компаній від 1915 р., доповнення до якого були прийняті в 1933 р. Крім вимоги про включення в річні звітні документи балансового звіту та звіту про прибутки і збитки, інших вимог не було.

У 1984 р. була встановлена кваліфікація ревізора підприємства, що відповідає посаді кваліфікованого аудитора в інших країнах. Діяльність цих фахівців контролюється Міністерством юстиції, і для того, щоб її зайняти, необхідно бути випускником університету, пройти трирічний курс практичної підготовки і здати запропоновані іспити. Кваліфіковані аудиторі з інших країн ЄЕС можуть бути також допущені для роботи в країні після перевірки їх знань із законодавства, податків і стандартів, що діють у Люксембурзі. Після одержання дозволу в Міністерстві юстиції кожен аудитор стає членом Інституту ревізорів підприємств, – професійної організації, завданням якої є здійснення контролю за діяльністю аудиторів.

Обсяг аудиторських і бухгалтерських вимог залежить від розмірів компанії. Компанії класифікуються на малі чи середні, якщо показники їх діяльності не перевищують двох із трьох установлених категорій:

Показники	Малі	Середні
Загальний обсяг активів	2 млн. євро	7,7 млн. євро
Загальний товарообіг	4 млн. євро	15,9 млн. євро
Кількість працівників	50 чол.	250 чол.

З 1984 р. усі великі і середні підприємства повинні мати в якості аудитора члена Інституту ревізорів підприємств. Невеликі компанії як і раніше призначають спеціальних аудиторів, до кваліфікації яких не ставляться особливі вимоги.

Велика кількість компаній Люксембургу, кожна з яких зареєстрована на декількох фондових біржах, має тісні зв'язки з багаточисельними фінансовими центрами, включаючи Лондон. Тому говорити про норми надання аудиторської інформації в цій країні важко, адже на практиці усе більше і більше відчувається вплив інших країн.

19.2. Представлення бухгалтерських документів

Компанії середніх розмірів повинні надавати акціонерам повний балансовий звіт, але можуть опускати деякі деталі в документах, що публікуються для загального користування; звіти про прибутки і збитки в обох випадках надаються в скороченому варіанті. Невеликі компанії можуть надавати акціонерам скорочений варіант звіту про прибутки і збитки та взагалі його не публікувати для загального користування; в обох випадках балансовий звіт надається в скороченому варіанті.

Введення вимоги про надання консолідованих бухгалтерських звітних документів привело до великих змін у законодавстві Люксембургу. Однак з 7400 зареєстрованих на фондових біржах компаній 5800 є фінансовими холдингами, яким надається виключення

з цієї вимоги. Крім того, частина холдингових компаній цієї країни, у свою чергу, є дочірніми структурами інших іноземних холдингів, і тому саме останні повинні надавати консолідовані бухгалтерські звітні документи. Консолідація звичайно проводиться методом придбання – постатейно, хоча в деяких випадках дозволяється використовувати метод злиття.

Гудвіл повинний бути списаний протягом 5 років, якщо період амортизації перевищує цей термін, то обґрунтовані пояснення цього повинні приводитися в коментарях до бухгалтерських звітів.

Особливістю люксембурзької бухгалтерської системи є те, що бухгалтерські звітні документи можуть подаватися в будь-якій вільно конвертованій валюті. Тому не існує ніяких розпоряджень у відношенні перерахування іноземної валюти, але на практиці зустрічаються методи обмінного курсу закриття балансу і тимчасовий.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Як здійснюється бухгалтерське регулювання в Люксембурзі ?*
- 2. Які бухгалтерські професії в Люксембурзі ?*
- 3. Як проходить представлення бухгалтерських звітних документів в Люксембурзі ?*

РОЗДІЛ 20. ОБЛІК У ПОРТУГАЛІЇ

- 20.1. Юридичні основи бухгалтерської системи.
- 20.2. Бухгалтерські професії.
- 20.3. Бухгалтерські принципи.
- 20.4. Представлення бухгалтерських документів.
- 20.5. Особливості оподаткування.

20.1. Юридичні основи бухгалтерської системи.

Реформи в португальській системі бухгалтерського обліку і звітності почалися в 1970 р. та проводилися, як і в інших країнах Південної Європи, в тому числі Іспанії та Греції, за французькою моделлю, особливо французького Загального плану бухгалтерської справи 1957 р. Крім французького впливу, свою роль у цьому процесі зіграла і бухгалтерська система Великобританії.

Вступ Португалії в Європейське Співтовариство у 1986 р. спонукав приведення бухгалтерської системи країни у відповідність з нормами, що діють у більшості країн Співтовариства.

Одна з відмітних рис португальської системи бухгалтерії – застосування тільки тих принципів, що діють у податковому і торговому законодавстві. Тому, на відміну від багатьох інших країн, у Португалії не сформувалася досить розповсюджена у світі практика, коли бухгалтерська справа будується на принципах, відмінних від закладених у чинному законодавстві.

Законодавство в цій сфері складається в основному з Торговельного кодексу, Загального плану бухгалтерської справи і податкових законів.

Перший португальський Загальний план бухгалтерської справи був прийнятий у 1977 р. В його обов'язки входила нормалізація діючих у країні бухгалтерських методів. Комісія з нормалізації бухгалтерської справи була органом, що залежить від Міністерства фінансів. У результаті політичних і економічних перетворень, що

відбулись у країні, до 1980 р. Загальний план бухгалтерської справи спеціально не регулювався, а до 1983 р. діяльність Комісії з нормалізації бухгалтерської справи не була організована досить ефективно.

Комісія з нормалізації бухгалтерської справи – це орган, що продовжує залежати від Міністерства фінансів. Фактично президент цієї організації призначається безпосередньо цим міністерством. У його функції входить:

- надання консультацій Міністерству фінансів з питань ведення бухгалтерських принципів і процедур;
- регулярна модернізація Загального плану бухгалтерської справи у цілому і внесення виправлень у його складові частини;
- консультування компаній;
- представлення країни в міжнародних бухгалтерських організаціях.

20.2. Бухгалтерські професії

У Португалії існує чітке розмежування між бухгалтерськими й аудиторськими професіями. Працівники бухгалтерської сфери, відомі як технічні фахівці з бухгалтерської справи, повинні мати вищу юридичну чи економічну освіту і пройти реєстрацію в Міністерстві фінансів. Аудитори, відомі як офіційні ревізори, реєструються в Міністерстві юстиції.

Щорічні бухгалтерські звітні документи компанії, що представляються для податкових цілей, повинні бути підписані технічним фахівцем з бухгалтерії, якого компанія запрошує з цією метою.

У країні є різноманітні професійні організації, що об'єднують представників бухгалтерської професії. Найбільш впливовою з них є Асоціація технічних фахівців з бухгалтерії Португалії, що поєднує фахівців цієї професії найвищої кваліфікації. Інші організації – Португальська спілка бухгалтерів (найстаріша у країні, створена в 1930 р.), і Португальська асоціація бухгалтерських працівників.

У 1933 р. почав виходити журнал із проблем бухгалтерії Журнал з бухгалтерії і бізнесу, який продовжує залишатися одним з основних довідкових джерел для працівників цієї професії.

Аудитори, або офіційні ревізори, проходять реєстрацію в Міністерстві юстиції і входять в об'єднання офіційних аудиторів, яке визнано державними структурами. Для членства в об'єднанні офіційних аудиторів претенденти повинні мати вищу освіту з економіки чи юриспруденції, пройти трирічну практику і здати встановлені іспити.

Акціонерні компанії повинні мати постійних аудиторів. Стосовно конкретних компаній вимоги можуть відрізнятися в залежності від їх розміру. Так, компанії з капіталом понад 100 тис. євро мають трьох постійних аудиторів, один із яких повинен мати кваліфікацію офіційного ревізора. Компанії з капіталом до 100 тис. євро повинні мати одного постійного аудитора з кваліфікацією офіційного ревізора.

Компанії, що належать одній фізичній особі, і компанії з обмеженою відповідальністю повинні піддаватися аудиторським перевіркам тільки в тому випадку, якщо показники їх діяльності перевищують два з трьох встановлених обмежень:

- загальний обсяг активів – 900 тис. євро;
- чистий товарообіг – 1850 тис. євро;
- середня чисельність працюючих – 50 чол.

Аудитори, що працюють з компаніями, не можуть перебувати в їх штаті чи штат інших компаній тієї ж самої групи, а також не можуть обслуговувати їх конкурентів.

20.3. Бухгалтерські принципи

Бухгалтерські принципи чітко сформульовані в Загальному плані бухгалтерської справи 1989 р., а також у Торговельному кодексі. Коли мова йде про основні фонди та резерви, варто враховувати і положення податкового законодавства.

Основна мета, що ставиться перед системою бухгалтерського обліку і звітності в Португалії, – це забезпечити корисність річних

бухгалтерських звітних документів для їх користувачів, а отже, зробити їх надійними і співставними. Крім цього, зазначені характеристики бухгалтерської справи разом із принципами повинні забезпечити істине і неупереджене представлення стану компанії, її прибутків і збитків.

Португальський Загальний план бухгалтерської справи передбачає виконання таких бухгалтерських принципів:

1. Принцип обережності. Прибуток повинен обліковуватися тільки після його одержання. Але збитки варто заносити відразу ж після їхньої появи. Амортизаційні відрахування повинні проводитися незалежно від того, чи одержує компанія прибуток чи несе збитки.

2. Функціонування – продовження ділової активності.

3. Первісна вартість. Статті показуються по первісній вартості придбання засобів, якщо тільки їх ринкова вартість не стає нижчою за первісну. У деяких випадках може застосовуватися підхід по відновній вартості.

4. Нарахування. Трагування показників надходжень і витрат повинне здійснюватися на момент реального проведення операцій, а не на час здійснення чи одержання платежів.

5. Незмінність методів обліку. Обрані бухгалтерські критерії не повинні змінюватися доти, поки не відбулося істотної зміни умов, що обумовили їх початковий вибір. Якщо ж усе-таки доводиться змінити такі критерії, то про це треба повідомити в річному звіті, вказавши при цьому кількісні та якісні наслідки від проведених змін.

6. Пріоритет змісту над формою. Облік проведених угод повинен базуватися на їхньому реальному змісті, а не на формальному оформленні. Прикладом застосування цього принципу є облік орендних угод.

7. Матеріальність. Річні звітні документи повинні містити всі необхідні дані, що можуть реально вплинути на точку зору їхніх користувачів.

Одна з особливостей португальської системи: у звітних документах робляться посилання на ті прибутки та збитки попередніх років, що не були вчасно враховані і включені в попередні звіти. Після того, як про них стає відомо, вони повинні бути показані у звіті про прибутки і збитки за поточний фінансовий рік.

Бухгалтерська система Португалії залежить від податкового законодавства. У випадку розбіжності між бухгалтерськими принципами, викладеними в Загальному плані бухгалтерської справи і податковими положеннями пріоритет віддається останнім, незважаючи на те, що в коментарях до бухгалтерських звітів вказується, що досить повідомити лише про розбіжності між бухгалтерськими і фіскальними показниками.

20.4. Представлення бухгалтерських документів

Відповідно до Загального плану бухгалтерської справи, річні бухгалтерські звітні документи складаються з балансового звіту, звіту про прибутки і збитки та коментарів до цих звітів. Ці документи можуть надаватися в повному і скороченому варіантах. Як правило, усі компанії зобов'язані використовувати повний варіант, якщо тільки не виникає умов, що дозволяють їм скористатися скороченою формою. Це можна зробити, якщо показники діяльності не перевищують два з трьох встановлених обмежень:

- загальний обсяг активів – 900 тис. євро;
- чистий товарообіг – 1850 тис. євро;
- середня чисельність працюючих – 250 чол.

Балансовий звіт складається за такими правилами: його надають у горизонтальному форматі в повному і скороченому варіантах, в останньому варіанті вказується менше подробиць. Слід особливо зазначити, що балансовий звіт має чотири стовпчики, з яких перші три відносяться до останнього фінансового року, що завершився, і показують валовий дохід, амортизаційні відрахування та чистий дохід. Останній стовпчик призначений для показників чистого доходу за попередній рік.

Балансовий звіт

Актив

Основний капітал
Нематеріальні активи (включаючи витрати на підготовку виробництва)
Матеріальні активи
Постійні інвестиції
Основний капітал у процесі будівництва
Оборотний капітал
Товарно-матеріальні запаси
Дебітори
Тимчасові інвестиції
Готівка в банку й у касі
Нараховані надходження і витрати по попередній оплаті
Усього активи

Пасиви

Акціонерний капітал і заборгованості
Акціонерний капітал
Резерви для переоцінки
Резерви
Прибуток після сплати податків
Резерви для виплати зобов'язань і платежів
Довгострокові заборгованості
Поточні зобов'язання
Відстрочені надходження і витрати
Усього пасиви

Звіт про прибутки і збитки, як і балансовий звіт, повинен містити, крім показників за звітний фінансовий рік, зведення за попередній період. Він також має горизонтальний формат для повного й скороченого варіантів. У ньому надходження та витрати класифікуються за характером операцій. Як і у випадку з балансовим звітом, його повна і скорочена форми мають однакову структуру, але скорочена форма містить менший обсяг зведень, що подаються.

Результати роботи компанії поділяються на прибуток від основного виду діяльності, фінансові результати, прибутки та збитки від звичайних і надзвичайних операцій.

Коментарі до бухгалтерських звітів надають користувачам додаткову інформацію до тієї, котра увійшла в балансовий звіт та звіт про прибутки і збитки. Характерними рисами, що входять у звітні бухгалтерські документи Португалії, є:

- проведення податкових корегувань у річному звіті про прибутки і збитки (наприклад, для прискореної амортизації);

- сумнівні борги;

- отримані субсидії і податкові пільги.

Якщо провідна компанія контролює більше 50% голосуючих прав чи призначення більшості членів ради директорів, то вона зобов'язана подавати консолідовані бухгалтерські документи, якщо група компаній, в яку вона входить, перевищує два з трьох встановлених обмежень:

- загальний обсяг активів – 7,5 млн. євро;

- чистий товарообіг – 15 млн. євро;

- середня чисельність працюючих – 250 чол.

Однак зазначені обмеження не поширюються на ті групи, в яких хоча б одна з компаній зареєстрована на будь-якій фондовій біржі в ЄЕС.

Не обов'язково подавати консолідовані звіти й у таких випадках:

- якщо дочірня компанія не впливає на загальну ситуацію;

- коли для одержання інформації необхідно понести значні витрати;

- якщо дочірня компанія знаходиться в країні, де політика національного уряду обмежує можливості головної компанії на контроль за нею;

- якщо дочірня компанія купується для швидкого перепродажу;

- якщо дочірня компанія займається діяльністю, що різко відрізняється від основної групи.

Консолідовані документи включають: балансовий звіт, звіт про прибутки і збитки та коментарі до цих звітів. Формат документів, що подаються, ідентичний тим, що вже діють для окремих компаній, з одним винятком: у них повинна бути показана частка участі дочірніх компаній.

Крім цього, рекомендується ввести звіт про джерела фінансування і про використання фондів.

Консолідовані документи групи компаній і залежних від них компаній готуються постатейним методом.

Якщо в групі є асоційовані члени, то їхня частка враховується методом капіталів.

Відмінність між дочірньою й асоційованою компанією полягає в тому, що в першій інвестор має визначений вплив на прийняті рішення, а в другій – правом деякого контролю володіє вся група.

Якщо у групі є частка в багатогруповій компанії, тобто тій, котрою одночасно керують дві і більше компаній, то варто застосовувати метод пропорційної консолідації. Відповідно до нього в показники групи включається частина активів і пасивів багатогрупової компанії, що відповідає частці групи. Гудвіл від консолідації повинний списуватися, як правило, за 5 років максимум.

Однак цей період може бути продовжений, якщо очікується, що передбачуваний термін дії гудвілу буде більшим.

Гудвіл може з'явитися в активах компанії тільки в тому випадку, якщо вона купує іншу компанію і платить більше, ніж складає балансова вартість (активи мінус борги) компанії, що продається. Отже, гудвіл може з'явитися тільки в результаті угоди.

Гудвіл амортизується, як правило, за 5 років, якщо тільки не буде обґрунтована необхідність продовження цього терміну. В цьому випадку максимальний період продовжується до 20 років, але про це треба вказувати в коментарях до щорічних звітних документів.

Як і в інших країнах Європи (Великобританія, Франція, Іспанія, Данія, Ірландія), амортизація гудвілу в Португалії не піддається оподатковуванню.

Угоди в іноземній валюті перераховуються за поточним обмінним курсом на час їх здійснення. Наприкінці фінансового року грошові статті перераховуються за курсом на останній день року.

Якщо активи в іноземній валюті принесли прибутки чи збитки, то вони безпосередньо відображаються в звіті про прибутки та збитки. Однак при одержанні різниці від перерахування пасивів в іноземній валюті через звіт про прибутки та збитки проводяться тільки збитки і реалізовані надходження. Нереалізовані надходження показуються в пасиві балансового звіту доти, поки не буде твердої впевненості, що їхнє надходження неминуче відбудеться, у цьому випадку їх можна відносити на прибуток. Різниця від перерахування позик, призначених для фінансування створення основних фондів, може розглядатися як частина їхньої собівартості.

Податкове законодавство дозволяє робити переоцінку основних фондів. Для цього можна користуватися пропорціями переоцінки, що засновані на індексі споживчих цін.

Ці переоцінки необов'язкові для компанії і проводяться за умови, що Міністерство фінансів внесе корективи в поточне законодавство. З податкової точки зору компанії можуть віднімати з оподаткованої бази до 60% додаткової амортизації з переоцінених основних фондів. Однак у щорічних бухгалтерських звітних документах необхідно показувати амортизаційні відрахування в повному обсязі, незважаючи на те, що якась частина з них податком не обкладається.

Основою оцінки основного капіталу є вартість придбання чи собівартість виробництва, до яких додаються витрати на транспортування, страхування, організацію робіт і митні збори. У собівартість матеріальних активів можна включати фінансові витрати на обслуговування позик, призначених для фінансування робіт з основними фондами на період їхнього проведення. Такі операції дозволено здійснювати тільки для основного капіталу і заборонено для оборотного.

Матеріальні активи повинні систематично амортизуватися протягом корисного терміну їх служби чи користування ними.

Витрати на дослідження і розробки можуть капіталізуватися, якщо є достатньо підстав вважати, що компанія отримає в майбутньому з проведених досліджень відчутну користь. У цьому випадку інформація про це повинна бути подана в коментарях до звітних документів, а витрати повинні максимально швидко списуватися. При цьому максимальний термін списання не повинен перевищувати 5 років. Якщо є мотивовані докази необхідності продовження періоду, то інформація про це повинна бути надана в коментарях до звітних документів.

Для оцінки матеріально-технічних запасів застосовується найнижчий показник зі значень їх собівартості чи ринкової вартості. Остання визначається як вартість відновлення сировини і чистої вартості їх виробництва.

В оцінку матеріально-технічних запасів включаються не тільки безпосередні витрати на їх виробництво, але і частина постійних виробничих платежів. Однак не включаються загальноуправлінські та фінансові витрати.

До методів оцінки матеріально-технічних запасів відносяться метод середньої зваженої, «останнім надійшов – першим використаний», «першим надійшов – першим використаний», стандартного запасу й інші методи.

Компанії, що займаються роздрібною торгівлею, можуть оцінювати свої запаси по ціні їх продажу за мінусом валового прибутку.

Для сировини можна використовувати метод базового запасу, тобто визначеної його кількості за встановленою ціною. Цей метод може застосовуватися за таких умов:

- якщо ця сировина не призначена для діяльності компанії в цілому;
- якщо її обсяг, вартість і склад не змінюються досить суттєво;
- якщо оборот використання сировини дуже високий.

У незавершених контрактах, якщо можна обчислити прибутки, отримані в процесі їх поточної реалізації, використовується метод процентного виконання. Його застосування

необов'язкове, і прибутки можуть бути розраховані після завершення контракту в цілому.

До фінансової оренди відносять угоди, що надають орендарю право купити згодом орендовану ним річ, при цьому її вартість зараховується до його активів і пасивів. У міру виплати орендних платежів витрати на них розподіляються між виплатами по зобов'язаннях і фінансових витратах, що показуються в звіті про прибутки і збитки як витрати. Активи, що були капіталізовані, піддаються амортизації, термін якої залежить від періоду їхнього корисного терміну служби чи протягом терміну, обумовленого в умовах орендної угоди.

Для короткотермінових оренд платежі за ними обраховуються як витрати в період їх здійснення.

20.5. Особливості оподаткування

У Португалії податкове законодавство дуже впливає на бухгалтерські питання. Це особливо виявляється в проблемах, пов'язаних зі старінням запасів готових виробів, переоцінками й амортизаційними відрахуваннями основних фондів, резервами для амортизації активів, конфіденційними витратами, дотаціями на культуру, зростанням чи втратою вартості капітального майна і непередбачених податкових витрат. Деякі з них доцільно розглянути.

1. Резерви на старіння запасів готових виробів. Вони визначаються більш детально в податкових правилах, ніж у Загальному плані бухгалтерської справи.

2. Переоцінка основних фондів. Тільки 60% від додаткових амортизаційних відрахувань не підлягають оподаткуванню. Однак у щорічних бухгалтерських звітних документах необхідно показувати амортизаційні відрахування в повному обсязі, незважаючи на те, що якась частина з них податком не обкладається.

3. Амортизація основних фондів. Дозволеними методами є прямолінійний і зменшення вартості. Прискорена амортизація дозволяється, якщо основні фонди використовуються щодня в двох

і більше змінах. Основний капітал з вартістю менше 100 євро може списуватися безпосередньо як витрати після його придбання.

4. Резерви для амортизації інвестицій. Ці резерви не підлягають оподатковуванню, що спричиняє протиріччя між підходом істиного та неупередженого представлення і податковими правилами.

5. Амортизація гудвілу. В цьому випадку податок не стягується.

6. Резерв на неплатоспроможність. Близько 25% боргів, термін настання виплати яких наступив від 6 місяців до 1 року, але не здійснився, податком не обкладаються. Якщо затримка в платежі досягає 2 років, то ця умова поширюється на 100% розмірів боргу компанії. Однак є випадки, коли податкові пільги в подібних випадках не діють:

- якщо боржник є компанією, підконтрольною уряду;
- коли компанія володіє не менше 10% акцій боржника, і навпаки.

Якщо боржник стає банкрутом, то усі не виплачені ним борги компанії вважаються податковими збитками.

7. Конфіденційні витрати. Це витрати, що не показуються, але вони вимагають додаткового 10-відсоткового оподатковування, навіть якщо компанія зазнає збитків.

8. Дотації на культуру. Вони обмежені 0,2% чистого доходу за фінансовий рік, якщо тільки їхнім одержувачем не є держава чи державний інститут – у цьому випадку обмежень немає і усі вони податками не обкладаються.

Для того, щоб обчислити, скільки треба заплатити по пенсійних схемах, застосовуються прийоми страхової справи. У цих перерахуваннях з-під оподатковування можна вивести до 15% заробітної плати. Ці перерахування враховуються як витрати в звіті про прибутки і збитки та як заборгованість у пасиві балансового звіту.

Система бухгалтерського обліку і звітності в Португалії традиційно знаходиться під сильним впливом Франції. Це виявляється як у діючих нормах, так і в тій ролі, що приділяється в країні податковому законодавству. Однак можна помітити і вплив англійської

бухгалтерської системи, що особливо наочно видно в добровільному прийнятті принципу пріоритету сутності над формою.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю:

- 1. Які юридичні основи бухгалтерської системи в Португалії ?*
- 2. Які бухгалтерські професії в Португалії?*
- 3. Які бухгалтерські принципи використовують в Португалії?*
- 4. Як проходить представлення бухгалтерських звітних документів в Португалії?*
- 5. Які особливості оподаткування в Португалії ?*

РОЗДІЛ 21. ОБЛІК В ІСПАНІЇ

- 21.1. Бухгалтерське регулювання.
- 21.2. Бухгалтерські професії.
- 21.3. Аудит.
- 21.4. Бухгалтерські принципи.
- 21.5. Представлення бухгалтерських документів.

21.1. Бухгалтерське регулювання

Бухгалтерське регулювання в Іспанії розвивалося особливо швидко після її приєднання до Європейського Співтовариства в 1986 р. Після цього дуже багато сфер бухгалтерської справи піддалися значному реформуванню з метою відповідності директивам ЄЕС. До приєднання Іспанії до Співтовариства бухгалтерська теорія і практика суттєво відрізнялися від систем інших держав. До складу іспанської системи бухгалтерського обліку та звітності не включені спеціальні правила, що стосуються банків і страхових компаній.

Бухгалтерське регулювання перебуває у віданні міністерства економіки і фінансів. Це Міністерство створило спеціальний орган – Інститут бухгалтерів і аудиторів.

Ділова активність у країні регулюється нормами Торговельного кодексу і законом про діяльність компаній. У 1989 р. ці документи були скореговані, щоб відповідати директивам ЄЕС. Це законодавство встановлює бухгалтерські принципи, правила складання бухгалтерських звітів, проведення аудиторських перевірок і опублікування бухгалтерських звітів. Детально вони викладені в Загальному плані бухгалтерської справи 1990 р., що базується на французькому плані 1982 р.

Загальний план бухгалтерської справи включає:

– обов’язкові частини, що стосуються бухгалтерських принципів, бази для оцінок і бухгалтерських форматів;

– додаткові частини, в яких подаються формулювання використовуваних бухгалтерських термінів і правила ведення бухгалтерської документації.

Вперше Іспанія взяла за зразок французький Загальний план бухгалтерської справи у 1973 р., однак її варіант не був настільки обов'язковий, як у сусідній країні.

Інститут бухгалтерів і аудиторів періодично публікує Бюлетень, в якому з'являються поправки чи доповнення до діючого бухгалтерського регулювання. Інститут бухгалтерів і аудиторів також надає підтримку в публікації книг та газет з бухгалтерської справи.

Законодавство 1989 року також встановлює порядок надання бухгалтерських звітних документів для загального користування.

Королівський указ 1991 р. ввів у країні положення про групові (консолідовані) бухгалтерські документи.

21.2. Бухгалтерські професії

Інститут бухгалтерів і аудиторів відповідає та контролює діяльність бухгалтерів і аудиторів та коло питань, пов'язаних з їх роботою. Для цього ведеться Офіційний реєстр бухгалтерських працівників. Після реєстрації більшість аудиторів стає членами однієї з двох професійних організацій:

- 1) Реєстру економічних аудиторів;
- 2) Інституту присяжних аудиторів.

Обидві ці організації беруть участь у підготовці аудиторських стандартів, що, однак, не є обов'язковими для фахівців, поки їх офіційно не схвалить Інститут бухгалтерів і аудиторів.

В Іспанії зростає вплив приватного сектору, що займається аудиторськими послугами, які надає Асоціація іспанських бухгалтерів і чиновників. Асоціація іспанських бухгалтерів і чиновників – це недержавна організація, що займається розробкою рекомендацій з питань бухгалтерської справи, в яку входять бухгалтери, аудитори та вчені. Хоча ця організація не має юридичної підтримки з боку влади, вона користується в країні

великим впливом. Часто Інститут бухгалтерів і аудиторів враховує рекомендації, підготовлені Асоціацією іспанських бухгалтерів і чиновників, для внесення поправок та доповнень до діючих правил бухгалтерської практики. Помітну роль у розвитку питань бухгалтерії відіграють наукові інститути і школи бізнесу.

21.3. Аудит

Закон про аудит 1988 р. і видані на його основі інструкції 1990 р. визначили, які компанії повинні піддаватися аудиторським перевіркам, а також вимоги до кваліфікації аудиторів і порядок проведення аудиторських перевірок.

Основне призначення аудиту – одержати висновок фахівця про те, чи забезпечують надані бухгалтерські звітні документи істинне і неупереджене представлення про загальний та фінансовий стан компанії, а також про фактичну величину її прибутку і зміну фондів за звітний період відповідно до встановлених норм. Аудитор повинен також перевірити, чи нема розбіжностей між звітами керівників компанії і звітними бухгалтерськими документами. Крім того, аудиторський звіт повинен відповідати на ряд інших питань, передбачених у законодавстві.

Аудиторські перевірки обов'язкові для великих та середніх компаній, до яких належать ті структури, показники яких перевищують дві з трьох встановлених умов:

- загальний обсяг активів – 1,4 млн. євро;
- загальний обсяг реалізації – 2,9 млн. євро;
- кількість працівників – 50 чол.

Під ці критерії підпадають близько 70 тис. іспанських компаній з 1 млн. діючих у країні. Аудиторським перевіркам піддаються також банки, фінансові і страхові компанії, а також усі ті структури, принаймні 5% акціонерів яких вимагають проведення подібної перевірки.

Крім надання аудиторських звітів про щорічні бухгалтерські документи, аудитори зобов'язані проводити перевірки й у деяких інших випадках, наприклад при злитті чи поділі компаній

проводити оцінку вартості акцій, якщо правила, які діють у компанії, контролюють порядок переходу акцій від одного власника до іншого.

Аудитори, що повинні бути цілком незалежними, призначаються акціонерами на термін від 3 до 9 років. Після закінчення дев'ятирічного терміну аудиторського обслуговування однієї компанії фахівцем повина бути зроблена принаймні трирічна перерва у своїй діяльності з обслуговування даної компанії. Протягом терміну обслуговування компанії аудитора не можна відкликати, якщо тільки не будуть приведені аргументовані підстави для цього.

Щоб стати членом професійної організації Реєстру економічних аудиторів (PEA), претенденту необхідно:

- мати вищу освіту;
- пройти трирічний курс практичної підготовки, включаючи і спеціально передбачені програми;
- скласти випускний екзамен з професійної підготовки, визнаний державними контрольними органами.

Аудиторські звіти зберігаються разом із щорічними бухгалтерськими звітними документами.

21.4. Бухгалтерські принципи

Основне призначення щорічних бухгалтерських звітних документів – дати істинне і неупереджене представлення про стан компанії. Іспанські теоретики вважали, що впровадження в цілому бухгалтерських принципів повинно виходити з практики роботи фахівців-практиків, а не з юридичних джерел, в іншому випадку це привело б до конфлікту з діючою в країні традицією бухгалтерської справи і суперечило б духу римського права.

Загальний план бухгалтерської справи Іспанії вимагає, щоб для забезпечення істинного і неупередженого представлення даних про фінансовий стан, компанія повинна включати в коментарі до звітних документів усі необхідні додаткові зведення. В особливих випадках бухгалтерські звітні документи можуть відходити від установлених правил їхнього надання, але про це повинно бути

спеціальне повідомлення в коментарі до бухгалтерських звітних документів.

Незважаючи на невизначеність принципу істинного і неупередженого представлення інформації, усе-таки фахівці починають вважати його більш важливим, ніж діюче раніше розпорядження, що бухгалтерські звітні документи повинні бути зрозумілими і точними.

Загальний план бухгалтерської справи включає дев'ять професійних принципів:

1. Розумна обережність, відповідно до якої прибуток має бути врахований тільки після їхнього одержання, а збитки можуть включатися, якщо прогнозується їхнє настання. Цей принцип має пріоритет над всіма іншими.

2. Функціональність компанії.

3. Облік. Кожна угода повинна бути зареєстрована в бухгалтерських облікових документах одночасно з виникненням її прав і обов'язків.

4. Первісна вартість повинна бути основою для всіх оцінок доти, поки ринкова вартість засобу, що враховується, не стане меншою.

5. Нарахування. Доходи і витрати повинні показуватися на момент їхнього фактичного здійснення, а не на час одержання платежу.

6. Порівнянність. Усі витрати повинні відповідати всім поступленням.

7. Відсутність взаємопогашення активів і пасивів чи доходів та витрат.

8. Незмінність методів обліку. Обрані бухгалтерські критерії не повинні змінюватися доти, поки не відбулося істотної зміни умов, що обумовили їхній початковий вибір. Якщо ж усе-таки доводиться змінити такі критерії, то про це треба повідомити в річному звіті, вказавши при цьому кількісні і якісні наслідки від проведених змін.

9. Матеріальність.

21.5. Представлення бухгалтерських документів

Загальний план бухгалтерської справи 1990 р. наказує, щоб річні звітні бухгалтерські документи містили в собі: балансовий звіт, звіт про прибутки і збитки, коментарі до цих звітів та звіт керівництва компанії. При цьому передбачається два варіанти: повний і скорочений. Компанії можуть подавати звітні бухгалтерські документи, якщо їхні показники не перевищують двох із трьох таких значень:

	Для балансового звіту	Для звіту про прибутки і збитки
Загальний обсяг активів	1,4 млн. євро	5,6 млн. євро
Загальний обсяг реалізації	2,9 млн. євро	11,5 млн. євро
Кількість працюючих	50 чол.	250 чол.

Цікаво відзначити, що нерідко компанія може виявитися в ситуації, коли вона повинна подавати повний балансовий звіт і коментарі та скорочену форму звіту про прибутки і збитки. Структура обох форм всіх документів однакова, а різниця полягає тільки в обсязі наданих зведень і рівня їхньої деталізації.

Скорочений балансовий звіт показує:

Активи	Пасиви
(А) Заявки на участь в акціонерному капіталі, не оплачені на момент складання балансу	(А) Власний капітал
(Б) Основний капітал	(Б) Відстрочений прибуток
(В) Витрати на попередню оплату	(В) Резерв на непередбачені ситуації і платежі
(Г) Оборотний капітал	(Г) Довгострокові зобов'язання
(Д) Короткотермінові інвестиції	

Звіт про прибутки і збитки представляється на основі типу витрат. Його показники проходять під трьома основними підзаголовками:

1. Поступлення і витрати, що пов'язані з основними видами діяльності.
2. Фінансові надходження і витрати.

3. Надходження і витрати від надзвичайних операцій. (Це відноситься до всіх угод, що виходять за межі основних видів діяльності компанії).

У кінцевому результаті звіт про прибутки і збитки показує:

- а) прибутки та збитки, пов'язані з основними видами діяльності;
- б) прибутки та збитки від звичайних фінансових операцій;
- в) прибутки та збитки від надзвичайних операцій;
- г) прибутки та збитки після сплати податків.

Крім того, компанії можуть за своїм розсудом надавати звіт про прибутки і збитки, зроблений на функціональній основі.

У коментарі до бухгалтерських звітів повинна включатися додаткова інформація. У приведеному списку необхідних зведень зірочкою (*) показані ті, котрі повинні бути в скороченому варіанті коментарів.

Отже, список додаткової інформації повинен включати:

- 1) вид діяльності*;
- 2) застосований метод надання бухгалтерської документації*;
- 3) що вважається прибутком*;
- 4) застосований метод оцінювання вартостей*;
- 5) витрати на управління*;
- 6) нематеріальні складові основного капіталу*;
- 7) матеріальні складові основного капіталу*;
- 8) фінансові інвестиції*;
- 9) запаси продукції;
- 10) зміни розмірів власного капіталу*;
- 11) субсидії;
- 12) пенсійні фонди;
- 13) інші резерви;
- 14) борги, не пов'язані з виробничою діяльністю*;
- 15) податкові зведення;
- 16) гарантії;
- 17) доходи і витрати*;
- 18) угоди за участю керівництва*;
- 19) події, що відбулися після складання балансового звіту;
- 20) вказівки на зміни в балансовому звіті.

До бухгалтерських звітних документів повинен додаватися звіт керівників компанії. В основному його зміст пов'язано з обговоренням поточного стану справ і перспективами розвитку. Особлива увага в цьому документі приділяється проблемам досліджень та розробок, проведених у компанії.

Щороку бухгалтерські звітні документи і звіт керівників компанії повинні підшиватися до документів компанії, що зберігаються за місцем їх реєстрації, доступ до яких відкритий для всіх бажаючих.

Загальний план бухгалтерської справи не передбачає якихось особливих, додаткових вимог щодо надання зведень для компаній, зареєстрованих на фондовій біржі, однак самі біржі передбачають у таких компаніях складання внутрішніх зведених бухгалтерських документів кожні три місяці.

Консолідовані звітні бухгалтерські документи обов'язкові для груп компаній, показники яких перевищують дві з трьох встановлених умов:

- загальний обсяг активів – 14 тис. євро;
- загальний обсяг реалізації – 29 тис. євро;
- кількість працівників – 500 чол.

Холдинговою компанією вважається така, що має не менше 50% акцій іншої компанії (дочірньої) чи яка контролює більшість членів її ради директорів. Винятки з обов'язкового надання групових звітних бухгалтерських документів, що включають діяльність дочірньої компанії, настають у таких випадках:

- дочірня компанія не має матеріальних засобів;
- дочірня компанія знаходиться під судовим контролем і призупинила виплати за своїми обов'язками;
- для одержання необхідної інформації про діяльність дочірньої компанії вимагаються непропорційно високі витрати;
- дочірня компанія придбана з метою швидкого перепродажу;
- діяльність дочірньої компанії різко відрізняється від напрямків діяльності інших членів групи.

Консолідація здійснюється на постатейній основі. Для асоційованих компаній, в яких холдингу належить від 20% до 50% акцій, для консолідації використовується метод капіталу, а для багатогрупових холдингів, коли контроль здійснюється двома чи більше компаніями, пропорційний метод.

Коли ціна придбання компанії перевищує чисту балансову вартість придбаних засобів, цей надлишок може піти на збільшення активів компанії-покупця до величини їхньої ринкової вартості. Надлишок, що не ввійшов туди, повинен амортизуватися протягом 5 років, а при належному обґрунтуванні в коментарях до звітних документів – 10 років. Ці вимоги більш жорсткі, а ніж застосовувані в більшості інших країн Європи.

Якщо в бухгалтерських документах є залишок гудвілу, то виплата дивідендів не допускається, якщо вони знижують прибуток, що розподіляється, нижче розміру залишку гудвілу.

Звичайним підходом для перерахування іноземної валюти є метод обмінного курсу закриття балансу, при цьому різниця в показниках через перерахування надходить безпосередньо у спеціальний резерв балансового звіту. Якщо діяльність дочірнього підприємства цілком залежить від іспанської холдингової компанії, то застосовується монетарно-немонетарний метод та різниця в показниках через перерахування показується в звіті про прибутки і збитки. Статті в іноземній валюті у власних бухгалтерських документах компанії розраховуються за курсом обміну, що діє на час здійснення угод, які відносяться до зазначених статей. При кожному складанні балансу грошові статті перераховуються за обмінним курсом закриття даного балансу. Збитки від перерахування показуються в звіті про прибутки і збитки. Нереалізовані надходження проводяться в балансовому звіті як пасив.

В Іспанії немає досвіду створення та розвитку всеосяжної системи бухгалтерського обліку і звітності в умовах дії інфляційних процесів. Однак час від часу, відповідаючи на вплив інфляції, у країні дозволялося проводити так звану актуалізацію вартостей, що означає проведення їхньої переоцінки за допомогою

встановлених урядом індексів. Податки від переоцінки не стягуються. Однак пов'язана з нею наступна амортизація податками обкладається. Остання загальна актуалізація у країні відбулася в 1983 р. У 1992 р. було оголошено, що в Баскській провінції актуалізація буде проводитися щорічно по спеціально розробленій податковій схемі. Таким чином, у результаті тісної взаємодії в Іспанії бухгалтерських і податкових норм принаймні один з регіонів країни буде мати регулярну систему переоцінки активів.

До 1989 р. звичайною практикою для підприємств була переоцінка їх активів до первісної вартості. Такі регулярні надбавки треба було проводити через звіт про прибутки і збитки, що сприяло підвищенню податкових відрахувань. Така практика усе ще може впливати на стан бухгалтерської справи в Іспанії.

Основний капітал враховується по собівартості, куди включаються усі витрати на його придбання і введення в дію. Більш того, усі фінансові витрати, пов'язані з періодом його запровадження в дію, також можуть включатися в собівартість. Амортизація повинна здійснюватися систематично протягом усього корисного терміну служби конкретного активу, виходячи з часу користування ним, причому тепер її нормативи не прив'язані до тих, що встановлюються в податкових документах.

Якщо є достатні підстави, що дослідження і розробки приведуть до комерційного успіху, то дозволяється витрати на них капіталізувати. При цьому мають бути добре пророблені проекти та розрахунки, що пов'язані з витратами. Амортизація повинна здійснюватися в максимально короткий термін, що не перевищує 5 років. Як і у випадку з гудвілом, дивіденди не повинні знижувати прибуток, що розподіляється, нижче розміру цього нематеріального активу.

Для обліку готових виробів та незавершеного виробництва застосовується нижчий показник зі значень собівартості й ринкової вартості. Собівартість включає основні витрати і деяку частину накладних виробничих витрат.

Загальний план бухгалтерської справи у цьому відношенні досить гнучкий та дозволяє застосовувати такі методи оцінки: середньої зваженої, «останнім надійшов – першим використаний», «першим надійшов – першим використаний» й інші, їм подібні. Однак на практиці через податкові підходи прийнятними стають тільки методи «першим надійшов – першим використаний» і середньої зваженої.

При проведенні оренди існує суттєва різниця між бухгалтерськими документами орендодавця й орендаря. Перші не проводять різниці між фінансовими і короткостроковими видами оренди, коли орендований засіб враховується в основному капіталі та підлягає амортизації. Орендар, навпаки, по-різному трактує ці види оренди:

1) фінансова оренда, до якої відносяться угоди, що передбачають можливість для орендаря купити згодом орендований засіб, який капіталізується;

2) короткострокова оренда обліковується так само, як і орендодавцем, а орендні платежі відображаються в звіті про прибутки і збитки.

Реформи іспанської бухгалтерської системи, що проводяться відповідно до положень Директив Європейського Співтовариства, порушили традиційний зв'язок бухгалтерських і податкових правил.

Вимога визнання зобов'язань по майбутніх пенсіях увійшла в іспанську бухгалтерську систему і в Загальний план бухгалтерського обліку в 1989 р. За згодою між зацікавленими особами компаніям був наданий перехідний період для введення цієї вимоги, необхідний для нагромадження спеціального фонду, що дозволяє цілком покрити їхні страхові пенсійні зобов'язання.

Вступ Іспанії в члени Європейського Співтовариства привів до великих змін системи бухгалтерського обліку і звітності цієї країни. Основні з них:

– формулювання нового плану, в якому передбачається набагато більше вимог до наданих бухгалтерських звітних документів, і

відхід від бухгалтерської системи, прив'язаної та заснованої на податкових правилах;

– встановлення для груп компаній визначеного розміру надання консолідованих бухгалтерських звітних документів;

– встановлення для великих і середніх компаній обов'язкового аудиту.

Хоча формальне регулювання бухгалтерських і аудиторських вимог міцно залишається в руках уряду, іспанські професійні органи відіграють останнім часом усе більш помітну роль у розвитку й удосконалюванні бухгалтерської та аудиторської практики.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Як проходить бухгалтерське регулювання в Іспанії?*
- 2. Які бухгалтерські професії в Іспанії?*
- 3. Які бухгалтерські принципи використовують в Іспанії?*
- 4. Як проходить представлення бухгалтерських звітних документів у Португалії?*
- 5. Які особливості аудиторської діяльності в Іспанії?*

РОЗДІЛ 22. ОБЛІК У ШВЕЦІЇ

22.1. Бухгалтерське регулювання.

22.2. Бухгалтерські професії.

22.3. Аудит та представлення бухгалтерських документів.

22.1. Бухгалтерське регулювання

Швеція – країна, в якій розташовуються штаб-квартири багатонаціональних корпорацій, число яких значно перевершує в пропорційному відношенні кількість населення цієї країни та її економічну вагу в світі. Ці компанії у своїй діяльності спираються на ринок довгострокового позичкового капіталу, а це вимагає високої якості наданої звітної бухгалтерської документації, що повинна відповідати кращим світовим стандартам. Однак навіть у світлі таких високих вимог фахівцям бухгалтерської справи цієї країни вдається готувати свої документи, що відповідають найбільш суворим критеріям. Варто підкреслити, що такий високий рівень надання необхідної інформації заснований на аналізі діяльності великих багатонаціональних компаній, зареєстрованих на фондових біржах.

Найчастіше бізнесом у Швеції займаються компанії з обмеженою відповідальністю. В даний час законодавчу базу для бухгалтерського бізнесу забезпечують насамперед Закон про діяльність компаній від 1975 р. і Закон про бухгалтерську справу 1976 р. У 1990 р. шведський уряд створив спеціальний комітет для доопрацювання закону про діяльність компаній і підготовки інших пропозицій, покликаних привести законодавство країни у відповідність з вимогами, обумовленими інтеграційними процесами в Європі.

Закон про бухгалтерську справу 1976 р. передбачив заснування Ради по бухгалтерських стандартах. Цей орган, що знаходиться під контролем Міністерства юстиції, складається з

представників бухгалтерських кіл, податкової служби, промислових організацій, професійних союзів і вчених. Її діяльність забезпечується невеликою кількістю штатних співробітників. Рада покликана надавати уряду і парламенту консультаційні послуги у відповідності до запропонованих законів, що стосуються бухгалтерського регулювання. Вона також займається виробленням загальних і необов'язкових до виконання рекомендацій, що відносяться до бухгалтерської справи.

Професійна організація аудиторів видає рекомендації з питань бухгалтерської й аудиторської справи. Хоча ці рекомендації не є обов'язковими, на практиці вони дуже впливають на діяльність фахівців.

Наприкінці 80-х рр. Рада по бухгалтерських стандартах і Шведська федерація промислових галузей об'єдналися і створили організацію, призначену для розробки бухгалтерських стандартів високої якості для відкритих акціонерних компаній. Ця нова організація – Рада шведських фінансових стандартів у бухгалтерській справі – у 1991 р. видала свій перший звіт про консолідовані звітні бухгалтерські документи.

22.2. Бухгалтерські професії

З 1973 р. уряд вирішує завдання реєстрації присяжних бухгалтерів-аудиторів, використовуючи для цього Раду по торгівлі.

Кваліфікація уповноваженого присяжного бухгалтера-аудитора присвоюється після одержання відповідної вищої освіти і 5-річної практичної аудиторської підготовки. Більш низька кваліфікація зареєстрованого бухгалтера присвоюється після отримання відповідної освіти і 5-річної практичної підготовки. У країні є професійна організація аудиторів, що об'єднує уповноважених присяжних бухгалтерів-аудиторів, загальна чисельність яких складає близько 1400 чол. Хоча для цих фахівців членство в Професійній організації аудиторів не є за законом обов'язковим, більшість з них у неї вступають, хоча членські внески досить високі. Професійна організація аудиторів має суворий етичний

кодекс поведження для своїх членів і помітно швидше реагує, ніж Рада по торгівлі, на рідкісні випадки відхилення в поведженні своїх членів від запропонованих норм. Професійна організація аудиторів публікує рекомендації з питань бухгалтерської й аудиторської справи, а також видає велику кількість реферативно-довідкової літератури англійською мовою, в якій пояснюються шведські бухгалтерські реалії.

На розвиток теорії і практики бухгалтерської справи у Швеції помітний вплив роблять і наукові інститути. У першій половині ХХ ст. першими професорами по бухгалтерії як у стокгольмській, так і в гетеборзькій школах економіки були німці, а вчені, що прийшли їм на зміну, одержали освіту теж у Німеччині, в Шмаленбаха і Шмідта. Цей сильний німецький вплив допомагає пояснити традиційний шведський підхід до об'єднання бухгалтерських і аудиторських норм. Однак з початку 60-х рр. у країні усе сильніше стали помітні впливи американських теоретиків, чому особливо посприяв професор Стокгольмської школи економіки Свен-Ерік Йохансонн.

Деякі аспекти допомагають зрозуміти, як працює шведська система бухгалтерського обліку і звітності. Зокрема, з'ясувалося, що:

- між представниками різних груп інтересів звичайно не виникає істотних розбіжностей у думках;
- члени ради, що не є фахівцями бухгалтерської справи, дивляться на свою роль як на технічну.

Саме в результаті чесного прагнення до досягнення загальних цілей шведські бухгалтери змогли отримати високу якість своїх звітних документів, в основі яких лежать різноманітні вимоги і рекомендації, починаючи від обов'язкових для виконання та закінчуючи прийнятими добровільно.

22.3. Аудит та представлення бухгалтерських документів

Усі шведські компанії з обмеженою відповідальністю повинні призначати аудиторів необхідної кваліфікації. Для великих компаній і деяких інших структур, чия діяльність сильно впливає

на життя в країні, кваліфікація аудиторів повинна бути найвищою – уповноваженого присяжного бухгалтера-аудитора.

У Швеції не існує вимоги істинного і неупередженого представлення. Замість цього тут застосовуються правила, які відповідають загальноприйнятим принципам бухгалтерії.

Закон про діяльність компаній у Швеції ставить відносно невеликі вимоги по консолідації. Компанія, що має дочірні структури, повинна надавати консолідовані звітні документи відповідно до прийнятої бухгалтерської практики в основній і дочірній компаніях. Дочірня компанія – та організація, в якій основна компанія володіє більше 50% голосуючих акцій. Коли основна компанія має вирішальний вплив над якоюсь структурою і володіє значною часткою її акцій, то така структура теж вважається її дочірньою компанією.

Професійна організація аудиторів видає детальні вказівки про методику підготовки консолідованих звітних документів. Звичайно застосовується консолідація методом придбання, але дозволяється використовувати і метод злиття, якщо утворення групи компаній відбулося після роботи над якимось негрошовим проектом.

Багатонаціональні компанії, що розташовані у Швеції і діють у країнах Європейського Співтовариства, зіштовхнулися із серйозною проблемою. Вона пов'язана з тим, що підгрупи компаній, які працюють у країнах Європейського Співтовариства, зобов'язані готувати свої власні консолідовані звітні документи, якщо тільки кінцева холдингова компанія, що розташована за межами ЄЕС, не надає своїх консолідованих звітів, еквівалентних тим, які передбачені Директивами ЄЕС. Спочатку фахівці думали, що шведські закони не дозволяють використовувати консолідування по методу обліку капіталів для асоційованих компаній. Однак у 1986 р. Професійна організація аудиторів видала проект нормативу по наданню інформації, де метод обліку капіталів для асоційованих компаній дозволений, але тільки в консолідованих звітних документах. Деякі критики вважають, що це є порушенням загальних юридичних норм, які діють у країні, і наполягають на тому, щоб консолідовані звітні

документи основної компанії і дочірньої структури надавалися відповідно до загальних правил. Однак усе більша кількість шведських компаній дотримується принципу, закладеного в проекті Професійної організації аудиторів.

Закон про бухгалтерську справу передбачає, що у випадках, коли в облікових бухгалтерських документах компанії з'являється гудвіл (наприклад, при придбанні акціонерної компанії), він може враховуватися як основний капітал, 10% якого повинно амортизуватися щорічно. Згідно з рекомендаціями Професійної організації аудиторів, консолідований гудвіл має враховуватися як основний капітал і амортизуватися протягом 10 років. Складається враження, що такий підхід стає загальною практикою, хоча донедавна багато компаній розтягували термін амортизації до 40 років. Деякі компанії після злиття списують гудвіл із власного капіталу.

Рекомендації Ради по бухгалтерських стандартах передбачають, щоб грошові статті компанії в іноземній валюті перераховувалися за обмінним курсом на час закриття балансу. Різниця від перерахування повинна показуватися у звіті про прибутки і збитки, за винятком нереалізованих надходжень від перерахування довгострокових грошових статей, що включаються у валютний неоподатковуваний резерв балансового звіту, а нереалізовані збитки можна взаємопогасити з нереалізованими надходженнями від перерахування іншої валюти, що знаходяться в неоподаткованому резерві. Професійна організація аудиторів також видала свої пропозиції про перерахування бухгалтерських звітних документів іноземних дочірніх структур.

Незалежна дочірня компанія – це та, котра проводить свої операції досить незалежно від основної компанії, навіть якщо обидві вони займаються тим самим бізнесом. Показники її бухгалтерських звітних документів повинні перераховуватися по методу обмінного курсу на час закриття балансу, а усі різниці від перерахування повинні надходити безпосередньо у власний капітал.

Інтегрована дочірня компанія – та, чиї операції проводяться в тісній взаємодії з основною компанією.

Дочірні компанії, чия діяльність проходить у країнах з дуже високим рівнем інфляції, повинні перераховувати свої показники методом обмінного курсу на час закриття балансу.

У 1980 р. Професійна організація аудиторів видала свої пропозиції про інфляційну бухгалтерію, засновані на вимірі негрошових активів по поточній вартості в балансовому звіті з відповідними корегуваннями амортизаційних відрахувань і собівартості реалізації продукції при обчисленні поточних прибутків від основної діяльності. Реалізовані і нереалізовані прибутки та збитки потім повинні були додаватися до прибутку, що розраховується по поточній вартості. Було запропоновано кілька варіантів форм звіту про надходження, включаючи і звіт, що дозволяє його корегувати, щоб показати обсяг засобів, необхідних для збереження акціонерного капіталу в перерахунку на його загальну купівельну спроможність. Таким чином, була висунута концепція забезпечення можливості виміру поточної вартості в поєднанні з реальними показниками капіталу. Такий підхід помітно відрізнявся від загальних дискусій, що проводилися у світі, про підходи до інфляційної бухгалтерії, учасники яких в основному відстоювали один з полярно протилежних підходів: бухгалтерський облік на основі поточної вартості чи на основі поточної купівельної спроможності.

У звичайних умовах основний капітал не враховується по вартості, що перевищує його собівартість. Закон про бухгалтерську справу дозволяє робити його переоцінку, щоб взаємно погасити списання інших статей основного капіталу, якщо є підстави для такого зустрічного погашення. Закон про діяльність компаній розширює ці можливості і дозволяє робити переоцінку основного капіталу для забезпечення емісії акцій чи для нагромадження коштів у нерозподіленому фонді переоцінки. На практиці більшість переоцінок у Швеції застосовується в основному до нерухомості і до інвестицій.

Закон про бухгалтерську справу вимагає, щоб основний капітал систематично амортизувався. На практиці звичайно для цього застосовується прямолінійний метод. У компаніях, що займаються операціями з нерухомістю, загальною практикою є неамортизація інвести-

цій чи застосування до них суто символічних ставок у 1%. Рекомендації Професійної організації аудиторів дозволяють капіталізувати витрати на виплату діючих відсотків по залучених коштах як частини собівартості основного капіталу при його освоєнні, але не дозволяє цього робити стосовно процентних платежів.

Закон про бухгалтерську справу дозволяє враховувати у складі основного капіталу витрати на такі види діяльності, як надання технічної допомоги, проведення досліджень і розробок, випробування нових зразків, маркетингові дослідження. Зазначені капіталізовані статті все частіше й частіше в балансовому звіті проходять під підзаголовком «Дослідження і розробки» чи «Організаційні витрати». Принаймні 20% таких витрат щорічно повинні амортизуватися, якщо тільки більш тривалий термін списання не обмовляється особливими обставинами.

Рада по бухгалтерських стандартах видала детальне керівництво про ті випадки, коли дозволяється проводити капіталізацію витрат на дослідження і розробки.

Однак на практиці така капіталізація застосовується рідко, тому що негайне списання подібних витрат цілком не обкладається податками. І взагалі компанії у Швеції через конкурентні особливості воліють надавати якнайменше інформації, що стосується своїх досліджень і розробок.

Бухгалтерські закони вимагають, щоб готові та незавершені вироби показувалися по меншому показнику зі значень собівартості і ринкової вартості. За ринкову вартість приймається вартість чистої реалізації, але іноді в цій якості виступає і відновна вартість за мінусом відповідних відрахувань, пов'язаних зі старінням виробів. Для обчислення собівартості найчастіше застосовується метод «першим надійшов – першим використаний», який повністю відповідає податковим законам. Для промислових товарів собівартість обчислюється на основі поглинання витрат.

Рекомендації Професійної організації аудиторів дозволяють для довгострокових контрактів використовувати метод «відсотка від виконання» за умови, що можна розрахувати на весь період дії

контракту надходження і витрати. На практиці більшість компаній у цьому випадку віддають перевагу методу «завершення контракту».

Єдиним офіційним керівництвом у Швеції з питань оренди є рекомендації Професійної організації аудиторів. Вони передбачають капіталізацію фінансових оренд тільки в тих випадках, коли в умовах угоди є зобов'язання орендаря викупити згодом орендований засіб.

Велика частина пенсійних витрат шведських компаній відноситься до схем, робота яких цілком фінансується асоціаціями роботодавців і профспілками. Такі витрати чітко визначені, тому що вони є щорічними платежами в зазначений фонд. Зокрема, це у тих випадках, коли роботодавці беруть на себе безпосередній обов'язок займатися пенсійними питаннями. Закон про бухгалтерську справу майже не регулює такі угоди, але Професійна організація аудиторів рекомендує, щоб виконання таких зобов'язань здійснювалося в повному обсязі і на основі страхового підходу.

Якщо говорити про бухгалтерську справу Швеції, то тут, як і в багатьох інших питаннях, пов'язаних із соціальною політикою, ця країна вирізняється своїм нетиповим шляхом. Ґрунтуючись на сильних наукових традиціях бухгалтерської справи, коріння яких ідуть у Німеччину і США, шведські бухгалтери зуміли розробити підхід, що поєднує у собі суворі норми національного податкового законодавства й усе більш наполегливі вимоги ринків довгострокового позичкового капіталу.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Як проходить бухгалтерське регулювання у Швеції?*
- 2. Які бухгалтерські професії у Швеції?*
- 3. Які бухгалтерські принципи використовують у Швеції?*
- 4. Як проходить представлення бухгалтерських звітних документів у Швеції?*
- 5. Які особливості аудиторської діяльності у Швеції?*

РОЗДІЛ 23. ОБЛІК У БЕЛЬГІЇ

23.1. Бухгалтерське регулювання.

23.2. Бухгалтерські професії.

23.3. Аудит.

23.4. Консолідація бухгалтерських звітних документів.

23.1. Бухгалтерське регулювання

Після опублікування директив ЄЕС норми бухгалтерського регулювання в Бельгії суттєво змінилися. Характерною ознакою бельгійської системи бухгалтерії є міцний зв'язок між податковими і бухгалтерськими нормами. При підготовці бізнесменами річних бухгалтерських звітів все частіше перевага надається не бухгалтерським принципам, а фіскальним. Другою відмінною ознакою бельгійської системи бухгалтерії є те, що робітничі комітети відіграють вагомий роль у розвитку бухгалтерської справи. Наприклад, бізнесмен, який має більше 100 робітників, зобов'язаний подавати фінансові звіти і цьому комітету.

В Бельгії офіційними мовами, які мають однаковий статус, є французька і фламандська.

У Бельгії бухгалтерська справа розвивалася із французького регулювання, яке бере початок від Кодексу комерції Кольбера 1673 р. і Торговельного кодексу Наполеона 1807 р. Перший бельгійський закон про діяльність компаній було введено в дію в 1873 р., а другий було прийнято аж у 1935 р. Характерною ознакою цих законів було те, що вимоги про представлення бухгалтерської інформації є досить обмеженими. Це зумовлено такими трьома факторами:

1. Група досить сильних компаній-холдингів не хотіла представляти таку інформацію усьому суспільству.

2. В руках сторонніх осіб знаходилась незначна кількість акцій, тому зовнішню вимогу про представлення інформації можна було відхилити.

3. Законодавці розглядали представлення інформації, перш за все, виходячи із потреб кредиторів, при цьому за основу було взято лише консервативний балансовий звіт.

На початку 70-х рр. ХХ ст. вимоги про більш широке бухгалтерське регулювання почали поступати від досить різних кіл, включаючи профспілки, робітничі комітети, фінансових аналітиків, бухгалтерів і вчених. У 1973 р. законодавці встановили, що робітничі комітети мають таке саме право на отримання інформації, як і акціонери. В цілому було прийнято такі законодавчі акти:

- Закон про бухгалтерську справу від 1975 р., який встановлював критерії для бухгалтерських звітів компаній і покарання за їх невиконання;

- Королівський указ 1976 р., який вказував на необхідність подання інформації і правила оцінки вартості;

- Королівський указ 1978 р., за яким було встановлено форму бухгалтерських звітів і порядок представлення;

- Королівський указ 1983 р., який привів бельгійське бухгалтерське законодавство у відповідність з вимогами Директиви ЄЕС;

- Королівський указ 1990 р., про правила складання консолідованих бухгалтерських звітів у відповідності з вимогами Директиви ЄЕС.

23.2. Бухгалтерські професії

В Бельгії існує дві основні професійні організації:

1. Інститут професійних аудиторів, утворений в 1953 р., який об'єднує професійних аудиторів країни. В даний час він налічує понад 700 членів.

2. Інститут професійних бухгалтерів – це професійна організація бухгалтерів, яка надає послуги по веденню бухгалтерських документів, підготовці річних бухгалтерських звітів, податкових

консультацій та вирішує ряд фінансових питань. Ця організація була створена в 1985 р. і замінила попередню організацію (Національну колегію експертів-бухгалтерів Бельгії).

Професії бухгалтера і аудитора повністю розділені, хоча вони мають досить схожі схеми підготовки студентів. Однак студенти зразу повинні визначитись, чим вони хочуть займатись у майбутньому, тому що потім досить важко змінити професію. Зазвичай у Бельгії бухгалтерська фірма має працівників-членів обох організацій, однак для дотримання суворих правил про незалежність аудиторського контролю бухгалтерські та аудиторські підрозділи фірми повинні бути розділені на окремі компанії, кожна з яких має свою власну назву.

Щоб стати членом Інституту професійних аудиторів, необхідно:

1. Здати екзамен на знання документів, які складені у відповідності з Директивою ЄЕС, про вимоги, що ставляться перед професією аудитора. Випускники деяких навчальних закладів звільняються від здавання цього екзамену або ж здають його не по всіх вказаних документах.

2. Пройти трирічний курс практичної підготовки під керівництвом кваліфікованого аудитора. За цей час вивчаються окремі навчальні предмети і здаються по них екзамени.

3. Пройти курс практичної підготовки, який завершується підсумковим усним чи письмовим екзаменом.

Крім цього, кандидати, які успішно виконали перші три умови, повинні мати громадянство Бельгії, мати вік від 25 до 65 років і не повинні бути позбавлені громадянських чи політичних прав. Вони зобов'язані дати клятву перед органом адміністративної юстиції Торгової палати.

23.3. Аудит

Закон про аудит 1985 р. відповідає повністю вимогам ЄЕС про аудиторську діяльність і кваліфікацію аудитора.

Аудит є обов'язковим тільки для великих підприємств, і у цьому випадку аудитори повинні бути членами Інституту профе-

сійних аудиторів. Для будь-якого підприємства, чисельність працівників якого перевищує 100 чол., аудиторський фінансовий звіт повинен бути також поданий у робітничий комітет цього підприємства. На практиці всі члени цього комітету мають право вето на призначення аудитора. Якщо по відношенню до такого спеціаліста не буде досягнуто згоди, то остаточне рішення залишається за торговельним судом.

Звіт аудитора повинен включати відповіді на такі запитання:

- як проводився аудит, чи надавало керівництво компанії всю інформацію, що вимагалась, з необхідними поясненнями;
- чи відповідають облікові документи і опубліковані бухгалтерські звіти вимогам законодавства;
- чи показують бухгалтерські документи істинний стан справ у компанії;
- чи на законних підставах вказані розміри дивідендів;
- чи знає аудитор про певні незаконні операції чи прийняті рішення.

Бельгійський закон передбачає детальні вимоги для форми балансового звіту, звіту про прибутки і коментарів до бухгалтерських звітних документів. Невеликі і середні компанії мають право подавати скорочені варіанти цих документів.

До великих компаній відносяться ті, показники яких перевищують два з таких значень:

- річний об'єм продажу – 3,6 млн. євро;
- загальні активи – 1,7 млн. євро;
- число працюючих – 50 чол.

Як і в інших країнах ЄЕС, скорочені варіанти бухгалтерських звітів мають схожу структуру з документами, що подаються великими компаніями, однак з меншою деталізацією. Бухгалтерські звіти повинні включати попередні показники по статтях, а якщо пройшли зміни в класифікації чи використанні бухгалтерських підходів, то в коментарях до бухгалтерських звітних даних документів необхідно подати відповідні пояснення, що дозволить порівняти два послідовних періоди.

Бельгійське бухгалтерське законодавство передбачає, що в коментарях до бухгалтерських звітних документів повинна подаватися детальна додаткова інформація.

23.4. Консолідація бухгалтерських звітних документів

Вперше вимога про подання консолідованих бухгалтерських документів датована 1977 р. Вона діяла лише до зареєстрованих на фондовій біржі компаній, а також до тих, чий капітал перевищував 500 млн. франків (12,4 млн. євро). В даний час консолідовані бухгалтерські звіти подаються відповідно до Королівського указу від 1990 р., який застосовується до звітних періодів, що починались після 31 грудня 1991 р.

Консолідація здійснюється на таких умовах:

- дочірні підприємства зазвичай консоліднуються по напрямках діяльності;
- спільні підприємства обліковуються по пропорційній консолідації;
- асоційовані компанії обліковуються по капіталу.

Останній підхід застосовується також і для деяких дочірніх підприємств. Це відбувається при таких умовах:

- там де виникає сумнів, що принцип продовження функціонування збережеться у майбутньому;
- акції, що є в наявності, повинні бути продані;
- діяльність дочірнього підприємства настільки відрізняється від всіх компаній, що входять у дану групу, що консолідація приводить до спотворення принципу істинного відображення інформації;
- якщо за дочірніми підприємствами відсутній суворий контроль.

Бельгійське законодавство по бухгалтерському обліку і звітності повністю відповідає французькій моделі. Порівняно з іншими європейськими країнами його вирізняють дві особливості:

1. Значний вплив на бухгалтерську справу працівників і їх представників.

2. Тісний зв'язок між податковим і бухгалтерським законодавством.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Як проходить бухгалтерське регулювання у Бельгії?*
- 2. Які бухгалтерські професії у Бельгії?*
- 3. Які особливості аудиторської діяльності у Бельгії?*
- 4. Яким чином здійснюється консолідація бухгалтерських звітних документів?*

ПЕРЕЛІК ЗАПИТАНЬ, ЩО ВІНОСЯТЬСЯ НА ЕКЗАМЕН

1. Світовий економічний розвиток та його вплив на побудову міжнародної системи обліку і звітності.
2. Фактори, що визначають національні особливості бухгалтерських систем.
3. Загальна характеристика бухгалтерських систем.
4. Особливості організації обліку в різних країнах. Моделі обліку.
5. Бухгалтерський облік та управління. Види бухгалтерського обліку.
6. Регламентация обліку по міжнародних та європейських стандартах.
7. Принципи обліку на Заході.
8. Принципові відмінності в постановці бухгалтерського обліку в Україні і за кордоном.
9. Роль аудиту.
10. Плани рахунків бухгалтерського обліку і загальні принципи їх побудови.
11. Плани рахунків бухгалтерського обліку Європейського економічного товариства.
12. Плани рахунків бухгалтерського обліку Організації африканської єдності.
13. Плани рахунків бухгалтерського обліку англосаксонської облікової системи.
14. Загальна характеристика обліку в США.
15. Суть основного капіталу.
16. Облік нематеріальних активів.
17. Облік природних ресурсів.
18. Особливості оцінки основного капіталу.
19. Способи обліку основних засобів.
20. Облік затрат по експлуатації основних засобів.
21. Методи нарахування амортизації основних засобів.
22. Облік грошових коштів.
23. Облік короткотермінових інвестицій у цінні ліквідаційні активи.
24. Загальний підхід до управління дебіторською заборгованістю.
25. Облік рахунків до отримання.
26. Визнання дебіторської заборгованості.
27. Оцінка дебіторської заборгованості (облік сумнівних боргів).
28. Політика ліквідації дебіторської заборгованості.
29. Облік векселів до отримання.
30. Завдання обліку товаро-матеріальних цінностей.
31. Оцінка матеріально-виробничих запасів.
32. Методи аналітичного обліку матеріальних запасів.
33. Особливості інвентаризації товарно-матеріальних запасів.
34. Особливості обліку заробітної плати в США.
35. Основні підходи до проблем оплати праці.

36. Досвід матеріального стимулювання праці в США.
37. Зарубіжний досвід застосування форм і систем зарплати.
38. Форми і методи контролю за рівнем зарплати в країнах з ринковою економікою та в Україні.
39. Облік та розподіл накладних витрат.
40. Виробничі витрати і їх класифікація.
41. Порядок і методи обліку виробничих витрат.
42. Облік виробничих витрат по системі стандарт-кост.
43. Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції по системі директ-костинг.
44. Облік короткотермінових зобов'язань.
45. Облік довготермінових зобов'язань.
46. Облік власного капіталу.
47. Структура і склад звітності фірм.
48. Облік короткотермінових зобов'язань.
49. Облік довготермінових зобов'язань.
50. Облік власного капіталу.
51. Бухгалтерський баланс.
52. Рахунок прибутків і збитків.
53. Типи компаній і їх вплив на процес складання звітності.
54. Бухгалтерське законодавство Франції.
55. Облік фінансових результатів та самофінансування фірм у Франції.
56. Представлення бухгалтерських документів у Франції.
57. Бухгалтерське регулювання у Данії та Німеччині.
58. Облік витрат у Данії.
59. Особливості організації обліку у Великобританії.
60. Особливості організації обліку у Нідерландах.
61. Особливості організації обліку в Японії.
62. Особливості організації обліку в Бельгії.
63. Особливості організації обліку в Греції.
64. Особливості організації обліку в Ірландії.
65. Особливості організації обліку в Італії.
66. Особливості організації обліку в Люксембурзі.
67. Особливості організації обліку в Португалії.
68. Особливості організації обліку в Іспанії.
69. Особливості організації обліку в Швеції.

МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ З ВИВЧЕННЯ ТЕМ ДИСЦИПЛІНИ ТА ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

Методичні вказівки з вивчення теми 1 «Загальні принципи організації бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами»

В результаті вивчення даної теми студенти повинні знати структуру і зміст курсу, вміти знаходити зв'язок між темами курсу та іншими економічними дисциплінами, а також вміти використовувати отримані знання для вирішення практичних завдань.

Тестове завдання

1. Для Британо-американської моделі характерно:

- а) управлінські запити кредиторів не є пріоритетними завданнями обліку;
- б) орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів;
- в) власники компаній (інвестори) беруть активну участь в управлінні;
- г) характерною є мінімальна регламентація обліку;
- д) власники компаній (інвестори) віддалились від оперативного управління, передавши його професійним управлінцям.

2. Основні принципи континентальної моделі розроблені в:

- а) Голландії;
- б) Європі і Японії;
- в) Великобританії і США;
- г) Франції;
- д) Німеччині;
- е) ваш варіант.

3. Особливостями південноамериканської моделі є те, що:

- а) методи обліку, які використовуються на підприємствах, достатньо уніфіковані;
- б) облікова інформація недостатньо відображена в звітності;
- в) облікові дані корегуються відповідно до темпів інфляції;
- г) для країн, які використовують характерне спільне минуле і спільна мова;
- д) облік орієнтовано на потреби державних планових органів.

4. Перші спроби державної регламентації були проведені в:

- а) Італії;
- б) Іспанії;
- в) Великобританії;
- г) США;
- д) Канаді.

5. Міжнародні стандарти мають:
- а) юридичний обов'язковий характер;
 - б) рекомендаційний характер;
 - в) ваш варіант.

План заняття

1. Світовий економічний розвиток і його вплив на побудову міжнародної системи обліку та звітності.
2. Фактори, що визначають національні особливості бухгалтерських систем.
3. Загальна характеристика бухгалтерських систем.
4. Особливості організації обліку в різних країнах. Моделі обліку.
5. Бухгалтерський облік та управління. Види обліку.
6. Регламентація обліку за міжнародними стандартами.
7. Принципи обліку в зарубіжних країнах.
8. Роль аудиту.

Індивідуальне завдання

Проаналізуйте основні причини, що зумовили проведення класифікації систем бухгалтерського обліку, та дайте детальну характеристику кожної з міжнародних систем із врахуванням національних особливостей організації обліку в конкретних країнах.

Методичні вказівки з вивчення теми 2

«Міжнародні системи планів рахунків бухгалтерського обліку»

В процесі вивчення даної теми студенти повинні усвідомити необхідність створення міжнародних планів рахунків, дати їх детальну характеристику, вказати особливості кожного з трьох міжнародних планів рахунків. Особливу увагу треба зосередити на принципах побудови планів рахунків бухгалтерського обліку.

Тестове завдання

1. Найпоширеніший план рахунків:
 - а) Європейського Союзу;
 - б) Африканського Союзу;
 - в) англосаксонської облікової системи;
 - г) континентальний;
 - д) ООН.
2. При побудові планів рахунків їх поділяють на категорії:
 - а) балансові рахунки;
 - б) рахунки для визначення результатів діяльності (експлуатаційної, фінансової та надзвичайної);
 - в) рахунки управлінської бухгалтерії, що використовують для прийняття тактичних та стратегічних рішень;
 - г) рахунки, за допомогою яких поєднуються дані фінансової та управлінської бухгалтерій.

3. Міжнародні вимоги до бухгалтерського обліку:
 - а) точне відображення майнового та фінансового стану;
 - б) правильність оцінки засобів та джерел;
 - в) наявність облікових періодів;
 - г) постійність методів, що використовують;
 - д) повнота охоплення об'єктів.
4. Фінансовий результат діяльності за планом рахунків Африканського Союзу визначається:
 - а) за даними управлінської бухгалтерії;
 - б) за даними рахунків фінансової бухгалтерії;
 - в) за даними однієї бухгалтерії;
 - г) ваш варіант.

План заняття

1. Загальні принципи побудови міжнародних планів рахунків бухгалтерського обліку.
2. Плани рахунків бухгалтерського обліку Європейського Союзу.
3. Плани рахунків Африканського Союзу.
4. Плани рахунків англосаксонської облікової системи.

Методичні вказівки з вивчення теми 3

«Облік довгострокових активів. Облік основного капіталу»

Студенти при вивченні цієї теми повинні ознайомитись з особливостями ведення бухгалтерського обліку в США згідно з міжнародними стандартами. Особливу увагу необхідно зосередити на обліку основного капіталу та методах нарахування амортизації основних засобів. Дана тема є найбільш об'ємною і складною в курсі «Облік у зарубіжних країнах».

Тестове завдання

1. Питаннями бухгалтерського обліку в американських концермах займаються:
 - а) касир;
 - б) казначей;
 - в) контролер;
 - г) головний бухгалтер;
 - д) внутрішній ревізор.
2. В американських концермах існують такі облікові відділи:
 - а) відділ кошторисів;
 - б) аналітичний відділ;
 - в) загальний відділ;
 - г) відділ податкового обладнання.
3. Загальний відділ у концермах займається:
 - а) аналізом фінансових кошторисів;
 - б) веденням головної книги і допоміжних облікових регістрів;
 - в) питаннями, пов'язаними з податковими зобов'язаннями фірми.

4. Відділ кошторисів у концерлах займається:
 - а) аналізом фінансових кошторисів;
 - б) веденням головної книги і допоміжних облікових реєстрів;
 - в) питаннями, пов'язаними з податковими зобов'язаннями фірми.
5. Найважливішими обліковими принципами в США вважаються такі:
 - а) ведення записів;
 - б) оцінка (вимірювання);
 - в) класифікація облікових записів;
 - г) зміни (виправлення) в записах;
 - д) визначення результатів діяльності;
 - е) звітність.

План заняття

1. Загальна характеристика обліку в США.
2. Суть основного капіталу та особливості його оцінки.
3. Облік нематеріальних активів.
4. Облік природних ресурсів.
5. Способи обліку основних засобів.
6. Облік затрат по експлуатації основних засобів.
7. Методи нарахування амортизації основних засобів.

Індивідуальне завдання

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів нарахування амортизації та вкажіть на основні особливості методу списання вартості по сумі чисел.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизовану вартість за весь період служби обладнання.
2. Обчислити суму чисел за формулою.
3. Нарахувати амортизацію обладнання за роки експлуатації.
4. Зробити висновок.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість – 26000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 2000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 6 років.

Методичні вказівки з вивчення теми 4

«Облік матеріальних запасів»

Студенти при вивченні цієї теми повинні ознайомитись з особливостями оцінки матеріально-виробничих запасів. Особливу увагу необхідно зосередити на методах аналітичного обліку матеріальних запасів та особливостях проведення інвентаризації товарно-матеріальних запасів у зарубіжних країнах.

Тестове завдання

1. В зарубіжних країнах використовуються такі методи оцінки матеріальних запасів:
 - а) метод специфічної ідентифікації;
 - б) метод зіставлення;
 - в) середньої;
 - г) ФІФО;
 - д) ЛІФО.
2. Суть методу специфічної ідентифікації полягає у тому, що запаси оцінюються за:
 - а) фактичною вартістю;
 - б) залишковою вартістю;
 - в) початковою вартістю;
 - г) ринковою вартістю;
 - д) ваш варіант.
3. При методі середньої вартості вираховується вартість матеріальних запасів, яка визначається шляхом ділення:
 - а) повної вартості товарів (залишок на початок плюс вартість товарів, які придбані протягом даного періоду) на кількість одиниць цих товарів;
 - б) вартість товарів, які придбані протягом даного періоду на кількість одиниць цих товарів;
 - в) залишку на початок на кількість одиниць товарів.
4. Розрізняють такі методи аналітичного обліку матеріальних запасів:
 - а) метод періодичного обліку матеріальних запасів;
 - б) метод безпосереднього обліку матеріальних запасів;
 - в) метод вибіркового обліку матеріальних запасів;
 - г) методи ЛІФО і ФІФО.
5. При інвентаризації матеріальних цінностей проходить:
 - а) звірка даних аналітичного обліку з фактичною наявністю матеріальних цінностей;
 - б) звірка даних по карточках і книжках;
 - в) звірка даних по ярликах і карточках;
 - г) ваш варіант.

План заняття

1. Завдання обліку товаро-матеріальних запасів.
2. Оцінка матеріально-виробничих запасів.
3. Методи аналітичного обліку матеріальних запасів.
4. Особливості інвентаризації товарно-матеріальних запасів.

Індивідуальне завдання

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст І. Дайте коротку характеристику методів оцінки матеріальних запасів та вкажіть на особливості методу середньої вартості.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити повну вартість матеріальних запасів.
2. Оцінити матеріальні запаси за методом середньої вартості.
 2. Інформаційне забезпечення
 - а). Залишок матеріальних запасів на початок періоду – 1200 шт.;
 - б). Ціна за одиницю – 16 дол.;
 - в). За звітний період поступило матеріальних запасів – 900 шт.;
 - г). Ціна за одиницю – 18 дол.

Методичні вказівки з вивчення теми 5

«Облік ліквідних активів та дебіторської заборгованості»

В процесі вивчення даної теми студенти повинні вивчити особливості обліку грошових коштів та короткотермінових інвестицій у цінні ліквідаційні активи. Особливу увагу необхідно зосередити на основних підходах до управління дебіторською заборгованістю.

Тестове завдання

1. Утворення «фонду дрібної каси» відображають:
 - а) Дебет «Дрібна каса»
Кредит «Грошові кошти (Рахунок у банку)»;
 - б) Дебет «Рахунки відповідних витрат»
Дебет/Кредит «Нестача-надлишок грошових коштів»
Кредит «Грошові кошти (Рахунок у банку)»;
 - в) ваш варіант.
2. Придбання короткотермінової інвестиції:
 - а) Дебет «Короткотермінові інвестиції»
Кредит «Каса»;
 - б) Дебет «Каса»
Кредит «Короткотермінові інвестиції»
Кредит «Доходи по процентах»;
 - в) ваш варіант.
3. Правила класифікації дебіторської заборгованості в балансі:
 - а) розмежування різних видів дебіторської заборгованості;
 - б) відображення дебіторської заборгованості в розділі «Поточні оборотні активи»;
 - в) відображення дебіторської заборгованості в розділі «Необоротні активи»;
 - г) розкриття суми збитків, що пов'язана з дебіторською заборгованістю;
 - д) визначення суми дебіторської заборгованості, право на яку передано іншій організації;
 - е) ваш варіант.

4. Рахунки до отримання – це:
 - а) вкладення грошових коштів у період дії високих кредитних ставок у цінні папери;
 - б) короткотермінові ліквідні активи, котрі виникають при продажі товарів у кредит при оптовій чи роздрібній торгівлі;
 - в) беззаперечне зобов'язання заплатити визначену суму грошей по вимозі або у встановлений термін;
 - г) ваш варіант.
5. Сумнівні борги – це:
 - а) рахунки, що не оплачені в зазначені терміни;
 - б) рахунки, в яких не вказують коли вони повинні бути оплачені;
 - в) боржникові зобов'язання.

План заняття

1. Облік грошових коштів.
2. Облік короткотермінових інвестицій у цінні ліквідаційні активи.
3. Загальний підхід до управління дебіторською заборгованістю.
4. Облік рахунків до отримання:
 - а) визнання дебіторської заборгованості;
 - б) оцінка дебіторської заборгованості (облік сумнівних боргів);
 - в) політика ліквідації дебіторської заборгованості.
5. Облік векселів до отримання.

Індивідуальне завдання

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте визначення векселів до отримання та показників, які їх характеризують.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити позичковий %, суму погашення векселя, дисконт, виплату по векселю.
2. Скласти бухгалтерські проводки.

2. Інформаційне забезпечення

Отримано вексель на суму 5000 дол. під 15% річних терміном на 120 днів, даний вексель дисконтується банком по ставці 20%, коли залишилось 70 днів до закінчення терміну дії векселя.

Методичні вказівки з вивчення теми 6

«Облік заробітної плати та накладних витрат»

В процесі вивчення даної теми студенти повинні вивчити особливості обліку заробітної плати і виплат робітникам та службовцям, основні підходи до проблем оплати праці, досвід матеріального стимулювання праці. Особливу увагу необхідно зосередити на обліку та розподілі накладних витрат.

Тестове завдання

1. Заробітна плата в промисловості США складається з:
 - а) прямої;
 - б) непрямой;
 - в) виплат робітникам і службовцям, які не пов'язані із затратами робочого часу;
 - г) ваш варіант.
2. У платіжній відомості зазначають такі дані:
 - а) дата;
 - б) прізвище;
 - в) сума нарахованої заробітної плати до виплати;
 - г) ваш варіант.
3. Форми і системи заробітної плати в країнах Західної Європи:
 - а) погодинна;
 - б) погодинна з колективним преміюванням;
 - в) погодинна з індивідуальним преміюванням;
 - г) відрядна;
 - д) змішана система.
4. Перевагу в оплаті праці мають:
 - а) працівники розумової праці порівняно з фізичною;
 - б) працівники фізичної праці порівняно з розумовою;
 - в) ваш варіант.
5. При регулюванні заробітної плати використовують такі методи впливу:
 - а) адміністративно-командні;
 - б) економічні;
 - в) політичні.

План заняття

1. Облік заробітної плати і виплат робітникам та службовцям.
2. Основні підходи до проблем оплати праці.
3. Досвід матеріального стимулювання праці.
4. Зарубіжний досвід застосування форм і систем зарплати.
5. Форми і методи контролю за рівнем зарплати в країнах з ринковою економікою та в Україні.
6. Облік та розподіл накладних витрат.

Індивідуальне завдання

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику МСБО 19 «Виплати працівникам».

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити залишок зобов'язання за забезпеченням на пенсії на кінець 2013 р. відповідно до МСБО 19.
2. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Відповідно до програми пенсійного забезпечення, 10% витрат на заробітну плату слід нараховувати на пенсійне забезпечення існуючого управлінського персоналу. В 2013 р. витрати на зарплату становили 6 млн. грн. На кінець 2013 р. сплачено 0,4 млн. грн. Решту суми буде сплачено у лютому 2014 р.

Методичні вказівки з вивчення теми 7

«Основи управлінського обліку. Облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції»

Студенти при вивченні цієї теми повинні ознайомитись з особливостями класифікації виробничих витрат у США, порядком і методами обліку виробничих витрат.

Особливу увагу необхідно зосередити на обліку виробничих витрат по системі стандарт-кост та обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції по системі директ-костинг.

Тестове завдання

1. До постійних витрат відносять:
 - а) довготермінові;
 - б) робочі;
 - в) витрати певного періоду;
 - г) запрограмовані.
2. З позицій управлінської функції витрати поділяють на:
 - а) виробничі витрати;
 - б) витрати, пов'язані з реалізацією продукції;
 - в) адміністративні витрати.
3. За ознаками доцільності витрати поділяють на:
 - а) виробничі витрати доцільні (релевантні);
 - б) недоцільні (нерелевантні);
 - в) витрати певного періоду і затрати на виробництво;
 - г) центри витрат та зони відповідальності.
4. Фактичні минулі витрати поділяють на:
 - а) відновні минулі витрати;
 - б) невідновні витрати;
 - в) вартість незастрахованих товарів, що знищені внаслідок стихійного лиха, форс-мажорних обставин.
5. При обліку витрат за процесами об'єктами калькуляції є:
 - а) замовлення, партії, групи виробів;
 - б) виробничі операції;
 - в) витрати в одному цеху;
 - г) ваш варіант.

План заняття

1. Виробничі витрати і їх класифікація.
2. Порядок і методи обліку виробничих витрат.
3. Облік виробничих витрат по системі стандарт-кост.
4. Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції по системі директ-костинг.

Індивідуальне завдання

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи директ-костинг.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити, скільки жіночих костюмів потрібно продати, щоб не нести збитків і отримати прибуток у 1300 дол.
2. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Ціна придбання одного костюма складала 140 дол.;
- б). Продажна ціна складала 250 дол.;
- в). Оренда приміщення обходиться магазину в 50000 дол.

Обрахунок провести з допомогою рівняння:

- а). При умові, що магазин окупить лише свої витрати;
- б). При умові, що магазин отримує прибуток у розмірі 1300 дол.

Методичні вказівки з вивчення теми 8

«Облік короткотермінових, довготермінових зобов'язань та власного капіталу»

В процесі вивчення даної теми студенти повинні вивчити особливості обліку власного капіталу. Особливу увагу необхідно зосередити на обліку короткотермінових зобов'язань та обліку довготермінових зобов'язань.

Тестове завдання

1. Рейтинг надійності облігацій AAA означає:
 - а) найвищий ступінь надійності;
 - б) добрий ступінь надійності;
 - в) ступінь надійності вище середнього;
 - г) ступінь надійності нижче середнього.
2. Забезпеченими називаються закладні векселі:
 - а) проценти з яких декларуються, виходячи з річної ставки, хоча можуть виплачуватися щомісячно чи щоквартально;
 - б) із періодичною сплатою процентів;
 - в) які випускають лише компанії з доброю репутацією;
 - г) які можуть бути викуплені компанією, що їх випускає, достроково до дати погашення.

3. Лізинговий платіж складається з таких частин:
 - а) процентів;
 - б) погашеної основної суми боргу;
 - в) суми нарахованої амортизації;
 - г) нагромадженого нерозподіленого прибутку.
4. Дата оголошена радою директорів про величину дивідендів:
 - а) це дата, після якої в компанії виникають зобов'язання щодо їх виплати;
 - б) це дата, що визначає право на акції, тобто право на отримання дивідендів;
 - в) це дата, на яку проводиться виплата зареєстрованим акціонерам;
 - г) ваш варіант.
5. Оголошена вартість акцій – це:
 - а) юридичний капітал корпорації;
 - б) нагромаджений нерозподілений прибуток, що не розподіляється між акціонерами, а реінвестується в бізнес;
 - в) сума інвестицій, що проведені акціонерами;
 - г) вартість, присвоєна акції за рішенням ради директорів.

План заняття

1. Облік короткотермінових зобов'язань.
2. Облік довготермінових зобов'язань.
3. Облік власного капіталу.

Індивідуальне завдання

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання і умовні активи».

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Здійснити оцінку вартості витрат на відновлення навколишнього середовища.
2. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Передбачається, що витрати на відновлення навколишнього середовища будуть становити суму між 500 тис. грн. і 800 тис. грн. При цьому існує рівна ймовірність для кожного значення витрат у цьому діапазоні.

Методичні вказівки з вивчення теми 9

«Фінансова звітність»

Студенти при вивченні цієї теми повинні ознайомитись зі структурою і складом звітності зарубіжних фірм, з особливостями формування бухгалтерського балансу та рахунка прибутків і збитків. Особливу увагу необхідно зосередити на типах компаній та їх впливі на процес складання звітності.

Тестове завдання

1. Актив балансу акціонерного товариства складається з таких розділів:
 - а) оборотні активи;
 - б) необоротні активи;
 - в) власний капітал;
 - г) довготермінові зобов'язання;
 - д) короткотермінові зобов'язання.
2. У лівій частині балансу показують:
 - а) поточні активи;
 - б) поточні пасиви;
 - в) довготермінову заборгованість;
 - г) власний капітал.
3. Розрізняють такі типи компаній:
 - а) індивідуальне (приватне) підприємство;
 - б) партнерство чи товариство;
 - в) корпорація.
4. Корпорація реєструється:
 - а) на підставі статуту;
 - б) на основі письмової угоди;
 - в) на основі домовленості між партнерами;
 - г) ваш варіант.
5. Найбільшу можливість додаткового залучення капіталу має:
 - а) індивідуальне (приватне) підприємство;
 - б) партнерство (товариство);
 - в) корпорація;
 - г) ваш варіант.

План заняття

1. Структура і склад звітності фірм.
2. Бухгалтерський баланс.
3. Рахунок прибутків і збитків.
4. Типи компаній і їх вплив на процес складання звітності.

Індивідуальне завдання

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте визначення бухгалтерського балансу та характеристики статей і розділів балансу.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі в доларах.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити, до якого розділу активу чи пасиву відноситься кожна з вказаних статей.
2. Скласти бухгалтерський баланс акціонерного товариства.

2. Інформаційне забезпечення

1. Векселі отримані – 990
2. Прибуток – 5566
3. Земля – 2310
4. Обладнання невиробниче – 1672
5. Нерозподілений капітал – 1012
6. Зобов'язання за комунальні послуги – 66
7. Рахунки до оплати – 44
8. Каса – 1716

Методичні вказівки з вивчення теми 10 «Особливості організації обліку у Франції, Данії, Німеччині і інших країнах»

Студенти при вивченні цієї теми повинні ознайомитись з особливостями організації обліку у Франції. Особливу увагу необхідно зосередити на бухгалтерському законодавстві у Франції, обліку фінансових результатів та самофінансування фірми у Франції та представленні бухгалтерських документів.

Тестове завдання

1. Визначення фінансових результатів на французьких підприємствах відбувається такими способами:
 - а) лінійним, де проходить зіставлення випуску товарів із минулими витратами та відображається новостворена вартість загальною сумою з наступною її деталізацією;
 - б) у вигляді бухгалтерського рахунку по дебету відображається споживання підприємства, тобто витрати, а по кредиті – випуск продукції, тобто реалізація;
 - в) експлуатаційним, де проходить зіставлення виробничої, торговельної, будівельної, транспортної, постачальницько-збутової та інших видів діяльності.
2. Визначення фінансового результату проходить методом:
 - а) «витрати-випуск»;
 - б) самофінансування;
 - в) амортизаційних відрахувань, резервів, нерозподіленого прибутку.
3. Закон про бухгалтерський облік і звітність у Данії прийнятий:
 - а) у 1981 р.; б) у 1983 р.; в) у 1991 р.
4. У Німеччині є такі типи компаній:
 - а) компанії з обмеженою відповідальністю, акції яких вільно змінюють власників;
 - б) компанії з обмеженою відповідальністю та обмеженим правом на передачу акцій;
 - в) компанії, в яких хоча б одна особа несе повну відповідальність.

План заняття

1. Особливості організації обліку у Франції.
2. Особливості організації обліку та аудиту в Японії.
3. Особливості організації обліку у Данії та Німеччині.
4. Особливості організації обліку у Великобританії.
5. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії в Італії.
6. Особливості організації обліку у Іспанії та Португалії.

Індивідуальне завдання

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів нарахування амортизації у Данії.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Нарахувати амортизацію обладнання за обсягом виробництва.
2. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Підприємство придбало форму для лиття за 100000 крон і передбачено, що вона повинна, перш ніж вийти з ладу, витримати 25000 готових відливків.

ГЛОСАРІЙ ТЕРМІНІВ ЕКОНОМІЧНИХ КАТЕГОРІЙ З ДИСЦИПЛІНИ «ОБЛІК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ»

Авторське право – виняткове право на публікацію, використання та продаж яких-небудь літературних, музичних, художніх чи інших творів.

Актив (asset) – ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до підприємства.

Актурна вартість – це дисконтована вартість очікуваних пенсійних виплат, що визначається на основі незалежних оцінок демографічних та фінансових змінних величин незалежним фахівцем (актуарієм). Вона залежить від довгострокових прогнозів фінансового стану країни, її демографічної та географічної картини.

Акциз – один із видів непрямого податку переважно на товари масового вжитку (цигарки, алкогольні напої, пиво, сіль, автомобілі).

Акція – цінний папір без установленого строку обігу, що засвідчує право власності у статутному капіталі акціонерного товариства і дає право на одержання частини прибутку у вигляді дивіденда, участь у його управлінні, участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства.

Акції без номінальної вартості – звичайні акції без визначеної номінальної вартості.

Акції в обігу – частина акцій, що знаходиться у власності інвесторів.

Акції-дивіденди – дивіденди, що виплачуються у вигляді акцій корпорації.

Акціонерний капітал – стаття балансу, за якою вказується сума, внесена акціонерами в обмін на акції.

Альпарі – ідеальна рівність ринкового курсу валюти, облігацій, цінних паперів, векселів з їх номінальною вартістю.

Амортизація (матеріальних активів) (depreciation) – систематичний розподіл вартості активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Амортизація (нематеріальних активів) (amortisation) – систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання – це сума, за якою фінансовий актив чи зобов'язання

оцінюється при первісному визнанні, мінус виплати основної суми, плюс (або мінус) накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою та сумою погашення із застосуванням методу ефективного відсотка та мінус будь-яке зменшення (прямо чи через застосування рахунку резервів) унаслідок зменшення корисності або неможливості отримання.

Асоційоване підприємство (associate) – підприємство, включаючи такі суб'єкти господарювання, які не є корпораціями (наприклад, партнерства), в якому інвестор має суттєвий вплив і який не є ані дочірнім підприємством, ані часткою участі в спільному підприємстві.

База оподаткування (tax basis) – оцінка активу, зобов'язання чи інструменту власного капіталу згідно з відповідним по суті прийнятим податковим законодавством.

Баланс – фінансовий звіт, який містить інформацію про активи, зобов'язання та капітал фірми на певну дату.

Балансова вартість (carrying amount) – сума, за якою активи або зобов'язання визнаються у звіті про фінансовий стан.

Балансова вартість – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Безперервність діяльності (підприємство, що діє безперервно) (going concern) – підприємство вважається таким, що діє безперервно, якщо управлінський персонал не має наміру ліквідувати підприємство або припинити його комерційну діяльність або не має реальних альтернатив вчинити інакше.

Безповоротні позики – це позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами.

Бізнес (business) – сукупність видів діяльності, що здійснюються, та активів, що використовуються, з метою забезпечення: доходу інвесторам або зменшення витрат або отримання інших економічних вигід безпосередньо та пропорційно до кількості власників страхових полісів або учасників.

Зазвичай бізнес складається із залучених ресурсів, застосованих до цих ресурсів процесів та їх кінцевих продуктів, які використовуються або використовуватимуться для створення доходів. Якщо в переданій сукупності видів діяльності та активів є гудвіл, слід вважати, що передана сукупність є бізнесом.

Бізнес (business) – сукупність видів діяльності та активів, що її можна вести та якими можна управляти з метою забезпечення доходу в формі дивідендів, нижчих витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам чи учасникам.

Брутто – валовий дохід без вирахування витрат.

Валюта – грошова одиниця, що використовується для вимірювання величини вартості товарів.

Валюта подання (presentation currency) – валюта, в якій подаються фінансові звіти.

Валютне котирування – встановлення курсів іноземних валют відповідно до чинних законодавчих норм і практики, що склалася.

Валютний курс – це коефіцієнт обміну двох валют.

Валютний ризик (currency risk) – ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін валютних курсів.

Вартість фінансового активу чи фінансового зобов'язання, що амортизується (amortised cost of a financial asset or financial liability) – вартість фінансового активу чи фінансового зобов'язання на момент первісного визнання за вирахуванням виплат основної суми, плюс чи мінус сукупна амортизація, за допомогою методу ефективного відсотка будь-якої різниці між первісною вартістю та сумою погашення, та мінус зменшення (пряме або через використання рахунку резерву) на зменшення корисності чи неможливість стягнення.

Вартість, що амортизується (depreciable amount) – вартість активу або інша сума, що замінює таку вартість (у фінансовій звітності), за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Варрант – фінансовий інструмент, який надає його утримувачам право на придбання звичайних акцій.

Видатки на розвідку та оцінку (exploration and evaluation expenditures) – видатки, понесені суб'єктом господарювання, у зв'язку з розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин до того, як доведено технічну здійсненність та комерційну доцільність видобування корисних копалин.

Випущені акції – загальна кількість акцій, що були випущені; акції в обігу плюс акції, що були випущені та знову куплені корпорацією-емітентом.

Виснаження – процес списання вартості природних ресурсів в облікових періодах.

Витрати (expenses) – зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття або амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам капіталу.

Відсоткова ставка додаткових запозичень орендаря (lessee's incremental borrowing rate of interest) – відсоткова ставка, що її мав би

сплачувати орендар за подібну оренду, або, якщо її неможливо визначити, ставка, яку на початку строку оренди сплачував би орендар за запозичення коштів, необхідних для придбання активу, на подібний строк та з подібним забезпеченням.

Відсотковий ризик (interest rate risk) – ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових відсоткових ставок.

Відсоток (процент) – плата за користування різноманітними формами кредиту.

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

Власні викуплені акції (treasury shares) – інструменти власного капіталу самого підприємства, утримувані підприємством або іншими членами консолідованої групи.

Гарантія – порука у чому-небудь, забезпечення чого-небудь.

Гранти, пов'язані з активами – це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим чином набуде довгострокових активів. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розташування активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати.

Гранти, пов'язані з доходом – це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

Грошові кошти (cash) – готівка в касі та депозити до запитання.

Грошові потоки (cash flows) – надходження та вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Гудвіл (goodwill) – актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.

Дата виплати дивідендів – дата фактичної виплати дивідендів акціонерам.

Дата надання (grant date) – дата, на яку суб'єкт господарювання та інша сторона (включаючи працівника) укладають угоду про платіж на основі акцій, тобто коли суб'єкт господарювання та контрагент встановлюють спільне розуміння умов угоди. На дату надання суб'єкт господарювання передає контрагентові право на грошові кошти, інші активи або інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання, за умови виконання визначених умов набуття права. Якщо така угода підлягає затвердженню (наприклад, акціонерами), тоді дата надання – це дата затвердження.

Дата оголошення дивідендів – дата офіційного оголошення Радою директорів про намір виплатити дивіденди.

Дата оцінки (measurement date) – дата, на яку оцінюється справедлива вартість наданих інструментів власного капіталу. Стосовно операцій з працівниками та іншими особами, що надають подібні послуги, дата оцінки – це дата надання. Стосовно операцій зі сторонами, іншими ніж працівники (та ті, хто надає подібні послуги), дата оцінки – це дата, на яку суб'єкт господарювання отримує товари або контрагент надає послуги.

Дата перекласифікації (reclassification date) – перший день першого звітного періоду після зміни моделі бізнесу, яка спричиняє перекласифікацію фінансових активів суб'єкта господарювання.

Дата переходу на МСФЗ (date of transition to IFRSs) – початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Дата реєстрації власників акцій – дата визначення власників акцій, які мають право на отримання частки прибутку.

Демпінг – штучне зниження цін на товари з метою усунення конкурентів на ринку.

Депозит – гроші або цінні папери, внесені до банків на зберігання підприємствами, організаціями й громадянами.

Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому.

Дефляція – вилучення з обігу надлишкової кількості паперових грошей та іноземних банкнот, випущених у період інфляції; загальне зниження рівня цін у країні.

Дефолт – припинення виплати відсотків на цінні папери внаслідок ліквідації компанії.

Дивіденди – частина прибутку, розподілена між акціонерами компанії залежно від кількості придбаних акцій.

Дилерські цінні папери – ринкові цінні папери, які купуються і утримуються з метою їх перепродажу в короткий строк.

Дисконт – різниця між ціною цінного папера на час його погашення (або його номіналом) і ціною на даний момент, сумою, що її отримують кредитні установи при купівлі боргових зобов'язань до закінчення терміну їх дії.

Дохід (income) – збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.

Дохід від звичайної діяльності (revenue) – валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в звичайному ході діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.

Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Дочірнє підприємство (subsidiary) – підприємство, у тому числі некорпоративне підприємство, наприклад партнерство, що контролюється іншим підприємством (яке називається материнським).

Дрібна готівка – дрібна сума готівки, яка утримується в касі для здійснення дрібних виплат замість чекових розрахунків.

Еквівалент грошових коштів (cash equivalent) – короткострокові високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів та несуть незначний ризик зміни їхньої вартості.

Експорт – вивезення за кордон товарів, проданих іноземним покупцям і призначених для продажу на іноземних ринках або для переробки в інших країнах.

Експортна квота – встановлений обсяг виробництва та поставок на експорт певних товарів.

Ефективна відсоткова ставка (effective interest rate) – ставка, за якою дисконтуються попередньо розраховані майбутні виплати або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструменту або, у разі доцільності, протягом більш короткого періоду до чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

Забезпечення (provision) – зобов'язання з невизначеним строком або сумою погашення.

Заборгованість за позиками (loans payable) – фінансові зобов'язання, крім короткострокової кредиторської заборгованості за товари чи послуги на умовах звичайного кредиту.

Запаси (inventories) – активи, які:

- а) утримуються для продажу в звичайному ході діяльності;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Зведена фінансова звітність (combined financial statements) – фінансові звіти двох або більше підприємств, які контролюються одним інвестором.

Звичайна діяльність – будь-яка діяльність, що здійснюється підприємством як складник його господарської діяльності, а також супутня діяльність, яка забезпечує цю діяльність або виникає внаслідок неї.

Звичайна акція – це інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж усі інші класи інструментів власного капіталу.

Звичайні акції, випуск яких залежить від певних умов, – це звичайні акції, що випускаються для безплатного розміщення або реалізації за незначну грошову чи іншу компенсацію при виконанні певних умов, визначених в угоді про випуск акцій, що залежить від певних умов.

Звіт про зміни у власному капіталі (statement of changes in equity) – фінансовий звіт, в якому відображається прибуток чи збиток за даний період, статті доходу та витрат, визнаних безпосередньо у власному капіталі за даний період, вплив змін облікової політики та виправлення визнаних у даному періоді помилок, а також (залежно від обраної для підприємства форми звіту) сум операцій протягом періоду з учасниками власного капіталу, що виступають у цій якості.

Звіт про прибутки та збитки (income statement) – фінансовий звіт, в якому відображаються всі визнані у звітному періоді статті доходів та витрат, за винятком статей іншого сукупного доходу.

Звіт про рух грошових коштів (statement of cash flows) – фінансовий звіт, в якому відображається інформація про зміни грошових коштів підприємства та їх еквівалентів за даний період, причому зміни протягом даного періоду наводяться окремо в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про сукупний дохід (statement of comprehensive income) – фінансовий звіт, в якому відображаються всі визнані у даному періоді статті доходів та витрат, у тому числі й статті, визнані при визначенні прибутку чи збитку (що становить проміжний підсумок у звіті про сукупний дохід) та статті іншого сукупного доходу. Якщо підприємство приймає рішення подавати як звіт про прибутки та збитки, так і звіт про сукупний дохід, то останній починається з прибутку чи збитку, а потім відображає статті іншого сукупного доходу.

Звіт про фінансовий стан (statement of financial position) – фінансовий звіт, в якому відображається взаємозв'язок між активами, зобов'язаннями та власним капіталом підприємства на конкретну дату (яка також має назву «дата балансу»).

Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду (opening IFRS statement of financial position) – звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання на дату переходу на МСФЗ.

Звітна дата (reporting date) – кінцева дата останнього періоду, за який складена фінансова звітність або проміжний фінансовий звіт.

Звітний період (reporting period) – період, за який складена фінансова звітність або проміжний фінансовий звіт.

Зв'язана сторона (related party) – це фізична чи юридична особа, яка є зв'язаною з підприємством, що складає фінансову звітність (підприємством, що звітує).

Зіставність інформації характеризується можливістю користувачів порівнювати дані фінансових звітів за різні періоди або фінансові звіти різних підприємств.

Злиття – об'єднання компаній (придбання однією компанією іншої обміном акцій).

Зміна в обліковій оцінці (change in accounting estimate) – коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього стану активів і зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових подій та, відповідно, не є виправленнями помилок.

Змінні виробничі накладні витрати – непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно до обсягів виробництва.

Зобов'язання (liability) – теперішня заборгованість підприємства, яка виникає в результаті минулих подій, і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття з підприємства ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди.

Інвентаризація – облік і перевірка наявності цінностей, грошових документів і коштів та контроль за правильністю розрахунків щодо них.

Інвестиція – актив, утримуваний підприємством із метою приросту капіталу через розподіл доходу (наприклад, відсотків, роялті, дивідендів та ренти), для збільшення вартості капіталу або інших вигод для підприємства-інвестора.

Іноземна валюта – це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

Капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Квота – кількісно встановлена абсолютна або відносна величина; частка, частина, певна норма.

Консигнаційна угода – передача власником товару торговельному агенту для подальшої реалізації.

Консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements) – фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання.

Контракт – юридично обов'язкова угода між двома або кількома особами, в якій визначаються певні економічні дії з боку учасників і відповідальність за їх виконання.

Контролінг – інструмент управління, який завдяки цілеспрямованим збору та обробці інформації допомагає у процесі прийняття рішень та управління підприємством.

Контроль (control) – повноваження управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

Корпорація – відокремлена юридична особа, створена згідно із законодавством штату. Право власності засвідчується акціями, якими торгують на фондових біржах, власники акцій мають обмежену відповідальність.

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

Левередж – фінансовий механізм управління формування прибутку підприємства, який забезпечує оптимальне співвідношення окремих видів капіталу чи окремих видів витрат.

Лізинг – довготермінова оренда машин, обладнання, виробничих споруд тощо на умовах поворотності, терміновості й платності і на підставі відповідного договору між орендодавцем і орендарем, що передбачає можливість їх наступного викупу орендарем. Лізинг можна розглядати і як різновид довготермінового кредиту, наданого в натуральній формі.

Лістинг – процедура допуску цінних паперів до обігу на фондовому ринку.

Материнське підприємство (parent) – суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання.

Маржа – термін, який використовується в банківській, біржовій, страховій, торговельній діяльності й означає різницю між процентними ставками, курсами цінних паперів, ставками страхових внесків і відшкодувань, цінами товарів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards (IFRSs)) – стандарти та тлумачення, прийняті Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють:

- а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- в) Тлумачення, розроблені Комітетом із тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ) або колишнім Постійним комітетом із тлумачень (ПКТ).

Моніторинг – відстеження, нагляд за фінансовою та виробничою діяльністю окремої компанії, галузі та економіки в цілому.

Монополія – виключне право однієї особи на певний вид діяльності.

Накладні витрати – додаткові до основних виробничі витрати, пов'язані з господарським обслуговуванням виробництва, утриманням апарату управління підприємства і створенням належних умов праці, які включаються у собівартість продукції.

Негативний гудвіл – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання. Він може бути визначений лише за умови купівлі-продажу підприємства в цілому, оскільки його неможливо виділити в самостійну облікову одиницю.

Номінальна вартість облігації – загальна сума боргу, яка підлягає погашенню і вказується на титульній стороні облігації. Номінальні (тимчасові) рахунки – рахунки «Доходів» і «Витрат», на яких базується складання звіту про прибутки й збитки підприємства, які закриваються в кінці облікового періоду.

Обачність (prudence) – дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінюванні за умов невизначеності, для того, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені.

Об'єднання бізнесу (business combination) – об'єднання окремих підприємств або бізнесів в один суб'єкт господарювання, що звітує.

Об'єкт хеджування (hedged item) – це актив, зобов'язання, тверда угода, високо ймовірна прогнозована операція або чиста інвестиція в закордонну господарську одиницю, що є:

- а) відсотковий ризик боргового інструменту, оціненого за амортизованою вартістю;
- б) ризик, пов'язаний з іноземною валютою чи відсотковою ставкою у твердій угоді або високо ймовірній прогнозованій операції;
- в) ціновий ризик товару, який утримується або у твердій угоді, або у високо ймовірній прогнозованій операції з придбання чи продажу товару;
- г) валютний ризик у чистій інвестиції в іноземну діяльність.

Облігація – боргове зобов’язання суб’єктів та державних установ для захисту значних сум капіталу на довгостроковій основі.

Облікова політика (accounting policies) – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, що застосовуються підприємством звітності при складанні та поданні фінансових звітів.

Овердрафт – особлива форма надання короткотермінового кредиту клієнтові банку в разі, якщо величина платежу перевищує залишок коштів на рахунку клієнта.

Оголошені акції – максимальна кількість акцій корпорації, яка може бути випущена згідно зі статутом.

Операційна діяльність (operating activities) – основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Операційна оренда (operating lease) – оренда, за якою не передаються в основному всі ризики та винагороди, пов’язані з правом власності. Оренда, яка не є операційною, вважається фінансовою.

Опціон – різновид цінного папера на товарному, фондовому чи валютному ринку, строкова угода, предметом якої є право, а не зобов’язання особи, яка його придбала продати або купити базові цінності – товари, інші цінні папери, валюту за наперед визначеною ціною і в заздалегідь установленний термін.

Оренда (lease) – угода, за якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або низку платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.

Основні засоби (property, plant and equipment) – матеріальні активи, які: утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи послуг, для надання в оренду, інвестування або для адміністративних цілей; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше, ніж одного періоду.

Оферта – письмова або усна пропозиція однієї особи (оферента) іншій особі (акцептанту) укласти з нею договір. В оферті зазначається термін її дії. Може здійснюватись як через публічні оголошення, так і на торгах або надсилається конкретному партнеру.

Оцінка (measurement) – процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у звіті про фінансовий стан та у звіті про сукупний прибуток.

Очікуваний грошовий потік (expected cash flow) – зважене з урахуванням імовірності середнє (тобто середнє значення розподілу) можливих майбутніх грошових потоків.

Партнер – юридична або фізична особа, яка є співвласником спільного підприємства або компаньйоном у виконуваних роботах.

Пасив – сукупність боргів і зобов'язань підприємства.

Патент – спосіб захисту прав власності винаходу. Документ, виданий компетентним державним органом винахідникові або його правонаступникові, який засвідчує авторство, право на винахід і монопольне його використання.

Первісна (купівельна) вартість – сума всіх грошових витрат на придбання матеріальних та нематеріальних активів і витрат на їх доведення до робочого стану.

Переоцінка – дооцінення (збільшення вартості) або уцінення (зменшення вартості) активів підприємства.

Перший звітний період за МСФЗ (first IFRS reporting period) – найпізніший звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за МСФЗ.

Платоспроможність – наявність грошових коштів упродовж більшого періоду часу для вчасного виконання фінансових зобов'язань.

Покупець (acquirer) – суб'єкт господарювання, який отримує контроль за об'єктом придбання.

Постійні виробничі накладні витрати – непрямі витрати на виробництво, які залишаються відносно незмінними, незалежно від обсягу виробництва.

Проміжний фінансовий звіт (interim financial report) – фінансовий звіт, що складається або з повного комплексу фінансових звітів, або з комплексу скороченої фінансової звітності за проміжний період.

Процент – сума, яка підлягає сплаті за використання компанією наданих їй грошових коштів. Виплата кредиту пов'язана з виплатою процента та номіналу.

Реінвестиції – повторні інвестиції, які здійснюються за рахунок прибутку, одержаного на попередньо вкладений капітал або внаслідок переміщення капіталу з одних активів, сфер інвестиційної діяльності та об'єктів інвестування в інші.

Реструктуризація – програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює: обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання, або спосіб здійснення цієї діяльності.

Ринкова вартість – сума, яку можна отримати від продажу інвестицій на активному ринку.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (авторського права, патентів, торгових марок).

Рух грошових коштів – надходження та вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Сертифікат – свідоцтво про кількість акцій, яким володіє інвестор, процент власності.

Спільна діяльність (joint arrangement) – діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами.

Страховий ризик (insurance risk) – ризик інший, ніж фінансовий ризик, переданий власником страхового поліса емітентові.

Строк оренди – це невідомий період, на який орендар уклав угоду про оренду активу, та будь-які наступні терміни, протягом яких орендар має вибір щодо продовження строку оренди активу з подальшою оплатою або без неї і на початку строку оренди існує обґрунтована впевненість, що це право вибору орендаря буде здійсненим.

Субвенція – вид грошової допомоги місцевим органам влади з боку держави, яка виділяється тільки на конкретні цілі і у випадках використання не за призначенням, підлягає поверненню.

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

Сумнівний борг – дебіторська заборгованість, відносно якої існує імовірність її неповернення боржником.

Товариство – некорпоративне підприємство, яким володіють дві або більше особи.

Торгова марка – спеціальна назва для товарів або послуг, що виробляються чи надаються компанією.

Трансферт – письмовий переказ, наказ банку своєму кореспонденту видати певну суму грошей вказаній у трансферті особі; перенесення суми з одного рахунка на інший.

Транш – частина чи частковий платіж значної суми грошей; частина великої фінансової позики. Траншами надає кредити МВФ.

Факторинг – передача права стягнення дебіторської заборгованості іншій особі на узгоджених умовах.

Фінансова діяльність (financing activities) – діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу і запозичень підприємства.

Фінансова оренда (finance lease) – оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. Право власності може з часом передаватися або не передаватися. Оренда, яка не є фінансовою, вважаються операційною.

Фінансування – переведення активів до суб'єкта господарювання (фонду), відокремленого від суб'єкта господарювання працедавця з метою виконання майбутніх зобов'язань з виплати пенсій.

Форс-мажор – неможливість виконання контракту або повне звільнення сторін від зобов'язань по ньому в зв'язку з настанням подій, що не залежать від сторін, і які роблять виконання контракту неможливим.

Ф'ючерсний контракт – стандартний документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін на момент виконання зобов'язань сторонами контракту.

Хеджування – створення зустрічних вимог або зобов'язань в іноземній валюті.

КОНТРОЛЬНІ РОБОТИ ДЛЯ СТУДЕНТІВ ЗАОЧНОЇ ФОРМИ НАВЧАННЯ

Контрольна робота № 1

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії у Молдові.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи стандарт-кост.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити фактори.
2. Обчислити величину відхилень по прямих матеріальних затратах.
3. Зробити висновок.

2. Інформаційне забезпечення

Для виготовлення однієї деталі потрібно 18 кг основних матеріалів по 16 дол. за кг. В звітному місяці було виготовлено 100 деталей, при їх виготовленні використано 900 кг матеріалів, вартістю по 17 дол. за кг.

Контрольна робота № 2

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та принципи обліку у Фінляндії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методу рівномірного (прямо-лінійного) списання вартості.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити суму амортизаційних відрахувань за кожний рік, нагромаджений знос та залишкову вартість.
2. Нарахувати амортизацію автомобіля за роки експлуатації.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

а). Початкова вартість автомобіля – 22000 дол.;

б). Ліквідаційна вартість автомобіля – 2000 дол.;

в). Термін служби автомобіля – 4 роки.

Контрольна робота № 3

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії у Румунії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику природних ресурсів.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити вартість однієї видобутої одиниці ресурсів.
2. Обчислити вартість «виснаження» природних ресурсів.
3. Скласти бухгалтерську проводку.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Вартість придбання шахти – 560000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 60000 дол.;
- в). Запаси вугілля оцінюються в 50000 дол.;
- г). Видобуток вугілля склав 120000 т.

Контрольна робота № 4

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та принципи обліку у Норвегії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте визначення сумнівних боргів та коротку характеристику методів підрахунку величини видатків по сумнівних боргах.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити величину втрат по сумнівних боргах за звітний період за методом у відсотках від нетто-реалізації.
2. Обчислити процент втрат по сумнівних боргах за три попередні роки.
3. Скласти бухгалтерську проводку.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Нетто-реалізація за три останні роки склала 224000 дол.;
- б). Витрати по сумнівних боргах за три останні роки – 5000 дол.;
- в). Реалізація за звітний період – 66600 дол.;
- г). Повернення та уцінка – 600 дол.;
- д). Залишки з продажу – 1000 дол.

Контрольна робота № 5

1. Теоретичне питання. Створення спільних підприємств у Східній Європі.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методу нарахування амортизації пропорційно до обсягу виконаних робіт.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизаційні відрахування за кожен рік, нагромаджений знос та залишкову вартість.

2. Нарахувати амортизацію вантажного автомобіля.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість – 40000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 4000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 5 років;
- г). пробіг автомобіля склав 60000 миль, у тому числі за 1-ий рік – 20000 миль; 2-ий рік – 20000 миль; 3-тій рік – 10000 миль; 4-тий рік – 5000 миль; 5-тий рік – 5000 миль.

Контрольна робота № 6

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання у Росії.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте визначення сумнівних боргів та коротку характеристику методу підрахунку величини видатків по сумнівних боргах шляхом обліку рахунків по термінах їх сплати.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити процент сумнівних боргів по кожному із термінів.
2. Обчислити загальну величину видатків по сумнівних боргах за встановлений термін.
3. Скласти бухгалтерську проводку.

2. Інформаційне забезпечення

Картка обліку сплати (в доларах)

Покупець	Всього до сплати	Термін не настав	Просрочка від 1 до 30 днів	Просрочка від 31 до 60 днів	Просрочка від 61 до 90 днів	Просрочка понад 90 днів
А	10000	1000				
Б	2200		2200			
В	4200			4200		
Г	580				5800	
Д	4500					4500
ВСЬОГО	46500	1000	2200	4200	5800	4500
% сумнівних боргів		1%	2%	10%	30%	50%

Контрольна робота № 7

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та принципи обліку у Єгипті.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів нарахування амортизації та вкажіть на основні особливості методу списання вартості по сумі чисел.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизовану вартість за весь період служби обладнання.
2. Обчислити суму чисел за формулою.
3. Нархувати амортизацію обладнання за роки експлуатації.
4. Зробити висновок.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість – 15000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 3000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 6 років.

Контрольна робота № 8

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та принципи обліку в країнах Середньої Азії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи стандарт-кост.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити фактори.
2. Обчислити величину відхилень по прямих трудових затратах.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Для виготовлення продукту «В» по нормативу потрібно 18 год. при нормативній ставці 8 дол. за годину. В квітні було виготовлено 100 одиниць продукту «В», для цього було затрачено 1650 трудо-годин, вартістю 10 дол. за кожну годину.

Контрольна робота № 9

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії у країнах Північної Африки.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте визначення векселів до отримання та показників, які їх характеризують.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити позичковий %, суму погашення векселя, дисконт, виплату по векселю.
2. Скласти бухгалтерські проводки.

2. Інформаційне забезпечення

Вексель на суму 6000 доларів під 12% річних видано на термін 110 днів, дисконтується банком по ставці 15%, коли залишилось 60 днів до закінчення терміну векселя.

Контрольна робота № 10

1. Теоретичне питання. Облік пенсійних зобов'язань у країнах Європи.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів нарахування амортизації та вкажіть основні особливості методу зменшеного залишку.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизовану вартість за кожен рік експлуатації при подвійній нормі амортизації, нагромаджений знос та залишкову вартість.
2. Нарахуйте амортизацію обладнання за роки експлуатації.
3. Зробіть висновки.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість автомобіля – 44000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість автомобіля – 4000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 5 років.

Контрольна робота № 11

1. Теоретичне питання. Облік власного капіталу компанії.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів оцінки матеріальних запасів та особливості методу середньої вартості.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити повну вартість матеріальних запасів.
2. Оцінити матеріальні запаси за методом середньої вартості.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Залишок матеріальних запасів на початок періоду склав 2200 штук;
- б). Ціна за одиницю – 10 дол.;
- в). За звітний період поступило матеріальних запасів – 300 шт.;
- г) Ціна за одиницю – 12 дол.

Контрольна робота № 12

1. Теоретичне питання. Міжнародні бухгалтерські фірми і професія бухгалтера.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів нарахування амортизації та вкажіть на основні особливості методу списання вартості по сумі чисел.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизовану вартість за весь період служби обладнання.
2. Обчислити суму чисел за формулою.
3. Нарахувати амортизацію обладнання за роки експлуатації.
4. Зробити висновок.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість – 24000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 4000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 5 років.

Контрольна робота № 13

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії в Бельгії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методу нарахування амортизації пропорційно до обсягу виконаних робіт.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизаційні відрахування за кожен рік, нагромаджений знос та залишкову вартість.
2. Нарахувати амортизацію вантажного автомобіля за роки експлуатації.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість – 55000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 5000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 4 роки;
- г). пробіг автомобіля склав 100000 миль, у тому числі за 1-ий рік – 30000 миль; 2-ий рік – 30000 миль; 3-тій рік – 20000 миль; 4-тий рік – 20000 миль.

Контрольна робота № 14

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та принципи обліку в Данії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте визначення бухгалтерського балансу та характеристики статей та розділів балансу.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити до якого розділу активу чи пасиву відноситься кожна з вказаних статей.
2. Скласти бухгалтерський баланс акціонерного товариства.

2. Інформаційне забезпечення

Векселі отримані – 495; Прибуток – 2783; Земля – 1155; Обладнання невиробниче – 836; Нерозподілений капітал – 506; Видатки на комунальні послуги – 33; Видатки на канцелярські потреби – 22; Каса – 858.

Контрольна робота № 15

1. Теоретичне питання. Облік пенсійних зобов'язань у США.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи стандарт-кост.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити фактори.
2. Обчислити величину відхилень по прямих матеріальних затратах.

2. Інформаційне забезпечення

Для виготовлення однієї деталі потрібно 15 кг основних матеріалів по 10 дол. за кг. За звітний місяць було виготовлено 100 деталей, при їх виготовленні використано 800 кг матеріалів, вартістю 12 дол. за кг.

Контрольна робота № 16

1. Теоретичне питання. Представлення бухгалтерських документів та бухгалтерської звітності в Бельгії.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів оцінки матеріальних запасів та особливості методу оцінки FIFO.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити і оцінити величину матеріальних запасів, витрачених на виробництво за методом FIFO.
2. Обчислити залишок матеріальних запасів на кінець звітного періоду і здійснити його оцінку.

2. Інформаційне забезпечення

Залишки матеріальних запасів

Зміст операції	Кількість (шт.)	Ціна в дол.	Сума в дол.
1. Залишок на початок	20	10	200
2. Надійшло за документами			
№ 1	22	11	?
№ 2	24	12	?
№ 3	26	13	?
3. Разом надійшло	72		?
4. Витрачено на виробництво			
В оцінці по методу FIFO	50		?
5. Залишок на кінець			
– В оцінці по методу FIFO	?		?

Контрольна робота № 17

1. Теоретичне питання. Облік витрат у Данії.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи стандарт-кост.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити фактори.
2. Обчислити величину відхилень по прямих трудових затратах.

Інформаційне забезпечення

Для виготовлення деталі «Х» по нормативу потрібно 48 год. при нормативній ставці 13 дол. за год. За звітний місяць було виготовлено 100 деталей «Х», для цього було затрачено 4000 трудо-годин, вартість за одну годину склала 14 дол.

Контрольна робота № 18

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське законодавство і бухгалтерські професії у Франції.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів оцінки матеріальних запасів та особливості методу суцільної (специфічної) ідентифікації.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно обчислити:

1. Вартість кінцевих матеріальних запасів за методом специфічної ідентифікації.
2. Собівартість реалізованих товарів.
3. Залишок матеріальних запасів на кінець періоду та зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Залишки матеріальних запасів

Зміст операції	Кількість, шт.	Ціна в дол.	Сума, дол.
1. Залишок на 01.03.	100	1,00	?
2. Придбано			
1.03.	50	1,10	?
2.03.	120	1,20	?
15.03.	130	1,30	?
22.03.	140	1,40	?
3. Разом товарів для продажу	540		?
4. Реалізовано	340		?
5. Залишок на 01.04.	200		?

В залишок на 1.04 входять 100 одиниць, що були в запасі за станом на 1.03., 30 одиниць з числа придбаних 2.03 та 70 одиниць з числа придбаних 22.03.

Контрольна робота № 19

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії у Китаї.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи директ-костинг.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити, скільки комплектів білизни необхідно продати, щоб не нести збитків і отримати прибуток в розмірі 800 дол.

2. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

а). Ціна придбання одного комплекту склала 100 дол.;

б). Продажна ціна склала 180 дол.;

в). Оренда приміщення магазину обходиться в 40000 дол.

Обрахунок провести за допомогою рівняння:

а). При умові, що магазин окупив лише свої витрати;

б). При умові, що магазин отримав прибуток у розмірі 800 дол.

Контрольна робота № 20

1. Теоретичне питання. Бухгалтерський облік у французських сільськогосподарських кооперативах.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте детальну характеристику методу FIFO, вкажіть на його переваги та недоліки.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно обчислити:

1. Величину матеріальних запасів витрачених на виробництво за методом FIFO.

2. Величину залишку матеріальних запасів на кінець звітного періоду та здійснити його оцінку.

3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Залишки матеріальних запасів

Зміст операції	Кількість, шт.	Ціна в дол.	Сума, дол.
1. Залишок на початок	10	10	100
2. Надійшло за документами			
№ 19	11	10	?
№ 20	12	11	?
№ 21	13	12	?
3. Разом надійшло	36		?
4. Витрачено на виробництво			
– в оцінці по методу FIFO	40		?
5. Залишок на кінець			
– в оцінці по методу FIFO	?		?

Контрольна робота № 21

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії у Німеччині.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи директ-костинг.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити, скільки жіночих костюмів потрібно продати, щоб не нести збитків і отримати прибуток у 1200 дол.

2. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

а). Ціна придбання одного костюма склала 150 дол.;

б). Продажна ціна склала 270 дол.;

в). Оренда приміщення обходиться магазину в 60000 дол.

Обрахунок провести з допомогою рівняння:

а). При умові, що магазин окупить лише свої витрати;

б). При умові, що магазин отримає прибуток у розмірі 1200 дол.

Контрольна робота № 22

1. Теоретичне питання. Представлення бухгалтерських документів та консолідація бухгалтерських звітних документів у Німеччині.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте характеристику методу FIFO, вкажіть на його переваги та недоліки.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно обчислити:

1. Величину матеріальних запасів? витрачених на виробництво за методом FIFO.

2. Величину залишку матеріальних запасів на кінець звітного періоду та здійснити його оцінку.

3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Залишки матеріальних запасів

Зміст операції	Кількість, шт	Ціна в дол.	Сума, дол.
1. Залишок на початок	10	10	100
2. Надійшло за документами			
№ 30	20	11	?
№ 31	30	12	?
№ 33	40	15	?
3. Разом надійшло	90		?
4. Витрачено на виробництво			
– в оцінці по методу FIFO	95		?
5. Залишок на кінець			
– в оцінці по методу FIFO	?		?

Контрольна робота № 23

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання у Канаді.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте визначення бухгалтерського балансу та характеристики статей та розділів балансу.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити, до якого розділу активу чи пасиву відноситься кожна з вказаних статей.
2. Скласти бухгалтерський баланс акціонерного товариства.

Інформаційне забезпечення

Векселі отримані – 550; Отримані аванси – 550; Винагороди отримані – 550; МШП – 356,4; Рахунки до отримання – 314,6; Прибуток – 952,6; Видатки на страхування – 110; Рахунки до оплати – 158,4.

Контрольна робота № 24

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії у Греції.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте характеристику методу середньої вартості при оцінці матеріальних запасів, вкажіть на його переваги та недоліки.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити вартість матеріалів, що реалізовані за місяць.
2. Обчислити залишок на 1.07 та здійснити його оцінку.

2. Інформаційне забезпечення

Залишки матеріальних запасів

Зміст операції	Кількість, шт.	Ціна в дол.	Сума, дол.
1. Залишок на 01.06.	12	10	120
2. Надійшло			
05.06.	25	11	?
08.06.	35	12	?
20.06.	45	13	?
3. Всього надійшло	105		?
4. Реалізовано	100		?
5. Залишок на 01.07.	?		?

Контрольна робота № 25

1. Теоретичне питання. Бухгалтерські принципи та аудит у Греції.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте характеристику короткотермінових інвестицій фірми.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити, прибуток чи збитки отримала фірма при продажі цінних паперів.
2. Відобразити дані операції на рахунках бухгалтерського обліку.

2. Інформаційне забезпечення

Фірма 1 придбала 4000 акцій у вигляді вкладеного капіталу фірми 2, купівельна вартість акцій становила 52 долари, включаючи комісійні і послуги брокера. Реалізація акцій проводиться по ціні 50 дол. за одну акцію.

Контрольна робота № 26

1. Теоретичне питання. Бухгалтерські професії та бухгалтерське регулювання в Ірландії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику природних ресурсів.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити вартість однієї видобутої одиниці ресурсів.
2. Обчислити вартість «виснаження» природних ресурсів за обліковий період.
3. Скласти бухгалтерську проводку.

2. Інформаційне забезпечення

а). Вартість нафтового родовища – 400 млн. дол.;

б). Запаси нафти – 200 млн. барелей;

в). Річний видобуток – 6 млн. барелей.

Контрольна робота № 27

1. Теоретичне питання. Особливості організації обліку у країнах Латинської Америки.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методу рівномірного (прямолінійного) списання вартості.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити суму амортизаційних відрахувань за кожний рік, нагромаджений знос та залишкову вартість.
2. Нарахувати амортизацію автомобіля за роки експлуатації.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

а). Початкова вартість автомобіля – 26000 дол.;

б). Ліквідаційна вартість автомобіля – 2000 дол.;

в). Термін служби автомобіля – 6 років.

Контрольна робота № 28

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії в Італії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику природних ресурсів.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити вартість однієї видобутої одиниці ресурсів.
2. Обчислити вартість «виснаження» природних ресурсів за обліковий період.
3. Скласти бухгалтерську проводку.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Вартість придбання шахти – 280000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 80000 дол.;
- в). Запаси вугілля оцінюються в 50000 дол.;
- г). Видобуток вугілля склав 130000 т.

Контрольна робота № 29

1. Теоретичне питання. Представлення бухгалтерських документів та консолідація звітних документів у Італії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте визначення сумнівних боргів та коротку характеристику методів підрахунку величини видатків по сумнівних боргах.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити величину втрат по сумнівних боргах за звітний період за методом у відсотках від нетто-реалізації.
2. Обчислити процент втрат по сумнівних боргах за три попередні роки.
3. Скласти бухгалтерську проводку.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Нетто-реалізація за три останні роки склала 425800 дол.;
- б). Витрати по сумнівних боргах за три останні роки становили 4000 дол.;
- в). Реалізація за звітний період – 45000 дол.;
- г). Повернення та уцінка – 500 дол.;
- д). Залишки з продажу – 3000 дол.

Контрольна робота № 30

1. Теоретичне питання. Особливості організації обліку гудвілу та основного капіталу в Італії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методу нарахування амортизації пропорційно до обсягу виконаних робіт.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизаційні відрахування за кожен рік, нагромаджений знос та залишкову вартість.
2. Нархувати амортизацію вантажного автомобіля за роки експлуатації.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість – 70000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 6000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 5 років;
- г). пробіг автомобіля склав 80000 миль, у тому числі за 1-ий рік – 20000 миль; 2-ий рік – 30000 миль; 3-тій рік – 10000 миль; 4-тий рік – 10000 миль; 5-тий рік – 10000 миль.

Контрольна робота № 31

1. Теоретичне питання. Представлення бухгалтерських документів та консолідація бухгалтерських документів у Люксембурзі.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів нарахування амортизації та вкажіть на основні особливості методу списання вартості по сумі чисел.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизовану вартість за весь період служби обладнання.
2. Обчислити суму чисел за формулою.
3. Нархувати амортизацію обладнання за роки експлуатації.
4. Зробити висновок.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість – 14000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 4000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 3 роки.

Контрольна робота № 32

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії у Болгарії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте визначення сумнівних боргів та коротку характеристику методу підрахунку величини видатків по сумнівних боргах шляхом обліку рахунків по термінах їх сплати.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити процент сумнівних боргів по кожному із термінів.
2. Обчислити загальну величину видатків по сумнівних боргах за встановлений термін.
3. Скласти бухгалтерську проводку.

2. Інформаційне забезпечення

Картка обліку сплати (в доларах)

Покупець	Всього до сплати	Термін не настав	Просрочка від 1 до 30 днів	Просрочка від 31 до 60 днів	Просрочка від 61 до 90 днів	Просрочка понад 90 днів
А	1200	1200				
Б	1400		1400			
В	1600			1600		
Г	1800				1800	
Д	2000					2000
ВСЬОГО	8000	1200	1400	1600	1800	2000
% сумнівних боргів		1%	2%	10%	30%	50%

Контрольна робота № 33

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії у Нідерландах.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику матеріальних активів.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити результат продажу обладнання (прибуток чи збитки).
2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку даний результат за умови, що кошти поступили відразу.

2. Інформаційне забезпечення

а). Ціна продажу обладнання – 11300 дол.;

б). Вартість придбання обладнання – 13500 дол.;

в). Знос – 8000 дол.

Контрольна робота № 34

1. Теоретичне питання. Особливості організації обліку в Індії та Китаї.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів нарахування амортизації та вкажіть основні особливості методу зменшеного залишку.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизовану вартість за кожен рік експлуатації при подвійній нормі амортизації, нагромаджений знос та залишкову вартість.
2. Нарахуйте амортизацію обладнання за роки експлуатації.
3. Зробіть висновки.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість автомобіля – 88000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість автомобіля – 8000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 5 років.

Контрольна робота № 35

1. Теоретичне питання. Юридичні основи бухгалтерської системи Португалії. Бухгалтерські принципи.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів оцінки матеріальних запасів та особливості методу середньої вартості.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити повну вартість матеріальних запасів.
2. Оцінити матеріальні запаси за методом середньої вартості.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Залишок матеріальних запасів на початок періоду склав 4200 шт.;
- б). Ціна за одиницю – 14 дол.;
- в). За звітний період поступило матеріальних запасів – 500 шт.;
- г). Ціна за одиницю – 30 дол.

Контрольна робота № 36

1. Теоретичне питання. Представлення бухгалтерських документів та консолідація бухгалтерських документів у Португалії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів нарахування амортизації та вкажіть на основні особливості методу списання вартості по сумі чисел.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизовану вартість за весь період служби обладнання.
2. Обчислити суму чисел за формулою.
3. Нарахувати амортизацію обладнання за роки експлуатації.
4. Зробити висновок.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість – 21000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 1000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 4 роки.

Контрольна робота № 37

1. Теоретичне питання. Облік матеріально-технічних запасів у Португалії.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методу нарахування амортизації пропорційно до обсягу виконаних робіт.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити амортизаційні відрахування за кожен рік, нагромаджений знос та залишкову вартість.
2. Нархувати амортизацію вантажного автомобіля за роки експлуатації.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

- а). Початкова вартість – 46000 дол.;
- б). Ліквідаційна вартість – 6000 дол.;
- в). Термін експлуатації – 4 роки;
- г). пробіг автомобіля склав 80000 миль, у тому числі за 1-ий рік – 40000 миль; 2-ий рік – 20000 миль; 3-тій рік – 10000 миль; 4-тий рік – 10000 миль.

Контрольна робота № 38

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії в Іспанії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи стандарт-кост.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити фактори.
2. Обчислити величину відхилень по прямих матеріальних витратах.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Для виготовлення однієї деталі потрібно 20 кг основних матеріалів по 15 дол. за кг. За звітний місяць було виготовлено 100 деталей, при їх виготовленні використано 7000 кг матеріалів вартістю 16 дол. за кг.

Контрольна робота № 39

1. Теоретичне питання. Облік гудвілу та основного капіталу у Чехії.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів оцінки матеріальних запасів та вкажіть на особливості методу оцінки FIFO.

Завдання II. Розгляньте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити і оцінити величину матеріальних запасів, витрачених на виробництво за методом FIFO.
2. Обчислити залишок матеріальних запасів на кінець звітної періоду і здійснити його оцінку.
3. Зробити висновок.

2. Інформаційне забезпечення
Залишки матеріальних запасів

Зміст операції	Кількість, (шт.)	Ціна в дол.	Сума, дол.
1. Залишок на початок	24	10	240
2. Надійшло за документами			
№ 1	25	15	?
№ 2	26	16	?
№ 3	27	17	?
3. Разом надійшло	78		?
4. Витрачено на виробництво – в оцінці по методу FIFO	60		?
5. Залишок на кінець – в оцінці по методу FIFO	?		?

Контрольна робота № 40

1. Теоретичне питання. Принципи обліку та роль аудиту в Іспанії.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику матеріальних активів.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Результат продажу обладнання за умови, що рахунки та кошти на продаж обладнання ще не отримано.
2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку результат продажу обладнання (прибуток чи збитки).

2. Інформаційне забезпечення

- а). Ціна продажу – 10000 дол.;
- б). Вартість придбання – 13000 дол.;
- в). Знос – 4000 дол.

Контрольна робота № 41

1. Теоретичне питання. Представлення бухгалтерських документів в Іспанії.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи стандарт-кост.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити фактори.
2. Обчислити величину відхилень по прямих трудових затратах.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Для виготовлення деталі «1» по нормативу потрібно 50 год. при нормативній ставці 14 дол. за год. За звітний місяць було виготовлено 100 деталей

«1», для цього було затрачено 4500 трудо-годин, вартість за одну годину склала 15 дол.

Контрольна робота № 42

1. Теоретичне питання. Представлення бухгалтерських документів у Швеції.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте визначення векселів до отримання та показників, які їх характеризують.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити позичковий %, суму погашення векселя, дисконт, виплату по векселю.
2. Скласти бухгалтерські проводки.

2. Інформаційне забезпечення

Вексель на суму 9000 дол. під 15% річних видано на термін 130 днів, дисконтується банком по ставці 19%, коли залишилось 60 днів до закінчення терміну векселя.

Контрольна робота № 43

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання та бухгалтерські професії у Швеції.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику методів оцінки матеріальних запасів та вкажіть на особливості методу суцільної (специфічної) ідентифікації.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно обчислити:

1. Вартість кінцевих матеріальних запасів за методом специфічної ідентифікації.
2. Собівартість реалізованих товарів.
3. Залишок матеріальних запасів на кінець періоду та зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Залишки матеріальних запасів

Зміст операції	Кількість, шт.	Ціна в дол.	Сума, дол.
1. Залишок на 01.03.	100	1,20	?
2. Придбано			
1.03.	160	1,30	?
2.03.	150	1,40	?
15.03.	160	1,50	?
22.03.	170	1,60	?
3. Разом товарів для продажу	740		?
4. Реалізовано	540		?
5. Залишок на 01.04.	200		?

В залишок на 1.04 входять 100 одиниць, що були в запасі за станом на 1.03, 30 одиниць з числа придбаних 2.03 та 70 одиниць з числа придбаних 22.03.

Контрольна робота № 44

1. Теоретичне питання. Облік гудвілу та матеріальних активів основного капіталу у Швеції.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи стандарт-кост.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити фактори.
2. Обчислити величину відхилень по прямих матеріальних затратах.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Для виготовлення однієї деталі потрібно 5 кг основних матеріалів по 3 дол. за кг. За звітний місяць було виготовлено 100 деталей, при їх виготовленні використано 600 кг матеріалів, вартістю 4 дол. за кг.

Контрольна робота № 45

1. Теоретичне питання. Особливості організації обліку у Казахстані.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте детальну характеристику методу FIFO, вкажіть на його переваги та недоліки.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно обчислити:

1. Величину матеріальних запасів витрачених на виробництво за методом FIFO.
2. Величину залишку матеріальних запасів на кінець звітної періоду та здійснити його оцінку.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Залишки матеріальних запасів

Зміст операції	Кількість, шт.	Ціна в дол.	Сума, дол.
1. Залишок на початок	13	12	156
2. Надійшло за документами			
№ 19	17	10	?
№ 20	18	11	?
№ 21	19	12	?
3. Разом надійшло	54		?
4. Витрачено на виробництво – в оцінці по методу FIFO	55		?
5. Залишок на кінець – в оцінці по методу FIFO	?		?

Контрольна робота № 46

1. Теоретичне питання. Особливості організації обліку в Словаччині.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте характеристику методу FIFO, вкажіть на його переваги та недоліки.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно обчислити:

1. Величину матеріальних запасів, витрачених на виробництво за методом FIFO.
2. Величину залишку матеріальних запасів на кінець звітної періоду та здійснити його оцінку.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення
Залишки матеріальних запасів.

Зміст операції	Кількість, шт.	Ціна в дол.	Сума, дол.
1. Залишок на початок	20	14	280
2. Надійшло за документами			
№ 30	28	15	?
№ 31	30	16	?
№ 33	34	17	?
3. Разом надійшло	92		?
4. Витрачено на виробництво			
– в оцінці по методу FIFO	100		?
5. Залишок на кінець			
– в оцінці по методу FIFO	?		?

Контрольна робота № 47

1. Теоретичне питання. Бухгалтерське регулювання у Польщі.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи стандарт-кост.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити фактори.
2. Обчислити величину відхилень по прямих трудових затратах.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Для виготовлення деталі «У» по нормативу потрібно 17 год. при нормативній ставці 25 дол. за год. За звітний місяць було виготовлено 100 деталей «У», для цього було затрачено 2300 трудо-годин, вартість за одну годину склала 27 дол.

Контрольна робота № 48

1. Теоретичне питання. Особливості організації обліку в Японії.
2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте характеристику короткотермінових інвестицій фірми.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити, прибуток чи збитки отримала фірма при продажі цінних паперів.
2. Відобразити дані операції на рахунках бухгалтерського обліку.

2. Інформаційне забезпечення

Фірма 1 придбала 4000 акцій у вигляді вкладеного капіталу фірми 2, купівельна вартість акцій становила 54 дол., включаючи комісійні і послуги брокера. Реалізація акцій проводиться по ціні 52 дол. за одну акцію.

Контрольна робота № 49

1. Теоретичне питання. Історичні аспекти розвитку аудиту у Великобританії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте характеристику методу середньої вартості при оцінці матеріальних запасів, вкажіть на його переваги та недоліки.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити вартість матеріалів, що реалізовані за місяць.
2. Обчислити залишок на 1.07 та здійснити його оцінку.

2. Інформаційне забезпечення

Залишки матеріальних запасів

Зміст операції	Кількість, шт.	Ціна в дол.	Сума, дол.
1. Залишок на 01.06.	16	12	192
2. Надійшло			
05.06.	45	17	?
08.06.	55	18	?
20.06.	65	19	?
3. Всього надійшло	165		?
4. Реалізовано	155		?
5. Залишок на 01.07.	?		?

Контрольна робота № 50

1. Теоретичне питання. Облік гудвілу та основного капіталу у Великобританії.

2. Задача.

1. Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику системи директ-костинг.

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обчислити, скільки спортивних костюмів потрібно продати, щоб не нести збитки і отримати прибуток у розмірі 1600 дол.
2. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

а). Ціна придбання одного костюма склала 170 дол.;

б). Продажна ціна склала 270 дол.;

в). Оренда приміщення обходиться магазину в 60020 дол.

Обрахунок провести за допомогою рівняння:

а). При умові, що магазин окупить лише свої витрати;

б). При умові, що магазин отримає прибуток у розмірі 1600 дол.

ЛІТЕРАТУРА

1. Агеева О. А. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. для вузов / О. А. Агеева, А. Л. Ребизова. – М. : Юрайт, 2013. – 447 с.
2. Бабаев Ю. А. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) : учеб. / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. – М. : ИНФРА-М, 2012. – 398 с.
3. Бондарчук Н. В. Актуальні питання складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва / Н. В. Бондарчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 2. – С. 42–45.
4. Верига Ю. А. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. Ю. А. Верига. – К. : Центр навч. літ. 2012. – 216 с.
5. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр учб. літ. 2010. – 488 с.
6. Гейер Е. С. Міжнародні стандарти фінансової звітності : навч. посіб. / Е. С. Гейер, О. А. Наумчук. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2012. – 283 с.
7. Голов С. Ф. Трансформації фінансової звітності українських підприємств у звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності : метод. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага. – Вінниця : Консоль, 2013. – 267 с.
8. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2013. – 1072 с.
9. Губачова О. М. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / О. М. Губачова, С. І. Мельник. – К. : Центр навч. літ. 2012. – 400 с.
10. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. / І. В. Жолнер. – К. : Центр навч. літ. 2012. – 368 с.
11. Карагод В. С. Международные стандарты финансовой отчетности : уч. пособ. для бакалавров / В. С. Карагод, Л. Б. Трофимова. – М. : Юрайт, 2013. – 322 с.
12. Константинова Е. П. Международные стандарты финансовой отчетности : уч. пособ. / Е. П. Константинова. – М. : Дашков и К, 2011. – 288 с.

13. Куликова Л. И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации : уч. пособ. / Л. И. Куликова. – М. : Магистр, 2012. – 400 с.
14. Лапішко М. Л. Нові вимоги МСФЗ до формування фінансової звітності / М. Л. Лапішко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – № 44. – С. 326–330.
15. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – Тернопіль : Богдан, 2012. – 752 с.
16. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ / Л. Литвиненко // Казна України. – 2011. – № 3. – С. 16–18.
17. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 311 с.
18. Макальская М. Л. Международные стандарты аудита : уч. пособ. / М. Л. Макальская, Н. И. Ковалева. – М. : ДиС, 2013. – 112 с.
19. Міністерство фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Перелік країн, що застосовують МСФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://msfz.minfin.gov.ua>.
20. Мельник А. Ф. Європейський союз: інституційні та економічні основи інтеграції : навч. посіб. / А. Ф. Мельник, І. О. Іващук, І. Д. Бенько – Тернопіль : Матвей, 2014. – 410 с.
21. Миславская Н. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. / Н. А. Миславская, С. Н. Поленова. – М. : Дашков и К, 2012. – 372 с.
22. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. / В. Ф. Палий. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2013. – 506 с.
23. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : Центр навч. літ. 2013. – 688 с.
24. Сметанко О. В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті : навч. посіб. / О. В. Сметанков. – К. : Центр навч. літ. 2013. – 456 с.
25. Суворова С. П. Международные стандарты аудита : уч. пособ. / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 304 с.

26. Тютюрюков В. Н. Международные стандарты аудита : учеб. / В. Н. Тютюрюков. – М. : Дашков и К, 2013. – 200 с.
27. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук – К. : Центр навч. літ. 2012. – 647 с.
28. Хомуляк Т. І. Міжнародні стандарти фінансової звітності: проблеми і перспективи застосування / Т. І. Хомуляк // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2010. – № 1. – С. 212–216.
29. Шара Є. Ю. Фінансовий облік : навч. посіб. / Є. Ю. Шара. – К. : Центр навч. літ. 2012. – 408 с.
30. Штурмина О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : уч. пособ. / О. С. Штурмина. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 247 с.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**Михайло Романович ЛУЧКО
Ірина Дмитрівна БЕНЬКО**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ**

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Редактор: *Інна Буняк*
Комп'ютерна верстка: *Ольги Слимак*
Дизайн обкладинки: *Марії Одобецької*

Підписано до друку 16.12.2015 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублюванні.
Умов. друк. арк. 21,5. Облік.-вид. арк. 22.
Зам. № М002-15. Тираж 300 прим.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Видавничо-поліграфічному центр «Економічна думка» ТНЕУ
вул. Бережанська 2 м. Тернопіль 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua