

Голов С.Ф., Голубка Я.В.,
Костюченко В.М., Чижевська Л.В.

ТЕОРІЇ ТА МЕТОДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ПІДРУЧНИК

УДК 657.1(075.8)
Т96

*Рекомендовано до друку
Вченою радою Державного університету
«Житомирська політехніка»
(протокол № 10 від 28.08.2024 р.)*

Р е ц е н з е н т и:

Крупка Я.Д., професор кафедри обліку та оподаткування Західноукраїнського національного університету, доктор економічних наук, професор.

Кузіна Р.В., професорка кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту Одеського національного економічного університету, доктор економічних наук, професор.

Легенчук С.Ф., завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка», доктор економічних наук, професор.

Т96 Теорії та методи бухгалтерського обліку: підручник / С.Ф. Голов, Я.В. Голубка, В.М. Костюченко, Л.В. Чижевська. — Житомир: Видавничий дім «Бук-Друк», 2024. — 444 с.

ISBN 978-617-560-105-1

У підручнику розглянуто теорії, концепції та методи бухгалтерського обліку. Показано їхній вплив на практику бухгалтерського обліку. Окремий розділ присвячено перспективам розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в сучасних умовах. За кожним розділом наведено контрольні питання, тести та практичні завдання.

Підручник розрахований на студентів, аспірантів, викладачів облікових дисциплін.

А в т о р и:

С.Ф. Голов (розділи 1—3, 4.2, 5, 6, 8.2, 9.2, 9.3, 10—12, 13.2, 14, 15);

С.Ф. Голов і Я.В. Голубка (розділи 7.1, 9.1);

В.М. Костюченко (розділи 8.1, 13.1, 13.3);

Л.В. Чижевська (розділи 4.1, 7.2).

УДК 657.1(075.8)

© С.Ф. Голов, 2024

© Я.В. Голубка, 2024

© В.М. Костюченко, 2024

© Л.В. Чижевська, 2024

© ТОВ «Видавничий дім «Бук-Друк»», видання, 2024

ISBN 978-617-560-105-1

ВСТУП

*«Теорія має бути настільки простою,
наскільки це можливо, але не простішою».*

(Альберт Ейнштейн)

У вітчизняних закладах вищої освіти за освітньо — навчальною програмою «Облік і оподаткування» передбачено вивчення спеціальної дисципліни здобувачами наукового ступеня доктора філософії. Ця дисципліна в різних навчальних закладах має різну назву, зокрема: «Бухгалтерський облік: теорії, концепції, методологія», «Теорії та концепції бухгалтерського обліку», «Бухгалтерський облік: теорії, концепції, перспективи» тощо. Метою вивчення дисципліни є поглиблення наукових знань теорії, концепцій та методології бухгалтерського обліку, критичне осмислення існуючої системи обліку, аналіз та узагальнення перспективних шляхів її подальшого розвитку.

Хоча таку дисципліну зазвичай викладають аспірантам, розуміння основних теорій, концепцій та методів обліку актуально і для здобувачів ступенів бакалавра та магістра. Після вивчення облікових дисциплін студенти отримують знання щодо чинних стандартів і вимог ведення бухгалтерського обліку, навички відображення операцій на рахунках методом подвійного запису, складання та аналізу фінансової звітності. Але світ бухгалтерського обліку наповнений різноманітними ідеями та альтернативними методами, які були розроблені та часом застосовані на різних етапах історичного розвитку в різних країнах. Без систематизації та розуміння теоретичного та методологічного доробку колег та попередників неможливий подальший розвиток як окремого фахівця, так і професії в цілому.

У підручнику «Теорії та методи бухгалтерського обліку» послідовно розглянуто сутність, види та побудову теорій обліку, теорії фінансової звітності та їх вплив на методологію обліку, формування концепцій інфляційного обліку та консолідації звітності. Значну увагу приділено альтернативним концепціям і методам обліку активів, зобов'язань, капіталу, фондів, доходів, ви-

трат, прибутку та податку на прибуток. Зважаючи на можливість впливу облікової політики на показники звітності, розкрито сутність і методи креативного обліку. Також розглянуто теорії та стратегії регулювання обліку, методи обліку об'єднання бізнесу, гудвілу, іноземної валюти. При викладенні матеріалу застосовано історичний підхід, що дозволило прослідкувати еволюцію щодо тлумачення та застосування основних категорій та методів обліку. Акцент також зроблено на поясненні переваг і недоліків відповідних підходів, причин домінування окремих теорій і концепцій в сучасному світі, оцінках фахівців щодо перспектив.

Основні теорії, концепції і методи проілюстровано на простих прикладах, що дозволяє краще зрозуміти їхню сутність та вплив на показники звітності.

Останній розділ підручника присвячено розгляду передумов і можливих напрямів розвитку системи бухгалтерського обліку.

Автори не ставили за мету охопити усі відомі теорії та концепції в царині бухгалтерського обліку та уникають власних оцінок сучасних теоретичних напрацювань колег. Залишаємо простір для самостійної роботи студентів і аспірантів, яка вимагає творчих зусиль та критичного мислення.

РОЗДІЛ 1

СУТНІСТЬ ТА ПОБУДОВА ТЕОРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. ТЛУМАЧЕННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ ТЕОРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Слово «теорія» походить від грецького «theoria», що означає «досліджую, розглядаю». У словниках і спеціальній літературі різні автори наводять різні визначення цього поняття. Зокрема, вітчизняний філософський словник містить таке визначення: «вища форма і результат наукового пізнання, порівняно завершена система філософських знань (абстрактних понять, категорій, законів, принципів, ідей тощо)»¹. Згідно з міжнародним словником англійської мови Вебстера², теорія — це послідовний набір гіпотетичних, концептуальних і прагматичних принципів, що формують загальну структуру для сфери запиту.

Відсутність єдиного наукового тлумачення поняття «теорія» закономірно породжує різноманіття поглядів на сутність та зміст теорії бухгалтерського обліку. В англомовній літературі поширеним є визначення теорії бухгалтерського обліку, як взаємопов'язаного набору логічних принципів, які:

- 1) забезпечують краще розуміння існуючої практики інвесторами, менеджерами, студентами і практикуючими спеціалістами;
- 2) дають концептуальну основу для оцінки існуючої облікової практики;
- 3) спрямовують розвиток нових практичних методів і процедур.³

Але значна частина цього визначення стосується призначення теорії, структура якої звужена до набору принципів.

Так само, М.Р. Метьюс і М.Г.Б. Перера⁴ вважають, що теорія являє собою систему узгоджених суджень і тверджень.

¹ Петрушенко В. Тлумачний словник основних філософських термінів. Львів. 2009. С. 164.

² Webster's Third New International Dictionary of the English Language Unabridged. URL: <http://merriam-webster.com/dictionary>

³ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin.1992. P. 21—22.

Вочевидь тлумачення теорії бухгалтерського обліку винятково як системи принципів або тверджень є досить обмеженим. Тому, автори часто уникають чіткої дефініції теорії бухгалтерського обліку, посилаючись на невизначеність цього терміну.

С.Ф. Легенчук вважає, що всі існуючі визначення теорії бухгалтерського обліку можна поділити на три групи залежно від підходу до розуміння, а саме:

- 1) теорія, як єдина загальна теорія бухгалтерського обліку;
- 2) теорія, як підручник чи навчальний посібник;
- 3) теорія, як система наукових теорій.⁵

Так само, на його думку, існують радянський і англосаксонський варіанти єдиної теорії бухгалтерського обліку.

У СРСР теорію бухгалтерського обліку розглядали як науку про предмет, метод, техніку, форми і організацію бухгалтерського обліку. Радянський підхід до теорії бухгалтерського обліку досі зберігається в Україні та знайшов своє змістовне втілення у програмі дисципліни «Теорія бухгалтерського обліку» та підручниках і посібниках з цієї дисципліни.

Критики такого підходу до теорії бухгалтерського обліку зазначають, що такий погляд на теорію обліку, є набором тривіальних думок, сумнівних тверджень і деякої суми знань, які випливають не з теорії, а з недосконалої практики.⁶

Але така критика стосується, імовірно, відсутності проблематики та альтернативних ідей у підручниках ніж відсутності в них теорії взагалі. Це характеризує певний рівень розвитку науки та освіти у суспільстві, зокрема теорії бухгалтерського обліку.

Автори вітчизняних підручників розглядають теорію бухгалтерського обліку передусім як дидактичну основу для вивчення практики бухгалтерського обліку. Зокрема, на думку Ф.Ф. Бутинця, «теорія обліку виконує два основні завдання:

— формує у студентів комплексний науковий підхід до аналізу господарських явищ та відображення їх в обліку;

⁴ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

⁵ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир. 2010. С. 68.

⁶ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія. Тернопіль. 2007. С. 44.

— поєднує одержані теоретичні знання з практичними навиками та вміннями в обліковій сфері».⁷

В.Г. Швець вважає, що теорія бухгалтерського обліку формує систему знань студентів щодо методології та організації бухгалтерського обліку, використання облікової інформації для складання звітності, економічного аналізу, аудиту і контролю, ухвалення управлінських рішень.⁸

У США навчальні та практичні посібники спочатку також мали назву «Теорія обліку», а Ч.Е. Спрег⁹, якого вважають одним із творців наукової бухгалтерії, значну увагу приділяв побудові балансу та рахунків, аналізу господарських операцій, їхньому документальному оформленню, виявленню помилок тощо.

Сучасні підручники з теорії бухгалтерського обліку в США та інших англomовних країнах більш орієнтовані на висвітлення питань побудови та перевірки теорій, концептуальних основ і проблемних питань бухгалтерського обліку.

Але зарубіжні автори (М. Метьюс, М. Перера, А. Ріахі-Белькауї та інші) не вважають, що існує лише одна теорія бухгалтерського обліку. Навпаки, вони чітко констатують, що єдина теорія бухгалтерського обліку є бажаною, але нереальною. Отже, можна говорити лише про набір теорій.

Так само, вітчизняні вчені також визнають наявність різних теорій бухгалтерського обліку.

Проте, далеко не всі теорії застосовують на практиці. Тому система бухгалтерського обліку ґрунтується на певних теоретичних положеннях, які забезпечують потреби користувачів на певному етапі розвитку суспільства.

Основні положення базових теорій зазвичай офіційно закріплені у відповідних документах. Наприклад, у США — це Положення з концепцій фінансового обліку (*Statements of Financial Accounting Concepts*), у Великій Британії — Положення про принципи фінансового звітування (*Statement of Principles for Financial Reporting*), у Франції — Генеральний план бухгалтерського обліку (*Plan Comptable General*).

⁷ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. Житомир. 2000. С. 7.

⁸ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. 3-є вид. Київ. 2008. С. 10.

⁹ Sprague C.E. The Philosophy of accounts. New York. 1919. 161 p.

С.Ф. Легенчук називає це національною бухгалтерською доктриною, яку визначає як еклектичний набір змістовних теорій бухгалтерського обліку, покладених в основу національної системи бухгалтерського обліку, що складають основоположну програму її функціонування.¹⁰

Отже, в кожній країні існує певна базова теорія бухгалтерського обліку, яка формувалась під впливом історичних, культурних та економічних чинників. Таку базову теорію можна розглядати як сукупність теоретичних положень бухгалтерського обліку. Саме цю базову теорію бухгалтерського обліку спочатку вивчають студенти для розуміння системи бухгалтерського обліку. При цьому назва дисципліни, в якій розкривають цю теорію, може мати різну назву: «Основи бухгалтерського обліку», «Принципи бухгалтерського обліку» і власне «Теорія бухгалтерського обліку».

На певному етапі розвитку базова теорія обліку поступово перетворилася на опис системи обліку, яка все більше залежить не від теоретичних обґрунтувань, а від прагматичних рішень.

В. Кам¹¹ відносить базову теорію бухгалтерського обліку до теорій нижчого рівня, а теоріями вищого рівня вважає ті, що розглядають процедури, які зараз не використовують на практиці або глибше аналізують існуючі методи чи стандарти або є емпіричними дослідженнями існуючих взаємозв'язків.

У навчальному процесі, залежно від програми і рівня навчання, можуть розглядатися обидва рівня теорій. Тому, як зауважує В. Кам, його підручник є синтезом критичних елементів теорій двох рівнів.

Відмінності у підручниках з теорії бухгалтерського обліку полягають переважно у співвідношенні матеріалу щодо теорій цих двох рівнів та супутніх питань. Це так само залежить від національних традицій, рівнів освіти та програм відповідних навчальних курсів. Отже, підручники і посібники є способом подання навчального матеріалу, а не підходом до визначення змісту теорії бухгалтерського обліку.

Взаємозв'язок між теоріями та практикою бухгалтерського обліку, а також їхній вплив на зміст навчальної літератури може бути подано так (рис. 1.1.).

¹⁰ Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія. Житомир. 2012. С. 333.

¹¹ Kam V. Accounting theory. Second ed. New York. 1990. P. VII.



Рис. 1.1. Взаємозв'язок теорій, стандартів і навчальних матеріалів з бухгалтерського обліку.

Джерело: авторська розробка.

За оцінками М. Метьюса і М. Перери, сукупність теорій у галузі бухгалтерського обліку складається з величезного числа неявних або неповних теорій, які не завжди узгоджуються одна з одною.¹²

Це зумовлює актуальність класифікації існуючих теорій бухгалтерського обліку.

Огляд спеціальної літератури свідчить про наявність різноманітних підходів до класифікації теорій бухгалтерського обліку.

У західних академічних колах поширеними є підходи до класифікації теорій бухгалтерського обліку з позицій сформульованих Е.С. Гендріксом і М.Ф. Ван Бредою, які розглядали теорію, як:

- текст (документ);
- аргументацію (міркування);
- мову.¹³

Теорії обліку, як тексти, поділяють на нормативні та позитивні. В основу такого поділу покладено нормативний та позитивний методи пізнання, що використовуються в багатьох науках, зокрема економічних.

Нормативний підхід спирається на філософію прагматизму і спрямований на оцінку фактів з метою визначення певного ідеального стану об'єкта дослідження та розробки рекомендацій.

¹² Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

¹³ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth ed. Irwin. 1992. P. 14—18.

Позитивний підхід ґрунтується на філософії позитивізму і передбачає опис, аналіз і систематизацію зовнішніх фактів з метою пояснення та передбачення певних явищ.

Відповідно до цього, нормативними теоріями бухгалтерського обліку (*Normative Accounting Theory — NAT*) є теорії, які приписують (або рекомендують) певні методи та процедури ведення обліку з метою складання звітності, що відповідає встановленим вимогам.

Активне розроблення нормативних теорій тривала з середини 50-х до середини 70-х років минулого століття. Значний внесок у створення нормативних теорій обліку зробили Р. Чамберс, Р. Матессіч, Е. Едвард, Ф. Белл, Р. Стерлінг та інші. Як приклад нормативних теорій наводять концепції обліку за відновленою собівартістю (*replacement cost accounting*) та завжди сучасного обліку (*continuously contemporary accounting — CoCoA*).

Основними недоліками нормативного підходу вважають превалювання оціночних суджень і уявлень розробників щодо потреб користувачів облікової інформації. Це призвело до появи значної кількості спекулятивних теорій та невідповідності базових теорій обліку потребам суспільства.

Як наслідок, починаючи з кінця 70-х років XX століття домінуючим в облікових дослідженнях став позитивний підхід. Виникнення позитивної теорії бухгалтерського обліку (*Positive Accounting Theory — PAT*) пов'язують з працями Р. Вотса і Дж. Ціммермана,¹⁴ які вважають нормативний підхід ненауковим та визнають лише емпіричні дослідження. Помітними представниками позитивного напрямку досліджень в обліку були також Ч. Бівер, М. Дженсен, С. Зефф, Б. Лев, Ю. Ідзірі, Ш. Сандер, Е. Гопвуд та інші.

Метою позитивної теорії обліку є пояснення практики обліку та передбачення її впливу на ухвалення рішень. Ця теорія ґрунтується на припущенні, що люди (менеджери, власники, працівники) поведуться раціонально і намагаються максимізувати власну вигоду.

З огляду на це, значна частина досліджень в межах позитивної теорії була спрямована на перевірку трьох гіпотез: планової премії, боргових угод та політичних витрат. Перші дві гіпотези

¹⁴ Watts R.L., Zimmerman J. Towards a positive theory of the determination of accounting. *Accounting Review*. 1978. January. Vol. 53. Issue 1. P. 112—134.

припускають, що менеджери обиратимуть облікові політики, що забезпечать максимізацію прибутку поточного періоду з метою збільшення власних бонусів або зниження ймовірності дефолту. Остання гіпотеза припускає, що з метою мінімізації політичних (зокрема, податкових) витрат менеджери обиратимуть ті облікові політики, що уможливають перенесення прибутків на майбутні періоди.

Поширені також дослідження реакції фондового ринку на показники фінансової звітності компаній щодо визначення ринкової вартості їх акцій.

Дослідження підтвердили наведені вище гіпотези та засвідчили, що фондові ринки спираються не лише на дані звітності, а тому реакція ринку на маніпулювання обліковими даними є короткотривалою.

Позитивні дослідження сприяли розвитку теорій регулювання бухгалтерського обліку, розробці теорії управлінського обліку, розумінню природи креативного обліку, вдосконаленню МСФЗ тощо.

Взаємна критика з боку прихильників нормативних і позитивних теорій створює враження, що ці теорії є конкурентними. Насправді вони є взаємопов'язаними. Позитивні теорії спрямовані на виявлення та передбачення проблем, а нормативні — на пошук шляхів їх вирішення. Певною мірою позитивні дослідження є методом перевірки базових теорій обліку та сприяють їх удосконаленню.

Позитивний підхід у дослідженнях залишається домінуючим у західних країнах. Це значною мірою зумовлено вимогами до дисертацій і публікацій, які передбачають емпіричне підтвердження результатів досліджень.

Вітчизняні науковці по-різному оцінюють роль та перспективи позитивного напрямку в теорії бухгалтерського обліку.

С.Ф. Легенчук вважає, що з середини 90-х років минулого століття домінування позитивної теорії обліку стало менш явним і, як наслідок, відбулася реанімація і удосконалення нормативного підходу.¹⁵

¹⁵ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир. 2010. С. 375.

В.М. Жук зазначає, що в Україні переважають нормативні підходи, а на заході домінує позитивна складова розвитку обліку як науки та практики.¹⁶

П.О. Куцик визнаючи право на існування різних теорій обліку, вбачає саме у позитивній теорії найбільший потенціал для розвитку передусім управлінського обліку.¹⁷

Утім, позитивні теорії у дослідженнях з управлінського обліку хоча й дозволяють прогнозувати загальні тенденції, але не здатні пояснити індивідуальну поведінку. Тому, починаючи з 2000-х років, отримали розвиток дослідження у галузі так званого поведінкового обліку (*behavioral accounting*). Сучасні дослідження все більше є змішаними, оскільки поєднують позитивні теорії та теорії поведінки. При цьому, хоча дослідження з поведінкового обліку мають нормативні цілі, їм притаманна переважно емпірична методологія.¹⁸

Розвиток позитивних і поведінкових теорій має велике значення, оскільки дозволяє поширити дослідження за межі облікового процесу і вивчати бухгалтерський облік як відкриту живу систему.

Але, з точки зору наукової класифікації, поділ теорій на позитивні та нормативні є досить умовним, оскільки відмінності між нормативними і позитивними теоріями не завжди є чіткими. Тому, Дж. Баттерворс та інші вказують, що теорія спочатку не є ані нормативною, ані позитивною, але може бути тою чи іншою залежно від способу її застосування.¹⁹

Аналогічні недоліки притаманні поділу теорій бухгалтерського обліку на дедуктивні та індуктивні, залежно від способу аргументації при їх побудові.

Існує думка, що в дедуктивних теоріях аргументацію здійснюють від загальних положень до окремих, а в індуктивних – від

¹⁶ Жук В.М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку. Облік і фінанси АПК. 2012. № 1. С. 16–22.

¹⁷ Куцик П.О. Позитивна теорія обліку: сучасність та перспектива. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2009. № 647. С. 411–415.

¹⁸ Ryan B., Scapens R.W., Theobald M. Research method and Methodology in Finance and Accounting. 2nd ed. London. 2002. P. 82.

¹⁹ Butterworth, J.E., Gibbins M., King R.D. The Structure of Accounting Theory: Some Basic Conceptual and Methodological Issues. Research Monograph 7. Vancouver. 1984. P. 229.

окремих спостережень до загальних положень. При цьому, окремі автори²⁰ вважають, що дедуктивні теорії звичайно є нормативними, а індуктивні – позитивними. З такою думкою не згодні Е.С. Гендріксен і М.Ф. Ван Бреда, які зазначають, що і дедуктивна й індуктивна теорії можуть бути як позитивними, так і нормативними.²¹

Відповідно до розділів семіотики виокремлюють синтаксичні, семантичні та прагматичні теорії бухгалтерського обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Погляд на теорію бухгалтерського обліку як мову

Теорія	Тип	Предмет дослідження
Синтаксична	Позитивна без емпіричного змісту	Встановлення базових принципів і концепцій
Семантична	Позитивна з емпіричним змістом	Способи покращення тлумачення облікової інформації
Прагматична	Позитивна з емпіричним змістом	Вплив облікової інформації на поведінку людей

Складено на основі: Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Accounting Theory. Fifth ed. Irwin. 1992*, Mathews M.R., Perera M.H.B. *Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996*.

Такий поділ, по суті, спрямований на деталізацію цілей позитивних теорій. Але теорія може поєднувати різні аспекти, зокрема семантичні та прагматичні. Крім того, мета створення теорії може знаходитись за межами семіотики.

Прихильники тлумачення теорії як системи теорій здійснюють її структурування з власних уявлень або шляхом модифікації конструкцій попередників (табл. 1.2).

Такий підхід хоча й не має ознак класифікації, але має право на існування. Проте відсутність обґрунтування щодо логіки виокремлення тих чи інших теорій не дозволяє вважати його оптимальним. Зокрема, комп'ютерна реалізація бухгалтерського обліку

²⁰ Wolk H.I., Francis J.R., Tearney M.G. *Accounting theory — A conceptual and institutional approach*. 3th ed. Cincinnati. 1992. 605 p.

²¹ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Accounting Theory. Fifth ed. Irwin. 1992*. P. 17.

ку є складовою його організації, а бухгалтерську звітність можна розглядати як кінцевий продукт бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.2

Система теорій бухгалтерського обліку

Автор	Склад теорій
Р.С. Рашитов ²²	Теорія бухгалтерського обліку Теорія організації, технології та машинної реалізації бухгалтерського обліку
Г.Г. Кірейцев ²³	Теорія функцій обліку Теорія методу бухгалтерського обліку Теорія проміжного і кінцевого бухгалтерського продукту Теорія технології облікових процедур Теорія бухгалтерської звітності Теорія облікової точки відліку
С.Ф. Легенчук ²⁴	Теорія ведення (змістовна) бухгалтерського обліку Теорія організації бухгалтерського обліку Теорія комп'ютерної реалізації бухгалтерського обліку
Дж. Стаубус ²⁵	Теорія поведінки бухгалтерів Теорія вибору облікових процесів Теорія обліку як процесу (діяльності) Теорія впливу обліку

Джерело: складено автором.

Будь-яка класифікація передбачає розподіл елементів певної сукупності за певною чіткою ознакою. Але жодна з існуючих класифікацій теорій обліку не є результатом такого розподілу, а лише пропонує вибір класифікаційних груп і досить нечіткі ознаки розподілу.

²² Рашитов Р.С. Логіко-математичне моделювання в бухгалтерському обліку. С. 15.

²³ Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між-предметні зв'язки: монографія. Житомир. 2007. С. 70.

²⁴ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир. 2010. С. 79.

²⁵ Staubus G.J. The theory deficit in accounting. *General Accounting theory*. Cracow. 2003. P. 19.

Зокрема, автори класифікують не власно теорії обліку, а підходи до їх побудови, тлумачення тощо. Підходи до створення теорій є досить різноманітними, а тому їх часто змішують, що призводить до порушення правил побудови класифікації.

Отже, класифікація теорій обліку можлива лише після їх ідентифікації.

Водночас, на думку М. Метьюса і М. Перери²⁶, бухгалтерському обліку досі не вистачає послідовної теорії, за допомогою якої можна було б оцінювати вже встановлені, нещодавно створені та запропоновані практичні процедури.

Тому, С. Легенчук вважає, що «єдино корисним для розвитку бухгалтерського обліку як науки на даному етапі є розробка системи наукових бухгалтерських теорій».²⁷

Розроблення теорій обліку потребує розуміння процесів їх створення та верифікації.

1.2. СТВОРЕННЯ ТА ПЕРЕВІРКА ТЕОРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Різні погляди на зміст теорії бухгалтерського обліку закономірно викликають різні підходи до їх побудови (табл. 1.3).

Широка палітра таких підходів обумовлена тим, що бухгалтерський облік є багатоаспектною категорією. Зокрема, його розглядають як інформаційну систему, інститут, професію, мову, ідеологію тощо.

Тому, підхід до формулювання теорії обліку залежить від того, який саме аспект є предметом дослідження.

Зазвичай зміст і структуру теорії обліку визначає мета її розроблення. Цю мету обирає або автор теорії або вона задається йому іншою особою (замовником). Метою розроблення базової теорії обліку є створення концептуальної основи для функціонування та розвитку обліку в конкретному середовищі.

Тому базова теорія обліку є результатом прагматичного підходу, що орієнтований на забезпечення корисності облікової

²⁶ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

²⁷ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир. 2010. С. 79.

інформації для користувачів та її доречності для ухвалення рішень. Як наслідок, базова теорія обліку є еклектичною, оскільки охоплює різні теоретичні та методологічні положення. Класичним прикладом прагматичного підходу є Концептуальна основа МСФЗ, яка поєднує різні теорії фінансової звітності, розглянуті в розділі 2.

Таблиця 1.3

Підходи до побудови теорії бухгалтерського обліку

Автор	Підхід
А. Ріахі-Белькауї ²⁸	Нетеоретичні (прагматичний, авторитарний) Теоретичні (дедуктивний, індуктивний, етичний, соціологічний, економічний, еклектичний)
Е. Гендріксен, М. Ван Бреда ²⁹	Податковий, правовий, етичний, економічний, поведінковий, структурний
Р. Шредер, Л. Маккаллерс М. Кларк, ³⁰	Дедуктивний, індуктивний, прагматичний, етичний, поведінковий, соціологічний, комунікаційний
Дж. Годфрі, А. Годсон, С. Голмс, А. Тарка ³¹	Науковий Натуралістичний

Джерело: складено автором

Поширеним є також виокремлення наукових і натуралістичних підходів (табл. 1.4).

Наразі науковий підхід є загальноприйнятим. Водночас М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера³² вказують на обмеження наукового підходу, оскільки він розвивався для цілей природничих і точних наук, а бухгалтерський облік є соціальним явищем. Тому,

²⁸ Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory. London: Thomson, 2004.

²⁹ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin.1992.

³⁰ Shroeder R., Clark M., McCullers L. Accounting theory. Text and Readings. Fourth Edition. John Wiley & Sons Inc., 1991.

³¹ Godfrey J., Hodgson A., Holmes S., Tarca A. Accounting Theory. Chichester. 2006.

³² Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

С. Томкінс і Р. Гроувз³³ вважають, що для певних онтологічних припущень (зокрема соціальних конструкцій) доречнішим є саме натуралістичне дослідження.

Таблиця 1.4

Порівняння наукового та натуралістичного дослідження

	Наукове дослідження	Натуралістичне дослідження
Онтологічні припущення	Реальність є об'єктивною та конкретною Облік є об'єктивною реальністю	Реальність соціально створена і є продуктом людської уяви Облік є створеною реальністю
Епістемологічні підходи	Поступовий прогрес знання Редукціонізм Перевірка індивідуальних гіпотез Правила вмілого узагальнення	Комплексний Складність світу не може бути розв'язана шляхом перетворення
Методологія	Структурована Попередня теоретична основа Емпіричне підтвердження або поширення	Неструктурована Відсутня попередня теорія Закони, які не можливо подолати
Методи	Формулювання синтаксичної моделі Емпірична індукція формування гіпотез Відповідні статистичні методи	Дослідження ситуацій Гнучке дослідження Досвід подій

Джерело: Godfrey J., Hodgson A., Holmes S., Tarca A. *Accounting Theory*. 2006. P. 59

Для узагальнення і упорядкування різних підходів до створення теорій, науковці все частіше вказують на необхідність розробки метатеорії бухгалтерського обліку, яку визначають як теорію побудови теорій.

Дж. Ріцер³⁴ зазначає, що метатеорію можна використовувати як: — засіб для глибшого розуміння теорії;

³³ Tomkins C., Groves R. The Everyday Accountant and Researching his Reality/ Accounting, Organizations and Society. Volume 8, Issue 4, 1983, pp. 361—374.

³⁴ Ritzer G. Explorations in social theory: from metatheorizing to rationalization. London, 2001.

- джерело для усвідомлення теоретичної перспективи;
- керівництво для розробки теорії.

Внаслідок цього існують різні погляди на зміст метатеорії обліку.

Одні автори (Р.С. Рашітов, М.С. Пушкар) акцентують увагу на важливості міжпредметних зв'язків. Зокрема, М.С. Пушкар вважає, що «метатеорія обліку відноситься до такої сфери діяльності, в якій облік взаємодіє з психологією, логікою, філософією, інформатикою, системотехнікою, кібернетикою, математикою та іншими науками з метою розробки теорії обліку, яка спроможна пояснити і передбачити раціональні методи збору й обробки даних, що адекватно пояснюють оточуючий світ»³⁵.

Інші автори застосовують класичні підходи, зокрема праці Т. Куна³⁶ та І. Лакатоша³⁷, які розглядали теорії як структуровані цілісності.

Т. Кун створив модель нормальної науки у формі парадигми, а згодом у вигляді дисциплінарної матриці. Він вважав, що усі дослідники мають дотримуватись однієї теоретичної структури. Зміна такої структури є наслідком зміни наукової парадигми. Попри критику ідеї Т. Куна залишаються досить популярними в науковому середовищі.

І. Лакатош, розвиваючи ідеї Т. Куна, запропонував гнучкішу структуру у вигляді наукової дослідницької програми (НДП), що складається з «жорсткого ядра» (апріорно прийнятих у системі фундаментальних припущень, які не можуть бути спростованими всередині програми) і «запобіжного пояса» (допоміжних гіпотез, що пристосовуються до змін). Еволюція конкретної програми відбувається за рахунок видозміни та уточнення «запобіжного пояса», руйнування ж «жорсткого ядра» означає скасування програми й заміну її іншою.

На відміну від Т. Куна і І. Лакатоша, американський філософ П. Феєрабенд³⁸ заперечував єдині методологічні стандарти і норми

³⁵ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія. Тернопіль, 2007. С. 10.

³⁶ Kuhn T. S. The Structure of Scientific Revolutions. Chicago, 1970.

³⁷ Lakatos I. The Methodology of Scientific Research Programmes. Cambridge, 1977.

³⁸ Feyerabend P. Against Method: Outline of an Anarchistic Theory of Knowledge. London, 1975.

наукового пізнання і вважав, що будь-який метод може бути успішним. Тому кожен дослідник має право розробляти власні теорії, незважаючи на загальноприйняті стандарти і критику з боку колег.

Більшість вітчизняних науковців спираються на підхід Т. Куна та пропонують власні ідеї щодо формування нової парадигми обліку. На думку В.М. Жука, еволюція парадигми бухгалтерського обліку визначається здатністю вирішувати завдання та проблеми, що ставляться перед бухгалтерським обліком розширеною системою сучасного управління або науковими теоріями, які здатні передбачити потребу цього в майбутньому³⁹.

На противагу цьому, С.Ф. Легенчук дійшов висновку, що парадигмальний метод Т. Куна не може застосовуватись в бухгалтерському обліку⁴⁰, а ідеї П. Феєрабенда несуть загрозу національним обліковим теоретико-методологічним цінностям і заперечують існування бухгалтерських наукових шкіл.⁴¹ Для відображення процесу зміни фундаментальних понять він пропонує застосовувати концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоша.

У дискусії щодо актуальності ідей Т. Куна, І. Лакатоша і П. Феєрабенда для створення метатеорії обліку слід враховувати не лише їх недоліки, а й перспективні аспекти.

По-перше, у більш пізніх уточненнях Т. Куна однозначно визнається одночасне співіснування різних парадигм та наявність множинності перехідних форм їх взаємодії⁴².

По-друге, не варто перебільшувати загрозу методологічного анархізму П. Феєрабенда для облікової науки. Щодо цього Р. Лафлін зазначає, що ідеї Феєрабенда дозволяють звільнити бухгалтерський облік від методологічних стереотипів природних і суспільних наук⁴³.

³⁹ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Монографія. Київ, 2009. С.166.

⁴⁰ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир. 2010. 652 с.

⁴¹ Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Феєрабенда: Pro Et Contra // Економіка: реалії часу. 2012. № 2. С. 88—91. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/88-91.pdf>.

⁴² Гайдай Т.В. Методологічне значення теорії наукових парадигм для дослідження розвитку економічної науки // Вісник КНУ. Економіка. 2005. № 75—76. С. 62—65.

⁴³ Laughlin R.C. On the nature of accounting methodology. Journal of Business Finance & Accounting. Volume 8. Issue 3. 1981. P. 329—351.

Сучасні дослідження свідчать про формування нової методологічної традиції, яка ґрунтується на принципі методологічного плюралізму. Це означає, що концепції Т. Куна, І. Лакатоша, П. Ферабенда є не взаємовиключними, а взаємодоповнюючими. Такий підхід створює науковий простір для подальших міждисциплінарних досліджень.

Вочевидь наявність різних за призначенням теорій не дозволяє говорити про єдину метатеорію, що задає структуру теорії бухгалтерського обліку. До прикладу, метатеорія інформаційних систем обліку матиме власні особливості⁴⁴.

Завершальним етапом побудови теорії є перевірка з метою підтвердження (верифікації) або спростування її основних положень.

К. Поппер у передмові до першого англійського видання своєї праці⁴⁵ зазначав, що після запропонованого рішення науковець повинен намагатися спростувати це рішення, а не захищати його. Проте на практиці перевіркою теорії зазвичай займається не її автор, а інші науковці. Тому, теорія має бути сформульована і викладена достатньо чітко і ясно, щоб її можна було критично обговорювати.

Підтвердити теорію бухгалтерського обліку означає довести, що її застосування призведе до наслідків, що мають сенс⁴⁶. Водночас уявлення про такі наслідки є результатом суб'єктивного судження щодо відповідності теорії певним критеріям.

Тому, основні труднощі верифікації теорії пов'язані з визначенням та тлумаченням таких критеріїв. До прикладу, С. Додд⁴⁷ вважає доречними 24 критерія, М. Бунге⁴⁸ пропонує використовувати 20 критеріїв, а Дж. Залтман та інші⁴⁹ застосовують схему з 16 ознак.

⁴⁴ Mauldin E., Ruchala L. Towards a Meta -Theory of Accounting Information Systems. Accounting, Organizations and Society. Volume 24. Issue 4. May 1999. P. 317—331.

⁴⁵ Popper K.R. The Logic of Scientific Discovery. London, 1959.

⁴⁶ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

⁴⁷ Dodd S.C. Introducing Systemmetrics for Evaluating Symbolic Systems: Criteria for the Excellence of Scientific Theories. Systematics. 1968. 6. P. 49.

⁴⁸ Bunge M. Scientific Research I: Search System. New York, 1967. P. 443.

⁴⁹ Zaltman G., Pinson C., Angelman R. Metatheory and Consumer Research. New York, 1973. P. 23.

Дж. Стаубус⁵⁰ для перевірки корисності теорії пропонує розглядати такі якості її положень:

1. *Зчеплення*. Мають бути систематичні зв'язки між положеннями.
2. *Загальність*. Положення мають мати загальну придатність полегшувати навантаження подробиць.
3. *Економність*. Чим менше положень, тим краще інші речі залишаються рівносильними.
4. *Простота*. Можливість розуміння зацікавленими сторонами.
5. *Пояснювальна сила*. Пояснення максимальної кількості явища всередині її сфери.
6. *Можливість перевірки*. Здатність бути спростованим.
7. *Сила передбачення*. Давати змогу користувачеві передбачати минулі та майбутні явища, які не були спостереженні.
8. *Сумісність*. Відсутність внутрішніх протиріч.
9. *Точно визначені взаємозв'язки*. Такі як рівняння, порівняння.
10. *Важливість сфери*. Розглядає питання, які є важливими для тих людей, які залучені в цій галузі.
11. *Обмеження сфери*. Положення мають визначити сферу охоплених явищ.

Спосіб перевірки теорії значною мірою залежить від характеру суджень, що складають її зміст. М. Метьюс і М. Перера⁵¹ вказують, що перевірку апіорних суджень здійснюють логічним методом, а перевірку апостеріорних суджень — емпіричним. Вони розглядають бухгалтерський облік як емпіричну науку, теорія якої є комбінацією апіорних і апостеріорних суджень.

Натомість К. Поппер⁵² вважає, що теорії ніколи не можуть бути верифіковані емпірично. Тому, він є прихильником демаркації теорій шляхом фальсифікації та розглядає чотири напрями дедуктивної перевірки теорій (табл. 1.5).

Фальсифікація передбачає, що теорія, яка пройшла перевірку не вважається істинною, а розглядається як наразі неспростована. Такий підхід обумовлений тим, що теорії можуть мати ознаки наукових, але не бути підтверджені дослідом. Як приклади

⁵⁰ Staubus G.J. The theory deficit in accounting. *General Accounting theory*. Cracow. 2003. P. 15.

⁵¹ Mathews M.R., Perera M.H.B. *Accounting Theory & Development*. Third ed. Nelson. 1996.

⁵² Popper K.R. *The Logic of Scientific Discovery*. London, 1959.

таких теорій, К. Поппер наводить психоаналіз З. Фрейда та вчення К. Маркса.

Таблиця 1.5

Дедуктивна перевірка теорій за К. Поппером

Мета перевірки	Напрям перевірки
Переконання щодо відсутності внутрішніх протиріч	Логічне порівняння отриманих наслідків один з одним
Визначення чи є теорія науковою	Дослідження логічної форми теорії
З'ясування внеску теорії у розвиток науки	Порівняння нової теорії з іншими теоріями
Виявлення новацій, що задовольняють потребам практики	Тестування шляхом практичного використання отриманих наслідків

Джерело: складено за Popper K.R. *The Logic of Scientific Discovery*. London, 1959. P. 33

Отже, теорію відносності А. Ейнштейна, яка пройшла перевірку упродовж десятиліть, прихильники верифікації вважатимуть істинною, а прибічники фальсифікації — неспростованою.

Цінність теорії бухгалтерського обліку визначається передусім її здатністю сприяти розвитку науки та вирішенню практичних завдань. При цьому актуальність теорії може залежати від певних обставин. До прикладу, теорії інфляційного обліку викликали інтерес за умов значної тривалої інфляції, але привертають менше уваги в останні десятиліття.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Як тлумачать теорію бухгалтерського обліку вітчизняні та зарубіжні науковці?
2. Що таке базова теорія бухгалтерського обліку? Наведіть приклад.
3. Поясніть взаємозв'язок теорій та практики бухгалтерського обліку.
4. Які існують класифікації теорій бухгалтерського обліку?
5. Які теорії бухгалтерського обліку називають нормативними? Наведіть приклади таких теорій.
6. Що є метою створення позитивних теорій бухгалтерського обліку? Наведіть приклади таких теорій.
7. У чому сутність і недоліки поділу теорій бухгалтерського обліку на дедуктивні та індуктивні?
8. Як класифікують теорії бухгалтерського обліку з позиції семіотики?
9. Які системи теорій бухгалтерського обліку розглядають науковці?

10. Які існують підходи до побудови теорій бухгалтерського обліку?
11. У чому відмінність наукового та натуралістичного дослідження?
12. Що таке метатеорія? Яке її призначення?
13. Які існують підходи до створення метатеорії бухгалтерського обліку?
14. У чому сутність концепцій Т. Куна, І. Лакатоша і П. Феєрабенда? Як вони впливають на побудову теорій бухгалтерського обліку?
15. З якою метою і як здійснюють перевірку теорій бухгалтерського обліку?
16. Що включає перевірка теорії за К. Поппером?
17. За яких умов теорія вважається підтвердженою (верифікованою)?
18. У чому сутність фальсифікації теорії?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1. Теорія обліку являє собою систему:**
 - а) узгоджених суджень і тверджень;
 - б) логічних положень і принципів;
 - в) наукових теорій;
 - г) усе наведене вище.
- 2. Теорії обліку як тексти поділяють на:**
 - а) нормативні та позитивні;
 - б) дедуктивні та індуктивні;
 - в) наукові та натуралістичні;
 - г) базові та загальні.
- 3. Вплив облікової інформації на підтримку людей є предметом дослідження теорії:**
 - а) синтаксичної;
 - б) семантичної;
 - в) прагматичної;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
- 4. Натуралістичне дослідження передбачає, що облік:**
 - а) є об'єктивною реальністю;
 - б) є зконструйованою реальністю;
 - в) не є реальністю;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
- 5. Виникнення позитивної теорії пов'язано з працями:**
 - а) Р. Чамберса;
 - б) Р. Маттесіча;
 - в) Р. Вотса і Дж. Ціммермана;

г) М. Метьюса і М. Перери.

6. Метатеорію використовують як:

- а) засіб для глибшого розуміння теорії;
- б) джерело для усвідомлення теоретичної перспективи;
- в) керівництво для розробки теорії;
- г) усе наведене вище.

7. Автором концепції наукової дослідницької програми є:

- а) Т. Кун;
- б) І. Лакатош;
- в) С. Легенчук;
- г) К. Поппер.

8. Перевірку апіорних суджень здійснюють методом:

- а) логічним;
- б) емпіричним;
- в) логічним і емпіричним;
- г) жодна відповідь не є правильною.

9. Фальсифікацію як принцип створення теорії запропонував:

- а) Т. Кун;
- б) І. Лакатош;
- в) К. Поппер;
- г) П. Феєрабенд.

10. Згідно з принципом фальсифікації теорія, що пройшла перевірку вважається:

- а) достовірною;
- б) істинною;
- в) неспростованою;
- г) жодна відповідь не є правильною.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 1.1

Після вивчення спеціальної літератури необхідно навести не менше семи визначень теорії бухгалтерського обліку та надати власний коментар щодо їхньої обґрунтованості. Результати представити у формі наведеної далі таблиці.

РОЗДІЛ 1. Сутність та побудова теорій бухгалтерського обліку

Автор	Визначення	Коментар

Вправа 1.2

Необхідно заповнити наведену далі таблицю. Зокрема, слід коротко описати кожний з наведених підходів до створення теорії бухгалтерського обліку та навести приклади їх практичного застосування.

Підхід	Сутність	Приклад застосування
Дедуктивний Індуктивний Еклектичний Економічний Етичний Комунікаційний Поведінковий Податковий Правовий Прагматичний Соціологічний Структурний		

Вправа 1.3

Необхідно заповнити наведену далі таблицю.

Автор	Сутність концепції	Переваги	Недоліки
Т. Кун			
І. Лакатош			
П. Феєрабенд			
К. Поппер			

Поясніть як ці концепції можна використати для побудови теорій бухгалтерського обліку.

Вправа 1.4.

Опишіть генезис концептуальної основи МСФЗ, поясніть основні зміни та їх вплив на глобальну фінансову звітність.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. БАЛАНСОВІ ТЕОРІЇ

Теорії фінансової звітності пояснюють мету складання фінансової звітності та визначають її форми та зміст.

В Європі теорії звітності мають німецьке коріння та відомі як балансові теорії. В літературі зазвичай описують і аналізують три класичні балансові теорії: статичну, динамічну і органічну.

Статична балансова теорія

Основи цієї теорії було закладено берлінським адвокатом Г. Сімоном у його монографії з балансового права¹.

Визнаючи значний внесок Г. Сімона у формуванні сучасного балансового права, Й. Бетге зауважує, що він не сформулював принципів цілі звітності, а лише обґрунтував окремі положення щодо складання балансу².

Значна роль у створенні статичної балансової теорії належить також Е. Папе, В. Ле Кутру, П. Герстнеру, В. Кальвераму, Ю. Циглеру.

Статична балансова теорія ґрунтується на принципі так званої «фіктивної ліквідації», що передбачає регулярне складання ліквідаційного балансу на основі даних інвентаризації майна, яке оцінюють за ринковими цінами. При цьому в активі балансу наводиться лише майно, яке є власністю підприємства, а пасив відображає правовідносини щодо цього майна.

Статичний баланс призначений передусім для відображення фінансового становища підприємства з метою визначення його здатності задовольнити вимоги кредиторів у разі загрози банкрутства.

¹ Simon H.V. Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien. Berlin, 1910.

² Baetge J. Bilanzen. Dusseldorf, 1994.

Вважається, що в основу статичного балансу покладено рівняння:

$$\text{Актив (A)} = \text{Зобов'язання (З)} + \text{Капітал власників (K)}$$

Проте для визначення фінансового результату це рівняння трансформується і має вигляд:

$$K = A - Z$$

Відповідно фінансовий результат за звітний період визначають як зміну чистих активів (власного капіталу) за звітний період, тобто:

$$P = K_i - K_{i-1},$$

Де P — прибуток (збиток) звітного періоду; K_i та K_{i-1} — відповідно капітал на кінець і початок звітного періоду.

Динамічна балансова теорія

Ж. Рішар³ переконаний, що першим теоретиком динамічного балансу був Ш. Саварі. Проте в наукових колах переважає думка, що основи динамічної балансової теорії були викладені проф. О. Шмаленбахом у його статті «Амортизація», надрукованій у 1908 році⁴. Згодом більше повному опису цієї теорії була присвячена праця О. Шмаленбаха «Динамічний баланс»⁵.

Згідно з динамічною теорією головною метою складання балансу є розрахунок фінансового результату діяльності підприємства. При цьому фінансовий результат (прибуток або збиток) визначається різницею між доходом і витратами звітного періоду. З огляду на це, баланс виконує функцію розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами, а його статті характеризують витрати і доходи майбутніх періодів.

Основою оцінки статей балансу О. Шмаленбах вважав їх первісну вартість, але дотримувався принципу обачності, зокрема щодо оцінювання запасів, створення резервів і визнання доходу від реалізації.

Розглядаючи динамічну теорію, Й. Бетге⁶ зазначає, що О. Шмаленбах першим послідовно і ясно окреслив роль балансу і звіту

³ Richard J. Comptabilités et pratiques comptables. Dalloz, 1996.

⁴ Schmalenbach E. Die Abschreibung // ZfhF. 1908/1909. Jg. 3.

⁵ Schmalenbach E. Dunamische Bilanz. Leipzig, 1926.

⁶ Baetge J. Bilanzen. Dusseldorf, 1994.

про прибутки та збитки, як інструментів для визначення достовірного фінансового результату звітного періоду, а запропонованим принципами (реалізації, первісної вартості, постійності методів оцінки, мінімальної оцінки) отримали визнання та практичне застосування.

Послідовниками динамічної теорії О. Шмаленбаха були В. Мальберг, Е. Вальб, Е. Гельдмахер, Е. Косіоль, А. Рудановський та інші.

Подальшим розвитком ідей О. Шмаленбаха вважають *піддинамічну теорію* Г. Зоммерфельда⁷ та *номіналістичну теорію* В. Рігера⁸.

За своєю сутністю піддинамічна теорія аналогічна динамічній теорії. Згідно з теорією Г. Зоммерфельда, діяльність підприємства підпорядкована грошовому циклу, а метою балансу є визначення фінансового результату та збереження фізичного капіталу. При цьому готову продукцію і незавершене виробництво слід оцінювати лише за матеріальними витратами виходячи із середніх цін, що склалися за останні 5—10 років. Для збереження фізичного капіталу було запропоновано здійснювати наприкінці звітного періоду коригування щодо цінових змін і створювати резерв переоцінки.

В. Рігер піддав критиці теорію О. Шмаленбаха і висунув власну теорію номінального балансу. Він розглядав баланс як суто грошову агреговану сукупність статей і не допускав можливості їх коригування у зв'язку з інфляцією та зміною цін і валютних курсів. На його думку, баланс не здатний надати правдиву інформацію про фінансовий стан підприємства. Теорія Рігера ґрунтується на принципі стабільності номінальної грошової одиниці та розглядає бухгалтерський облік як процес формальної реєстрації фактів господарської діяльності в грошовому вимірнику. Тому результат діяльності підприємства визначається різницею між надходженням і видатком коштів. Остаточний фінансовий результат можливо визначити лише один раз, а саме після ліквідації підприємства.

Порівняльний аналіз статичної та динамічної балансових теорій дозволяє узагальнити найбільш принципові розбіжності між ними (табл. 2.1).

⁷ Sommerfeld H. Bilanz (eudynamische)//Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. Vol. 1. Stuttgart. 1926. 1340-6.

⁸ Rieger W. Einführung in die Privatwirtschaftslehre. Erlangen, 1928.

Таблиця 2.1

Основні відмінності статичної та динамічної балансових теорій

Ознака	Статична балансова теорія	Динамічна балансова теорія
Орієнтація	Кредитори	Менеджмент
Мета складання балансу	Визначення фінансового стану	Визначення фінансового результату (ефективності діяльності)
Основоположний принцип	Фіктивної ліквідації	Безперервності діяльності
Визначення прибутку	Актив – Зобов'язання – Капітал на початок періоду	Доходи – Витрати
Основа оцінки статей балансу	Поточна ринкова вартість	Первісна вартість (собівартість)
Визначення активів	Майно на правах власності	Ресурси, що використовує підприємство
Тлумачення амортизації	Знецінення майна упродовж звітного періоду	Розподіл вартості майна між звітними періодами
Нематеріальні активи	Не визнаються	Визнаються
Первісне визнання капіталу	Оголошений (зареєстрований) капітал	Фактично внесений капітал
Джерела інформації для складання балансу	Дані інвентаризації	Дані первинних документів

Джерело: складено на основі Richard J. Comptabilités et pratiques comptables. Dalloz, 1996.

Для ілюстрації статичного і динамічного балансів розглянемо такий приклад.

Приклад 2.1

Публічне акціонерне товариство «Крез» було створено у січні 20XX року зі статутним капіталом 2 млн грн. На кінець року неоплачена частина цього капіталу становила 500 тис. грн.

У січні було придбане обладнання вартістю 600 тис. грн (зокрема, ліквідаційна вартість 60 тис. грн) і строком корисного використання 5 років.

Дохід від продажу впродовж 20XX року був 1 400 тис. грн, а собівартість продажу (без урахування амортизації) 900 тис. грн.

Крім того, 300 тис. грн було вкладено в акції інших компаній.

У грудні 20XX року товариство отримало позику банку на суму 200 тис. грн. Залишок виробничих запасів на кінець року становив 510 тис. грн (ринкова вартість 570 тис. грн).

На дату балансу існує кредиторська заборгованість постачальникам за отримані запаси.

Розрахуємо спочатку амортизацію обладнання за 20XX рік, тис. грн:

— за статичною теорією

$$\frac{660}{5} \times \frac{11}{12} = 121$$

— за динамічною теорією

$$\frac{(660 - 60)}{5} \times \frac{11}{12} = 110$$

Відповідно нерозподілений прибуток буде, тис. грн:

— за статичною теорією: $1\,400 - 900 - 121 + 60 = 439$;

— за динамічною теорією: $1\,400 - 900 - 110 = 390$.

Складемо баланс товариства на кінець звітного року (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Баланс ПАТ «Крез» на 31.12.20XX р., тис. грн.

Стаття	Сума	
	Статичний баланс	Динамічний баланс
Активи		
Основні засоби	539	550
Фінансові інвестиції	300	300
Запаси	570	510
Дебітори	500	—
Грошові кошти	1 240	1 240
Разом активи	3 149	2 600
Власний капітал і зобов'язання		
Статутний капітал	2 000	1 500
Нерозподілений прибуток	439	390
Позика банку	200	200
Кредиторська заборгованість	510	510
Разом власний капітал і зобов'язання	3 149	2 600

Органічна балансова теорія

Спроба синтезу статичної та динамічної балансових теорій привела до створення органічної балансової теорії. Її автором був проф. Ф. Шмідт, який вважав, що баланс має дуалістичну мету: визначення фінансового стану підприємства та результатів його діяльності. При цьому він розрізняв поняття «результат діяльності» і «прибуток (збиток)», оскільки останній може бути також наслідком цінових змін.

В основу органічної теорії покладено концепцію збереження фізичного капіталу та принцип правдивості балансу. Тому, згідно з органічною теорією, у разі зростання цін на фізичні активи підприємства (основні засоби, запаси), частину прибутку слід спрямовувати на підтримку (відновлення) його потенціалу.

Зважаючи на це майно в органічному балансі відображають за відновлюваною собівартістю. При цьому, згідно з принципом правдивості балансу для оцінки цього майна використовують денні ціни, що дає можливість скласти органічний баланс щоденно.

Приклад 2.2

Торгівельне підприємство було створено шляхом внеску капіталу власником у розмірі 100 000 грн. На початку діяльності було придбано 5 000 одиниць товару за ціною 12 грн за од. За звітний день було реалізовано 3 000 од. товару за ціною 17 грн за од. При цьому денна ціна (відновлювана собівартість) придбання цього товару становила 15 грн за од. Відповідно баланс підприємства на кінець звітного дня матиме такий вигляд (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Органічний баланс підприємства, грн.

Актив		Пасив	
Запаси (2000×15)	30 000	Вкладений капітал	100 000
Кошти	151 000	Капітал від дооцінки (5000×3)	15 000
		Прибуток (3000×2)	6 000
		Заборгованість постачальникам	60 000
Разом	181 000	Разом	181 000

У Німеччині варіації органічної балансової теорії розробляли С. Гроссман, А. Ісаак та інші.

Хоча О. Шмаленбах та інші представники динамічної балансової теорії піддавали нищівній критиці погляди Ф. Шмідта, його теорія, по суті, була саме динамічною теорією в умовах інфляції та цінових змін. Підтвердженням цього є те, що ідеї Ф. Шмідта вплинули на дослідження англосаксонських авторів і були використані при розробці стандартів інфляційного обліку в США, Великій Британії, Канаді, Австралії, Новій Зеландії в 70—80-х роках XX століття.

Розглянуті балансові теорії отримали поширення в багатьох європейських країнах. Проте, як зазначає Р. Маттессіч, праці німецьких авторів (за винятком вже згаданого Ф. Шмідта) не викликали інтересу у вчених англومовних країн.⁹

2.2. АНГЛОСАКСОНСЬКІ ТЕОРІЇ ЗВІТНОСТІ

Англосаксонські автори виокремлюють від 3 до 9 теорій звітності та по різному визначають їхній статус (табл. 2.4).

Проте, по суті, теорії капіталу і самокапіталу є різновидами теорії господарської одиниці, а соціальна теорія співпадає з теорією підприємства.

Тому, як самостійні, доречно розглядати перші шість теорій, зазначених у таблиці 2.4.

У теорії і практиці бухгалтерського обліку найпоширенішими є теорія господарської одиниці та теорія власності

Теорія господарської одиниці (*Entity Theory*) розглядає суб'єкт господарювання як одиницю відокремлену від осіб, які надали їй капітал. Така одиниця володіє ресурсами і несе відповідальність за вимогами як власників, так і кредиторів.

Відповідно до цієї теорії балансове рівняння має такий вигляд:

$$\text{Активи} = \text{Капітал}$$

Отже, теорія господарської одиниці чітко не розмежовує зобов'язання і капітал власників. Згідно з цією теорією, прибуток

⁹ Mattessich R. Two Hundred Years of Accounting Research. New York. Routledge. 2008. P. 64.

є зростанням акціонерного капіталу лише після виконання вимог інших учасників (сплата відсотків, податок з прибутку тощо). При цьому зростання акціонерного капіталу вважається прибутком акціонерів лише в частині оголошених дивідендів, а нерозподілений прибуток розглядається як власність товариства.

Таблиця 2.4

Англосаксонські теорії звітності

Автор	Статус теорії	Теорія							
		Господарської одиниці	Власності	Інвестора або залишкового капіталу	Фонду	Підприємства	Командувача	Соціальна	Капіталу
В. Кам ¹⁰ Ф. Мейер ¹¹	Обліку Облікової одиниці	+	+	+	+	+	+	+	+
Р. Шредер та інші ¹² Дж. Годфрі та інші ¹³	Капіталу Звітної одиниці	+	+	+	+	+	+		
Е. Гендріксен, М. Ван Бреда ¹⁴	Капіталу	+	+	+	+	+			
А. Ріаї-Белькауї ¹⁵ К. Ван Мурік ¹⁶	Обліку Капіталу	+	+	+	+	+			+

Джерело: складено автором

¹⁰ Kam V. Accounting theory. 2nd ed. New York, John Wiley. 1990. 581 p.

¹¹ Meyer P.E. The accounting entity. Abacus. 1973. December. Vol. 9. Issue 2. P. 116—126.

¹² Shroeder R. G., Clark M., Mc Cullers L. D. Accounting Theory. Text and Readings. Fourth ed. New York. John Wiley & Sons., 1991. 769 p.

¹³ Godfrey J., Hodgson A., Holmes S., Tarca A. Accounting Theory. Sixth ed. Chichester. John Wiley & Sons Australia. 2006. 682 p.

¹⁴ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin. 1992.

¹⁵ Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory. Fifth edition. London: Thomson, 2004. 598 p.

¹⁶ Van Mourik C. The equity theories and financial reporting: an analysis // Accounting in Europe. 2010. Vol. 7. P. 191—211.

Теорія господарської одиниці більшою мірою орієнтована на звіт про прибуток, зокрема на його багатоступінчатий формат (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Звіт про прибуток і нерозподілений прибуток (багатоступінчатий формат)

Стаття	Сума, тис. євро
Дохід від продажу	1600
Собівартість продажу	(630)
Валовий прибуток	970
Адміністративні витрати	(190)
Витрати на збут	(140)
Операційний прибуток	640
Відсотки за позиками	(80)
Прибуток до оподаткування	560
Податок на прибуток	(170)
Чистий прибуток	390
Дивіденди	(200)
Нерозподілений прибуток	190

Теорія господарської одиниці визначає концепцію фізичного збереження капіталу і консолідованої звітності з відображенням частки меншості у складі акціонерного капіталу. Ця теорія поширюється передусім на акціонерні товариства, хоча може застосовуватись і в некорпоративних формах бізнесу.

Р. Маттессіч¹⁷ відзначає участь у формуванні теорії господарської одиниці італійця Л. Кріппи, французів Ж.Г. Курсель-Сенеля і Ж. Дюмарше, англійця П. Чілда, німців Н. Бренкмана, М. Берлінера і Г. Нікліша та інших. Пізніше значний внесок у розвиток теорії господарської одиниці зробив американський вчений Б. Пейтон (*B. Paton*).

А. Лоріг¹⁸ вважає теорію господарської одиниці далекою від реалій, оскільки не можна ототожнювати кредиторів і власників

¹⁷ Mattessich R. Two Hundred Years of Accounting Research. New York. Routledge. 2008. P. 29.

¹⁸ Lorig A.N. Some basic concepts of accounting and their implications // Accounting Review. 1964. July. Vol. 39. Issue 3. P. 563—573.

простих акцій, права яких суттєво відрізняються. Так само практично неможливо відокремити підприємство від його власників.

Теорія власності (*Proprietary Theory*) акцентує увагу на визначенні чистого багатства власника. Відповідно балансове рівняння має такий вигляд:

$$\text{Активи} - \text{Зобов'язання} = \text{Капітал власника}$$

З цього випливає, що активи підприємства розглядаються винятково як активи власника, а зобов'язання — як його заборгованість.

Ця теорія акцентує увагу на балансі та змінах у частці власників. Тому доходи і витрати визначають відповідно як збільшення та зменшення у власному капіталі, які не пов'язані з інвестиціями власника або вилучення ним частки капіталу.

Теорія власності також певною мірою вплинула на формати балансу і звіту про прибуток.

Класичним прикладом побудови балансу на основі теорії власності є його вертикальний формат, який поширений у Великій Британії.

Відповідно до цієї теорії використовують одноступінчатий формат звіту про прибуток (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Звіт про прибуток і нерозподілений прибуток (одноступінчатий формат)

Стаття	Сума, тис. євро
Дохід від продажу	1600
Витрати:	
Матеріальні витрати	(400)
Послуги контрагентів	(100)
Виплати працівникам	(400)
Амортизація	(60)
Операційний прибуток	840
Відсотки за позиками	(80)
Податок на прибуток	(170)
Чистий прибуток	390
Дивіденди	(200)
Нерозподілений прибуток	190

Ця теорія здебільшого стосується підприємств, які знаходяться в одноосібній власності або партнерства, хоча може бути застосована і в акціонерних товариствах. Але в останньому випадку

ку виникає певна колізія, оскільки в компаніях з обмеженою відповідальністю їх зобов'язання не є зобов'язанням власників цих компаній. Крім того неможливо визначити прибутки кожного акціонера корпорації.

З теорії власності безпосередньо впливають концепція збереження фінансового капіталу та концепція пропорційної консолідації.

Представниками теорії власності вважаються Дж. Фултон і Ф. Кронелм (Велика Британія), Ф. Гаутшл і Г. Курцбауер (Австрія), Г. Аугспург і Е. Лев (Німеччина), Ф. Гюглі (Швейцарія), Т. Джонс, Ч. Спрег і Г. Гетфілд (США) та інші.

Теорію інвестора (*Investor theory*) часто називають *теорією залишкового капіталу (Residual equity theory)* та іноді вважають варіантом теорії власності. Автор цієї теорії Дж. Стаубус¹⁹ зазначає, що бухгалтерський облік має бути зорієнтований на потреби зовнішніх користувачів, передусім інвесторів. Тому метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є забезпечення інформаційних потреб акціонерів. При цьому наголошується, що власники звичайних (простих) акцій мають найбільший ризик щодо інвестицій у компанію, а тому повинні мати достатньо інформації щодо її фінансового стану та результатів діяльності.

З огляду на це, балансове рівняння описують так:

Активи – Особливий капітал = Залишковий капітал

Особливий капітал у цьому випадку включає зобов'язання та привілейовані акції.

Поділ капіталу на особливий та залишковий впливає, зокрема на облік дивідендів. Нараховані дивіденди за привілейованими акціями згідно з цією теорією слід відображати як витрати підприємства, а дивіденди за звичайними акціями розглядають як розподіл прибутку. Тому звіт про прибутки матиме такий вигляд (табл. 2.7).

Теорія інвестора значну увагу приділяє інформації про рух коштів, яка дозволяє інвесторам прогнозувати майбутні грошові потоки.

¹⁹ Staubus G. A Theory of Accounting to Investors. Berkeley: University of California Press, 1961. 145 p.

Таблиця 2.7

Звіт про прибуток і нерозподілений прибуток (згідно з теорією залишкового капіталу)

Стаття	Сума, тис. євро
Дохід від продажу	1600
Витрати:	
Матеріали	(400)
Послуги контрагентів	(100)
Виплати працівникам	(400)
Амортизація	(60)
Операційний прибуток	640
Відсотки за позиками	(80)
Податок на прибуток	(170)
Дивіденди за привілейованими акціями	(50)
Чистий прибуток	340
Дивіденди за звичайними акціями	(150)
Нерозподілений прибуток	190

Дж. Стаубус зазначає, що майбутні надходження коштів інвесторам залежать від:

- здатності фірми сплачувати кошти;
- готовності керівництва фірми сплачувати інвесторам;
- правової пріоритетності вимог інвесторів.

Тому важливу роль для інвесторів має інформація про грошові потоки.

Практичним наслідком цієї теорії можна вважати визначення звіту про рух грошових коштів обов'язковим компонентом фінансової звітності.

Е.С. Гендриксен і М.Ф. Ван Бреда²⁰ вважають, що теорія залишкового капіталу займає проміжне місце між теорією власності та теорією господарської одиниці.

Теорію фонду (*Fund Theory*) ініціював та відстоював американський науковець Вільям Воттер²¹. Згідно з цією теорією предметом обліку є фонд, як сукупність активів, пов'язаних з ними зобов'язань і обмежень щодо використання цих активів.

²⁰ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin. 1992.

²¹ Vatter W. The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports. Chicago, 1947.

Тому балансове рівняння має такий вигляд:

Активи = Обмеження щодо активів

Теорія фонду зорієнтована насамперед на управління та цільове використання активів. Прибуток у цій концепції має другорядне значення. Тому головною формою звітності є звіт про доходи, видатки та зміни у залишку фондів, а баланс розглядають як звіт про «запаси» активів та обмеження щодо їх використання. Приклад фінансового звіту фонду наведено у розділі 10.

Ця теорія отримала широке практичне застосування в державному секторі та неприбуткових організаціях (університетах, лікарнях тощо) у США, Великій Британії та інших країнах.

А. Ріайі-Белькауї вважає, що теорія фонду може бути також доречною для прибуткових організацій щодо відокремленої їхньої діяльності у вигляді фондів погашення, трастових фондів, обліку банкрутства тощо²².

Теорія командувача (*Commander Theory*) була висунута у 1965 році австралійським науковцем Л. Голдбергом²³, який вважав, що ані теорія господарської одиниці, ані теорія власності не пояснюють процедури обліку в широкому сенсі. На його думку, увагу слід сконцентрувати на ефективному використанні ресурсів, а не на володінні ними.

Теорія командувача ґрунтується на припущенні, що хоча власник ресурсів водночас може бути їхнім контролером, володіння та контроль — це різні поняття. Власність є правовим станом, а контроль функцією, яку може здійснювати лише людина. У цьому контексті термін «командувач» використовується для ідентифікації людини, яка має значну владу щодо ресурсів і має використовувати ці ресурси ефективно.

Л. Голдберг наголошує, що функції обліку мають виконуватись для командувача і від його імені. Зокрема, баланс має відображати джерела, з яких командувач отримав ресурси та застосування цих ресурсів. При цьому мають бути чітко розмежовані ресурси, якими командує менеджмент підприємства і ресурси, якими командують інвестори.

²² Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory. Fifth edition. London: Thomson, 2004. P. 217.

²³ Goldberg L. An Inquire into the Nature of Accounting. Monograf № 7. Iowa City: AAA, 1965. 369 p.

Тому, балансове рівняння згідно з цією теорією є таким:

$$\begin{aligned} & \text{Ресурси командувачів-менеджерів} = \\ & = \text{Ресурси командувачів-інвесторів} \end{aligned}$$

Отже, баланс розглядається як звіт про підпорядкованість (підзвітність), а не про володіння. Відповідно звіт про прибуток пояснює результати діяльності командувача за певний період і містить деталь щодо доходів і витрат, які призвели до отримання цього результату.

Л. Голдберг вважав, що бухгалтерські звіти складені командувачами нижчого рівня для командувачів вищого рівня забезпечують, зокрема:

- документальне підтвердження рішень командувача;
- контроль діяльності, пов'язаний із ресурсами;
- прийняття рішень контролерами ресурсів.

Теорія командувача відчутно не вплинула на практику обліку. Проте вона продовжує привертати увагу дослідників, зокрема у сфері використання консолідованої фінансової звітності в державному секторі²⁴.

Теорія підприємства (*Enterprise Theory*), розроблена В. Суойаненом²⁵ у 1954 році, який розглядає корпорацію як соціальний інститут, діяльність якого спрямована на задоволення потреб широкого кола зацікавлених осіб (власників, працівників, позикодавців, уряду, громадськості тощо).

Зважаючи на це, фінансова звітність підприємства має складатися з урахуванням інформаційних потреб усіх зацікавлених осіб. Балансове рівняння підприємства в межах цієї теорії описують так:

$$\text{Активи} = \text{Ресурси, вкладені інвесторами}$$

Діяльність підприємства як соціального інституту оцінюється показником вартості, доданої до продукту за допомогою капіталу і праці, яка підлягає розподілу і відображає внесок підприємства у розвиток суспільства.

²⁴ Wise V. Theory and Accountability: The Case of Government Consolidated Financial Reporting // International Review of Business Research Papers. 2010. October. Volume 6. № 5. P. 82—97.

²⁵ Suojanen W.W. Accounting theory and the large corporation // Accounting Review. 1954. July. Vol. 29. Issue 3. P. 391—398.

Тому, пріоритетним в цій концепції є звіт про додану вартість (*Value-added statement*), який має такий вигляд (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Звіт про додану вартість

Стаття	Сума, тис. євро
Дохід від продажу	1600
Матеріальні витрати	(400)
Послуги контрагентів	(100)
Амортизація	(60)
<i>Додана вартість</i>	1040
Розподіл доданої вартості	
Працівникам	(400)
Постачальникам капіталу:	
— дивіденди	(200)
— відсотки	(80)
Уряду (податки)	(170)
Підприємству для розширення	190

Теорія підприємства розглядає додану вартість як різницю між доходом від продажу та придбаними матеріалами і послугами. Усі інші платежі відображаються як розподіл доданої вартості між зацікавленими сторонами.

Проте у практиці звіт про додану вартість звичайно складають на основі нарахування, а з доходу вираховують матеріальні витрати.

Залежно від погляду на амортизацію, розрізняють чисту та валову додану вартість. У табл. 2.8 наведений розрахунок чистої доданої вартості, коли амортизація вираховується з доходу разом із матеріалами та послугами контрагентів.

Поряд з тим існують прихильники валової доданої вартості, коли амортизацію не вираховують з доходу, а включають до складу тієї частини доданої вартості, яка розподіляється підприємству разом з прибутком.

Звіт про додану вартість є складовою інформації про соціальну відповідальність підприємства. Тому, багато компаній Великої Британії, а також інших країн добровільно складають і оприлюднюють такий звіт на додаток до звіту про фінансові результати (сукупний прибуток).

Ф. Мейер²⁶ поділяв усі теорії звітності на три групи:

1) підходи з позиції власності (теорія власності, теорія залишкового капіталу, теорія капіталу);

2) підходи з позиції чисто господарської одиниці (теорія самокапіталу, соціальна теорія);

3) функціональні підходи (теорія підприємства, теорія фонду, теорія командувача).

Але таке групування є досить довільним. Усі теорії, які узагальнені в таблиці 2.4, розглядають побудову фінансової звітності з позиції суб'єкта, точка зору якого є пріоритетною.

Ключові характеристики англосаксонських теорій звітності узагальнено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Ключові риси англосаксонських теорій звітності

Теорія	Орієнтація	Балансове рівняння	Визначення прибутку
Власності	Власники	Активи — Зобов'язання = = Капітал власників	Активи — Зобов'язання
Залишкового капіталу	Власники звичайних акцій	Активи — Особливий капітал = Залишковий капітал	Активи — Зобов'язання
Господарської одиниці	Інвестори	Активи = Капітал	Доходи — Витрати
Фонду	Підзвітність фонду	Активи = Обмеження на активи	Не визна- чається
Командувача	Менеджери та інвестори	Ресурси менеджерів = Ресурси інвесторів	Доходи — Витрати
Підприємства	Учасники (стейкхолдери)	Активи = Вкладені ресурси	Доходи — Витрати

Джерело: узагальнено автором

Фінансова звітність більшою мірою визначає методологію бухгалтерського обліку. Тому, окремі автори розглядають теорії звітності у ширшому сенсі, тобто як теорії бухгалтерського обліку. Зокрема, Ж. Рішар²⁷ на основі статичного і динамічного балансів наводить визначення та опис відповідно статичного і динамічно-

²⁶ Meyer P.E. The accounting entity. Abacus. 1973. December. Vol. 9. Issue 2. P. 116—126.

²⁷ Richard J. Comptabilités et pratiques comptables. Dalloz, 1996.

го бухгалтерського обліку. Також, із табл. 2.4 видно, що В. Кам і А. Ріаї-Белькауї позиціонують теорії господарської одиниці, власності та інші, як теорії обліку.

Зважаючи на певну автономність німецьких і англосаксонських теорій звітності доречно з'ясувати їх співвідношення. Із формальної точки зору, зокрема підходу до визначення прибутку, теорії власності та залишкового прибутку містять риси статичної теорії. Проте згадані теорії, на відміну від класичного статичного підходу, орієнтовані на власника, а не на кредитора. Це обумовлено тим, що в англосаксонських країнах значним джерелом фінансування корпорацій є фондовий ринок, а в Німеччині — кредитні інститути.

Теорії господарської одиниці, командувача і підприємства можна визначити як динамічні теорії.

Динамічна теорія панувала упродовж XX століття, але у XXI столітті фінансова звітність за МСФЗ стає все більш гібридною внаслідок впливу окремих рис статичної теорії. Проявом цього передусім є зростання ролі балансу і поширення оцінок за поточною вартістю. Водночас МСФЗ комбінує підходи теорій господарської одиниці (визначення прибутку) і власності (балансове рівняння).

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що таке балансові теорії? Яке їх коріння?
2. Поясніть основні відмінності статичної та динамічної балансових теорій.
3. У чому сутність органічної балансової теорії? Хто її автор?
4. Стисло опишіть піддинамічну та номіналістичну теорії.
5. Які існують англосаксонські теорії звітності?
6. Які англосаксонські теорії звітності є найпоширенішими?
7. Поясніть сутність теорії власності.
8. Що таке теорія господарської одиниці? Яке балансове рівняння покладено в її основу?
9. У чому сутність теорії інвестора?
10. Хто є автором теорії фонду? Яке її практичне застосування?
11. Дайте характеристику теорії командувача.
12. У чому особливість теорії підприємства?
13. У чому полягає взаємозв'язок між балансовими і англосаксонськими теоріями звітності?
14. Які теорії звітності покладено в основу МСФЗ?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. За статичною теорією метою балансу є визначення:

- а) фінансового стану;
- б) фінансового результату;
- в) вартості бізнесу;
- г) усе наведене вище.

2. У динамічному балансі відображають:

- а) оголошений капітал;
- б) зареєстрований капітал;
- в) фактично внесений капітал;
- г) жодна відповідь не є правильною.

3. Майно в органічному балансі відображають за:

- а) історична собівартістю;
- б) відновлюваною собівартістю;
- в) справедливою вартістю;
- г) ліквідаційною вартістю.

4. Яка з наведених далі теорій є балансовою:

- а) власності;
- б) номіналістична;
- в) фонду;
- г) жодна відповідь не є правильною.

5. Номіналістична теорія ґрунтується на принципі:

- а) стабільної грошової одиниці;
- б) збереження фізичного капіталу;
- в) фіктивної ліквідації;
- г) жодна відповідь не є правильною.

6. Теорія господарської одиниці зорієнтована на:

- а) власників;
- б) інвесторів;
- в) менеджерів;
- г) стейкхолдерів.

7. У теорії власності балансове рівняння має вигляд:

- а) Активи = Капітал;
- б) Активи = Вкладені ресурси;
- в) Активи – Зобов'язання = Капітал;
- г) жодна відповідь не є правильною.

8. Автором теорії командувача є:

- а) Л. Голдберг;
- б) В. Вотгер;
- в) Дж. Стаубус;
- г) В. Суоайнен.

9. За теорією підприємства пріоритетним звітом є:

- а) баланс;
- б) звіт про прибуток;
- в) звіт про додану вартість;
- г) звіт про прибуток.

10. Згідно з теорією фонду прибуток визначається так:

- а) Дохід – Витрати;
- б) Активи – Зобов'язання;
- в) Капітал – Витрати;
- г) не визначається.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 2.1

Зареєстрований капітал ТОВ «Перемога» дорівнює 500 тис. грн. Фактично внесено засновниками 480 тис. грн. За даними інвентаризації на 1.09.2023 року активи товариства становили:

- 1) запаси 60 000 грн (відновлювана собівартість 80 000 грн);
- 2) основні засоби:
 - первісна вартість 300 000 грн;
 - накопичена амортизація 50 000 грн;
 - справедлива вартість 400 000 грн;
- 3) нематеріальні активи:
 - первісна вартість 100 000 грн;
 - накопичена амортизація 20 000 грн;
 - справедлива вартість 150 000 грн;
- 4) кошти 120 000 грн.

Необхідно послідовно скласти статичний, динамічний і органічний баланси товариства.

Вправа 2.2

Керівництво корпорації забезпечило вас такою інформацією про залишки на бухгалтерських рахунках станом на 31 грудня 2020 року, дол:

РОЗДІЛ 2. Теорії фінансової звітності

Рахунок	Дебет	Кредит
Дохід від продажу		2 300 000
Зарплата персоналу відділу збуту	200 000	
Зарплата керівництва	250 000	
Амортизація будівлі (50 % безпосередньо пов'язана зі збутом)	70 000	
Витрати на транспортування продукції	46 000	
Собівартість реалізованої продукції	1 000 000	
Оголошені та сплачені дивіденди	75 000	
Отримані дивіденди		45 000
Витрати на відсотки за облігаціями	80 000	

В обігу знаходяться 100 000 звичайних акцій, а податок на прибуток становить 35 %.

Необхідно скласти звіт про прибуток за двома формами: багато- і одноступеневою.

Вправа 2.3

Упродовж звітного періоду підприємство отримало дохід і здійснило відповідні виплати та витрати, тис. грн.

1. Надходження коштів від покупців за реалізовану продукцію 3 500.
2. Витрачено матеріали 800.
3. Сплачено рахунки за електроенергію і комунальні послуги 200.
4. Нараховано амортизацію 300.
5. Нараховано відсотки за позиками 150.
6. Нараховано виплати працівникам 500.
7. Нараховано дивіденди власникам:
 - привілейованих акцій 100
 - звичайних акцій 250.
8. Сплачено податок на прибуток 400.

Необхідно скласти звіт про результати діяльності відповідно до теорії:

- а) інвестора;
- б) підприємства.

ВИМІРЮВАННЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ В ОБЛІКУ

3.1. ТЕОРІЯ ВИМІРЮВАННЯ ТА ОБЛІКОВІ МЕТРИКИ

Основу облікової інформації складають кількісні характеристики об'єктів обліку. Для отримання таких характеристик застосовують вимірювання. Вимірювання було передумовою появи рахівництва та бухгалтерського обліку. Власне облік виник тоді, коли люди навчилися рахувати. Вміння рахувати (*to count*) у процесі історичного розвитку привело до появи рахівництва (*ac-counting*), яке часом називають обліком.

У науці існує чимало теорій вимірювання. Західні теоретики обліку зазвичай спираються на теорію Н. Кемпбелла, який визначив вимірювання як «процес присвоєння чисел для представлення якостей», де якість є властивістю, яка допускає недовільний порядок¹. Це означає, що вимірюють не самий об'єкт (систему, подію), а певну його характеристику (вагу, довжину час, тощо). Отже, *вимірювання (Measurement)* — це процес визначення числового значення певної величини.

Вимірювання здійснюють за відповідною шкалою. Поширеними є чотири шкали, запропоновані С.Стівенсом²: номінальна, порядкова, інтервальна та пропорційна.

За номінальною шкалою числа використовують винятково для позначення певної категорії або класифікації (наприклад класу активів, коду рахунку тощо). Порядкова шкала визначає певну градацію, але не алгебраїчну структуру. До прикладу, у шкалі твердості мінералів з номерами від 1 (найм'якший) до 10 (найтвердіший) відсутнє емпіричне значення рівності між інтервалами чи співвідношеннями цих чисел. Інтервальна шкала містить нульову точку та має відому та рівну відстань між величинами,

¹ Campbell N.R. Physics: the elements. London. 1920. P. 267.

² Stevens S.S. Mathematics, measurement and psychophysics//Handbook of experimental psychology. New York. 1951. P. 23.

що вимірюють. Прикладом такої шкали є температурна шкала Цельсія. Пропорційні шкали є найбільш інформативними, оскільки відображають співвідношення величин.

До прикладу, якщо один товар коштує 1000 грн, а інший 2000 грн, то можна стверджувати, що другий товар вдвічі дорожчий ніж перший.

Хоча така типологія шкал є загальновизнаною в науці, окремі вчені, зокрема Н. Кемпбелл, вважають номінальну і порядкову шкали такими, що не забезпечують вимірювання.

Отже, вимірювання складається з двох етапів:

- 1) вибір атрибуту (властивості предмету) для вимірювання;
- 2) вибір шкали та одиниці вимірювання.

У бухгалтерському обліку вимірювання застосовують для визначення фізичних та вартісних величин елементів фінансової звітності передусім активів та зобов'язань. Узагальнюючим в обліку є грошовий вимірник, що означає використання пропорційної шкали. Принцип єдиного грошового вимірника припускає, що гроші є універсальним вимірником для різнорідних об'єктів обліку, а грошова одиниця має стабільну купівельну спроможність.

Тому для вимірювання в обліку застосовують номінальні грошові одиниці. Втім, оскільки купівельна спроможність грошей з часом змінюється, можуть також застосовуватись одиниці однакової купівельної спроможності.

Вимірювання певних атрибутів із застосуванням грошового вимірника називають *оцінюванням*. Такими атрибутами є собівартість (*Cost*) і вартість (*Value*). Собівартість відображає сукупність ресурсів, спожитих для отримання певної речі, а вартість характеризує її цінність або важливість для певного суб'єкта. Тобто, собівартість — це витрачені гроші, а вартість — майбутні вигоди. До прикладу собівартість офісного центру є сумою затрат на його будівництво, а його цінність — сумою очікуваних чистих грошових надходжень орендних платежів.

Термін «*оцінювання*» (*Evaluation*) використовують у різних значеннях. У економічному сенсі оцінювання — це процес визначення цінності речі³. В обліку оцінювання зазвичай розглядають як процес приписування грошової суми активу чи зобов'язанню⁴.

³ Friedman J.P. Dictionary of Business Terms. Second Edition. New York. 1994. 692 p.

⁴ Parker R.H. Macmillan Dictionary of Accounting. London. 1992. 307 p.

Результатом оцінювання в бухгалтерському обліку є відповідні оцінки, що використовують для відображення і узагальнення фінансових наслідків операцій (подій).

У теорії та практиці обліку поширені дві основи оцінювання активів і зобов'язань: історична собівартість та поточна вартість.

Згідно з Концептуальною основою МСФЗ оцінки за історичною собівартістю надають грошову інформацію про активи, зобов'язання та відповідні доходи й витрати з використанням інформації, виведеної (щонайменше, частково) з ціни операції або іншої події, що їх породили⁵.

Формування історичної собівартості значною мірою залежить від умови здійснення операції (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Визначення історичної собівартості активів і зобов'язань

Предмет оцінювання	Виникнення внаслідок операції на ринкових умовах	Виникнення внаслідок події, що не є операцією на ринкових умовах, а визначення собівартості неможливе, або не надає доречної інформації
Актив	Собівартість складається з компенсації, сплаченої для придбання чи створення активу, та витрат на операцію	Як умовна собівартість може бути використана поточна вартість
Зобов'язання	Собівартість — це вартість компенсації, отриманої за взяття зобов'язання мінус витрати на операцію	

Джерело: складено на основі Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr\(2\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr(2).pdf)

Оцінки за поточною вартістю надають грошову інформацію про активи, зобов'язання та відповідні доходи і витрати з використанням інформації, що оновлюється для відображення умов станом на дату оцінювання. На відміну від історичної собівартості поточна вартість активу чи зобов'язання не виводиться (на-

⁵Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr\(2\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr(2).pdf)

віль частково) з ціни операції або іншої події, що породила актив чи зобов'язання⁶.

Розрізняють три види поточної вартості (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Види поточної вартості активів і зобов'язань

Поточна вартість	Актив	Зобов'язання
Справедлива вартість	Ціна, яку було б одержано в разі продажу активу у звичайній операції між учасниками ринку станом на дату оцінки	Ціна, яку було б сплачено за передання зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку станом на дату оцінки
Вартість при використанні/вартість виконання	Вартість при використанні — теперішня вартість грошових потоків або інших економічних вигід, які суб'єкт господарювання розраховує отримати від використання активу та його остаточного вибуття	Вартість виконання — це теперішня вартість грошових коштів або інших економічних ресурсів, які, як очікує суб'єкт господарювання, він буде зобов'язаний передати при виконанні ним зобов'язання
Поточна собівартість	Собівартість еквівалентного активу на дату оцінювання, що складається з компенсації, яку довелося б сплатити на дату оцінювання, та витрати на операцію, які довелося б здійснити на ту саму дату	Компенсація, яку було б одержано за еквівалентне зобов'язання на дату оцінки, мінус витрати на операцію, які довелося б здійснити на ту саму дату

Джерело: складено на основі Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr\(2\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr(2).pdf)

Аналіз текстів МСФЗ свідчить також про широке застосування термінів, які характеризують оцінку певних активів і зобов'язань. Серед них такі: актуарна теперішня вартість (МСБО 26), амортизована собівартість (МСБО 39), балансова вартість (МСБО 16, 36, 38, 40, 41), вартість використання (МСФЗ 5, МСБО 36), вартість, визначена суб'єктом господарювання (МСБО 16, 38), внутрішня вартість (МСФЗ 2), чисті інвестиції в оренду (МСФЗ

⁶Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr\(2\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr(2).pdf)

16), ліквідаційна вартість (МСБО 16), оцінка за методом участі в капіталі (МСБО 28), негарантована ліквідаційна вартість (МСФЗ 16), собівартість (МСБО 16, 40, 38), справедлива вартість мінус витрати на продаж (МСБО 36), сума очікуваного відшкодування (МСБО 36, МСФЗ 5, МСБО 16), сума, що амортизується (МСБО 16, 36, 28), чиста вартість реалізації (МСБО 2), доцільна собівартість (МСФЗ 1).

Аналіз визначень, перелічених вище термінів, свідчить, що вони є похідними від певних базових оцінок (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Приклади базових та похідних оцінок за МСФЗ

Базова оцінка	Похідна оцінка
Собівартість	Амортизована собівартість Сума, що амортизується Оцінка за методом участі в капіталі
Вартість реалізації	Чиста вартість реалізації Ліквідаційна вартість Гарантована ліквідаційна вартість Негарантована ліквідаційна вартість
Теперішня вартість	Актуарна теперішня вартість Вартість використання Вартість визначена суб'єктом господарювання
Справедлива вартість	Справедлива вартість мінус витрати на продаж Внутрішня вартість

Джерело: складено автором.

Різноманіття оцінок в обліку призвело до появи їхніх численних класифікацій.

Поширеними є довільний та дуалістичний підходи. Довільний підхід означає створення певних груп оцінок на розсуд автора без застосування чіткої класифікаційної ознаки. Такий підхід не відповідає критеріям наукової класифікації. Дуалістичний підхід передбачає поділ оцінок щоразу на дві протилежні групи за певною ознакою. Прикладом довільного підходу є склад оцінок, наведений у Концептуальній основі МСФЗ. Передусім отождолення історичної собівартості з первісною вартістю призводить до твердження, що поточна вартість у певних випадках може бути умовною собівартістю. У дійсності первісною оцінкою

активів і зобов'язань може бути собівартість або поточна вартість, а подальшою оцінкою скоригована первісна вартість (амортизована, за вирахуванням зменшення корисності тощо) або поточна вартість. Отже, за дуалістичним підходом оцінки можуть бути первісними (на дату визнання активу чи зобов'язання) та подальшими (на певну звітну дату).

Так само справедлива вартість характеризує не час операції обміну, а умови такої операції. Справедлива вартість передбачає наявність трьох умов: незалежності, обізнаності та зацікавленості сторін. Незалежність означає, що сторони не є зв'язаними, оскільки в операціях між зв'язаними сторонами ціни можуть відрізнятися від ринкових. Обізнаність сторін передбачає, що сторони володіють інформацією щодо ринкової ситуації та цін. Зацікавленість означає, що обидві сторони не змушені здійснювати операцію під впливом обставин (наприклад, у разі необхідності термінового продажу майна). Отже, справедлива вартість може бути як первісною, так і подальшою оцінкою елементів фінансової звітності. Відповідно, залежно від умов обмінної операції, вартість може бути справедливою та несправедливою.

Також часто розрізняють вхідні та вихідні оцінки. Перші ґрунтуються на цінах придбання, а другі на цінах реалізації. П. Вегманен⁷ вхідною оцінкою вважає собівартість, а вихідною — вартість (вартість використання або вартість продажу). Обидві оцінки можуть бути фактичними або потенційними. Зокрема, історична собівартість є фактичною вхідною оцінкою, а відновлювана собівартість — потенційною вхідною оцінкою. Так само ціна реалізованої продукції є прикладом фактичної вихідної оцінки, вартість використання — потенційною вихідною оцінкою.

Окремі автори розрізняють оцінки в часі. Так М. Мунітц зазначав, що дані обліку ґрунтуються на цінах минулих, поточних і майбутніх обмінів, що вже відбулися або очікуються⁸.

М.Д. Корінько і Т.Б. Тітаренко вважають, що «за моментом виміру всі оцінки належить відносити до теперішнього (даного) часу, оскільки ми позбавлені можливості керування самим часом». Далі вони виділяють дев'ять оцінок: минулі, теперішні та майбутні оцінки минулого, теперішнього, та майбутнього⁹.

⁷ Vegmanen P. Measurement of Assets and the Classical Measurement Theory. LTA. 2013.2. P. 130—161.

⁸ Moonitz M. The basic postulates of accounting. AICPA. 1961. P. 37

⁹ Корінько М.Д., Тітаренко Г.Б. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація. Київ. 2009. С. 28—29.

Зважаючи на часові реалії, не можна погодитись, що оцінки слід відносити лише до теперішнього моменту. Фінансові звіти минулих періодів відображають оцінки, зроблені в минулих періодах, а оцінки майбутнього в майбутньому можливі лише за наявності машини часу. Тому доречно поділити оцінки залежно від часу їх здійснення на минулі та поточні. Тоді з урахуванням часу, до якого застосовуються ці оцінки, можна побудувати таку матрицю (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Приклади диспозиції оцінок у часі

Час здійснення оцінки Час, до якого застосовується оцінка	Минуле	Сучасне
Минуле	Історична собівартість	Амортизована собівартість
Сучасне	Нормативна собівартість	Відновлювана собівартість Вартість реалізації Вартість використання
Майбутнє	Бюджетні (прогнози) оцінки	Ліквідаційна вартість

Джерело: авторська розробка.

Одною з догм радянської теорії бухгалтерського обліку є твердження, що оцінка є елементом методу бухгалтерського обліку. Такий погляд на оцінку досі поширений і в працях вітчизняних вчених. Зокрема, Л.Г. Ловінська пропонує таке визначення: «Оцінка — це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту»¹⁰.

Із цього визначення випливає, що оцінка є засобом вимірювання, а насправді вона є результатом вимірювання із викорис-

¹⁰ Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку. Київ. КНЕУ. 2006. С. 26.

танням грошової одиниці, тобто результатом оцінювання. Оцінка не є методом, навпаки, для отримання певної оцінки в обліку застосовують відповідні методи, що розглядаються далі.

3.2. ПРИНЦИПИ І МЕТОДИ ОЦІНЮВАННЯ

Оцінювання в бухгалтерському обліку залежить від обраної мети. Е. Гендріксен і М. Ван Бреда¹¹ розрізняють синтаксичну, семантичну і прагматичну мету обліку.

Синтаксичний підхід спрямований на визначення фінансового результату господарської діяльності. Відповідно метою оцінювання є передусім дотримання принципу відповідності доходу і витрат. Тому немонетарні активи первісно оцінюються за історичною собівартістю, а монетарні активи — за вартістю реалізації. Різниця між вартістю придбання активу та вартістю його реалізації визначає валовий прибуток. Це дає можливість розрізняти результат основної діяльності та прибуток (збиток) від інших операцій. У разі значних цінових змін допускається відображення статей звітності в одиницях однакової купівельної спроможності. Такий підхід впливає з концепції збереження фінансового капіталу.

Семантичний підхід передбачає застосування альтернативних оцінок та багатоваріантність вимірювання. Прихильники цього підходу вважають, що метою обліку є відображення поточного фінансового стану підприємства на основі діючих ринкових цін. Водночас одні автори спираються на відновлювану собівартість (вхідну оцінку), а інші віддають перевагу вартості реалізації (вихідна оцінка).

Концепцію оцінки за відновлюваною собівартістю розробляли та активно просували К. Коверо, Т. Лімперг, Ф. Шмідт. Нідерландський науковець Теодор Лімперг стверджував, що вартість активу для його власника є найнижчою з вартості його заміщення та вартості, яку він може створити при продажу або використанні для виробництва іншої продукції для продажу. Якщо відновлювана собівартість активу вища за вартість, яку він може створити, заміна такого активу є економічно недоцільною. Воче-

¹¹ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin. 1992. P. 482.

видь варто продовжувати утримувати актив до кінця терміну його корисного використання, але тоді підґрунтям його оцінки буде вартість, яку він може створити, а не вартість заміщення. І навпаки, коли відновлювана собівартість активу нижча за вартість, яку він може створити, економічно раціонально замінити його під час продажу або використання. Отже, відновлювана собівартість є відповідним показником вартості активу для фірми, оскільки ця вартість відображатиме економічну пожертву фірми при обміні активу на інший актив або грошові кошти, коли фірма використовує його для виробництва запасів для продажу. Запропоновану Т. Лімпергом оцінку часто називають вартістю для бізнесу, а також вартістю для фірми або вартістю для власника. Формалізований алгоритм визначення вартості для бізнесу на основі порівняння відновлюваної собівартості (RC), теперішньої вартості (PV) та чистої вартості реалізації (NRV) наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Алгоритм визначення вартості для бізнесу

Випадок	Взаємозв'язок	Вартість для бізнесу
1	$PV > RC > NRV$	RC
2	$PV > NRV > RC$	RC
3	$NRV > PV > RC$	RC
4	$NRV > RC > PV$	RC
5	$RC > NRV > PV$	NRV
6	$RC > PV > NRV$	PV

Джерело: Parker R.H. Macmillan dictionary of accounting. London.1992. P. 297.

Від 1930-х років англomовні автори розвивали ідеї Т. Лімперга, зокрема у вигляді концепції вартості позбавлення (deprival value).

Облік за відновлюваною собівартістю є підґрунтям концепції збереження фізичного капіталу та однією з методик інфляційного обліку. У практиці такий облік до 1992 року широко застосовували нідерландські компанії.

Австралійський науковець Реймонд Чамберс¹² розробив концепцію обліку на основі поточного грошового еквіваленту (cur-

¹² Chambers R.J. Accounting evaluation and economic behavior. Prentice-Hall, 1966.

rent cash equivalent — CCE), що передбачає оцінку статей балансу за вартістю реалізації та визначення фінансового стану підприємства як вимірника його здатності адаптуватися до середовища, що змінилося. Ця концепція отримала назву *завжди сучасного обліку* (*Continuously Contemporary Accounting — CoCoA*) та сприяла поширенню справедливої вартості в обліку.

Прагматичний підхід означає, що пріоритетною метою обліку є надання доречної інформації користувачам. Але практичне застосування такого підходу ускладнюється через низку причин. По-перше, інформаційні потреби користувачів можуть не співпадати. До прикладу оцінки доречні для кредиторів можуть бути не доречними для менеджерів. По-друге, доречність і надійність оцінки не завжди є сумісними. Так історична собівартість може бути надійною оцінкою активу, але не доречною для ухвалення рішення щодо його заміни.

Характеристики надійності та доречності основ оцінювання узагальнено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Надійність та доречність основ оцінювання

Оцінка	Надійність	Доречність
Історична собівартість	Надійна, коли ґрунтується на фактичних операціях. Суб'єктивна, коли ґрунтується на передбаченнях і розподілах	<i>За:</i> зіставляє затрати з реалізованим доходом. <i>Проти:</i> ґрунтується на застарілих вимірюваннях та ігнорує нереалізовані прибутки
Вартість для бізнеса	Надійна, коли існує ринок для порівнювальних відновлюваних активів. Суб'єктивна, в умовах технологічних і ринкових змін, та коли ґрунтується на передбаченнях і розподілах	<i>За:</i> показує чи зберігається операційна потужність. <i>Проти:</i> не є пріоритетною для існуючих інвесторів
Справедлива вартість	Надійна, коли ґрунтується на активних ринках. Суб'єктивна, коли немає надійних ринкових оцінок	<i>За:</i> показує вартість продаж, а тому є альтернативною витратою. <i>Проти:</i> показує вимірювання, що ґрунтується на відхиленні альтернативи

Закінчення табл. 3.6

Оцінка	Надійність	Доречність
Реалізаційна вартість	Надійна, коли ґрунтується на активних ринках або фактичних реалізаціях.	<i>За:</i> показує вартість продаж, а тому є альтернативною витратою.
Вартість використання	Суб'єктивна, коли немає надійних ринкових оцінок або фактичних реалізацій	<i>Проти:</i> показує вимірювання, що ґрунтується на відхиленні альтернативи
	Суб'єктивна, оскільки ґрунтується на передбаченнях	<i>За:</i> показує теперішню вартість майбутніх грошових потоків. <i>Проти:</i> змінюється внаслідок зміни передбачень, а не фактичних результатів

Джерело: складено на основі *Measurement in financial reporting*. ICAEW. 2006. Р. 37.

Одним із загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP) є принцип історичної собівартості. Згідно з цим принципом активи слід відображати в балансі за історичною собівартістю навіть, якщо вартість таких активів з часом суттєво зросла. Зазвичай для вимірювання історичної собівартості застосовують відповідні методи калькулювання затрат на створення (виробництво, розробку) або придбання активу. У разі придбання немонетарного активу шляхом обміну на інший немонетарний актив або на довгострокове зобов'язання, історичну собівартість такого активу визначають за справедливою вартістю.

Облік за історичною собівартістю є проявом обачності (консерватизму), що вимагає не допускати завищення балансової вартості активів. Так само, щоб уникнути завищення оцінки, історичну собівартість коригують шляхом амортизації (основні засоби, нематеріальні активи) та часткового списання вартості у разі знецінення. Наприклад, згідно з МСФЗ, балансова вартість активу не має перевищувати суму його очікуваного відшкодування (основні засоби, нематеріальні активи, тощо) або чисту вартість реалізації (запаси, дебіторська заборгованість).

Найбільш послідовно принцип історичної собівартості застосовано в стандартах фінансового обліку США, що забороняють дооцінку більшості активів (зокрема основних засобів і природних ресурсів).

Утім, у 1993 році Рада зі стандартів фінансового обліку США (FASB) видала стандарт SFAS 115, яким запровадила оцінку окремих видів фінансових інструментів за справедливою вартістю замість правила нижчої оцінки за собівартістю чи ринковою вартістю. У 1998 році аналогічний підхід було запроваджено в МСБО 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінки».

Згодом оцінювання за справедливою вартістю в МСФЗ було поширено також на нефінансові активи, зокрема інвестиційну нерухомість, біологічні активи, тощо.

Отже, одною з глобальних тенденцій розвитку фінансової звітності є поступовий перехід до оцінки її статей за справедливою вартістю.

Застосування справедливої вартості в обліку по різному сприймається як у розвинутих країнах так й у країнах з перехідною економікою.

Ж. Рішар вважає, що із застосуванням такої інновації, як «справедлива вартість», французька система обліку може перетворитися на облікову модель, орієнтовану на «квапливих» менеджерів або інвесторів¹³.

Т. Домацет позитивно оцінюючи застосування справедливої вартості, зауважує, що в умовах ринків, що тільки зароджуються, це пов'язане з певними труднощами та висуває нові вимоги щодо якості менеджменту, аудиту, кваліфікації, тощо¹⁴.

На відміну від МСФЗ, у США справедливу вартість використовують переважно для оцінювання фінансових інструментів, а Директива ЄС 2013/34 дозволяє застосовувати таку оцінку для інших статей лише в консолідованій звітності.

Загальні положення щодо визначення справедливої вартості містить МСФЗ 13 «Вимірювання справедливої вартості». Підхід до вимірювання справедливої вартості залежить від наявності та надійності інформації про ринкові операції з відповідними активами і зобов'язаннями. Зазвичай застосовують ринковий, витратний і дохідний підходи.

¹³ Richard J. Fair Value: Towards a Third Stage of the French Accounting Capitalism? 27th Annual Congress of the European Accounting Association. Programme and collected abstracts. Prague. 2004. P. 124.

¹⁴ Голов С. XXIII Конгрес Європейської асоціації бухгалтерів. Бух.облік і аудит. 2000. № 4.С. 62—65.

Ринковий підхід (Market approach) передбачає використання цін та іншої доречної інформації про ринкові операції щодо ідентичних або подібних активів, зобов'язань або груп активів і зобов'язань. В межах цього підходу використовують також математичні методи, зокрема матричне ціноутворення. Матричне ціноутворення зазвичай спирається на взаємозв'язок цінних паперів (зокрема боргових) з іншими цінними паперами, що котируються.

Затратний підхід (Cost approach) відображає суму, яку необхідно витратити сьогодні для заміни потужності активу. Отже, цей метод передбачає визначення відновлювальної вартості активу.

Приклад 3.1

Підприємство визначає справедливу вартість обладнання, яке має потужність 1250 отворів за хвилину. Це обладнання було придбано за 115000 грн. Через дев'ять років експлуатації було визначено, що сьогодні таке обладнання вже не виготовляють. Проте є інформація, що ціна подібного обладнання потужністю 1500 отворів за хвилину наразі становить 150000 грн.

Звідси вартість заміни буде:

$$150\,000 \times \frac{1250}{1500} \approx 134\,000 \text{ грн.}$$

Ліквідаційна вартість старого устаткування становить 2800 грн, тобто 2 % від розрахованої вартості заміни. Технічний термін служби обладнання за висновками фахівців становить 18 років, а термін корисного використання — 11 років. Зважаючи на це, фізичне зношування обладнання дорівнює:

$$\frac{11 \times (1 - 0,02)}{18} \approx 0,598 \text{ або } \approx 60 \%$$

Припустимо, що для забезпечення експлуатації устаткування упродовж залишкового терміну корисного використання необхідні витрати на ремонт у сумі 8500 грн (тобто 6 % від вартості заміни).

Також, припустимо, що за розрахунками моральний знос устаткування становить близько 16 %.

Тоді справедлива вартість устаткування дорівнює:

$$134000 \times (1 - 0,6) \times (1 - 0,06) \times (1 - 0,16) = 42\,322 \text{ грн.}$$

Дохідний підхід (Income approach) відображає поточні ринкові очікування щодо майбутніх сум (грошових потоків, доходів, витрат). В межах цього підходу застосовують зокрема:

- методи на основі теперішньої вартості;
- моделі ціноутворення опціону;
- метод надлишкової прибутковості.

Методи на основі теперішньої вартості передбачають дисконтування грошових потоків, пов'язаних з активом чи зобов'язанням.

Приклад 3.2

Підприємство отримало безвідсоткову позику від одного із засновників у сумі 2 000 000 грн строком на три роки. Процентна ставка за подібними кредитами банку становить 15 %. Використовуючи ставку дисконту 15 % визначимо теперішню вартість позики на момент її отримання:

$$2\,000\,000 : (1 + 0,15)^3 = 1\,315\,000 \text{ грн}$$

Отже, справедлива вартість позики на дату оцінювання дорівнює 1315000 грн

Моделі ціноутворення опціону (формула Блека—Шоулза, біномна модель тощо) враховують часову і внутрішню вартість опціону.

Приклад 3.3

Є такі вихідні дані на дату угоди про платіж на основі акції — 1 січня 2023 року:

Ціна здійснення опціону (x)	100 дол.
Поточна ціна акції (s)	100 дол.
Очікуваний строк дії опціону (t)	5 років
Нестійкість (σ)	30,0 %
Ставка без врахування ризику (r)	3,0 %
Дивідендний дохід (y)	1,0 %

Формула Блека—Шоулза має такий вигляд:

$$C = Se^{-yt} N(d_1) - Xe^{-rt} N(d_2)$$

$$d_2 = d_1 - \sigma\sqrt{t}$$

$$d_1 = \frac{\ln\left(\frac{s}{x}\right) + \left(r - y + \frac{\sigma^2}{2}\right)t}{\sigma\sqrt{t}}$$

Ця формула може бути поділена на 9 кроків.

$$\text{Крок 1 } \ln\left(\frac{s}{x}\right) = \ln\left(\frac{100}{100}\right) = 0$$

$$\text{Крок 2 } \left(r - y + \frac{\sigma^2}{2}\right)t = \left(3\% - 1\% + \frac{9\%}{2}\right) \cdot 5 = 0,325$$

$$\text{Крок 3 } \sigma\sqrt{t} = 30\% \cdot 2,236 = 0,671$$

$$\text{Крок 4 } d_1 = (0 + 0,325) : 0,671 = 0,484$$

$$\text{Крок 5 } d_2 = d_1 - \sigma\sqrt{t} = 0,484 - 0,671 = -0,186$$

$$\text{Крок 6 } N(d_1) = 0,686^*$$

$$\text{Крок 7 } Se^{-yt} N(d_1) = (100 \cdot 0,95) \cdot 0,686 = 65,24$$

$$\text{Крок 8 } Xe^{-rt} N(d_2) = [3 \cdot 5 \cdot (-1)] \cdot 100 \cdot 0,426 = 36,67$$

$$\text{Крок 9 } C = 65,24 - 36,67.$$

Наведений розрахунок свідчить, що справедлива вартість кожного опціону становить 28,57 дол.

Модель Блека—Шоулза, зазвичай надає результат, який знаходиться в межах 20 % та 40 % ціни акції. Застосування цієї моделі вимагає зваженого судження щодо очікуваного строку і нестійкості, які суттєво впливають на результат розрахунку.

Метод надлишкової прибутковості ґрунтується на обчисленні очікуваних надприбутків протягом декількох періодів та використовується для визначення справедливої вартості деяких нематеріальних активів.

МСФЗ 13 вимагає використання методів, які відповідають обставинам і для яких існує достатньо даних для вимірювання справедливої вартості. Так само слід максимізувати використання доречних спостережних джерел і мінімізувати використання неспостережних джерел.

Розглянуті підходи і методи використовують не лише для визначення справедливої вартості. Зокрема, вартість використання визначається на основі теперішньої вартості грошових потоків,

* Результат нормального розподілу величини 0,484

очікуваних від активу, а відновлювану собівартість обчислюють за допомогою ринкового або затратного підходу.

Окремі науковці (Ш. Бедо, Ж. Перен, М. Добія) пропонували використовувати в обліку вимірники, що ґрунтуються на теорії трудової вартості. Але їх розробки не отримали широкої підтримки.

Зараз існує стійка тенденція поширення негрошових вимірників, зокрема в обліку сталого розвитку та їх інтеграції з грошовими вимірниками.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що таке вимірювання?
2. Які існують шкали вимірювання? Наведіть приклади їх застосування в обліку.
3. Що таке оцінювання?
4. Які основи оцінювання застосовують в обліку?
5. Що є історичною собівартістю активів і зобов'язань? Наведіть приклади.
6. В чому відмінність історичної собівартості та поточної вартості?
7. Опишіть основні види поточної вартості?
8. Що таке вартість для бізнесу? Як її визначають?
9. Що таке справедлива вартість?
10. Які підходи і методи застосовують для визначення справедливої вартості?
11. Які чинники визначають вибір оцінок для обліку активів і зобов'язань? Поясните їх вплив.
12. Які переваги і недоліки оцінок, що наразі застосовують в обліку?
13. Які класифікації оцінок Вам відомі? Наведіть приклади.
14. Як оцінки пов'язані з часом? Наведіть приклади.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Основною шкалою вимірювання в обліку є шкала:

- а) номінальна;
- б) порядкова;
- в) інтервальна;
- г) пропорційна.

2. Оцінка є:

- а) результатом вимірювання;
- б) методом бухгалтерського обліку;
- в) елементом методу бухгалтерського обліку;

г) усе наведене вище.

3. Первісною оцінкою нефінансового активу за МСФЗ є:

- а) історична собівартість;
- б) справедлива вартість;
- в) історична собівартість або справедлива вартість;
- г) історична собівартість або сума, що амортизується.

4. Згідно з Директивою ЄС застосування справедливої вартості як оцінки статей, що не є фінансовими інструментами:

- а) вимагається;
- б) дозволено;
- в) дозволено лише в консолідованій звітності;
- г) не дозволено.

5. Для визначення справедливої вартості застосовують підхід:

- а) ринковий;
- б) дохідний;
- в) затратний;
- г) усе наведене вище.

6. Синтаксична мета обліку передбачає таку первісну оцінку активів:

Варіант	Монетарний актив	Немонетарний актив
а)	Історична собівартість	Історична собівартість
б)	Історична собівартість	Вартість реалізації
в)	Вартість реалізації	Історична собівартість
г)	Вартість реалізації	Вартість реалізації

7. Вартість використання є:

- а) вхідною оцінкою;
- б) вихідною оцінкою;
- в) вхідною або вихідною оцінкою;
- г) жодна відповідь не є правильною.

8. Концепцію вартості для бізнесу запропонував:

- а) Р. Чамберс;
- б) Т. Лімпберг;
- в) М. Мунітц;
- г) П. Вегманен.

9. Автором концепції завжди сучасного обліку є:

- а) Р. Чамберс;
- б) Т. Лімпберг;
- в) Т. Домацет;
- г) Ж. Рішар.

10. Матричне ціноутворення є прикладом підходу:

- а) ринкового;
- б) дохідного;
- в) затратного;
- г) евристичного.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 3.1

У наведеній далі таблиці необхідно вказати первісну і подальшу оцінку активів і зобов'язань згідно з МСФЗ.

Об'єкт оцінки	Первісна оцінка	Оцінка після первісного визнання
Основні засоби Інвестиційна нерухомість Нематеріальні активи Непоточні активи, утримувані для продажу Запаси, які оцінюються згідно з МСБО 2 Сільськогосподарська продукція Біологічний актив Актив з права користування Немонетарні активи, отримані на умовах гранту Фінансові активи Активи розвідки та оцінки Інвестиції в програми пенсійного забезпечення Інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства Фінансові зобов'язання Орендні зобов'язання Зобов'язання щодо короткострокових виплат працівникам Зобов'язання щодо виплат по закінченні трудової діяльності Забезпечення Податкові активи і зобов'язання		

Вправа 3.2

Підприємство має інвестиційну нерухомість, яка призначена для передачі в операційну оренду терміном на 10 років. Як очікується, в кінці терміну оренди нерухомість може бути продана за 500000 дол. Ставка дисконту становить 12 %.

Необхідно визначити справедливую вартість нерухомості із застосуванням дохідного підходу.

Вправа 3.3

Для кожної з наведених далі ситуацій необхідно визначити вартість для бізнесу.

Ситуація	Відновлювана собівартість	Теперішня вартість	Чиста вартість реалізації	Вартість для бізнесу
1	1800	2000	1700	
2	1400	1500	1600	
3	1500	1300	1400	
4	1500	1300	1200	

Вправа 3.4

Після вивчення літературних джерел необхідно висловити власну критичну думку щодо обґрунтованості та доречності запропонованих класифікацій оцінок в бухгалтерському обліку. Результати аналізу узагальнити в таблиці за такою формою.

Автор	Ознака класифікації	Види оцінок	Коментар

РОЗДІЛ 4

РАХУНКИ ТА ЗАПИСИ

4.1. ТЕОРІЇ ТА ПЛАНИ РАХУНКІВ

Перші рахункові теорії зародилися ще в епоху Середньовіччя. Під впливом праці Л. Пачолі розвивались ідеї **персоніфікації**, тобто уособлення рахунків з відповідною особою: наприклад, рахунок «Каса» — касир. Так само внаслідок господарських операцій виникають борги між такими особами.

Ідеї персоніфікації сприяли виникненню **юридичної** теорії (Е. Дегранж, Е. Леоте, А. Гільбо, Дж. Чербоні), згідно з якою всі учасники господарських операцій виступали носіями прав (дебітори) або зобов'язань (кредитори). Права однієї особи відповідали зобов'язанням іншої, а облік забезпечував інформацію про стан таких прав і зобов'язань.

На зміну юридичним теоріям прийшли **економічні** (Дж. Форні, Ф. Беста, Е. Пізані), що було спричинено розвитком великих акціонерних товариств. В економічних теоріях метою ведення бухгалтерського обліку вважалось визначення фінансових результатів. При цьому об'єктом обліку виступали не права та зобов'язання фізичних та юридичних осіб, а матеріальні цінності, що становлять у сукупності майно підприємства.

Під впливом цих груп теорій у ІХХ столітті сформувались теорії одного, двох та трьох рядів рахунків. Під *рядом рахунків* розуміється сукупність рахунків, об'єднаних економічною сутністю та обліковою процедурою запису на них. У деяких джерелах використовується термін «множина» рахунків.

Одним з важливих напрямів досліджень авторів теорій рахунків була логічна структура побудови подвійної бухгалтерії, яка сприяла вирішенню таких питань, як обґрунтування балансового рівняння, класифікація рахунків, правила відображення облікових операцій на рахунках.

Теорія одного ряду рахунків

Основна ідея цієї теорії полягала в тому, що рахунок є розвитком окремих статей балансу та засобом відображення змін, що відбуваються за балансовими статтями. Отже, порядок реєстрації на рахунках повинен точно повторювати порядок відображення господарських операцій для статей балансу. Тобто статті активу відображають позитивні величини, а статті пасиву — негативні. Відповідно балансове рівняння має такий вигляд:

$$\text{Актив} - \text{Пасив} - \text{Чистий капітал} = 0$$

Автори теорій одного ряду рахунків (І. Ванье, Л. Діксі, М. Берлінер, Дж. Россі) виходили з того, що всі рахунки однакові за своєю природою і запис на них слід здійснювати за принципом: хто отримує — дебетується, хто дає — кредитується. Тому баланс за цією теорією розглядається як узагальнюючий рахунок підприємства, ліва частина якого (актив) збігається з дебетом рахунків, а права (пасив) — з кредитом. Записи на рахунках зобов'язань і капіталу відповідно повинні робитись зі знаком «мінус» для зменшення рахунків активів. Під впливом діяльності підприємства у складі цих рахунків відбуваються позитивні та негативні зміни: позитивними є стан статей активу та збільшення цього стану, а також зменшення стану статей пасиву. Негативними вважаються стан статей пасиву та збільшення цього стану, а також зменшення стану статей активу.

Критики цієї теорії зазначали про недостатність застосування такої процедури до всіх господарських операцій, а також вважали нелогічним висновок про однаковість усіх рахунків за змістом та побудовою.

Елементи теорії одного ряду рахунків є основою ведення обліку за касовим методом, а також контролю за дотриманням бюджетів в управлінському обліку.

Теорія двох рядів рахунків

Згідно з цією обліковою теорією, майно підприємства поділяють на позитивну частину (актив балансу) та негативну частину (пасив балансу). Але пасив відображає не весь підсумок правої сторони балансу, а лише ту його частину, що містить заборгованість іншим суб'єктам господарювання.

Один з авторів цієї теорії І.Ф. Шер спирається на таке балансове рівняння:

$$\text{Актив} - \text{Пасив} = \text{Чистий капітал}$$

Складові частини наведеного рівняння підлягали змінам внаслідок кругообігу капіталу, який має місце при здійсненні господарських операцій.

Кінцеве рівняння виражається такою формулою:

$$\text{Актив} - \text{Пасив} - \text{Чистий капітал} = \text{Прибуток} - \text{Збиток}$$

Ліва частина цього рівняння показує стан майна підприємства на певний час (статичний баланс), а права — дозволяє визначити зміну капіталу в динаміці (динамічний баланс).

Отже, бухгалтерський баланс ґрунтується на двох рядах рахунків, які протиставляються один одному. Тобто усі операції підприємства можуть бути відображені із застосуванням двох рядів рахунків: майна і капіталу. При цьому сума першого ряду рахунків має дорівнювати сумі другого ряду рахунків. Для того, щоб визначити капітал необхідно з активу вирухувати зобов'язання.

Розвиваючи цю теорію швейцарський науковець Ф. Гюглі виділяв ряди рахунків майна та чистої вартості. Він формулював правила запису на рахунках так: дебет рахунків майна означає збільшення, дебет рахунків чистої вартості означає зменшення. Кредит рахунків майна означає зменшення, а кредит рахунків чистої вартості — збільшення.

Прихильники теорії двох рядів рахунків переконані у можливості досягнення головних завдань обліку за її допомогою, а саме обліку змін майна і змін чистого капіталу внаслідок прибутків та збитків. Для кожного ряду рахунків існують протилежні правила реєстрації операцій.

Критики теорії двох рядів рахунків відзначають недостатню та формальну класифікацію рахунків на активні та пасивні.

Дотримання положень цієї теорії дає змогу детально аналізувати фінансові результати підприємства і, як наслідок, ідентифікувати причини змін фінансового результату. Крім того, концепція вартості, закладена у цій теорії, сприяє розвитку різних видів оцінки майна.

Теорія трьох рядів рахунків

Основні положення *теорії трьох рядів рахунків* розкрито у працях К. Понайотопуло, Ж.Б. Дюмарше, Г. де ла Порта. Згідно з нею будь-яка господарська операція подвійно впливає на складові майна і на чистий капітал підприємства. Структура балансу описується рівнянням:

$$\text{Актив} = \text{Пасив} + \text{Чистий капітал}$$

Відповідно існує три ряди рахунків залежно від їх природи: активні (майнові); пасивні (зобов'язальні); капітальні (фінальні, кінцевих результатів). Якщо збільшення активів не є одночасно зменшенням іншого активу, то воно є результатом або збільшення зобов'язань, або збільшення чистого капіталу і навпаки.

Теоретичне осмислення структури та змісту рахунків здійснюються через такі введені поняття, як «рахунок» (будь-який клас одиниць цінностей), «логічний обсяг рахунків» (зіставлення з цінністю), «напруженість рахунку» (вимірюється одиницями вартості), «частота рахунку» (кількість записів за одиницю часу), «валентність» (кількість рахунків, які можуть кореспондувати з цим рахунком).

Облікова процедура здійснюється за правилом:

— підлягає віднесенню до дебету рахунку («надходження»): збільшення активу, зменшення пасиву, збитки;

— підлягає віднесенню до кредиту рахунки («витрати»): зменшення активу, збільшення пасиву, прибутку.

Звідси стан та збільшення активних рахунків записується на тій самій стороні, на якій вони перебувають у рівнянні балансу, а зменшення відображається на протилежних сторонах рахунків.

Додатковий третій ряд рахунків, виділений у цій теорії, відображає зміни у вартості, що дає можливість виявляти причини таких змін, що і робить теорію актуальною для використання і нині.

Поряд з розглянутими, були запропоновані також інші теоретичні конструкції щодо рахунків бухгалтерського обліку. До прикладу, Дж. Россі запропонував леммалогію — вчення про залишки на рахунках, як окремий розділ бухгалтерського обліку. Але це та подібні вчення не знайшли подальшого розвитку та застосування.

Описані вище теорії рахунків, підґрунтям яких є балансове рівняння, вплинули на класифікацію рахунків. Це пояснюється тим, що від розуміння капіталу та фінансових результатів залежить структура та зміст відповідних бухгалтерських звітів, що складають за даними рахунків. У зв'язку з цим поширеною є класифікація рахунків на реальні та номінальні. Історично такий поділ відбувався внаслідок того, що на початку розвитку обліку основним результатом діяльності вважалось збільшення оборотів, а вже пізніше — отримання прибутку.

До **реальних** належать рахунки для обліку активів, зобов'язань та капіталу. Тому такі рахунки використовуються для складання балансу. Реальний рахунок відкривається кожного звітного періоду шляхом перенесення сальдо з минулого звітного періоду. Інша назва цієї групи рахунків — постійні, або балансові рахунки. Реальний рахунок може мати нульовий залишок за відсутності відповідного об'єкту обліку. У такому випадку він не відображається в балансі.

До **номінальних** рахунків відносяться рахунки доходів і витрат, які закриваються на рахунок фінансового результату (прибутку або збитку) у кінці звітного періоду. Результат записів на номінальному рахунку свідчить про прибуток або збиток підприємства. Інша назва цієї групи рахунків — тимчасові рахунки. Номінальний рахунок має нульове сальдо на початок звітного періоду. Технічний запис закриття номінального рахунку слід робити для того, щоб накопичувати дохід і витрати в межах окремого звітного періоду. Суми з номінальних рахунків переносять на реальний рахунок — нерозподіленого прибутку у вигляді обчисленої різниці між доходами і витратами.

Інформація номінальних рахунків дає змогу порівнювати фінансові результати за різні звітні періоди, складати прогнози доходів і витрат, здійснювати податкове планування, розраховувати дивіденди.

Приклад 4.1

Підприємство розпочало свою діяльність у вересні з зареєстрованим капіталом 200 000 грн і такою ж сумою на поточному рахунку. Придбано товар за 50 000 грн, який було продано за 62 000 грн. Виручка від продажу надійшла на банківський рахунок. Підприємство нараховувало і виплатило заробітну плату 20 000 грн та сплатило за оренду 10 000 грн. На підставі даного прикладу було зроблено відповідні записи (табл. 4.1).

Приклад кореспонденції реальних

Операція	Сума, грн	Дебет
Зареєстровано внесок капіталу	200 000	Рахунок у банку
Придбання товару	50 000	Товар
Продаж товару	62 000	Покупці
Списання проданого товару	50 000	Собівартість проданого товару
Визначення фінансового результату	62 000	Доходи від продажу
Отримання коштів від покупця	50 000	Фінансові результати
Нараховано заробітну плату	62 000	Гроші
Сплачено заробітну плату	20 000	Витрати на оплату праці
	20 000	Заборгованість по заробітній платі
Нараховано орендну плату	10 000	Витрати на оренду
Сплачено орендну плату	10 000	Заборгованість по оренді

Умовні позначення: *P* — реальний, *H* — номінальний.

Спільним у номінальних та реальних рахунках є те, що вони відображаються в Головній книзі підприємства і до них застосовується правило подвійного запису.

Основна відмінність між номінальними та реальними рахунками полягає в їхньому призначенні та періоді, протягом якого вони зберігають свої залишки.

На номінальних рахунках обліковуються доходи та витрати за певний період, тоді як на реальних — активи, зобов'язання та власний капітал компанії протягом усього терміну її існування. Наприкінці місяця номінальні рахунки закриваються на рахунок власного капіталу (зокрема, нерозподілений прибуток).

Класифікація та розвиток теорій рахунків визначають їх групування у плані рахунків. Побудова плану рахунків вимагає вибору:

- 1) структури (поділу рахунків на класи);
- 2) взаємозв'язку рахунків фінансового і управлінського обліку;
- 3) способу кодифікації рахунків.

Поділ рахунків на класи може впливати із структури фінансової звітності або процесу кругообігу капіталу. В першому випадку виділяють класи рахунків активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат. А в другому — рахунки процесів постачання, виробництва, реалізації тощо. Щодо взаємозв'язку рахунків фі-

Таблиця 4.1

і номінальних рахунків

Вид рахунку	Кредит	Вид рахунку
Р	Зареєстрований капітал	Р
Р	Зобов'язання перед постачальниками	Р
Р	Доходи від продажу	Н
Н	Товар	Р
Н	Фінансові результати	Н
Н	Собівартість проданого товару	Н
Р	Покупці	Р
Н	Заборгованість по заробітній платі	Р
Р	Гроші	Р
Н	Заборгованість по оренді	Р
Р	Гроші	Р

нансового і управлінського обліку існують принципи так званого формального монізму і формального дуалізму. Принцип формального монізму означає, що рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної (інтегрованої) системи рахунків. Принцип формального дуалізму передбачає виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового і управлінського обліку. Авторами теоретичних та практичних розробок планів рахунків були переважно бельгійські, німецькі та французькі автори (табл. 4.2).

Принцип формального дуалізму реалізований у планах рахунків понад 80 країн, зокрема Західної Європи (Франції, Німеччині, Бельгії, Іспанії, Португалії та інших) і держав — членів Організації Африканської Єдності.

Класичною ілюстрацією цього підходу є Національний план рахунків Франції, в якому для потреб управлінського обліку виділено спеціальний клас рахунків під номером 9.

Рахунки цього класу призначені для перегруповування даних фінансового обліку (запасів, доходів і витрат) за центрами аналізу, визначення собівартості продукції та фінансового результату аналітичної (управлінської) бухгалтерії. Взаємозв'язок рахунків фінансового та управлінського обліку забезпечується за допомо-

гою спеціальних рахунків, які виконують роль своєрідних рахунків-екранів. Французький план рахунків орієнтований також на систему національних рахунків, що забезпечує зв'язок мікро- і макрообліку.

Таблиця 4.2

Розробки планів рахунків в Європі

Змістовна основа	Формальний монізм	Формальний дуалізм
На основі фінансової звітності	Г. Годафруа (1869) П. Отле (1901) Г. Фор (1909) Й. Шер (1911)	О. Бредт (1938) К. Кефер (1943) П. Гарнье (1945)
На основі кругообігу	О. Шмаленбах (1927) теорія і практика радянського обліку	Опція була передбачена в плані рахунків Німеччини (1937)

Джерело: складено на основі Richard J. The evolution chart of accounts models in Europe from 1900 to 1945. *European Accounting Review*. 1995.4:1. P. 90.

Принцип формального монізму застосовано до планів рахунків у англосаксонських країнах (США, Канада, Велика Британія, Австралія, Нова Зеландія), країнах Східної Європи тощо.

У країнах англосаксонської групи відсутнє жорстке регулювання обліку з боку держави. Наслідком цього є відсутність єдиного національного плану рахунків. Системи рахунків обираються компаніями цих країн самостійно, виходячи з масштабів і характеру їхньої діяльності, потреб управління тощо.

У континентальній Європі регулювання обліку призвело до уніфікації планів рахунків. Перші уніфіковані плани рахунків були запроваджені в СРСР (1925), Німеччині (1937) Франції (1947) та Швейцарії (1947).

Характерним для європейських країн є наявність в планах рахунків позабалансових рахунків і створення планів рахунків для окремих галузей та видів діяльності. Відмінності побудови планів рахунків у країнах континентальної Європи зумовлені традиціями національної практики ведення обліку, а також особливостями податкового законодавства.

Важливим елементом плану рахунків є кодування. О. Шмаленбах¹ вважав, що номер говорить обізнаній особі більше про

¹ Schmalenbach E. Der Kontenrahmen. Leipzig, 1930.

природу та призначення рахунку, ніж іншому про це скаже ціле речення. В більшості країн використовують децимальну систему, за якою кожна цифра у коді рахунку визначає відповідну складову частину (клас, рахунок, субрахунок) плану рахунків. Такий спосіб кодування забезпечує поєднання гнучкості плану рахунків і зручності користування ним з отриманням необхідної інформації. Кількість синтетичних рівнів (глибина класу) відрізняються в планах різних країн.

В умовах уніфікованих планів рахунків, підприємства складають так званий «робочий» план рахунків з урахуванням специфіки діяльності та вимог розкриття аналітичної інформації.

Так само для підприємств англосаксонських країн притаманний високий ступінь деталізації передусім рахунків доходів і витрат (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Приклад структури рахунку «Доходи від продажів»

Рівень рахунку	Кодифікація	Назва
Синтетичний рахунок першого порядку	07-8000-000-000	Доходи від продажів
Синтетичний рахунок другого порядку	07-8000-001-000	Доходи від продажів товару А
Аналітичний рахунок	07-8000-001-100	Регіон 1
	07-8000-001-200	Регіон 2

Джерело: складено автором.

У середині ХХ століття була спроба розробити єдиний міжнародний план рахунків, що мав відображати основні характеристики незалежно від особливостей національного законодавства, облікових звичаїв або професійних стандартів. Таку ідею було підтримано в 1951 році на міжнародній конференції в Парижі, яка схвалила класифікацію, запропоновану Йозефом Антоніозом у 1947 році. Ця класифікація впливає з моделі фірми, яка отримує накопичення від економіки, інвестує їх у формі основного та оборотного капіталу та шляхом витрат виробляє продукти та послуги для постачання в економіку. Модель фірми ґрунтується на іншому рівнянні, ніж традиційне балансове рівняння, а саме:

$$\text{Накопичення} = \text{Основний капітал} + \text{Робочий капітал}$$

Утім історичні традиції, національні особливості та професійний консерватизм не сприяли створенню глобального плану рахунків бухгалтерського обліку. Водночас гармонізація фінансової звітності на глобальному (МСФЗ) і регіональному рівнях (директиви ЄС) впливають на побудову та трансформацію планів рахунків в багатьох країнах.

Наприклад, в Україні реформування бухгалтерського обліку зумовило перехід від радянської структури плану рахунків до західної моделі, орієнтованої на структуру фінансової звітності (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Структура плану рахунків підприємств України

До 2000 року		Від 1 січня 2000 року	
Розділ	Номери	Клас	Номери
I. Основні засоби (фонди)	01—04	1. Необоротні активи	10—19
II. Виробничі запаси	05—17	2. Запаси	20—29
III. Затрати на виробництво	18—38	3. Кошти, розрахунки та інші активи	30—39
IV. Готова продукція, товари і реалізація	39—49	4. Власний капітал і забезпечення зобов'язань	40—49
V. Кошти	50—59	5. Довгострокові зобов'язання	50—59
VI. Розрахунки	60—79	6. Поточні зобов'язання	60—69
VII. Фінансові результати і використання прибутку	80—84	7. Доходи і результати діяльності	70—79
VIII. Фонди і резерви	85—89	8. Витрати за елементами	80—89
IX. Кредити банків і фінансування	90—99	9. Результати діяльності	90—99
Позабалансові рахунки	001—007	10. Позабалансові рахунки	01—09

Джерело: складено автором.

Взаємозв'язок плану рахунків з фінансовою звітністю в Україні полягає в тому, що залишки рахунків класів 1—3 наводяться у розділах активу, а залишки рахунків класів 4—6 (крім дебетових залишків) — у розділах пасиву балансу. За даними рахунків класів 7—9 без додаткових вибірок може бути складений звіт про фінансові результати.

Сучасні інформаційні технології створюють широкі можливості перетворення облікової інформації. Наразі плани рахунків відіграють більше значення для фінансового обліку, ніж для управлінського обліку, який часто ведеться в іншій формі (наприклад, в електронних таблицях) поза будь-яким планом рахунків.

Перспективним напрямом є використання штучного інтелекту для побудови плану рахунків та відображення операцій в системі рахунків.

За допомогою штучного інтелекту може здійснюватись автоматичне оновлення плану рахунків відповідно до змін законодавства або впровадження нових бізнес-процесів компанії.

4.2. МЕТОДИ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ НА РАХУНКАХ

Теорія і практика свідчать, що господарські операції на рахунках можна відображати із застосуванням різних форм і методів.

Передусім відомі три методи (основи) обліку господарських операцій: касовий, нарахування та комбінований.

Касовий метод (або касова основа) передбачає, що упродовж звітного періоду, в обліку відображають лише операції, пов'язані з надходженням і видачою коштів.

Метод (або основа) **нарахування** означає, що усі операції відображають в обліку, коли вони здійснені та відповідають критеріям визнання.

Комбінований метод є наслідком змішаного підходу, коли одні операції відображають касовим методом, а інші — методом нарахування.

Касовий метод був поширений в державному секторі, але наразі спостерігається тенденція поступового переходу на метод нарахування.

Комерційні підприємства зазвичай застосовують метод нарахування. Цей метод є основою для складання фінансової звітності за МСФЗ (за винятком звіту про рух грошових коштів).

Безпосередньо на рахунках суму операції відображають із застосуванням одинарного та подвійного записів.

Одинарний запис

Одинарний запис (*Single entry*) означає, що в обліку відображається один аспект кожної господарської операції (дебет або кредит).

Розрізняють три види одинарної (простої) *бухгалтерії (single entry bookkeeping)*: чисту, спрощену та квазі одинарну бухгалтерію.

Чиста одинарна бухгалтерія (Pure single entry) означає ведення реєстрів поточного обліку лише для персональних рахунків, зокрема, власників, дебіторів і кредиторів. Такий підхід є суто теоретичним, оскільки не передбачає облік руху коштів.

У спрощений одинарній бухгалтерії (Simple single entry) поряд з реєстрами персональних рахунків використовують реєстр обліку грошових коштів. В результаті виникає кореспонденція персональних рахунків з рахунком грошових коштів.

Квазі одинарна бухгалтерія (Quasi single entry), крім персональних і грошових рахунків, передбачає використання деяких реєстрів аналітичного обліку (продажів, покупок тощо).

Згідно з правилами одинарної (простої) бухгалтерії власник кредитує свій рахунок капіталу на початку діяльності на суму його чистої інвестиції. Після цього збільшення або зменшення персональних рахунків власника, дебіторів і кредиторів відображається в Головній книзі за дебетом і кредитом рахунків на підставі журналу, в якому щоденно реєструють усі господарські операції.

За дебетом рахунку капіталу відображають:

- виникнення дебіторської заборгованості покупців;
- погашення кредиторської заборгованості постачальникам;
- чисте зменшення інвестицій власника.

За кредитом рахунку капіталу відображають:

- погашення дебіторської заборгованості;
- виникнення кредиторської заборгованості внаслідок придбання товарів в кредит;
- чисте збільшення інвестицій власника.

Наприкінці звітного періоду складають фінансовий звіт про справи (Statement of Affairs), який відображає зміну активів, зобов'язань та інвестицій власника.

Приклад 4.2

1 січня поточного року Іван Котляр заснував власний бізнес, в який вклав 200 000 грн. Ним було придбано товари на суму 50 000 грн і обладнання за 100 000 грн. Було сплачено постачальникам 110 000 грн.

Упродовж січня—березня було здійснено такі господарські операції, грн:

РОЗДІЛ 4. Рахунки та записи

- 1) продано товарів собівартістю 20 000;
- 2) отримано від покупців кошти 28 000;
- 3) сплачено постачальникам за придбані товари 30 000.

Наведені вище операції були відображені в книзі обліку (табл. 4.5).

Таблиця 4.5.

Книга простого обліку операцій

Пасиви		Активи	
1 січня:		1 січня Інвестовано:	
Кредитори	40 000	Кошти	90 000
Чисті інвестиції	200 000	Товари	50 000
		Обладнання	100 000
Разом	240 000	Разом	240 000
		Чисті інвестиції на 1 січня	200 000
Операції за звітний період			
Вибуття активів:		Придбання активів:	
Продано товарів собі- вартістю	20 000	Отримані кошти від покуп- ців	28 000
Сплачено кредиторам	30 000		
Разом	50 000	Разом	28 000
Виникнення зобов'язань:		Скорочення зобов'язань:	
		Сплачено кредиторам	30 000
Разом	—	Разом	30 000
Чисті інвестиції	208 000		
ВСЬОГО	258 000	ВСЬОГО	258 000

Дані табл. 4.5 дозволяють скласти звіт про справи Івана Котляра (табл. 4.6).

Одинарний запис застосовувався в обліку надходжень і витрат (*charge and discharge accounting*), що існував тривалий час. В Англії таку систему обліку називали маноріальною, оскільки вона була поширеною у сільськогосподарських маєтках (манорах).

Звіт про справи Івана Котляра

	Активи			
	1 січня	31 березня	збільшення	зменшення
Кошти	90 000	88 000		2 000
Товари	50 000	30 000		20 000
Обладнання	100 000	100 000		
Разом	240 000	218 000		22 000
	Пасиви			
	1 січня	31 березня	збільшення	зменшення
Кредитори	40 000	10 000		30 000
Разом	40 000	10 000		30 000
Капітал І. Котляра	200 000	200 000		
Разом	240 000	210 000		30 000
Чисте збільшення інвестицій			8 000	

Облік надходжень і витрат був описаний скарбником Річардом фітц Найгелем ще у 1176—1179 роках у трактаті «Діалог скарбника» (*Dialogus de Scaccario*). М. Джонс² припускає, що цей рукопис був першою книгою з бухгалтерського обліку.

Перевагами одинарної бухгалтерії є:

- гнучкість (можливість адаптації до умов будь-якого бізнесу);

- доступність (не потребує спеціальних знань);

- орієнтація на малі господарства.

Водночас вона має такі недоліки:

- складність виявлення помилок і зловживань;

- не повно відображає господарську діяльність;

- утруднює складання балансу;

- ігнорує певну інформацію (наприклад амортизацію майна).

Не дивлячись на зазначені недоліки, одинарна (проста) бухгалтерія була поширена на родині подвійного запису — Італії, аж до 1869 року (коли застосування останньої стало обов'язковим).

² Jones M.J. The *Dialogus de Scaccario* (c. 1179): The First Western Book on Accounting? *Abacus*. Vol. 44. No. 4. 2008. P. 443—474.

Подвійний запис

Подвійний запис (*Double entry*) означає, що ту саму суму господарської операції відображають одночасно за дебетом одного рахунку та кредитом іншого. В межах простої бухгалтерії подвійний запис застосовували лише щодо розрахунків з дебіторами та кредиторами. Перехід від простої до подвійної бухгалтерії здійснювався поступово і завершився, коли подвійний запис поширився на усі без винятку господарські операції. Багаторічні архівні дослідження науковців свідчать, що це сталося в XIII столітті в Італії.

Окремі автори намагались довести, що місцем виникнення подвійного запису була Древня Греція (Г. Нерро, Е. Гільяр), Древній Рим (Г. Нібур), Близький Схід (О. Зайд, К. Клінге), Індія (Лалл Нігам), Китай (М. Айкен, В. Лу, П. Фу) тощо. Проте їх версії не мали переконливих доказів.

Першими літературними джерелами, що містили опис подвійної бухгалтерії були праці Бенедетто Котрульї (1458), Маріно Де Рафаелі (1475) та Луки Пачолі (1494).

Найбільш детально подвійну бухгалтерію того часу описав Л. Пачолі у своєму трактаті «Про рахунки і записи», що є першою друкованою працею з бухгалтерського обліку. Він заклав основи нормативної теорії бухгалтерського обліку із застосуванням подвійного запису.

Публікація праці Л. Пачолі сприяла поширенню подвійного запису в Європі, а згодом і у всьому світі та поклала початок літературному етапу розвитку бухгалтерського обліку.

Інтерес до історії виникнення подвійного запису породив чимало теорій (балансові, юридичні, мінові, філософські тощо), що пояснювали її природу. Більшість авторів виходять з того, що подвійний запис має об'єктивну природу, що існує певний закон двоїстості господарських операцій.

Утім В. Кам³ вважає, що подвійний запис є наслідком класифікації одного масиву цінностей (активів) за двома ознаками. Далі він наводить приклад класифікації активів за трьома ознаками.

³ Kam V. Accounting Theory. Second edition, 1990. P. 35—36.

Приклад 4.3

Активи підприємства дорівнюють 100 000 дол. і класифіковані за місцем їх розташування:

Офіс	30 000
Завод	40 000
Склад	30 000
Разом	100 000

В цьому випадку надходження на склад активів придбаних в кредит на суму 1000 дол. можна відобразити так:

	Збільшення	Зменшення
Фізична класифікація: актив	1 000	
Класифікація власності: заборгованість	1 000	
Класифікація розташування: склад	1 000	

І. Ідзирі⁴ не згоден, що подвійний запис зумовлений подвійною класифікацією. На його думку подвійний запис відображає той факт, що кожне збільшення сукупних активів є наслідком зменшення сукупних активів. Він виходить з того, що зобов'язання — це майбутнє зменшення активів та наводить такі записи, як приклад:

Запаси (збільшення активів)	500
Кошти (зменшення активів)	500
Устаткування (збільшення активів)	800
Заборгованість постачальнику (майбутнє зменшення активів)	800

Отже, тлумачення і запис операції мають суб'єктивну, а не об'єктивну природу.

Зазвичай у системі подвійної бухгалтерії застосовують три види записів: транзакційні, коригуючі та заключні.

Транзакційні записи (Transaction entries) здійснюють упродовж періоду для відображення господарських операцій на основі відповідних документів.

⁴ Ijiry Y. The foundations of Accounting Measurement. Prentice Hall, 1967. P. 107.

Коригуючі записи (Adjusting entries) виконують наприкінці звітного періоду для забезпечення нарахування доходів і витрат цього періоду (нарахування амортизації, визнання відстрочених раніше доходів і витрат тощо).

Заключні записи (Closing entries) також здійснюють наприкінці періоду для закриття номінальних рахунків (визначення фінансових результатів тощо).

Наслідком подвійного запису операції може бути кореспонденція більш ніж двох рахунків (наприклад, дебет одного рахунку та кредит кількох). Такі записи називають складними (*compound entry*). Існують також комбіновані складні записи (*combined/ compound entry*), коли одночасно кілька рахунків дебетують та кілька рахунків кредитують. Незалежно від кількості рахунків, задіяних для відображення операції, підсумок запису за дебетом рахунків має дорівнювати підсумку за кредитом кореспондуючих рахунків.

Подвійний запис можна здійснювати у різних формах, зокрема матричний та векторний. Матричний і векторний облік передбачають декодування інформації для подання її у регламентованому форматі.

Матричний облік

Вперше матрицю операцій у вигляді таблиці використав англійський математик Аугустус Де Морган⁵. Проте автором теорії матричного обліку можна вважати канадського науковця Річарда Матессіча, який в 1958 році сформулював аксіоми, дефініції, теореми та вимоги такого обліку⁶.

Проілюструємо записи в системі матричного обліку на прикладі.

⁵ De Morgan A. On the main principle of book-keeping. In Elements of Arithmetic. London, 1869.

⁶ Mattessich R. Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy/ With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems// Accounting Research. 1948—1958: Selected Articles on Accounting Theory / Edited by David Solomon's and Stephen A. Zeff, P. 230—257.

Приклад 4.4

Баланс підприємства на початок періоду має такий вигляд:

Актив		Пасив	
Кошти	940	Статутний капітал	1000
Дебітори	150	Нерозподілений прибуток	90

Припустимо, що протягом звітного періоду було здійснено такі операції:

1. Нерозподілений прибуток зараховано до статутного капіталу.
2. Погашена дебіторська заборгованість.
3. Вилучено капітал власником.

У матричній формі це буде відображено так:

$$\begin{pmatrix} 0 & 0 & 0 & 0 & 1000 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 90 \\ 0 & 940 & 150 & 0 & 0 \end{pmatrix} + \begin{pmatrix} 0 & 0 & 0 & 90 & 0 \\ 1090 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 150 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \end{pmatrix} = \\
 = \begin{pmatrix} 0 & 0 & 0 & 90 & 1000 \\ 1090 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 150 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 90 \\ 0 & 940 & 150 & 0 & 0 \end{pmatrix}$$

Горизонталь наведених матриць відображає записи за дебетом відповідних рахунків, а вертикальна — за кредитом.

Перша матриця є початковою матрицею, яка відображає фінансовий стан на початок періоду. Друга матриця є матрицею операцій, в якій для спрощення об'єднані три проведення. Остання матриця відображає усі записи на рахунках за звітний період. Оскільки весь капітал було вилучено власником, початкова матриця в наступному періоді буде містити лише нулі.

Значний внесок в розвиток матричного обліку зробив О.І. Кольвах, який розробив теорію ситуативно-матричної бухгалтерії. Крім матричних моделей, О.І. Кольвах спирався на кон-

цепцію американського вченого Дж. Сортера, який предметом бухгалтерського обліку вважає не лише факти господарського життя підприємства, а й події його економічного довкілля (зміни курсів валют, котирування акцій, зміни у законодавстві тощо), або навіть таку подію, як завершення фінансового року.

Векторний облік

У 1986 році Девід Елерман⁷ запропонував модель багатовимірного обліку на основі подвійного запису з використанням векторів прав власності.

На думку Д. Елермана, подвійна бухгалтерія належить до теорії групи, а не до матричної алгебри. Векторний облік дає змогу без оцінки описати операції власності, які лежать в основі операцій вартості звичайного обліку. Це дозволяє уникнути суперечностей в оцінках. Крім того, такий облік уможливлює подолати незіставність різних вимірів шляхом використання векторних рівнянь. Модель Елермана ґрунтується на теорії власності. Згідно з цією теорією, зміни у власності є наслідком:

- 1) операцій між юридичними сторонами;
- 2) привласнення.

В свою чергу, операції між юридичними сторонами поділяють на ринкові операції (купівля і продаж) і нееквівалентну передачу: дивіденди, податки. Результатом операції є обмін юридичними правами власності або надання чи передача права власності іншій стороні.

Привласнення означає набуття права власності без участі іншої сторони. Прикладом такої ситуації є виготовлення продукції підприємством.

Отже, усі зміни у праві власності поділяються на:

- 1) зміни в юридичних правах власності, тобто юридичні зміни;
- 2) зміни у володінні власністю — фактичні зміни.

З огляду на це, Д. Елерман застосовує також термін «облік власності».

Для ілюстрації векторного обліку (обліку власності) розглянемо приклад наведений в праці Д. Елермана.

⁷ Ellerman D. Double Entry Multidimensional Accounting. Omega: International Journal of Management Science. 1986.14.1. P. 13—22.

Приклад 4.5

Припустимо, що підприємство має лише три види активів: кошти, матеріали та готову продукцію, які являють три вектори власності. На початок року залишок матеріалу був 5 фізичних одиниць, залишок готової продукції — 8 фізичних одиниць, залишок коштів 2700 дол., а заборгованість банку за кредитом 1000 дол.

Виходячи з цього, векторне балансове рівняння на початок року матиме вигляд:

$$\begin{matrix} \text{Активи} \\ (2700, 8, 5) \end{matrix} = \begin{matrix} \text{Позика} \\ (1000, 0, 0) \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Капітал} \\ (1700, 8, 5) \end{matrix}$$

Припустимо, що протягом звітного періоду було здійснено лише дві господарські операції:

1. Надійшло від постачальника 4 одиниці матеріалу за ціною 5 доларів за одиницю.
 2. Було перераховано 400 дол. в погашення кредиту банку.
- Векторний облік цих операцій відображено в табл. 4.7.

Таблиця 4.7

Відображення господарських операцій в системі векторного обліку

Номер операції	Рахунки	Дебет/Кредит
1	Активи Постачальники	$[(0, 0, 4)/(0, 0, 0)]$ $[(0, 0, 0)/(0, 0, 4)]$
2	Позика банку Активи	$[(400, 0, 0)/(0, 0, 0)]$ $[(0, 0, 0)/(400, 0, 0)]$

В результаті векторне балансове рівняння на кінець періоду матиме такий вигляд:

$$\begin{matrix} \text{Активи} \\ (2300, 8, 9) \end{matrix} = \begin{matrix} \text{Позика} \\ (600, 0, 0) \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Постачальники} \\ (20, 0, 0) \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Капітал} \\ (1680, 8, 9) \end{matrix}$$

Векторний облік дозволяє уникнути протиріч в оцінці витрат і доходів, обумовлених різними правилами оцінки.

Наприклад, згідно з бухгалтерськими стандартами на кінець звітного періоду собівартість матеріалів становить 5 дол. за одиницю, а готової продукції — 8 дол. за одиницю. З урахуванням

цього, перетворивши векторне балансове рівняння, отримаємо:

$$\begin{aligned} \text{Активи } [2300 + (8 \times 8) + (9 \times 5)] &= \text{Позика банку } [600] + \\ &+ \text{Заборгованість постачальникам } [20] + \\ &+ \text{Власний капітал } [1680 + (8 \times 8) + (9 \times 5)] \end{aligned}$$

Звідси маємо:

Баланс

Актив		Пасив	
Матеріали	45	Власний капітал	1789
Готова продукція	64	Постачальники	20
Кошти	2300	Кредити банку	600
Разом	2409	Разом	2409

З іншого боку, для управлінських або податкових цілей можуть бути застосовані інші оцінки, що дозволить отримати необхідну інформацію шляхом добутку вектору власності та коефіцієнту вектору оцінки (собівартості або ціни).

Векторний запис є записом у формі горизонтальної матриці. Тому векторний облік можна вважати різновидом матричного обліку.

Переваги та недоліки подвійного запису

Основною перевагою подвійного запису є повне охоплення всіх операцій та подій, що впливають на фінансовий стан підприємства, можливість системного визначення фінансових результатів його діяльності. Також використання подвійного запису забезпечує контроль за веденням обліку, оскільки відсутність рівності загальних підсумків дебетових і кредитових оборотів вказує на наявність помилок у записах.

Хоча подвійний запис є домінуючим в бухгалтерському обліку, цей метод не ідеальний. На недоліки подвійної бухгалтерії вказують зокрема Ю. Ідзірі, Х. Кіркегаард, В. Шнайдер та інші.

Так, данський вчений Хеннінг Кіркегаард зазначає, що упродовж п'яти століть питання щодо причин виникнення вимог і угод залишились без відповіді, оскільки подвійна бухгалтерія має лише дві логічні точки вимірювання. Зважаючи на це, подвійну

бухгалтерію можна назвати «абсолютно досконалою системою» лише у світі, де немає часових інтервалів між очікуванням, угодою та вимогою. Це було можливим 500 років тому, коли купці привозили товар на ринок і угоди були завершені упродовж дня. Тому

метод подвійного запису є логічно неповною моделлю, в якій відсутні інтервали «очікування—угода» і «угода—реалізація», а наявний лише інтервал «реалізовано—оплачено»⁸.

Розуміння обмежень подвійної бухгалтерії спонукало науковців на пошук нових систем обліку. Результатом їх зусиль є різноманітні конструкції потрійного та четверного обліку.

Потрійний запис

Логісмографія. У 1872 році головний бухгалтер Військового департаменту Італії Джузеппе Чербоні запровадив нову систему бухгалтерського обліку, яка отримала назву логісмографія⁹. Чербоні проголосив так звану «Доктрину Чербоні», яка співвідноситься з персоналістичною теорією бухгалтерського обліку в англomовних країнах.

На думку Д. Чербоні, бізнес являє собою сукупність осіб, яким довірено майно власника або які довірили власнику частину свого майна. Тому замість дебету і кредиту рахунків він запропонував дебетувати або кредитувати касира, комірника, керуючого, банкіра тощо.

Це призвело до поділу Головної книги на три частини:

Частина 1 містить рахунки власника, на яких відображаються його інвестиції у справу та цінності, якими він володіє.

У частині 2 наводять рахунки осіб, які утримують цінності, інвестовані власником або тих, хто має вимоги щодо його бізнесу.

Частина 3 містить рахунки, які відображають причини змін у цінностях, відображених у частині 1.

Наприклад, якщо будівлю вартістю 20 000 дол. було знищено внаслідок пожежі, то це буде відображено так (табл. 4.8).

⁸ Kirkegaard H. True Accounting — Myth or Possibility? URL: <http://www.business.aau.dk/ha/HA/3sem/2003/TRUEACC.pdf>

⁹ Cerboni G. Primi saggi di logismografia. Florencia 1873.

Таблиця 4.8

Потрійний запис господарської операції

Запис	Рахунки	Сума, дол.
1	Власник	20 000
	Будівля	20 000
2	Джозеф Стюарт, відповідальний за будинок	20 000
3	Збиток від пожежі	20 000

У результаті цього складного запису було відображено такі факти:

1. Капітал власника скоротився на 20 000 дол. внаслідок знищення будівлі.

2. З Джозефа Стюарта знято зобов'язання перед власником щодо будівлі.

3. Причиною зменшення капіталу власника була пожежа.

Ті ж самі факти можна відобразити простіше шляхом подвійного запису.

Тому італійський уряд скасував систему Чербоні після його смерті.

Потрійна бухгалтерія Єзерського. В 1869 році Федір Єзерський на протигагу подвійній бухгалтерії розробив систему обліку, в якій були лише три рахунки: «Каса», «Цінності», «Капітал». Ця система містила три регістри: журнал, книга обліку і звіт, а реєстрація здійснювалась з трьома сукупностями: прихід, витрата, залишок. Єзерський не визнавав термінів «дебет», «кредит», існування дебіторської і кредиторської заборгованості. Побудова регістрів дозволяла відображати результат після кожної операції, а фінансовий результат визначається на рахунок «Капітал» як приріст останнього.

Для ілюстрації цього розглянемо приклад (табл. 4.9).

Отже, дані рахунку «Капітал» свідчать, що підприємство понесло збиток 2000 (298 000 – 300 000), а в дійсності має прибуток 13 000 (95 000 – 82 000).

Передусім це пов'язано з ігноруванням дебіторської та кредиторської заборгованості.

Система Єзерського мала як прихильників, так і активних опонентів. Ця система не отримала широкого практичного застосування, хоча в 1912 році Конгрес бухгалтерів в Шарлеруа рекомендував вивчати її.

Таблиця 4.9

Книга потрійного обліку

Зміст операції	Каса		Цінності		Капітал	
	Прихід	Витрати	Прихід	Витрати	Прихід	Витрати
Залишок на початок	42 000		240 400		300 000	
Надійшли матеріали, від постачальника			20 000		20 000	
Нарахована зарплата	—	—	—	—	—	—
Видано матеріалів на виробництво			52 000	52 000		
Оприбуткована готова продукція			63 000	63 000		
Відвантажена покупцям готова продукція				82 000		82 000
Отримані кошти від покупців	95 000				95 000	
Виплачена зарплата		15 000				15 000
Сплачено постачальникам		20 000				20 000
Разом за місяць	95 000	35 000	135 000	196 000	115 000	117 000
Залишок на кінець місяця	102 000		179 400		298 000	

Система Ж. Леруа. Жерар Леруа¹⁰, звернувши увагу на важливість інформації про фінансову діяльність, запропонував окремо подавати комерційну, виробничу та фінансову діяльність фірми. Необхідність такого підходу була зумовлена тим, що отримання різноманітної інформації в межах системи бухгалтерського обліку потребувало додаткових зусиль для вибіркового дослідження. Потрійна система обліку дозволяє відображати на певний момент діяльність фірми з точки зору продукції, результатів і бюджетів.

Система потрійного обліку не замінює подвійний запис і доповнює його незалежним простим записом для відображення окремих аспектів фінансово-господарської діяльності. Ця система ігнорує облік дебіторської та кредиторської заборгованості та відображає рух лише ліквідних активів.

¹⁰ Leroy G. Comptabilite Triangulaire. L'Orga — La Comptabilite. Aout — September, 1957.

Перевагою такої системи є:

- 1) постійний облік надходжень і видатків коштів;
- 2) відображення сум у різних розрізах (за джерелами надходжень коштів, за напрямами інвестування, за категоріями витрат тощо);
- 3) забезпечення контролю залишків коштів на поточних рахунках і касі;
- 4) зіставлення з бюджетами та програмами діяльності.

Система потрійного обліку Леруа ігнорує облікові періоди та не має будь-яких обмежень з боку законодавства.

Праця Ж. Леруа була важливою теоретичною основою для розробки облікових моделей, спрямованих на покращення управління бізнесом в сучасних умовах.

Тримірна бухгалтерія Ю. Ідзірі. У 1989 році Юдзі Ідзірі¹¹ запропонував нову тримірну систему обліку, що охоплювала показники багатства (*wealth*), швидкості (*momentum*) та сили (*force*). Він вважав, що недостатньо лише визначати величину прибутку (збитку) за певний період. Важливо також розуміти вплив зміни прибутку, швидкість його генерування та фактори (імпульси) такої швидкості. Зміна швидкості генерування прибутку означитиме відповідно посилення або послаблення бізнесу.

Система обліку, розроблена Ю. Ідзірі є набором взаємопов'язаних матриць і передбачає комбінацію простого і подвійного записів (табл. 4.10).

Ідеї Ю. Ідзірі активно розвивали нідерландські дослідники (А. Бломмаерт, К. Вагенсвелд, Е. Мелсе та інші). Зокрема, А. Бломмаерт¹² інтегрував облік багатства і облік швидкості в єдину систему.

Потрійний запис з використанням технології блокчейн. Іан Грігг¹³ та інші прихильники криптографії пропонують поряд з подвійним записом операції в обліку контрагентів відображати їх стосунки третім записом в блокчейн. Такий третій запис є крип-

¹¹ Ijiri Y. Momentum Accounting and Triple-Entry Bookkeeping. American Accounting Association, 1989. 151 p.

¹² Blommaert A. M. M. (1994). Additional disclosure: triple-entry en momentum accounting: kwaliteitsverbetering van management accounting systemen door het administreren van winstkrachten en winstsnelheden. Doctoral Thesis, Maastricht University. Stenfort Kroese. <https://doi.org/10.26481/dis.19941028ab>.

¹³ Grigg I. Triple Entry Accounting. 2005. URL: https://iang.org/papers/triple_entry.html.

тографічне запечатаним записом у розподільчому реєстрі (*distributed ledger*) двома сторонами однієї операції спільно, замість окремих книг рахунків кожної зі сторін. Ведення розподільчого реєстру дозволить отримувати та оновлювати інформацію в реальному часі. Це створює нові можливості для звіряння даних, проведення аудиту тощо.

Таблиця 4.10

Трьох мірна бухгалтерія Ідзірі

Складова	Вимірник	Тип і характер запису
Облік сили	Долар/місяць	Одинарний: Требіт рахунку Сили
Облік швидкості	Долар/місяць	Подвійний: Дебет рах. Швидкості Кредит рах. Імпульсу
Облік багатства	Долар	Потрійний: Дебет рах. Багатства Кредит рах. Прибутку Требіт рах. Впливу

Джерело: складено автором.

Четверний запис

Статмографія. Ідеї четверного запису були втілені Емануїлом Пізані¹⁴ в запропонованій ним системі обліку, яка отримала назву статмографія. Статмографія передбачала відображення господарських фактів за допомогою подвійного, потрійного і четверного запису. При цьому усі факти були поділені на три групи:

- 1) динамічні факти, які охоплюють надходження та видатки внаслідок господарських операцій за звітний період;
- 2) статичні факти, які характеризують вплив збитків, які не пов'язані з діяльністю бізнесу, а є наслідком обставин непоборної сили, поганого керівництва тощо;
- 3) статико-динамічні факти, що обумовлені причинами, які викликали збільшення або зменшення активів і зобов'язань.

Статмографія була орієнтована передусім на потреби державних і муніципальних установ як заміник системи подвійного

¹⁴ Pisani E. Elementi di Ragioneria Generale. Roma, 1901.

запису, але не отримала практичного поширення. Проте статмографія суттєво вплинула на термінологію, яка використовувалася у фінансових звітах таких установ, а принцип четверного запису має багато прихильників, зокрема у сфері макроекономічного обліку.

У 40-х роках ХХ століття спостерігається зростання уваги до застосування системи четверного запису в національному (макро) обліку. Зокрема, в 1941 році були опубліковані праці Людвіга Грюнбаума¹⁵, Джеймса Міда і Річарда Стоуна¹⁶ та інших.

Значний внесок у розвиток системи четверного запису зробили К. Гортер і М. Шреста¹⁷, які виокремлюють горизонтальний та вертикальний подвійний запис.

Горизонтальний подвійний запис означає одночасний запис зобов'язання та кореспондуючого з ним права у звітах двох сторін. Наприклад, в операції щодо позики, отримання активу буде відображено в балансі позикодавця, а та ж сама сума буде відображена як виникнення зобов'язання у балансі позичальника.

Вертикальний подвійний запис означає одночасне відображення операції в межах кожної господарської одиниці. Зокрема, у нашому прикладі операція щодо позики означає збільшення зобов'язання та зменшення депозитів за кредитом та збільшення коштів і дебіторської заборгованості за дебетом. Отже, одна операція призводить до двох записів за дебетом і двох записів за кредитом, тому її називають системою четверного запису. По суті четверний запис складається з подвійних записів двох господарських одиниць.

Для практичного застосування четверного запису Казусуке та Масака Цудзімура¹⁸ запропонували вдосконалений формат соціального обліку.

¹⁵ Gruenbaum L. National Income and Outlay in Palestine, 1936. Economic Research Institute of the Jewish Agency for Palestine, 1941.

¹⁶ Meade J.E., Stone R.N. The Construction of Tables of National Income, Expenditure, Savings and Investment, *Economic Journal*, 1941. 51-202/203. P. 216—233.

¹⁷ Gorter C.N., Shresta M.L. Bookkeeping convention and the micro—macro link. *Review of Income and Wealth*. June 2004. Vol. 50. No. 2. P. 181—201.

¹⁸ Tsujimura K., Tsujimura M. Civil Law, Quadruple Entry System and the Presentation Format of National Accounts. K.E.O. Discussion Paper № 109. 2008. ver. 4.1.

В даному випадку під соціальним обліком розуміють систему рахунків, які охоплюють більш ніж одну господарську одиницю. Тому предметом соціального обліку є відносини між господарськими одиницями щодо їх прав і зобов'язань. В системі соціального обліку використовують два типи звітів, що є аналогами балансу та звіту про фінансові результати. Обидва звіти містять дві графи: ресурси та використання ресурсів.

З огляду на це, можна виділити чотири типи горизонтального та чотири типи вертикального подвійного запису (табл. 4.11).

Таблиця 4.11

Типи записів у системі соціального обліку

Вид запису	Тип запису	Господарська одиниця 1		Господарська одиниця 2	
		Використання	Ресурси	Використання	Ресурси
Вертикальний	1	+	+	+	+
	2	–	–	–	–
	3		+		+
			–		–
	4	+		+	
Горизонтальний		–		–	
	1		+	+	
	2		–	–	
	2		+	–	
	4	+		–	

Джерело: складено автором.

Чотири типи вертикального подвійного запису характеризують чотири типи господарських операцій, які традиційно розглядають в теорії бухгалтерського обліку.

Чотири типи горизонтального подвійного запису відображають внутрішні та зовнішні операції відповідних секторів економіки.

У разі складання консолідованого звіту господарських одиниць, між якими виникають відносини, загальна сума ресурсів у такому звіті дорівнюватиме загальній сумі використання цих ресурсів.

Різні інформаційні потреби користувачів, поширення нефінансових показників потребують інтегрованого використання

різних видів записів з використанням сучасних цифрових технологій.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Коли зародились перші рахункові теорії? Які це теорії?
2. Що таке ряд рахунків?
3. Яка основна ідея теорії одного ряду рахунків?
4. В чому сутність теорії двох рядів рахунків?
5. Опишіть основні положення теорії трьох рядів рахунків?
6. Які рахунки називають реальними? Наведіть приклади таких рахунків.
7. Яке призначення та побудова номінальних рахунків?
8. В чому основна відмінність реальних і номінальних рахунків?
9. Які існують підходи до вибору структури плану рахунків?
10. В чому сутність та відмінність принципів формального монізму і формального дуалізму? Наведіть приклади їх практичного застосування.
11. В чому відмінність планів рахунків країн континентальної Європи та англосаксонських країн?
12. Як змінилась структура вітчизняного плану рахунків в результаті реформування бухгалтерського обліку?
13. Які існують методи обліку господарських операцій? Дайте їх характеристику.
14. Що таке одинарний запис?
15. Які є види одинарної (простої) бухгалтерії? Опишіть їх.
16. В чому переваги та недоліки одинарної (простої) бухгалтерії?
17. Що таке подвійний запис? Де і коли він виник?
18. Назвіть перші праці, що містили опис подвійної бухгалтерії. Яке їх значення?
19. Які види записів застосовують в системі подвійної бухгалтерії?
20. Що таке матричний облік?
21. Поясніть сутність і переваги векторного обліку.
22. Вкажіть переваги та недоліки подвійного запису.
23. Які існують форми потрійного обліку? Хто їх автори?
24. Що таке четверний запис? Де його застосовують?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Поняття «ряд рахунків» означає:

- а) план рахунків;
- б) синтетичні і аналітичні рахунки;
- в) рахунки, подібні за економічною сутністю та обліковою процедурою запису на них;
- г) усе наведене вище.

2. Яке балансове рівняння покладене в основу теорії одного ряду рахунків:

- а) $\text{Актив} = \text{Пасив} + \text{Чистий капітал};$
- б) $\text{Актив} - \text{Пасив} = \text{Чистий капітал};$
- в) $\text{Актив} - \text{Пасив} - \text{Чистий капітал} = 0;$
- г) $\text{Актив} - \text{Чистий капітал} = \text{Пасив}.$

3. У якому пункті перераховані об'єкти, що відображаються тільки на реальних рахунках:

- а) земельні ділянки, комунальні витрати, дебіторська заборгованість;
- б) будівлі, сировина, електронні гроші;
- в) доходи, витрати, фінансові результати;
- г) жодна відповідь не є правильною.

4. Яке твердження про номінальні рахунки є правильним:

- а) початкове сальдо нульове;
- б) не відображаються в Головній книзі;
- в) не кореспондують між собою;
- г) жодна відповідь не є правильною.

5. Сучасний план рахунків в Україні побудований за принципом:

- а) одного ряду рахунків;
- б) кругообігу капіталу;
- в) формального дуалізму;
- г) формального монізму.

6. Підприємство отримало дохід в сумі 100 000. Надійшло від покупців: кошти за надані послуги 80 000 та аванс 25 000. Сплачено за оренду на наступний квартал 30 000 та нараховано амортизацію 15 000.

Прибуток підприємства за касовим методом дорівнює:

- а) 90 000;
- б) 75 000;
- в) 60 000;
- г) не має правильної відповіді.

7. Основним звітом в умовах одинарної (простої) бухгалтерії є:

- а) баланс;
- б) звіт про справи;

- в) звіт про операції;
- г) касовий звіт.

8. Векторний облік надає можливість:

- а) здійснювати потрійний запис;
- б) автоматизувати обліковий процес;
- в) визначити вектор руху коштів;
- г) перетворювати інформацію для різних цілей.

9. Використання трібита передбачає потрібна бухгалтерія:

- а) Д. Чербоні;
- б) Ю. Ідзірі;
- в) Ж. Леруа;
- г) Ф. Єзерського.

10. Використання горизонтального і вертикального подвійного запису є ознакою:

- а) подвійної бухгалтерії;
- б) потрійної бухгалтерії;
- в) четверної бухгалтерії;
- г) усіх наведених вище.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 4.1

Після вивчення літературних джерел необхідно описати різні класифікації рахунків та їх практичне значення у вигляді таблиці:

Автор	Ознака	Зміст	Значення

Вправа 4.2

Необхідно визначити, які реальні та номінальні рахунки використовуються для відображення наведених нижче операцій (за зразком, наведеним у табл. 4.1). Яку інформацію вони містять?

Придбано обладнання на суму 100 000 грн.

Оплачено комунальні витрати 20 000 грн.

Придбано короткострокові облігації 30 000 грн.

Нараховані відсотки за користування банківським кредитом 2 000 грн.

Погашено позику банку 60 000 грн.

Вправа 4.3

Необхідно надати коротку характеристику планів рахунків країн, що наведені в таблиці.

Країна	Структура плану	Зв'язок рахунків (дуалізм чи монізм)	Метод кодування
Бельгія Іспанія Естонія Болгарія Бразилія Китай В'єтнам Алжир ПАР Ізраїль			

Вправа 4.4

1 січня поточного року Роджер Бурк заснував власний бізнес, в який вклав 15 000 дол. Ним було придбано, дол.:

— товари	— 1000
— земля та будівлі	— 13000
— фургон	— 2000
— приладдя	— 1500

Внаслідок цих операцій виникла кредиторська заборгованість, зокрема, видана закладна на суму 5000 дол. та векселі на суму 3000 дол.

Упродовж першого півріччя було здійснено такі господарські операції, дол.:

- 1) придбано товари на суму 12 000;
- 2) продано товарів собівартістю 9000;
- 3) отримано від покупців кошти 7000;
- 4) отримано від покупців вексель 50;
- 5) сплачено постачальникам за придбані товари 9580;
- 6) видано вексель постачальникам 1100;
- 7) сплачено по вексям виданим 3000;

- 8) оплачено поточні потреби 300;
- 9) отримано відсоток на залишок коштів у банку 50.

Необхідно:

- 1) відобразити операції в реєстрах квазі одинарної (простої) бухгалтерії;
- 2) скласти звіт про справи Р. Бурка на 30 червня.

Вправа 4.5

Після вивчення літературних джерел необхідно заповнити наведену далі таблицю, обґрунтувати і висловити власну думку щодо аргументів прибічників відповідних теорій подвійного запису.

Теорії подвійного запису

Назва	Обумовленість подвійного запису	Прибічники
Юридична Мінова Філософська Балансова		

Вправа 4.6

Протягом звітного періоду було здійснено такі операції:

№	Сума, грн	Кореспонденція рахунків (за планом рахунків в Україні)		Зміст операції
		Д-т	К-т	
1	3000	23	66	Нарахована зарплата
2	390	66	64	Утримано податок
3	780	23	65	Нараховані страхові внески

Необхідно відобразити наведені операції в матричній формі.

Вправа 4.7

На початок року підприємство мало залишок матеріалу (5 фізичних одиниць), залишок готової продукції (10 фізичних одиниць), залишок коштів 2500 дол. та заборгованість банку за кредитом 1000 дол.

Протягом звітного періоду були здійснені такі господарські операції:

1. 15 одиниць матеріалів було придбано за 5 дол. за одиницю. Матеріали надійшли на підприємство.
2. Укладено контакт на придбання в кредит 5 одиниць матеріалу за ціною 5 дол. за одиницю
3. Постачальник здійснив доставку 5 одиниць матеріалу, придбаного в кредит.
4. 18 одиниць матеріалу було витрачено на виробництво продукції.
5. Було вироблено 30 одиниць готової продукції.
6. 40 одиниць готової продукції було продано за ціною 3 дол. за одиницю.
7. Було перераховано 250 дол. в погашення кредиту банку.
8. Сплачені дивіденди в сумі 100 дол.

На кінець звітного періоду собівартість матеріалів становить 5 дол. за одиницю, а готової продукції — 2 дол. за одиницю.

Необхідно відобразити наведені операції у векторному обліку і скласти баланс на кінець звітного періоду.

РОЗДІЛ 5

АКТИВИ

5.1. ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВИЗНАННЯ АКТИВУ

Термін «актив» походить від французького слова «assez», що означає «досить» або «достатній». Цю назву пояснювали тим, що власність є достатньою для передачі виконавцю або розпоряднику для забезпечення погашення боргів і спадщини померлої особи тою мірою, якою майно може бути використано для цієї мети.

Тому, типовим було визначення: «активи — майно, що придатне для сплати боргів і спадщини померлої особи»¹.

По суті таке визначення обмежувало активи лише високоліквідним майном.

Такому тлумаченню активів сприяла судова практика. До прикладу, в 1890 році Верховний суд США змінив визначення майна з фізичних речей на мінову вартість будь-чого².

До середини XX століття в обліковій літературі були поширеними дві точки зору щодо активів.

Ч. Спрег, Дж. Ліслі, В. Пейтон та інші розглядали активи як майно, що належить підприємству. При цьому до майна відносили не лише речі, а й майнові права.

Г. Гетфілд, Л. Діксі, А. Літлтон, О. Шмаленбах та інші тлумачили активи спираючись на загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку передусім принципі відповідності доходів і витрат. Згідно з цим принципом, понесені витрати, які слід зіставити з доходами в майбутньому, відображали в активі балансу. Звідси активи розглядали, як витрати майбутніх періодів.

Від середини минулого століття визначальною рисою активів стає їх корисний потенціал або втілена в них економічна вигода.

¹ Dawson S. S., Graves N. R., Burnley W. E., Raymont F.R. The accounting compendium. London, 1911. P. 40.

² Commons J. R. Legal foundation of capitalism. New York: Macmillan, 1924. P. 14.

Витоком такого підходу можна вважати погляди Д. Цаппи³, який стверджував, що актив це ресурс, призначений для отримання прибутку.

Згодом, розвиваючи цей напрямок, Д. Каннінг⁴ зазначав, що актив — це будь-яка користь у грошах або яка може бути конвертована у гроші.

У 1966 році Джеймс Лінн⁵ розробив загальну теорію активу, в межах якої намагався створити підхід до визнання активів, пріоритетності їх оцінок, та узагальнити елементи різних концепцій активів. Згідно з цією теорією усі об'єкти розглядаються як зібрання фізичних або психічних корисних якостей. Активи вважаються підгрупою цього класу об'єктів і мають додаткові характеристики щодо економічної реалізації та володіння. Потенціальний актив визначається як набір комбінацій майбутніх послуг. Очікувана комбінація буде використана і оцінювання послуг в цій комбінації може бути об'єднане та згруповане для отримання оцінки цього активу, яку можна порівняти з його собівартістю. Ключовими елементами цієї теорії є послуги та оцінка цих послуг на основі лінійної моделі активу.

Загальна теорія активу містить дві основні гіпотези, які можуть бути перевірені. Першою гіпотезою є те, що люди ясно і беззастережно розглядають активи як зібрання послуг і обирають актив, який забезпечить необхідний набір послуг економічним шляхом (шляхом порівняння затрат і очікуваного доходу від активу). Друга гіпотеза передбачає, що актив може бути кількісно поданий в моделі загального активу.

Обмеження своєї теорії Д. Лінн бачив у необхідності розподілу потоку послуг на одиниці, пов'язані з періодами часу.

Проте теорія Дж. Лінна не викликала інтерес у наукового співтовариства і, як наслідок, не залишила помітного сліду в подальших дослідженнях.

Водночас спостерігається трансформація ключових характеристик активу. Його вже розглядають не як майно, яке належить підприємству, а як економічний ресурс, що контролюється останнім.

³ Zappa G. Le valutazioni di bilancio: con particolare riguardo ai bilanci delle società per azioni. Milano. Societa editrice libraria. 1910.

⁴ Canning J. B. The Economics of Accountancy. New York, 1929. P. 22.

⁵ Linn J. J. A general asset theory. Massachusetts Institute of Technology, 1966.

В результаті активної міжнародної стандартизації фінансової звітності, яка розпочалась у середині 70-х років XX століття, усталеним є визначення активу як контрольованого економічного ресурсу, отриманого внаслідок минулих подій та від якого очікують майбутні економічні вигоди.

Дані табл. 5.1. свідчать, що відмінності у визначенні активу в провідних країнах світу полягають переважно в тому, що в деяких з них (Австралія, Нова Зеландія, США) слово «ресурс» відсутнє, а актив ототожнюють безпосередньо з економічною вигодою. В Німеччині та Японії навпаки наголос зроблено на слові «ресурс», а економічна вигода не згадується.

Таблиця 5.1

Визначення активу в стандартах розвинутих країн

Країна	Визначення
Австралія	Активами є майбутні економічні вигоди, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих операцій або інших минулих подій
Канада	Активами є економічні ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих операцій або подій та від яких можуть бути отримані майбутні економічні вигоди
Нова Зеландія	Активами є корисний потенціал або майбутні економічні вигоди, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих операцій або інших минулих подій
Велика Британія	Активами є права або інший доступ до майбутніх економічних вигод, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих операцій або подій
США	Активи — це ймовірні майбутні економічні вигоди, отримані або контрольовані окремим суб'єктом господарювання в результаті минулих операцій або подій
Німеччина	Активом є ресурс, контрольований підприємством в результаті минулих подій
Японія	Активами є економічні ресурси або їх еквіваленти, які суб'єкт, що звітує контролює в результаті минулих операцій або інших минулих подій

Джерело: Information for observers. World standard setters meeting, September 2006, London. Agenda Paper 1A. Conceptual Framework Asset Definition.

Отже, в сучасній парадигмі бухгалтерського обліку актив має три ключові ознаки: наявність економічної вигоди, контролюваність та історична ідентифікація (результат минулої події).

Активу як економічному ресурсу притаманні дві основні характеристики: корисність та обмеженість.

Корисність пов'язана з майбутніми вигодами або послугами. Під економічною вигодою розуміють потенційну здатність активу сприяти (прямо або непрямо) надходженню до підприємства коштів або їхніх еквівалентів. Так продаж товарів пов'язаний з надходженням грошових коштів, а використання продуктивнішого устаткування знижує собівартість продукції, що забезпечує економію грошових коштів (тобто непрямо сприяє зростанню їх).

Щодо грошових коштів, то вони безпосередньо вигідні підприємству, оскільки забезпечують оборотність усіх інших ресурсів.

Економічні вигоди, втілені в активах можуть бути отримані, зокрема, шляхом:

- використанням активу в процесі виробництва продукції (послуг);
- обміном його на інші активи;
- погашенням заборгованості або розподілом між власниками.

Ресурс, щодо якого не існує обмежень не є економічним. Обмежені ресурси розподілені між певними суб'єктами. Якщо суб'єкт отримує вигоди від активу та обмежує доступ до цих вигод з боку інших суб'єктів, то вважається, що він контролює цей актив.

Контрольованість, зазвичай, впливає з права власності на активи або іншого юридичного права (наприклад, використання активу на умовах фінансового лізингу), що дає підприємству можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує отримати від цього активу. Проте в деяких випадках ресурс може відповідати визначенню активу навіть за відсутності юридичного контролю. Наприклад, зберігаючи в таємниці своє ноу-хау, підприємство може контролювати вигоди, які очікує одержати від нього.

Вимога щодо отримання в результаті минулої операції або події підкреслює те, що лише намір підприємства придбати, наприклад, товари, не означає появи активу.

Найбільш типовими операціями, які приводять до появи активу є його придбання, внески власників, виготовлення, безоплатне надходження тощо.

Окремі автори вважають наведені характеристики недостатніми для визначення активу. Зокрема, В. Шютце⁶ переконаний, що майбутні економічні вигоди це продажі за гроші. Лише реальні речі можуть бути продані за кошти, а тому лише реальні речі можуть бути активами.

Наявність усіх трьох розглянутих вище ознак ще не гарантує відображення активу в обліку та звітності. Як відомо, актив відображають (визнають) у балансі, якщо є ймовірність отримати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з ним і оцінка активу може бути достовірно визначена.

На практиці нерідко виникають труднощі щодо ідентифікації контрольованості активу, ступеня ймовірності майбутніх вигод і оцінювання активів.

Тому визначення активу жваво обговорювалося у зв'язку з переглядом концептуальної основи МСФЗ. На засіданні РМСБО у вересні 2006 року були відмічені зокрема такі недоліки визначення активу, наведеного у Концептуальних основах Ради з стандартів фінансового обліку США (РСФО) і РМСБО:

1) «очікування» або «ймовірність» майбутніх вигод нерідко тлумачать по-різному та не визнають активи з низькою ймовірністю майбутніх вигод. До прикладу, С. Гендерсон і Дж. Пірсон⁷ вважають, що значення ймовірності має бути вищим ніж 50 %;

2) окремі користувачі використовують термін «контроль» у сенсі, який застосовують з метою консолідації фінансової звітності;

3) існуючі дефініції акцентують увагу на ідентифікації минулих операцій або подій замість розгляду факту наявності активу на звітну дату.

Для усунення цих недоліків після обговорення РСМБО запропонувало нове визначення активу: «Актив суб'єкта господарювання — це існуючий економічний ресурс, на який суб'єкт має право або інший доступ, який відсутній в інших суб'єктах»⁸. Але на той час така пропозиція не отримала необхідної підтримки. Тому, в редакції Концептуальної основи МСФЗ 2010 року залишилася звичайна дефініція: «актив — ресурс, контрольова-

⁶ Schuetze W. Keep it simple. Accounting Horizons. 1991. June. P. 116.

⁷ Henderson S. Issues in financial accounting. Tenth edition. Sydney, 2002.

⁸ Information for observers. World standard setters meeting, September 2006, London. Agenda Paper 1A. Conceptual Framework Asset Definition.

ний суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигод до суб'єктів господарювання».

Проте в редакції Концептуальної основи 2018 року актив вже було визначено як: «Теперішній економічний ресурс, який контролюється суб'єктом господарювання у результаті минулих подій»⁹

Отже, актив вже не розглядають, як очікуване в майбутньому надходження економічних вигод. Тепер актив тлумачать як існуюче право, що має потенціал для отримання економічних вигод. Це означає, що наявність у підприємства права на використання певного об'єкта (матеріального чи нематеріального) дозволяє вважати його активом навіть якщо ймовірність отримання економічних вигод є низькою. Проте низька ймовірність отримання економічних вигод може вплинути на рішення щодо визнання активу в балансі.

Хоча визначення активу як ресурсу цілком узгоджується з сучасною ресурсною теорією, критерії визнання активу в бухгалтерському обліку, залишають поза межами фінансової звітності більшу частину стратегічних ресурсів підприємства.

Згідно з ресурсною теорією фірма розглядається як сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів, розподілених між різними користувачами відповідно до ухвалених рішень.

При цьому припускається, що ресурси розподілені між фірмами нерівномірно, наслідком чого є або конкурентна перевага або слабкі місця підприємства. Відповідно ті ресурси, які забезпечують підприємству стійкі конкурентні переваги, називають стратегічними активами.

Д. Барні¹⁰ виділяє такі ознаки стратегічних активів: цінність для підприємства; відсутність замінника; складність відтворення (копіювання); рідкість серед конкурентів.

До стратегічних активів переважно належать нематеріальні активи (інтелектуальні, організаційні тощо), що втілюють знання.

Визнання таких активів залежить передусім від ступеня їх готовності.

⁹ Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr.pdf.

¹⁰ Barney J. B. Firm resources and sustainable competitive advantage. Journal of Management. 1991. № 17. P. 99—120.

Це обумовлено тим, що не всі нематеріальні активи приведені у стан, який дозволяє підприємству отримувати конкурентні переваги.

З огляду на це, Р.С. Каплан і Д.П. Нортон¹¹ констатують, що нематеріальні активи набувають вартість лише в контексті стратегії — як вони (активи) сприяють досягненню стратегічних цілей компанії. Зокрема, організація не може просто приписати значну фінансову вартість такому нематеріальному фактору як мотивована й підготовлена робоча сила, тому що його матеріальна цінність може бути визначена лише в контексті стратегії. Водночас, труднощі, пов'язані з точною і достовірною фінансовою оцінкою таких нематеріальних активів, є такими значними, що вони навряд чи знайдуть своє відображення в бухгалтерському балансі.

Це породжує різні підходи до класифікації та оцінки активів у фінансовій звітності та в інтегрованих звітах. В інтегрованому звіті, класифікація та оцінка активів визначається складом капіталів, що використовує підприємство для створення та додавання цінності (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Активи в концепції інтегрованого звітування

Активи	Приклад	Критерій оцінки
Фінансові	Кошти, фінансові інвестиції	Ліквідність, дохідність
Виробничі	Основні засоби, запаси	Продуктивність, ліквідність
Інтелектуальні	Авторські права, патенти	Стратегічна готовність
Людські	Персонал	Стратегічна готовність
Репутаційні	Торгові знаки, гудвіл	Стратегічна готовність
Природні	Природні ресурси	Ступінь відтворення

Джерело: складено автором

В бухгалтерському обліку активи зазвичай поділяють на оборотні та необоротні, матеріальні та нематеріальні, а також на фінансові та нефінансові. На балансову вартість активу значною мірою впливає вибір облікової політики, зокрема методу обліку (табл. 5.3).

¹¹ Kaplan R.S., Norton D.P. Strategy maps, Converting intangible assets into tangible outcomes. Boston, 2004.

Методи впливу на балансову вартість активів

Актив	Метод, що впливає на балансову вартість
Нефінансові активи, що амортизують	Метод амортизації
Запаси	Метод обліку руху запасів
Фінансові інструменти за справедливою вартістю	Метод визначення справедливої вартості
Дебіторська заборгованість	Метод визначення резерву сумнівних боргів

Джерело: складено автором.

Методам амортизації активів присвячений окремий розділ 6, а методи визначення справедливої вартості розглянуто в розділі 3. Проте залишаються дискусійними питання щодо обліку безоплатних непоточних активів та активів спадщини.

5.2. ОБЛІК БЕЗОПЛАТНИХ АКТИВІВ І АКТИВІВ СПАДЩИНИ

Облік безоплатних необоротних активів має свою історію і методологічне різноманіття.

За умов єдиного народногосподарського комплексу, безоплатне передавання основних засобів фактично означало їх внутрішнє переміщення, що й обумовило відповідне відображення в системі бухгалтерського обліку.

Так, у СРСР списання первісної вартості безоплатно наданих основних засобів відображали за дебетом рахунку «Статутний фонд» і кредитом рахунку «Основні засоби» з одночасним списанням суми їх зносу за дебетом рахунку «Знос основних засобів» в кореспонденції з рахунком «Статутний фонд». Підприємство-отримувач первісну вартість безоплатних основних засобів відповідно відображало за дебетом рахунку «Основні засоби» і кредиту рахунку «Статутний фонд», а суму зносу — за дебетом рахунку «Статутний фонд» і кредиту рахунку «Знос основних засобів». Витрати на доставку безоплатно отриманих основних засобів відображали у складі витрат виробництва або обігу.

У США, за відсутності стандарту, існували суттєві розбіжності в підходах до обліку безоплатних активів. Зокрема, адепти об-

ліку на основі історичної собівартості вважали, що безоплатно отримані основні засоби слід відображати за символічною сумою в 1 долар. Інші науковці допускали експертну первісну оцінку безоплатно отриманих активів та їх відображення у складі власного капіталу. Водночас вони вважали, що суму амортизації таких активів слід відносити в дебет власного капіталу¹².

В англосаксонських країнах тривалий час була поширена практика відображення безоплатно отриманих основних засобів за справедливою вартістю в кореспонденції з рахунком власного капіталу. Лише у 1993 році в США було ухвалено Положення стандарту фінансового обліку 116 (SFAS № 116) «Облік отриманого внеску і наданого внеску», яким було встановлено, що безоплатно отримані активи слід визнавати доходом в момент отримання за справедливою вартістю. Проте цей стандарт не поширюється на внески, отримані від урядових органів.

Д. Кісо і Дж. Вейгандт¹³ вважають, що усі безоплатно отримані активи слід відображати за справедливою вартістю в кореспонденції з рахунком доходу незалежно від суб'єкта цього внеску.

У Великій Британії в останні десятиліття немонетарні активи, отримані як дарунок, обліковували аналогічно державним грантам, тобто в момент отримання визнавали дохід майбутніх періодів, який відображали у складі доходу упродовж терміну використання отриманого активу.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) містять положення лише щодо обліку активів, отриманих у вигляді державних грантів. Згідно з МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», немонетарний актив, отриманий на умовах державного гранту, слід оцінювати за справедливою вартістю або за номінальною сумою. При цьому гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, відображають в балансі у складі доходів майбутніх періодів або вираховують при визначенні балансової вартості цих активів. Згідно з першим методом грант вважається доходом майбутніх періодів, який визнається доходом у Звіті про прибуток та збиток на систематичній і раціональній основі протягом строку корисної експлуатації ак-

¹² Borth D. Donated fixed assets. *Accounting Review*. 1948. Vol. 23. Issue 2. P. 171–178.

¹³ Kieso D. E., Weygandt J. J. *Intermediate accounting*. Ninth edition. New York, 1998. P. 516.

тиву, що амортизується. За другого метода грант вираховують з первісної вартості активу та визнають доходом протягом терміну його корисної експлуатації шляхом зменшення амортизаційних відрахувань.

Чіткіше положення щодо визнання безоплатно отриманих основних засобів містить Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» (IPSAS 17). У цьому стандарті зазначено, що, якщо актив отримано в результаті необмінної операції, його собівартість слід вимірювати за справедливою вартістю на дату отримання. Проте IPSAS 17 не вказує, який елемент фінансової звітності слід визнавати одночасно з визнанням такого активу.

Дослідження практики та наукових публікацій дозволяє виокремити такі методи обліку безоплатно отриманих необоротних активів.

Метод 1 не передбачає визнання безоплатних активів в момент їх отримання та має два варіанти залежно від облікової політики підприємства.

Варіант 1.1. Підприємство обліковує основні засоби за первісною вартістю за вирахуванням зносу. В цьому випадку безоплатно отримані основні засоби обліковують за нульовою вартістю.

Варіант 1.2. Після первісного визнання основних засобів підприємство застосовує модель переоцінки. Тоді, первісно визнані за нульовою вартістю основні засоби будуть дооцінені до їх справедливої вартості з подальшим нарахуванням амортизації.

Прихильники¹⁴ цього методу спираються на положення МСБО 16 «Основні засоби», згідно з яким собівартістю є сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення. З цього визначення випливає, що у разі безоплатного надходження активу, його собівартість дорівнює нулю.

Д. Кісо і Дж. Вейгандт погоджуються, що суворе дотримання принципу собівартості вимагає визнати, що оцінка безоплатних активів дорівнює нулю. Але відсутність запису в цьому випадку

¹⁴ Alfredson K., Leo K., Picker R., Pacter P., Radford I. Applying international accounting standards. John Wiley & Sons Australia, Ltd., 2005. P. 294.

означатиме ігнорування економічної реалії зростання багатства і активів підприємства¹⁵.

Проте у п.4.18 Концептуальної основи фінансової звітності зазначається, що відсутність відповідних витрат не заважає певному об'єкту відповідати визначенню активу. Тому, до активів можуть належати, наприклад, права, подаровані суб'єктові господарювання іншою стороною¹⁶.

Погоджуючись, що безоплатний актив слід визнавати за його справедливою вартістю, науковці та практики висловлюють різні думки щодо кореспондуючого рахунку та підходу щодо подальшого відображення витрат і доходів, пов'язаних з цим активом.

Метод 2 вимагає відображення вартості безоплатно отриманого активу в кореспонденції з рахунком власного капіталу. У США, свого часу, цей рахунок отримав назву «Дарований капітал» (*Donated Capital*) і розглядався як додатковий капітал. Недоліком цього підходу вважається те, що капітал можуть вносити лише власники бізнесу. Але це зауваження стосується більшою мірою класифікації рахунку, а не самого підходу. Наприклад, у Великій Британії, в цьому разі, використовували рахунок «Резерв капіталу».

Метод 3 також допускає використання рахунку власного капіталу, але по суті розглядає його як транзитний.

Варіант 3.1 передбачає поступове визнання вартості безоплатно отриманих необоротних активів, доходом по мірі нарахування їх амортизації.

Саме такий підхід застосовується в Україні, починаючи з 2000 року. Його метою є дотримання відповідності доходу, отриманого підприємством від активу з витратами на його амортизацію. Проте, тоді більш логічним було б використання не рахунку власного капіталу під час визнання такого активу, а рахунку доходів майбутніх періодів.

Варіант 3.2, на відміну від попереднього, припускає списання нарахованої амортизації безоплатно отриманих основних засобів у дебет рахунку власного капіталу (зокрема субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»).

¹⁵ Kieso D. E., Weygandt J. J. Intermediate accounting. Ninth edition. New York, 1998. P. 515.

¹⁶ Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr.pdf.

Автори цього підходу аргументують це тим, що підприємство не здійснювало власних капітальних інвестицій в безоплатно отриманий об'єкт і тому не повинно збільшувати витрати, пов'язані з нарахуванням амортизації¹⁷.

За такою логікою, безоплатно отримані матеріали, витрачені на виробництво, також слід списувати в дебет рахунку власного капіталу, а не на витрати виробництва.

Метод 4 є найпоширенішим сьогодні та передбачає визнання доходу одночасно з визнанням безоплатно отриманого активу. Цей метод застосовують компанії США та підприємства, що складають фінансову звітність за МСФЗ. Оскільки безоплатне отримання основних засобів призводить до збільшення активів, яке не пов'язане з внесками учасників, визнання доходу у цій ситуації є цілком виправданим.

Метод 5 вимагає визнавати дохід від безоплатного отримання необоротного активу на систематичній основі упродовж терміну його корисного використання.

Для визначення впливу розглянутих методів на елементи фінансової звітності розглянемо такий приклад.

Приклад 5.1

Підприємство отримало безоплатно обладнання для виробництва продукції. Справедлива вартість цього обладнання 100 тис. грн, термін корисного використання 5 років, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Амортизацію обладнання нараховують прямолінійним методом. Обладнання забезпечує щорічний дохід від реалізації виробленої продукції в сумі 200 тис. грн, а щорічні витрати на виробництво, збут і податки (без врахування амортизації обладнання) цієї продукції становлять 130 тис. грн.

Результати визнання і використання обладнання, відображені із застосуванням різних методів, узагальнено в табл. 5.4.

Як бачимо, усі методи забезпечують однаковий кінцевий вплив — збільшення капіталу підприємства на 350 тис. грн, але по різному впливають на дохід, витрати та відповідно прибуток підприємства.

¹⁷ Гавриленко В.А., Леонова Л.О. Удосконалення нормативно-законодавчої бази щодо обліку основних засобів. Економіка та право. 2003. № 3. С. 9.

Таблиця 5.4

Вплив методів обліку безоплатно отриманих основних засобів на показники діяльності підприємства, тис. грн

Метод	Показник	Визнання активу	Періоди використання активу (роки)					Ра- зом
			1	2	3	4	5	
1.1	Дохід	0	200	200	200	200	200	1000
	Витрати	0	130	130	130	130	130	650
	Прибуток	0	70	70	70	70	70	350
	Вплив на капітал	0	+70	+70	+70	+70	+70	+350
1.2	Дохід	0	200	200	200	200	200	1000
	Витрати	0	150	150	150	150	150	750
	Прибуток	0	50	50	50	50	50	250
	Вплив на капітал	0	+150	+50	+50	+50	+50	+350
2	Дохід	0	200	200	200	200	200	1000
	Витрати	0	150	150	150	150	150	750
	Прибуток	0	50	50	50	50	50	250
	Вплив на капітал	+100	+50	+50	+50	+50	+50	+350
3.1	Дохід	0	220	220	220	220	220	1100
	Витрати	0	150	150	150	150	150	750
	Прибуток	0	70	70	70	70	70	350
	Вплив на капітал	+100	-20, +70	-20, +70	-20, +70	-20, +70	-20, +70	+350
3.2	Дохід	0	200	200	200	200	200	1000
	Витрати	0	130	130	130	130	130	650
	Прибуток	0	70	70	70	70	70	350
	Вплив на капітал	+100	-20, +70	-20, +70	-20, +70	-20, +70	-20, +70	+350
4	Дохід	100	200	200	200	200	200	1100
	Витрати	0	150	150	150	150	150	750
	Прибуток	100	50	50	50	50	50	350
	Вплив на капітал	+100	+50	+50	+50	+50	+50	+350
5	Дохід	0	220	220	220	220	220	1100
	Витрати	0	150	150	150	150	150	750
	Прибуток	0	70	70	70	70	70	350
	Вплив на капітал	0	+70	+70	+70	+70	+70	+350

Джерело: складено автором.

З табл. 5.5 видно, що лише методи 4 і 5 узгоджуються з Концептуальною основою МСФЗ.

Отже, залишається питання, коли саме визнавати дохід: в момент надходження необоротного активу чи упродовж терміну його корисного використання?

Таблиця 5.5.

**Узгодженість методів обліку безоплатно отриманих необоротних активів
з Концептуальною основою фінансової звітності**

Метод	Узгодженість з Концептуальною основою
1	Не відображення безоплатно отриманого активу не забезпечує правдиве подання явища, яке є основоположною якісною характеристикою фінансової інформації
2	Відображення безоплатно отриманого активу у складі капіталу не відповідає визначенню капіталу, як елемента фінансової звітності
3.1	Визнання зменшення капіталу доходом не відповідає визначенню доходу, як елемента фінансової звітності
3.2	Визнання витрат на амортизацію зменшенням капіталу не відповідає визначенню витрат, як елемента фінансової звітності
4	Збільшення активу, не пов'язане з внеском власників, узгоджується з визнанням доходу, як елемента фінансової звітності
5	

Джерело: складено автором.

М. Вествуд і Е. Макензі¹⁸, за результатами дослідження виокремлюють чотири типи операцій безоплатного передавання активів (рис. 5.1).

	Безумовне	Умовне
Необмежене	1	3
Обмежене	2	4

Рис. 5.1. Типи операцій безоплатного передавання активів

¹⁸ Westwood M. A., Mackenzie A. Accounting by recipients for non-reciprocal transfers, excluding contributions by owners: their definition, recognition and measurement. FASB, 1999. 70 p.

До прикладу, підприємство безоплатно отримало землю ви-
нятково для сільськогосподарської діяльності. Земля перейде у
власність підприємства, якщо упродовж трьох років підприємст-
во забезпечить вирощування та постачання на місцевий агроко-
мбінат відповідної кількості моркви. В цьому випадку викорис-
тання землі для сільськогосподарської діяльності є обмеженням,
а період і кількість поставки продукції — умовою отримання
права власності на землю.

В операціях 1 і 2 типів дохід, зазвичай, визнають одночасно з
визнанням безоплатно отриманого активу. Щодо операцій 3 і 4
типів, автори допускають два підходи до їх обліку. Для ілюстра-
ції цих підходів розглянемо приклад 5.2.

Приклад 5.2.

Підприємство отримало 2 млн грн від уряду для фінансуван-
ня будівництва виробництва одноразових шприців. Якщо будів-
ництво не буде завершено упродовж одного року, підприємство
має повернути отримані від уряду кошти. Вартість будівництва
10 млн грн. Отже, ця операція відноситься до типу 4 (рис. 5.1).

Підхід 1.

1. Отримані кошти від уряду на будівництво, млн грн:

<i>Дебет рах. «Поточний рахунок»</i>	2
<i>Кредит рах. «Зобов'язання щодо безоплатно отриманого активу»</i>	2

2. Перераховано підряднику (припускається разовий платіж)
за своєчасне завершення будівництва:

<i>Дебет рах. «Будівля»</i>	10
<i>Кредит рах. «Поточний рахунок»</i>	10

одночасно

<i>Дебет рах. «Зобов'язання щодо безоплатно отриманого активу»</i>	2
<i>Кредит рах. «Дохід»</i>	2

Підхід 2.

1. Отримані кошти від уряду на будівництво, млн грн:

<i>Дебет рах. «Поточний рахунок»</i>	2
<i>Кредит рах. «Дохід»</i>	2

2. Перераховано підряднику за своєчасно завершене будівництво:

<i>Дебет рах. «Будівля»</i>	<i>10</i>
<i>Кредит рах. «Поточний рахунок»</i>	<i>10</i>

У цьому разі, на думку авторів, зобов'язання виникатиме лише, якщо реципієнт не виконав зазначені умови і має повернути кошти.

Але це не означає, що дохід слід визнавати в момент безоплатного отримання активу. Економічна сутність операції з безоплатного отримання активу полягає в тому, що реципієнт отримує подвійну економічну вигоду. В цьому разі економічна вигода складається з:

1) економії коштів на придбання активу (скорочення чистих інвестицій);

2) очікування надходження коштів внаслідок використання активу.

Вигоду від економії коштів на інвестиції в операціях 3 і 4 типу підприємство отримає лише у разі виконання певної умови. Відповідно, таку вигоду можна вважати реалізованою лише після виконання відповідної умови.

Тому негайне визнання доходу (підхід 2) виправдано лише при відображенні операцій 1 і 2 типу. Підхід 1 слід застосовувати до операцій 3 і 4 типів, але замість рахунку «Зобов'язання щодо безоплатно отриманого активу» доречно використовувати рахунок «Доходи майбутніх періодів».

Зважаючи на вищевикладене, можна узагальнити підходи до відображення безоплатно отриманих необоротних активів у фінансовій звітності (табл. 5.6).

В наведеній таблиці не враховані можливі варіанти подання у фінансовій звітності немонетарних державних грантів.

Як вже зазначалось, МСБО 20 надає альтернативу щодо відображення немонетарних грантів у звіті про фінансовий стан:

1) метод «брутто» — відображення гранту у складі доходів майбутніх періодів.

2) метод «нетто» — вирахування гранту з вартості активу.

У разі отримання гранту у формі необоротного активу, вирахування гранту з вартості активу призведе до відображення цього активу у звіті про фінансовий стан за нульовою вартістю.

Таблиця 5.6.

Відображення безоплатно отриманих необоротних активів у фінансовій звітності

Тип операції	Первісне визнання	Подальше визнання	Розкриття
1	Актив і дохід	Витрати на амортизацію (для активів, що амортизуються)	—
2	Актив і дохід	Витрати на амортизацію	Інформація про обмеження щодо використання
3	Актив і доходи майбутніх періодів	Витрати на амортизацію Дохід (в частині реалізованої вигоди)	Інформація про умову набуття права
4	Актив і доходи майбутніх періодів	Витрати на амортизацію Дохід (в частині реалізованої вигоди)	Інформація про обмеження щодо використання і умову набуття права

Джерело: складено автором.

Проілюструємо це на прикладі.

Приклад 5.3.

Припустимо, що у прикладі 3 підприємство отримало від уряду 10 млн грн на будівництво потужності, строк експлуатації якої становить 10 років. Подання будівлі у фінансовій звітності наведено у табл. 5.7.

Таблиця 5.7

Альтернативні методи подання у звітності немонетарного гранту, млн грн

Показник	Метод «брутто»	Метод «нетто»
Балансова вартість будівлі	10	0
Дохід від безоплатного отримання будівлі	10	0
Щорічна амортизація будівлі	1	0

Як бачимо, за методом «нетто» у звітності відсутні наслідки отримання немонетарного гранту. Тому, цей метод недоречно використовувати для відображення безоплатно отриманих немонетарних активів у фінансовій звітності. З іншого боку, за методом «брутто» дохід від безоплатного отримання активу було б

коректніше визнавати не упродовж терміну використання активу, а протягом періоду дії умови отримання прав на нього.

Розглянуті методи безоплатно отриманих необоротних активів стосуються не лише основних засобів, а й нематеріальних активів.

Але на практиці визнання безоплатно отриманих нематеріальних активів має певні обмеження, зумовлені передусім консерватизмом.

До прикладу, у Німеччині Торговельний Кодекс містить заборону на відображення у балансі безоплатно отриманих нематеріальних активів¹⁹.

Проте навіть за відсутності такої заборони, безоплатно отримані нематеріальні активи часто не визнають у фінансовій звітності через складність визначення їх справедливої вартості за відсутності активного ринку таких активів.

Облік безоплатно наданих активів

У США, згідно з SFAS116, безоплатно надане майно відображається як витрати за справедливою вартістю дарованого активу. Різниця між справедливою і балансовою вартістю цього активу визнається прибутком або збитком.

Приклад 5.4

Компанія «Клайд» безкоштовно передала землю місцевій громаді. Балансова вартість цієї земельної ділянки 700 тис. дол., а її справедлива вартість на дату передачі становила 900 тис. дол.

В обліку компанії «Клайд» ця операція була відображена записом, дол.:

<i>Дебет рах. «Витрати на благодійний внесок»</i>	<i>900 000</i>
<i>Кредит рах. «Земля»</i>	<i>700 000</i>
<i>Кредит рах. «Прибуток від вибуття землі»</i>	<i>200 000</i>

Окремі автори²⁰ вважають, що такий самий підхід передбачений в МСФЗ. При цьому вони посилаються на Тлумачення

¹⁹ Baetge J. Bilanzen. Dusseldorf, 1994.

²⁰ Mackenzie B., Coetsee D., Chamboko R., Colyvas B., Njikizana T. IFRS 2011: Interpretation and Application of international Financial Reporting Standards. John Wiley & Sons, Inc., 2011.

КТМФЗ 17 «Розподіл не грошових коштів власникам». Але КТМФЗ 17 стосується винятково виплат власникам, тобто розподілу частини капіталу у вигляді дивідендів.

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби» прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід визнавати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю об'єкта. У випадку безоплатного надання об'єкту надходження від вибуття відсутні, а тому збиток дорівнює балансовій вартості цього об'єкту.

Отже, згідно з МСФЗ, безоплатне надання землі у розглянутому раніше прикладі, має бути відображено записом, дол.:

<i>Дебет рах. «Витрати на благодійність»</i>	<i>700 000</i>
<i>Кредит рах. «Земля»</i>	<i>700 000</i>

Облік активів спадщини

Культурні та історичні цінності, що називають активами спадщини (*heritage assets*), все частіше зустрічаються на балансах підприємств і організацій.

Безпосередньо в МСФЗ відсутні положення з обліку активів спадщини. Тому, у разі суттєвості таких активів, у підприємства виникає потреба розробки власної облікової політики.

Передусім доречно звернутися до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 17 (IPSAS 17) «Основні засоби» та національних стандартів з обліку активів спадщини Великої Британії, США, Південної Африканської республіки (ПАР), Франції тощо.

IPSAS 17 не надає визначення активів спадщини, але вказує на притаманні ним характерні риси, що впливають на підходи до визнання та оцінювання:

а) фінансова вартість таких активів, яка базується лише на ринковій вартості, ймовірно, не відображатиме їх культурної, освітньої або історичної вартості чи їхнього значення для середища;

б) законодавчі зобов'язання або зобов'язання, визначені статутом, можуть забороняти або суттєво обмежувати вибуття таких активів шляхом їх продажу;

в) часто ці активи неможливо замінити, а з часом їхня вартість може збільшуватися, навіть якщо їх фізичний стан погіршується;

г) може бути важко визначити строк їх корисної служби, який у деяких випадках може дорівнювати кільком сотням років.

Чітке визначення активів спадщини наведене в стандартах Великої Британії та ПАР.

Британський стандарт FRS 30 «Heritage assets» містить таке визначення: «активи спадщини — це матеріальні активи з історичними, художніми, науковими, технологічними, геофізичними та екологічними властивостями, які утримуються головним чином за їх внесок в знання і культуру»²¹

У свою чергу стандарт ПАР GRAP 103 «Heritage Assets» визначає активи спадщини, як активи, що мають культурне, екологічне, історичне, природне, наукове, технологічне або художнє значення і утримуються на невизначений час в інтересах нинішнього і майбутніх поколінь²².

Друге визначення видається більш коректним, оскільки не обмежує активи спадщини матеріальною субстанцією та підкреслює спадкоємність і невизначений час їх існування.

Прикладами типових класів активів спадщини є: історичні будівлі і пам'ятники, місця археологічних розкопок, заповідні зони і природні заповідники, твори мистецтва, колекції марок і монет, колекції рідких книг і рукописів, інші колекції (комахи, метеликів, мінералів тощо).

З метою визнання та оцінки доречно розрізняти активи загальної та локальної спадщини. Активи загальної спадщини є важливими для суспільства в цілому, а активи локальної спадщини відображають історію окремого підприємства (експонати заводського музею, ретро-техніка на постаментах тощо). До обох типів спадщини слід застосовувати критерії визнання, наведені в Концептуальній основі МСФЗ, яка розглядає актив як існуюче право, що має потенціал для отримання економічних вигід. Активи спадщини не часто утримують із метою генерування грошових коштів (за винятком експонатів музеїв), але можуть бути продані (наприклад колекції картин) або здані в оренду (історичні будівлі), якщо не існує законодавчих перешкод для їх використання з такою метою.

²¹ [https://www.frc.org.uk/getattachment/c030b539-3a6a-41a2-8547-6f9f569e94b9/FRS-30-Heritage-Assets-\(June-2009\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/c030b539-3a6a-41a2-8547-6f9f569e94b9/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009).pdf).

²² <https://www.asb.co.za/wp-content/uploads/2018/12/1-April-2018-GRAP-103-Heritage-Assets.pdf>.

Наявність у підприємства права на використання потенціалу певного об'єкта культурної спадщини дозволяє вважати його активом навіть якщо ймовірність отримання економічних вигід є низькою. Проте низька ймовірність отримання економічних вигід може вплинути на рішення щодо визнання активу.

До прикладу, на території автозаводу знаходиться постамент з автомобілем, що виробляли в минулому. Формально, ця композиція відповідає визначенню активу, оскільки втілює право підприємства на його демонтаж та продаж як металобрухту. Проте малоімовірно, що підприємство скористається такою можливістю. Тому, доречно не визнавати такий актив у звіті про фінансовий стан, а внести його до реєстру позабалансових активів.

Спираючись на Концептуальну основу МСФЗ та положення національних стандартів доречно розглядати три основи первісної оцінки активів спадщини. Придбані активи спадщини, зазвичай, оцінюють за собівартістю, а подаровані — за справедливою або номінальною (символічною вартістю). Номінальна або умовна вартість доречна для тих активів спадщини, потенціал корисності яких обмежується винятково характеристиками історичної спадщини (наприклад, пам'ятники, руїни, більшість предметів локальної спадщини).

Оскільки активи спадщини, зазвичай, мають необмежений термін існування, немає єдиного підходу щодо їх амортизації. Зокрема, Стандарт обліку центрального уряду Франції 17 «Активи спадщини» забороняє переоцінку та амортизацію активів спадщини. Поряд з тим, стандарт США SFAS 29 «Активи спадщини та земля у розпорядженні» передбачає, що активи спадщини тривалого використання капіталізують та амортизують.

Вочевидь амортизація активів спадщини можлива лише у випадку обмеженого терміну їх корисного використання, а переоцінка — за наявності активного ринку. З цього приводу, в МСБДОС 17 зазначено, що коли історична будова використовується як офісне приміщення, вона може підлягати визнанню й оцінюванню подібно до інших основних засобів.

У разі визнання активів спадщини МСБДОС 17 вимагає розкривати інформацію, передбачену саме цим стандартом, зокрема:

а) застосована база оцінки;

б) застосований метод нарахування амортизації, якщо такий використовується;

- в) валова балансова вартість;
- г) накопичена амортизація на кінець періоду в разі нарахування амортизації;
- г) узгодження балансової вартості на початок і на кінець періоду з розкриттям її компонентів.

Загалом практика застосування вимог щодо розкриття інформації про основні засоби до активів спадщини є досить поширеною. Поряд з тим, FRS 30 і GRAP 103 вимагають подавати активи спадщини у звіті про фінансовий стан окремою статтею.

Тенденції акумулювання частини предметів культурної та історичної спадщини в приватному секторі та поширення ідей сталого розвитку з часом ймовірно приведуть до розробки окремого МСФЗ, присвяченого активам спадщини.

5.3. МЕТОДИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Рух запасів пов'язаний з процесами їх придбання, переробки та реалізації.

Облік руху запасів залежить від системи обліку, що застосовується підприємством. Існують дві системи обліку запасів: періодичного обліку і постійного обліку.

У системі періодичного обліку (Periodic Inventory System) надходження та видаток запасів протягом звітного періоду на рахунках запасів не відображують. Для обліку придбаних матеріалів або товарів застосовують рахунок «Закупки». Наприкінці звітного періоду сальдо рахунків запасів на початок періоду та сальдо рахунка «Закупки» списують на рахунок фінансових результатів. Наприкінці звітного періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання. На основі її результатів визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітного періоду, які списують на рахунки відповідних запасів із кредиту рахунка фінансових результатів.

Отже, в системі періодичного обліку запасів собівартість продажу визначають балансовим методом:

$$CP = C_{\text{п}} + З - C_{\text{к}},$$

де CP — собівартість продажу запасів; $C_{\text{п}}$ — собівартість залишку запасів на початок періоду; $З$ — собівартість запасів, придбаних протягом періоду; $C_{\text{к}}$ — собівартість залишку запасів на кінець періоду.

У системі постійного обліку запасів (Perpetual Inventory System) їхні надходження та видаток відображають протягом звітного періоду на відповідних рахунках запасів («Товари», «Матеріали», «Незавершене виробництво», «Готова продукція»). Собівартість продажу в цьому випадку визначають як добуток кількості реалізованих запасів і собівартості одиниці цих запасів:

$$CP = C_o \times K,$$

де C_o — собівартість одиниці запасів; K — кількість реалізованих запасів.

Незалежно від системи обліку запасів на практиці виникає проблема оцінки видатку запасів, оскільки собівартість їх надходження (придбання, виробництва) в різних періодах різна.

Собівартість запасів, які не є взаємозамінними, та товарів, продукції або послуг, які призначені для конкретних проектів, зазвичай визначають шляхом конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості.

Конкретна ідентифікація означає, що облік витрат і калькуляція собівартості здійснюється окремо за кожною одиницею запасів. Такий метод, зазвичай, застосовують для визначення собівартості індивідуальних замовлень (виробництво кораблів, літаків тощо) або в умовах торгівлі нерухомістю, автомобілями, коштовностями тощо.

Проте цей метод не прийнятний у разі виробництва або реалізації великої кількості одиниць запасів, які є взаємозамінними. Тому здебільшого підприємства застосовують середньозважену собівартість або відповідні формули: FIFO, LIFO, HIFO, LOFO.

Середньозважена собівартість (Weighted average cost) запасів визначається як співвідношення собівартості та кількості запасів, що є в наявності. В умовах періодичної системи обліку запасів середньозважена собівартість їхньої одиниці визначається за формулою:

$$C_c = (C_n + C_n) : (K_n + K_n),$$

де C_c — середньозважена собівартість; C_n і K_n — відповідно собівартість і кількість запасів на початок періоду; C_n і K_n — відповідно собівартість і кількість запасів, що надійшли протягом періоду.

У системі постійного обліку запасів протягом звітного періоду застосовується змінна середньозважена собівартість запасів. У

цьому випадку наведена вище формула застосовується для кожного видатку запасів, а періодом є проміжок часу між попереднім та поточним видатком запасів.

Метод **FIFO** (*First in — first out*) базується на припущенні, що одиниці запасів, які надійшли (придбані, вироблені) першими, відпускаються (продаються) також першими. З цього припущення випливає, що одиниці, які залишилися в запасах на кінець звітного періоду, є тими, що надійшли (придбані або вироблені) останніми.

Метод **LIFO** (*Last in — first out*) припускає, що одиниці запасів, які надійшли (придбані, вироблені) останніми, відпускаються (продаються) першими. Відповідно одиниці, що залишаються в запасах на кінець звітного періоду, вважаються тими, що надійшли (були придбані або вироблені) першими.

Приклад 5.5

Розглянемо методи FIFO, LIFO і середньозваженої використовуючи дані табл. 5.8.

Таблиця 5.8

Рух товарів упродовж першого кварталу

Дата	Показник	Кількість, од.	Ціна за од., грн
01.01	Залишок	100	15
15.01	Придбано	120	16
02.02	Продано	80	30
17.02	Придбано	150	18
12.03	Продано	90	30

Результати розрахунку собівартості товару цими методами наведено в табл. 5.9. Отже, лише при застосуванні формули FIFO собівартість запасів в умовах періодичного і постійного обліку однакова. В умовах зростання цін на запаси формула FIFO забезпечує найбільш низьку собівартість продажу, наслідком чого буде найбільший прибуток. Водночас оцінка запасів у балансі за формулою FIFO найбільш наближена до їх фактичної собівартості. Середньозважена собівартість продажу забезпечує більш рівну величину прибутку, зазнає меншого впливу коливання закупівельних цін. Водночас ця формула потребує складніших розрахунків, і в умовах зростання цін, собівартість запасів на кінець звітного періоду, зазвичай, є нижчою за ринкову вартість.

Таблиця 5.9

Порівняння собівартості товару, розрахованої різними методами

Показник	FIFO	LIFO	Середньозважена
<i>Собівартість продажу за умов:</i>			
— періодичного обліку	2620	2820	3020
— постійного обліку	2620	2752	2900
<i>Собівартість залишку запасів:</i>			
— періодичного обліку	3500	3330	3100
— постійного обліку	3500	3368	3220

При застосуванні формули LIFO маємо найвищу собівартість продажу, але найменший прибуток. В умовах інфляції ця формула найкращим чином сприяє відповідності витрат і доходів у звіті про прибуток. З іншого боку, використання формули LIFO призводить до завищення собівартості запасів у балансі та дає можливість маніпулювати показником звітного прибутку залежно від часу придбання запасів. Тому формулу LIFO виключили з МСФЗ та не застосовують в багатьох державах, зокрема в Великій Британії, Ірландії, Данії, Франції, Швеції, Україні. Разом з тим метод LIFO дозволений стандартами США і Директивою ЄС²³.

У деяких юрисдикціях, зокрема в Німеччині, застосовують також формули HIFO і LOFO. За методом **HIFO** (*Highest in — first out*) спочатку списують предмети, що мають найбільшу вартість. Метод **LOFO** (*Lowest in — first out*) навпаки передбачає, що першими списують предмети, що мають найнижчу вартість.

Для складання консолідованої фінансової звітності часом застосовують методи KIFO та KILO. За методом **KIFO** (*Konzern in — first out*) першими списують запаси, отримані внаслідок внутрішньої групових операцій, а останніми — запаси, що надійшли ззовні.

Приклад 5.6.

Материнське підприємство (М) здійснює продаж товарів, що надходять від дочірнього підприємства (Д) та зовнішніх постачальників (П). Є така інформація про наявність та рух товарів (табл. 5.10).

²³ Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports

Таблиця 5.10

Рух товарів на складі підприємства М

Дата	Показник	Кількість (кг), сума (євро)	Джерело надходження
1.01	Залишок	120 кг × 50 євро = 6000	П
	Надходження	250 кг × 52 євро = 13000	Д
	Продаж	100 кг	—
	Надходження	200 кг × 48 євро = 9600	П
	Продаж	400 кг	
	Надходження	150 кг × 53 євро = 7950	Д
	Надходження	230 кг × 51 євро = 11 730	П
	Продаж	350 кг	

Отже, загальний продаж становив 850 кг, а його собівартість згідно з методом KIFO дорівнюватиме:

$$\begin{aligned}
 &250 \text{ кг} \times 52 \text{ євро} = 13\,000 \\
 &150 \text{ кг} \times 53 \text{ євро} = 7\,950 \\
 &120 \text{ кг} \times 50 \text{ євро} = 6\,000 \\
 &200 \text{ кг} \times 48 \text{ євро} = 9\,600 \\
 &130 \text{ кг} \times 51 \text{ євро} = \underline{6\,630} \\
 &\text{Разом} \qquad \qquad \qquad 43\,180
 \end{aligned}$$

Відповідно залишок на кінець періоду становитиме 5100 євро (100 × 51).

Метод **KILO** (*Konzern in — last out*) припускає, що першими списують запаси, що надійшли ззовні, а останніми — запаси, отримані внаслідок внутрішньо групових операцій.

Звідси собівартість згідно з методом KILO дорівнюватиме:

$$\begin{aligned}
 &120 \text{ кг} \times 50 \text{ євро} = 6\,000 \\
 &200 \text{ кг} \times 48 \text{ євро} = 9\,600 \\
 &230 \text{ кг} \times 51 \text{ євро} = 11\,730 \\
 &250 \text{ кг} \times 52 \text{ євро} = 13\,000 \\
 &50 \text{ кг} \times 53 \text{ євро} = \underline{2\,650} \\
 &\text{Разом} \qquad \qquad \qquad 42\,980
 \end{aligned}$$

Відповідно залишок на кінець періоду становитиме 5300 євро (100 × 53).

Обираючи метод обліку руху запасів, слід враховувати логістичну політику підприємства. До прикладу, деякі підприємства застосовують метод **FEFO** (*First expire — first out*), за яким товари

з мінімальним залишковим терміном придатності реалізують першочергово. Зазвичай, такий підхід застосовують для харчових продуктів, фармацевтичних препаратів, запасів, що швидко псуються тощо. За таких умов, в обліку доречно застосовувати метод конкретної ідентифікації або метод FIFO.

Часом облік запасів здійснюють за попередньо визначеною оцінкою, зокрема за нормативною (стандартною) собівартістю.

Застосування нормативної собівартості у бухгалтерському обліку допускається лише тоді, коли така оцінка запасів приблизно дорівнює їх фактичній собівартості.

Облік матеріалів за нормативною собівартістю зазвичай здійснюють у разі стабільності цін на ці матеріали. Тоді відхилення між стандартними та фактичними витратами на матеріали є несуттєвими та списуються в момент придбання матеріалів.

Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їх нормативною собівартістю включається до собівартості реалізованої продукції звітного періоду.

В умовах системи поставок і виробництва «як раз вчасно» застосовують спрощений облік за нормативними витратами, що отримав назву калькулювання зворотного потоку (backflush costing). Калькулювання за принципом зворотного потоку передбачає виключення чи об'єднання окремих рахунків запасів та здійснення бухгалтерських записів і калькулювання собівартості тільки після певної події (у стартовій точці).

Таке калькулювання фокусує увагу на результаті діяльності (випуск або реалізація продукції), а вже потім працює у зворотному напрямі для віднесення витрат до реалізованої продукції та запасів. Це означає, що калькулювання продукції відкладається до моменту завершення її виробництва або реалізації.

Існують три варіанти такого калькулювання (табл. 5.11).

Перший варіант передбачає дві стартові точки для записів у бухгалтерському обліку та є найпоширенішим у практиці.

За другим варіантом бухгалтерські записи починають вести лише після випуску готової продукції.

На відміну від першого варіанту, в третьому варіанті другою стартовою точкою є не випуск продукції, а її реалізація. Тому рахунок «Готова продукція» не застосовується, а витрати на виробництво списують у момент реалізації продукції.

Використання калькулювання зворотного потоку є прийнятним у разі незначних запасів, несуттєвої переробки їх, безперервного огляду витрат і своєчасного перегляду норм.

Таблиця 5.11

Варіанти обліку запасів за методом зворотного потоку

Варіант	Рахунки запасів, що застосовують			Стартова точка
	Матеріали	Незавершене виробництво	Готова продукція	
1	X	—	X	Придбання матеріалів Завершення виробництва продукції
2	—	—	X	Завершення виробництва продукції
3	X	—	—	Придбання матеріалів Реалізація продукції

В умовах великої кількості одиниць товарів, що швидко змінюються і забезпечують однакову норму прибутку підприємства роздрібною торгівлі зазвичай застосовують **метод роздрібних цін** (*Retail method*). За цього методу собівартість запасів визначається шляхом зменшення їх вартості на відповідний відсоток, який розраховується як співвідношення собівартості та роздрібною ціни наявних запасів. При цьому слід враховувати запаси, які було оцінено нижче первісної ціни реалізації.

Приклад 5.7

Далі наведено дані про рух товарної групи підприємства роздрібною торгівлі за звітний рік, грн:

	Собівартість	Роздрібна ціна
Запаси на початок року	1 200	1 800
Закупка протягом року	1 320	2 220
Разом запасів	2 520	4 020
Продаж запасів протягом року		2 160
Запаси на кінець року		1 860

Звідси співвідношення собівартості та роздрібною ціни дорівнює:

$$2\,520 : 4\,020 = 0,63 \text{ або } 63 \%$$

Розрахований відсоток застосовується до залишку запасів за роздрібними цінами:

$$1\,860 \times 0,63 = 1\,172$$

визначимо собівартість реалізованих товарів:

$$2520 - 1172 = 1348$$

В системі обліку за поточною вартістю застосовують метод *NIFO* (*Next — in, first — out*), за яким вибуття запасів відображається за поточними ринковими цінами або відновлюваною собівартістю. Такий облік ґрунтується на концепції фізичного збереження капіталу і розглянуто в розділі 12.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Які визначення поняття «актив» існують?
2. В чому сутність теорії активу Д. Лінна? Яке її значення?
3. Яке сучасне тлумачення активу?
4. Які критерії визнання активу за МСФЗ?
5. Що таке стратегічні активи? Які їх ознаки?
6. Як розглядають активи в концепції інтегрованого звітування?
7. Що впливає на балансову вартість активів? Наведіть приклади?
8. Які підходи до обліку безоплатних активів застосовували в практиці?
9. Які є методи обліку безоплатно отриманих необоротних активів? Як ці методи впливають на фінансову звітність?
10. Які методи обліку безоплатних активів передбачені МСФЗ?
11. Опишіть типи операцій безоплатного передавання активів? Наведіть приклади таких операцій.
12. Як обліковують безоплатно надані активи?
13. Опишіть методи обліку отриманих немонетарних грантів?
14. Що таке активи спадщини? Наведіть приклади?
15. Як обліковують активи спадщини?
16. Опишіть системи обліку запасів?
17. Як визначають собівартість вибуття запасів?
18. Поясніть сутність методів FIFO, LIFO і середньозваженої.
19. Опишіть методи HIFO і LOFO.
20. В чому сутність методів KIFO і KILO? Коли їх застосовують?
21. Опишіть сутність і варіанти обліку за методом зворотного потоку?
22. За яких умов застосовують метод роздрібних цін?
23. Коли і для чого застосовують метод

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Актив це:

- а) майно;
- б) вигода;
- в) ресурс;
- г) усе наведене вище.

2. Ознакою стратегічного активу є:

- а) відсутність заміни;
- б) складність відтворення;
- в) рідкість серед конкурентів;
- г) усе наведене вище.

3. Фірма А безоплатно передала обладнання (первісна вартість 100000, знос 60000) фірмі В. Ринкова вартість обладнання 70000. В обліку фірми В отримане обладнання буде відображено у сумі:

- а) 100 000;
- б) 70 000;
- в) 40 000;
- г) 0.

4. МСБО 20 передбачає відображення немонетарних грантів у звіті про фінансовий стан:

- а) у складі доходу майбутнього періоду;
- б) вирахуванням з вартості активу;
- в) обидва варіанти (а і б) дозволені;
- г) жодна відповідь не є правильною.

5. Активи спадщини це:

- а) успадковане майно;
- б) предмети, що мають культурне значення;
- в) майно власника;
- г) жодна відповідь не є правильною.

6. За МСФЗ активи спадщини слід обліковувати згідно з:

- а) IFRS 16;
- б) IAS 16;
- в) IAS 38;
- г) жодна відповідь не є правильною..

7. Метод KIFO застосовують при складанні:

- а) окремої фінансової звітності;
- б) консолідованої фінансової звітності;
- в) окремої та консолідованої фінансової звітності;
- г) жодна відповідь не є правильною.

8. Оцінку запасів за середньозваженою собівартістю застосовують в:

- а) системі постійного обліку запасів;

- б) системі періодичного обліку запасів;
- в) системах постійного і періодичного обліку запасів;
- г) жодна відповідь не є правильною.

9. Облік запасів за методом зворотного потоку передбачає оцінку запасів за:

- а) нормативною собівартістю;
- б) середньозваженою собівартістю;
- в) ідентифікованою собівартістю;
- г) жодна відповідь не є правильною.

10. У травні було придбано 10 од. товару за ціною 200 грн за од., які були продані за ціною 250 грн. Очікувана ціна закупівлі цього товару в червні 220 грн, а ціна продажу 260 грн. За методом NIFO собівартість продажу товарів у травні становить:

- а) 2 000;
- б) 2 200;
- в) 2 500;
- г) 2 600.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 5.1

На основі вивчення вітчизняних і зарубіжних джерел необхідно дослідити визначення поняття «актив» та надати власну критичну оцінку кожному визначенню. Результати узагальнити в таблиці, яка наведена далі.

Джерело	Визначення активу	Коментар

Вправа 5.2

На початку 2016 року підприємство придбало устаткування вартістю 240 000 євро, строк експлуатації якого становить 4 роки. Для придбання устаткування підприємству виділений державний грант у розмірі 80 000 євро.

Необхідно відобразити отриманий грант з використанням методів «брутто» і «нетто».

Вправа 5.3

Є така інформація про наявність і рух товару упродовж звіт-ного кварталу:

Дата	Операція	Показник
1.03	Залишок	300 кг вартістю 40 євро за кг
15.03	Надходження	500 кг вартістю 42 євро за кг
27.03	Видаток	200 кг
4.04	Надходження	400 кг вартістю 38 євро за кг
17.04	Видаток	800 кг
29.04	Надходження	300 кг вартістю 43 євро за кг
15.05	Видаток	100 кг
31.05	Залишок	400 кг

Необхідно визначити собівартість вибуття запасів та їх зали-шку на кінець періоду у системах постійного і періодичного об-ліку із застосуванням методів FIFO, LIFO, HIFO, LOFO і серед-ньозваженої.

Вправа 5.4

Компанія розпочала діяльність у звітному році та виробляє один продукт який має таку нормативну собівартість:

Витрати	Сума, грн
Прямі матеріальні витрати	40
Витрати на обробку	20
Разом	<u>60</u>

У звітному періоді були здійснені такі операції:

1. Придбана сировина на суму 2 040 000 грн, (нормативна со-бівартість 2000000).
2. Фактичні витрати на обробку 45000 одиниць продукції ста-новили 1500000 грн.
3. Використані прямі матеріали для виробництва 45000 оди-ниць продукції.
4. Виготовлено 45000 одиниць продукції, яку передано на склад готової продукції.
5. Реалізовано 40000 одиниць продукції за ціною 100 грн.

Необхідно відобразити наведені операції методом зворотного потоку із застосуванням трьох варіантів.

РОЗДІЛ 6

АМОРТИЗАЦІЯ

6.1. КОНЦЕПЦІЇ АМОРТИЗАЦІЇ

Незважаючи на значну кількість публікацій та досліджень, амортизація залишається одною з найбільш заплутаних облікових категорій.

На думку окремих фахівців¹, практика бухгалтерського обліку амортизації є більш давньою ніж подвійний запис. Зокрема, у Барселонському відділенні компанії Датіні наприкінці XIV століття у складі торговельних витрат була стаття «Амортизація конторського обладнання», яку списували у дебет рахунка «Збитків і прибутків» з кредиту рахунка «Інвентар».

В Англії поняття амортизації (*depreciation*) вперше зустрічається в книзі Дж. Мелліса, виданої у 1588 році². Найбільш раннім свідченням практичного нарахування амортизації є запис зроблений англійським інженером Джоном Смітоном у 1764 році. Цей запис відображав створення амортизаційного фонду методом складного відсотку з метою накопичення коштів для заміни обладнання шлюзів каналу³. Проте до 1940-х років систематичне нарахування амортизації не було поширеною практикою у Великобританії. Лише у 1947 році в Законі про компанії з'явилась вимога щодо розкриття амортизації.

У Франції слово «амортизація» (*amortissement*) почали застосовувати у період 1820-50 років⁴.

¹ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

² Mellis J. A briefe instruction and manner how to keepe books of Accomptes after the order of Debtor and Creditor, & as well for proper Accompts partible, etc. Newly augmented and set forth by John Mellis, Scholemaister. London, 1588.

³ Mason P. Illustration of the early treatment of depreciation. *Accounting Review*. 1933. September. Vol. 8. Issue 3. P. 209.

⁴ Burland A. Depreciation: concepts and practices in France and the UK. *European Accounting Review*. 1996. 5:2. P. 300.

У США до 1830 року також спостерігаються лише поодинокі випадки нарахування амортизації в обліку. Поширення практики нарахування амортизації в США було пов'язане передусім з будівництвом залізних доріг. Одним з перших чітких свідчень обліку амортизації був річний звіт «*Baltimore and Ohio Railroad*» за рік, що закінчився 30 вересня 1835 року, який містив інформацію про списання в дебет рахунку прибутку і збитку суми 75 000 долл. для відображення зношування залізниці та машин⁵.

Тоді не існувало єдиної політики щодо нарахування амортизації. Одні компанії створювали окреме забезпечення (provision) для амортизації, а інші замість амортизації списували на витрати вартість заміни основних засобів.

Водночас різні штати та різні державні органи по різному регулювали на амортизаційну політику компаній. Наприклад, законодавство штату Нью-Йорк у 1850 році встановило систему обліку для залізниць, яка містила, зокрема чотири рахунки амортизації. У 1878 році Верховний Суд США критично оцінив практику створення резерву амортизації шляхом періодичних відрахувань і постановив, що лише фактичні витрати на реновацію можуть бути включені до операційних витрат⁶.

Відсутність амортизації сприяла високій прибутковості та емісії акцій компаній у перші роки їх існування, але приводила до скорочення суми дивідендів у подальші роки по мірі зношування капітальних активів.

З іншого боку, нарахування різної суми амортизації дозволяло «вирівнювати» прибуток в окремих звітних періодах. Тому, цілком закономірно, що на початку ХХ століття керівництво компаній почало широко використовувати амортизацію, як інструмент «управління прибутком». Цьому сприяв ухвалений в 1909 році Закон про податок на прибуток корпорацій, який дозволяв вирахування амортизаційних витрат при обчисленні оподатковуваного прибутку.

Застосування амортизації в бухгалтерському обліку та з метою оподаткування зумовило активізацію теоретичних досліджень її природи та методології обліку. При цьому більшість пу-

⁵ Woodward P.D. Depreciation — the development of an accounting concept. *Accounting Review*. 1956. January. Vol. 31. Issue 1. P. 71.

⁶ Там само, с. 72.

блікацій були присвячені двом питанням: концепціям амортизації та методам її нарахування.

Американські науковці, використовуючи різну термінологію, виокремлюють схожі концептуальні підходи до амортизації (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Американські концепції амортизації

Автор	Тлумачення амортизації
Л. Голдберг ⁷	— Падіння у ціні — Фізичне зношування — Падіння у вартості — Розподіл витрат
Дж. Кулан і В. Стренд ⁸	— Зменшення вартості з плином часу — Зменшення корисного потенціалу — Вартісна різниця — Амортизована собівартість
Ф. Сінгер ⁹	— Систематична амортизація собівартості — Виснаження потенціалу активу — Втрата вартості внаслідок спрацювання — Фізичне зношування — Збереження реального капіталу
Дж. Пік ¹⁰	Операційні: — Каузальна (визнання зношення спрацювання і застарівання) Фінансові: — Забезпечення відновлювання — Ввідного ресурсу — Оцінювання активу — Збереження капіталу

Джерело: складено автором

⁷ Golberg L. Concepts of depreciation. *Accounting Review*. 1955. July. Vol. 30. Issue 3. P. 468—484.

⁸ Coughlan J.D., Strand W.K. Depreciation accounting, taxes and business decisions. New York: Ronald Press Company, 1969.

⁹ Singer F.A. Depreciation — better left unsaid. *Accounting theory*. 1957. July. Vol. 32. Issue 3. P. 406—412.

¹⁰ Pick J. Concepts of depreciation — business enterprises. *Accounting theory. Text and Readings*. Fourth Edition. John Wiley & Sons Inc., 1991. P. 277—289.

Каузальна концепція

Тлумачення амортизації як фізичного зношування активу іноді називають причинною або каузальною концепцією амортизації.

Каузальна концепція (Causal Concept) передбачає, що причиною амортизації є спрацювання, старіння тощо, тобто відповідні фізичні та функціональні чинники. Тому, в обліку слід відображати амортизацію по мірі спрацювання основних засобів.

Такий підхід знайшов широке відображення в обліковій літературі та відіграв важливу історичну роль щодо визнання легітимності витрат на амортизацію у складі витрат підприємства.

Водночас хоча фізичний та моральний знос беруть до уваги при визначенні терміну використання об'єкту, на практиці неможливо вимірити суму його фізичного або морального зносу. Крім того термін використання об'єкту підприємством може відрізнятися від терміну його технічної експлуатації.

В результаті ця концепція не отримала практичного застосування в капіталістичних країнах, внаслідок чого витрати на ремонт і обслуговування не було включено до складу амортизації.

Водночас в СРСР ця концепція мала не лише теоретичне, а й практичне втілення у вигляді нарахування амортизації не лише на повне відновлення основних фондів, а й на їхній капітальний ремонт.

Залишковим впливом цієї концепції на бухгалтерський облік можна також вважати назву субрахунку «Знос основних засобів» і відповідного рядку балансу, яка зберігається у вітчизняній практиці.

Концепція оцінювання

Концепція оцінювання (Valuation Concept) розглядає амортизацію як зниження вартості активу внаслідок певних чинників (спрацювання, зниження продуктивності, ринкових цін тощо). Саме тлумачення амортизації як знецінення активу призвело до появи терміну «depreciation», який походить від латинського «*de*» — від і «*pretium*» — ціна. Ця концепція була досить популярною у XIX столітті, а деякі автори і у 60-х роках XX століття вважали, що не може бути теорії амортизації без теорії оцінювання¹¹. При-

¹¹ Wright F.K. Depreciation theory in the 1960s //Accounting History. 2006. Vol. 11. № 1. P. 90.

хильники цієї концепції виходили з різної бази оцінки, зокрема: ринкової ціни (Р. Стерлінг, В. Бакстер), вартості обміну (Ф. Пікслі, Р. Смайлз), вартості використання (Д.Р. Скотт, Р. Бічем) тощо.

Практичним втіленням концепції оцінювання є *метод амортизації шляхом експертної оцінки (appraisal method of depreciation)*, який передбачає нарахування амортизації в сумі різниці між оціночною вартістю активу на початок і кінець певного періоду за умови, що така різниця є позитивною. Якщо різниця є негативною, це означає збільшення вартості активу (*appreciation*) і відповідно амортизація не нараховується.

Тобто, за цим методом амортизація (d_i) за i -період дорівнює:

$$d_i = (V_{i-1} - V_i) > 0$$

де V — оцінена вартість активу.

Приклад 6.1

Підприємство має два об'єкти основних засобів, ринкова вартість яких була визначена оцінювачем, грн:

Об'єкт	Вартість на початок року	Вартість на кінець року	Різниця у вартості
№ 1	200 000	186 000	+ 14 000
№ 2	156 000	164 000	- 8 000

За методом експертної оцінки, слід нарахувати амортизацію в сумі 14 000 грн, що буде відображено записом, грн:

Д-т рах. «Витрати на амортизацію» 14 000
К-т рах. «Основні засоби» 14 000

Концепція відновлення

Концепція відновлення (*Replacement Concept*) концентрує увагу на економічній цілі амортизації, якою вважається забезпечення відновлення капітальних активів, спожитих у процесі діяльності.

Прихильники цієї концепції (Л. Діксі, В. Стауб, Р. Картер та інші) по різному трактували роль амортизації у відновленні активів:

1) амортизація здійснюється з метою резервування коштів для заміни активу;

2) амортизація сама є коштами, призначеними для заміни активу;

3) амортизація забезпечує кошти.

Ці підходи свого часу широко обговорювались в західній літературі та були піддані критиці, оскільки:

— нарахування амортизації автоматично не приводить до акумулювання коштів;

— амортизація нараховується навіть на ті активи, що не будуть замінені;

— рішення про заміну активів у будь-якій момент часу в майбутньому ніяк не пов'язано з періодичним нарахуванням амортизації в обліку.

Класична (капіталістична) концепція відновлення була втілена в обліку за допомогою методів складного відсотку.

Методи складного відсотку (Compound Interest Methods) акцентують увагу на вартості відшкодування активу та нормі прибутковості інвестицій в цей актив. В цьому випадку актив розглядають як майбутні послуги, які будуть надані цим активом упродовж строку його служби. З огляду на це, вартість активу визначають як теперішню вартість періодичних послуг, дисконтованих за ставкою відсотку, яка враховує інвестиційний ризик. Ставка дисконту звичайно дорівнює вартості капіталу компанії або ґрунтується на ній.

До методів складного відсотку належать, зокрема, метод анuitету та метод амортизаційного фонду (фонду погашення).

Метод анuitету (Annuity Method) ґрунтується на концепції економічного прибутку, згідно з якою витрати підприємства включають не лише частину вартості активу, а й альтернативні витрати у вигляді доходу, який міг бути отриманий у разі інвестування коштів іншим шляхом. При цьому методи витрати на амортизацію (D) розраховують за формулою:

$$D = \frac{C - \frac{SV}{(1+i)^n}}{FPV_a},$$

де C — первісна вартість; SV — ліквідаційна вартість; FPV_a — фактор теперішньої вартості анuitету.

Приклад 6.2

Припустимо, що вартість придбаного верстата становить 20000 грн, а строк його корисної експлуатації 4 роки. Очікується, що цей верстат матиме ліквідаційну вартість 2000 грн. Ставка відсотку для подібних інвестицій становить 5 % річних.

З таблиці теперішньої вартості анuitету отримаємо, що при $i = 5 \%$, а $n = 4$ рокам, $FPV_a = 3,546$.

Звідси:

$$D = \frac{20000 - \frac{2000}{(1 + 0,05)^4}}{3,546} = \frac{20000 - (2000 \times 0,8227)}{3,546} = \frac{20000 - 1645}{3,546} = 5176 \text{ грн.}$$

Ця сума складається з двох частин: частини вартості активу, що амортизується, та суми доходу в розмірі 5 % вартості активу на початок періоду.

Тому, на рахунок «Накопичена амортизація» у першому році буде відображена сума:

$$5176 - (20000 \times 0,05) = 5176 - 1000 = 4176$$

Нарахування амортизації за перший рік експлуатації верстата буде відображено записом, грн:

<i>Дебет рах. «Виробництво» (або «Витрати на амортизацію»)</i>	5176
<i>Кредит рах. «Нарахована амортизація»</i>	4176
<i>Кредит рах. «Дохід від відсотків»</i>	1000

Розрахунок амортизації верстата при застосуванні методу анuitету подано у табл. 6.2.

Метод амортизаційного фонду або фонду погашення (Sinking Fund Method) передбачає, що одночасно з періодичним нарахуванням амортизації сума, що дорівнює величині амортизаційних відрахувань, вкладається в надійні цінні папери або депонується на окремому рахунку.

Отримані відсотки за інвестиціями або вкладками також зараховують до амортизаційного фонду.

Отже, амортизаційний фонд формується у розмірі амортизаційних відрахувань і отриманого доходу у вигляді відсотків на інвестиції або вклади.

Таблиця 6.2

Розрахунок амортизації методом анuitету

Рік	Витрати на амортизацію	Дохід від відсотків (5 відсотків балансової вартості)	Нарахована амортизація	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	—	20 000
1	5176	1000	4176	4176	15 824
2	5176	791	4385	8561	11 439
3	5176	572	4604	13165	6835
4	5176	342	4834	17 999	2001

Величину амортизаційних відрахувань розраховують у такий спосіб, щоб до кінця терміну служби основних засобів амортизаційний фонд дорівнював їхній первісній вартості (за вирахуванням ліквідаційної вартості).

У результаті цей метод забезпечує поступове накопичення коштів, необхідних для заміни зношених об'єктів без відволікання поточних фінансових ресурсів.

Річну суму коштів (депозиту), спрямованих до амортизаційного фонду, розраховують за формулою:

$$SF = \frac{C - SV}{FFV_a},$$

де SF = сума депозиту або відрахувань до амортизаційного фонду; FFV_a = фактор майбутньої вартості анuitету.

Верстат амортизується за допомогою створення амортизаційного фонду вкладанням його коштів на депозит за ставкою 5 % річних. Відсотки сплачують один раз на рік. Підставимо в наведену вище формулу дані з нашого прикладу (майбутня вартість анuitету — це розрахункова величина, яка для $i = 5$ відсотків, $n = 4$ дорівнює 4,3101);

$$SF = \frac{20000 - 2000}{4,3101} = 4176 \text{ грн.}$$

Розрахунок амортизації верстата за цим методом наведено у табл. 6.3.

Є два варіанти відображення на рахунках бухгалтерського обліку створення амортизаційного фонду: північноамериканський та

РОЗДІЛ 6. Амортизація

британський. У північноамериканському підході рахунок «Амортизаційний фонд» є активним і відображає суму депонованих коштів.

Таблиця 6.3

Розрахунок амортизаційних відрахувань в умовах створення амортизаційного фонду

Рік	Відрахування до амортизаційного фонду	Відсоток на залишок фонду (5 %)	Разом збільшення амортизаційного фонду	Залишок амортизаційного фонду	Витрати на амортизацію	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	–	–	–	–	–	–	20 000
1	4 176	0	4 176	4 176	4 176	4 176	15 824
2	4 176	209	4385	8 561	4 385	8 561	11 439
3	4 176	428	4604	13 165	4 604	13 165	6 835
4	4 176	659	4 835	18 000	4 835	18 000	2 000

Тому, в нашому прикладі наведені у табл. 6.3 дані будуть відображені такими записами:

	Рік			
	1	2	3	4
1. Нарахування амортизації				
Дебет рах. «Витрати на амортизацію»	4 176	4 385	4 604	4 835
Кредит рах. «Нарахована амортизація»	4 176	4 385	4 604	4 835
2. Створення амортизаційного фонду				
Дебет рах. «Амортизаційний фонд»	4 176	4 385	4 604	4 835
Кредит рах. «Дохід від відсотків»	0	209	428	659
Кредит рах. «Поточний рахунок»	4176	4 176	4 176	4 176

У британській практиці депоновані кошти відображають на рахунку в банку або інвестицій, а амортизаційний фонд виконує функцію контррахунку. При цьому витрати на амортизацію не співпадають з сумою нарахованої амортизації (рис. 6.1).

Залишок рахунку «Амортизаційний фонд» зазвичай вираховують у балансі з суми залишку рахунку «Основні засоби».

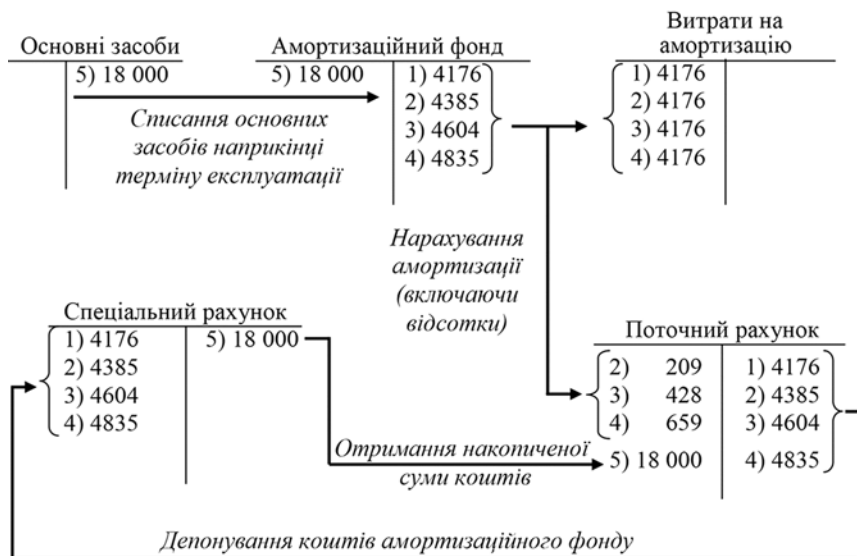


Рис. 6.1. Британський варіант обліку операцій, пов'язаних з амортизацією основних засобів в умовах створення амортизаційного фонду

Як бачимо, за обох варіантів сума нарахованої амортизації відображає величину амортизаційного фонду тою мірою, якою вона є сумою грошових коштів, наявних для відтворення основних засобів.

Хоча метод амортизаційного фонду й не узгоджується з загальноприйнятими принципами (GAAP), у США його застосовують підприємства комунального господарства.

Концепція витрат

Згідно з **концепцією витрат або увідного ресурсу (Input concept)** метою амортизації є визначення чистого прибутку шляхом розподілу вартості активів між відповідними звітними періодами.

Такий погляд на амортизацію базується на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку, зокрема періодичності та відповідності витрат і доходів.

Тому в обліку амортизацію розглядають, як систематичний розподіл суми активу протягом строку його корисної експлуатації.

Підкреслюючи це, Е.С. Гендріксен і М.Ф. Ван Бреда пишуть: «... слід пам'ятати, що амортизація — це засіб розподілу вартості активу на весь строк його служби і не більш того»¹².

Отже, термін «*depreciation*» остаточно втратив первісний сенс і тепер характеризує амортизацію матеріальних активів (нерухомості, обладнання, приладдя тощо). В англomовних джерелах також поширені терміни «*amortization*» і «*depletion*». Термін «*amortization*» означає списання вартості нематеріальних активів і фінансових інструментів, а «*depletion*» («виснаження») застосовують щодо зменшення вартості запасів природних ресурсів по мірі їхнього видобування.

Сучасна облікова концепція амортизації не позбавлена недоліків, оскільки заснована на низці допущень, що можуть бути помилковими.

Зокрема, М. Метьюс і М. Перера¹³ звертають увагу на такі припущення:

1) передбачається, що первісна вартість є придатною основою для нарахування амортизації і відшкодування цієї суми забезпечить підтримання капіталу на незмінному рівні;

2) очікування підприємця щодо терміну служби активу, його ліквідаційної вартості наприкінці цього терміну тощо, цілком виправдовуються;

3) у період між придбанням і списанням активу не відбувається коливань цін, і, отже, рівновеликі грошові суми, які одержують або сплачують у різні моменти часу, рівнозначні.

Проте перші два з приведених припущень рідко підтверджуються практикою. Тому, в умовах інфляції і маніпуляцій за допомогою методів оцінки надійності даних фінансової звітності викликає обґрунтовані сумніви. Саме це мав на увазі Л. Бернстайн, коли писав, що «... амортизація залишається статтею витрат, що зазнає плутанини і суперечностей серед користувачів фінансової звітності. Суперечності і плутанина відбуваються через методи і припущення, на основі яких вартість активів розподіляється на виробничі рахунки протягом терміну їхньої експлуатації»¹⁴.

¹² Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin. 1992. P. 513.

¹³ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

¹⁴ Bernstein L.A. Financial Statement Analysis. Theory, Application, and Interpretation. 5th ed. IRWIN. P. 329.

Третє допущення також спірне, оскільки зростання цін може призвести до збільшення (*appreciation*), а не до зменшення (*depreciation*) вартості активу.

Для відображення нарахованої амортизації в межах концепції витрат використовують прямий та непрямий методи. Непрямий метод найбільш поширений і передбачає окремий регулюючий рахунок, який має назву «Накопичена амортизація основних засобів». Підприємства, які ведуть фінансовий облік витрат за їхніми елементами, відображають нараховану амортизацію записом:

Дебет рах. «Витрати на амортизацію»

Кредит рах. «Накопичена амортизація основних засобів».

Якщо фінансовий облік витрат здійснюється за їхньою функціональною ознакою, нарахована амортизація буде відображена записом:

Дебет рах. «Виробничі накладні витрати»

Дебет рах. «Витрати на збут»

Дебет рах. «Загальні та адміністративні витрати»

Кредит рах. «Накопичена амортизація основних засобів».

За прямим методом нараховану амортизацію обліковують безпосередньо на рахунку «Основні засоби» (субрахунок «Накопичена амортизація основних засобів»). За такого підходу залишок за рахунком «Основні засоби» відображає балансову (залишкову) вартість основних засобів. Такий підхід застосовують, зокрема, у Бельгії та Німеччині.

Концепція збереження капіталу

Концепція збереження капіталу (Maintenance of Capital Concept)¹⁵ передбачає коригування амортизації для визначення прибутку в умовах зміни цін та інфляції. В межах цієї концепції амортизацію розуміють як засіб визначення того, чи збережено капітал підприємства.

Більшість авторів (В. Пейтон, Д. Соломонс, Г. Свіней та інші) розглядали амортизацію з позиції збереження номінального або збереження реального капіталу.

На думку Д. Піка¹⁶, в умовах цінових змін необхідно дисконтувати очікувані надходження від активу, щоб визначити, яку час-

¹⁵ Детально цю концепцію розглянуто в розділі 9.1.

¹⁶ Pick J. Concepts of depreciation — business enterprises. Accounting theory. Text and Readings. Fourth Edition. John Wiley & Sons Inc., 1991. P. 277—289.

тину доходу слід реінвестувати для збереження купівельної спроможності прибутку згідно з первісним бюджетом. Автор наводить переваги і недоліки такого підходу, але визнає, що амортизація є лише одним із елементів витрат, який впливає на прибуток. Тому, навряд чи доречно виокремлювати концепцію збереження капіталу для тлумачення сутності амортизації.

Водночас слід звернути увагу на проблему нестачі амортизації в умовах практичного застосування концепції збереження фізичного капіталу.

Нестача амортизації (*backlog depreciation*) виникає, коли сума накопиченої амортизації основних засобів не покриває їхню відновлювану вартість.

Проілюструємо це на прикладі.

Приклад 6.3

Припустимо, що обладнання первісною вартістю 40 000 грн має строк корисного використання чотири роки, а відновлювана вартість цього обладнання зростає на 20 000 грн щороку.

Якщо амортизацію нараховують з відновлюваної вартості обладнання, тоді розрахунок амортизації матиме такий вигляд (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Нарахування амортизації в умовах обліку за відновлюваною вартістю

Показник	Рік			
	1	2	3	4
Відновлювана вартість на кінець року	60 000	80 000	100 000	120 000
Амортизація на основі відновлюваної вартості	15 000	20 000	25 000	30 000
Нестача амортизації	—	5 000	10 000	15 000
Накопичена амортизація на початок року	—	15 000	40 000	75 000
Скоригована накопичена амортизація	15 000	40 000	75 000	120 000

На рахунках операції пов'язані з дооцінкою та амортизацією активу будуть відображені так, тис. грн:

Теорії та методи бухгалтерського обліку

Кореспонденція	Рік			
	1	2	3	4
Дебет рахунків				
Основні засоби	20	20	20	20
Витрати на амортизацію	15	20	25	30
Нестача амортизації	—	5	10	15
Кредит рахунків				
Прибуток від утримання активів	20	20	20	20
Накопичена амортизація	15	25	35	45

Існують різні варіанти обліку нестачі амортизації.

А. Ріаї-Белькауї¹⁷ наводить три можливі методи такого обліку, а саме списання суми нестачі амортизації:

- 1) на рахунок нерозподіленого прибутку;
- 2) на витрати звітного періоду;
- 3) шляхом коригування прибутку (або збитку) від утримання активів.

Автор вважає, що перші два методи означають тлумачення амортизації як резерву для майбутньої заміни активу, а третій — як витрати за поточною вартістю. Аналогічну точку зору висловлює Р. Паркер¹⁸.

Розглянувши різні концепції амортизації, Д. Пік¹⁹ вбачає їхній певний зв'язок з теоріями фінансової звітності. Зокрема, він пов'язує концепцію увідного ресурсу з теорією господарської одиниці, а концепцію збереження капіталу розглядає як прояв теорії підприємства.

Водночас М.Р. Метьюс і М.Х. Перера²⁰ дійшли висновку, що жодна з розглянутих вище концепцій не може дати задовільне

¹⁷ Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory. Fifth edition. London: Thomson, 2004. P. 492.

¹⁸ Parker R. H. Macmillan Dictionary of Accounting. Second Edition. London 1992. 307 p.

¹⁹ Pick J. Concepts of depreciation — business enterprises. Accounting theory. Text and Readings. Fourth Edition. John Wiley & Sons Inc., 1991. P. 277—289.

²⁰ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

пояснення того, що робить бухгалтер в процесі нарахування амортизації.

В Європі концептуальні питання амортизації містили праці науковців Англії, Франції та Німеччини.

В Англії авторами відомих публікацій з обліку амортизації були Л. Діксі²¹ та Е. Метісон²². Але їхні праці були присвячені переважно методам амортизації в межах вже розглянутих концепцій.

Французький науковець Ж.Г. Курсель-Сенель²³ тлумачив амортизацію у широкому і вузькому сенсі. У широкому сенсі амортизація є засобом страхування ризику, а тому амортизаційний фонд є страховим фондом, який слід створювати для кожної статті. У вузькому сенсі амортизація, на його думку, є засобом оцінки ефективності використання основних засобів. Придбані основні засоби слід відображати за їхньою ліквідаційною вартістю, а решту списувати на витрати. При цьому суму амортизації, нараховану упродовж строку експлуатації об'єкта, та витрати на його утримання відображають за дебетом рахунків основних засобів в кореспонденції з рахунком амортизаційного фонду.

Приклад 6.4

Обладнання придбане за 100 000 фр., має ліквідаційну вартість 7 000 фр.

Упродовж звітного періоду було нараховано амортизацію 9 300 фр., а витрати на обслуговування обладнання становили 500 фр.

Придбання обладнання у цьому випадку буде відображене записом, фр.:

<i>Дебет рах. «Обладнання»</i>	<i>7 000</i>
<i>Дебет рах. «Прибутки та збитки»</i>	<i>93 000</i>
<i>Кредит рах. «Рахунок у банку»</i>	<i>100 000</i>

Нарахування амортизації та витрати на обслуговування обладнання буде відображено так, фр.:

²¹ Diksee R.L. Depreciation, Reserves and Reserve Fund. London, 1912. 80 p.

²² Matheson E. The depreciation of factories, mines and industrial undertakings and their valuation London, 1903. 183 p.

²³ Courcelle-Seneuil S. G. Traité théorique et pratique des Entreprises industrielles, commerciales et agricoles ou Manuel des affaires. Paris, 1857.

Дебет рах. «Обладнання»	9 800
Кредит рах. «Амортизаційний фонд»	9 300
Кредит різних рахунків	500

Вважається, що такий підхід забезпечує контроль ефективної роботи кожної одиниці основних засобів.

У Німеччині погляди на амортизацію формувались переважно в межах балансових теорій. Прихильники статичної теорії (Г. Сімон, І. Шер та інші) вважали амортизацію засобом відображення знецінення дострокових активів з метою точної оцінки майнового стану підприємства на певну дату. При цьому базою для розрахунку амортизації активу було обрано його відновлювану вартість.

Основні ідеї динамічної концепції амортизації були викладені О. Шмаленбахом²⁴ в 1908 році і полягали в тому, що:

- 1) амортизація не пов'язана із знеціненням активу, а є розподілом його вартості упродовж строку експлуатації;
- 2) амортизацію слід нараховувати з історичної вартості;
- 3) амортизаційні відрахування завжди мають за мету приховування прибутку.

Отже, усі англосаксонські концепції амортизації (за винятком концепції витрат або увідного ресурсу) можна розглядати в контексті статичної балансової теорії.

Сучасні німецькі автори розрізняють планову та позапланову амортизацію, а також балансову і калькуляційну амортизацію.

Величина планової амортизації визначається з первісної вартості майна (з урахуванням очікуваної ліквідаційної вартості), терміну його експлуатації, а також обраного методу амортизації.

Відповідно, в подальшому зміна плану амортизації можлива унаслідок переоцінки майна, зміни строку або методу амортизації.

Позапланова амортизація виникає коли балансова вартість активу перевищує вартість його очікуваного відшкодування. В англomовній літературі та МСФЗ замість поняття позапланової амортизації використовують термін «*impairment*» — знецінення або зменшення корисності. Проте й у цьому випадку збиток від зменшення корисності основних засобів відображають у складі накопиченої амортизації (зносу) цих засобів.

²⁴ Schmalenbach E. Die Abschreibung. *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*. 1908.

З огляду на це, Г. Мус і Р. Ханшманн²⁵ зазначають, що планові амортизаційні відрахування здійснюють лише щодо зношуваних основних засобів, а позапланові амортизаційні відрахування можливі в процесі експлуатації основних засобів, які підлягають зносу і тих засобів, які не підлягають зносу.

Але тест на зменшення корисності поширюється не лише на матеріальні необоротні активи. Зокрема, можливе зменшення корисності гудвілу, нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання тощо.

Тому, схема наведена у праці згаданих авторів може бути уточнена (рис. 6.2).



Рис. 6.2. Види амортизації необоротних активів

Джерело: Мус Г., Ханшманн Р. Бухгалтерський облік: основи — завдання — розв'язання; пер. з нім. К.: КНЕУ, 1999. С. 331.

По суті, позапланова амортизація характеризує уцінку активу, а планова — розподіл його вартості впродовж строку корисного використання.

Отже, сучасна методологія бухгалтерського обліку ґрунтується на двох концепціях амортизації: концепції витрат (увідного ресурсу) та концепції оцінювання.

Балансову амортизацію нараховують з первісної вартості основних засобів з метою відображення їх в торговому і податковому балансах. Нарахування балансової амортизації припиняють

²⁵ Мус Г., Ханшманн Р. Бухгалтерський облік: основи — завдання — розв'язання; пер. з нім. К.: КНЕУ, 1999. С. 331.

після завершення строку експлуатації об'єкта, який покладено в основу її розрахунку.

Калькуляційну амортизацію використовують як основу для визначення ціни та розподілу витрат між їхніми носіями. Калькуляційну амортизацію нараховують упродовж фактичного строку експлуатації основних засобів.

Порівняння балансової та калькуляційної амортизації наведено в табл. 6.6.

Таблиця 6.6

Зіставлення балансового списання і амортизаційного відрахування

	Балансова амортизація	Калькуляційна амортизація
Мета	Оцінка обладнання Складання торгового і податкового балансів	Розподіл і взаємозалік фактичного зменшення вартості обладнання по виробках
Строк амортизації	Строк експлуатації майна встановлений згідно з рекомендаціями про амортизацію обладнання Списання завершено, якщо цей строк експлуатації завершений	Амортизаційні відрахування здійснюються доти, поки експлуатують майно, що підлягає списанню Списання не припиняється в тому випадку, якщо первісно оцінений строк експлуатації завершився
Цільова установка	Збереження номінального капіталу Списання лише в межах первісної вартості придбання	Збереження вартості капіталу і відновлювальна вартість майна, що списують, має бути збережена

Джерело: Warnecke H-J., Bullinger H-J., Hichert R., Voegelé A. *Kostenrechnung für Ingenieure*. München, 1996.

Соціалістична концепція амортизації

Методологія бухгалтерського обліку амортизації основних засобів в СРСР та інших соціалістичних країнах ґрунтувалась на економічній теорії К. Маркса, згідно з якою: «в ході функціонування засобу праці та частина його вартості, що існує в його натуральній формі, постійно зменшується, тоді як частина вартості, що перетворилася в грошову форму, постійно збільшується до того часу, поки він, нарешті, не відживе свій вік, і вся його вар-

тість, відокремившись від трупа даного засобу праці, не перетворюється в гроші»²⁶.

Для обліку зношеної частини засобу використовували рахунк «Знос основних засобів», а ту частину вартості, що відділялася від основних засобів і набуває грошової форми, відображали за кредитом рахунку «Амортизаційний фонд».

Приклад 6.5

У звітному періоді було нараховано амортизацію виробничих основних засобів:

— на відтворення	100 000
— на капітальний ремонт	60 000

В системі рахунків цю операцію відображали так:

<i>Дебет рах. виробничих витрат</i>	160 000
<i>Кредит рах. «Амортизаційний фонд»</i>	160 000

одночасно

<i>Дебет рах. «Статутний фонд»</i>	160 000
<i>Кредит рах. «Знос основних засобів»</i>	160 000

П.П. Німчинов вважав, що така кореспонденція рахунків не показує тих економічних процесів, які відбуваються насправді. Так, з наведених вище записів «... впливає, що амортизаційний фонд відтворення формується за рахунок збільшення собівартості продукції, а вартість зношеної частини основних засобів не переноситься на продукт, у створенні якого основні засоби брали участь, а на цю величину зменшується (дебетується) статутний фонд»²⁷. Тому П.П. Німчинов обґрунтував іншу кореспонденцію рахунків, яка (за умов прикладу 6.5) має такий вигляд:

<i>Дебет рах. виробничих витрат</i>	100
<i>Кредит рах. «Знос основних засобів»</i>	100

одночасно

<i>Дебет рах. виробничих витрат</i>	60

²⁶ Маркс К. і Енгельс Ф. Твори, т. 24. С. 169.

²⁷ Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку: підруч. К.: Вища школа, 1977. С. 143.

Дебет рах. «Статутний фонд»	100
Кредит рах. «Амортизаційний фонд»	160

Дійсно така кореспонденція рахунків є більш послідовною і краще ілюструє той факт, що в СРСР одночасно застосовували дві концепції амортизації: каузальну та концепцію відновлення.

6.2. МЕТОДИ АМОРТИЗАЦІЇ

У практиці отримали поширення методи систематичної амортизації, які поділяються на дві групи:

- 1) ті, що ґрунтуються на часі використання активу;
- 2) ті, що ґрунтуються на обсязі діяльності.

Методи, що ґрунтуються на часі використання активу, охоплюють:

- методи рівномірної (постійної) амортизації;
- методи дегресивної (прискореної) амортизації;
- методи прогресивної (уповільненої) амортизації.

Сутність цих методів розглянемо на прикладі.

Приклад 6.6

Собівартість придбаного верстата становить 20 000 грн, а строк його корисної експлуатації дорівнює 4 роки. Очікується, що цей верстат матиме ліквідаційну вартість 2 000 грн.

Методи рівномірної амортизації

Рівномірна амортизація досягається переважно з допомогою методу прямолінійного списання.

Метод прямолінійного списання (*straight-line method*)

При використанні методу прямолінійного списання вартість об'єкта основних засобів списують однаковими частками протягом усього періоду його експлуатації.

Сума щорічних амортизаційних відрахувань може бути розрахована двома способами.

При *першому способі* розрахунок здійснюють діленням вартості об'єкта, що підлягає амортизації на строк його корисної експлуатації.

У нашому прикладі сума щорічних амортизаційних відрахувань дорівнює:

$$\frac{20000 - 2000}{4} = 4500 \text{ грн}$$

При *другому способі* суму щорічних відрахувань визначають множенням установленої чи розрахованої річної норми амортизації на первісну вартість об'єкта (за вирахуванням його ліквідаційної вартості).

У нашому прикладі річна норма амортизації дорівнює 25 відсотків (100:4) і, отже, сума щорічних відрахувань становитиме:

$$\frac{(20000 - 2000) \times 25}{100} = 4500 \text{ грн}$$

Розрахунок амортизаційних відрахувань при застосуванні методу прямолінійного списання наведено в табл. 6.7

Таблиця 6.7

Розрахунок амортизації методом прямолінійного списання

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20000
1	$\frac{1}{4} \times 18000$	4500	4500	15500
2	$\frac{1}{4} \times 18000$	4500	9000	11000
3	$\frac{1}{4} \times 18000$	4500	13500	6500
4	$\frac{1}{4} \times 18000$	4500	18000	2000
	Разом	18000		

Метод прямолінійного списання має свої переваги і недоліки.

Перевагами цього методу є простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації.

Недоліком його вважають те, що він не враховує моральний знос, відмінність виробничої потужності основних засобів у різні роки експлуатації їх та необхідності збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Однак, попри недоліки, метод прямолінійного списання є найпоширенішим у практиці.

Методи дегресивної (прискореної) амортизації

Дегресивна (прискорена) амортизація ґрунтується на припущенні, що найбільша інтенсивність використання активу припадає на перші роки його експлуатації. По мірі морального і фізичного старіння активу зростає аварійність, скорочується продуктивність і збільшуються витрати на ремонт.

Тому дегресивна (прискорена) амортизація передбачає списання більшої частини вартості активу в перші роки його експлуатації.

Найпоширенішими методами дегресивної (прискореної) амортизації є:

- метод зниження за арифметичним рядом;
- метод зниження за геометричним рядом.

За арифметичним рядом сума амортизації за певний період (рік) розраховується за формулою:

$$d_i = d_1 - (n - 1) p_a,$$

де, p_a — різниця у сумі амортизації за два послідовні періоди (роки).

При цьому, якщо відома сума амортизації за перший рік (d_1),

$$p_a = \frac{n \times d_1 - (C + SV)}{\frac{n(n-1)}{2}},$$

Якщо d_1 невідома, тоді p_a часто розраховують для останнього року експлуатації за такою формулою:

$$p_a = \frac{(C - SV)}{\frac{n(n+1)}{2}}$$

В цій формулі знаменник дозволяє визначити так звану суму чисел років. *Сума чисел років* — це результат сумування порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт. У нашому прикладі, оскільки строк служби верстата становить 4 роки, сума чисел років дорівнює:

$$1 + 2 + 3 + 4 = 10$$

або:

$$\frac{4(4+1)}{2} = 10$$

Відповідно

$$p_a = \frac{20000 - 2000}{10} = 1800$$

Зважаючи на це, цей метод отримав назву **методу суми чисел років** (*sum of the years digits*). Згідно з методом суми чисел років, норму амортизації визначають як відношення строку служби, що залишився (на початок звітного року), до суми чисел років.

У нашому прикладі ця норма дорівнює: в 1-му році — $\frac{4}{10}$, в 2-му — $\frac{3}{10}$, в 3-му — $\frac{2}{10}$, в 4-му — $\frac{1}{10}$.

Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань норму амортизації відповідного року множать на різницю між первісною вартістю об'єкта та його ліквідаційною вартістю (табл. 6.8).

Таблиця 6.8

Розрахунок амортизації методом суми чисел років

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20000
1	$\frac{4}{10} \times 18000$	7200	7200	12800
2	$\frac{3}{10} \times 18000$	5400	12600	7400
3	$\frac{2}{10} \times 18000$	3600	16200	3800
4	$\frac{1}{10} \times 18000$	1800	18000	2000
	Разом	18000		

Дегресивна амортизація за геометричним рядом передбачає застосування сталого знижуючого коефіцієнту (K) для періоду (року). Для розрахунку суми амортизації за перший рік використовують таку формулу:

$$d_1 = (C - SV) \times \frac{1 - K}{1 - K^n}$$

Якщо, наприклад, коефіцієнт зниження амортизації дорівнює 0,9, тоді:

$$\begin{aligned} d_1 &= (20000 - 2000) \times \frac{1 - 0,9}{1 - 0,9^4} = 18000 \times \frac{0,1}{1 - 0,6561} = 18000 \times \frac{0,1}{0,3439} = \\ &= 18000 \times 0,2907822 = 5234 \end{aligned}$$

Звідси розрахунок амортизації буде таким (табл. 6.9).

Таблиця 6.9

Розрахунок дегресивної геометричної амортизації

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20000
1	$18000 \times 0,2907822$	5234	5234	14766
2	$5234 \times 0,9$	4711	9945	10055
3	$4711 \times 0,9$	4240	14185	5815
4	$4240 \times 0,9$	3815	18000	2000

Різновидом дегресивної геометричної амортизації є **метод зниження залишку (*reducing balance method*)**, який передбачає визначення суми амортизаційних відрахувань множенням балансової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного періоду на постійну норму амортизації. Цю норму розраховують за формулою:

$$N_a = 1 - \sqrt[n]{\frac{SV}{C}},$$

де n — кількість років корисної експлуатації об'єкта.

У нашому прикладі норма амортизації дорівнює:

$$1 - \sqrt[4]{\frac{2000}{20000}} = 1 - 0,5623 = 0,4377 = 44 \%$$

Застосовуючи цю норму, отримаємо розрахунок амортизаційних відрахувань за роками (табл. 6.10).

Таблиця 6.10

Розрахунок амортизації методом зниження залишку

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація (знос)	Балансова вартість
0	—	—	—	20000
1	$20000 \times 0,44$	8800	8800	11200
2	$11200 \times 0,44$	4928	13728	6272
3	$6272 \times 0,44$	2760	16488	3512
4	$3512 \times 0,44$	1545	18033	1967

У практиці поширений також *метод подвоюваного зниження залишку (double declining balance method)*.

За цим методом як норму амортизації використовують подвоюєну ставку амортизаційних відрахувань, розраховану методом прямолінійного списання.

Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань отриману норму амортизації слід помножити на балансову вартість об'єкта на початок звітної року.

$$d_i = 2 \times N_a \times BV_i,$$

де BV_i — балансова вартість на початок року.

У нашому прикладі річна норма амортизації верстата становить 25 відсотків. Отже, подвійна норма дорівнюватиме 50 відсоткам.

Розрахунок амортизації для кожного року корисної експлуатації верстата із застосуванням цієї норми наведено в табл. 6.11.

Таблиця 6.11

Розрахунок амортизації методом подвоюваного зниження залишку

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація (знос)	Балансова вартість
0	—	—	—	20000
1	$20000 \times 0,5$	10000	10000	10000
2	$10000 \times 0,5$	5000	15000	5000
3	$5000 \times 0,5$	2500	17500	2500
4	—	2500	20000	—

Слід зазначити, що ліквідаційна вартість верстата в цьому разі не береться до уваги при розрахунку сум амортизаційних відрахувань.

Суму амортизації останнього року розраховують у такий спосіб, щоб залишкова вартість об'єкта в кінці періоду його експлуатації була не меншою, ніж його ліквідаційна вартість.

У ряді країн норма амортизації збільшується не в 2, а в 1,5, 3 або 4 рази. Так, у Франції застосовуються такі коефіцієнти: 1,5 — при строку служби об'єкта 3-4 роки; 2—5-6 років; 2,5 — якщо строк служби об'єкта перевищує 10 років. Проте найчастіше, особливо в США, застосовується метод подвоєної норми амортизації.

Методи прогресивної (уповільненої) амортизації

Прогресивна амортизація означає поступове зростання амортизаційних відрахувань протягом строку експлуатації активу.

До методів прогресивної амортизації належить зокрема:

- метод зростання за арифметичним рядом;
- метод зростання за геометричним рядом.

Ці методи ґрунтуються на припущенні, що ефективність активу зменшується спочатку уповільненню, а потім це скорочення триває швидшими темпами (зокрема внаслідок більш частих ремонтів і аварійності).

За арифметичним рядом амортизацію нараховують за нормою, яку розраховують за формулою:

$$Na_i = \frac{i}{\frac{1}{2}n(n+1)},$$

де Na_i — норма амортизації для i -періоду; i — період (рік); n — термін експлуатації активу.

У нашому прикладі норма амортизації для першого року становитиме:

$$\frac{1}{\frac{1}{2} \times 4(4+1)} = \frac{1}{10}$$

Звідси розрахунок амортизації буде таким (табл. 6.12).

Таблиця 6.12

Розрахунок прогресивної амортизації методом арифметичного ряду

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20000
1	$\frac{1}{10} \times 18000$	1800	1800	18200
2	$\frac{2}{10} \times 18000$	3600	5400	12800
3	$\frac{3}{10} \times 18000$	5400	10800	9200
4	$\frac{4}{10} \times 18000$	7200	18000	2000

За геометричним рядом сума амортизації кожного року зростає з використанням сталого коефіцієнту. При цьому амортизацію за перший рік розраховують за формулою:

$$d_1 = (C - SV) \times \frac{k - 1}{k^n - 1}$$

Припустимо, що коефіцієнт зростання амортизації дорівнює 1,1. Тоді

$$\begin{aligned} d_1 &= (2000 - 2000) \times \frac{1,1 - 1}{1,1^4 - 1} = 18000 \times \frac{0,1}{0,4641} = \\ &= 18000 \times 0,2154708 = 3878 \end{aligned}$$

Відповідно, розрахунок амортизації матиме такий вигляд (табл. 6.13).

Таблиця 6.13

Розрахунок прогресивної амортизації методом геометричного ряду

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20000
1	$18000 \times 0,2154708$	3878	3878	16122
2	$3878 \times 1,1$	4266	8144	11856
3	$4266 \times 1,1$	4693	12837	7163
4	$4693 \times 1,1$	5163	18000	2000

Методи, що ґрунтуються на обсязі діяльності.

Методи, що ґрунтуються на обсязі діяльності передбачають нарахування амортизації пропорційно кількості продукції або суми доходу, отриманого від активу.

До цих методів належать зокрема:

- метод одиниць продукції;
- метод співвідношення доходу.

За **методом одиниць продукції** (*Units of Production Method*) нарахування амортизації здійснюється на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (кількість виготовленої продукції, відпрацьованих годин, кілометрів пробігу тощо).

Норму амортизації розраховують на одиницю діяльності (виробництва, послуг) за формулою:

$$N_a = \frac{C - SV}{\sum VA},$$

де VA — очікуваний обсяг діяльності (виробництво).

Припустимо, в нашому прикладі верстат було придбано для виготовлення 90 000 од. продукції. Тоді, норма амортизації на одиницю продукції становитиме:

$$\frac{20000 - 2000}{90000} = 0,2 \text{ грн / од.}$$

Протягом терміну експлуатації фактично виготовлено, од.:
1-й рік — 30 000; 2-й рік — 25 000; 3-й рік — 15 000; 4-й рік — 20 000.

Обчислимо амортизаційні відрахування (табл. 6.14).

Таблиця 6.14

Розрахунок амортизації методом суми одиниць продукції

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20000
1	$0,2 \times 30000$	6000	6000	14000
2	$0,2 \times 25000$	5000	11000	9000
3	$0,2 \times 15000$	3000	14000	6000
4	$0,2 \times 20000$	4000	18000	2000
	Разом	18000		

Головним недоліком цього методу є те, що в більшості випадків важко визначити виробіток окремих об'єктів основних засобів. У зв'язку із цим застосовувати його доцільно лише тоді, коли заздалегідь можна визначити сумарний виробіток об'єкта.

Метод співвідношення доходу (Constant Cost to Revenue Ratio) означає, що нормою амортизації є співвідношення вартості, яка підлягає амортизації та суми доходу очікуваного від активу. Тобто,

$$N_a = \frac{C - SV}{\sum R_i},$$

де R — очікуваний дохід.

Припустимо, що в нашому прикладі від реалізації продукції, виготовленої за допомогою верстату, очікується такий дохід, грн:

Рік 1	200 000
Рік 2	350 000
Рік 3	300 000
Рік 4	50 000
Разом	900 000

Отже, річна норма амортизації верстату дорівнює:

$$\frac{20000 - 2000}{900000} = 0,02$$

Звідси розрахунок амортизації матиме такий вигляд (табл. 6.15)

Таблиця 6.15

Розрахунок амортизації методом співвідношення доходу

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20000
1	$200000 \times 0,02$	4000	4000	16000
2	$350000 \times 0,02$	7000	11000	9000
3	$300000 \times 0,02$	6000	17000	3000
4	$50000 \times 0,02$	1000	18000	2000
	Разом	18000		

Цей метод зазвичай застосовували для амортизації нематеріальних активів. Це пов'язано з тим, що у виробництві періоди

виробництва і реалізації продукції часто не співпадають, а отримання доходу може залежати від багатьох інших чинників.

О. Шмаленбах²⁸ вважав, що всі існуючі методи амортизації не можна характеризувати або як тільки добрі, або тільки як погані. Тому, їхній характеристика залежить від продуктивності основного засобу і обачності. Якщо продуктивність незмінна, то амортизація має бути лінійною, а з точки зору обачності доречною є прискорена амортизація.

Е.С. Гендриксен і М.Ф. Ван Бреда²⁹ дійшли висновку, що будь-який метод нарахування амортизації є довільним і жодний з них не є релевантним для характеристики звітного прибутку.

Сучасні стандарти, зокрема МСФЗ, передбачають, що обраний метод амортизації має відображати очікувану форму (модель) споживання підприємством майбутніх економічних вигід від активу.

Попри значну кількість методів амортизації, в практиці використовують лише кілька з них.

Оприлюднені результати дослідження понад 300 компаній розвинутих європейських країн³⁰ та 600 великих компаній США³¹ свідчать, що найпоширенішим є прямолінійний метод амортизації. Цей метод використовують 88 % досліджуваних європейських компаній та 96 % компаній США. В Європі також популярним є метод зниження залишку, який застосовують 18 % компаній, але половина з них припадає на компанії Німеччини. Компанії США застосовують також метод одиниць продукції (6 % досліджуваних компаній), метод зниження залишку (4 %), метод суми чисел років (1,5 %), інші методи прискореної амортизації (7 %).

Поряд з тим у практиці застосовують методи амортизації, яку можна назвати епізодичною.

²⁸ Schmalenbach E. Die Abschreibung. Zeitschrift fur handelswissenschaftliche Forschung. 1908.

²⁹ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin. 1992.

³⁰ Alexander D., Nobes C. Financial accounting. An international introduction. London: Pearson, 2001. P. 204.

³¹ Kieso D. E., Weygandt J. J., Warfield T. D. Intermediate accounting. Tenth edition. New York: John Wiley & Sons Inc., 2001. P. 552.

Епізодична амортизація

Епізодична амортизація означає списання вартості активу, коли настає певна подія. Такою подією може бути придбання активу, передача його в експлуатацію, припинення визнання. Епізодичну амортизацію звичайно застосовують щодо малоцінних активів, вартість яких є несуттєвою для підприємства.

Для ілюстрації епізодичної амортизації розглянемо такий приклад.

Приклад 6.7

Підприємство придбало 10 телефонних апаратів вартістю 60 дол. кожний. Ліквідаційна вартість одного апарата 5 дол., а строк корисного використання становить 10 років.

В розвинутих країнах вартість таких активів часто списують на витрати в момент придбання.

В цьому випадку на суму придбаних апаратів роблять запис, дол.:

<i>Дебет рах. «Витрати на амортизацію» (або «Адміністративні витрати»)</i>	<i>600</i>
<i>Кредит рах. «Рахунок в банку»</i>	<i>600</i>

Нарахування амортизації в момент передачі активу в експлуатацію було поширено в СРСР та інших соціалістичних країнах. Це стосувалось так званих малоцінних і швидко зношуваних предметів.

Сьогодні такі спрощені підходи продовжують застосовувати в Україні щодо амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА), яку можуть нараховувати в розмірі 50 % вартості в першому місяці використання, а решту 50 % вартості — при вибутті з експлуатації (метод 50/50) або у першому місяці використання об'єкта — в розмірі 100 % вартості.

Приклад 6.8

Якщо використати дані прикладу 6.7, то при застосуванні методу 50/50 записи матимуть такий вигляд.

Придбання телефонних апаратів, дол.:

<i>Дебет рахунку «Основні засоби»</i>	<i>600</i>
<i>Кредит рахунку «Рахунок в банку»</i>	<i>600</i>

При передачі телефонних апаратів в експлуатацію буде нараховано амортизацію, дол.:

<i>Дебет рахунку «Витрати на амортизацію»</i> <i>(або «Адміністративні витрати»)</i>	275
<i>Кредит рахунку «Нарахована амортизація»</i>	275

При вибутті цих апаратів з експлуатації, дол.:

<i>Дебет рахунку «Витрати на амортизацію»</i> <i>(або «Адміністративні витрати»)</i>	275
<i>Кредит рахунку «Нарахована амортизація»</i>	275

та одночасно:

<i>Дебет рахунку «Матеріали»</i>	50
<i>Дебет рахунку «Нарахована амортизація»</i>	550
<i>Кредит рахунку «Основні засоби»</i>	600

У разі амортизації активів наприкінці строку їхньої експлуатації використовують або метод вибуття або метод заміни.

Метод вибуття (*Retirement method*) — це метод, згідно з яким вартість активу (за вирахуванням ліквідаційної вартості) списують на витрати у періоді, в якому цей актив вибуває з експлуатації.

При методі вибуття рахунок майна відображає первісну вартість усіх одиниць, які знаходяться в експлуатації. Тому, цей метод нагадує метод FIFO, коли спочатку амортизують предмети, які були придбані першими.

Припустимо, в нашому прикладі, через десять років телефонні апарати будуть замінені шляхом придбання нових апаратів вартістю 100 дол. кожний.

В цьому випадку первісне придбання телефонних апаратів відображається записом, дол.:

<i>Дебет рах. «Основні засоби»</i>	600
<i>Кредит рах. «Рахунок в банку»</i>	600

Через 10 років списання цих апаратів буде відображено записом, дол.:

<i>Дебет рах. «Витрати на амортизацію»</i>	550
<i>Дебет рах. «Матеріали» або «Дебітори»</i>	50
<i>Кредит рах. «Основні засоби»</i>	600

Відповідно, для відображення придбання нових телефонних апаратів складається запис, дол.:

<i>Дебет рах. «Основні засоби»</i>	<i>1000</i>
<i>Кредит рах. «Рахунок в банку»</i>	<i>1000</i>

Згідно з **методом заміни (Replacement method)** первісна вартість активу залишається незмінною, а вартість активу, придбаного на заміну, списується на витрати в момент його придбання.

При методі заміни на рахунку майна відображають вартість одиниць, придбаних першими. Тому, цей метод можна розглядати як аналог методу LIFO.

Придбані телефонні апарати первісно відображають аналогічно методу вибуття, тобто:

<i>Дебет рах. «Основні засоби»</i>	<i>600</i>
<i>Кредит рах. «Рахунок в банку»</i>	<i>600</i>

Проте через десять років під час заміни цих апаратів новими буде зроблений такий запис:

<i>Дебет рах. «Витрати на амортизацію»</i>	<i>950</i>
<i>Дебет рах. «Матеріали» або «Дебітори»</i>	<i>50</i>
<i>Кредит рах. «Рахунок в банку»</i>	<i>1000</i>

У західній практиці методи вибуття і заміни звичайно застосовують для амортизації однорідних взаємопов'язаних об'єктів комунальних підприємств і залізничного транспорту (шпали, рейки тощо).

Розглянуті методи амортизації можна узагальнити схематично (рис. 6.3).

Американські автори³² поряд з прямолінійним, методами прискореної амортизації тощо виокремлюють груповий (комбінований) метод. В даному випадку йдеться швидше про ступінь агрегування вартості, що підлягає амортизації.

У більшості країн світу тривалий час застосовувався індивідуальний підхід, згідно з яким суму амортизації визначали за кожним об'єктом основних засобів. При цьому одиницю обліку основних засобів зазвичай законодавчо не встановлювали.

³² Kieso D. E., Weygandt J. J., Warfield T. D. Intermediate accounting. Tenth edition. New York: John Wiley & Sons Inc., 2001. 1439 p.

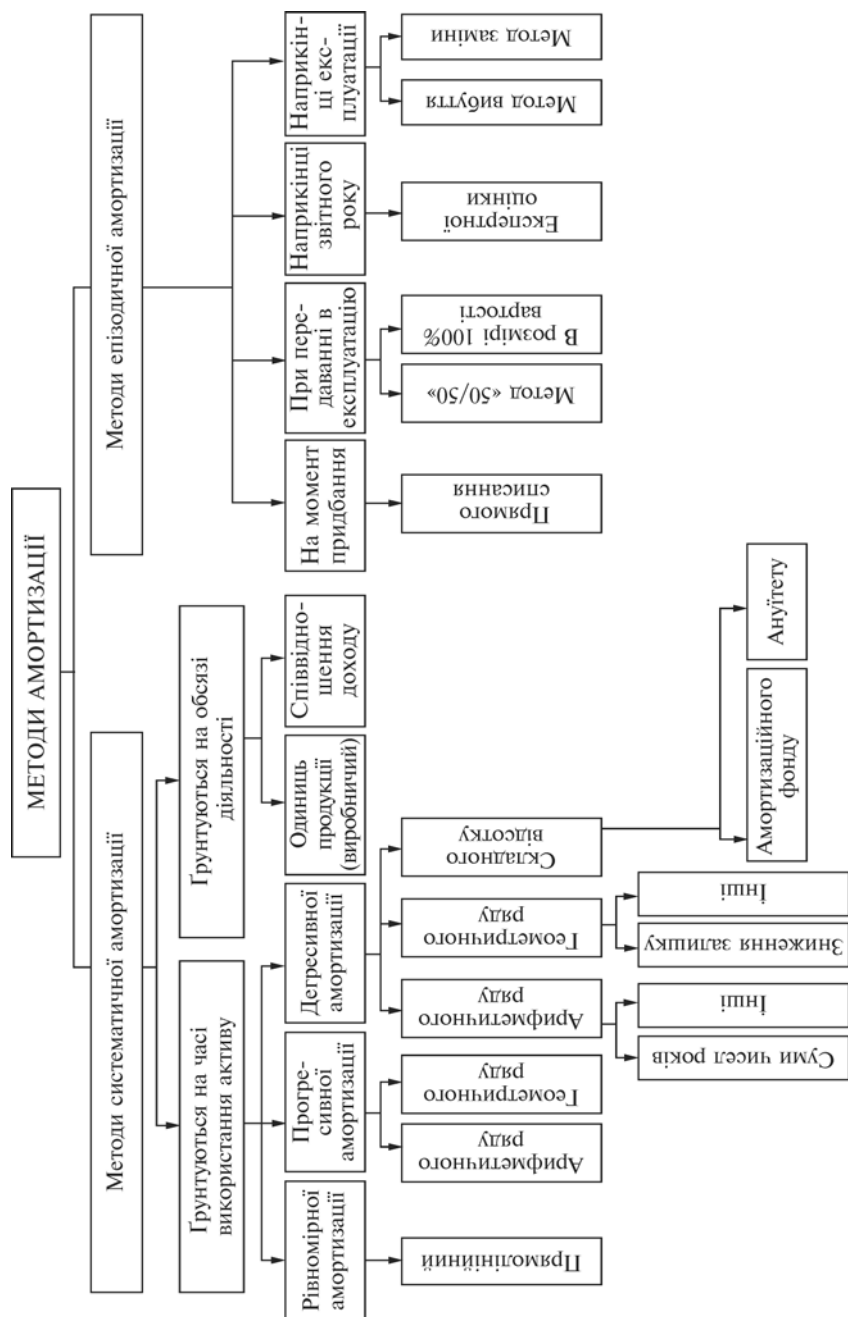


Рис. 6.3 Групування методів амортизації

Лише в СРСР та інших соціалістичних країнах існувало поняття «інвентарний об'єкт», яким вважався окремий закінчений пристрій зі всіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий, конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, або ж відокремлений комплекс, конструктивно об'єднаних предметів, які являють собою єдина ціле і спільно виконують певну роботу.

У багатьох країнах однорідні об'єкти (інвентар, меблі тощо) основних засобів об'єднують в групу, яка стає одиницею обліку.

В англосаксонській практиці (зокрема в США, Канаді тощо) розрізняють власно груповий (*group*) і комбінований (*composite*) методи. Термін «груповий» застосовують щодо сукупності подібних об'єктів, а «комбінований» означає, що група складається з неподібних об'єктів, які звичайно мають різний термін корисного використання.

В обох випадках визначають середню норму амортизації, яку застосовують для усіх об'єктів групи.

Приклад 6.9

Далі наведено інформацію про групу неподібних об'єктів (табл. 6.16).

Таблиця 6.16

Інформація про групу основних засобів

Об'єкт	Первісна вартість, дол.	Розрахункова ліквідаційна вартість	Сума, що підлягає амортизації, дол.	Строк експлуатації, років	Річна сума амортизації, дол.
1	6 000	0	6 000	5	1 200
2	10 000	1 200	8 800	8	1 100
3	15 000	1 000	14 000	10	1 400
4	19 000	1 000	18 000	12	1 500
Разом	50 000	3 200	46 800		5 200

З огляду на це, комбінована норма амортизації із застосуванням прямолінійного методу дорівнює:

$$5\,200 : 50\,000 = 10,4 \%$$

Середній строк експлуатації становить:

$$46\,800 : 5\,200 = 9 \text{ років}$$

Цю норму 10,4 % слід застосовувати до первісної вартості даної групи доти, поки не відбудуться суттєві зміни у складі групи або у термінах експлуатації об'єктів.

Комбінований метод амортизації ґрунтується на певних припущеннях:

1) об'єкти групи регулярно вибувають наприкінці строку їх експлуатації;

2) об'єкти групи регулярно замінюються аналогічними об'єктами;

3) надходження від вибуття об'єктів групи приблизно дорівнюють чистій ліквідаційній вартості, яка була використана для розрахунку комбінованої норми амортизації.

Якщо активи групи не замінюють, то застосування комбінованої норми амортизації призводить до надлишкової амортизації.

У разі вибуття активу групи різницю між первісною вартістю та надходженням від вибуття списують в дебет рахунка накопиченої амортизації. Відповідно суму прибутку або збитку внаслідок вибуття активу не визначають.

Припустимо, що в прикладі 6.9 через чотири роки експлуатації об'єкт 1 було продано за 2 300 дол. Тоді вибуття цього об'єкту буде відображено записом:

Дебет рах.	«Кошти»	2 300
Дебет рах.	«Накопичена амортизація»	3 700
Кредит рах.	«Основні засоби»	6 000

Основним недоліком комбінованої амортизації є необхідність перегляду норми амортизації у разі суттєвого відхилення параметрів окремих об'єктів (строку експлуатації, ліквідаційної вартості тощо) від їх первісних розрахункових значень.

Перевагою цього методу вважається спрощення обліку основних засобів і розрахунку амортизації. Проте в умовах поширення сучасних інформаційних технологій ця перевага не є визначальною.

Комбіновану амортизацію успішно застосовували в США щодо залізничних вагонів, підземного кабелю, телеграфних стовпів, меблів в готелях тощо.

В Україні груповий підхід до амортизації був передбачений з метою оподаткування прибутку продовж 1997—2010 років. Але норми амортизації в межах груп встановлювались директивно для усіх підприємств.

В розглянутому вище прикладі комбіновану норму амортизації було визначено прямолінійним методом, але можна застосувати й прискорені методи амортизації. Тому, виокремлення групового методу як спеціального методу амортизації є помилковим, оскільки для амортизації вартості групи основних засобів може бути використаний будь-який з методів.

Від 1 січня 2005 року МСБО 16 «Основні засоби» вимагає застосовувати компонентний підхід, згідно з яким кожен частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно собівартості об'єкта, слід амортизувати окремо³³. Наприклад, окремими об'єктами для амортизації можуть бути дах, система опалення та основна конструкція будівлі.

Водночас дозволяється об'єднувати в групи з метою амортизації частини об'єкта, які:

а) є суттєвими, але мають однаковий строк корисної експлуатації та метод амортизації;

б) є суттєвими стосовно загальної собівартості об'єкта.

Отже, згідно з МСБО 16, в межах одного об'єкта основних засобів можуть бути застосовані індивідуальний, груповий та комбінований підходи до нарахування амортизації.

Дискусії щодо сутності та методів амортизації в західних країнах активно тривали у першій половині минулого століття. Сьогодні більшість науковців вважають, що амортизація є не більш ніж розподілом вартості довгострокових активів протягом терміну їхнього корисного використання, а тому не варто шукати інше значення цього терміну.

Е. Гендріксен і М. Ван Бреда³⁴ дійшли висновку, що варто було б взагалі відмовитись від нарахування амортизації, замінивши її альтернативним методом формування звітнього прибутку.

Таким прибутком може бути, наприклад, прибуток до вирахування відсотку, податку та амортизації (EBITDA), який є досить поширеним у практиці.

Відмова від нарахування амортизації дозволить значно спростити бухгалтерський облік та зменшити вплив вибору облікової політики і облікових оцінок на величину звітнього прибутку. За

³³ Міжнародні стандарт бухгалтерського обліку 16 Основні засоби. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text.

³⁴ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin. 1992.

відсутності амортизації, оцінку довгострокових активів можна забезпечити за допомогою тестування їх на зменшення корисності.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. В чому сутність каузальної концепції амортизації? Де її практично застосовували?
2. Як розраховують амортизацію згідно з концепцією оцінювання?
3. Опишіть концепцію відновлення та методи її практичного втілення?
4. Що є метою амортизації згідно з концепцією витрат (увідного ресурсу)?
5. В чому сутність та відмінність прямого і непрямого відображення нарахованої амортизації?
6. Як відображають амортизацію відповідно до концепції збереження капіталу? Наведіть приклад.
7. Поясніть зв'язок концепцій амортизації з теоріями фінансової звітності.
8. В чому відмінність планової та позапланової амортизації, балансової та калькуляційної амортизації?
9. Які концепції амортизації застосовували в СРСР та інших соціалістичних країнах?
10. Як розраховують амортизацію прямолінійним методом?
11. Що таке дегресивна амортизація? Якими методами її здійснюють?
12. Що означає прогресивна амортизація? Де її застосовують?
13. Які методи амортизації ґрунтуються на обсязі діяльності?
14. Які методи амортизації є найпоширенішими в практиці?
15. Що таке епізодична амортизація? Опишіть методи такої амортизації.
16. Поясніть відмінність групового, комбінованого і компонентного методу амортизації.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Яка концепція тлумачить амортизацію, як фізичне зношування активу:

- а) каузальна;
- б) оцінювання;
- в) відновлення;
- г) збереження капіталу.

2. Концепція відновлення має зв'язок з балансовою теорією:

- а) динамічною;
- б) статичною;
- в) органічною;
- г) номінальною.

3. Сучасний облік ґрунтується на концепціях амортизації:

- а) витрат;
- б) відновлення і витрат;
- в) оцінювання і витрат;
- г) збереження капіталу.

4. Є такі дані про оцінки основних засобів:

Об'єкт	На початок року	На кінець року
№ 1	1 200	1 000
№ 2	2 500	2 600

Згідно з концепцією оцінювання сума амортизації основних засобів за звітний період дорівнює:

- а) 100;
- б) 200;
- в) 300;
- г) жодна відповідь не є правильною.

5. Метод складного відсотку є методом амортизації:

- а) рівномірної;
- б) прогресивної;
- в) дегресивної;
- г) епізодичної.

6. Метод суми чисел років є методом амортизації:

- а) рівномірної;
- б) прогресивної;
- в) дегресивної;
- г) виробничої.

7. Вартість придбаного устаткування 90 000 грн, термін корисного використання 4 роки, очікувана ліквідаційна вартість 10 000 грн. Дохідність чотирирічних депозитів становить 10 % річних.

У перший рік експлуатації сума амортизації за методом анuitету дорівнює:

- а) 20 000;
- б) 23 773;
- в) 25 237;
- г) 26 237.

8. Метод вибуття є методом амортизації шляхом:

- а) експертної оцінки;
- б) прямого списання;
- в) ануїтету;
- г) жодна відповідь не є правильною.

9. Який з наведених методів не є епізодичною амортизацією:

- а) ануїтету;
- б) вибуття;
- в) заміни;
- г) жодна відповідь не є правильною.

10. Метод амортизації за групою неоднорідних об'єктів називають:

- а) груповим;
- б) комбінованим;
- в) компонентним;
- г) калькуляційним.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 6.1

Після вивчення праць вітчизняних науковців необхідно висловити власний погляд щодо доцільності створення і відображення в обліку амортизаційного фонду після запровадження П(с)БО і МСФЗ в Україні. Результати аналізу слід подати у вигляді таблиці.

Автор	Думка автора	Аргументи на підтримку або не згоди

Вправа 6.2

Підприємство придбало обладнання за 800 000 грн, яке має термін експлуатації 5 років і ліквідаційну вартість 60 000 грн. Ставка відсотку щодо подібних інвестицій становить 10 % річних.

Необхідно скласти розрахунок амортизації обладнання методом ануїтету і методом фонду погашення (амортизаційного фонду).

Вправа 6.3

Підприємство придбало вантажівку за 360 000 грн, яка має термін експлуатації 5 років і ліквідаційну вартість 90 000 грн. Далі наведено очікуваний пробіг автомобілю та експертну оцінку його вартості на кінець року.

Рік	Пробіг, км	Експертна оцінка (% первісної вартості)
1	40 000	75
2	50 000	60
3	45 000	40
4	35 000	30
5	30 000	25

Необхідно визначити суму амортизації вантажівки за кожний рік експлуатації із застосуванням методів:

- а) експертної оцінки;
- б) прямолінійного;
- в) одиниць продукції;
- г) суми чисел років.

Вправа 6.4

Є така інформація про придбані виробничі інструменти:

Об'єкт	Первісна вартість, грн	Ліквідаційна вартість, грн	Термін експлуатації, років
К-11	4 000	400	3
К-12	3 000	300	4
К-14	7 000	700	5

Необхідно:

- 1) розрахувати комбіновану норму амортизації;
- 2) скласти запис у разі продажу К-11 через три роки за 400 грн.

КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

7.1. КОНЦЕПЦІЇ ТА ВИДИ КАПІТАЛУ

Термін «капітал» багатогранний і його значення варіюється залежно від концепції та сфери використання.

Власне слово «капітал» походить від латинського «caput» — «відсічена голова» і первісно означало «голова, головний, центральний».¹ В давнину в центрі Риму на Капітолійському пагорбі приносили в жертву биків, а відсічена голова присвячувалась Юпітеру. Відповідно, місце, де це відбувалось, називали головним, центральним. Невипадково в англійській мові одне із значень слова «capital» є столиця. На перших викарбуваних монетах, що з'явилися у VIII—VII ст. до н. е. у Лідії та в Стародавньому Римі, зображена голова бика як символ головного міста імперії.

В англійській мові використовують два терміни, які мають те саме значення, а саме «capital» та «equity».

«*Capital*» означає капітал, що може мати економічне значення і вказувати на статки, накопичення, заощадження або позначати щось головне (важливе), (наприклад має значення столиця, перша заглавна буква у слові, капітальне.)

«*Equity*» також перекладається як капітал, але здебільшого йдеться про власний капітал і зазвичай цей термін вживається для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Основоположними концепціями капіталу як економічної категорії є фізична та фінансова.

Згідно з фізичною концепцією під капіталом розуміють сукупність фізичних ресурсів (активів), що є універсальним джерелом доходів як суспільства в цілому, так і окремих індивідів. Зокрема,

¹ Lewis C.T., Short C. A Latin Dictionary. Oxford: Clarendon Press, 1879.

Адам Сміт² трактує капітал як один з головних факторів виробництва, двома іншими є земля (як природні ресурси) і праця (як цілеспрямована діяльність людей). Капіталом вважається усе те, що використовується для виробництва, але безпосередньо не споживається в ньому. На відміну від інших факторів виробництва, капітал складається з раніше виробленого продукту. Фактично будь-які засоби праці класична теорія вважає фізичним капіталом.

Відповідно до фінансової концепції капітал розглядається як фінансові ресурси прямо інвестовані власниками або набуті в процесі господарської діяльності суб'єкта господарювання. Капітал в такому випадку можна оцінити як частку власника в сукупних активах, яка формально зафіксована у вигляді певного узагальненого фонду. Так, у праці «Принципи політичної науки»³ економіст Карл Менгер дає визначення капіталу через його джерело походження «продуктивно спроможної власності», де він розглядає активи як якісну характеристику їх використання.

Концепції фізичного і фінансового капіталу визначили підходи до тлумачення прибутку в бухгалтерському обліку, а саме концепції збереження відповідно фізичного і фінансового капіталу (рис. 7.1). Ці концепції розглянуто в розділі 9.

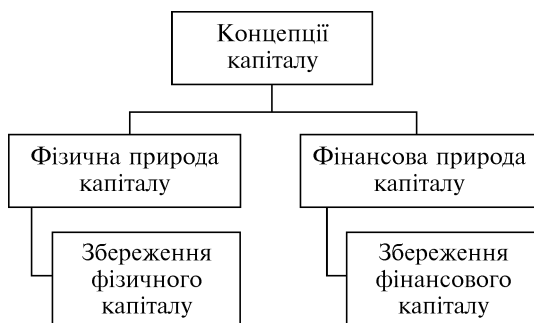


Рис. 7.1. Ієрархія концепцій капіталу.

Сучасна методологія бухгалтерського обліку ґрунтується на теорії власності, яка розглядає капітал як частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

² Smith Adam, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776.

³ Менгер К. *Принципи економічної науки*. Перша загальна частина. Інститут вільної економіки. 2022. 304 с.

Диспозиція власного капіталу в балансі залежить від організаційно правової форми бізнесу та вимог облікових стандартів. Сучасна фінансова звітність містить три компоненти власного капіталу:

- вкладений капітал;
- зароблений капітал;
- нереалізований капітал.

Вкладений капітал (Contributed capital) — це капітал, внесений власниками підприємства (статутний капітал, пайовий капітал, додатково оплачений капітал).

Зароблений капітал (Earned capital) — це приріст капіталу за рахунок чистого прибутку, отриманого в процесі господарської діяльності. Такий капітал поділяють на асигнований та неасигнований. Асигнований капітал має цільове призначення і не може бути розподілений між учасниками у вигляді дивідендів. Зазвичай це резервний капітал, передбачений законодавством, та інші резерви, створені згідно з установчими документами. Неасигнований капітал — це та частина нерозподіленого прибутку, яка може бути розподілена між учасниками.

Нереалізований капітал (Unrealized capital) — це дохід (або прибуток), що відображено безпосередньо у складі власного капіталу згідно з обліковими стандартами. Прикладом такого капіталу є дооцінка основних засобів і нерухомості, накопичені курсові різниці за інвестиціями в іноземні компанії тощо. Такий капітал з часом може включатись до складу прибутку звітного періоду і перетворюватись на зароблений капітал. Наприклад, вибуття дооцінених основних засобів призводить до включення накопиченої суми дооцінки до складу нерозподіленого прибутку.

Загальну структуру власного капіталу корпорації наведено на рис. 7.2.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) не встановлюють конкретний перелік статей (позицій) власного капіталу, але вимагають наводити безпосередньо в балансі випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства. Також вимагається детальне розкриття інформації за кожним класом акціонерного капіталу.

Директива ЄС про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів

компаній⁴ вимагає наводити безпосередньо в балансі такі класи і рядки власного капіталу:

- A. Капітал та резерви
- I. Передплачений капітал
- II. Рахунок премій за акціями
- III. Резерв переоцінки
- IV. Резерви

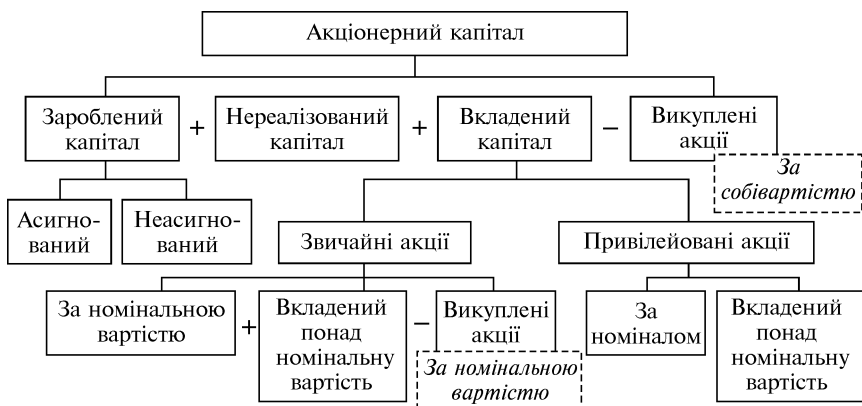


Рис. 7.2. Типова структура акціонерного капіталу

Джерело: складено автором.

1. *Обов'язковий резерв, якщо національне законодавство вимагає створення такого резерву.*

2. *Резерв для власних акцій, якщо національне законодавство вимагає створення такого резерву без порушення пункту (b) статті 24(1) Директиви 2012/30/ЄС.*

3. *Резерви, передбачені статутом підприємства.*

4. *Інші резерви, у тому числі резерв справедливої вартості.*

V. Прибуток або збиток, перенесений на наступні періоди

⁴ European Parliament and the Council (26 June, 2013). Directive 2013/34/EU on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance of the European Parliament and of the Council. Retrieved from <http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>

VI. Прибуток або збиток за фінансовий рік

Підсумок розділу «Власний капітал» в балансі залежить від того, який формат балансу застосовується.

За форматом «баланс — нетто», у складі власного капіталу зазвичай наводять коригуючі (контр пасивні) статті неоплаченого та вилученого капіталу (власних викуплених акцій). Фактично неоплачений капітал — це дебіторська заборгованість учасників, а власні викуплені акції — цінні папери, доступні для продажу. Тому у форматі «баланс — брутто» такі статті відображають у складі активів⁵.

Отже, в балансі — нетто рівняння набуває вигляд:

$$Aa - Z = K - Ap,$$

де: Aa — активи, наведені в активі балансу, а Ap — активи, наведені як контр статті в пасиві, Z — зобов'язання, K — власний капітал.

У XXI столітті спостерігається розширення і трансформація поняття «капітал у корпоративній звітності». Концепція інтегрованого звітування (КОІЗ)⁶ розглядає компанію як механізм створення доданої вартості у коротко-, середньо- і довгостроковому періодах з вхідних ресурсів (капіталів) у певний спосіб (бізнес-модель). При цьому виокремлюють такі види капіталів (табл. 7.1).

Наведений перелік є орієнтовним і організації можуть самі визначати категорії капіталу, які вони використовують та на які вони впливають.

КОІЗ розглядає капітали з одного боку, як ресурси та відносини, на які організація спирається при здійсненні комерційної діяльності.

З іншого боку, результати цієї діяльності розглядаються з погляду збільшення або зменшення капіталів.

Тому, доречно формувати три групи показників для відображення капіталів:

- 1) показники ресурсів;
- 2) показники змін в капіталах;

⁵ У форматі балансу, передбаченого Директивою ЄС несплачений капітал відображають або окремим розділом (A) в активі або у складі поточних активів, а власні викуплені акції — у складі інвестицій.

⁶ Integrated Reporting Framework. URL: integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf

Типові категорії капіталу, що втілюють вартість

Категорія	Визначення
Фінансовий капітал	Сукупність коштів, які: — доступні організації для використання у виробництві товарів або надання послуг; — отримані через фінансування (внески, позики, гранти) або генеровані від операцій та інвестицій
Виробничий капітал	Виробничі фізичні об'єкти (будівлі, обладнання тощо), які доступні організації для виробництва товарів або надання послуг.
Інтелектуальний капітал	Організаційні нематеріальні активи, основані на знаннях (патенти, авторські права, ліцензії, неявні знання, системи тощо)
Людський капітал	Компетенції співробітників, їх здібності та досвід, а також їх мотивація до інновацій.
Соціальний капітал і капітал відносин	Інститути та стосунки в межах співтовариств і між ними та здатність ділитися інформацією для підвищення індивідуального і колективного добробуту (загальні норми, цінності, репутація, бренди тощо)
Природний капітал	Відновлювані та невідновлювані ресурси довкілля і процеси, що забезпечують продукти і послуги, які підтримують минуле, поточне і майбутнє організації (повітря, земля, вода, корисні копалини тощо)

Джерело: складено на основі *Integrated Reporting Framework*.

3) показники отриманих результатів.

Приклади таких показників наведено в табл. 7.2.

Ідентифікація змін в капіталах потребує розуміння взаємозв'язку між ними.

Капітали в концепції інтегрованого звітування мають подвійне значення. З одного боку, це вхідні ресурси, а з іншого, — результати діяльності.

Тому, кореспонденції між капіталами можна розглядати з позиції зв'язку «ресурси — результати» та зобразити у вигляді матриці (табл. 7.3.).

У таблицях 7.1—7.3. наведені шість видів капіталів: фінансовий (Ф), виробничий (В), інтелектуальний (І), людський (Л), соціальний (С), природний (П).

Типові показники для відображення капіталів

Капітал	Ресурс	Процес	Результат
Фінансовий	Кошти	Рух коштів	Додана вартість Прибутковості акцій
Виробничий	Потужності Виробничі запаси	Обсяги постачання, виробництва і збуту Швидкість матеріального потоку	Продажі Асортимент Оборотність запасів Втрати (брак, простої тощо)
Інтелектуальний	Патенти Авторські права Інформаційні системи	Ліцензійна діяльність Дослідження та розробки	Дохід від роялті Придбані та розроблені об'єкти інтелектуальної власності
Людський	Чисельність персоналу Кваліфікація персоналу Лояльність персоналу	Плинність кадрів Навчання персоналу Поширення знань	Продуктивність праці Інновації
Соціальний	Внутрішній гудвіл Бренди	Рекламна компанія Благодійні акції	Відгуки в пресі Лояльність клієнтів
Природний	Земля Вода Повітря	Природокористування Водопостачання Викиди	Дохід від оренди землі Рівень води Чистота повітря

Джерело: складено автором.

Найбільш доступною є інформація про зміни фінансового капіталу, оскільки її джерелом є дані обліку про рух грошових коштів та їх еквівалентів.

Зокрема, зменшення фінансового капіталу переважно пов'язано з інвестиціями в:

- капітальні активи і виробничі запаси (ФВ);
- об'єкти інтелектуальної власності (ФІ);
- навчання персоналу (ФЛ);
- створення брендів і соціальні об'єкти (ФС);
- збереження і відновлення довкілля (ФП).

Таблиця 7.3.

Взаємозв'язок капіталів організації

Капітал		Результати					
		Ф	В	І	Л	С	П
Ресурси	Ф	—	ФВ	ФІ	ФЛ	ФС	ФП
	В	ВФ	—	ВІ	ВЛ	ВС	ВП
	І	ІФ	ІВ	—	ІЛ	ІС	ІП
	Л	ЛФ	ЛВ	ЛІ	—	ЛС	ЛП
	С	СФ	СВ	СІ	СЛ	—	СП
	П	ПФ	ПВ	ПІ	ПЛ	ПС	—

Джерело: авторська розробка.

Зменшення фінансового капіталу не завжди призводить лише до збільшення інших видів капіталів. Наприклад, виплати, пов'язані зі звільненням працівників, одночасно зменшують людський та фінансовий капітали.

Також не складно визначити вплив виробничого капіталу на інші види капіталу. Типовими прикладами такого впливу є:

- продаж продукції, товарів, послуг (ВФ);
- використання матеріалів в процесі розробок (ВІ);
- безоплатне харчування працівників (ВЛ);
- поширення рекламних матеріалів та зразків продукції (ВС);
- промислові викиди (ВП).

Взаємодія інтелектуального капіталу з іншими капіталами означає використання прав і формалізованих знань, зокрема для:

- отримання доходу від продажу ліцензій (ІФ);
- впровадження інноваційних технологій (ІВ);
- підвищення кваліфікації працівників (ІЛ);
- надання програмного забезпечення громадським організаціям (ІС);
- використання придбаних квот на викиди (ІП).

Використання людського капіталу передбачає застосування фізичної сили та формалізованих знань для створення та трансформації інших капіталів.

Вплив людського капіталу на фінансовий капітал може бути прямий та опосередкований.

Прикладом негативного прямого впливу є шахрайські дії персоналу організації, що привели до втрати коштів. Це уможливило одночасний негативний вплив на репутацію організації.

В багатьох випадках вплив людського капіталу на фінансовий є опосередкованим, оскільки характеризує залежність між фінансовими результатами діяльності підприємства та рішеннями його керівництва. Такі рішення є наслідком не лише відповідних компетенцій, а й персональними моделями поведінки.

Прикладами впливу людського капіталу може бути також:

- вдосконалення бізнес-процесів (ЛВ);
- винаходи (ЛІ);
- участь співробітників в благодійних акціях (ЛС);
- участь співробітників у природоохоронних заходах (ЛП).

Визначити взаємозв'язок соціального капіталу з іншими видами капіталів досить складно. Проте можна виділити деякі напрями такого взаємозв'язку, наприклад:

- надходження коштів від франчайзингу (СФ);
- покращення умов праці робітників (СВ);
- підключення до соціальних мереж (СІ);
- надання соціальної допомоги працівникам (СЛ);
- створення інституцій для захисту довкілля (СП).

Вплив природного капіталу може мати такий вигляд:

- надходження коштів від продажу квот на викиди (ПФ);
- витрачання води в процесі виробництва (ПВ);
- отримання права на концесію (ПІ);
- використання природних ресурсів для оздоровлення персоналу (ПЛ);
- проведення соціальних заходів на природі (ПС).

Теоретично кількість можливих кореспонденцій капіталів дорівнює:

$$n(n-1),$$

де n — кількість капіталів.

Але розглянута матриця не враховує внутрішні перетворення капіталів. Наприклад, продаж цінних паперів може забезпечити прибуток, що призводить до зростання фінансового капіталу.

Найскладнішими є внутрішні зміни в інтелектуальному та людському капіталах, які пов'язані з трансформацією знань.

Управління знаннями передбачає зокрема перетворення неформалізованого знання в формалізоване і застосування цього формалізованого знання для збільшення бази неформалізованого знання.

Поряд з тим, КОІЗ не вимагає, щоб інтегрований звіт надавав вичерпане уявлення про всі складні взаємозалежності між капіталами.

Також не завжди можливо кількісно відобразити зміну капіталів, зокрема в грошовому вимірнику. Це накладає значні обмеження на застосування бухгалтерського обліку з метою інтегрованого звітування.

Роль системи бухгалтерського обліку в процесі інтегрованого звітування залежить від вибору загального підходу до організації інформаційного забезпечення інтегрованого звітування.

Керівництво організації може розглядати бухгалтерський облік винятково як постачальника інформації про грошові потоки та інші фінансові показники діяльності.

Цікавим варіантом є використання бухгалтерських проведення як ідентифікатора змін в капіталах. Для цього одночасно з відображенням господарських операцій на рахунках фіксуються зміни у відповідних капіталах організації. У спрощеному вигляді це виглядатиме так (табл. 7.4).

Таблиця 7.4

Фрагмент журналу обліку господарських операцій

№ п.п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Зміни в капіталі	
		Д-т	К-т		
1	Сплачено за навчання персоналу	91	31	+ Л	– Ф
2	Повернення бракованої продукції покупцями	70	36	– С	– В
3	Придбано об'єкт авторського права	12	31	+ І	– Ф
4	Створено забезпечення внаслідок забруднення довкілля викидами	94	47	– П	– С

Джерело: складено автором з використанням вітчизняного плану рахунків

Наступним етапом є вимірювання та опис наслідків господарських операцій щодо змін у капіталах, що здійснюється відповідними підрозділами підприємства.

7.2. ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВИЗНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Зобов'язання, як і капітал, можна розглядати через призму економічної сутності, юридичної форми та правил (стандартів) бухгалтерського обліку.

В Європі на формування категорії зобов'язання вплинули праці представників юридичної та економічної облікових шкіл (табл. 7.5).

Таблиця 7.5

Економічне та юридичне тлумачення зобов'язання

Характеристика	Економічна школа	Юридична школа
Період формування	XIX—XX ст.	XVI—XX ст.
Представники	А. Гільбо, Е. Леоте, Ж. Саварі, Л. Кріппа, Дж. Россі, Ф. Гюглі, Т. д'Іпполіто	Н. д'Анастасіо, Дж. Чербоні, Б.Д. дель Кастильо, І.Ф. Шерр, Дж. Чербоні, Г. Фор
Предмет права на зобов'язання	Зобов'язання розглядали у взаємозв'язку з рухом матеріальних цінностей	Зобов'язання розглядали з точки зору прав та обов'язків відповідних фізичних та юридичних осіб
Завдання обліку зобов'язань	Фіксація зміни та руху цінностей та вплив цих змін на прибуток власника	Персоналізація рахунків, забезпечення економічної стійкості підприємства через співвідношення вимог та зобов'язань

Джерело: складено автором

Англомовні автори праць з бухгалтерського обліку, характеризуючи зобов'язання, робили наголос на різних його аспектах.

Зокрема, Дж. Ліслі, Г. Бентлі, Д. Каннінг визначали зобов'язання як кредиторську заборгованість, відмінну від заборгованості власникам.

Інші (А. Келлі, М. Мунітц, Р. Спроуз) акцентували увагу на очікуваних розрахунках, характеризуючи зобов'язання як обов'язок сплатити кошти в майбутньому.

Нарешті, Ч.Спрег, Г.Шілінгло, Дж. Віттінгтон розглядали зобов'язання як частину капіталу, а саме як позиковий капітал.

У другій половині ХХ ст. процеси стандартизації та глобалізації фінансового звітування сприяли гармонізації облікових категорій та методів. Зокрема, зобов'язання розглядали як заборгованість, яка виникла в наслідок минулих подій і призведе до зменшення економічних вигід в майбутньому (табл. 7.6).

Таблиця 7.6

Визначення зобов'язання в стандартах фінансової звітності

Країна (орган)	Визначення
РМСБО	Теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, очікувано, спричинить зменшення економічних вигід
США (FASB)	Ймовірні майбутні жертви економічних вигід, що виникають від теперішнього обов'язку окремого суб'єкта господарювання передати активи або надати послуги іншим суб'єктам господарювання в майбутньому, в результаті минулих операцій або подій
Австралія	Майбутні жертви економічних вигід, які суб'єкт господарювання тепер зобов'язаний зробити для інших суб'єктів господарювання в результаті минулих операцій або інших минулих подій
Канада	Заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникла внаслідок минулих операцій або подій погашення якої може привести до передавання або використання активів, надання послуг або інших економічних вигід в майбутньому
Німеччина	Теперішня заборгованість зовнішній стороні, яка виникла внаслідок минулих подій. Відтік ресурсів очікується в результаті погашення зобов'язання
Японія	Обов'язки або їх еквіваленти надати або доставити економічні ресурси, які суб'єкт, що звітує, контролює в результаті минулих операцій або подій
Нова Зеландія	Майбутні жертви корисного потенціалу або майбутніх економічних вигід, які суб'єкт господарювання зараз зобов'язаний зробити іншим суб'єктам господарювання в результаті минулих операцій або інших минулих подій
Велика Британія	Обов'язки суб'єкта господарювання передати майбутні економічні вигоди в результаті минулих операцій або подій

Джерело: IASB Information for observers. World standard setters meeting, September 2007, London.

Такому підходу до тлумачення зобов'язань сприяв зокрема розвиток теорії контрактів та теорії агентів (Р. Коуз, Дж. Акерлоф, М. Спенс, Дж. Стігліц, Е. Остр, О. Вільямсон).

У редакції Концептуальної основи МСФЗ 2018 року зобов'язання було визначено як: «теперішній обов'язок суб'єкта господарювання щодо передачі економічних ресурсів, що виник в результаті минулих подій»⁷.

Отже, сучасна концепція фінансового звітування пов'язує виникнення зобов'язання з одночасним дотриманням трьох критеріїв.

По перше, це наявність обов'язку перед іншою особою (групою осіб або суспільством в цілому), який означає дію або відповідальність, уникнути яких практично неможливо. Такий обов'язок може виникати внаслідок укладених договорів (контрактів), чинних законодавчих норм або ініціативи підприємства.

Договірні зобов'язання є наслідком встановлення, зміни або припинення правовідносин однієї або кількох сторін договору.

Якісними ознаками договірних зобов'язань є такі:

- договірне зобов'язання виникає за волею сторін на підставі угоди (домовленості, згоди) між ними;

- договірне зобов'язання в цивільному праві є різновидом відносних правовідносин. Воно встановлює правовий зв'язок лише між особами (кредитором та боржником), які приймають участь в договорі;

- договірне зобов'язання спрямоване на досягнення визначених правових результатів, які знаходяться в сфері інтересів сторін договору, а у випадках, які допускаються законом, — третіх осіб;

- договірне зобов'язання за своїм змістом передбачає здійснення боржником активних дій для виконання обов'язків, які покладені на нього і які дають кредитуру права вимоги;

- господарське договірне зобов'язання в своїй основі має, як правило, майновий характер⁸.

Договірні зобов'язання призводять до здійснення розрахункових операцій, за якими кредитори — юридичні та фізичні осо-

⁷ Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr.pdf.

⁸ Петрук О. М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2009. 332 с.

би — мають виконати свої зобов'язання: оплатити отриману продукцію, повернути кредит, оплатити вексель.

Частина зобов'язань підприємства нараховується регулярно (як правило, щомісяця) для виконання положень законодавчих актів щодо обов'язкових податків і зборів (заборгованість з податків, страхових внесків тощо) та розрахунків з працівниками. Наприклад, нарахування та сплата екологічного податку у деяких юрисдикціях здійснюватиметься за наявності фактичних викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря. Оцінка зобов'язань у такому випадку залежатиме від об'єкта оподаткування, ставки податку, можливих пільг, визначених законодавством.

Зобов'язання за ініціативи підприємства (конструктивні зобов'язання) є наслідком маркетингової, цінової, репутаційної, кадрової та інших політик підприємства. Приклади таких зобов'язань наведені далі.

Додаткові гарантії, бонуси за придбання або користування продукцією компанії. Оскільки достовірна оцінка таких зобов'язань є можливою лише у випадку настання визначених умов програм лояльності, то як правило, нарахування таких зобов'язань здійснюється через створення забезпечень.

Додаткові соціальні виплати працівникам. З метою збереження людського капіталу підприємство може визначати певні матеріальні заохочення при досягненні певних показників діяльності, ймовірність якого залежатиме від подій у майбутньому. Тому, нарахування таких зобов'язань здійснюватиметься у періоді настання умов для виплат з урахуванням принципу відповідності звітному періоду.

Благодійні внески. Нарахування і погашення зобов'язань зі сплати благодійних внесків здійснюється, як правило, в одному звітному періоді, можливо, навіть за один день. Тоді реєстрація поточних зобов'язань виконує інформативну функцію для аналітичних даних про отримувачів благодійної допомоги, а також для складання звітів про соціальну відповідальність.

Другим критерієм наявності зобов'язання є те, що існуючий обов'язок передбачає передавання економічного ресурсу. Таке передавання можливо у різних формах, зокрема:

- сплати грошових коштів;
- постачання товарів чи надання послуг;
- обміну ресурсів на несприятливих умовах (форвардний контракт, опціон тощо);
- випуску фінансового інструменту.

Іноді замість передавання ресурсу існуючий обов'язок врегулюють шляхом укладання угоди про:

- звільнення від обов'язку;
- передання обов'язку третій стороні;
- заміну обов'язку іншим обов'язком.

Третім критерієм наявності зобов'язання є те, що існуючий обов'язок є наслідком минулих подій (табл. 7.7).

Таблиця 7.7

Приклади минулих подій, що призводять виникнення зобов'язання

Подія	Зобов'язання
Придбання товарів	Кредиторська заборгованість за товар
Одержання позики	Кредиторська заборгованість з оплати за кредит
Отриманий аванс від покупця за продукцію	Зобов'язання відвантажити продукцію
Користування земельною ділянкою	Зобов'язання заплатити податок за землю
Використання праці найманих працівників	Зобов'язання сплатити заробітну плату

Джерело: складено автором

Невизначеність щодо обов'язку, кредитора, часу та/або суми погашення може ускладнювати процес визнання зобов'язання. Невизначеність особи кредитора, часу або суми платежу за наявності обов'язку зазвичай не скасовує визнання зобов'язання. Водночас, коли визнання зобов'язання залежить від можливої майбутньої події, тоді зобов'язання не визнається доти, поки не стане подія, що створює обов'язок. Отже, невизначеність призводить до створення забезпечення або розкриття умовного зобов'язання (табл. 7.8).

Таблиця 7.8

Вплив невизначеності на облік зобов'язання

Об'єкт невизначеності	Наслідок невизначеності
Особа кредитора	Створення забезпечення
Час погашення	
Сума платежу	Розкриття умовного зобов'язання
Обов'язок	

Джерело: складено автором

Підходи до оцінювання активів і зобов'язань розглянуто в розділі 3.

М. Метьюс і М. Перера зазначають, що зазвичай оцінка зобов'язання є зворотною стороною оцінки активів. Але сучасна методологія обліку (зокрема, відображення оренди) свідчить вже про тенденцію залежності активів від оцінки зобов'язань⁹.

З іншого боку, концептуальна основа МСФЗ не передбачає синхронізації оцінок заборгованості в обліку боржника і кредитора. Тому, вимога до однієї сторони визнати зобов'язання в певній сумі не означає, що інша сторона має визнавати актив або оцінювати його в тій самій сумі¹⁰. Наприклад, учасники судового процесу по різному реагують на його можливі результати. Якщо існує висока ймовірність ухвалення рішення на користь позивача, відповідач визнає зобов'язання у вигляді забезпечення майбутнього платежу. Втім, позивач не визнає актив (дебіторську заборгованість) до ухвалення судового рішення.

Незважаючи на наявні концептуальні основи, тривають дискусії щодо відмінностей між зобов'язанням і капіталом. Складність віднесення об'єкту бухгалтерського обліку до капіталу або до зобов'язань пов'язана з тим, що власний капітал визначається за залишковим принципом, тобто як результат вирахування зобов'язань з активів.

Ключовим критерієм розмежування зобов'язання та власного капіталу, є твердження, що зобов'язання мають відображати інтереси тих, хто позичає кошти бізнесу (кредиторів), а власний капітал має відображати інтереси тих, хто володіє бізнесом (власники).

Сукупність характеристик, які є ознаками ідентифікацій зобов'язань (визначені термін і сума погашення) і елементів власного капіталу (вплив на участь у прибутках і збитках), свідчить про їх багатовимірність, а отже, можливість багатоваріантності ідентифікації зобов'язань. Вибір з переліку цих характеристик і є підставою для того, щоб класифікувати об'єкти власного капіталу чи зобов'язань. Цей вибір залежить від економічної та юридичної сутності операції і від користувачів фінансової звітності.

⁹ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

¹⁰ Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr\(2\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr(2).pdf).

Тобто необхідно обрати такий критерій, який забезпечує користь інформації для широкого кола користувачів в більшості ситуацій для різних правових форм, що на практиці є складним. Адже ці характеристики можуть бути перехресними або ж менш важливими для користувачів фінансової звітності. Наприклад, акції власної емісії з одного боку становлять величину власного капіталу підприємства, а з іншого боку — це вимога акціонерів щодо права на їх частку в чистих активах корпорації.

Тому, за наявності складних фінансових інструментів з багатьма змінними складовими, виникають дискусійні питання щодо визнання зобов'язань. Зокрема, це стосується: привілейованих акцій, заборгованості за облігаціями, які можуть конвертуватись у звичайні акції, відстроченої податкової заборгованості, забезпечення для відшкодування майбутніх витрат, доходи майбутніх періодів, позики на погашення збитків тощо.

Дискусійні питання щодо ідентифікації зазначених вище зобов'язань призводять до висновку про дихотомічну природу зобов'язань. Проілюструємо це на прикладі привілейованих акцій. Критерієм розмежування власного капіталу і зобов'язань в деяких юрисдикціях є наявність права голосу за привілейованими акціями. Тобто якщо наявність права голосу є критерієм віднесення об'єкту до власного капіталу, то це означає, що капітал власників звичайних акцій має відображатись як власний у суб'єкта господарювання, тоді як привілейовані акції без права голосу відображатимуться у складі зобов'язань.

Отже, наразі виникають труднощі з чіткою класифікацією наслідків операції до власного капіталу або зобов'язань.

Науковці пропонують різні варіанти проведення чіткої межі між зобов'язаннями і капіталом, зокрема, підхід «поглинання втрат» і підхід «заробленого капіталу».

Робоча група від Європейської консультативної групи з фінансової звітності (EFRAG) на чолі з А. Барков, М. Шмідтом¹¹ запропонувала підхід «поглинання втрат», за яким капітал, що компенсує (поглинає) збитки підприємства, є власним. Інше за замовчуванням ідентифікується як зобов'язання. Наприклад, пе-

¹¹ Discussion paper distinguishing between liabilities and equity. 2008. 109 p. URL: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/European%20Discussion%20Paper%20on%20Equity%20and%20Liabilities.pdf>.

реоцінка «поглинає» збитки, а тому може бути віднесена до власного капіталу. Звичайні акції також є власним капіталом за таким підходом, оскільки у випадку збитків акціонери не мають права на виплати.

М. Хілл, Дж.В. Рух, Р.А. Прайс III¹² є прихильниками підходу «заробленого капіталу». На їх думку відмінність між зобов'язанням та власним капіталом ґрунтується на розрізненні між двома джерелами капіталу підприємства: капітал, який отримуюється від видачі вимог інвесторам і кредиторам («зовнішній капітал») і капітал, отриманий від продажу товарів і послуг («зароблений капітал»). За таким підходом, звичайні акції вважаються вимогами акціонерів і мають визнаватись зобов'язанням, а поточні зобов'язання слід розглядати як «поточні очікування».

Водночас поділ зобов'язань на поточні та довгострокові не дає однозначної відповіді про здатність підприємства погасити борги, оскільки фактична сплата боргів є наслідком конкретних управлінських рішень. Звітність лише підтверджує потенційну можливість підприємства заплатити за боргами. Крім того, фінансова звітність не містить інформації щодо пріоритетності погашення боргів перед кредиторами у випадку ліквідації фірми і про прогнозовані грошові потоки. Проблемним є відображення інформації про зобов'язання у фінансовій звітності так, щоб одночасно інформувати кредитора про можливість погашення боргів та оцінити ефективність політики управління заборгованістю.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що означає поняття «капітал»?
2. Які концепції капіталу як економічної категорії є основоположними?
3. Як концепції капіталу впливають на тлумачення прибутку?
4. Як визначає власний капітал Концептуальна основа МСФЗ?
5. Яка теорія є підґрунтям визначення власного капіталу в обліку?
6. Які компоненти власного капіталу містить фінансова звітність корпорації?
7. Яка структура власного капіталу передбачена Директивою ЄС про фінансову звітність компаній?
8. В чому відмінність подання власного капіталу в балансах «нетто» і «брутто»?

¹² Hill M., Ruch G. W., Price III R. A. Simplifying the Distinction Between Liabilities and Equity | IMA. *IMA*. URL: <https://www.sfmagazine.com/articles/2023/june/simplifying-the-distinction-between-liabilities-and-equity#:~:text=The%20classification%20of%20common%20stock>

9. Як виглядає балансове рівняння в балансі «нетто»?
10. Як тлумачить капітал концепція інтегрованого звітування?
11. Опишіть типові капітали згідно з концепцією інтегрованого звітування.
12. Поясніть взаємозв'язок капіталів в інтегрованому звіті.
13. Які показники та методи можуть бути використані для відображення змін у капіталах?
14. Як тлумачили зобов'язання представники економічної та юридичної облікових шкіл?
15. Як розглядали зобов'язання англomовні автори праць з обліку?
16. Яке визначення зобов'язання є поширеним в національних стандартах бухгалтерського обліку?
17. Як визначає зобов'язання сучасна Концептуальна основа МСФЗ?
18. Які основні критерії визнання зобов'язання?
19. Наведіть приклади минулих подій, що призводять до виникнення зобов'язання.
20. Як невизначеність впливає на облік зобов'язань?
21. Які підходи до розмежування капіталу і зобов'язань пропонують науковці? В чому сутність цих підходів?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1. Фізична концепція капіталу розглядає капітал як:**
 - а) джерело коштів;
 - б) внесок власника;
 - в) сукупність активів;
 - г) усе наведене вище.
- 2. Сучасне визначення власного капіталу в обліку ґрунтується на теорії:**
 - а) господарської одиниці;
 - б) фонду;
 - в) підприємства;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
- 3. Кошти, отримані від емісії акцій понад їх номінальну вартість є елементом капіталу:**
 - а) вкладеного;
 - б) нереалізованого;
 - в) заробленого;
 - г) асигнованого.
- 4. Власні викуплені акції відображають в балансі у складі:**
 - а) інвестицій в активи;

- б) власного капіталу (від'ємною сумою);
- в) обидва варіанти а) і б) можливі;
- г) жодна відповідь не є правильною.

5. Бренд компанії є складовою капіталу:

- а) виробничого;
- б) інтелектуального;
- в) соціального;
- г) жодна відповідь не є правильною.

6. Прихильником юридичного тлумачення зобов'язання є:

- а) Ж. Саварі;
- б) Н. д'Анастасіо;
- в) Н. д'Іпполіто;
- г) П. Пікассо.

7. Виникнення обов'язку за невизначеності кредитора призводить до:

- а) створення забезпечення;
- б) розкриття умовного зобов'язання;
- в) визнання відстроченого зобов'язання;
- г) жодна відповідь не є правильною.

8. Що з наведеного не є обов'язковою характеристикою зобов'язання:

- а) відомий час погашення;
- б) виникає внаслідок минулої події;
- в) передбачає передачу економічних ресурсів;
- г) жодна відповідь не є правильною.

9. Ознакою договірної зобов'язання є:

- а) виникає за волею сторін на підставі угоди;
- б) спрямоване на досягнення визначених правових результатів;
- в) зазвичай має майновий характер;
- г) усе наведене вище.

10. За підходом «поглинання витрат» капітал, що належить власникам привілейованих акцій розглядають як:

- а) власний капітал;
- б) зобов'язання;
- в) умовне зобов'язання;
- г) жодна відповідь не є правильною.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 7.1.

Необхідно надати переклад наведених термінів та пояснити їхній зміст.

Термін	Переклад	Пояснення
Issued capital Called up share capital Stated capital Contributed capital Enterprise capital Shareholders' equity Subscribed capital Owners' capital Shareholders' funds Share premium Additional paid-in-Capital Donated capital Revaluation reserve Revaluation surplus Legal reserve Special reserve Capital reserve Revenue reserve Reserve for owners' shares Treasure stock Treasure shares Retained earnings Authorized capital		

Вправа 7.2.

Є така інформація про компанію:

Стаття	Сума, тис. грн
Зареєстрований капітал	100 000
Неоплачений капітал	20 000
Дооцінка основних засобів	3 000
Власні викуплені акції	600
Резервний капітал	50 000
Дооцінка придбаних ринкових цінних паперів	400
Нерозподілений прибуток	15 000

Необхідно визначити підсумок розділу «Власний капітал» у форматах «брутто» і «нетто».

Вправа 7.3.

На підставі річного звіту реальної компанії визначити, описати та кількісно охарактеризувати її капітали, що створюють вартість. Результати дослідження подати у формі таблиці.

Капітал	Опис	Кількісна характеристика

Вправа 7.4

На основі вивчення вітчизняних і зарубіжних джерел необхідно дослідити визначення поняття «зобов'язання» і надати власну критичну оцінку кожному визначенню. Результати узагальнити в таблиці, що наведена далі.

Джерело	Визначення	Коментар

Вправа 7.5

Необхідно визначити подію, що спричинила виникнення зобов'язання.

Зобов'язання	Минула подія
Забезпечення обтяжливого контракту Забезпечення виведення з експлуатації активу Відстрочене податкове зобов'язання Зобов'язання щодо преміальних виплат працівникам Зобов'язання щодо погашення облігацій Зобов'язання щодо страхування персоналу Зобов'язання за опціоном Зобов'язання за програмою лояльності клієнтів	

РОЗДІЛ 8

ДОХІД І ВИТРАТИ

8.1. КОНЦЕПЦІЇ ТА ВИЗНАННЯ ДОХОДУ

Понад століття тривають дискусії щодо сутності, визнання та вимірювання доходу в обліку та звітності. Різні тлумачення доходу в стандартах бухгалтерського обліку висвітлено у працях Е. Гендріксена і М. Ван Бреди¹, М. Метьюза і М. Перери².

Розбіжності щодо тлумачення доходу частково зумовлені термінологічним різноманіттям в обліковій теорії та практиці. Так, в англomовних джерелах поширеними є терміни «*Income*», «*Revenue*», «*Sales*», «*Turnover*».

«*Income*», зазвичай, означає прибуток (*Income Statement*, *Income Tax*), але в Концептуальній основі МСФЗ цей термін використовують для визначення доходу. «Дохід (*Income*) — це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу»³.

Далі у складі доходу розрізняють «дохід (*revenue*), що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання»⁴. Дохід від звичайної діяльності може бути у вигляді доходу від продажу (*Sales Revenue*), доходу від оренди (*Rent Revenue*), доходу від процентів (*Interest Revenue*), доходу від роялті (*Royalty Revenue*) тощо.

У Європі, замість доходу від продажу, зазвичай, вживають термін «оборот» (*turnover*), зокрема: «чистий оборот» означає суми, отримані від реалізації продукції та надання послуг, за вирахуван-

¹ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin. 1992.

² Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

³ Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr.pdf.

⁴ Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

ням торговельних знижок, податку на додану вартість та інших податків, безпосередньо пов'язаних з оборотом⁵.

Так само існують різні погляди щодо складу доходу.

Аналізуючи існуючі визначення доходу, Манукріті Най⁶ розрізняє розширену та вузьку концепції доходу.

Розширена концепція доходу (*Broader Concept of Revenue*) включає до складу доходу всі зміни в чистих активах, що відбуваються у результаті звичайної діяльності (або діяльності, що приносить дохід), а також інші прибутки або збитки, що виникають у результаті продажу основних засобів та інвестицій. Такого погляду дотримується Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA): «Дохід є результатом продажу товарів та надання послуг і вимірюється платою, що стягується з покупців, клієнтів або отримувачів за надані їм товари та послуги. Він також включає прибутки від продажу або обміну активів (крім торгових цінних паперів), відсотки та дивіденди, отримані від інвестицій, та інші збільшення власного капіталу, за винятком тих, що виникають внаслідок внесків у капітал та капіталу скоригованого»⁷.

Вузька концепція доходу (*Narrower Concept of Revenue*) розмежовує доходи від здійснення діяльності (*revenue*) та прибутки (*gains*) від операцій та інших подій, що впливають на суб'єкт господарювання, за винятком тих, які є результатом надходжень або інвестицій власників.

Зокрема, Рада з стандартів фінансового обліку США (FASB) розглядає дохід, як надходження або інше збільшення активів суб'єкта господарювання або погашення його зобов'язань (або поєднання того й іншого) від постачання або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших видів діяльності (отримання відсотків, орендної плати, роялті та комісійних платежів)⁸.

⁵ Directive 2013/34/EU on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=>

⁶ Manukriti Nai. Revenue: Meaning, Concept and Activities. URL: <https://www.accountingnotes.net/financial-statement/revenue/revenue-meaning-concept-and-activities/5331>.

⁷ American Institute of Certified Public Accountants. Committee on Terminology, "Proceeds, revenue, income, profit, and earnings; Accounting Terminology Bulletins, no. 2" (1955). American Institute of Accountants. 357. URL: https://egrove.olemiss.edu/dl_aia/357.

⁸ Statement of Financial Accounting Concepts #8. December 2021. Conceptual Framework for Financial Reporting. Chapter 4. Elements of Financial Statements.

Таке розмежування доходів і прибутків забезпечує інформацію про джерела сукупного прибутку суб'єкта господарювання.

Концепція сукупного прибутку була запроваджена в США в 1997 році у стандарті SFAS 130 «Звітування про сукупний прибуток» (*Reporting Comprehensive Income*). Згодом, в результаті конвергенції, ця концепція була втілена в МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

Концептуальна основа МСФЗ первісно визнавала прибутки (*gains*) від нерегулярних операцій (вибуття основних засобів, курсові різниці тощо) складовою загального доходу. Проте, остання редакція (2018 року) цього документа вже не містить згадку про склад доходу.

Вочевидь, це пов'язано з тим, що в різних країнах застосовують різні формати подання інформації про нерегулярні операції та події. Зокрема, в англо саксонській системі обліку поширений метод «нетто», за яким доходи і витрати щодо таких операцій відображають згорнуто. Відповідно різницю між надходженням (або справедливою вартістю) від операції та балансовою вартістю активу, що вибув визнають як прибуток (*gain*) або збиток (*loss*). Натомість, у країнах континентальної Європи, (зокрема в Україні), доходи і витрати відображають розгорнуто (тобто за методом «брутто»). Тому, наприклад, надходження від продажу основних засобів є складовою доходу, а їх балансову вартість списують на витрати.

Оновлена Концептуальна основа МСФЗ (п. 7.15) передбачає, що «доходи і витрати можуть бути відображені у звіті про прибуток або поза звітом про прибуток у складі іншого сукупного прибутку»⁹. Водночас, МСФЗ 18 «Подання і розкриття інформації в фінансовій звітності», що замінив МСБО 1, вимагає чіткого розподілу статей доходів і витрат за категоріями (зокрема, видами діяльності). Тому, відтепер, склад доходів і витрат за МСФЗ буде таким:

1. Доходи і витрати, що визначають фінансові результати діяльності.

1.1. Операційна діяльність.

1.2. Інвестиційна діяльність.

1.3. Фінансова діяльність.

⁹ Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr.pdf.

- 1.4. Податки на прибуток.
- 1.5. Припинена діяльність.
2. Доходи і витрати, що визначають інший сукупний прибуток.

Визнання доходу

До першої світової війни дохід переважно розглядали як зростання чистого багатства фірми, а підґрунтям для визнання доходу, зазвичай, було періодичне оцінювання активів. Утім, згодом, поява спеціалізованих основних засобів ускладнила переоцінку активів, а податкове законодавство було спрямоване на визначення прибутку. Тому від початку 1930-х років поширеним є принцип реалізації доходу. Під реалізацією розуміють перетворення неможливого активу на кошти або у грошові вимоги. Принцип реалізації доходу передбачає, що дохід визнається, коли він зароблений, а саме коли товари або послуги відповідно поставлені або надані.

Існує думка, що реалізація доходу та визнання доходу — це різні облікові явища і різні події. Реалізація доходу відбувається в момент надання товарів або послуг суб'єктом господарювання в результаті обміну. Визнання доходу — це ідентифікація доходу, який має бути включений до звіту про фінансовий стан за певний рік. Зазвичай, реалізація та визнання доходу відбуваються одночасно і відображаються паралельно, тобто в одному і тому ж записі. Однак, у деяких особливих випадках визнання доходу може передувати або слідувати за реалізацією доходу.

Комітет з концепцій та стандартів Американської асоціації бухгалтерів дійшов висновку, що "реалізація не є визначальним фактором у концепції доходу; вона лише слугує орієнтиром при вирішенні питання, коли події, які в іншому випадку розглядаються як такі, що підпадають під концепцію доходу, можуть бути відображені в бухгалтерському обліку в об'єктивних термінах; тобто коли невизначеність зменшується до прийнятного рівня"¹⁰.

Отже, принцип реалізації містить лише загальну рекомендацію, а визначити коли дохід вже зароблений, за певних обставин може бути складно.

¹⁰ Manukriti Nai. Revenue: Meaning, Concept and Activities. URL: <https://www.accountingnotes.net/financial-statement/revenue/revenue-meaning-concept-and-activities/5331>

У світовій практиці застосовують три підходи до визнання доходу¹¹:

- критичної події;
- нарощення;
- розподілу.

Підхід критичної події (*Critical event approach*) ґрунтується на концепції заробляння доходу, згідно з якою «дохід — результат динамічного процесу створення підприємством товарів та послуг упродовж визначеного проміжку часу»¹². Цей процес включає придбання сировини, виробництво продукту, його продаж та отримання оплати за нього. Завдання обліку полягає у визначенні критичної події у цьому процесі, яка спричиняє визнання доходу.

Теоретично така критична подія може статися на різних стадіях операційного циклу, зокрема: після завершення виробництва; в момент продажу; після поставки. Визначення критичної події потребує судження про рівень невизначеності щодо витрат, ціни, надходження коштів тощо. Тому дохід визнається в точці, коли рівень такої невизначеності є прийнятним.

Визнання доходу одразу після завершення виробництва

Завершення процесу виробництва може бути критичною подією, коли ціна і витрати на продаж передбачені контрактом, а ймовірність виникнення безнадійної заборгованості є незначною. Прикладом визнання доходу по завершенні виробництва є метод завершеного контракту (*completed contract method*), що часом застосовують у будівництві.

У деяких галузях дохід визнається по завершенні виробництва навіть за відсутності укладеного контракту. Наприклад, така практика існує у гірничодобувній промисловості (видобуток золота, срібла, алмазів тощо) за умови:

- завершення видобутку;
- наявності активного ринку, форвардного контракту або урядових гарантій;
- можливості визначення цін та їх стабільності.

¹¹ International GAAP 2005. London. 2004.

¹² George J. Staubus. Revenue and Revenue Accounting Research, July 1956, p. 284—294. Reprinted in Sidney Davidson. David Green, Jr. Charles T. Horn-gren, and George H. Sorter, An Income Approach to Accounting Theory: Reading and Questions (Englewood Cliffs, N.J. Prentice Hall, 1964), p. 78—88.

У сільському господарстві дохід визнається після збору врожаю, коли відома його справедлива вартість і можна оцінити витрати на продаж.

Визнання доходу в момент продажу

Момент продажу є найпоширенішою основою для визнання доходу від продажу продукції. Це зумовлено тим, що продаж, зазвичай, є тою критичною точкою, коли процес заробляння завершено, а істотні невизначеності відсутні. Єдиним джерелом невизначеності є ймовірність повернення товару, якщо покупці мають таку опцію. Проте, за нормальних обставин, така невизначеність не є суттєвою, а величину повернення можна попередньо оцінити спираючись на минулий досвід.

Дохід визнається на дату продажу в сумі, еквівалентній отриманим грошовим коштам, збільшеним на суму рахунків, що підлягають отриманню від покупців за товари, придбані з відстрочкою платежу. Отже, для підприємства роздрібної торгівлі дата продажу є датою визнання доходу незалежно від того, в якій формі надходить платіж від покупця: грошовій або обіцянки сплатити пізніше.

Визнання доходу після поставки товару

Можливі ситуації, коли дотримання критеріїв визнання доходу стає можливим лише після моменту поставки товару. Так, у деяких галузях

(наприклад, гуртова торгівля або виготовлення виробничого устаткування), склалась практика, за якою покупець має право повернути придбаний товар за певних умов протягом продовженого періоду часу. У таких випадках визнання доходу відкладається до того моменту, коли вичерпується право покупця повернути придбаний товар, або до моменту, коли всі критерії визнання доходу будуть дотримані.

Приклад 8.1

Видавництво «Друкарня» 30 листопада 2023 року реалізувало 1000 примірників посібника зі стратегічного управлінського обліку книжковим магазинам за ціною 150 грн за один примірник. Собівартість кожного примірника становила 120 грн. Продаж було здійснено шляхом надання товарного кредиту, оплата за

яким надійшла 31 грудня 2023 року. Собівартість кожного примірника для видавництва «Друкарня» становила 120 грн. Оскільки перспективи збуту посібника невизначені, видавництво надає книжковим магазинам право повернути нереалізовані примірники посібника до 31 березня 2024 року. За повернені примірники видавництво компенсує магазинам вартість їх придбання. Видавництво не має надійної бази для оцінки кількості примірників, які будуть повернені. Звітний період закінчується 31 грудня 2023 року. 15 січня 2024 року були повернені 100 примірників у належному стані, а інших повернень не було.

Складемо відповідні бухгалтерські записи.

1. Відображається реалізація 1000 примірників посібника книжковим магазинам 30 листопада 2023 року

Дебет рах. «Рахунки, що підлягають отриманню»	150 000
Кредит рах. «Дохід від продажу» (1000 × 150 грн)	150 000

одночасно

Дебет рах. «Витрати на реалізовану продукцію»	120 000
Кредит рах. «Товарні запаси» (1000 × 120 грн)	120 000

одночасно

Дебет рах. «Дохід від продажу»	150 000
Кредит рах. «Витрати на реалізовану продукцію»	120 000
Кредит рах. «Відкладений валовий прибуток»	30 000
(1000 од. × (150 000 грн – 120 000 грн))	

2. Незважаючи на те, що дебіторська заборгованість була оплачена 31 грудня 2023 року, дохід не був зареєстрований, так як видавництво «Друкарня» на той час не мало відомостей про те, скільки примірників буде повернено. З цього приводу в обліку буде здійснений лише один запис:

Погашення дебіторської заборгованості

Дебет рах. «Грошові кошти»	150 000
Кредит рах. «Рахунки, що підлягають отриманню»	150 000

3. Відображається повернення 100 примірників посібника

Дебет рах. «Товарні запаси» (100 од. × 120 грн)	12 000
Дебет рах. «Відкладений валовий прибуток»	3000
Кредит рах. «Грошові кошти» (100 од. × 150 грн)	150 000

4. Відображається дохід від продажу 900 примірників видавництва «Друкарня»

<i>Дебет рах. «Витрати на реалізовану продукцію» (900 од. × 120 грн)</i>	<i>108 000</i>
<i>Дебет рах. «Відкладений валовий прибуток» (900 од. × 30 грн)</i>	<i>27 000</i>
<i>Кредит рах. «Дохід від продажу»</i>	<i>135 000</i>

Отже, видавництво «Друкарня» у 2023 році не зареєструє дохід від продажу посібника, а в 2024 році зареєструє цей дохід у розмірі 135 000 грн.

Так само можна здійснювати облік інших видів операцій, як наприклад консигнаційних угод, коли не можна застосовувати метод на основі продажу.

Коли відсутня повна гарантія надходження коштів за реалізований товар, необхідно відкласти визнання доходу до того моменту, коли буде впевненість в їх отриманні або до моменту їх отримання.

Підхід нарощення (*Accretion approach*) застосовують для визнання доходу до завершення виробництва (контракту).

Зазвичай, це стосується доходу від використання ресурсів підприємства іншими суб'єктами господарювання, зокрема нарахування відсотків, роялті, ренти тощо. Водночас, слід враховувати конкретні обставини, що надають впевненість щодо отримання коштів. Наприклад при передачі видавництву авторських прав за умови отримання плати в залежності від фактичної реалізації виданих книжок, роялті визнають як дохід у міру реалізації книжок.

Іншим поширеним випадком є *метод відсотку завершення (Percentage-of-completed method)*, який часом застосовують в обліку довгострокових контрактів. Цей метод прийнятний за наявності достовірної оцінки результату контракту.

Приклад 8.2

Компанія «Атракціон» розпочала в 2023 році контракт щодо надання маркетингових послуг протягом трьох років. Завершення контракту очікується в 2025 році. Загальна сума доходу за контрактом складає 1 500 000 євро, а очікувані (бюджетні) витрати 1 000 000 євро. У 2023 році фактичні витрати за контрактом становили 250 000. На підставі співвідношення витрат, понесених

на звітну дату і попередньо оцінених загальних витрат, визначаємо ступінь виконання послуг.

Отже, відсоток завершення контракту дорівнює:

$$250\,000 : 1\,000\,000 = 0,25 \text{ або } 25 \, \%.$$

Відси дохід від контракту за 2023 рік буде 375 000 євро ($1\,500\,000 \times 0,25$).

Визнання доходу від контракту в 2023 році буде відображено записом:

<i>Дебет рах. «Незавершене виробництво»</i>	<i>125 000</i>
<i>Дебет рах. «Визнані витрати за контрактом»</i>	<i>250 000</i>
<i>Кредит рах. «Дохід від контракту»</i>	<i>375 000</i>

Ще одним прикладом застосування підходу нарощення є визнання доходу в сільському господарстві в процесі біологічної трансформації.

Приклад 8.3

На початку року народились телята, сукупна справедлива вартість яких становила 100 000 грн.

Вартість новонароджених телят буде відображено записом:

<i>Дебет рах. «Біологічні активи (телята)»</i>	<i>100 000</i>
<i>Кредит рах. «Дохід від визнання біологічних активів»</i>	<i>100 000</i>

Наприкінці року справедлива вартість телят становила 120 000 грн.

Отже, отримано дохід 20 000, що буде відображено записом:

<i>Дебет рах. «Біологічні активи (телята)»</i>	<i>20 000</i>
<i>Кредит рах. «Дохід від дооцінки біологічних активів»</i>	<i>20 000</i>

Підхід розподілу доходу (*Revenue allocation approach*) є комбінованим, що поєднує підходи критичної точки та нарощення. Зокрема, контракт поряд з продажем активу, може передбачати його після продажне обслуговування. Тому частину ціни продажу слід визнавати доходом у точці продажу, а решту визнавати доходом на основі нарощення упродовж періоду обслуговування.

Приклад 8.4

Підприємство уклало контракт на суму 20 млн дол., що передбачає продаж літака, первісну підготовку пілотів і обслугову-

вання двигунів упродовж першого року експлуатації. У цьому випадку, вартість контракту слід розподілити між трьома компонентами та визнавати дохід у міру завершення кожного з них. Так, ймовірно дохід від продажу буде визнаний у момент поставки, а визнання доходу від послуг з навчання і обслуговування буде відстрочено до моменту заробляння.

Можливі варіанти і критерії визнання доходу узагальнено у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Час та критерії визнання доходу

Час визнання	Критерій	Приклади практичного застосування
Упродовж виробництва (наращення)	Дохід накопичується протягом часу і не існує значних невизначеностей щодо його оцінки та отримання коштів. Контракт на продаж укладено і майбутні витрати визначені достатньо точно	Нарахування доходу від процентів, роялті та дивідендів. Облік будівельних контрактів методом відсотку завершення
По завершенні виробництва	Існує ринок для товару, що здатний швидко поглинути ту кількість, що має підприємство; товар має включати взаємозамінні одиниці; ринкова ціна може бути визначена і є стабільною; не потрібні значні маркетингові витрати	Певні дорогоцінні метали і товари. Сільське господарство
У момент продажу (але до поставки)	Продукти вже мають бути придбані або виготовлені; товари готові для негайної поставки замовнику; ціна продажу була встановлена; всі суттєві пов'язані витрати були відомі; не залишилось значних невизначеностей (отримання коштів, повернення тощо)	Певні продажі товарів (наприклад продаж «рахунок і утримання») Продаж нерухомості за безвідкличним контрактом
При поставці	До поставки критерії визнання не були дотримані та не залишилось значних невизначеностей	Більшість продажів товарів і послуг. Продаж нерухомості, коли немає сумніву щодо завершення продажу

Закінчення табл. 8.1

Час визнання	Критерій	Приклади практичного застосування
Після поставки	На момент поставки існувала значна непевність щодо отримання коштів, а на момент продажу не було можливості оцінити компенсацію достатньо точно	Певні продажі товарів і послуг (наприклад коли існує право повернення). Товари поставлені з умовами (наприклад встановлення і перевірка/виконання)
На пропорційній основі (підхід розподілу доходу)	Коли дохід передбачає первісну і подальшу поставку товарів/ послуг	Плата за привілей. Продаж товарів з обслуговуванням після продажу

Джерело: *International GAAP 2005. London. 2004. P.1490.*

Сучасні Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) передбачають два підходи до визнання доходу¹³: підхід визначення визнання доходу (*approach for determining revenue recognition*) та підхід визнання доходу, що ґрунтується на операціях та галузевих особливостях (*transaction- and industry-specific revenue recognition approach*).

Перший підхід знайшов відображення у МСФЗ 15 «Дохід за договорами з клієнтами», випущеному у 2014 році. Цей стандарт стосується всіх суб'єктів господарювання, які укладають договори про надання товарів або послуг своїм клієнтам, за винятком випадків, коли ці договори підпадають під дію інших МСФЗ. МСФЗ 15 визначає п'ять кроків, необхідних для визнання доходу (рис. 8.1).

Другий підхід передбачений, зокрема щодо визнання доходу за договором оренди (МСФЗ 16 «Оренда»), страхових контрактів (МСФЗ 17 «Страхові контракти»), у сільському господарстві (МСБО 41 «Сільське господарство»).

¹³ New Revenue Recognition Accounting Standard- Learning and Implementation Plan. AICPA. Financial Reporting Center. URL: at www.aicpa.org/revenue-recognition.

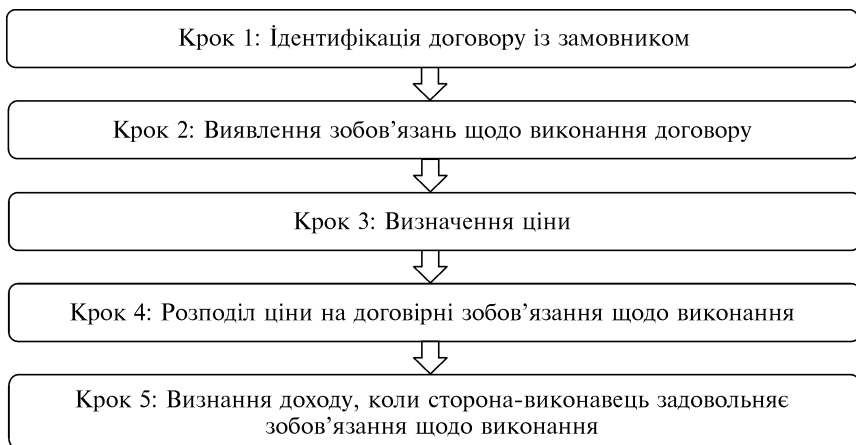


Рис. 8.1. П'яти крокова модель визнання доходу від договорів з клієнтами¹⁴

8.2. КОНЦЕПЦІЇ ТА МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ

Інформацію про витрати використовують з різною метою, зокрема, для визначення прибутку (збитку) за певний період, оцінки рентабельності продукції (послуг), ухвалення управлінських рішень. Для цього витрати, зазвичай, зіставляють з певним результатом: доходом, випуском тощо. Сучасна концепція витрат ґрунтується на вченні О. Шмаленбаха¹⁵, який виокремлював три категорії, що англійською визначають як «*expenditure*», «*cost*» і «*expenses*» (табл. 8.2).

Українською мовою, зазвичай, не розрізняють поняття «затрати», «витрати», «видатки». Але для пояснення усталеної термінології будемо вважати, що видатки — це «*expenditure*», витрати — «*expenses*», а затрати (собівартість) — «*cost*».

Видатки можуть призводити до виникнення витрат (*revenue expenditure*), погашення зобов'язань або капіталізації у формі ак-

¹⁴ Association of International Certified Professional Accountants. Financial Reporting Brief: Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards. P. 2.

¹⁵ Schmalenbach E. Selbstkostenrechnung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1919.

тивів (*capital expenditure*). Тому витрати можуть відрізнятися від видатків як змістовно, так і у часі.

Таблиця 8.2

Окремі терміни обліку витрат в англomовній літературі

Термін	Визначення
Expenditure	Сплата коштами чи майном або виникнення зобов'язання для отримання активу або послуги Використання активу або виникнення зобов'язання для отримання доходу звітного періоду 1. Ціна сплачена за придбання, створення або утримання товарів чи послуг. 2. Собівартість активу
Expenses	
Cost	

Джерело: Siegel J.G., Shim J.K. *Dictionary of Accounting Terms. Fourth edition, 2005.*

Наприклад, окремі видатки (придбання землі, вилучення коштів власником) ніколи не стануть витратами. З іншого боку, видатки можуть передувати витратам (авансом сплачена оренда, страхування тощо) або бути оплатою раніше понесених витрат (погашення зобов'язань). Так само витрати можуть передувати видаткам (створення забезпечень) або бути наслідком раніше здійснених видатків (амортизація активів).

Отже, витрати завжди означають зменшення власного капіталу (окрім виплат власникам), а видатки частково зменшують капітал (рис. 8.2).

Видатки	
Капітал не змінний	Зменшення капіталу
Витрати	

Рис. 8.2. Вплив видатків і витрат на величину власного капіталу.

Тому загальноприйнятим є таке визначення витрат: «зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу, окрім випадків, пов'язаних із виплатами учасникам».¹⁶

¹⁶ Концептуальна основа фінансової звітності https://mof.gov.ua/storage/files/Conceptual_Framework_Ukr_AH19.pdf

Хоча О. Шмаленбах пов'язував термін «затрати» (*kosten*) переважно з виробничою діяльністю, у сучасних облікових стандартах і англомовних джерелах, термін «*cost*» тлумачать, як вартість будь-якого ресурсу (наприклад, *cost of capital* — вартість капіталу) або собівартість.

Затрати можуть бути здійснені для отримання вигід у звітному або майбутніх періодах. Тому розрізняють вичерпані та невичерпані затрати.

Вичерпані затрати (Expired Costs) — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

Невичерпані затрати (Unexpired Costs) — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

До прикладу підприємство придбало і оплатило товари. Сплачені кошти — це невичерпані затрати, які принесуть користь у майбутньому. Коли товари будуть реалізовані, собівартість реалізованих товарів становитиме вичерпані затрати (витрати).

Невичерпані затрати відображають в активі балансу, а вичерпані затрати — у звіті про фінансові результати (звіті про прибуток). Взаємозв'язок затрат і витрат зображено на рис. 8.3.

Затрати	
Невичерпані	Вичерпані
	Витрати

Рис. 8.3. Співвідношення затрат і витрат.

В основу фінансового обліку покладено концепцію відповідності витрат доходу.

Зіставлення доходу і витрат звітного періоду дозволяє визначити фінансовий результат (прибуток або збиток) діяльності підприємства. Тому в кожному звітному періоді необхідна ідентифікація витрат понесених для отримання доходу.

Дохід, зазвичай, отримують від продажу продукції (товарів, послуг). Але не всі затрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів. Тому концепція відповідності доходу і витрат розрізняє затрати на продукцію і затрати періоду.

Затрати на продукцію (Product Costs) — це затрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація верстатів тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції. У торговельному підприємстві затратами на продукцію є собівартість придбання товарів для реалізації.

Затрати періоду (Period Costs) — це затрати, що не включають до собівартості запасів, а розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, вважають такими затрати на управління, маркетинг, дослідження, розробки тощо. У торговельних підприємствах затратами періоду є затрати обігу.

Сучасна концепція відповідності доходу і витрат є компромісним результатом тривалих дискусій. Зокрема, окремі автори (Г. Хетфілд, Р. Кестер) вважали, що лише собівартість реалізованої продукції (товарів) створює прибуток, а інші операційні витрати є вирахуванням з прибутку. Водночас, більшість вчених не вбачали суттєвої різниці між цими категоріями витрат, оскільки усі вони пов'язані з операціями бізнесу.

Предметом дискусій були також неопераційні витрати. Зокрема відсотки одні автори відносили до складу витрат, а інші розглядали як розподіл прибутку. В. Пейтон¹⁷ доводив, що витрати означають споживання активів або послуг, а те що не було придбано бізнесом не може стати його витратами. Тому відсотки, податки, сумнівні борги, знижки з продажу і, так звані, нормальні збитки не слід включати до категорії витрат. При цьому, на його думку, сумнівні борги та знижки з продажу безпосередньо знижують дохід, а не формують витрати. Теоретики зазвичай розрізняють витрати (*expenses*) та збитки (*losses*). Збиток виникає, якщо вигоду втілену в активі втрачено, а не реалізовано. До прикладу, якщо частина товарів була втрачена внаслідок пожежі або іншого випадку, це означає збитки, оскільки товари не були обмінені на інші активи (послуги) й не дали жодної користі.

Але на практиці, поділ статей на витрати і збитки не є послідовним. Збитки включають у статті відповідних витрат, а у разі їх суттєвості та незвичайного характеру часом виділяють в окрему статтю.

¹⁷ Paton W. Accounting theory, with special reference to the corporate enterprise. Ronald Press, 1922.

Отже, наразі домінуючим у теорії і практиці є включення усіх витрат (*all inclusive*) до звіту про прибуток (або звіту про сукупний прибуток) для зіставлення з доходом і визначення фінансових результатів.

Проте, існують два підходи до подання операційних витрат у звіті про прибуток, а саме на основі концепції:

- 1) реалізація — витрати;
- 2) випуск — затрати.

Перший підхід передбачає чіткий функціональний поділ витрат (виробництво, збут, управління тощо) та їх зіставлення з доходом від реалізації продукції (товарів, послуг). Унаслідок цього лише виробничі витрати включаються до собівартості продажу, яка подається окремою статтею, а решта витрат відносяться до складу витрат на збут, адміністративних та інших операційних витрат.

При другому підході операційні затрати групують за однорідними економічними елементами (матеріали, оплата праці тощо), а не за функціями (виробництво, адміністрування, збут тощо). Внаслідок цього в звіті немає статті «Собівартість продажу». Проте, сума операційних витрат може бути визначена за допомогою зміни в запасах готової продукції та незавершеного виробництва. Зміна собівартості незавершеного виробництва та готової продукції зі знаком «+» означає, що обсяг виробництва у звітному періоді перевищує обсяг реалізації, а зі знаком «-», навпаки, показує, що обсяг реалізації перевищує обсяг виробництва.

Кожен підхід має певні переваги та вади.

Підхід на функціональній основі є простішим та послідовним, оскільки ґрунтується на концепції реалізованої продукції. Такий підхід дає змогу визначити вартість окремих функцій бізнесу та оцінити якість управління ними.

Підхід на основі елементів затрат складніший, оскільки комбінує обсяги реалізації та виробництва. Проте, такий підхід дає можливість виявити та оцінити створення доданої вартості та її розподіл між споживачами (працівниками, кредиторами, державою та власниками підприємства).

Приклад 8.5.

У звітному періоді підприємство виробило 100 од. продукції, з яких 80 од. було реалізовано за ціною 375 євро за од. Залишків незавершеного виробництва і готової продукції на початок пері-

оду не було. Затрати підприємства за звітний період наведено у табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Затрати підприємства за звітний період, євро

Затрати	На виробництво	На збут	На управління	Разом
Матеріали	10 000	4 000	1 000	15 000
Зарплата	7 000	1 000	2 000	10 000
Амортизація	3 000	500	1 500	5 000
Разом	20 000	5 500	4 500	30 000

Джерело: складено автором.

Із табл. 8.3 випливає, що затрати на продукцію становили 20 000 євро, а затрати періоду 10 000 (5 500 + 4 500).

Звідси виробнича собівартість дорівнює:

— реалізованої продукції $(20\,000 : 100) \times 80 = 16\,000$

— запасу готової продукції $(20\,000 : 100) \times 20 = 4\,000$

Наведені дані та розрахунки дозволяють проілюструвати обидва підходи до подання витрат у звіті про прибуток (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

Підходи до подання витрат у звіті про прибуток

Реалізація — витрати	Сума	Випуск — затрати	Сума
Дохід від продажу	30000	Дохід від продажу	30000
Собівартість продажу	(16000)	Зміна у запасах (+, -)	4000
Валовий прибуток	14000	Матеріальні затрати	(15000)
Адміністративні витрати	(4500)	Затрати на персонал	(10000)
Витрати на збут	(5500)	Амортизація	(5000)
Інші операційні витрати	—	Інші операційні затрати	—
Операційний прибуток	4000	Операційний прибуток	4000

Джерело: складено автором.

Отже, сукупні операційні витрати підприємства за звітний період дорівнюють

$$26\,000 \text{ євро: } 16\,000 + 4\,500 + 5\,500 = 26\,000$$

або

$$(15\,000 + 10\,000 + 5\,000) - 4\,000 = 26\,000$$

Підхід «реалізація — витрати» покладено в основу побудови звіту про прибуток у країнах англосаксонської групи (США, Велика Британія, Канада, Австралія тощо), а підхід «випуск — затрати» у країнах континентальної Європи (Франція, Німеччина, Бельгія, Іспанія тощо). Тому МСФЗ надають можливість вибору формату звіту про прибуток.

В управлінському обліку застосовують концепцію «різні затрати для різних цілей». Тому існують різноманітні підходи до групування затрат залежно від конкретної мети (табл. 8.5).

Таблиця 8.5

Групування затрат в управлінському обліку

Мета	Поділ затрат
Калькулювання собівартості Планування і звітування Контроль Ухвалення рішень	Основні та накладні Змінні та постійні Контрольовані та неконтрольовані Релевантні та нерелевантні

Джерело: складено автором.

Основи обліку затрат і калькулювання собівартості продукції були закладені упродовж дев'ятнадцятого століття. Значний внесок у розробку обліку затрат у цей період зробили інженери та підприємці, зокрема Д. Веджвуд, Ф. Кронхельм, Дж. Левіс, Г. Меткалф, Д. Ніколсон, А. Пайен, О. Черч та інші.

Первісно до собівартості продукції включали лише основні затрати (прямі матеріальні затрати та прямі затрати на оплату праці).

У 1887 році Е. Гарке і Дж. Феллс¹⁸ запропонували калькулювання фактичних виробничих затрат із включенням накладних затрат.

Від тоді, в бухгалтерському обліку застосовують калькулювання повної виробничої собівартості продукції (*full absorption costing*), що передбачає розподіл виробничих накладних затрат.

Розподіл непрямих затрат між продуктами (послугами, програмами тощо) здійснюють у певній послідовності (рис. 8.4).

¹⁸ Garcke E., Fells J.M. Factory Accounts: In Principle and Practice; a Handbook for Accounts and Manufactures... London. 1887.

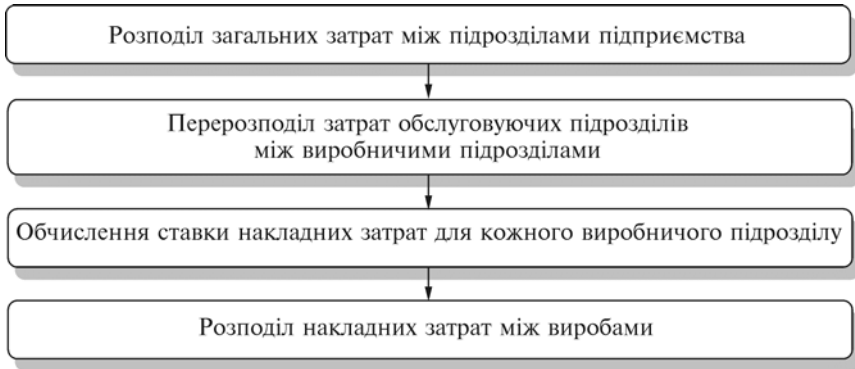


Рис. 8.4. Процес розподілу виробничих накладних затрат

Джерело: складено автором.

Загальні затрати між підрозділами розподіляють пропорційно до певної бази (площі, чисельності персоналу тощо).

Коли всі накладні затрати розподілено між підрозділами, здійснюють розподіл затрат обслуговуючих підрозділів між виробничими підрозділами на основі кількості наданих послуг. Для цього застосовують такі методи.

Метод прямого розподілу (Direct Allocation Method) — метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати обслуговуючих підрозділів списують безпосередньо на витрати виробничих підрозділів. Тобто, за цим методом взаємні послуги обслуговуючих підрозділів не враховують.

Метод послідовного розподілу (Step-Down Allocation Method) — метод, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно щодо виробничих підрозділів та інших обслуговуючих підрозділів.

Метод розподілу взаємних послуг (Interaction Allocation Method) — метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого затрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють, послідовно з урахуванням взаємних послуг. Після цього затрати обслуговуючих підрозділів розподіляють між виробничими підрозділами так само, як і за методом прямого розподілу.

Для віднесення накладних затрат виробничих підрозділів до відповідних продуктів (виробів, замовлень, послуг) обчислюють ставку розподілу.

Хоча, будь-який розподіл є суб'єктивним, фахівці шукають причинно-наслідковий зв'язок між затратами та їх об'єктом. Одним з піонерів такого підходу був італійський економіст Лоренцо Де Мініко, який запропонував концепцію розподілу спожитих ресурсів на основі потоку непрямих послуг.

У 1927 році у Франції під керівництвом військового інженера Е. Рімайло було розроблено метод однорідних секцій. Цей метод передбачає попередній розподіл непрямих витрат між однорідними секціями (підрозділами або функціями діяльності), визначення собівартості одиниці діяльності за кожною секцією та подальше віднесення цих витрат до собівартості конкретних виробів залежно від обсягу спожитих одиниць діяльності.

Подальший розвиток цей метод отримав у США наприкінці ХХ століття у вигляді калькулювання на основі діяльності (*activity based costing — ABC*). Калькулювання повних виробничих витрат використовують переважно для складання фінансової звітності та ціноутворення.

Залежність показників собівартості та рентабельності окремих продуктів від методу розподілу непрямих витрат не дозволяє використовувати калькулювання повних виробничих витрат для управління, зокрема для ухвалення рішень. Тому в управлінському обліку поширений інший метод калькулювання, а саме *директ-костінг*. За цим методом до собівартості включають лише змінні виробничі витрати, що безпосередньо по'язані з продуктом, а постійні витрати розглядають як витрати періоду.

Хоча окремі фірми застосовували директ-костінг ще на початку ХХ століття, перша публікація з описом цього методу була здійснена Джонатаном Гаррісом¹⁹ у 1936 році.

Поділ затрат на змінні та постійні залежить від обраного методу розподілу змішаних витрат. Тому Е. Голдрат запропонував відносити до змінних затрат лише затрати, що дійсно є змінними на рівні одиниці продукції (передусім прямі матеріальні затрати). Такий метод іноді називають супер директ-костінгом. Отже, структура звіту про фінансові результати залежить передусім від подання інформації про затрати (табл. 8.6).

¹⁹ Harris Jonathan N. What Did We Earn Last Month? NACA Bulletin. 1936. January 15.

Фрагмент звіту про прибуток за різних методів обліку затрат

Калькулювання повних витрат	Простий директ-костінг	Супер директ-костінг
Продажі	Продажі	Продажі
Повна виробнича собівартість	Змінні витрати	Прямі матеріальні витрати
Валовий прибуток	Маржинальний дохід	Продуктивний маржинальний дохід
Операційні витрати	Постійні витрати	Операційні витрати
Операційний прибуток	Операційний прибуток	Операційний прибуток

Джерело: складено автором.

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників вирізняють контрольовані та неконтрольовані затрати.

Контрольовані затрати (Controllable Costs) — це затрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив.

Відповідно, *неконтрольовані затрати (Non-Controllable Costs)* — це затрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.

Практичний розподіл затрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні й ті самі затрати можуть бути контрольованими з боку начальника цеху одного підприємства та неконтрольованими для начальника цеху іншого підприємства. Прикладом традиційно контрольованих затрат із позицій начальника цеху є основні матеріальні затрати і основна зарплата, а неконтрольованих — амортизація верстатів.

Класифікацію затрат на контрольовані і неконтрольовані покладено в основу концепції обліку за центрами відповідальності, яку сформулював Д.А. Гігінс²⁰ у 1952 році. Контроль затрат за центрами відповідальності здійснюють шляхом зіставлення бюджетних і фактичних затрат (табл. 8.7).

У XX столітті для контролю затрат широко використовували систему калькулювання стандартних витрат (стандарт-костінг).

²⁰ Higgins John A. Responsibility Accounting. Arthur Andersen. 1952.

Таблиця 8.7

Звіт відділу технічного обслуговування за березень 2023 року, грн

Стаття затрат	Бюджет	Фактично	Відхилення
<i>Контрольовані</i>			
Матеріали	10300	10500	(200)
Зарплата	5000	4900	100
Інші	1000	1200	(200)
Разом контрольовані	16300	16600	(300)
<i>Неконтрольовані</i>			
Оренда	2000	2400	(400)
Амортизація	3000	3000	0
Разом неконтрольовані	5000	5400	(400)
Всього затрати	21300	22000	(700)

Джерело: складено автором.

Ідеї, покладені в основу цієї системи, в різні роки висловлювали Ф. Тейлор, Дж. Вітмор, Г. Емерсон та інші. Зокрема американський інженер Гарінгтон Емерсон²¹ наголошував, що метою обліку є збільшення кількості та інтенсивності застережень. Облік має спрямовуватися у майбутнє, оскільки передбачення означає попередження.

Ці ідеї були втілені в життя Чартером Гаррісоном²², який у 1921 році опублікував концепцію обліку, що дістала назву «стандарт-костінг» і вможливила оперативний контроль на підставі відхилень від норм (стандартів).

Система стандарт-костінг спочатку була орієнтована на контроль затрат на рівні окремих виробів. Але найефективніше її застосування стало можливим тільки після поєднання обліку відповідальності та калькулювання стандартних затрат. Це дало можливість контролювати затрати безпосередньо в місцях їх виникнення та встановлювати відповідальність конкретних посадових осіб за відхилення від стандартів.

Система калькулювання стандартних затрат дещо втратила свою актуальність за умов сучасного виробництва. Основним недоліком калькулювання стандартних витрат вважається його орієн-

²¹ Emerson H. The Twelve principles of efficiency. New York. 1912.

²² Harrison G.C. Cost accounting to aid production: A practical study of scientific cost accounting, 1921.

тація на певний рівень витрат, а не постійне вдосконалення усіх складових діяльності.

Тому спостерігається тенденція переходу від концепції контролю за дотриманням норм до концепції зниження затрат шляхом безперервного удосконалення всіх сфер діяльності. Таку концепцію започаткували японські підприємства, внаслідок чого вона отримала назву «кайдзен-костінг» (*kaizen* — в перекладі з японської означає «безперервне вдосконалення»).

Кайдзен-костінг є процесом зниження витрат упродовж виробничої стадії шляхом безупинного пошуку поліпшення.

Ключова ідея такого підходу полягає в тому, що удосконалення є метою й відповідальністю кожного працівника щодня, весь час і завдяки невеличким, але безперервним зусиллям кожного можна досягти значного зниження витрат.

Порівняльна характеристика стандарт-костінг і кайдзен-костінг наведена в табл. 8.8.

Таблиця 8.8

Порівняння калькулювання стандартних витрат і кайдзен-костінг

	Стандарт-костінг	Кайдзен-костінг
Концепція	Концепція системи контролю витрат Передбачає поточні виробничі умови Дотримання стандартних витрат	Концепція системи зниження витрат Передбачає постійні вдосконалення у виробництві Досягнення цільового зниження витрат
Методика	Стандарти встановлюються на рік або півроку Аналіз відхилень включає стандартні та фактичні витрати Дослідження та реакція, коли стандарти не дотримуються	Цільове зниження витрат встановлюється й впроваджується щомісяця Аналіз відхилень включає суму цільового зниження витрат і суму фактичного зниження витрат Дослідження та реакція, коли не досягнута сума цільового зниження витрат

Джерело: складено на основі: Monden Y., Lee J. *How a Japanese Auto Maker Reduces Costs. Management Accounting*. 1993. August. Pp. 22—26.

Для ухвалення управлінських рішень визначальною є **концепція релевантності затрат і вигід**. При цьому, під релевантними затратами і вигодами розуміють майбутні грошові потоки, які є різними для альтернативних рішень. Отже, релевантна оцінка ґрунтується на касовому методі обліку, що застосовується перспективно.

Релевантні затрати (Relevant Costs) — це видатки, що можуть бути змінені внаслідок ухвалення рішення, а *нерелевантні затрати (Irrelevant Costs)* — затрати, що не залежать від ухвалення рішення.

До прикладу, якщо керівник фірми має обрати, викупити торгове помешкання або взяти його в оренду, то вартість торгового приміщення і сума оренди будуть релевантними витратами, а вартість торгового обладнання і зарплата продавців — нерелевантними.

Минулі затрати, зазвичай, є нерелевантними для ухвалення рішень стосовно майбутніх затрат. Припустімо підприємство розглядає питання щодо списання застарілих матеріальних запасів. Вартість цих запасів є нерелевантною, оскільки кошти на їх придбання вже були витрачені й їх неможливо повернути. Проте, у разі списання цих запасів у підприємства можуть виникнути витрати на сплату податку на додану вартість, які є релевантними щодо ухваленого рішення.

Релевантні затрати охоплюють не лише дійсні затрати, тобто грошові видатки, що знайдуть відображення в бухгалтерського обліку, а й альтернативні затрати (*opportunity cost*), які характеризують максимальну вигоду, що втрачається внаслідок відмови від певних альтернатив.

Приклад 8.6.

Підприємство має вільну площу, яку можна використати для надання послуг клієнтам. Очікуваний дохід становитиме 40 000 грн на місяць, а витрати на надання послуг оцінюють на рівні 32 000 грн. У разі здавання цієї площі в оренду буде отримано дохід у сумі 10 000 грн на місяць.

Застосовуючи концепцію релевантності отримаємо (грн):

Очікуваний дохід від послуги	40 000
Дійсні витрати	(32 000)
Альтернативні витрати:	
втрата доходу від оренди	<u>(10 000)</u>
Чиста вигода (втрата)	(2 000)

Отже, з фінансової точки зору вигідніше здати вільну площу в оренду.

Концепції альтернативних витрат значну увагу приділено у працях К. Друрі, Б. Райана та Дж. Ціммермана.

Подальший розвиток теорії витрат пов'язаний із стратегічним менеджментом та сталим розвитком.

Для забезпечення безперервного вдосконалення діяльності розрізняють затрати, що створюють вартість (цінність) для споживача та витрати, що не додають вартості продукту.

Так само, увагу привертають екологічні та соціальні витрати, які є важливими показниками сталого розвитку бізнесу.

Вочевидь, важливість таких витрат спричинить зміни в структурі та змісті звітної інформації.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Чим обумовлені розбіжності у визначенні поняття «дохід»?
2. Які існують концепції визначення доходу? У чому полягають ключові відмінності між цими концепціями?
3. У чому полягає сутність принципу реалізації та визнання доходу?
4. Розкрийте зміст підходів до визнання доходу, які існують у світовій практиці.
5. Які два підходи до визнання доходу закладені в основу сучасних Міжнародних стандартів фінансової звітності?
6. У чому полягає сутність підходу визначення визнання доходу? Наведіть приклади застосування даного підходу.
7. Опишіть п'ятикрокову модель визнання доходу від договорів з клієнтами.
8. У чому полягає сутність підходу визнання доходу, що ґрунтується на операціях та галузевих особливостях? Наведіть приклади застосування даного підходу.
9. Поясніть сутність та відмінності категорій «видатки», «затрати» і «витрати».
10. Що таке вичерпані та невичерпані затрати? Наведіть приклади.
11. Який підхід до відображення витрат у звітності наразі є домінуючим?
12. Які підходи до подання операційних витрат у звіті про прибуток застосовують на практиці?
13. Як групують затрати в управлінському обліку? Наведіть приклади.
14. Які методи застосовують для розподілу непрямих затрат?
15. Для чого застосовують калькулювання повної виробничої собівартості?
16. Що таке директ-костінг? Де і для чого його застосовують?
17. З якою метою затрати поділяють на контрольовані та неконтрольовані? Наведіть приклади таких затрат.
18. У чому сутність та відмінності стандарт-костінгу і кайдзен-костінгу?
19. З якою метою затрати поділяють на релевантні та нерелевантні?
20. Що таке дійсні та альтернативні затрати? Наведіть приклади.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1. Принцип реалізації доходу передбачає визнання доходу коли:**
 - а) його зароблено;
 - б) отримано кошти від покупця;
 - в) є збільшення активу або зменшення зобов'язання;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
- 2. Згідно з Директивою ЄС у звіті про прибутки та збитки для відображення доходу від реалізації продукції (товарів, послуг) передбачена стаття:**
 - а) продаж;
 - б) чистий оборот;
 - в) операційний дохід;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
- 3. Визнання доходу методом відсотку завершення є прикладом підходу:**
 - а) критичної точки;
 - б) нарощення;
 - в) розподілу доходу;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
- 4. Підприємство збило урожай зерна 100000 ц. Ринкова ціна становить 400 грн за ц. Очікувані витрати на продаж дорівнюють 500 000 грн. На дату збору врожаю дохід підприємства становить, млн грн:**
 - а) 40;
 - б) 39,5;
 - в) 0;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
- 5. Що з наведеного не є складовою моделі визнання доходу згідно з МСФЗ 15?**
 - а) наявність договору з клієнтом;
 - б) визначення ціни;
 - в) прогноз можливих збитків;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
- 6. Що з перерахованого не є витратами:**
 - а) нарахована амортизація офісного обладнання;

- б) кошти, сплачені за придбану земельну ділянку;
- в) кошти, сплачені за рекламні послуги;
- г) усе наведене вище.

7. Автором тези «те що не було придбано бізнесом не може стати його витратами» є:

- а) В. Пейтон;
- б) Е. Шмаленбах;
- в) Г. Хетфілд;
- г) немає правильної відповіді.

8. Підприємство виробляє один продукт, собівартість одиниці якого включає: 3 євро — змінні витрати і 2 євро — постійні витрати. У звітному періоді було вироблено 100000 одиниць, а реалізовано 80000.

Повна виробнича собівартість реалізованої продукції дорівнює:

- а) 500 000;
- б) 440 000;
- в) 400 000;
- г) інша сума.

9. Припустимо у тесті 8, дохід від реалізації продукції становив 400 000. Маржинальний дохід дорівнює:

- а) 100 000;
- б) (40 000);
- в) 0;
- г) 160 000.

10. Затрати компанії X на одну деталь M становлять \$0,47 (зокрема постійні затрати \$0,19). Компанія Y пропонує компанії X купувати деталь M за ціною \$0,35.

У разі придбання однієї деталі M компанія X:

- а) зекономить \$0,12;
- б) зекономить \$0,19;
- в) втратить \$0,07;
- г) немає правильної відповіді.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 8.1.

Упродовж вересня 2024 року компанія «Стиль» здійснила реалізацію товару в кредит на суму 406 400 грн, із яких 348 800 грн залишилось не сплаченою на кінець вересня. Продаж за готівку впродовж вересня становив 96 000 грн і додатково було отримано від покупців платіж у сумі 316 900 грн за товари, реалізовані у попередні місяці. Також упродовж вересня 2023 року компанія «Стиль» взяла позику в банку на суму 115 200 грн.

Необхідно: визначити загальну суму доходу за вересень 2024 року.

Вправа 8.2.

Виробнича компанія «Каусар» розпочала виробництво нових калькуляторів у вересні 2024 року і реалізувала 10 000 одиниць за ціною 50 дол. за одиницю в кінці року до 31 грудня 2024 року. Компанія надає шестимісячну гарантію на кожний калькулятор, яка покриває всі наступні після дати поставки витрати на заміну несправних елементів і ремонт. За умовою контракту з продажу, право власності переходить до покупця на дату поставки продукції. За минулим досвідом з подібною моделлю калькуляторів, виробнича компанія оцінила, що витрати на гарантійний ремонт будуть в середньому становити 1 дол. за одиницю. Додатково, в міру заміни деталей і надання послуг відповідно до гарантійних зобов'язань, компанія понесла частину витрат на гарантійний ремонт у сумі 4000 дол. у 2024 році і частину 6000 дол. понесе у 2025 році.

Необхідно: визначити дохід від продажу калькуляторів, відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності (фрагментарно).

Вправа 8.3.

Компанія «Атриум» з надання консалтингових послуг у 2023 році розпочала контракт з компанією «Заграва», який буде завершено в кінці 2025 року. Загальна сума доходу становить 900 000 грн.

На кінець 2023 року компанія «Атриум» не спроможна достовірно оцінити результат контракту, але існує ймовірність, що всі витрати в сумі 112 500 грн, понесені в 2023 році, будуть відшкодовані.

На кінець 2024 року компанія вже узмозі оцінити достовірно результат контракту. За оцінкою, загальна сума витрат буде становити 600 000 грн, і контракт завершений на 50 %.

На кінець 2025 року контракт ще не завершений, але компанія «Атриум» ще спроможна достовірно оцінити результат контракту. За оцінкою — загальна сума витрат становить 630 000 грн, загальна сума доходу буде становити 945 000 грн і контракт завершений на 90 %.

На кінець 2026 року контракт завершений із загальною сумою доходу 945 000 грн і загальною сумою витрат 622 500 грн.

Необхідно: визначити дохід і результат виконання контракту за кожний рік, враховуючи, що за проміжними рахунками було виставлено замовнику суми за надані послуги у 2023 році — 50 000 грн, 2024 році — 250 000 грн, 2025 році — 500 000 грн.

Вправа 8.4.

Компанія «Осередок» на замовлення компанії «Міжнародні колії» провела одноденний семінар з питань трансформації обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів. Вартість навчання становить 3000 грн, у т. ч. податок на додану вартість — 600 грн. На рахунок компанії надійшло 5000 грн, зокрема заохочувальний платіж за цікаве проведення семінару.

Необхідно: визначити дохід від наданої послуги і скласти відповідні бухгалтерські записи.

Вправа 8.5.

1 січня 2018 року компанія «Обрій» випустила 400 облігацій (загальною номінальною вартістю 400 000 грн) і продала їх безпосередньо компанії «Пошуканина».

Оголошена ставка відсотка становить	10 %,
Ринкова ставка відсотка	8 %.

Термін погашення займу — 31 грудня 2024 року.

Періодичність сплати відсотків — один раз на рік (31 грудня кожного року).

Число періодів виплати відсотків 7
Поточна вартість займу 441 656 грн

Необхідно: визначити дохід від отримання відсотків за кожний рік та відобразити операцію з придбання облігацій компанії «Обрій» на рахунках бухгалтерського обліку компанії «Пошуканина», беручи до уваги, що компанія застосовує прямолінійний метод нарахування амортизації премії.

Вправа 8.6.

Упродовж звітного періоду в торговому центрі було здійснено такі операції.

1. Отримано товари від постачальників 50 000.
2. Нараховано амортизацію основних засобів 2 000.
3. Авансом сплачено орендну плату 3 000.
4. Нараховано зарплату персоналу 10 000.
5. Створено резерв сумнівних боргів 400.
6. Продано половину товарів за 35 000.

Необхідно: визначити суму видатків, затрат і витрат.

Вправа 8.7.

Далі наведено інформацію про доходи, витрати і запаси підприємства.

Показник	Сума
Запаси готової продукції на 31.12.2020	265 340
Запаси готової продукції на 31.12.2021	66 600
Витрати матеріалів на виробництво продукції	432 000
Дооцінка основних засобів	145 000
Витрати з податку на прибуток	233 000
Дохід від продажу основних засобів	300 000
Незавершене виробництво на 31.12.2021	100 000
Витрати на відсотки	290 000
Амортизація виробничих основних засобів	136 000
Амортизація основних засобів офісу	75 000
Видаток канцелярського приладдя для офісу	10 000
Збиток від знецінення основних засобів	80 000

Теорії та методи бухгалтерського обліку

Витрати на зарплату персоналу офісу	164 200
Витрати на оренду адміністративних приміщень	82 200
Незавершене виробництво на 31.12.2020	328 500
Витрати на зарплату виробничого персоналу	212 400
Дохід від реалізації продукції	2 877 000
Витрати на утримання виробничого устаткування	236 800

Необхідно скласти звіт про прибуток у двох форматах: на основі подання витрат за функціями та за елементами.

Вправа 8.8

Є такі дані про обсяг діяльності компанії за останні три роки

Показник	Рік		
	1	2	3
Запланований обсяг виробництва, од.	2 500	2 500	2 500
Запас готової продукції на початок року, од.	0	0	750
Фактичний обсяг виробництва, од.	2 500	2 500	2 500
Продаж, од.	2 500	1750	3250
Запас готової продукції на кінець року, од.	0	750	0

Дані про доходи і затрати упродовж трьох років є такими, грн:

Ціна за од.	48
<i>Витрати на виробництво на од.:</i>	
Прямі матеріальні затрати (змінні)	12
Прямі затрати на оплату праці (змінні)	8
Змінні загальновиробничі затрати	4
Постійні загальновиробничі затрати	
(30 000 грн: 2 500 од.)	12
Повна виробнича собівартість одиниці продукції	36
Змінні витрати на збут і адміністративні затрати на од.	4
Постійні витрати на збут і адміністративні затрати за рік	5 000

Необхідно: скласти звіт про прибуток на основі:

- повних витрат;
- простого директ-костінгу;
- супер директ-костінгу.

Вправа 8.9

Директор заводу компанії «Автолюкс» несе відповідальність за усі витрати заводу крім власної зарплати. У складі заводу є два виробничі цехи і заводоуправління. Цехи виробляють різну продукцію і мають різних керівників. Заводоуправління очолює директор заводу.

Кожний виробничий цех щомісяця звітує про виконання бюджету. Звітна інформація за останній місяць є такою, грн:

Стаття	Бюджет		Фактично	
	Цех № 1	Цех № 2	Цех № 1	Цех № 2
Сировина	390 000	280 000	418 000	284 000
Зарплата робітників	220 000	200 000	233 200	206 400
Зарплата керівника	50 000	44 000	50 000	46 000
Допоміжні (зокрема мастильні) матеріали)	20 000	18 000	17 200	19 800
Амортизація устаткування	12 000	10 000	12 000	11 600
Опалення і освітлення	40 000	20 000	50 000	25 000
Оренда будівлі	48 000	24 000	48 000	24 000
Витрати заводоуправління (розподілені)	82 000	82 000	77 600	77 600
Разом	862 000	678 000	906 000	697 400

Витрати заводоуправління були такими, грн.:

	Бюджет	Фактично
Зарплата директора	84 000	84 000
Зарплата іншого персоналу	56 000	53 000
Інші витрати	24 000	18 200

Керівник кожного цеху є відповідальним за придбання та обслуговування устаткування.

Витрати на опалення, освітлення та оренду розподіляють між цехами пропорційно площі їх приміщень.

Необхідно: скласти звіти за центрами відповідальності щодо кожного керівника цеху і директора заводу.

Вправа 8.10

Приватний підприємець Іван Рукатий взяв в оренду магазин і здійснив первісний внесок за право оренди в сумі 10 000 грн. Щорічна оренда плата становить 10 000 грн. У разі анулювання орендної угоди, орендар втрачає первісний внесок. Бюджет на наступний рік має такий вигляд, грн:

Дохід від продажу	230 000
ПДВ	(30 000)
Чистий дохід	200 000
Собівартість реалізованих товарів	(100 000)
Зарплата персоналу	(24 000)
Плата за оренду (зокрема, первісний внесок)	(20 000)
Комунальні послуги	(26 000)
Різні адміністративні витрати	(4 000)
Прибуток до оподаткування	26 000

Іван Рукатий має можливість здати магазин у суборенду за 1 100 грн на місяць.

Необхідно: виходячи з наведеної інформації, визначити, що вигідніше: здати магазин у суборенду чи здійснювати торговельну діяльність.

ПРИБУТОК І ОПОДАТКУВАННЯ

9.1. КОНЦЕПЦІЇ ОБЛІКУ ПРИБУТКУ

Прибуток, як економічна категорія, сформувався із зародженням господарських відносин та підприємництва. В подальшому виникали і співіснували різні теорії прибутку, відбувалися дискусії з питань його вимірювання, джерел походження, розподілу, а пізніше — й щодо способів його відображення в обліку та звітності.

В економічних теоріях меркантилістів, фізіократів, у трудовій теорії прибутку, теорії продуктивного капіталу різняться підходи щодо дослідження природи та джерел прибутку. Наприклад, у працях меркантилістів (Т. Манна, Д. Юма, Ж-Б. Кольбера) основою та джерелом прибутку вважалася лише торгівля. Акцент було зроблено саме на зовнішню торгівлю, а не на продуктивність людської праці чи господарську діяльність як таку. Основна їхня теза полягала у тому, що зміни попиту і ціни на товар породжують перевищення доходів над витратами, що спричинює виникнення прибутку.

Представники школи фізіократів перенесли дослідження щодо походження прибутку із сфери торгівлі у площину сільськогосподарського виробництва (Ф. Кене, Ж. Тюрго, М. Рів'єр). Вони вважали працю на землі єдиним джерелом прибутку, а ренту — єдиним джерелом доданої вартості. Фізіократи не розглядали поняття прибутку на капітал та позиковий відсоток, що підкреслює їхню незгоду з теорією, де прибуток є джерелом експлуатації одного класу іншим.

Більш ґрунтовними та системними у тлумаченні прибутку були представники класичної школи економічної теорії (В. Петті, Д. Рікардо, А. Сміт та інші). Теорія прибутку класичної школи заснована на трьох факторах: праці, капіталі та землі. Згідно з цією теорією капітал сам по собі — мертвий інструмент, який лише у поєднанні з людською працею та землею стає продукти-

вним. Тому, прибуток, що належить власнику капіталу, умовно поділяється на прибуток за наданий капітал у вигляді відсотка та підприємницький прибуток за здібності управління.

Тлумачення прибутку в бухгалтерському обліку залежить від потреб користувачів звітності, передусім інвесторів і кредиторів.

Динамічна балансова теорія визначає прибуток як різницю між доходами і витратами підприємства та мірилом ефективності управління його діяльністю. За такого підходу прибуток залежить не лише від дій менеджменту, а й від методів оцінки доходів і витрат та розподілу їх між відповідними звітними періодами.

Статична балансова теорія ґрунтується на концепції підтримки добробуту (або збереження капіталу), сформульованої А. Смітом і розвинутої Дж. Хіксом.

Концепція збереження капіталу (Capital Maintenance Concept) — це концепція, згідно з якою підприємство зберігає свій капітал, якщо на кінець періоду воно має той самий капітал, що і на початку цього періоду. Сума, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду, є прибутком. За цією концепцією прибуток визнається тільки за умови збереження капіталу і залежить від оцінки активів і зобов'язань підприємства на певну дату.

Отже, величина прибутку в бухгалтерському обліку значною мірою залежить від обраної концепції збереження капіталу і основи вимірювання.

Розрізняють концепції збереження фінансового і фізичного капіталу.

Фінансовий капітал розглядають як залишкову частку власників в активах підприємства, а фізичний капітал — у вигляді продуктивності підприємства в одиницях його виробничої потужності (наприклад, одиницях випущеної за день продукції).

Згідно з *концепцією збереження фінансового капіталу (Financial Capital Maintenance Concept)* прибуток визнається лише за умови, що сума чистих активів (власного капіталу) на кінець періоду перевищує суму чистих активів (власного капіталу) на початок періоду після вирахування виплат власникам та їхніх внесків протягом цього періоду.

Згідно з *концепцією збереження фізичного капіталу (Physical Capital Maintenance Concept)* прибуток визнається лише за умови, якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) підприємства (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення та-

кої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вирахування виплат власникам та їхніх внесків упродовж цього періоду.

Концепція збереження фізичного капіталу вимагає застосування основи оцінки за поточною вартістю, але не встановлює метод її визначення. Проте концепція збереження фінансового капіталу не вимагає застосування певної основи оцінки. Збереження фінансового капіталу можна вимірювати в номінальних грошових одиницях або в одиницях постійної купівельної спроможності.

Вибір основи вимірювання та концепції збереження капіталу визначає певну облікову модель, яка використовується при складанні фінансової звітності (табл. 9.1).

Таблиця 9.1

Взаємозв'язок облікових моделей та концепцій збереження капіталу

Одиниця вимірювання	Концепція збереження капіталу	
	Фінансового капіталу	Фізичного капіталу
Змішана	Облік за історичною собівартістю у номінальній грошовій одиниці	Облік за поточною вартістю у номінальній грошовій одиниці
Єдина	Облік за історичною собівартістю у постійній грошовій одиниці	Облік за поточною вартістю у постійній грошовій одиниці

Джерело: складено на основі Horngren C.T., Sundem G.L. *Introduction to Management Accounting*. Ninth Ed. Prentice Hall, 1993. P.767.

Для ілюстрації цих моделей використаємо такі вихідні дані (табл. 9.2).

Припустимо, що 400 одиниць товарних запасів були придбані 31 грудня 20X0 року за ціною 30 грн за од. та знаходились у запасах до 31 грудня 20X1 року. На цю дату 300 одиниць товару були продані за ціною 52,5 грн за од. Собівартість придбання (відновлювана собівартість) одиниці цього товару на 31 грудня 20X1 року дорівнювала 45 грн за од.

Індекс загального рівня цін був таким:

На 31.12.20X0	100
На 31.12.20X1	110

Баланс підприємства на 31 грудня, грн

Стаття	Рік	
	20X0	20X1
Грошові кошти	0	15 750
Запаси (400 од. і 100 од. відповідно)	12 000	3 000
Разом активи	12 000	18 750
Статутний капітал	12 000	12 000
Нерозподілений прибуток	—	6 750
Разом власний капітал	12 000	18 750

Також припустимо, що у підприємства не було інших операцій упродовж року та проігноруємо податкові наслідки.

На цій підставі складемо баланс і звіт про фінансові результати із застосуванням різних облікових моделей (табл. 9.3).

Модель 1. Облік за історичною собівартістю у номінальній грошовій одиниці. Цей підхід ігнорує коливання цін та їхній вплив на вимірювання прибутку та капіталу. Операційний прибуток визначається після здійснення операції обміну, як різниця між доходом від продажу та історичною собівартістю реалізованої продукції. Інвестований капітал вимірюється у номінальній грошовій одиниці.

Модель 2. Облік за історичною собівартістю в одиницях постійної купівельної спроможності. Цей метод передбачає застосування загального індексу цін для коригування історичної собівартості. Коригування історичної собівартості за допомогою загального індексу цін дозволяє відобразити прибуток кожного року у постійній грошовій одиниці, тобто одиниці, яка має однакову купівельну спроможність. Застосування загального індексу цін до історичної собівартості дозволило отримати такі показники:

Запаси на	Нескоригована сума, грн	Індекс	Скоригована сума, грн
31.12.20X0	12 000	110/100	13 200
31.12.20X1	3 000	110/100	3 300
Собівартість реалізованих товарів	9 000	110/100	9 900
Статутний капітал	12 000	110/100	13 200

Таблиця 9.3

Фінансова звітність підприємства за різних облікових моделей, грн

Стаття	Облік за історичною вартістю				Облік за поточною вартістю			
	Номинальна грошова одиниця		Одиниця постійної купівельної спроможності		Номинальна грошова одиниця		Одиниця постійної купівельної спроможності	
	20X0 р.	20X1 р.	20X0 р.	20X1 р.	20X0 р.	20X1 р.	20X0 р.	20X1 р.
	20X0 р.	20X1 р.	20X0 р.	20X1 р.	20X0 р.	20X1 р.	20X0 р.	20X1 р.
Баланс								
Грошові кошти	—	15750	—	15750	—	15750	—	15750
Запаси	12000	3000	13200	3300	12000	4500	13200	4500
Разом активи	12000	18750	13200	19050	12000	20250	13200	20250
Статутний капітал	12000	12000	13200	13200	12000	12000	13200	13200
Нерозподілений прибуток	—	6750	—	5850	—	2250	—	2250
Капітал від переоцінки	—	—	—	—	—	6000	—	4800
Разом капітал	12000	18750	13200	19050	12000	20250	13200	20250
Звіт про фінансові результати								
Дохід	—	15750	—	15750	—	15750	—	15750
Собівартість реалізованих товарів	—	9000	—	9900	—	13500	—	13500
Прибуток від діяльності, що триває	—	6750	—	5850	—	2250	—	2250
Прибуток від утримання товарів:								
– проданих (300 од.)	—	—	—	—	—	4500	—	3600
– непроданих (100 од.)	—	—	—	—	—	1500	—	1200
Разом прибуток від утримання запасів	—	—	—	—	—	6000	—	4800

Модель 3. Облік за поточною вартістю у номінальній грошовій одиниці.

Ця модель розмежовує прибуток від діяльності, що триває (Income from continuing operations) і прибуток від утримання запасів (Holding gains). Прибуток від діяльності, що триває, визначається як різниця між доходом від продажу та поточною вартістю реалізованої продукції.

Прибуток (збиток) від утримання запасів відображає збільшення (зменшення) поточної вартості активів упродовж звітного періоду.

Отже, для відновлення реалізованих запасів підприємству знадобиться вже не 9000 грн, а 13500 грн (300×45 грн).

Операційний прибуток має відображати прибуток, який може бути розподілений. Різницю між операційним прибутком у сумі 4500 грн ($13500 - 9000$) часто називають «інфляційним прибутком» (Inflated profit) або «інвентарним прибутком» (Inventory profit).

Згідно з концепцією збереження фізичного капіталу, уся сума прибутку від утримання запасів (як реалізованих, так й нереалізованих) не долучається до складу нерозподіленого прибутку, а відображається у складі окремої статті власного капіталу — «Дооцінка» або «Капітал від переоцінки» (Revaluation equity). В результаті у цій статті акумулюються усі прибутки, які виникають внаслідок коливання цін на активи.

Модель 4. Облік за поточною вартістю в одиницях постійної купівельної спроможності.

Цей метод передбачає застосування загального індексу цін до поточної вартості. В результаті в якості прибутку від утримання активів визнається лише прибуток у постійній грошовій одиниці.

У нашому прикладі такий прибуток дорівнює:

Реалізований прибуток $300 \text{ од.} \times [45 - (30 \times 110 \%)] = 3600 \text{ грн}$
Нереалізований прибуток $100 \text{ од.} \times [45 - (30 \times 110 \%)] = 1200 \text{ грн.}$

Оскільки більшість підприємств застосовують фінансову концепцію збереження капіталу при складанні фінансової звітності, МСФЗ ґрунтуються саме на цій концепції. При цьому МСФЗ передбачають змішану основу оцінки статей звітності: за історичною (первісною) та поточною вартістю (оцінка фінансових інструментів і біологічних активів за справедливою вартістю, можливість переоцінки основних засобів тощо).

У випадку, коли функціональною валютою підприємства є валюта країни з гіперінфляційною економікою, згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», фінансову звітність такого підприємства слід подавати в одиницях постійної купівельної спроможності.

У разі домінуючої зацікавленості користувачів у виробничій потужності суб'єкта звітування, Концептуальна основа фінансового звітування¹ передбачає застосування фізичної концепції збереження капіталу.

В МСФЗ застосовують концепцію всеохоплюючого або сукупного прибутку (*comprehensive income*), що свідчить про перевагу теорії власності (*Proprietary theory*). *Загальний сукупний прибуток* (*Total comprehensive income*) — це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, за винятком змін, які є наслідком операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями як власників.

Загальний сукупний прибуток складається з прибутку (збитку) та іншого сукупного прибутку. *Прибуток (збиток)* — це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку. У звіті про фінансові результати це зазвичай називають чистим прибутком (збитком).

Інший сукупний прибуток (*Other comprehensive income*) містить статті доходів або витрат, які не визнані у прибутку або збитку, зокрема: зміни внаслідок переоцінки необоротних активів; переоцінки за програмами за виплатами працівникам; прибутки та збитки, внаслідок переведення фінансової звітності зарубіжної господарської одиниці; прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю; ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування.

У текстах МСФЗ українською мовою термін *comprehensive income* перекладено як *сукупний дохід*², що є помилкою. По-перше, це не відповідає визначенню доходу. Вочевидь дохід не може охоплювати усі зміни (зокрема, зменшення) у власному капіталі

¹ Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Conceptual_Framework_Ukr_AH19.pdf

² Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Conceptual_Framework_Ukr_AH19.pdf

внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

По-друге, припустимо, що упродовж звітного періоду підприємство мало лише витрати (а не доходи), які включені до статті «Other comprehensive income». Тоді інший сукупний дохід буде від’ємний і дорівнюватиме витратам, які не включені до розділу прибутку чи збитку.

Поділ сукупного прибутку на дві складові обумовлено наявністю двох чинників формування прибутку (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

Основні чинники впливу на фінансові результати

Внутрішні чинники	Зовнішні чинники
— Уміння організувати процес управління; — Наявність стратегії та плану реалізації бізнес-ідеї; — Наявність ефективної системи внутрішнього контролю; — Уміння підбору персоналу та налаштування взаємовідносин між працівниками; — Пошук оптимальних каналів продажу; — Брендуння товару / послуги; — Контроль витрат	— Стан та кон’юнктура ринку (ціни та продукти конкурентів, платоспроможність цільового сегменту); — Очікування у складі споживчих сегментів; — Коливання курсів валют; — Ставки банківського кредиту та інших запозичень; — Ринок праці; — Дії конкурентів; — Платоспроможність цільового сегменту

Джерело: складено автором.

Чистий прибуток здебільшого залежить від внутрішніх чинників, зокрема управлінських здібностей та рішень найманого менеджменту, кількості та якості використаних в процесі діяльності матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів. Виникнення іншого сукупного прибутку спричинене здебільшого зовнішніми чинниками, які не залежать від волі чи уміння управляти діяльністю з боку власника / менеджменту.

Отже, у бухгалтерському обліку фінансовий результат діяльності (чистий прибуток або збиток) визначається як частина доходу, зменшена на витрати підприємства, що були понесені у процесі отримання цих доходів. Далі чистий прибуток (збиток) коригується на вплив інших факторів внутрішнього і зовнішнього середо-

вища, які призвели до збільшення активів та/або зменшення зобов'язань за певний період (крім операцій з власниками).

Бухгалтерський облік прибутку включає облік його формування та використання. У першому випадку облік здійснюється з метою визначення величини фінансового результату діяльності (прибутку/збитку), у другому — з метою контролю його розподілу та використання.

Облік розподілу прибутку залежить від теорії звітності та тлумачення витрат. До прикладу, теорія підприємства як фінансовий результат розглядає додану вартість, яка розподіляється між учасниками (стейкхолдерами) у формі зарплати, відсотків, податків, дивідендів тощо. В цьому випадку, оплата праці, нараховані відсотки, податок на прибуток розглядаються як розподіл прибутку, а не як витрати підприємства.

Сучасна фінансова звітність ґрунтується на теорії власності, згідно з якою розподілом чистого прибутку є його розподіл між власниками у вигляді дивідендів, а також спрямування на спеціальні цілі (створення резервів, асигнування для розширення бізнесу тощо).

Е.С. Гендріксен і М.Ф. Ван Бреда, розглянувши існуючі концепції обліку прибутку, дійшли висновку, що з погляду надання інвесторам релевантної інформації, ці концепції не обґрунтовані ані теоретично, ані практично³. Як наслідок, в теорії та практиці поширені альтернативні показники прибутку, зокрема EBITDA, EVA тощо.

9.2. ОБЛІК ПОДАТКІВ НА ПРИБУТОК

Одним із найбільш проблемних і дискусійних питань в теорії та практиці бухгалтерського обліку є визначення і тлумачення впливу податкових наслідків.

Головною причиною цих дискусій є наявність різниці між обліковим прибутком і прибутком, що підлягає оподаткуванню згідно з законодавством (податковим прибутком).

Такі різниці включають:

- 1) постійні різниці;
- 2) різниці в межах періоду;

³ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth ed. Irwin. 1992. P. 341.

- 3) часові різниці;
- 4) різниці внаслідок переносу збитків на інші періоди з метою оподаткування.

Постійні різниці (*Permanent differences*) — це різниці між податковим і обліковим прибутком, які виникають у поточному періоді і не анулюються у майбутніх періодах.

Такі різниці зумовлені тим, що окремі доходи і витрати:

- 1) визнані у бухгалтерському обліку, але не відображаються у податковій декларації або
- 2) включені до розрахунку податкового прибутку, але не відображаються у бухгалтерському обліку.

Наприклад, якщо підприємство компенсує витрати на відрядження понад встановлених законодавством норм, сума доплати може не враховуватись при визначенні податку на прибуток, що призведе до виникнення постійної різниці.

Різниці в межах періоду (*Intra-period differences*) — це різниці, які виникають внаслідок відображення податку на прибуток у різних частинах (статтях) звіту про прибуток.

Ці різниці зумовлені стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку, які дозволяють або вимагають відображати окремі статті за чистою сумою (за вирахуванням податку на прибуток).

Зокрема, в США різниця в межах періоду може виникати внаслідок відображення за вирахуванням податку на прибуток, припиненої діяльності та кумулятивного впливу зміни облікових принципів.

Приклад 9.1

Припустимо, що у звітному періоді податковий і обліковий прибуток дорівнює 100 000 євро, а ставка податку на прибуток становить 25 %. При цьому прибуток включає 20 000 євро від діяльності, що припинена.

Тоді податок на прибуток у податковій декларації буде:

$$100\,000 \times 0,25 = 25\,000.$$

У звіті про прибуток це буде відображено так:

Прибуток до оподаткування	80 000
Податок на прибуток ($80\,000 \times 0,25$)	(20 000)
Прибуток від діяльності, що триває	60 000
Прибуток від припиненої діяльності [$20\,000 - (20\,000 \times 0,25)$]	15 000
Чистий прибуток	75 000

Так само МСФЗ дозволяють наводити статті іншого сукупного прибутку за вирахуванням податку.

Часові різниці (*Timing differences*) — це різниці між податковим і обліковим прибутками, що виникають внаслідок того, що період, в якому окремі статті доходів і витрат включаються до розрахунку податкового прибутку, не збігається з періодом, в якому ці статті визнаються для обчислення облікового прибутку.

Отже, часові різниці виникають у поточному звітному періоді та анулюються в одному або кількох наступних звітних періодах.

Причини часових різниць можна поділити на чотири групи.

1. Відображені в обліку витрати будуть вираховані з метою оподаткування у майбутньому періоді. Така ситуація може виникнути, до прикладу, тоді, коли витрати на дослідження з метою оподаткування амортизують упродовж кількох звітних періодів.

2. Надходження коштів оподатковують у поточному періоді, а доходом в обліку визнають у майбутньому періоді. Типовим прикладом є включення до доходу з метою оподаткування суми авансу, отриманого від замовників.

3. Витрати, включені до складу витрат з метою оподаткування в звітному періоді, будуть відображені в обліку в наступному періоді. Прикладом цього є відображення у складі витрат з метою оподаткування авансів, сплачених постачальникам.

4. Доходи, відображені в обліку в поточному періоді, оподатковуються в наступних періодах. Така ситуація виникає, зокрема, коли дохід від нарахованих відсотків оподатковується в періоді надходження коштів.

Внаслідок різниць, віднесених до перших двох груп, податковий прибуток поточного періоду перевищує обліковий прибуток. По суті, це означає, що частина податку на прибуток сплачена авансом.

У разі виникнення різниць, віднесених до третьої та четвертої груп, обліковий прибуток перевищуватиме податковий прибуток. Це означає, що частина податку на отриманий прибуток підлягає сплаті в майбутньому.

Різниці внаслідок переносу збитків з метою оподаткування (*Differences due to carry back and carry forward of losses for income tax purposes*) виникають, коли податкове законодавство дозволяє підприємству вираховувати операційний збиток поточного року з податкового прибутку минулого або майбутнього року.

Наразі в багатьох країнах законодавство дозволяє переносити операційні збитки з метою оподаткування, а тому відстрочені податки внаслідок різниць від переносу збитків є поширеними в практиці.

Різниці внаслідок переносу збитків і різниці в межах періоду є окремими випадками, а тому головною причиною різниць між податковим і обліковим прибутками є постійні та часові різниці.

Обліковий підхід до таких різниць залежить від тлумачення податку на прибуток. Податок на прибуток можна розглядати як розподіл прибутку або як витрати.

Якщо розглядати податок на прибуток як витрати підприємства, тоді слід дотримуватись принципу відповідності, а сума витрат з податку на прибуток впливає з облікового прибутку.

Коли податок на прибуток тлумачать як розподіл прибутку, принцип відповідності не застосовують, а звітна сума податку на прибуток впливає з податкового прибутку.

Різні тлумачення податку на прибуток зумовили різні концепції обліку податку на прибуток: *облік нарахованого податку* і *облік відстроченого оподаткування*.

Для ілюстрації цих концепцій розглянемо такий приклад.

Приклад 9.2

Баланс підприємства на початок року мав такий вигляд:

Актив		Пасив	
Поточний рахунок	3 000	Статутний капітал	3 000

Упродовж року було здійснено такі операції.

1. Придбано обладнання вартістю 1000.
2. Придбані товари вартістю 1000, які було продано за 1600. Кошти за продані товари надійшли на поточний рахунок підприємства.
3. Отриманий аванс від покупців в сумі 300.
4. Нарахована амортизація 200 (податкова амортизація 90).
5. Сплачені витрати обігу 300 (у витрати з метою оподаткування включено 250).

Ставка податку на прибуток у поточному році становила 30 %.

Розглянемо два варіанти цього прикладу. В другому варіанті припустимо, що в операції 3 замість отриманого авансу був сплачений аванс постачальникам в сумі 150.

Облік нарахованого податку (*Tax payable accounting*) також називають методом прямого потоку (*flow-through method*) або інтегрованою моделлю (*integrated model*).

Цей підхід ігнорує часові різниці. Тому, у звіті про прибуток визнається сума податку на прибуток, нарахованого згідно з податковим законодавством. Таку суму називають забезпеченням податку на прибуток (*Provision for income tax*).

Варіант 1

Зважаючи на дані прикладу 9.1, податкова декларація матиме такий вигляд:

Доходи (1600 + 300)	1 900
Витрати (1000 + 90 + 250)	<u>1 340</u>
Оподаткований прибуток	560
Податок на прибуток (30 %)	168

На підставі цього слід зробити запис:

Дебет рах. «Забезпечення податку на прибуток» 168
Кредит рах. «Зобов'язання з податку на прибуток» 168

Отже, у звіті про фінансові результати слід відображати податок на прибуток у сумі 168.

Звіт про фінансові результати

Стаття	Сума
Дохід	1 600
Собівартість реалізованих товарів	<u>(1 000)</u>
Валовий прибуток	600
Витрати обігу	<u>(500)</u>
Прибуток до оподаткування	100
Забезпечення податку на прибуток	<u>(168)</u>
Чистий прибуток (збиток)	(68)

Відповідно, баланс підприємства на кінець року матиме такий вигляд:

Теорії та методи бухгалтерського обліку

Баланс

Актив		Пасив	
Основні засоби	800	Статутний капітал	3 000
Поточний рахунок	2 600	Нерозподілений прибуток (збиток)	(68)
		Аванси отримані	300
		Зобов'язання з податку на прибуток	168
Разом	3 400	Разом	3 400

В розглянутому прикладі існують такі часові різниці:

Стаття	Облік	Податкове законодавство	Різниця
Дохід	1 600	1 900	300
Амортизація	200	90	110
Разом	1 400	1 810	410

Отже, сума податку на прибуток 123 ($410 \times 0,3$) відноситься не до поточного, а до майбутнього періоду, тобто є активом (витратами майбутнього періоду). Невизнання цього податку в обліку призводить до заниження отриманого прибутку, активів і власного капіталу підприємства.

При другому варіанті нашого прикладу податкова декларація матиме такий вигляд:

Доходи	1 600
Витрати ($1000 + 90 + 250 + 150$)	<u>1 490</u>
Оподаткований прибуток	110
Податок на прибуток (30 %)	33

Відповідно фінансові звіти виглядатимуть так.

Звіт про фінансові результати

Стаття	Сума
Дохід	1 600
Собівартість реалізованих товарів	<u>(1 000)</u>
Валовий прибуток	600
Витрати обігу	<u>(500)</u>
Прибуток до оподаткування	100
Забезпечення податку на прибуток	<u>(33)</u>
Чистий прибуток	67

РОЗДІЛ 9. Прибуток і оподаткування

Баланс

Актив		Пасив	
Основні засоби	800	Статутний капітал	3 000
Поточний рахунок	2 150	Нерозподілений прибуток	67
Аванси видані	150	Зобов'язання з податку на прибуток	33
Разом	3 100	Разом	3 100

В цьому варіанті існують такі часові різниці:

Стаття	Облік	Податкове законодавство	Різниця
Дохід	1 600	1 600	—
Амортизація	(200)	(90)	110
Інші витрати	—	(150)	(150)
Разом	1 400	1 360	(40)

Як бачимо, податок на прибуток в сумі 12 ($40 \times 0,3$) не врахований у звіті про прибуток, оскільки зобов'язання з податку на прибуток фактично становить 45 ($33 + 12$).

Як наслідок, невизнання такого зобов'язання призводить до завищення величини отриманого прибутку і власного капіталу та заниження суми зобов'язань підприємства.

Отже, облік нарахованого податку не забезпечує дотримання одного з фундаментальних принципів обліку — принципу відповідності.

Тому в практиці поширений облік відстроченого оподаткування.

Облік відстроченого оподаткування (*Deferred taxation accounting*) передбачає визначення тимчасових різниць та відображення їхнього впливу у звіті про фінансові результати (у складі витрат з податку на прибуток) і балансі (як відстрочені податкові активи або відстрочені податкові зобов'язання).

Водночас існують два погляди щодо розподілу відстрочених податків між звітними періодами.

Прихильники часткового розподілу (*partial allocation*) вважають, що слід визнавати лише наслідки тих тимчасових різниць, які стосуються реальної заборгованості, що буде сплачена у майбутніх періодах. Тому, в цьому випадку не визнаються відстро-

чені податки, які виникають внаслідок тимчасової різниці, у витратах на амортизацію.

Інша позиція, яка превалює, передбачає повний розподіл (comprehensive allocation) відстрочених податків між відповідними звітними періодами.

Для визначення і відображення відстрочених податків можуть бути застосовані різні методи, зокрема:

- метод відстрочення;
- метод зобов'язання;
- метод вирахування податку.

Метод відстрочення (*Deferral method*) — це метод, за яким суму відстрочених податків на прибуток розраховують як добуток різниці між обліковим і податковим прибутком і діючої ставки податку на прибуток. Тобто:

$$T_d = (P_a + D_p) \times t_c - (P_t \times t_c),$$

де T_d — відстрочений податок; P_a — обліковий прибуток; D_p — постійні різниці; P_t — податковий прибуток; t_c — діюча ставка податку на прибуток.

Згідно з методом відстрочення, податковий вплив поточних різниць у часі переноситься на майбутні періоди, коли сторнуються різниці в часі. При цьому відстрочені податки в балансі не розглядаються як такі, що відображають право на отримання або зобов'язання на виплату грошей. Тому, їх не визнають у складі дебіторської або кредиторської заборгованості підприємства. За цим методом відстрочені податки не коригуються для відображення змін у ставках податку або запровадження нових податків.

Податковий вплив часових різниць, що виникають у поточному періоді, визначається із застосуванням поточної ставки податку. Податковий вплив окремих часових різниць, що виникають у попередні періоди й сторнується протягом поточного періоду, зазвичай, визначається із застосуванням первісне використовуваних ставок податку.

При застосуванні методу відстрочення витрати з податку на прибуток за період включають:

- а) забезпечення податків, що підлягають сплаті;
- б) податковий вплив різниць у часі, відстрочений на інший період або з інших періодів.

Для ілюстрації методу відстрочення використаємо дані прикладу 9.1.

У першому варіанті відстрочений податок дорівнює:

РОЗДІЛ 9. Прибуток і оподаткування

$$(100 + 50) \times 0,3 - 168 = 45 - 168 = 123$$

Отже, витрати з податку на прибуток у поточному періоді 45, а відстрочені податкові витрати 123. В бухгалтерському обліку це буде відображено записом:

<i>Дебет рах. «Витрати з податку на прибуток»</i>	<i>45</i>
<i>Дебет рах. «Відстрочений податок (витрати майбутніх періодів)»</i>	<i>123</i>
<i>Кредит рах. «Зобов'язання з податку на прибуток»</i>	<i>168</i>

У фінансовій звітності це буде відображено так:

Звіт про фінансові результати

Стаття	Сума
Дохід	1 600
Собівартість реалізованих товарів	<u>(1 000)</u>
Валовий прибуток	600
Витрати обігу	<u>(500)</u>
Прибуток до оподаткування	100
Витрати з податку на прибуток	<u>45</u>
Чистий прибуток	55

Баланс

Актив		Пасив	
Основні засоби	800	Статутний капітал	3 000
Поточний рахунок	2 600	Нерозподілений прибуток (збиток)	55
Відстрочений податок	123	Аванси отримані	300
		Заборгованість з податку на прибуток	168
Разом	3 523	Разом	3 523

У другому варіанті відстрочений податок дорівнюватиме:

$$45 - 33 = 12$$

Відповідно, це буде відображено записом:

<i>Дебет рах. «Витрати з податку на прибуток»</i>	<i>45</i>
<i>Кредит рах. «Зобов'язання з податку на прибуток»</i>	<i>33</i>
<i>Кредит рах. «Відстрочений податок (доходи майбутніх періодів)»</i>	<i>12</i>

Баланс підприємства на кінець року виглядатиме так:

Баланс

Актив		Пасив	
Основні засоби	800	Статутний капітал	3 000
Поточний рахунок	2 150	Нерозподілений прибуток (збиток)	55
Аванси видані	150	Заборгованість з податку на прибуток	33
		Відстрочений податок	12
Разом	3 100	Разом	3 100

Метод відстрочення критикують передусім за невизначеність статусу відстрочених податків, які відображали в балансі, хоча вони й не відповідали визначенню активів і зобов'язань.

Метод зобов'язання (*Liability method*) усуває головний недолік методу відстрочення, оскільки при цьому методі відстрочені податки розглядають відповідно як зобов'язання чи активи.

Існує два різновиди цього методу: метод зобов'язання за звітом про прибуток і метод зобов'язання за балансом.

Метод зобов'язання за звітом про прибуток (*Income Statement Liability method*) ґрунтується на часових різницях. Відстрочений податок розраховується як добуток діючої ставки податку на прибуток і суми часових різниць. При цьому враховується коригування у зв'язку зі зміною ставки податку і запровадженням нових податків.

Отже, алгоритм розрахунку відстроченого податку за цим методом є таким:

$$T_d = (D_r \pm D_e) \times t_f,$$

де D_r — часова різниця у доходах; D_e — часова різниця у витратах; t_f — очікувана ставка оподаткування.

Цей метод, як і метод відстрочення, базується на даних звіту про прибуток.

Використовуючи дані прикладу 9.2, отримаємо:

Варіант 1: $T_d = (300 + 110) \times 0,3 = 123$

Варіант 2: $T_d = (0 + 40) \times 0,3 = 12$

Як бачимо, в умовах незмінності ставки податку на прибуток обидва методи забезпечують однакову величину відстроченого податку.

Згідно з методом зобов'язання за звітом про прибуток витрати податку на прибуток за період включають:

- а) забезпечення податків, що підлягають сплаті;
- б) суму податків, що очікується до сплати або вважається сплаченою авансом щодо різниць у часі, які виникають чи сторнуються в поточному періоді;
- в) коригування відстрочених податкових сальдо в балансі не-обхідне для відображення змін податкових ставок або введення нових податків.

Приклад 9.3

Припустимо, що в прикладі 9.2 ставка податку на прибуток у наступному році буде 25 %, що обумовлено змінами у Законі про оподаткування прибутку підприємств. Тоді податковий актив дорівнюватиме:

$$(300 + 110) \times 0,25 = 102,5$$

Відповідно витрати з податку на прибуток дорівнюватимуть 65,5(168 – 102,5).

Це буде відображено записом:

<i>Дебет рах. «Витрати з податку на прибуток»</i>	<i>65,5</i>
<i>Дебет рах. «Відстрочений податковий актив»</i>	<i>102,5</i>
<i>Кредит рах. «Зобов'язання з податку на прибуток»</i>	<i>168</i>

У фінансових звітах це буде відображено так.

Звіт про фінансові результати

Стаття	Сума
Дохід	1 600
Собівартість реалізованих товарів	<u>(1 000)</u>
Валовий прибуток	600
Витрати обігу	<u>(500)</u>
Прибуток до оподаткування	100
Витрати з податку на прибуток	<u>(65,5)</u>
Чистий прибуток	34,5

Теорії та методи бухгалтерського обліку

Баланс

Актив		Пасив	
Основні засоби	800	Статутний капітал	3 000
Відстрочений податковий актив	102,5	Нерозподілений прибуток (збиток)	34,5
Поточний рахунок	2600	Аванси отримані	300
		Зобов'язання з податку на прибуток	168
Разом	3 502,5	Разом	3 502,5

У другому варіанті виникає відстрочене податкове зобов'язання:

$$(150 - 110) \times 0,25 = 10$$

В цьому випадку бухгалтерський запис матиме такий вигляд:

<i>Дебет рах. «Витрати з податку на прибуток»</i>	<i>43</i>
<i>Кредит рах. «Зобов'язання з податку на прибуток»</i>	<i>33</i>
<i>Кредит рах. «Відстрочене податкове зобов'язання»</i>	<i>10</i>

Відповідно, фінансові звіти підприємства матимуть такий вигляд:

Звіт про фінансові результати

Стаття	Сума
Дохід	1 600
Собівартість реалізованих товарів	<u>(1 000)</u>
Валовий прибуток	600
Витрати обігу	<u>(500)</u>
Прибуток до оподаткування	100
Витрати з податку на прибуток	<u>(43)</u>
Чистий прибуток	57

Баланс

Актив		Пасив	
Основні засоби	800	Статутний капітал	3 000
Поточний рахунок	2 150	Нерозподілений прибуток	57
Аванси видані	150	Відстрочене податкове зобов'язання	10
		Зобов'язання з податку на прибуток	33
Разом	3 100	Разом	3 100

Метод зобов'язання за балансом (*Balance Sheet Liability method*) передбачає визначення впливу тимчасових різниць шляхом множення різниці між податковою і обліковою базою оцінки статей балансу (активів і зобов'язань) на передбачувану ставку податку на прибуток.

Тобто:

$$T_d = (B_a - B_t) \times t_f,$$

де B_a — балансова вартість активів і зобов'язань; B_t — податкова база активів і зобов'язань.

На відміну від методу відстрочення і методу зобов'язань за звітом про прибуток, у методі зобов'язань за балансом використовують **тимчасові різниці** (*Temporary Differences*) — різниці між балансовою вартістю активу або зобов'язання та їх податковою базою.

Податковою базою (Tax Base) активу чи зобов'язання є сума, яка використовується з метою оподаткування цих активів чи зобов'язань.

Оскільки активи втілюють у собі майбутні економічні вигоди, *податковою базою активу (Tax Base of the Asset)* є сума, яка з метою оподаткування буде вирахувана із суми оподатковуваних економічних вигід, які отримає підприємство в результаті відшкодування балансової вартості активу.

Податковою базою зобов'язання (Tax Base of the Liabilities) є його балансова вартість за мінусом суми, що підлягає вирахуванню з метою оподаткування цього зобов'язання в майбутніх періодах.

Слід зазначити, що поняття «тимчасові різниці» та «часові різниці» не є тотожними. У загальному випадку всі часові різниці збігатимуться з тимчасовими різницями, за деякими винятками. Наприклад, винятки становлять різниці, які виникли, коли:

- балансова вартість активу або зобов'язання після первісного відображення (визнання) в обліку відрізняється від їх первісної податкової бази;

- немонетарні активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці перераховуються за історичним валютним курсом.

Крім того, деякі статті балансу мають податкову базу, але не відображаються в балансі як актив або зобов'язання.

Отже, тимчасові різниці включають часові різниці та інші тимчасові різниці (рис. 9.1).

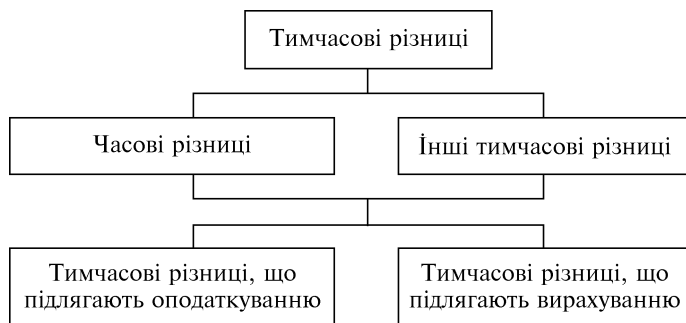


Рис. 9.1. Класифікація тимчасових різниць між податковим і обліковим прибутком (збитком)

Джерело: складено автором.

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню (Taxable Temporary Differences) — це тимчасові різниці, які при визначенні суми прибутку майбутніх періодів, який є об’єктом оподаткування, призведуть до виникнення сум, що підлягають оподаткуванню. Ці різниці збільшують податковий прибуток (або зменшують податковий збиток) у майбутніх звітних періодах.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню (Deductible Temporary Differences) — це тимчасові різниці, які при визначенні суми прибутку майбутніх періодів, який є об’єктом оподаткування, призведуть до виникнення сум, що не підлягають оподаткуванню. Такі різниці зменшують податковий прибуток (або збільшують податковий збиток) у майбутніх звітних періодах.

Наслідком тимчасових різниць є відстрочене податкове зобов’язання або відстрочений податковий актив (табл. 9.5).

Порівнюємо балансову вартість і податкову базу активів та зобов’язань з прикладу 9.3.

Стаття	Балансова вартість	Податкова база	Різниця
Основні засоби	800	910	110
Аванси отримані	300	0	300
Разом			410

Таблиця 9.5

Вплив тимчасових різниць на податковий прибуток та статті балансу

Зіставлення балансової вартості та податкової бази статей балансу			Вплив на податковий прибуток (збиток) у майбутніх періодах	Вплив на фінансову звітність за поточний період
Балансова вартість активу	>	Податкова база активу	Збільшує податковий прибуток (або зменшує податковий збиток)	Відстрочене податкове зобов'язання
Балансова вартість активу	<	Податкова база активу	Зменшує податковий прибуток (або збільшує податковий збиток)	Відстрочений податковий актив
Балансова вартість зобов'язання	>	Податкова база зобов'язання	Зменшує податковий прибуток (або збільшує податковий збиток)	Відстрочений податковий актив
Балансова вартість зобов'язання	<	Податкова база зобов'язання	Збільшує податковий прибуток (або зменшує податковий збиток)	Відстрочене податкове зобов'язання
Балансова вартість активу	=	Податкова база активу	Не впливає	Не впливає
Балансова вартість зобов'язання	=	Податкова база зобов'язання	Не впливає	Не впливає

Джерело: складено автором.

Тимчасова різниця за статтею «Основні засоби» виникла за рахунок того, що амортизація в сумі 110 буде вирахована з оподаткованого прибутку у наступних періодах.

Відповідно, оскільки аванси отримані вже включені до складу валових доходів, вони не будуть включені до валового доходу у періоді реалізації товарів в межах суми отриманого авансу.

Отже, загальна сума тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, становить 410, що призведе до виникнення відстроченого податкового активу: $410 \times 0,25 = 102,5$

У другому варіанті маємо такі тимчасові різниці:

Теорії та методи бухгалтерського обліку

Стаття	Балансова вартість	Податкова база	Різниця
Основні засоби	800	910	110
Аванси видані	150	0	150
Разом			(40)

У цьому випадку аванси видані вже були включені у валові витрати при визначенні оподаткованого прибутку, а тому різниця 150 підлягає оподаткуванню в наступному році. В результаті маємо чисту різницю 40, що підлягає оподаткуванню. Це призводить до виникнення відстроченого податкового зобов'язання в сумі 10 ($40 \times 0,25$).

Як бачимо, суми відстрочених податків, визначені методами зобов'язання за звітним про прибуток, і зобов'язання за балансом у звітному періоді співпадають. Проте такий збіг існує лише за відсутності доходів і витрат, відображених безпосередньо у складі власного капіталу.

Приклад 9.4

Припустимо, що у раніше розглянутому прикладі обладнання було дооцінено в кінці року до 1100 грн.

Тоді тимчасові різниці будуть такими:

Стаття	Балансова вартість	Податкова база	Різниця
Основні засоби	1 100	910	(190)
Аванси отримані	300	0	300
Разом			110

Отже, в цьому випадку відстрочений податковий актив дорівнює:

$$110 \times 0,25 = 27,5$$

Проте витрати з податку на прибуток залишаються 65,5, оскільки відстрочене податкове зобов'язання, яке виникає внаслідок дооцінки ($300 \times 0,25$) = 75 зменшить суму дооцінки, відображену у складі власного капіталу.

Це буде відображено записом:

РОЗДІЛ 9. Прибуток і оподаткування

<i>Дебет рах. «Витрати з податку на прибуток»</i>	65,5
<i>Дебет рах. «Відстрочений податковий актив»</i>	27,5
<i>Дебет рах. «Додатковий капітал (дооцінка)»</i>	75
<i>Кредит рах. «Зобов'язання з податку на прибуток»</i>	168

В результаті баланс на кінець року матиме такий вигляд.

Баланс

Актив		Пасив	
Основні засоби	1 100	Статутний капітал	3 000
Відстрочений податковий актив	27,5	Додатковий капітал (дооцінка)	225
Поточний рахунок	2 600	Нерозподілений прибуток	34,5
		Аванси одержані	300
		Зобов'язання з податку на прибуток	168
Разом	3 727,5	Разом	3 727,5

У другому варіанті маємо такі тимчасові різниці:

Стаття	Балансова вартість	Податкова база	Різниця
Основні засоби	1 100	910	(190)
Аванси видані	150	0	150
Разом			340

Отже, відстрочене податкове зобов'язання дорівнює 85 (340 × 0,25), а бухгалтерський запис буде:

<i>Дебет рах. «Витрати з податку на прибуток»</i>	43
<i>Кредит рах. «Зобов'язання з податку на прибуток»</i>	33
<i>Кредит рах. «Відстрочене податкове зобов'язання»</i>	10

Одночасно:

<i>Дебет рах. «Додатковий капітал (дооцінка)»</i>	75
<i>Кредит рах. «Відстрочене податкове зобов'язання»</i>	75

Звідси баланс виглядатиме так:

Баланс

Актив		Пасив	
Основні засоби	1 100	Статутний капітал	3 000
Аванси видані	150	Додатковий капітал	225
Поточний рахунок	2 150	Нерозподілений прибуток	57
		Відстрочене податкове зобов'язання	85
		Зобов'язання з податку на прибуток	33
Разом	3 400	Разом	3 400

Й. Бетге вважає, що різниця, яка виникає внаслідок дооцінки основних засобів, є уявною постійною різницею, а тому, в цьому випадку, не слід відображати в балансі відстрочений податок⁴.

Й. Бетге розглядає метод відстрочення та метод зобов'язання за звітом про прибуток, за якими відстрочений податок визначається на основі часових різниць. Різниця внаслідок дооцінки не є часовою різницею, а тому при зазначених вище методах, вона є постійною різницею.

Проте за методом зобов'язання за балансом різниця внаслідок дооцінки є іншою тимчасовою різницею, яка призводить до виникнення відстроченого податкового зобов'язання.

Слід мати на увазі, що визначення відстрочених податків, пов'язаних із переоцінками та іншими випадками коригування балансової вартості активу, до його справедливої вартості залежить від того, наскільки це впливає на податковий прибуток (збиток) звітного періоду. Якщо ці зміни впливають на податковий прибуток (збиток), тоді податкова база коригується і тимчасові різниці не виникають. Якщо зміна балансової вартості не впливає на податковий прибуток періоду переоцінки, тоді податкова база активу не коригується. Проте майбутнє відшкодування балансової вартості призведе до отримання підприємством економічної вигоди, яка підлягає оподаткуванню, а сума, яка вираховується з метою оподаткування, відрізнятиметься від суми цієї економічної вигоди. Різниця між балансовою вартістю переоціненого активу та його податковою базою є тимчасовою різницею, внаслідок якої визнається відстрочене податкове зобо-

⁴ Baetge J. Bilanzen. Dusseldorf, 1994.

в'язання або відстрочений податковий актив. При цьому навіть якщо підприємство не має наміру продати цей актив, його переоцінена балансова вартість буде відшкодована шляхом використання активу, що забезпечить податковий прибуток, що перевищуватиме амортизацію, яка обчислюється з метою оподаткування в майбутніх періодах.

Якщо актив переоцінюється з метою оподаткування і переоцінка цього активу пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести в майбутньому періоді, тоді податковий вплив переоцінки активу і коригування податкової бази слід відображати за кредитом чи дебетом рахунка власного капіталу, коли вони здійснювалися. Проте якщо переоцінка активу з метою оподаткування не пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести у майбутньому періоді, то податковий вплив коригування податкової бази визначається у Звіті про прибутки та збитки.

Приклад 9.5

Залишкова вартість основних засобів дооцінена з 200 тис. грн до 600 тис. грн. Це буде відображено записом, тис. грн:

<i>Дебет рах. «Основні засоби»</i>	<i>400</i>
<i>Кредит рах. «Дооцінка»</i>	<i>300</i>
<i>Кредит рах. «Відстрочене податкове зобов'язання»</i>	<i>100</i>

При віднесенні суми дооцінки до нерозподіленого прибутку (щорічно в міру амортизації або при реалізації) ця сума не включає пов'язаного з нею відстроченого податку.

Припустимо, що залишковий термін експлуатації основних засобів становить 4 роки, а амортизацію основних засобів нараховують прямолінійним методом.

Отже, протягом чотирьох років сума амортизації, нарахованої на дооцінену вартість основних засобів становитиме 400 тис. грн та призведе до виникнення тимчасової різниці. Відповідно відстрочений податковий актив дорівнюватиме 100 тис. грн ($400 \times 0,25$).

Звідси, визнання відстроченого податкового активу буде відображено записом, тис. грн:

<i>Дебет рах. «Відстрочений податковий актив»</i>	<i>100</i>
<i>Кредит рах. «Зобов'язання з податку на прибуток»</i>	<i>100</i>

Цей актив призведе до анулювання раніше нарахованого відстроченого податкового зобов'язання, тобто:

Дебет рах. «Відстрочене податкове зобов'язання» 100
Кредит рах. «Відстрочений податковий актив» 100

Тому, включення суми дооцінки до нерозподіленого прибутку буде відображено записом, тис. грн:

Дебет рах. «Дооцінка» 300
Кредит рах. «Нерозподілений прибуток» 300

Й. Бетге пов'язує метод відстрочення з динамічною балансовою теорією, а метод зобов'язань — з ідеями статичної балансової теорії⁵.

Метод вирахування податку (*Net-of-tax method*) передбачає коригування вартості активів і зобов'язань на суму впливу, пов'язаних з ними тимчасових різниць.

В цьому випадку рахунки відстрочених податків виконують функцію регулюючих (контрарних або доповнюючих) до відповідних статей активів і зобов'язань.

В результаті досягається ув'язка відстрочених податків зі статтями балансу, які зумовили їх виникнення.

Приклад 9.6

Первісна вартість обладнання 11 000 євро, а його ліквідаційна вартість 1 000 євро. Строк експлуатації обладнання чотири роки. З метою оподаткування застосовується прямолінійний метод амортизації, а в бухгалтерському обліку — метод суми чисел років. Ставка оподаткування дорівнює 30 %.

Внаслідок цього виникає така тимчасова різниця:

Показник	Рік			
	1	2	3	4
Лінійна амортизація $[(11000 - 1000) \times 0,25]$	2 500	2 500	2 500	2 500
Прискорена амортизація	<u>4 000</u>	<u>3 000</u>	<u>2 000</u>	<u>1 000</u>
Різниця	1 500	500	(500)	(1500)
Ставка оподаткування	0,3	0,3	0,3	0,3
Податковий вплив тимчасової різниці	450	150	(150)	(450)

⁵ Baetge J. Bilanzen. Dusseldorf, 1994.

Балансова вартість обладнання дорівнюватиме:

Показник	Рік			
	1	2	3	4
Балансова вартість на початок року	11 000	7 450	4 600	2 450
Нарахована амортизація	(4 000)	(3 000)	(2 000)	(1 000)
Вплив тимчасової різниці	<u>450</u>	<u>150</u>	<u>(150)</u>	<u>(450)</u>
Балансова вартість на кінець року	7 450	4 600	2 450	1 000

Метод вирахування податку не розглядає податок на прибуток а ні як витрати, а ні як розподіл прибутку. Цей метод ґрунтується на припущенні, що дохід, який підлягає оподаткуванню, та витрати, що підлягають вирахуванню мають відповідні податкові наслідки. Тому, кожен статтю доходу та кожен статтю витрат слід відображати у звіті про фінансові результати після коригування їх на суми податкових наслідків.

Такі коригування є нескладними за умов єдиної ставки оподаткування. Застосування різних податкових ставок для різних категорій статей унеможливорює відображення індивідуальних статей у звіті про фінансові результати за вирахуванням податку на прибуток.

Тому, у звіті про фінансові результати відображають сукупну суму вирахування податку, тобто рахунок «Податок на прибуток» стає контрарним до рахунку прибутку.

Внаслідок цього сума прибутку після оподаткування не співпадає з сумою нерозподіленого прибутку. Через це сума податку на прибуток, яку відображають у звіті про фінансові результати, ґрунтується на величині облікового прибутку.

Проілюструємо цей метод, використовуючи умови прикладу 9.3.

В першому варіанті слід зробити такий запис:

Дебет рах. «Витрати з податку на прибуток» ($100 \times 0,3$)	30
Дебет рах. «Коригування чистого прибутку» ($168 - 27,5 - 75$)	35,5
Дебет рах. «Коригування основних засобів» ($110 \times 0,25$)	27,5
Дебет рах. «Коригування авансів отриманих» ($300 \times 0,25$)	75,0
Кредит рах. «Зобов'язання з податку на прибуток»	168

Після цього запису фінансові звіти матимуть такий вигляд.

Теорії та методи бухгалтерського обліку

Звіт про фінансові результати

Стаття	Сума
Дохід	1 600
Собівартість реалізованих товарів	<u>(1 000)</u>
Валовий прибуток	600
Витрати обігу	<u>(500)</u>
Прибуток до оподаткування	100
Податок на прибуток	30
Чистий прибуток	<u>70</u>
Коригування чистого прибутку	<u>(35,5)</u>
Нерозподілений прибуток	<u>34,5</u>

Баланс

Актив		Пасив	
Основні засоби	827,5	Статутний капітал	3 000
Поточний рахунок	2 600	Нерозподілений прибуток	34,5
		Аванси отримані	225
		Зобов'язання з податку на прибуток	168
Разом	3 427,5	Разом	3 427,5

У другому варіанті коригуючий запис матиме такий вигляд:

<i>Дебет рах. «Витрати з податку на прибуток»</i>	<i>30</i>
<i>Дебет рах. «Коригування основних засобів»</i>	<i>27,5</i>
<i>Дебет рах. «Коригування чистого прибутку»</i>	<i>13</i>
<i>Кредит рах. «Зобов'язання з податку на прибуток»</i>	<i>33</i>
<i>Кредит рах. «Коригування авансів виданих» (150 × 0,25)</i>	<i>37,5</i>

Відповідно фінансові звіти виглядатимуть так.

Звіт про фінансові результати

Стаття	Сума
Дохід	1 600
Собівартість реалізованих товарів	<u>(1 000)</u>
Валовий прибуток	600
Витрати обігу	<u>(500)</u>
Прибуток до оподаткування	100
Податок на прибуток	<u>30</u>
Чистий прибуток	70
Коригування чистого прибутку	<u>(13)</u>
Нерозподілений прибуток	<u>57</u>

РОЗДІЛ 9. Прибуток і оподаткування

Баланс

Актив		Пасив	
Основні засоби	827,5	Статутний капітал	3 000
Поточний рахунок	2 150	Нерозподілений прибуток	57
Аванси видані	712,5	Зобов'язання з податку на прибуток	33
Разом	3 090	Разом	3 090

Прихильники методу вирахування податку вважають, що цей метод найкраще відображає податкову складову економічної вартості активів і зобов'язань. Перевагою цього методу вважають також відображення в обліку окремих різниць, оскільки відстрочені податки розраховують за кожною господарською операцією та накопичують на відповідних рахунках аналітичного обліку.

Хоча це й збільшує обсяг облікової роботи, Й. Бетге віддає перевагу саме обліку окремих різниць над обліком загальних різниць, які визначають зіставленням облікового та податкового прибутку⁶.

Критики цього методу зазвичай вказують на те, що податковий вплив приховується у вартості активів і зобов'язань.

Хоча метод вирахування податку не отримав широкого розповсюдження, саме його елементи викликають виникнення різниць в межах періоду. Для відображення відстрочених податків в балансі можуть бути застосовані різні підходи, які узагальнені в табл. 9.6.

Перший підхід є найпоширенішим у практиці. Другий та третій підходи застосовують за наявності певних умов.

Зокрема, МСБО 12 «Податки на прибуток» зазначає, що підприємство має згортати відстрочені податкові зобов'язання лише за умови наявності:

- а) юридичного права на таке згортання;
- б) зв'язку зазначених активів та зобов'язань з податками на прибуток, які стягуються тим самим податковим органом.

Четвертий підхід в практиці не застосовують, а п'ятий — можливий лише за умови, коли загальна сума відстроченого податкового активу не визнається в балансі (до прикладу, якщо в майбутньому не очікується отримання податкового прибутку, до

⁶ Baetge J. Bilanzen. Dusseldorf, 1994.

якого можна застосувати тимчасову різницю, що підлягає нарахуванню).

Таблиця 9.6

Підходи до відображення відстрочених податків в балансі

Сутність підходу	Умови прикладу	Баланс	
		Актив	Пасив
1. Окреме відображення відстрочених податкових активів (ВПА) і відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ)	ВПА = 100 ВПЗ = 200	100	200
2. Взаємозалік сум ВПА і ВПЗ з відображенням чистої суми в пасиві	ВПА = 100 ВПЗ = 200	—	100
3. Взаємозалік сум ВПА і ВПЗ з відображенням чистої суми в активі	ВПА = 200 ВПЗ = 150	50	—
4. Нульовий взаємозалік сум ВПА і ВПЗ за умови, коли $ВПА > ВПЗ$	ВПА = 200 ВПЗ = 150	—	—
5. Відстрочені податки відображаються лише в пасиві без взаємозаліку	ВПА = 100 ВПЗ = 200	—	200

Існують також різні підходи щодо структурного відображення відстрочених податків:

1) у складі відповідно довгострокових активів (довгострокових зобов'язань);

2) окремо, у складі поточних та довгострокових зобов'язань (активів) залежно від того, з якими статтями пов'язані відстрочені податки.

Перший підхід вимагається в МСБО 12, а другий — в стандартах фінансового обліку США.

Ідеї відстрочених податків були висловлені в американській літературі ще в 1944 році. Основним аргументом прихильників цього методу була необхідність дотримання принципу відповідності.

Останні 60 років триває дискусія зарубіжних фахівців з приводу «правильного» методу обліку податків на прибуток. В результаті, як національні, так і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку пройшли «еволюційний» шлях від методу відстрочення до методу зобов'язань.

Зокрема, у 1967 році Рада з принципів бухгалтерського обліку США видала бюлетень APB 11, яким було встановлено, що облік

податку на прибуток має вестись із застосуванням методу відстрочення.

У 1987 році Рада із стандартів фінансового обліку США (FASB) вирішила, що APB 11 більше не задовольняє сучасним вимогам, оскільки не враховує зміни, що сталися у податковому законодавстві та ставках оподаткування. В результаті було видано стандарти SFAS 96 і SFAS 109, які передбачають застосування методу зобов'язань за балансом.

Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в 1979 році оприлюднив МСБО 12 «Податки на прибуток», яким дозволялось використовувати метод відстрочення або метод зобов'язання за звітним прибутком.

Нова редакція МСБО 12 (1998 р.) значною мірою збігається з SFAS 109 і передбачає застосування методу зобов'язання за балансом.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності призвело до поширення відображення відстрочених податків у консолідованих фінансових звітах. Водночас в багатьох країнах (зокрема, Австрії, Бельгії, Греції, Італії, Іспанії, Франції, Японії) для неконсолідованих фінансових звітів застосовують метод нарахування податку.

Е.С. Гендріксен і М.Ф. Ван Бреда звертають увагу на те, що результати емпіричних досліджень не підтверджують необхідність розподілу податків між звітними періодами, а самі методи такого розподілу не є оптимальними. Тому, на їх думку, для виявлення кращих методів відображення у звітності результатів оподаткування необхідні подальші теоретичні та емпіричні дослідження⁷.

9.3. КРЕАТИВНИЙ ОБЛІК І «УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ»

Вважається, що термін «креативний облік» вперше зустрічається в 1968 році у комедійному фільмі Мела Брукса «Продюсери». Цей фільм розповідає історію змови театрального продюсера і бухгалтера, які намагаються обдурити своїх інвесторів шляхом навмисного провалу шоу на Бродвеї.

⁷ Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth ed. Irwin. 1992.

Проте витоки цього явища можна знайти ще на початку XVIII століття, коли збанкрутувала компанія «South Sea».

Існують різні погляди щодо креативного обліку.

Р. О'Ріган визначає креативний облік, як використання та зловживання методами та принципами бухгалтерського обліку для досягнення фінансових результатів, які навмисно не забезпечують чесний та справедливий погляд⁸.

Ч. Мулфорд і Е. Коміскі розглядають практику креативного обліку, як заходи, що використовують для гри з фінансовими показниками, зокрема агресивний вибір і застосування принципів бухгалтерського обліку, шахрайську фінансову звітність та будь-які інші кроки для управління прибутком та вирівнювання прибутку.⁹

Д. Александер, А. Бріттон і Е. Йориссен, визнаючи існування певної стратегії звітування, застосовують термін «управління звітністю» та розглядають управління звітом про прибутки та збитки (управління прибутком) і управління структурою балансу.¹⁰

М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера¹¹ вважають, що креативний облік має подвійну природу:

— у позитивному прояві — це будь-який метод обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам, або принципам, але забезпечує достовірне подання стану справ у компанії;

— у негативному прояві — це процес підгонки звітів підприємства, щоб вони подавали його діяльність в більш прийнятному та вигідному світлі в очах акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених осіб.

Вочевидь не доречно акцентувати увагу на терміні «креативний», який походить від англійського слова «*creative*» — творчий. Як вже зазначалось вище, цей термін з'явився набагато пізніше, ніж само явище. Взагалі творчість притаманна людині, а тому в

⁸ O' Regan P. Financial Information analysis. Second ed. John Wiley & Sons. 2006. P. 369.

⁹ Mulford C.W. The Financial Numbers Game. Detecting Creative Accounting Practices. John Wiley & Sons, 2002. P. 3.

¹⁰ Alexander D., Britton A., Jorissen A. International Financial Reporting and Analysis. Thomson. 2003. P. 565—566.

¹¹ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

процесі будь-якої діяльності з'являються дещо якісне нове, зокрема методи, прийоми, процедури тощо.

Проте явище, яке отримало назву «креативний облік» призводить винятково до того, що фінансова звітність не відображає реальний стан справ і вводить в оману користувачів.

Визначаючи креативний облік автори зазвичай підкреслюють його легальний характер. Так, Е. Столові і Ж. Бретон¹² розрізняють маніпулювання в межах обмежень законів і стандартів, до якого відносять, зокрема креативний облік та маніпулювання за межами законів і стандартів, яке визначають як шахрайство.

На практиці не завжди можна провести чітку границю між «творчістю» і шахрайством. Тому, креативний облік є своєрідним буфером (рис. 9.2) між зоною помилок та відвертим шахрайством.

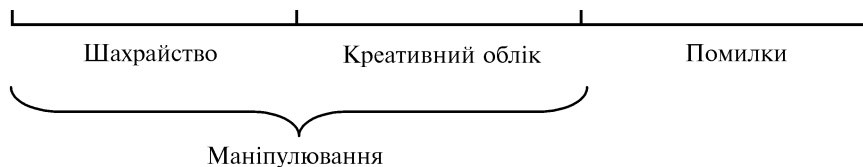


Рис. 9.2. Перекручення фінансової звітності

Джерело: авторська розробка

Отже, креативний облік безумовно містить елементи творчості, але по суті є шахрайством, яке не завжди можливо класифікувати як таке у законодавчому полі.

При цьому є два шляхи «легалізації» креативного обліку: формальне дотримання встановлених норм або «творче узгодження» з цими нормами.

Перший шлях найчастіше використовують в умовах стандартів, що ґрунтуються на правилах, а другий в умовах стандартів, що ґрунтуються на принципах.

Оскільки на практиці стандарти бухгалтерського обліку зазвичай поєднують принципи та правила, то відповідно ці шляхи застосовують у тісному поєднанні.

¹² Stolowy H., Breton G. Accounts manipulation: A Literature Review and proposed conceptual framework. Review of Accounting and Finance. 2004. № 3(1). P. 5–65.

Отже, *креативний облік* можна визначити як формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів.

Причини та мета застосування креативного обліку

Фахівці мають різні погляди щодо причин та цілей креативного обліку. Одні вважають, що бухгалтери маніпулюють фінансовою звітністю з різних причин, зокрема з метою: збільшити показники прибутку; покращити вигляд балансу; виглядати успішними в політичному та соціальному кліматі; уникнути банкрутства; показати стійку тенденцію щорічного зростання прибутку; задовольнити очікування інвесторів¹³.

Ч. Мулфорд і Е. Коміскі всі вигоди від маніпулювання звітними даними поділяють на чотири групи (табл. 9.7).

Таблиця 9.7

Вигоди від маніпулювання звітністю

Категорія	Вигоди
Вплив на ціну акцій	Зростання цін акцій Скорочення волатильності Зростання корпоративної вартості Зменшення вартості власного капіталу Зростання вартості опціонів на акції
Вплив на вартість позик	Покращення якості кредиту Підвищення кредитного рейтингу Зменшення витрат на позики
Вплив на бонусні програми	Зростання бонусів, що ґрунтуються на прибутку
Вплив на політичні витрати	Зменшення регулювання Уникнення високих податків

Джерело: Mulford C.W. *The Financial Numbers Game. Detecting Creative Accounting Practices*. John Wiley & Sons, 2002. P. 4.

¹³ Drever M., Stanton P., Mc Gowan S. *Contemporary Issues in Accounting*. John Wiley&Sons Australia. 2007. P. 380.

Отже, головною метою маніпулювання є мінімізація політичних витрат і вартості капіталу та максимізація суми компенсацій керівництву компанії, а ініціаторами такої маніпуляції є менеджери.

Бухгалтери зазвичай є співучасниками маніпуляцій зі звітністю, а не ініціаторами креативного обліку.

М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера¹⁴ пояснюють застосування креативного обліку з допомогою агентської теорії та розглядають такі фактори його розвитку: прагнення до самозбереження; неконкретність облікових правил; розвиток технологій та методів ведення бізнесу; конфлікт між підзвітністю управління і завданням розподілу ресурсів.

Утім, головною причиною виникнення й розвитку креативного обліку є обмеженість ресурсів, передусім фінансових. Тому, конфлікт інтересів охоплює широке коло учасників: менеджерів, аудиторів, фінансових аналітиків та інших зацікавлених осіб.

Методи креативного обліку

О. Амаат, Дж. Блейк і Дж. Доуд¹⁵ виокремлюють чотири сфери можливостей для креативного обліку: вибір методів бухгалтерського обліку, упереджені оцінки та передбачення, здійснення штучних операцій та вибір часу справжніх операцій.

Звідси, методи креативного обліку можна узагальнити в такі групи:

- 1) вибір облікових оцінок;
- 2) вибір і застосування методів бухгалтерського обліку;
- 3) формальне відображення реальних господарських операцій.

Облікові оцінки застосовують переважно для максимізації, мінімізації або вирівнювання прибутку шляхом відповідного розподілу і перерозподілу витрат між звітними періодами.

Наприклад, для маніпуляцій з прибутком часто завищують резерв сумнівних боргів.

¹⁴ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

¹⁵ Amat O., Blake J., Dowds J. The etics of creative Accounting. URL:<http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/349.pdf>

Також поширеним є облік «великої бані» (*«Big bath» accounting*), який передбачає максимально можливе створення забезпечень або списання активів на витрати звітного періоду для того, щоб показати зростання прибутку та рентабельності в наступних періодах.

Зокрема, це стосується завищення одноразових витрат на реструктуризацію з метою створення прихованого резерву для майбутнього згладжування прибутку та завищення збитку від знецінення запасів при визначенні чистої вартості їхньої реалізації.

Д. Александер, А. Бріттон і Е. Йориссен зазначають, що «велику баню» організують у двох випадках:

1) коли компанія понесла (одноразово) великі збитки, які не можна прикрити за допомогою особливих методик максимізації прибутку;

2) перед або одразу після об'єднання (злиття) з метою відображення більшого прибутку¹⁶.

Як наслідок, у році створення «великої бані» у звітності компанії буде відображений значний збиток, а в наступних роках компанія продемонструє кращі результати.

Методи бухгалтерського обліку охоплюють визнання, оцінку та розкриття інформації у фінансовій звітності. При застосуванні цих методів, діапазон професійні судження може бути досить широким.

Поширеним є «творчий вибір» моменту визнання доходу, методів обліку запасів і амортизації, капіталізації витрат.

В окремих сферах діяльності перерозподіл накладних витрат є головною фішкою креативного обліку.

Зокрема, так званий Голлівудський облік (*Hollywood accounting*) широко відомий тим, що накладні витрати студії розподіляють між різними проектами та підрозділами у такий спосіб, щоб мінімізувати чистий прибуток і відповідно суми роялті та винагород кінозірок, які визначені як відсоток цього прибутку. Як наслідок лише близько 5 % кінокартин офіційно є прибутковими, а серед «збиткових» фігурують такі як «Форрест Гамп», «Бетмен» та інші¹⁷.

¹⁶ Alexander D., Britton A., Jorissen A. International Financial Reporting and Analysis. Thomson. 2003. P. 556.

¹⁷ https://en.wikipedia.org/wiki/Hollywood_accounting

Останнім часом можливості креативного обліку зростають за рахунок методів обліку похідних фінансових інструментів і розширення сфери застосування справедливої вартості. Зокрема, при визначенні справедливої вартості на основі очікуваних чистих грошових потоків, багато залежить від методу їхнього прогнозування та обраної ставки дисконту.

Предметом маніпуляції нерідко є консолідована фінансова звітність. Деякі компанії практикують виключення з консолідації окремих дочірніх компаній.

До прикладу, італійська група «*Pirelli*», яка контролює компанії «*Olimpia*» і «*Telecom Italia*» вирішила не включати їх до консолідованої звітності. Це рішення було зумовлено тим, що італійським банкам не дозволяється надавати позики одній групі в розмірі, що перевищує 25 % її власного капіталу. У разі включення до консолідації згаданих дочірніх підприємств, група «*Pirelli*» перевищила б цей ліміт.

Методи бухгалтерського обліку дозволяють покращувати результати діяльності та фінансовий стан компаній шляхом проведення легальних господарських операцій.

Припустимо, що перед завершенням звітного періоду оборотні активи становили 400 000 євро, а поточні зобов'язання були 200 000 євро. Отже, коефіцієнт поточної ліквідності дорівнює 2.

З метою залучення майбутніх кредиторів шляхом підвищення показника ліквідності, компанія застосовує «прикрашення вітрини» річного звіту, сплативши 120 000 євро в погашення поточного боргу. Після цього поточні зобов'язання будуть 80 000 євро, а оборотні активи — 280 000 євро. Внаслідок цього коефіцієнт поточної ліквідності зросте до 3,5. Такий коефіцієнт є тимчасовим і оманливим, оскільки, найбільш ймовірно, на початку наступного звітного періоду компанія візьме короткострокову позику, що призведе до зменшення коефіцієнта поточної ліквідності.

В практиці поширені такі типи «креативних» господарських операцій:

- операції через підприємства спеціального призначення;
- внутрішньогрупові операції;
- взаємокомпенсуючі операції.

Підприємства спеціального призначення активно використовувала корпорація «Енрон». Було створено тисячі юридичних осіб, переважно товариств і офшорних компаній. Оскільки частка «Енрон» в цих підприємствах не перевищувала 50 %, вони не

були включені до консолідованої фінансової звітності. Через ці підприємства проводилась більшість операцій, зокрема укладались контракти, які «Енрон» не хотіла афішувати. Ця схема дозволяла компанії маніпулювати прибутком та приховувати значні боргові зобов'язання.

Внутрішньогрупові операції впливають на результати діяльності окремих підприємств, але прибутки та збитки від таких операцій не впливають на звітність групи. Наприклад, прибуток, відображений в індивідуальній звітності компанії *Sabena NV* у 1999 році, був отриманий переважно від передачі активів щойно створеному дочірньому підприємству *Sabena Technics NV*, що не знайшло відображення у звітності групи.

Так само компанія «*World Com*» оголошувала розроблені нею бізнес-стратегії нематеріальними активами, які надавала своїм дочірнім підприємствам. Останні сплачували материнському підприємству ліцензійні платежі, які відносилися на витрати. Завдяки цій схемі *World Com* за чотири роки недоплатила податок на прибуток у сумі 20 млрд. дол.

Взаємокомпенсуючі операції дозволяють двом компаніям відображати прибутки і взаємопогашати заборгованість. Такі операції поширені зокрема в футбольній індустрії. Наприклад, один футбольний клуб передав іншому клубу права на футболіста, а взамін отримав на аналогічну суму права на іншого футболіста. Якщо ціна таких прав перевищує їхню балансову вартість, тоді обидва клуби відображатимуть прибутки без використання грошових коштів.

Запобігання креативному обліку

Поширення креативного обліку зумовило пошук шляхів для запобігання цьому явищу.

О. Ама, Дж. Блейк і Дж. Доудс вважають, що для обмеження можливостей креативного обліку регулюючий орган має: скоротити вибір методів обліку; скоротити сферу облікових оцінок; застосовувати превалювання сутності над формою для штучних операцій; вимагати переоцінки для справжніх операцій, час здійснення яких відстрочено керівництвом¹⁸.

¹⁸ Amat O., Blake J., Dowds J. The etics of creative accounting. URL:<http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/349.pdf>

Слід зазначити, що саме так діє Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо методів обліку, передбачених МСФЗ. Зокрема, від 2005 року були скасовані такі альтернативи:

- оцінювання запасів за формулою ЛІФО;
- відображення змін облікової політики;
- відображення помилок минулих періодів у складі фінансових результатів поточного періоду;
- оцінювання частки меншості в чистих активах придбаного бізнесу, виходячи з балансової вартості;
- відображення об'єднання бізнесу із застосуванням методу об'єднання інтересів;
- застосування валютного курсу на дату операції для відображення гудвілу та коригувань справедливої вартості активів і зобов'язань після придбання закордонного підприємства.

Проте хоча це й дозволяє звужити сферу застосування методів креативного обліку, але не вирішує проблему.

У 2003 році Міжнародна федерація бухгалтерів оприлюднила своє дослідження «Відновлення довіри суспільства до фінансової звітності: міжнародна перспектива»¹⁹ в якому зазначається, що всі учасники процесів обліку та звітності несуть відповідальність, і лише позитивне ставлення до етики у бізнесі дозволить подолати креативний облік.

Водночас повсюдне зниження рівня чесності населення є загрозою збільшення випадків шахрайства в найближчому майбутньому²⁰, а наслідком конфлікту між професіоналізмом та меркантилізмом є те, що цілі бухгалтерів і цілі суспільства розминаються²¹.

Те, що ключовим показником існуючої парадигми бухгалтерського обліку є прибуток, розрахунок якого ґрунтується на принципах (відповідність доходів і витрат, періодичність, нарахування тощо), створює можливість для «управління прибутком». Тому, подолання креативного обліку можливе лише у разі зміни парадигми і методології бухгалтерського обліку.

¹⁹ Rebuilding public confidence in Financial Reporting: an international perspective. URL: <http://www.ifac.org/Credibility>.

²⁰ Albrecht W., Wernitz G., Williams T. Fraud. Irwin, 1995.

²¹ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Як тлумачили категорію прибутку в економічних теоріях різних наукових шкіл?
2. Які погляди на прибуток містять балансові теорії?
3. Що таке концепція збереження капіталу?
4. Як визначають прибуток за концепцією збереження фінансового капіталу?
5. Як визначають прибуток за концепцією збереження фізичного капіталу?
6. Які основи вимірювання передбачені різними концепціями збереження капіталу? Наведіть приклади.
7. Які концепції збереження капіталу зараз застосовують в практиці?
8. Яке визначення прибутку містять МСФЗ?
9. Що таке сукупний прибуток? З яких компонентів він складається?
10. Які чинники впливають на формування фінансових результатів підприємства? Наведіть приклади.
11. Як облікові теорії впливають на облік розподілу прибутку?
12. Які альтернативні показники прибутку поширені у практиці? Чим це викликано?
13. Чим зумовлені різниці між обліковим прибутком і прибутком, що підлягає оподаткуванню?
14. Що таке постійні різниці? Наведіть приклади?
15. Чому і коли виникають різниці в межах періоду?
16. Що є причиною часових різниць? Як вони впливають на облік?
17. В чому відмінність часових і тимчасових різниць?
18. Які види тимчасових різниць поширені в практиці?
19. Які є концепції обліку податку на прибуток? Опишіть їх.
20. В чому сутність обліку відстрочених податків? Поясніть ці методи.
21. Які методи обліку відстрочених податків можуть бути застосовані?
22. В чому відмінність методу зобов'язань за балансом від методу зобов'язань за звітом про прибуток?
23. Як слід тлумачити різниці внаслідок дооцінки основних засобів?
24. В чому особливість методу вирахування податку?
25. Який метод обліку податку на прибуток передбачений МСФЗ?
26. Коли і чому виник креативний облік? Як його тлумачать різні автори?
27. Хто і з якою метою застосовує креативний облік?
28. Що таке «управління прибутком»? Які його наслідки?
29. Які методи креативного обліку існують? Опишіть їх.
30. Які типи креативних операцій поширені на практиці? Наведіть приклади.
31. Як можна запобігти креативному обліку?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Класична школа економічної теорії фактором прибутку вважає:
 - а) капітал власників;
 - б) землю;

- в) людську працю;
- г) усе наведене вище.

2. Згідно з концепцією збереження фінансового капіталу, прибуток визнається:

- а) коли сума чистих активів на кінець періоду перевищує суму чистих активів на початок періоду без врахування операцій з власниками;
- б) за умови зростання вартості всіх активів підприємства;
- в) за умови фізичного зростання обсягів діяльності;
- г) усе наведене вище.

3. Яка концепція збереження капіталу є найпоширенішою при складанні фінансової звітності?

- а) концепція збереження фізичного капіталу;
- б) концепція збереження фінансового капіталу;
- в) концепція збереження сукупного капіталу;
- г) концепція збереження інтелектуального капіталу.

4. Згідно з МСФЗ термін «прибуток (збиток)» означає:

- а) сукупний дохід підприємства за весь період діяльності;
- б) дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку;
- в) зміна у власному капіталі підприємства протягом періоду;
- г) жодна відповідь не є правильною.

5. Компанія придбала 200 одиниць товарів за ціною 30 грн за одиницю. 80 одиниць було продано по 45 грн, а 10 одиниць як акційні по 29 грн за одиницю. Також відомо що ринкова ціна цих товарів зросла до 55 грн за одиницю після операцій продажу.

Згідно з МСФЗ сукупний прибуток (збиток) дорівнює, грн:

- а) 1190;
- б) 1200;
- в) 3940;
- г) 3950;
- д) (2260).

6. Різниці в межах періоду виникають внаслідок:

- а) розбіжностей податкових і облікових правил;
- б) авансових платежів;
- в) відображення податку на прибуток у різних статтях звіту;

г) жодна відповідь не є правильною.

7. Тимчасові різниці виникають коли доходи оподатковують:

Варіант	Після визнання у фінансовій звітності	До визнання у фінансовій звітності
а	Так	Так
б	Так	Ні
в	Ні	Ні
г	Ні	Так

8. Який з наведених методів не є методом обліку відстроченого оподаткування:

- а) метод відстрочення;
- б) метод зобов'язання;
- в) метод вирахування;
- г) метод прямого потоку.

9. Що з наведеного не є метою «управління» прибутком:

- а) отримання прибутку;
- б) зменшення прибутку;
- в) вирівнювання прибутку;
- г) жодна відповідь не є правильною.

10. У травні було завищено резерв сумнівних боргів на 20000 грн та штучно встановлено період амортизації 10 років замість 5 для об'єкта основних засобів вартістю 100000 грн. Внаслідок цього прибуток у травні:

- а) занижено на 20 000;
- б) занижено на 10 000;
- в) завищено на 10 000;
- г) жодна відповідь не є правильною.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 9.1

Після вивчення спеціальної літератури необхідно надати характеристику облікових концепцій прибутку та узагальнити інформацію у таблиці.

РОЗДІЛ 9. Прибуток і оподаткування

Концепція (джерело)	Сутність	Переваги	Недоліки

Вправа 9.2

Є така інформація про активи та зобов'язання підприємства.

	На початок року	На кінець року
Активи	600 000	700 000
Зобов'язання	200 000	250 000

Протягом року роздрібні ціни зросли на 25 %, а ціни на продукцію підприємства — на 20 %.

Необхідно визначити прибуток підприємства за звітний рік за концепцією збереження:

- а) фінансового капіталу;
- б) фізичного капіталу.

Вправа 9.3

Є така інформація про діяльність підприємства за звітний період.

Дохід від продажу товарів 9000 тис. грн (собівартість реалізації цих товарів 6000 тис. грн). Адміністративні, збутові та інші операційні витрати 1000 тис. грн. Сума дооцінки необоротних активів 1500 тис. грн. Безоплатно отримані необоротний актив 2500 тис. грн. Податок на прибуток 400 тис. грн. Оголошені дивіденди 300 тис. грн.

Необхідно визначити чистий прибуток, інший сукупний прибуток і нерозподілений прибуток.

Вправа 9.4

Підприємство здійснює торгівлю нерухомістю. На 31.12.20X1 року об'єкт нерухомості мав історичну собівартість 150000 євро і поточну собівартість 600000 євро. Загальний індекс цін зріс у тричі з моменту придбання цього об'єкта. 31.12.20X2 об'єкт було продано за 660000 євро. Упродовж 20X2 року загальний індекс цін зріс на 10 %.

Необхідно визначити прибуток від діяльності, що триває та прибуток від утримання активу за 20X2 рік з використанням 4 моделей обліку, описаних у розділі 9.1. Поясніть отримані результати в контексті тлумачення прибутку.

Вправа 9.5

Далі наведено інформацію про дохід і витрати підприємства, визнані в обліку та згідно з податковим законодавством.

Стаття	Визнано в обліку	Податкове законодавство
Дохід	1 500	2 000
Амортизація	200	100
Інші витрати	300	300

Необхідно відобразити в обліку податок на прибуток (ставка податку 20 %) методом:

- прямого потоку;
- відстрочення.

Вправа 9.6.

Баланс підприємства на момент його створення мав такий вигляд:

Актив		Пасив	
Поточний рахунок	5 000	Статутний капітал	5 000

Упродовж року було здійснено такі операції.

- Придбано обладнання вартістю 2000.
- Придбані товари вартістю 800, які було продано за 1300. Кошти за продані товари надійшли на поточний рахунок підприємства.
- Отриманий аванс від покупців в сумі 600 (визнається доходом для цілей оподаткування).
- Нарахована амортизація 400 (податкова амортизація 150).
- Сплачені адміністративні витрати 400 (у витрати з метою оподаткування включено 300).

Необхідно відобразити в обліку податок на прибуток (ставка податку 20 %) методом:

- а) зобов'язання;
- б) вирахування.

Скласти баланс на кінець року та звіт про прибуток за звітний рік.

Вправа 9.7.

Держаудитслужбою під час ревізії НАК «Нафтогаз» за період жовтень 2018 року — грудень 2019 року були виявлені порушення, які, на переконання аудиторів, призвели до втрати державою 75 млрд грн. На думку аудиторів відбулось зокрема:

- заниження доходів через не відображення у їх складі штрафів, пені та неустойки за рішенням судів;
- нарахування резерву сумнівних боргів при незатвердженому фінансовому плані.

У «Нафтогазі» заявили, що нарахування резерву під очікувані кредитні збитки (резерв сумнівних боргів) відповідає МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», який група застосовує з 1 січня 2018 року, а нараховані штрафи, пеня та неустойка відображаються після отримання коштів.

Необхідно визначити чи застосовувала НАК «Нафтогаз» креативний облік. Обґрунтуйте вашу відповідь.

РОЗДІЛ 10

ФОНДИ ТА РУХ КОШТІВ

Хоча термін «фонди» широко застосовується в економічній літературі та в законодавчих актах, його зміст по різному тлумачать з метою бухгалтерського обліку. Зокрема, вітчизняний бухгалтерський словник¹ містить таке визначення фонду:

- 1) запас, ресурс, нагромадження, капітал;
- 2) грошові або матеріальні цінності, що накопичуються з певною метою;
- 3) організація або установа, що розпоряджається грошовим або матеріальним фондом.

Популярний в США словник бухгалтерських термінів² визначає фонд як:

- 1) фонд, кошти, ресурси, гроші, готівка, цінні папери або інші активи, призначені для певної мети;
- 2) фіскальна та облікова одиниця (з метою обліку у державному секторі).

Багатоаспектність терміну «фонд» обумовила різні підходи до їхнього обліку в різних країнах та секторах економіки.

Так, фонди в бухгалтерському обліку розглядають як: облікові одиниці; активи; пасиви.

10.1. ФОНДИ, ВИЗНАЧЕНІ ЯК ОБЛІКОВІ ОДИНИЦІ

Концепція фонду, як облікової одиниці, ґрунтується на теорії фонду, яку було розглянуто у розділі 2.

¹ Бухгалтерський словник. Житомир, 2001. С. 186.

² Siegel J. G., Shim J. K. Dictionary of Accounting Terms. Fourth Edition. New York. 2005. P. 206.

Згідно з концепціями та стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі США під фондом розуміють фіскальну і облікову одиницю з комплектом само балансуючих рахунків, на яких обліковують рух коштів та інших фінансових ресурсів і відповідних ним зобов'язань та залишкового капіталу, або залишків та змін у них³.

В системі фондового обліку США виділяють три типи фондів: державні фонди (загальний, фонди спеціального доходу, фонди капітальних проєктів, фонди обслуговування боргу), фонди власності (фонди підприємства, фонди внутрішнього обслуговування) і довірчі фонди (фонди трасту, пенсійні фонди тощо).

При цьому в обліку державних фондів (загального фонду, фонду спеціального доходу) відображаються не лише фактичні, а й бюджетні показники діяльності та заборгованість за укладеними угодами.

Слід звернути увагу на особливості відображення невиконаних угод (encumbrances). Суму укладеної угоди відображають у фондовому обліку в кореспонденції з резервуванням залишку відповідного фонду. При визначенні фактичних витрат за укладеною угодою на підставі платіжних документів відображають зобов'язання, що підлягає сплаті. Одночасно зменшують суму зарезервованого залишку фонду. Наприкінці звітного року рахунок невиконаних угод закривають шляхом списання його сальдо на рахунок залишку фонду.

Для ілюстрації особливостей фондового обліку розглянемо приклад.

Приклад 10.1

1 січня 20X7 року місто NN випустило облігації вартістю 1 млн дол. з дисконтом в сумі 98964 дол. терміном 20 років для фінансування будівництва бібліотеки.

Далі наведені бухгалтерські записи, що відображають створення та використання фонду капітальних вкладень:

1) Випущені облігації для фінансування будівництва бібліотеки:

Дебет рах. «Кошти»	901 036
Дебет рах. «Дисконт по облігаціях»	98 964

³ Siegel J. G., Shim J. K. Dictionary of Accounting Terms. Fourth Ed. New York. 2005. P. 206.

Кредит рах. «Випущені облігації» 1 000 000

2) Придбані казначейські векселі на суму 670 000 долл. з терміном погашення 24 тижні:

Дебет рах. «Інвестиції» 670 000

Кредит рах. «Кошти» 670 000

3) Укладено контракти з проектною та будівельною організаціями на загальну суму 964 000 дол.:

Дебет рах. «Зобов'язання за невиконаними угодами» 964 000

Кредит рах. «Залишок фонду, зарезервований для невиконаних угод» 964 000

4) Надходження від погашення казначейських векселів:

Дебет рах. «Кошти» 700 000

Кредит рах. «Інвестиції» 670 000

Кредит рах. «Доходи» 30 000

5) Відображені витрати на будівництво за звітний рік:

Дебет рах. «Видатки» 756 000

Кредит рах. «Рахунки, що підлягають сплаті» 756 000

6) Сторнування зобов'язання за невиконаними угодами, яке стосується документально оформлених фактичних витрат:

Дебет рах. «Залишок фонду, зарезервований для невиконаних угод» 736 400

Кредит рах. «Зобов'язання за невиконаними угодами» 736 400

7) Оплачені рахунки на будівництво:

Дебет рах. «Рахунки, що підлягають сплаті» 655 000

Кредит рах. «Кошти» 655 000

8) Закриття рахунку «Зобов'язання за невиконаними угодами»:

Дебет рах. «Незарезервований залишок фонду» (964 000— 736 400) 227 600

Кредит рах. «Зобов'язання за невиконаними угодами» 227 600

9) Закриття рахунків доходів, витрат та джерел фінансування:

РОЗДІЛ 10. Фонди та рух коштів

<i>Дебет рах. «Доходи»</i>	<i>30 000</i>
<i>Дебет рах. «Випущені облігації»</i>	<i>1 000 000</i>
<i>Кредит рах. «Видатки»</i>	<i>756 000</i>
<i>Кредит рах. «Дисконт по облігаціях»</i>	<i>98 964</i>
<i>Кредит рах. «Незарезервований залишок фонду»</i>	<i>175 036</i>

На підставі наведених записів складемо фінансові звіти фонду (табл. 10.1 і 10.2).

Таблиця 10.1

Фонд капітальних вкладень міста NN

Звіт про доходи, витрати та зміни у залишку фонду за рік, що закінчився 31 грудня 20X7 р.

Стаття	Сума
Доходи від інвестицій	30 000
Видатки на будівництво	<u>574 000</u>
Перевищення (дефіцит) доходів над витратами	(726 000)
Інші джерела фінансування:	
Номінальна вартість випущених облігацій	1 000 000
Дисконт по облігаціях	<u>(98 964)</u>
Залишок фонду на кінець року	175 036

Таблиця 10.2

Фонд капітальних вкладень міста NN

Баланс на 31 грудня 20X7 р.

Стаття	Сума
Активи	
Кошти	276 036
Зобов'язання та залишок фонду	
Зобов'язання	
Рахунки, що підлягають сплаті	101 000
Залишок фонду	
Зарезервовано для невиконаних угод	227 600
Не зарезервовано для невиконаних угод	(52 564)
Разом зобов'язання та залишок фонду	276 036

10.2. ФОНДИ, ВИЗНАЧЕНІ ЯК АКТИВИ

Західні автори, зазвичай, підкреслюють відмінності між фондами та резервами (асигнуванням прибутку). Зокрема, в одному із популярних американських підручників з цього приводу зазначається: «Фонд завжди є активом і завжди має дебетове сальдо; резерв є асигнуванням нерозподіленого прибутку, завжди має кредитове сальдо та ніколи не є активом»⁴.

При цьому фонди часто розглядають як активи, що мають цільове призначення.

Відповідно розрізняють два типи фондів. Фонди першого типу — це кошти, призначені для сплати певних поточних зобов'язань. Прикладом таких фондів є фонд дрібних коштів (для сплати дрібних видатків готівкою), рахунок коштів для оплати праці (для виплати зарплати), рахунок коштів для сплати дивідендів тощо.

Фонди другого типу, по суті, є довгостроковими інвестиціями. До таких фондів належать фонд погашення довгострокових боргів (наприклад, облігацій), фонд придбання або будівництва основних засобів, фонд погашення акцій (зазвичай привілейованих) тощо.

Оскільки кошти для спеціальних цілей призначені для використання в майбутньому, їх часто інвестують у цінні папери, які забезпечують отримання доходу протягом певного періоду. Створення таких фондів супроводжується створенням цільових резервів у складі власного прибутку.

Створення цільових резервів за рахунок нерозподіленого прибутку називають асигнуванням (*appropriation*) прибутку. Асигнування прибутку здійснюється з метою відокремлення тієї частини прибутку, яку Рада Директорів корпорації вирішила спрямувати на конкретні цілі, від іншої (неасигнованої) частини нерозподіленого прибутку, яка є джерелом виплати дивідендів.

Причиною асигнування прибутку є законодавчі вимоги, умови контракту, забезпечення оборотних коштів тощо. Типовим прикладом асигнування прибутку є рішення про фінансування будівництва.

⁴ Kieso D. E., Weygandt J. J., Warfield T. D. Intermediate accounting. Tenth edition. New York, 2001. P. 950.

Для ілюстрації обліку асигнування прибутку на будівництво розглянемо приклад.

Приклад 10.2.

Корпорація розпочала будівництво нового цеха вартістю 3 600 000 дол. Для здійснення будівництва передбачено упродовж трьох років щорічно інвестувати 1 200 000 дол.

Асигнування прибутку для будівництва цеха щорічно буде відображено записом, дол.:

<i>Дебет рах. «Нерозподілений прибуток»</i>	<i>1 200 000</i>
<i>Кредит рах. «Нерозподілений прибуток, асигнований для будівництва»</i>	<i>1 200 000</i>

По мірі інвестування зазначена сума відображається як фонд коштів, спрямованих на будівництво, дол.:

<i>Дебет рах. «Фонд будівництва»</i>	<i>1 200 000</i>
<i>Кредит рах. «Грошові кошти»</i>	<i>1 200 000</i>

Через три роки по завершенні будівництва загальна сума асигнованого прибутку відображається записом, дол.:

<i>Дебет рах. «Нерозподілений прибуток, асигнований для будівництва»</i>	<i>3 600 000</i>
<i>Кредит рах. «Нерозподілений прибуток»</i>	<i>3 600 000</i>

Цей запис означає зняття обмеження на розподіл тієї частини прибутку, яка раніше була асигнована на будівництво.

Тривалий час фінансова звітність підприємств обмежувалась двома основними формами — балансом і звітом про прибутки та збитки. Проте вже у середині XIX століття окремі компанії почали складати також звіт про фонди (*funds statement*). Так, в 1863 році «*Northern Central Road*» надала звіт, який узагальнював фінансові операції компанії шляхом відображення залишку коштів на початок року та трьох основних каналів їхніх надходжень з одного боку, та залишок коштів на кінець року і основні напрями їхніх видатків — з іншого. Схожий звіт надала станом на 31 березня 1862 року англійська компанія «*Assam*». В 1881 році американська компанія «*Bell Telephone Company*» включила звіт про кошти (*Cash Statement*) до складу річного звіту.

Зазначені звіти ґрунтувались на концепції фондів як поточних активів, які не мають обмеження щодо їхнього використання. При цьому фонди розглядались як робочий капітал або грошові кошти.

Робочий капітал є сумою, на яку поточні (оборотні) активи перевищують поточні зобов'язання. Робочий капітал є чинником міцності, який існує для захисту короткострокових кредиторів.

Робочий капітал можна також розглядати як кошти, наявні для інвестицій в довгострокові активи, або для погашення довгострокових зобов'язань. Збільшення робочого капіталу виникає, коли зменшуються (внаслідок продажу) довгострокові активи і коли зростають довгострокові зобов'язання та власний капітал. Відповідно робочий капітал зменшується, коли зростають (придбані) довгострокові активи, а також у разі зменшення довгострокових зобов'язань і власного капіталу.

Для обчислення робочого капіталу чистий прибуток збільшують на суму:

- збільшення відстроченого податкового зобов'язання;
- амортизації (довгострокових активів, премії по інвестиціям в облігації, дисконту по випущених облігаціях);
- збитку від участі в капіталі;
- дивідендів, отриманих від компаній, облік яких здійснюється методом участі в капіталі.

Відповідно, чистий прибуток зменшують на суму:

- зменшення відстроченого податкового зобов'язання;
- амортизації дисконту по інвестиціям в облігації та премії по випущених облігаціях;
- прибутку від участі в капіталі;

Для ілюстрації складання звіту про фонди використаємо наведені далі фінансові звіти (табл. 10.3—10.5).

З балансу видно, що робочий капітал за звітний рік зріс на 13 500:

$$[(30000 + 1600 + 33000 + 29900) - (15500 + 1500 + 7000 + 5000)] - [(40000 + 1000 + 27000 + 14000) - (23400 + 6600)] = 13500$$

На підставі даних табл. 10.3—10.5 складемо Звіт про зміни у фінансовому становищі на основі робочого капіталу (табл. 10.6).

Обов'язкове запровадження звіту про зміни у фінансовому становищі розпочалося на початку 60-х років. Зокрема, у 1963 році в США був ухвалений документ — APB Opinion № 3, яким було визначено вимоги до цього звіту. Пізніше такий звіт був передбачений законодавством Великої Британії, Австралії та інших країн. У більшості країн він мав назву «Звіт про джерела та використання фондів» (*Statement of Sources and Application of Funds*).

РОЗДІЛ 10. Фонди та рух коштів

Таблиця 10.3

Баланс на 31 грудня 2023 р.

Стаття	2023	2022
Активи		
Основні засоби:		
— первісна вартість	130 000	100 000
— знос основних засобів	(19 500)	(12 000)
Запаси	30 000	40 000
Аванси видані	1 600	1 000
Дебіторська заборгованість	33 000	27 000
Грошові кошти	29 900	14 000
Разом активи	205 000	170 000
Власний капітал і зобов'язання		
Статутний капітал	110 000	100 000
Додатковий капітал	12 000	10 000
Нерозподілений прибуток	46 000	30 000
Довгострокові зобов'язання	8 000	—
Заборгованість постачальникам	15 500	23 400
Заборгованість за відсотками	1 500	—
Заборгованість з податку на прибуток	7 000	6 600
Заборгованість за розрахунками з учасниками	5 000	—
Разом власний капітал і зобов'язання	205 000	170 000

Примітка:

- 1) Основні засоби в сумі 18 000 були придбані за кошти. Також 1 липня були придбані основні засоби (справедлива вартість 12 000) в обмін на випуск 1000 простих акцій.
 2) Дивіденди в сумі 5000 були оголошені (але не виплачені) наприкінці року.

Таблиця 10.4

Звіт про фінансові результати за 2023 рік

Стаття	Сума
Дохід від реалізації продукції	107 000
Собівартість реалізованої продукції	(60 000)
Валовий прибуток	47 000
Адміністративні витрати і витрати на збут (за винятком амортизації)	(10 000)
Витрати на амортизацію	(7 500)
Фінансові витрати	(1 500)
Прибуток до оподаткування	28 000
Витрати з податку на прибуток	(7 000)
Чистий прибуток	21 000

Таблиця 10.5

Фрагмент Звіту про власний капітал за 2023 рік

Стаття	Сума
Нерозподілений прибуток на початок року	30 000
Чистий прибуток	21 000
Оголошені дивіденди	(5 000)
Нерозподілений прибуток на кінець року	46 000

Таблиця 10.6

Звіт про зміни у фінансовому становищі за 2023 рік

Стаття	Сума
Отримані фінансові ресурси	
Робочий капітал, отриманий від операцій:	
Чистий прибуток	21 000
Витрати, які не зменшили робочий капітал:	
— амортизація	<u>7 500</u>
Робочий капітал, отриманий від операцій	28 500
Довгострокові запозичення	8 000
Випуск капіталу в обмін на основні засоби	<u>12 000</u>
Разом отримані фінансові ресурси	48 500
Використані фінансові ресурси	
Придбання основних засобів за кошти	(18 000)
Придбання основних засобів в обмін на випущений капітал	(12 000)
Оголошення дивідендів	<u>(5 000)</u>
Разом використані фінансові ресурси	<u>35 000</u>
Збільшення у фінансових ресурсах (робочому капіталі)	13 500

Згодом стало зрозуміло, що недоліком такого звіту є те, що він відображає не лише ліквідні активи. Це унеможливлювало оцінку реальної платоспроможності підприємства.

Тому, поступово стала переважати концепція фондів, як грошових коштів та їхніх еквівалентів, яка знайшла своє практичне втілення у формі звіту про рух грошових коштів (*Cash Flows Statement*).

Структура Звіту про рух грошових коштів ґрунтується на класифікації грошових потоків, яка передбачає поділ діяльності підприємства на три види: операційну, інвестиційну та фінансову.

Така класифікація дає можливість:

— оцінити спроможність підприємства забезпечувати грошові кошти, необхідні для продовження та розширення основної діяльності без залучення зовнішніх джерел фінансування;

— виявити вкладення коштів у активи, які забезпечуватимуть генерування прибутку та грошових потоків у майбутньому;

— передбачити майбутній рух грошових коштів, пов'язаний з вимогами осіб, які надали підприємству капітал.

Інформація про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності може бути наведена у звіті із застосуванням прямого або непрямого методів.

При використанні прямого методу для визначення чистої зміни грошових коштів унаслідок операційної діяльності у Звіті про рух грошових коштів послідовно наводяться всі основні класи (статті) надходжень та видатків, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів.

Дані про рух грошових коштів від операційної діяльності при застосуванні цього методу можуть бути отримані безпосередньо з облікових реєстрів або послідовним коригуванням доходів і витрат, наведених у Звіті про прибутки та збитки.

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

Запровадження звіту про рух грошових коштів на законодавчому рівні розпочалося у середині 80-х років минулого століття. Саме в 1985—2000 рр. були випущені відповідні стандарти у Канаді (1985), США (1987), Новій Зеландії (1987), Південно-Африканській республіці (1988), Франції (1988), Великобританії та Ірландії (1991), Австралії (1997), Німеччині (1999).

Крім того, у 1992 році було видано Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіти про рух грошових коштів» (МСБО 7).

По суті ці стандарти є реалізацією модифікованої концепції фондів, як усіх фінансових ресурсів (*The all-financial-resources of «funds»*). Згідно з цією концепцією звіт про рух фондів не може обмежуватись лише операціями, які впливають на рух коштів, а має містити фінансові аспекти таких суттєвих операцій, як випуск капіталу в обмін на нефінансові активи.

Тому, зазначені вище стандарти вимагають розкриття у звіті про рух грошових коштів негрошових операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

МСБО 7 заохочує підприємства до застосування прямого методу, який надає корисну інформацію для оцінки майбутнього руху грошових коштів.

Однак, як засвідчує практика, за наявності можливості вибору підприємства віддають перевагу непрямому методу.

Існують різні підходи до класифікації відсотків, дивідендів і податку на прибуток у звіті про рух грошових коштів, що зумовило відмінності у стандартах (табл. 10.7).

Таблиця 10.7

Відмінності у класифікації статей звіту про рух грошових коштів

Стандарти/ країна	Відсотки сплачені	Відсотки отримані	Дивіденди сплачені	Дивіденди отримані	Податки сплачені
МСФЗ	О або Ф	О або І	О або Ф	О або І	О або І або Ф
Австрія	О або Ф	О або І	Ф	О або І	О або І або Ф
Канада	О або Ф	О або І	О або Ф	О або І	О або І або Ф
Франція	О	О	Ф	О	О
Німеччина	О (Ф)	О (І)	Ф	О (І)	О (І/Ф)
ПАР	О або Ф	О або І	О або Ф	О або І	О або І або Ф
Велика Британія	Обслугову- вання фінансів	Дохід на інвестиції	Дивіденди сплачені	Дохід на інвестиції	Оподатку- вання
США	О	О	Ф	О	О

Примітка: О — операційна діяльність; І — інвестиційна діяльність; Ф — фінансова діяльність. Наведене в дужках означає, що рух коштів може бути чітко пов'язаний з цією діяльністю.

Джерело: Stolowy H., Lebas M.J. *Financial Accounting and Reporting. A Global Perspective. Second Edition.* Thomson, 2006. 667 p.

Поряд з тим, оскільки Директиви ЄС не поширюються на звіт про рух грошових коштів, то в державах-членах або відсутні вимоги щодо подання такого звіту, або існують розбіжності в підходах до його складання.

Розбіжності у підходах до подання руху коштів від операційної діяльності обумовили емпіричні дослідження щодо застосування прямого та непрямого методів в різних юрисдикціях.

Зокрема, Н. Артур і Чун Суй Чуан⁵ дослідили роль компонента грошового потоку від операційної діяльності для передбачення майбутніх грошових потоків на прикладі австралійських фірм. Автори вважають, що прямий метод подання грошових потоків від операційної діяльності має певні переваги.

Дослідження Е. Столови, Т. Джінджіна і Я. Дінга⁶ свідчить, що непрямий метод забезпечує кращі можливості для передбачення майбутніх грошових потоків, коли бізнес є волатильним. За умов стабільного бізнесу жодний з методів не має переваги.

Значну увагу звіту про рух грошових коштів приділено у дослідженні шведського вченого О. Олсона⁷, який виділяє три групи операцій:

- грошові операції (СТ);
- операції, пов'язані з робочим капіталом (WT);
- негрошові операції, пов'язані з прибутком (IT).

Причини цих операцій та їхній взаємозв'язок з прибутком наведено на рис. 10.1.



Рис. 10.1. Взаємозв'язок між причинами прибутку, типами облікових операцій та прибутком.

Джерело: Olson O. A Note of the problem to report about cash flows under a regime of accrual accounting // *General Accounting Theory*. Krakow, 2003. P.337.

⁵ Arthur N., Ching Hui Chuang The Usefulness of Direct Method Cash Flow Disclosures in Cash Flow Prediction: Australian Evidence. 29-th Annual Congress EAA, 22-24 March 2006, Programmed and Collected Abstracts, Dublin, 2006. P. 169.

⁶ Stolowy H., Jeanjean T., Ding Y. The usefulness of disclosing both direct and indirect cash flows: An empirical study. 29-th Annual Congress EAA, 22-24 March 2006, Programmed and Collected Abstracts, Dublin, 2006. P. 196.

⁷ Olson O. A Note of the problem to report about cash flows under a regime of accrual accounting // *General Accounting Theory*. Krakow, 2003. P. 331—343.

З огляду на це, прибуток було визначено так:

$$I = CFO + \Delta WCO + \sum IT,$$

де I — прибуток; CFO — операції руху коштів.

Аналіз різних груп операцій дозволив О. Олсону показати взаємозв'язок між прибутком, власним і робочим капіталом:

$$I = \Delta C + \Delta OWC + \Delta FA - \Delta LL,$$

де C — кошти; OWC — інший робочий капітал; FA — основні активи; LL — довгострокові зобов'язання.

Т.А. Лі⁸ вважає, що у звіті про рух коштів поряд з фактичними слід відображати потенційні грошові потоки. Він розробив систему, яка поєднує грошові потоки та вихідні ціни (продажу) з метою надання інформації про прибутковість та ліквідність компанії. Система Лі передбачає чотири звіти: звіт про реалізовані грошові потоки, звіт про прибуток, що може бути реалізований, звіт про фінансове становище та звіт про зміни у фінансовому становищі.

Перший звіт надає інформацію про джерела надходження коштів і напрями їхнього використання. У цьому звіті внутрішні джерела відокремлені від зовнішніх, а капітальні видатки відокремлені від сплачених податків і дивідендів. Нереалізований прибуток включає зміни у цінах продажу усіх активів, утримуваних упродовж періоду, за вирахуванням зміни вартості торгових зобов'язань. Цей звіт відображає прибуток, який може перетворитися у гроші. Відповідно, звіт про фінансове становище у цій системі є балансом, у якому статті виражені у поточних еквівалентах грошових коштів, що дає можливість користувачам оцінити потенціал активів і зобов'язань щодо руху грошових коштів. Останній звіт показує зміни у реалізаційній вартості активів і зобов'язань за звітний період.

Система Лі є одним з варіантів обліку у вихідних цінах (Exit price accounting).

Серед сучасних концепцій фонду відзначимо працю Р. Реймана⁹, який розрізняє облік фондів (*fund accounting*) і облік вартості (*value accounting*) на основі відмін між обміном і виробництвом. Він розглядає майнові права як вимоги та класифікує їх дво-

⁸ Lee T.A. Cash Flow Accounting, Profit and Performance Measurement/ Accounting and Business Research. 1985. Spring.

⁹ Rayman R.A. Accounting standards: True or False? London, 2006. 230 p.

ма шляхами: по-перше, чи є вони обмеженими ресурсами, а по-друге, чи є вони поточними з точки зору операційного використання. На цій основі автор виділяє чотири типи вимог (рис. 10.2) і визначає фонди як поточні неспецифічні вимоги між фірмою та іншими суб'єктами.

	Поточні	Непоточні
Неспецифічні	Фонди	Нефондові активи або капітал
Специфічні	Нефондові активи	Нефондові активи

Рис. 10.2. Чотири типи вимог за Р. Рейманом

Джерело: Rayman R.A. *Accounting standards: True or False?* London, 2006. P. 217.

Якщо надходження фондів перевищує їхній видаток, фонди акумулюються у формі запасу вимог або запасу фондів. Запас фондів може містити позитивні та негативні статті. Позитивні статті зазвичай включають готівку, банківські депозити, дебіторську заборгованість покупців. Негативні статті включають овердрафт банку, заборгованість постачальникам, нарахований відсоток по позиках тощо. Відповідно, запас фондів може бути позитивним або негативним та на певний момент часу характеризує ступінь купівельного потенціалу фірми. За таких умов балансове рівняння матиме такий вигляд:

Непоточні активи + Поточні активи + Запас фондів = Власний капітал + Довгострокові зобов'язання

Відповідно, звіт про рух грошових коштів трансформується в звіт про рух фондів. Для ілюстрації цього розглянемо приклад.

Приклад 10.3

Протягом звітного періоду було здійснено такі операції, тис. євро:

Зміст операції	Грошовими коштами	В кредит
Випуск простих акцій	400	—
Дохід від продажу	260	20
Змінні виробничі витрати	150	30
Придбання основних засобів	360	—
Невиробничі витрати	50	10

Складемо звіт про рух фондів за схемою Р. Реймана (табл. 10.8).

Таблиця 10.8

Звіт про рух фондів

Стаття	Сума
Операційна діяльність	
Приплив фондів від продаж	280
Змінні виробничі витрати	(180)
Невиробничі витрати	<u>(60)</u>
Чистий приплив фондів від операційної діяльності	40
Капітальні витрати:	
Придбання основних засобів	<u>(360)</u>
Чистий видаток фондів до фінансування	(320)
Фінансування	
Випуск простих акцій	<u>400</u>
Чистий приплив фондів за період	80
Запас фондів на початок періоду	0
Запас фондів на кінець періоду:	
Дебіторська заборгованість покупців	20
Залишок коштів	100
Кредиторська заборгованість	<u>(40)</u>
	80

10.3. ФОНДИ, ВИЗНАЧЕНІ ЯК ПАСИВИ

Тлумачення фонду як джерела формування активів притаманне соціалістичному обліку. Концепція соціалістичного фондового обліку почала формуватися в СРСР у середині 20-х років минулого століття під впливом ідеологічних чинників. Зокрема, ще А.П. Рудановський запропонував використовувати термін «фонд» замість терміну «капітал». Практичне втілення цієї пропозиції відбулося в 1933 році, коли термін «фонд» замінив «капітал» у річній звітності. У тому ж 1933 році вперше у складі річного звіту з'явилась звітність про рух спеціальних фондів

Соціалістичний фондовий облік принципово відрізнявся від капіталістичного фондового обліку тим, що акцентував увагу не на використанні коштів, а на використанні фондів, як джерел фінансування. Тобто контроль був зосереджений на пасивах балансу, а не на його активах.

Це було обумовлено відсутністю відокремленого обліку активів відповідного фонду і звіту про рух грошових коштів.

Тому, будь-яка операція з фінансування капітальних вкладень, нарахування амортизації, фінансування соціально-культурних заходів тощо впливала на величину відповідного фонду.

Внаслідок цього методи нарахування та відповідності застосовувались непослідовно, оскільки частина витрат списувалась безпосередньо в дебет рахунків фондів спеціального призначення.

Після Другої світової війни радянська система фондового обліку отримала розповсюдження в інших соціалістичних країнах. Зокрема, підприємства Болгарії створювали статутний фонд, амортизаційний фонд, фонд соціально-побутових і культурних заходів, фонд розширення та технічного вдосконалення тощо.

У Чехословаччині усі фонди було чітко поділено на інвестиційні та виробничі. Інвестиційні фонди були призначені для відтворення основних засобів (зокрема, фонд основних засобів та інвестицій, фонд будівництва, фонд амортизаційних відрахувань для будівництва тощо). Кошти цих фондів зберігалися на окремих рахунках в банку та призначалися винятково для оплати рахунків інвестиційних постачальників. Рахунок амортизаційного фонду в цьому випадку не мав сальдо, оскільки сума нарахованої амортизації розподілялась між фондом будівництва та централізованими фондами. До виробничих фондів належали оборотний фонд, фонд заохочення, фонд культурних і соціальних потреб тощо. Кошти цих фондів зберігалися на розрахунковому рахунку підприємства. Отже, на підприємствах ЧССР замість рахунку статутного фонду використовувались окремі рахунки фонду основних засобів і фонду оборотних коштів.

Важливою відміною соціалістичного фондового обліку від обліку фондів західних підприємств є наявність не лише вертикальних, а й горизонтальних кореспонденцій між рахунками активів та пасивів.

Графічно це зображено на рис. 10.3 і 10.4.

Демонтаж системи соціалістичного фондового обліку в СРСР розпочався ще наприкінці 80-х років минулого століття, у зв'язку зі створенням спільних підприємств. У цих підприємствах форма балансу вже не передбачала зміну статутного фонду у разі надходження і вибуття основних засобів та нарахування їх амортизації. Водночас зберігався порядок обліку створення і використання фондів спеціального призначення.

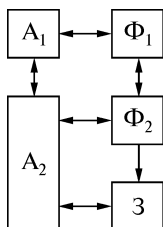


Рис. 10.3. Соціалістичний фондовий облік

Де А — актив, К — капітал, Φ — фонд, 3 — зобов'язання

Джерело: авторська розробка

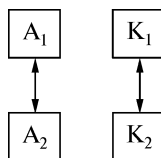


Рис. 10.4. Капіталістичний фондовий облік

В результаті після розпаду СРСР в Україні паралельно існували дві системи обліку: система фондового обліку державних підприємств і система змішаного (капітало-фондового) обліку у спільних і малих підприємствах та господарських товариствах. Остаточний перехід від концепції соціалістичного фондового обліку до концепції капіталу, як чистих активів власника завершився у 2000 році. Рахунки фондів бухгалтерського обліку були перекласифіковані, відповідно, у рахунки капіталу, зобов'язань або контрактивні рахунки.

В подальші роки в Україні періодично спостерігалися рецидиви соціалістичного фондового обліку, пов'язані передусім із намаганням уряду посилити контроль за діяльністю підприємств державного і комунального сектору.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Які концепції фонду поширені в теорії та практиці бухгалтерського обліку?
2. Згідно з якою теорією фонд є обліковою одиницею?
3. Як відображають в обліку операції фонду?
4. Які типи фондів-активів існують?
5. Наведіть приклади обліку операцій, пов'язаних із створенням та використанням активних фондів.
6. Коли і з якою метою складали звіт про зміни у фінансовому становищі? Яку структуру мав цей звіт?
7. Що зумовило появу та поширення звіту про рух грошових коштів? Яку структуру має цей звіт?
8. Які методи застосовують для подання інформації у звіті про рух грошових коштів?

9. Які є відмінності у підходах до складання звіту про рух грошових коштів? Чим обумовлені ці відмінності?
10. Які результати сучасних досліджень щодо подання звіту про рух грошових коштів? На що спрямовані пропозиції їхніх авторів?
11. В чому сутність соціалістичного обліку фондів? Коли і де його застосовували?
12. Які концепції фонду наразі застосовують в Україні?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Фонд це:

- а) некомерційна організація;
- б) активи призначені для певної мети;
- в) джерело фінансування;
- г) усе наведене вище.

2. Фактичні та бюджетні показники діяльності відображають в обліку:

- а) загального фонду;
- б) фонду власності;
- в) довірчого фонду;
- г) усе наведене вище.

3. Звіт про зміни у фінансовому становищі складають на основі:

- а) робочого капіталу;
- б) грошових коштів;
- в) робочого капіталу або грошових коштів;
- г) жодна відповідь не є правильною.

4. Помилковим є твердження, що робочий капітал зменшується у разі:

- а) зменшення поточних зобов'язань;
- б) зменшення довгострокових зобов'язань;
- в) зменшення власного капіталу;
- г) збільшення довгострокових активів.

5. Звіт про рух грошових коштів ґрунтується на класифікації грошових потоків, що передбачає поділ діяльності підприємства на:

- а) операційну, інвестиційну та фінансову;
- б) операційну та неопераційну;
- в) звичайну та надзвичайну;

г) жодна відповідь не є правильною.

6. Компанія надає послуги. У звітному році її чистий прибуток становив 185 000 дол (дохід 470 000 дол., витрати 285 000 дол.). Негрошовими витратами є лише амортизація в сумі 40 000 грн. Протягом року дебіторська заборгованість збільшилася на 5 000 грн, а заборгованість постачальникам зросла на 5 000 грн. Запаси відсутні.

Різниця між прибутком і чистими грошовими потоками від операційної діяльності дорівнює, грн:

- а) 30 000;
- б) 40 000;
- в) 45 000;
- г) 50 000.

7. У державах — членах ЄС звіт про рух грошових коштів мають складати усі компанії, оскільки цього вимагають:

- а) МСФЗ;
- б) Директиви ЄС;
- в) національне законодавство;
- г) жодна відповідь не є правильною.

8. Концепція фонду як усіх фінансових ресурсів передбачає відображення у звітності:

- а) усіх грошових коштів;
- б) руху усіх коштів та їх еквівалентів;
- в) руху грошових коштів від фінансової діяльності;
- г) грошових і негрошових операцій.

9. Пропозицію наводити у звіті про рух грошових коштів не лише фактичні, а й потенційні грошові потоки, розробив:

- а) О. Олсон;
- б) Т. Лі;
- в) Р. Рейман;
- г) В. Воттер.

10. У соціалістичному обліку фонд тлумачать як:

- а) кошти, призначені для певної мети;
- б) цільове фінансування;
- в) джерело коштів;
- г) усе наведене вище.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ**Вправа 10.1**

Університет заснував фонд для фінансування капітальних інвестицій. На 1 січня залишок фонду становив 1650 000 євро. Кошти фонду в сумі 1400 000 було інвестовано в цінні папери, а решта 250 000 євро знаходяться на банківському рахунку.

Упродовж року було здійснено такі операції.

1. Для фінансування будівництва нового лабораторного корпусу отримано державний грант на суму 220 000 євро та випущено облігації (на 5 років, 8 % річних) на суму 500 000 євро.

2. Цінні папери балансовою вартістю 330 000 було продано за 350 000.

3. Отримано відсотки від інвестицій в цінні папери 50 000 євро.

4. Перераховано підряднику в оплату робіт з будівництва нового корпусу 1 200 000 євро.

5. Списано витрати на завершене будівництво лабораторного корпусу.

Необхідно: відобразити наведені операції в обліку фонду капітальних інвестицій і скласти баланс фонду на 31 грудня.

Вправа 10.2

Далі наведено фінансову звітність компанії «Пуск».

Баланс компанії «Пуск» на 31 грудня, дол.

Стаття	2020	2019
Активи		
<i>Поточні активи:</i>		
Грошові кошти	8 000	21 000
Дебітори	120 000	80 000
Запаси	140 000	90 000
Витрати майбутніх періодів	5 000	9 000
	273 000	200 000
<i>Непоточні активи:</i>		
Довгострокові інвестиції	50 000	70 000
Основні засоби	430 000	300 000
Накопичена амортизація основних засобів	(60 000)	(50 000)
	420 000	320 000
Разом активи	693 000	520 000

Закінчення табл.

Стаття	2020	2019
Зобов'язання та Акціонерний капітал		
<i>Поточні зобов'язання:</i>		
Рахунки, що підлягають сплаті	123 000	60000
Накопичені зобов'язання	8 000	17 000
	131 000	77 000
<i>Довгострокові зобов'язання:</i>		
Облігації, що підлягають сплаті	70 000	—
Відстрочений податок на прибуток	20 000	12 000
	90 000	12 000
<i>Акціонерний капітал</i>		
Привілейовані акції	80 000	96 000
Звичайні акції	286 000	250 000
Нерозподілений прибуток	106 000	85 000
	472 000	431 000
Разом зобов'язання та акціонерний капітал	693 000	520 000

Додаткова інформація за 2020 рік:

Дивіденди в сумі 9 000 були оголошені та сплачені. Устаткування було реалізовано за 8 000 (первісна вартість 20 000, а накопичена амортизація 10 000). Зміна у складі привілейованих акцій є наслідком конверсії частини цих акцій на еквівалентну суму звичайних акцій.

Довгострокові інвестиції собівартістю 20 000 були реалізовані за 30 000.

Звіт про прибуток компанії «Пуск» за 2020 рік, дол.

Стаття	Сума
Дохід від продажу	500 000
Собівартість реалізованих товарів	(300 000)
Валовий прибуток	200 000
Операційні витрати	(158 000)
Операційний прибуток	42 000
Прибуток від реалізації інвестицій	10 000
Збиток від реалізації устаткування	(2 000)
Прибуток до оподаткування	50 000
Податки на прибуток	(20 000)
Чистий прибуток	30 000

Необхідно скласти звіти:

1) про зміни у фінансовому становищі (на основі робочого капіталу);

2) про рух грошових коштів (прямий метод);

3) про рух грошових коштів (непрямий метод).

Поясніть переваги та недоліки таких звітів.

Вправа 10.3

Упродовж звітного періоду було здійснено такі господарські операції:

1) нараховано амортизацію основних засобів

і одночасно перераховано кошти на окремий

рахунок для капітальних вкладень 150 000;

2) створено фонд заохочення працівників 500 000;

3) нараховано премії працівникам з фонду

заохочення 370 000.

Необхідно відобразити наведені операції в обліку за МСФЗ та в системі соціалістичного обліку. Поясніть сутність відмінностей в методології обліку фондів та їх вплив на показники звітності.

Вправа 10.4

Необхідно проаналізувати законодавство України після 2000 року щодо наявності рудиментів соціалістичного фондового обліку. Складіть таблицю за такою формою.

Нормативний акт	Положення	Відображення в обліку

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ІНОЗЕМНИХ ВАЛЮТАХ

Наявність та використання для розрахунку різних валют зумовлюють необхідність переведення господарських операцій та статей фінансових звітів з однієї валюти в іншу. Термін «переведення» (translation) означає процес, в якому фінансові дані виражені в одній валюті, перераховують в іншу валюту. Переведення валюти охоплює дві сфери: переведення господарських операцій і переведення фінансових звітів.

11.1. ПЕРЕВЕДЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

Переведення господарських операцій необхідно для відображення операцій в іноземних валютах в облікових реєстрах підприємства і подальшого складання його фінансової звітності.

Облік операцій в іноземній валюті містить чотири основні аспекти:

- початкове відображення операції (виникнення заборгованості);
- відображення сальдо в іноземній валюті в балансі на звітну дату;
- тлумачення прибутку і збитків від курсових різниць;
- відображення розрахунків в іноземній валюті на дату погашення заборгованості, що виникла.

Первісно суму операції в іноземній валюті переводять у функціональну валюту, тобто у валюту основного економічного середовища, в якому діє підприємство.

Зміна валютного курсу у період між первісним відображенням операції в іноземній валюті та датою завершення розрахунків за цією операцією призводить до виникнення курсових різниць.

Отже, курсова різниця (*Exchange Difference*) — це різниця в оцінці однієї і тієї ж кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. Виходячи з цього, курсова різниця може бути розрахована за формулою:

$$P_k = C_m (K_t - K_{t-1}),$$

де C_m — сума монетарної статті в іноземній валюті; K_t — валютний курс на дату оцінки монетарної статті; K_{t-1} — валютний курс на дату попередньої оцінки монетарної статті.

Сума та частота виникнення курсових різниць за операцією в іноземній валюті залежать від коливання валютного курсу та періоду часу між датою здійснення операції та датою розрахунку за цією операцією.

Виходячи з наведеної ілюстрації (рис. 11.1), можна навести чотири загальних випадки курсових різниць, що виникають у поточному періоді.

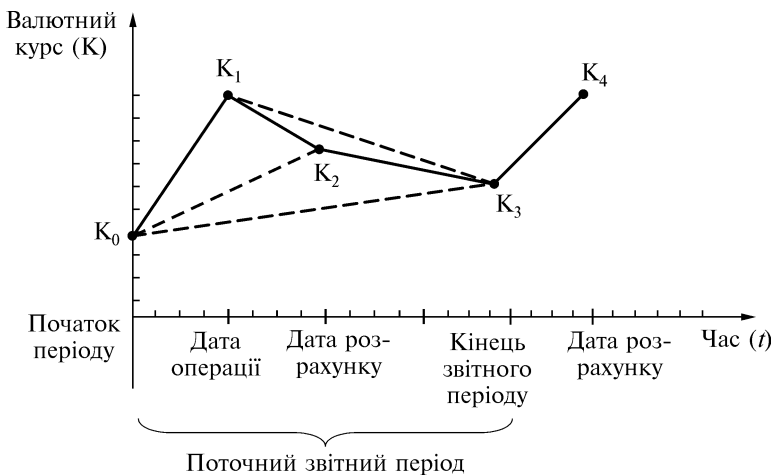


Рис. 11.1. Зміна валютних курсів протягом звітних періодів

Джерело: створено автором

1. Операція в іноземній валюті завершується протягом одного звітного періоду. Тоді курсова різниця визначається різницею між курсами на дату здійснення операції та датою розрахунку (погашення заборгованості):

$$P_k = C_m (K_2 - K_1).$$

2. Операцію в іноземній валюті здійснено у поточному звітному періоді, а розрахунок за цією операцією буде у наступному періоді. Тут курсова різниця зумовлена різницею між курсами на дату здійснення операції та на дату балансу (кінець звітного періоду):

$$P_k = C_m (K_3 - K_1).$$

3. Операцію в іноземній валюті здійснено у попередньому звітному періоді, а розрахунок за цією операцією був у поточно-му звітному періоді. У цьому випадку курсова різниця визначається різницею між валютним курсом на початок поточного звітного періоду та датою розрахунку:

$$P_k = C_m (K_2 - K_0).$$

4. Операцію в іноземній валюті здійснено в попередньому звітному періоді, а розрахунок за цією операцією буде у наступному звітному періоді. За таких умов курсова різниця визначається різницею між валютними курсами на початок і кінець звітного періоду:

$$P_k = C_m (K_3 - K_0).$$

Існують різні підходи до обліку операцій в іноземних валютах, які можна узагальнювати в такі три групи:

1. Дві операції, реєстрація прибутку і збитку.
2. Дві операції, відстрочення прибутку і збитку.
3. Одна операція, реєстрація прибутку і збитку.

Розглянемо ці три варіанти на прикладі операції, пов'язаної з придбанням імпортного устаткування.

Припустимо, що 1 липня фірма у США імпортувала устаткування з Швеції вартістю 1 млн крон. На цей момент валютний курс становив 0,1280 дол. за 1 крону. На 31 липня він досяг 0,1300 дол. за 1 крону, а на дату оплати устаткування (15 серпня) знизився до 0,1290 дол. за 1 крону.

Перший підхід є найзагальнішим і передбачає відображення устаткування та кредиторської заборгованості, виходячи з спот-курсу на дату операції. На дату наступного балансу устаткування відображають у балансі за первісною вартістю, а кредиторську заборгованість переоцінюють, виходячи з нового спот-курсу. Курсову

різницю, тобто різницю між старим і новим спот-курсом, списують на фінансові результати того періоду, в якому вона виникла.

Другий підхід відрізняється від першого тим, що прибутки і збитки від курсових різниць відкладають, тобто списуються на фінансові результати не в момент виникнення їх, а в момент погашення заборгованості.

Третій підхід передбачає синхронне відображення устаткування і кредиторської заборгованості. Наприклад, збільшення оцінки кредиторської заборгованості внаслідок зміни валютного курсу викликає адекватне зростання вартості устаткування. Збиток, який виник внаслідок збільшення оцінки кредиторської заборгованості, списують за рахунок оцінки устаткування, що зросла.

При першому підході в обліку буде зроблено такі бухгалтерські записи, дол.:

1 липня

<i>Дебет рах. «Устаткування»</i>	<i>128 000</i>
<i>Кредит рах. «Рахунки, що підлягають оплаті»</i>	<i>128 000</i>

31 липня

<i>Дебет рах. «Збиток від курсової різниці»</i>	<i>2 000</i>
<i>Кредит рах. «Рахунки, що підлягають оплаті»</i>	<i>2 000</i>

15 серпня

<i>Дебет рах. «Рахунки, що підлягають оплаті»</i>	<i>130 000</i>
<i>Кредит рах. «Грошові кошти»</i>	<i>129 000</i>
<i>Кредит рах. «Прибуток від курсової різниці»</i>	<i>1 000</i>

При другому підході збиток від курсової різниці буде відображено 15 серпня, а чистий прибуток становитиме $(0,1300 - 0,1290) \times 1000000 = 1000$ дол.

В обліку це має бути зафіксовано так, дол.:

1 липня

<i>Дебет рах. «Устаткування»</i>	<i>128 000</i>
<i>Кредит рах. «Рахунки, що підлягають оплаті»</i>	<i>128 000</i>

31 липня

<i>Дебет рах. «Відкладені збитки»</i>	<i>2 000</i>
<i>Кредит рах. «Рахунки, що підлягають оплаті»</i>	<i>2 000</i>

15 серпня

Дебет рах. «Рахунки, що підлягають оплаті»	130 000
Дебет рах. «Збитки від курсової різниці»	1 000
Кредит рах. «Грошові кошти»	129 000
Кредит рах. «Відкладені збитки»	2 000

При застосуванні третього підходу записи матимуть такий вигляд:

31 липня

Дебет рах. «Устаткування»	2 000
Кредит рах. «Рахунки, що підлягають оплаті»	2 000

15 серпня

Дебет рах. «Рахунки, що підлягають оплаті»	130 000
Кредит рах. «Грошові кошти»	129 000
Кредит рах. «Устаткування»	1 000

Отже, чисте збільшення вартості устаткування становить 1000 дол., і ця сума буде амортизована протягом періоду корисної експлуатації устаткування.

Національні стандарти обліку країн англосаксонської групи (США, Великої Британії, Канади та ін.) передбачають використання першого з розглянутих варіантів обліку операцій в іноземній валюті.

У США такий облік регламентується Стандартом № 52 «Переведення іноземної валюти» (SFAS 52), виданим у грудні 1981 року. Проте податкове законодавство США вимагає, щоб для цілей оподаткування застосовувався другий підхід, згідно з яким списування курсової різниці на фінансові результати відкладається до моменту завершення розрахунків.

У Канаді також застосовують перший варіант обліку операцій в іноземній валюті, проте курсові різниці, пов'язані з переоцінкою довгострокових статей балансу, відкладаються і амортизуються протягом періоду здійснення операції.

У Великій Британії діє Стандарт № 20 (SSAP 20), виданий у травні 1983 р., який передбачає порядок обліку, аналогічний американському Стандарту № 52. Проте, на відміну від практики США, британський стандарт допускає відкладення або негайне списання курсових різниць від переоцінки довгострокових статей.

Більш консервативний підхід практикують Франція і Німеччина, де збитки від курсових різниць списують в момент виникнення їх, а прибутки від них відкладаються до моменту завершення розрахунків.

МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», виданий у березні 1998 р. ґрунтується на положеннях SFAS 52, але первісно дозволяв капіталізацію збитків від курсових різниць в окремих випадках. Після перегляду стандарту у 2003 році цей виняток було скасовано.

Наслідком операцій в іноземних валютах є наявність в балансі статей в іноземних валютах. Статті балансу в іноземній валюті перераховують у валюту звітності підприємства залежно від того, чи є ця стаття монетарною або немонетарною.

Немонетарні статті зазвичай перераховують за історичним валютним курсом (*historical exchange rate*), тобто курсом на момент їх визнання в балансі.

Щодо монетарних статей в іноземній валюті теоретично можливо відображення їх в балансі шляхом перерахунку за:

- 1) історичним курсом;
- 2) поточним курсом;
- 3) нижчим з двох наведених — для активів і відповідно вищим з двох — для зобов'язань.

При першому підході вартість статті не змінюється, а тому курсові різниці не виникатимуть. Проте такий метод рідко використовують у практиці.

При другому методі забезпечується поточна оцінка статті на дату балансу та виникає курсова різниця, яку зазвичай відображають у звіті про прибуток. Цей метод найбільш узгоджується з принципом нарахування, а тому є найбільш поширеним у практиці.

Третій метод забезпечує найнижчу оцінку активів та найвищу оцінку зобов'язань. Використання поточного курсу призводить лише до зростання збитку від курсових різниць, який відображають у Звіті про прибуток. Цей метод найбільш узгоджений з принципом обачності. Тому його застосовують переважно у країнах із значним впливом консерватизму в обліку, зокрема у Німеччині.

Згідно з МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» статті балансу в іноземній валюті перераховують за такими правилами (табл. 11.1).

Таблиця 11.1

Перерахунок статей балансу в іноземній валюті згідно з МСБО 21

Статті в іноземній валюті	Валютний курс, що використовується для перерахунку
Монетарні статті	Валютний курс на дату балансу (курс при закритті)
Немонетарні статті, що відображені за історичною собівартістю	Валютний курс на дату операції (історичний курс)
Немонетарні статті, що відображені за справедливою вартістю	Валютний курс на момент визначення справедливої вартості

Джерело: складено автором на основі МСБО 21.

МСФЗ не визначають, до яких саме статей доходів і витрат слід включати курсові різниці. Тому в практиці існують два підходи до відображення курсових різниць у Звіті про прибутки та збитки.

Перший підхід полягає в тому, що курсові різниці відображають залежно від джерел їх виникнення, зокрема:

- курсові різниці, пов'язані з операційною діяльністю, включаються до фінансових результатів операційної діяльності;
- курсові різниці, пов'язані з позиками, відображають у складі фінансових витрат;
- курсові різниці, пов'язані з податком на прибуток, розглядаються як складова податку на прибуток.

Другий підхід передбачає включення всіх курсових різниць однією статтею до складу операційної діяльності або чистих фінансових витрат. Проте обраний підприємством підхід до відображення курсових різниць повинен застосовуватися послідовно.

В Україні від 1991 до 2000 року порядок відображення курсових різниць в бухгалтерському обліку неодноразово змінювався (табл. 11.2).

Затвердження у серпні 2000 року П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» забезпечило гармонізацію вітчизняної практики обліку операцій в іноземних валютах з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Таблиця 11.2

Відображення курсових різниць в бухгалтерському обліку в Україні

Період	Порядок відображення курсових різниць у системі рахунків
До 09.04.93 р.	Курсові різниці відображають на рахунку 80 «Прибутки і збитки» з веденням їхнього окремого аналітичного обліку і включенням до складу фінансових результатів від позареалізаційних операцій
09.04.93 р.—31.03.94 р.	Курсові різниці відображають на рахунку 88 «Фонди спеціального призначення», субрахунок «Курсові різниці по операціях в іноземних валютах»
01.04.93 р.—31.12.94 р.	Курсові різниці відображають на рахунку 80 «Прибутки і збитки», або на рахунку 88 «Фонди спеціального призначення» (субрахунок «Курсові різниці по операціях в іноземних валютах») залежно від обраного підприємством методу ведення обліку
Від 01.01.95 р. до 08.1997 р.	Курсові різниці відображають на рахунку 88 «Фонди спеціального призначення», субрахунок «Курсові різниці по операціях в іноземній валюті»
Від 08.1997 р. до 08.2000 р.	Курсові різниці за операціями в іноземній валюті відображаються у складі фінансових результатів від позареалізаційних операцій.

Джерело: складено автором

11.2. ПЕРЕВЕДЕННЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

Переведення фінансових звітів — це процес подання статей фінансових звітів у валюті іншій, ніж валюта, у якій було складено цю фінансову звітність.

Потреба в переведенні статей фінансових звітів з однієї валюти в іншу була зумовлена розвитком торгових та банківських операцій, створенням відділень та філій за кордоном. Тривалий час здійснювали перерахунок лише окремих статей звітності зарубіжних відділень, зокрема прибутку.

Як приклад можна навести зведені дані про прибуток відділень банку Медичі (табл. 11.3).

У наведеній таблиці всі показники, крім трьох останніх граф, виражені у фунтах стерлінгів і лише частка більшості власників відображена у місцевій (флорентійській) валюті — флоринах.

Таблиця 11.3
Прибуток відділень у Лондоні та Брюгге за 1447—1450 роки

Рік	Загальна сума прибутку			Резерв сумнівних боргів			Частка меншості			Частка більшості					
										Англійська валюта			Флорини		
	£	s.	d..	£	s.	d..	£	s.	d..	£	s.	d..	f.	s.	d..
1447-8	875	0	0	75	0	0	240	0	0	560	0	0	3300	0	0
1449	899	8	1	100	0	0	239	16	5	559	11	8	3357	0	0
1450	1031	17	10	...	...	...	371	1	10	660	16	0	4000	0	0
	2806	5	11	175	0	0	850	18	3	1780	7	8	10657	0	0
	Коригування														
	Загальна сума														
	– 52														
	10604														

Джерело: Terzani S., Fazzini M., Fici L. *Banco de Medici History of a Financial Holding by its Accountability System*. URL: http://www.eaa2008.org/?page=papers_available.

Поширення консолідації фінансової звітності наприкінці XIX — початку XX століття викликало потребу у стандартизованих методах переведення валюти.

У процесі консолідації фінансової звітності корпорації, що мають дочірні компанії за кордоном, вимушені переводити валюту, в якій ведуть облік дочірні компанії, у валюту материнської компанії.

У процесі переведення всі статті балансу і звіту про прибутки і збитки в іноземній валюті переводять у валюту звітності множенням на відповідний валютний курс.

Вибір будь-якого методу для переведення статей в іноземних валютах потребує відповіді на два ключових питання:

1) який обмінний курс слід застосовувати для різних статей звітності?

2) як і де слід визнавати прибутки та збитки від курсових різниць, що виникають внаслідок переведення статей?

Пошук відповідей на ці питання активно розпочався в так звану епоху золотого стандарту (1870—1914 рр.) і триває досі.

Після того, як у 1816 році Велика Британія встановила золотий стандарт, її приклад наслідували Франція (1850 р.), Німеччина (1871 р.) та інші європейські країни. До 1878 року золото стало основою міжнародної платіжної системи.

У цей час валюти більшості європейських країн були офіційно зафіксовані по відношенню одна до одної відповідно до кількості та якості золота. Центральні банки зафіксували курс між валютою та золотом. Вони також зобов'язалися обмінювати золото по цій ставці за вимогою.

Проте, на валютних ринках щоденні валютні курси коливались залежно від торгових операцій та грошових потоків. Стабільність валютного курсу підтримувалась за допомогою арбітражного процесу. В теорії арбітраж мав гарантувати, що офіційна ставка забезпечує довгостроковий курс, навколо якого буде коливатися ринковий курс.

Але такий арбітраж не завжди спрацьовував на практиці. Коливання валютних курсів суттєво залежало від стабільності поставки металів, на яких вони базувалися. Зокрема, нові відкриття срібла в США у 1880-х роках значно збільшили його доступність та відповідно знизили ціну. Це суттєво вплинуло на співвідно-

шення фунта стерлінга (золотий стандарт) та індійської рупії (срібний стандарт) та привернуло увагу дослідників до проблем обліку зарубіжних операцій.

Наприкінці XIX століття у Європі і, зокрема, у Великій Британії використовували метод курсу закриття (*closing rate method*), який передбачав застосування фіксованого валютного курсу для переведення статей звітності в іноземних валютах.

Британський науковець Г.А. Пламб піддав критиці цей метод, як такий, що вводить в оману, оскільки не враховує, що коливання валютних курсів мають різний вплив на поточні та довгострокові активи та зобов'язання. В 1891 році Г.А. Пламб¹ запропонував **метод «плаваючих — неплаваючих курсів»** (*Floating — Nonfloating Method*) для обліку зарубіжної діяльності. На його думку, є три обставини, які викликають необхідність переведення активів і зобов'язань в іноземній валюті:

1) валюта місцевого філіалу і центрального офісу базується на золотому стандарті;

2) валюта місцевого філіалу ґрунтується на срібному стандарті, а валюта центрального офісу базується на золотому стандарті;

3) валюта місцевого філіалу ґрунтується на валютному режимі вільної плаваючої паперової валюти, а валюта центрального офісу ґрунтується на золотому стандарті.

З огляду на визначення валютного курсу на основі металевої валюти, Г.А. Пламб вважав, що проблеми обліку іноземної валюти у першому випадку не виникає. Згідно з теорією золотого стандарту, коливання або відхилення у валютних курсах слід сторнувати. Тому відображення у звітності результатів коливань валютних курсів, які будуть зворотними, було б помилкою, оскільки такі короткострокові балансові переоцінки не будуть реалізовані.

Проте, коли валюти місцевої філії та центрального офісу ґрунтуються на різних стандартах, коливання у курсах не є зворотними і наростатимуть в майбутньому. Це стосується другої ситуації, яку Г.А. Пламб ілюструє на прикладі індійського відділення британського банку, що здійснює операції в рупіях, що ґрунтується на срібному стандарті (табл. 11.4—11.6).

¹ Plumb H. A. The treatment of fluctuating currencies in accounts of English companies // The Accounting. Vol. 17. April. 1891. P. 259—271.

Таблиця 11.4

B. C. Banking Co. of India
Баланс на 31 грудня 18XX р.
(місцеві активи, зобов'язання за номіналом)

Дебет	ф. ст.	Кредит	ф. ст.
Сплачений капітал	250 000	Різні активи, Лондон	370 000
Резервний фонд	95 000	Різні активи, Індія	2 067 000
Зобов'язання, Лондон	400 000		
Зобов'язання, Індія	1 650 000		
Прибутки та збитки	<u>42 000</u>		
	2 437 000		2 437 000

Таблиця 11.5

Баланс на 31 грудня 18XX р.
(місцеві активи, зобов'язання за курсом фунта до рупії)

Дебет	ф. ст.	Кредит	ф. ст.
Сплачений капітал	95 000	Різні активи, Лондон	370 000
Резервний фонд	5 000	Різні активи, Індія	1 550 250
Перенесено з прибутків і збитків	<u>100 000</u>		
Мінус забезпечення знецінення місцевих активів і зобов'язань	98 750		
	1 250		
Зобов'язання, Лондон	400 000		
Зобов'язання, Індія	1 237 500		
Прибуток і збиток	<u>31 500</u>		
	<u>1 920 250</u>		1 920 250

Таблиця 11.6

Порівняння балансових статей на 31 грудня 18XX р.

	Різні активи Індія	Зобов'язання Індія	Резервний фонд	Прибутки та збитки
За номіналом	2 067 000	1 650 000	95 000	42 000
За курсом фунта до рупії	1 550 250	1 237 500	1 250	31 500
Різниця	516 750	412 500	93 750	10 500

Застосування фіксованого валютного курсу в цьому випадку призводить до невірної оцінки окремих активів і зобов'язань у фінансових звітах. Для уникнення подання помилкової звітності Г.А. Пламб запропонував такий метод переведення статей в іноземній валюті:

а) відображення всіх доходів за їх фактичною вартістю, обчисленою за правилом середнього курсу;

б) включення усіх «плаваючих» активів і зобов'язань за їх реальною вартістю, розрахованою за правилом валютного курсу на дату балансу;

в) відображення капітальних витрат за їх еквівалентною вартістю, обчисленою за правилом фактичного курсу на дату понесення витрат.

Як бачимо, Г.А. Пламб не наводить консолідований баланс, а подає окремо статті місцевого і зарубіжного суб'єкта. Його метою є показати різницю у прибутку, що підлягає розподілу, яка зумовлена різними методами переведення валюти.

Тлумачення «плаваючих валют» у фінансових звітах, запропоноване Г.А. Пламбом, швидко поширилося у спеціальній літературі, але і далі розглядалось не як стандартний метод, а як винятковий випадок.

У 1901 році Л.Р. Діксі² розвинув метод Пламба, запропонувавши:

1) виокремлення рахунків основних засобів та перерахунок їх за історичними курсами (в момент виникнення зобов'язання або інвестування коштів);

2) перерахунок доходів і витрат за середнім курсом за доречний період та включення рахунків сумнівних боргів і амортизації;

3) чітке розмежування «плаваючих» і фіксованих активів та зобов'язань. До «плаваючих» статей були віднесені кошти, запаси і позики банку, а до фіксованих активів — основні засоби;

4) розмежування між переказом коштів і прибутком, що підлягає розподілу.

У результаті чисельних уточнень і модифікацій у період від 1881 до 1939 років, ідеї Г.А. Пламба знайшли подальше втілення

² Dicksee L. R. Foreign currencies and the accounts of foreign branches// The Accountant. — February. 1904. P. 281—291.

у методах поточних-непоточних статей, монетарних-немонетарних статей та часовому методі переведення валют.

Метод поточних-непоточних статей (*Current-Noncurrent Method*) передбачає переведення поточних активів і зобов'язань в іноземній валюті за допомогою поточного валютного курсу, а непоточних активів і зобов'язань — з використанням історичного валютного курсу.

Доходи і витрати (за винятком амортизації) переводять за середнім за місяць валютним курсом, а амортизацію — за історичним курсом. Метод поточних-непоточних статей був рекомендований для використання у США в 1931 році Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA) і включений до Бюлетеня досліджень з бухгалтерського обліку № 43 (ARB № 43) в 1953 році.

Цей метод припускає, що непоточні статті (основні засоби, довгострокові зобов'язання тощо) не будуть конвертовані у гроші у наступному періоді, а тому на них не впливає зміна валютного курсу. Як наслідок, довгострокові зобов'язання за історичним курсом призводять до відстрочення наслідків коливання валюти до моменту погашення заборгованості.

З іншого боку, переведення усіх поточних статей за поточним курсом означає, що запаси та кошти однаково наражаються на валютний ризик, що не відповідає дійсності. Зокрема, місцева ціна запасів може зрости після знецінення валюти, що забезпечує захист від ризику зміни валютного курсу.

З метою усунення цих недоліків В.Т. Бакстер, Б.С. Ямей³ в 1951 році та С.Р. Гепворз⁴ у 1956 році запропонували, як альтернативний, метод монетарних-немонетарних статей, який був підтриманий у 1960 році Національною асоціацією бухгалтерів США. У 1965 році в США метод поточних-непоточних статей було модифіковано, а саме, було дозволено переводити статті довгострокових зобов'язань та довгострокової дебіторської заборгованості за поточним, а не історичним курсом.

Метод монетарних-немонетарних статей (*Monetary-Nonmonetary Method*) визначає, що монетарні статті (гроші, фінансові вкладення, дебіторську і кредиторську заборгованість) в інозем-

³ Baxter W. T., Yamey B. S Theory of foreign branch accounts //Accounting Research.Vol. 2. 1951. P. 117, 132.

⁴ Hepworth S.R. Reporting Foreign Operation. University of Michigan, 1956.

ній валюті переводять у валюту звітності за поточним курсом, а немонетарні статті (основні засоби, нематеріальні активи, запаси тощо) — за допомогою історичного валютного курсу. Статті звіту про фінансові результати переводять аналогічно методу поточних-непоточних статей. Такий метод недоречний, якщо немонетарні статті перераховані за історичним курсом пізніше переоцінюють за поточними ринковими цінами. Крім того, не забезпечується відповідність доходів за поточними цінами та собівартістю за історичними витратами, що призводить до викривлення прибутку після переведення цих статей за валютним курсом.

Отже, головним недоліком методів поточних-непоточних статей, монетарних-немонетарних статей є те, що вибір відповідного валютного курсу залежить від класифікації статей балансу для цілей розкриття інформації. Для ілюстрації та порівняння цих двох методів розглянемо такий приклад.

Приклад 11.1

Корпорація США має дочірню компанію, баланс якої складений у місцевій валюті (МВ) (табл. 11.7).

Таблиця 11.7

Баланс

Актив		Пасив	
Кошти	200	Кредитори	70
Дебітори	100	Довгострокові позики банку	250
Запаси	100	Власний капітал	280
Основні засоби	200		
Разом	600	Разом	600

Історичний курс був $\$1 = 0,5\text{МВ}$, а поточний курс: $\$1 = 0,4\text{МВ}$.

Здійсимо переведення статей балансу у долари США (табл. 11.8).

Як бачимо, різниця в результатах переведення валюти в даному випадку обумовлена різними підходами до переведення статей запасів та довгострокових позик. У разі застосування модифікованого методу поточних-непоточних статей ця різниця буде менш відчутною, оскільки довгострокові позики в обох методах будуть переведені за поточним курсом.

Таблиця 11.8

Переведення статей балансу

Стаття	Баланс в місцевій валюті	Метод поточних-непоточних статей		Метод монетарних-немонетарних статей	
		Курс	Сума, дол.	Курс	Сума, дол.
Кошти	200	0,4	80	0,4	80
Дебітори	100	0,4	40	0,4	40
Запаси	100	0,4	40	0,5	50
Основні засоби	200	0,5	100	0,5	100
Разом активи	600		260		270
Кредитори	70	0,4	28	0,4	28
Довгострокові позики	250	0,5	125	0,4	100
Власний капітал	280	0,5	140	0,5	140
Курсові різниці	—		33		2
Разом зобов'язання та власний капітал	600		260		270

У середині 60-х років минулого століття спостерігається активізація досліджень у галузі обліку та переведення статей в іноземних валютах. На основі проведених досліджень Інститут привілейованих бухгалтерів Англії та Уельсу в 1968 році та Інститут сертифікованих бухгалтерів Шотландії в 1970 році рекомендували для використання метод поточного курсу, який є похідним від методу курсу закриття, що застосовували у Великій Британії ще наприкінці XIX століття.

Метод поточного курсу (*Current rate method*) означає, що усі активи і зобов'язання переводять за допомогою поточного валютного курсу і лише статті власного капіталу — за історичним валютним курсом. Статті доходів і витрат переводяться за курсом, що діяв на дату операції, але зазвичай застосовують середньозважений поточний валютний курс за звітний період.

При цьому британські фахівці рекомендували застосування поточного курсу лише у випадку, коли іноземна валюта є більш стабільною, ніж валюта національна. У разі нестабільності іноземної валюти по відношенню до фунта стерлінгів допускалось використання історичного курсу.

Метод поточного курсу ґрунтується на концепції, що компанія має чисті інвестиції в зарубіжну діяльність і тому ризик колювання валюти стосується саме чистих інвестицій. Тому цей

метод іноді називають метод курсу закриття/чистий інвестиційний метод (*Closing Rate/Net Investment Method*), який передбачає переведення усіх статей балансу неінтегрованої зарубіжної господарської одиниці за курсом закриття при включенні у консolidовану фінансову звітність.

Перевагою методу поточного курсу вважається його простота та доречність, коли фінансові активи за кордоном фінансуються за рахунок позик в іноземній валюті.

Проте, застосування поточного курсу в умовах обліку за історичною вартістю призводить до виникнення балансових чисел (різниць при переведенні), які не мають економічного сенсу.

У 1972 році за результатами фундаментальних досліджень американський фахівець Л. Лоренсен⁵ запропонував часовий метод для переведення іноземної валюти.

Часовий метод (*Temporal method*) означає, що кошти, дебіторську та кредиторську заборгованість переводять за поточним курсом. Немонетарні статті переводять за курсом, що забезпечує їх первісну базу оцінки. Так, активи, що відображають у звітності в іноземній валюті за історичною вартістю, переводять за історичним курсом.

Відповідно, немонетарні статті, що відображають за поточною вартістю, слід переводити за поточним курсом. Доходи і витрати переводять за курсом, що діяв на дату операції, але допускається застосування середнього курсу у разі великої кількості операцій. Валютний курс для переведення амортизації та собівартості реалізованої продукції є похідним від курсу, що застосовують для переведення відповідно основних засобів і запасів.

Якщо немонетарні статті обліковують за історичною вартістю, часовий метод по суті є ідентичним методу монетарних-немонетарних статей.

Для ілюстрації часового методу і методу поточного курсу розглянемо приклад.

Приклад 11.2

Компанія «Стівенс» є дочірньою компанією великої американської корпорації. Дочірня компанія знаходиться в Україні, її функціональною валютою є долар США.

⁵ Lorensen L. The temporal principle of translation //Journal of Accountancy. Vol. 134 (2). 1972. August. P. 48—54.

Використовуючи умовні вихідні дані, наведені в табл. 11.9—11.11, розглянемо переведення звітності часовим методом і методом поточного курсу.

Таблиця 11.9

Дані про валютні курси

З/п	Валютний курс	Дол. за 1 грн
1	На момент випуску акцій, придбання основних засобів і виникнення довгострокових зобов'язань	0,1690
2	На 31.12.20X3 р.	0,1780
3	Середній за 20X4 р.	0,1840
4	На 31.12.20X4 р.	0,1920
5	На момент придбання запасів, що обліковуються на балансі:	
	а) на 31.12.20X3 р.	0,1760
	б) на 31.12.200X р.	0,1910
6	На момент виплати дивідендів (30.06.20X4 р.)	0,1775

Примітка. Припустимо, що податки сплачувались протягом року рівномірно, а нерозподілений прибуток на 31.12.20X3 р., переведений часовим методом, становив 5800 дол., методом поточного курсу — 6200 дол.

Таблиця 11.10

Баланс компанії «Стівенс», тис. грн.

Стаття	На 31.12	
	20X3 р.	20X4 р.
Активи		
Грошові кошти і дебітори	24 000	32 000
Запаси	24 000	36 000
Основні засоби	136 000	112 000
Разом	184 000	180 000
Зобов'язання і акціонерний капітал		
Поточні зобов'язання	48 000	44 000
Довгострокові зобов'язання	56 000	44 000
Статутний капітал	40 000	40 000
Нерозподілений прибуток	40 000	52 000
Разом	184 000	180 000

Таблиця 11.11

**Звіт про фінансові результати і нерозподілений прибуток компанії «Стівенс»
за 20X4 р., тис. грн.**

№ пор.	Стаття	Сума
1.	Продаж	144 000
2.	Витрати:	
	собівартість реалізованої продукції	72 000
	амортизація	24 000
	інші	16 800
3.	Прибуток до оподаткування	31 200
4.	Податок на прибуток	15 200
5.	Чистий прибуток	16 000
6.	Нерозподілений прибуток на 31.12.20X3 р.	40 000
7.	Дивіденди	4 000
8.	Нерозподілений прибуток на 31.12.20X4 р.	52 000

Переведення звітності часовим методом містить такі процедури:

1) перерахунок грошових коштів, дебіторської та кредиторської заборгованості, виходячи з поточного курсу, тобто курсу на дату складання балансу;

2) перерахунок запасів (якщо вони враховані за фактичною собівартістю); основних засобів і вкладеного (статутного) капіталу, виходячи з історичного валютного курсу;

3) переведення більшої частини доходів і видатків за середньорічним валютним курсом, а собівартості реалізованої продукції та видатків на амортизацію — з допомогою історичного курсу;

4) списання всіх прибутків і збитків, що виникли при переведенні, безпосередньо на рахунок «Прибутки і збитки».

Використовуючи вихідні дані, наведені в табл. 11.9—11.11, здійснимо переведення звітності компанії «Стівенс» часовим методом (табл. 11.12, 11.13).

Слід пам'ятати, що статтю «Нерозподілений прибуток» не перераховують за допомогою валютного курсу, а визначають балансовим методом як різницю між підсумком активу і сумою зобов'язань та статей власного капіталу.

Таблиця 11.12

Баланс компанії «Стівенс» на 31.12.20X4 р.

Стаття	Тис. грн	Валютний курс	Тис. дол.
Активи			
Грошові кошти і дебітори	32 000	0,1920	6 144
Запаси	36 000	0,1910	6 876
Основні засоби	112 000	0,1690	18 928
Разом	180 000		31 948
Зобов'язання і акціонерний капітал			
Поточні зобов'язання	44 000	0,1920	8 448
Довгострокові зобов'язання	44 000	0,1920	8 448
Статутний капітал	40 000	0,1690	6 760
Нерозподілений прибуток	52 000		8 292
Разом	180 000		31 948

Таблиця 11.13

Звіт про фінансові результати і нерозподілений прибуток
компанії «Стівенс» за 20X4 р.

(переведений у долари часовим методом)

Стаття	Тис. грн	Валютний курс	Тис. дол.
Продаж	144 000	0,1840	26 496
Витрати:			
собівартість реалізованої продукції	72 000		12 816
амортизація	24 000	0,1690	4 056
інші	16 800	0,1840	3 091
Операційний прибуток			6 533
Збиток (прибуток) в результаті переведення валюти			534
Прибуток до оподаткування	31 200		5 999
Податок на прибуток	15 200	0,1840	2 797
Чистий прибуток	16 000		3 202
Нерозподілений прибуток на 31.12.20X3 р.	40 000		5 800
Дивіденди	4 000	0,1775	710
Нерозподілений прибуток на 31.12.20X4 р.	52 000		8 292
Розрахунок собівартості реалізованої продукції:			
Запаси на початок року	24 000	0,1780	4 272
Закупівля	84 000	0,1840	15 456
Запаси на кінець періоду	36 000	0,1920	6 912
Собівартість реалізованої продукції	72 000		12 816

У нашому прикладі нерозподілений прибуток на кінець року в переведеному балансі становив:

$$31\,948 - 8448 - 8448 - 6760 = 8292 \text{ тис. дол.}$$

Збиток або прибуток в результаті переведення валюти (в нашому прикладі — збиток в сумі 534 тис. дол.) визначають на основі даних звіту про фінансові результати і нерозподілений прибуток за принципом «від зворотного».

Це означає, що спочатку визначають чистий прибуток додаванням нерозподіленого прибутку на кінець року і суми переведених дивідендів та відніманням суми нерозподіленого прибутку на кінець року ($8292 + 710 - 5800 = 3202$). Потім з суми визначеного так чистого прибутку вираховують податок на прибуток, перерахований за середнім курсом, що дає можливість визначити прибуток до оподаткування ($3202 + 2797 = 5999$).

Різниця між прибутком до оподаткування та операційним прибутком показує результат (у нашому випадку — збиток) від переведення валюти ($5999 - 6533 = -534$).

Переведення звітності методом поточного курсу здійснюється у такому порядку:

1) усі активи і зобов'язання переводять у валюту консолідованої звітності за поточним валютним курсом;

2) статті акціонерного капіталу (крім нерозподіленого прибутку) переводять, виходячи з відповідних історичних валютних курсів;

3) усі доходи і видатки переводять, виходячи з середнього валютного курсу за звітний період;

4) дивіденди переводять за валютним курсом на дату їх оголошення;

5) прибутки і збитки, що виникли внаслідок переведення іноземної валюти, накопичуються на спеціальному регулюючому рахунку «Коригування при переведенні» і відображаються в балансі у розділі «Акціонерний капітал».

На відміну від часового методу, переведення звітності методом поточного курсу доцільно починати з переведення звіту про прибутки і збитки. Це пов'язано з тим, що в цьому випадку прибутки і збитки, що виникли внаслідок переведення валюти, відображають у балансі, а не у звіті про прибутки і збитки.

Результати переведення звітності компанії «Стівенс» методом поточного курсу подано в табл. 11.14, 11.15.

Таблиця 11.14

**Звіт про фінансові результати і нерозподілений прибуток
компанії «Стівенс» за 20X4 р.
(переведений в долари методом поточного курсу)**

Стаття	Тис. грн	Валютний курс	Тис. дол.
Продаж	144 000	0,1840	26 496
Витрати:			
собівартість реалізованої продукції	72 000	0,1840	13 248
амортизація	24 000	0,1840	4 416
інші	16 800	0,1840	3 091
Прибуток до оподаткування	31 200		5 741
Податок на прибуток	15 200	0,1840	2 797
Чистий прибуток	16 000		2 944
Нерозподілений прибуток на 31.12.2003 р.	40 000		6 200
Дивіденди	4 000	0,1775	710
Нерозподілений прибуток на 31.12.2004 р.	52 000		8 434

Таблиця 11.15

**Баланс компанії «Стівенс» на 31.12.20X4 р.
(переведений у долари методом поточного курсу)**

Стаття	Тис. грн	Валютний курс	Тис. дол.
Активи			
Грошові кошти і дебітори	32 000	0,1920	6 144
Запаси	36 000	0,1920	6 912
Основні засоби	112 000	0,1920	21 504
Разом	180 000		34 560
Зобов'язання і акціонерний капітал			
Поточні зобов'язання	44 000	0,1920	8 448
Довгострокові зобов'язання	44 000	0,1920	8 448
Статутний капітал	40 000	0,1690	6 760
Нерозподілений прибуток	52 000		8 434
Коригування при переведенні			2 470
Разом	180 000		34 560

Нерозподілений прибуток на кінець року розраховують за даними звіту про фінансові результати і нерозподілений прибуток ($2944 + 6200 - 710 = 8434$) і переносять до балансу. Далі за даними балансу визначають результат (прибуток або збиток) від

переведення валюти як різницю між підсумком активу і підсумком зобов'язань і власного (акціонерного) капіталу.

У нашому прикладі таким результатом є прибуток в сумі 2470 тис. дол.

Його відображають у балансі в розділі «Акціонерний капітал» у статті «Коригування при переведенні». Тому при застосуванні методу поточного курсу результати переведення валюти не впливають на фінансові результати звітного періоду.

Отже, залежно від підходу до використання валютних курсів, розрізняють чотири методи переведення статей звітності:

- 1) поточних — непоточних статей;
- 2) монетарних — немонетарних статей;
- 3) часовий;
- 4) поточного курсу.

Загальна характеристика цих методів наведена у табл. 11.16.

Таблиця 11.16

Валютні курси при різних методах переведення

Стаття	Метод			
	поточних-непоточних статей	монетарних-немонетарних статей	часовий	поточного курсу
Кошти	С	С	С	С
Поточна дебіторська заборгованість	С	С	С	С
Запаси (за собівартістю)	С	Н	Н	С
Довгострокова дебіторська заборгованість	Н	С	С	С
Довгострокові інвестиції	Н	Н	Н	С
Основні засоби	Н	Н	Н	С
Нематеріальні активи	Н	Н	Н	С
Поточні зобов'язання	С	С	С	С
Довгострокові зобов'язання	Н	С	С	С
Вкладений капітал	Н	Н*	Н	Н
Нерозподілений прибуток	В	В	В	В
Доходи	А	А	А	А
Собівартість продаж	А	Н	Н	А
Витрати на амортизацію	Н	Н	Н	А
А = Середній валютний курс за період С = Поточний курс (на дату балансу) Н = Історичний валютний курс В = Балансуючий показник				

Джерело: Choi F.D.S., Frost C.A., Meek G.K. *International Accounting*. 4th ed. Prentice Hall. 2002. P.216.

Зарубіжні автори⁶, розглядаючи питання переведення звітності в іноземній валюті, зазвичай виокремлюють метод одного курсу (*Single-Rate Method*), до якого відносять метод поточного курсу та методи кількох або змішаних курсів (*Multiple-Rate Method*). Такий розподіл є некоректним, оскільки при застосуванні методу поточного курсу також використовують історичний метод (зокрема, для переведення статей капіталу та дивідендів).

Отже, усі розглянуті методи по суті є методами змішаних курсів.

За останні десятиліття було висловлено чимало критики на адресу облікових методів переведення звітності в іноземній валюті.

Зокрема, Д.П. Волкер⁷ зауважив, що девальвація місцевої валюти зарубіжного дочірнього підприємства не призводить автоматично до знецінення чистої вартості дочірнього підприємства у валюті материнського підприємства. На його думку, оцінку зарубіжних дочірніх компаній слід здійснювати за чистою теперішньою вартістю майбутніх грошових потоків. Звичайно облікові підходи потребують вдосконалення, але на практиці досить важко оцінювати майбутні грошові потоки.

Р.З. Алібер і Ч.П. Стікней⁸ для аналізу впливу зміни валютних курсів на вартість зарубіжних дочірніх підприємств використали дві теорії:

1) теорему паритету купівельної спроможності (*Purchasing Power Parity — PPP*), яка визначає, що зміни валютних курсів двох країн є пропорційними змінам відповідних рівнів цін;

2) «ефект Фішера», який означає, що різниця в нормі прибутковості на подібні фінансові активи в двох країнах дорівнює очікуваній зміні валютного курсу.

Результати їхнього дослідження свідчать на користь часового методу та недоречність виключення прибутків або збитків від переведення валюти зі складу прибутків і збитків підприємства.

⁶ Choi F.D.S., Frost C.A., Meek G.K. International Accounting. 4th ed. Prentice Hall. 2002. Alexander D., Britton A., Iorissen A. International Financial Reporting and Analysis. London: Thomson, 2003.

⁷ Walker D. P. An economic analysis of foreign exchange risk // Research Committee Occasional Paper № 14. London: ICAEW, 1978.

⁸ Aliber R. Z., Stickney C.P. Measures of foreign exchange exposure // Accounting Review. 1975. January.

Детальний аналіз проблем, пов'язаних з переведенням іноземної валюти, здійснили В.Х. Бівер і М.А. Вольфсон⁹. Вони проаналізували вплив трьох методів переведення валюти щодо двох властивостей переведення консолідованої фінансової звітності, а саме:

а) економічного тлумачення, яке виникає, коли:

— балансова вартість активів, зобов'язань і власного капіталу дорівнює теперішньої вартості очікуваних грошових потоків; та

— звітна прибутковість інвестицій (відношення прибутку до вартості активів на початок року) дорівнюють номінальній прибутковості інвестицій, що виражені в одиницях місцевої валюти;

б) симетрії, яка виникає, коли економічно еквівалентні інвестиції (одна іноземна і одна місцева) забезпечують однакові показники фінансових звітів при переведенні в загальну валюту.

Для аналізу були використані такі методи:

1) переведення фінансових звітів за історичною вартістю з використанням історичного валютного курсу, тобто один з аспектів часового методу;

2) переведення фінансових звітів за історичною вартістю з використанням поточного валютного курсу, тобто один з аспектів методу поточного курсу;

3) переведення фінансових звітів за ринковою вартістю з використанням поточного валютного курсу, що характерно як для часового методу, так і для методу поточного курсу.

Застосування в процесі аналізу математичних моделей дозволило отримати такі результати:

1) перший метод забезпечує симетричність, але не економічне тлумачення;

2) другий метод не забезпечує ані симетрії, ані економічного тлумачення;

3) третій метод забезпечує одночасно симетрію та економічне тлумачення.

Такі висновки свідчать про узгодженість часового методу та невідповідність методу поточного курсу. Це по суті підтверджує точку зору К. Ноубса і Р. Паркера¹⁰ щодо доречності зазначених методів переведення валюти.

⁹ Beaver W. H., Wolfson M. A. Foreign currency translation and changing prices in perfect and complete markets // *Journal of Accounting Research*. 1982. Autumn. P. 528.

¹⁰ Nobes C., Parker R. *Comparative International Accounting*. Ninth Ed. Pearson. 2006. 575 p.

Окремі науковці вважають недоречним застосування валютного курсу для переведення фінансової звітності та пропонують інші концептуальні підходи. Зокрема, Д. Патц¹¹ є прихильником використання індексу паритетної купівельної спроможності (*Purchasing power parity index — PPPI*), що визначається як співвідношення спроможності місцевої валюти і спроможності іноземної валюти. На його думку, метою фірми є максимізація управління товарами та послугами, а не максимізація управління місцевою валютою. Відповідно, звітування має бути сфокусовано на цьому локальному управлінні товарами та послугами.

Такий висновок є логічним, але запропонований індекс паритетної купівельної спроможності наразі залишається суто теоретичним питанням та не використовується у практиці бухгалтерського обліку.

М. Добія вважає, що для міжнародних економічних порівнянь доречно використовувати не валютні курси, а коефіцієнти продуктивності праці. Аналізуючи рівень продуктивності праці в різних країнах, він стверджує, що в багатьох випадках валютний курс значно вищий, ніж мав би бути.¹²

У практиці такий підхід складно застосовувати, оскільки в умовах глобальної економіки та міжнародної кооперації активи, виготовлені в одній країні, можуть знаходитись на балансі підприємств інших країн або бути виготовлені з компонентів, що надійшли з різних країн. У цих умовах процес застосування індексів продуктивності праці стає дуже складним і трудомістким.

Міжнародна практика

У різних країнах застосовували різні підходи до переведення звітності в іноземних валютах.

У США з початку 30-х років до жовтня 1975 р. загальноприйнятим був метод поточних-непоточних статей, модифікований в 1965 році. Однак, наприкінці 60-х — на початку 70-х років долар США відчував значний тиск інших валют і в 1971 р. дева-

¹¹ Patz D. A price parity theory of translation// Accounting and Business Research. 1977. Winter.

¹² Dobija M. Labour productive by ratio as a core of international economic comparisons // General Accounting theory Evolution and Design for efficiency. Warsaw, 2008. P. 401—427.

львував приблизно на 10 % порівняно з його офіційним золотим еквівалентом. Зважаючи на це Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB) видала Стандарт № 8 (SFAS 8), який передбачав використання часового методу для оцінки статей в іноземних валютах.

Проте застосування часового методу призводило до того, що результати діяльності фірми значною мірою залежали від коливань валютного курсу, а не від її операцій.

Ця обставина поряд з трудомісткістю окремих розрахунків стала причиною гострої критики Стандарту № 8 з боку підприємців та фахівців. У кінцевому підсумку це призвело до видання в грудні 1981 р. нового Стандарту № 52 (SFAS 52) «Переведення іноземної валюти», який забезпечує значно глибший підхід до переведення іноземної валюти.

SFAS № 52 визначає переведення валюти як «процес вираження у валюті звітності підприємства тих сум, що отримані або оцінені в різних валютах».

Процес переведення валюти залежить від того, в якій валюті веде облік своєї діяльності зарубіжна дочірня компанія і як материнська компанія визначає функціональну валюту зарубіжних одиниць. Якщо облікові реєстри зарубіжна компанія веде у валюті звітності і функціональною валютою також є валюта звітності, то у переведенні валюти немає потреби. Якщо ж облікові реєстри ведуть в іноземній валюті, то процес переведення залежить від визначення функціональної валюти.

Якщо функціональною валютою є іноземна валюта, фінансову звітність дочірньої компанії переводять у валюту звітності материнської компанії методом поточного курсу. Винятком з цього правила є ситуація, коли зарубіжна дочірня компанія діє в умовах гіперінфляційної економіки. У цьому випадку стандарт передбачає застосування часового методу переведення валюти.

Один з варіантів, що зрідка зустрічаються у практиці, — ведення облікових реєстрів в одній іноземній валюті та використання іншої іноземної валюти як функціональної. У цій ситуації показники звітності спочатку перераховують у функціональну валюту часовим методом, а потім переводять у валюту материнської компанії методом поточного курсу.

І нарешті, якщо облікові реєстри ведуть в іноземній валюті, а функціональна валюта є валютою консолідованої звітності, переведення валюти здійснюють часовим методом.

Західна Європа

Директиви ЄС, що стосуються питань складання фінансових звітів та їхньої консолідації, не містять жодних вказівок щодо обліку операцій в іноземній валюті та переведення звітності в іноземній валюті. У зв'язку з цим є значні розбіжності в підходах до вирішення цих питань у країнах — членах ЄС.

Велика Британія, Ірландія та Нідерланди мають відповідні стандарти обліку. В Німеччині та Франції таких стандартів або законодавчих актів немає, тому практика переведення звітності в іноземній валюті в різних компаніях різна.

Від 2005 року в більшості європейських країн спостерігається тенденція застосування методу поточного курсу. Це пов'язане передусім з поширенням застосування МСФЗ.

У Великій Британії від квітня 1983 р. діє Стандарт № 20 (SSAP 20) «Переведення іноземної валюти», який ґрунтується на тій самій концепції, що й американський SFAS № 52, але містить деякі характерні положення.

По-перше, британський стандарт допускає вибір курсу для переведення статей звіту про прибутки і збитки: середній або поточний курс, який у Великобританії має назву курс закриття.

По-друге, в умовах інфляції британський стандарт рекомендує компаніям коригувати звітність, виходячи з поточного рівня цін до переведення валюти.

По-третє, SSAP 20 не передбачає виділення результатів переведення валюти в окрему статтю розділу «Акціонерний капітал», оскільки з цією метою використовують рахунок резервів.

Канада

У Канаді стандарт переведення іноземної валюти діє з липня 1983 р. Він поєднує в собі американську методику переведення звітності в іноземній валюті та британський підхід до коригування звітності в умовах інфляції.

Японія

В Японії від 1979 року діяв стандарт, який вимагав застосовувати модифікований часовий метод переведення звітності в іноземній валюті. При цьому коригування при переведенні звіт-

ності зарубіжних дочірніх компаній відображали відповідно в активі або пасиві балансу, а коригування, пов'язані з переведенням звітності зарубіжних філій (відділень), списували на прибутки і збитки. У 1995 році було видано новий стандарт, який ґрунтується на методі поточного курсу та в цілому узгоджений з МСФЗ.

Міжнародні стандарти фінансової звітності

МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» первісно передбачав вибір методу переведення звітності закордонних господарських одиниць залежно від характеру їхніх стосунків з головним (материнським) підприємством та ступеня їхньої автономності.

З цією метою закордонні господарські одиниці поділяли на дві групи:

- 1) закордонні господарські одиниці, які є складовою діяльності головного підприємства;
- 2) закордонні підприємства.

Операції господарської одиниці, віднесені до першої групи, фактично є продовженням діяльності головного підприємства. Наприклад, комплектуючі вироби виготовляють в одній або кількох країнах, а складальні операції здійснюють у третій країні або закордонна господарська одиниця лише реалізує товари, експортовані підприємством та перераховує виручку останньому. У цьому випадку зміна валютних курсів одразу впливає на рух грошових коштів головного підприємства. Звідси коливання валютних курсів впливає насамперед на монетарні статті закордонної господарської одиниці, а не на чисті інвестиції (в цю господарську одиницю) головного підприємства.

Навпаки, закордонне підприємство діє з високим ступенем автономності. Воно накопичує кошти, отримує дохід, несе витрати та може позичати кошти в місцевій валюті. У такій ситуації підприємство, що звітує, швидше інвестує в чисті активи закордонного підприємства, ніж в окремі активи чи зобов'язання. Тому зміна валютних курсів звичайно впливає на чисті інвестиції підприємства, що звітує, а не на окремі статті закордонного підприємства.

МСБО 21 передбачав застосування методу поточного курсу для переведення звітності закордонних підприємств і часового

методу — для переведення звітності закордонних господарських одиниць, які є складовою діяльності головного (материнського) підприємства.

Після перегляду у 2003 році з МСБО 21 було вилучено розмежування закордонних господарських одиниць на такі, що є складовою головного (материнського) підприємства, та закордонні підприємства.

Сучасна версія МСБО 21 передбачає застосування часового методу для переведення статей фінансових звітів у функціональну валюту та використання методу поточного курсу — для переведення звітності із функціональної валюти у валюту подання. В результаті в процесі консолідації для переведення звітності в іноземних валютах переважно застосовується метод поточного курсу.

Курсові різниці згідно з МСБО 21 відображаються залежно від класифікації відповідних статей звітності (табл. 11.17).

Таблиця 11.17

Відображення курсової різниці згідно з МСБО 21

Стаття	Відображення курсової різниці	
Монетарні статті (крім чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю)	У складі доходів і витрат (звіт про прибуток)	
Монетарні статті, які є частиною чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю	В окремій фінансовій звітності	Доходи і витрати (звіт про прибуток)
	В консолідованій фінансовій звітності	Окрема стаття власного капіталу у балансі (до моменту вибуття інвестиції)
Немонетарні активи	У складі власного капіталу	

Джерело: складено автором.

В Україні до 2000 року не існувало вимоги щодо переведення фінансової звітності в іноземній валюті. Від 2000 року діє П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», який ґрунтується на положеннях МСБО 21.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що означає термін «переведення валюти»?
2. З чого складається облік операцій в іноземних валютах?
3. Чому і коли виникають курсові різниці?
4. Які існують підходи до обліку операцій в іноземних валютах?
5. Як відображають курсові різниці у фінансовій звітності?
6. Який порядок відображення курсових різниць застосовували в Україні за часів незалежності?
7. Які вимоги МСБО 21 до перерахунку статей балансу в іноземній валюті?
8. З якою метою переводять статті фінансової звітності з одної валюти в іншу?
9. В чому сутність методу «плаваючих — неплаваючих» курсів? Хто його запропонував?
10. Який порядок переведення звітності передбачає метод «поточних — непоточних» статей?
11. Поясніть сутність методу «монетарних — немонетарних статей».
12. Як переводять статті звітності методом поточного курсу?
13. Хто запропонував часовий метод? В чому його сутність?
14. В чому переваги та недоліки існуючих методів переведення звітності?
15. Які методи переведення звітності передбачають стандарти держав Північної Америки, Західної Європи та Японії?
16. Який підхід до переведення звітності вимагає МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»?
17. Які напрями вдосконалення методів переведення валюти пропонують науковці?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Суму операції в іноземній валюті первісно переводять у:
 - а) функціональну валюту;
 - б) валюту звітності;
 - в) конвертовану валюту;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
2. Згідно з МСБО 21 немонетарні статті балансу в іноземній валюті перераховують за курсом:
 - а) на дату балансу;
 - б) історичним;
 - в) вибір курсу залежить від категорії валюти;
 - г) вибір курсу залежить від оцінки статті.
3. Курсові різниці відображають у звіті про прибуток:
 - а) однієї статтею у складі операційної діяльності;
 - б) у складі чистих фінансових витрат;

- в) у різних статтях залежно джерел їх виникнення;
- г) усе наведене вище.

4. Тлумачення «плаваючих валют» у фінансовій звітності вперше запропонував:

- а) Л. Діксі;
- б) Х. Пламб;
- в) В. Бакстер;
- г) С. Гепворз.

5. Головним недоліком методу «монетарних-немонетарних статей» є те, що:

- а) вибір валютного курсу залежить від класифікації статей балансу;
- б) окремі статті можуть бути як монетарними так і немонетарними;
- в) на монетарні статті впливає також купівельна спроможність;
- г) жодна відповідь не є правильною.

6. При переведенні фінансової звітності методом «поточних-непоточних статей» нерозподілений прибуток перераховують із застосуванням:

- а) поточного курсу;
- б) історичного курсу;
- в) середнього курсу;
- г) не перераховують.

7. При застосуванні часового методу собівартість реалізованої продукції переводять за:

- а) поточним курсом;
- б) історичним курсом;
- в) середнім курсом;
- г) не перераховують.

8. За методом поточного курсу запаси переводять із застосуванням:

- а) поточного курсу;
- б) історичного курсу;
- в) середнього курсу;
- г) нижчого з наведених.

9. Використання індексу паритетної купівельної спроможності замість валютного курсу запропонував:

- а) М. Добія;
- б) Д. Волкер;
- в) Д. Патц;
- г) немає правильної відповіді.

10. Директива ЄС передбачає переведення фінансової звітності із застосуванням методу:

- а) поточного курсу;
- б) часового;
- в) не містить вимог щодо переведення звітності;
- г) жодна відповідь не є правильною.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 11.1

Українське підприємство придбало товари за кордоном на суму 40 000 дол., коли валютний курс був 4 грн за дол.

Половина цих товарів була призначена для реалізації в Україні, а решта будуть продані в іншу країну за долари.

Після придбання ціна на товари зменшилася на 5 % нижче за їхню собівартість, у результаті чого товари були уцінені по правилу нижчої оцінки. Валютний курс на цю дату складав 4,5 грн за дол., а на дату балансу валютний курс був 5 грн за дол.

Необхідно визначити первісну вартість придбаних товарів.

Вправа 11.2

Дочірнє підприємство української компанії, яке знаходиться в США, на початок 2003 р. мало власний капітал 10 млн дол. і отримало протягом року чистий прибуток в сумі 4 млн дол. Валютні курси за 1 дол. складали, грн:

Початок року	5
Кінець року	6
Середній за рік	5,5

Необхідно визначити загальну курсову різницю, яка підлягає відображенню в складі власного капіталу в консолідованому балансі згідно з МСБО 21.

Вправа 11.3

Компанія «Варан», яка здійснює свою діяльність в Україні, є дочірнім підприємством американської корпорації «Юкон». Фінансові звіти компанії «Варан» та дані про валютні курси наведені далі. Припустимо, що продаж та витрати (зокрема податки) виникають протягом року рівномірно, а основні засоби були придбані за рахунок кредиту банку.

Баланс компанії «Варан», тис. грн

Стаття	20X2	20X1
Активи		
Грошові кошти	600	300
Дебіторська заборгованість	—	120
Основні засоби:		
первісна вартість	3900	3600
накопичена амортизація	(120)	(60)
<u>залишкова вартість</u>	<u>3780</u>	<u>3540</u>
<u>Усього активи</u>	<u>4380</u>	<u>3960</u>
Зобов'язання та власний капітал		
Поточні зобов'язання	300	240
Довгострокові зобов'язання	2700	2400
Статутний капітал	480	480
Додатковий сплачений капітал	720	720
<u>Нерозподілений прибуток</u>	<u>180</u>	<u>120</u>
<u>Усього зобов'язання та власний капітал</u>	<u>4380</u>	<u>3960</u>

Звіт про прибуток та нерозподілений прибуток компанії «Варан», тис. грн

Стаття		20X2	20X1
Доходи		1320	1200
Операційні видатки		1000	1000
Прибуток до оподаткування		320	200
Податок на прибуток		20	20
Чистий прибуток		300	180
Нерозподілений прибуток на початок року		120	—
Дивіденди		240	60
<u>Нерозподілений прибуток на кінець року</u>		<u>180</u>	<u>120</u>

Дані про курси грн до долара

Стаття	20X2	20X1
На початок року	0,1600	0,1800
На кінець року	0,1800	0,2000
Середній за рік	0,1720	0,1920
На дату оголошення дивідендів	0,1680	0,1960
На дату придбання основних засобів	0,1600	0,1960

Необхідно послідовно перевести звітність компанії «Варан» у валюту звітності материнської компанії шляхом застосування методів:

- монетарних — немонетарних статей;
- поточних — непоточних статей;
- часового;
- поточного курсу.

Вправа 11.4

Необхідно порівняти положення стандартів IAS 21 і SFAS 52 та визначити основні розбіжності. Складіть таблицю за наведеною далі формою. Поясніть сутність розбіжностей та їх вплив на звітність.

IAS 21	SFAS 52	Коментар

ІНФЛЯЦІЙНИЙ ОБЛІК

12.1. МЕТОДИ ІНФЛЯЦІЙНОГО ОБЛІКУ

Після Першої світової війни інфляція охопила європейські країни. Незважаючи на відносно нетривалий період у Німеччині (червень 1921 р. — листопад 1923 р.) і Австрії (1918—1922 рр.), науковці цих країн розпочали активні дослідження у царині інфляційного обліку. О. Шмаленбах, В. Мальберг, Ф. Шмідт та інші пропонували різні методи коригування фінансових звітів за умов інфляції.

Вальтер Мальберг розробив процедури інфляційних коригувань, які ґрунтувалися на вартості золотої марки.

Ойген Шмаленбах запропонував три можливі бази для коригування фінансової звітності:

1) індекс стабільної іноземної валюти (наприклад, долар США);

2) ціна золота;

3) індекси товарних цін.

Згодом О. Шмаленбах віддав перевагу індексам іноземної валюти та індексам товарних цін, вважаючи ціну золота недостатньо коректною базою.

Фріц Шмідт вважав, що тип інфляційних коригувань визначається метою бухгалтерського обліку. Такою метою, на його думку, є збереження виробничого потенціалу фірми. Виходячи з цього, Ф. Шмідт відстоював метод поточної вартості, а саме, коригування на основі відновлювальної собівартості.

В подальшому ідеї та доробки німецьких науковців розвивали французькі та американські автори.

Інфляційний період у Франції тривав від 1914 до 1928 року. Спираючись на досвід Німеччини, французькі науковці зробили свій внесок у розробку методів інфляційного обліку. Одним з перших французьких авторів з цього питання був Еміль Дела-віль, який коригував звітність наприкінці кожного місяця на ос-

нові курсу долара США. Ним було запропоновано новий рахунок для відображення знецінення капіталу.

П'єр Байяр доповнив рахунки у некоригованих паперових франках балансом, вираженим у золотих франках. З цією метою результатний балансовий рахунок містив дві графи у дебеті та кредиті. У першій графі були відображені статті у знецінених паперових франках, а у другій — суми, перераховані у золоті франки.

Ж. Фейн запропонував метод «гетерогенних рахунків», згідно з яким кожний рахунок містив три позиції:

- 1) первісна сума у паперових франках;
- 2) сума у паперових франках, перерахована наприкінці року;
- 3) сума у золотих франках.

Габріель Фор використовував гібридну систему, яка поєднувала балансові коригування з елементами обліку у золотих франках. У цій системі кожна операція відображалась одночасно у паперових і золотих франках, а вплив інфляції висвітлювався на рахунку прибутків і збитків або на окремому рахунку «Інфляційний збиток». Хоча ця система забезпечує більш точну картину, вона є більш обтяжливою і дорогою у порівнянні з перерахунком статей балансу у золоті франки.

Люсьєн Тома не лише дослідив французькі методи інфляційного обліку, а й запропонував власний підхід. Він використовував рахунки у паперових франках на основі середнього валютного курсу долара США та рахунків у золотих франках, а також «регулюючий та компенсуючий рахунок», на якому відображали результат коригування монетарних прибутків і збитків, амортизації та собівартості реалізованої продукції.

Серед інших французьких авторів публікацій на тему інфляційного обліку слід зазначити А. Біссона, Ж. Дюмарше, Р. Дюрана, Ф. Лежера, П. Рафего та А. Лаку.

Детальний аналіз французьких методів інфляційного обліку дозволив М. Вассерману узагальнити їх у п'ять груп (табл. 12.1).

У США фундаментальною працею з інфляційного обліку була книга Генрі В. Свінея під назвою «Стабілізаційний облік»¹. Ця книга вперше була видана у 1936 році і стала концептуальною основою для подальших досліджень та розробки офіційних положень.

¹ Sweeney H.W. Stabilized Accounting. New York. 1964. 219 p.

Таблиця 12.1

Методи французького інфляційного обліку

Метод	Використання і автор
1. Єдиний облік в знецінених франках з періодичним коригуванням для отримання балансу у золотих франках	Широко використовувався підприємствами в період інфляції
2. Облік в паперових франках з використанням коригуючих рахунків	Запропонований Ф. Лежером
3. Облік в паперових і золотих франках з використанням спеціальних регулюючих і компенсуючих рахунків	Розроблений Л. Тома
4. Облік в паперових франках з додатковими коригуючими записами для отримання балансу у скоригованих франках і золотих франках	Розрізняють прогресивний метод (автори П. Рафего і А. Лаку) та метод гетерогенних рахунків (автор Ж. Фейн)
5. Облік у чотирьох стовпчиках (два у паперових франках і два у золотих франках)	Автором є Г. Фор

Джерело: складено на основі Wasserman M.J. Accounting practice in France during the period of monetary inflation (1919–1927). Accounting Review. 1931. March. Volume VI. № 1. P. 1–32.

Зокрема, у 1961 році Рада з принципів обліку (АРВ) США започаткувала дослідження проблем загального рівня цін, результатом якого став документ під назвою «Дослідження з бухгалтерського обліку № 6» (ARS № 6). Цей документ містив рекомендацію розкривати вплив загального рівня цін у додатку до фінансової звітності.

У 1969 році було видано Положення ради з бухгалтерського обліку № 3, яке визначило детальні процедури перерахунку фінансових звітів на вплив змін у загальному рівні цін.

Активізація досліджень і публікацій щодо методів коригування фінансової звітності на вплив інфляції спостерігається в США у 70-х роках минулого століття. Зокрема, слід відзначити праці Р. Гінтера, М. Муніца, Х. Росса, С. Девідсона і Р. Вейла, Л. Розена, Ш. Сандера та інших.

Отже, у різні часи предметом досліджень науковців були три напрями інфляційного обліку (рис. 12.1).

Внаслідок відсутності прямого зв'язку між ціною золота та інфляційними процесами, облік на основі ціни золота не отримав подальшого розвитку.

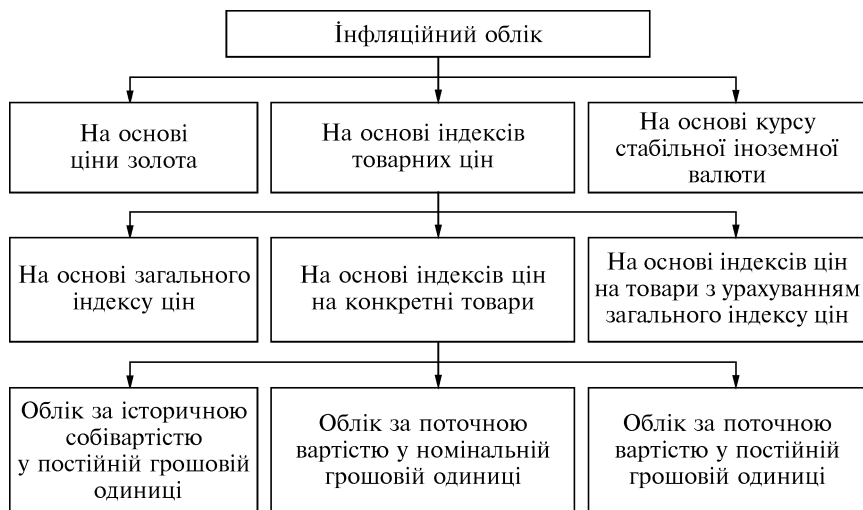


Рис. 12.1. Методи інфляційного обліку

Джерело: створено автором.

Облік на основі курсу стабільної іноземної валюти розвивав південноафриканський науковець Б. Вімбл, який висунув теорію конвертаційної бухгалтерії. Згідно з цією теорією, в умовах цінових коливань переоцінку статей фінансової звітності доречно здійснювати на основі валютного курсу по відношенню до іншої більш стабільної валюти. Але ця пропозиція не знайшла широкої підтримки, зокрема через відсутність зв'язку купівельної спроможності «стабільних» і «нестабільних» валют.

Тому, найбільшу увагу дослідників і практичне поширення отримали методи інфляційного обліку, що ґрунтуються на індексах товарних цін.

У публікаціях і нормативних документах використовують різні назви цих методів (табл. 12.2).

Найпоширенішими є терміни «облік загальної купівельної спроможності» та «облік за поточною собівартістю».

Облік загальної купівельної спроможності передбачає коригування деяких або всіх статей фінансових звітів з урахуванням загального індексу цін. При цьому важливе значення має класифікація балансових статей на монетарні та немонетарні.

Термінологія інфляційного обліку

Метод	Назви, що використовують
Облік за історичною собівартістю у постійній грошовій одиниці	Облік загальної купівельної спроможності (<i>General purchasing power accounting — GPPA</i>) Облік поточної купівельної спроможності (<i>Current purchasing power accounting — CPPA</i>) Облік в постійних доларах (<i>Constant dollar accounting — CDA</i>)
Облік за поточною вартістю у номінальній грошовій одиниці	Облік за поточною собівартістю (<i>Current cost accounting — CCA</i>) Облік за поточною вартістю (<i>Current value accounting — CVA</i>) Облік за поточною відновлювальною собівартістю (<i>Current replacement cost accounting — CRCA</i>)
Облік за поточною вартістю у постійній грошовій одиниці	Облік відповідних цінових змін (<i>Relative price change accounting — RPCA</i>) Облік реальної вартості (<i>Real value accounting — RVA</i>) Облік в реальному виразі (<i>Real terms accounting — RTA</i>)

Джерело: складено автором

Розподіл статей балансу на монетарні та немонетарні призводить до модифікації балансового рівняння:

$$MA + HA = M3 + H3 + K,$$

де MA — монетарні активи, HA — немонетарні активи, M3 — монетарні зобов'язання, H3 — немонетарні зобов'язання, K — капітал.

Коригування немонетарних статей звітності на основі загального рівня цін здійснюється за формулою:

$$\text{Сума, що підлягає коригуванню} \times \frac{\text{Індекс на дату балансу}}{\text{Базисний індекс}} = \text{Скоригована сума}$$

При цьому слід враховувати, що амортизація накопичується поступово шляхом нарахування у різних звітних періодах.

Монетарні балансові статті не перераховуються, оскільки їхня вартість автоматично збільшується або зменшується внаслідок зміни загального рівня цін. Проте для відображення впливу змі-

ни загальної купівельної спроможності на монетарні статті у Звіті про прибутки та збитки поряд з перерахованими статтями доходів (прибутків) і витрат (збитків), пов'язаних з діяльністю підприємства, слід відображати прибуток або збиток від чистої монетарної позиції. У результаті прибуток відображає вплив зміни загального рівня цін на амортизацію, собівартість реалізованої продукції та чисті монетарні статті і включається до звіту після того, як збережено загальну купівельну спроможність власного капіталу.

Чиста монетарна позиція — це різниця між монетарними активами та монетарними зобов'язаннями підприємства.

Залежно від того, чи є ця різниця позитивною, чи від'ємною, чиста монетарна позиція може бути позитивною або негативною.

У період значної інфляції підприємство, яке має позитивну чисту монетарну позицію, втрачає купівельну спроможність, а підприємство, у якого монетарна позиція негативна, збільшує купівельну спроможність. При цьому ступінь збільшення або зменшення купівельної спроможності залежить від того, якою мірою вартість монетарних активів та зобов'язань ув'язана з індексацією відповідно до зміни цін.

Отже, в умовах інфляції позитивна чиста монетарна позиція звичайно спричиняє збиток від зміни купівельної спроможності, а негативна — прибуток.

В умовах дефляції картина буде зворотною (табл. 12.3).

Таблиця 12.3

Результат зміни купівельної спроможності

Стан підприємства	Інфляція	Дефляція
Позитивна чиста монетарна позиція	Збиток	Прибуток
Негативна чиста монетарна позиція	Прибуток	Збиток

Облік за поточною собівартістю передбачає коригування статей балансу, витрат на амортизацію та собівартості реалізованої продукції (товарів), з огляду на їхню поточну собівартість.

Первісною основою поточної оцінки звичайно є відновлювана собівартість. Відновлювана собівартість конкретного активу визначається за поточними витратами на придбання аналогічно-

го активу, нового або такого, що був у вжитку або еквівалентної виробничої потужності чи потенціалу надання послуг.

Прибуток від утримання активів не включається до складу прибутку від діяльності підприємства (операційного прибутку), оскільки є сумою, яку слід спрямувати на збереження фізичного капіталу.

Тому в умовах обліку за поточною собівартістю чистий операційний прибуток визначається за такою схемою (рис. 12.2).

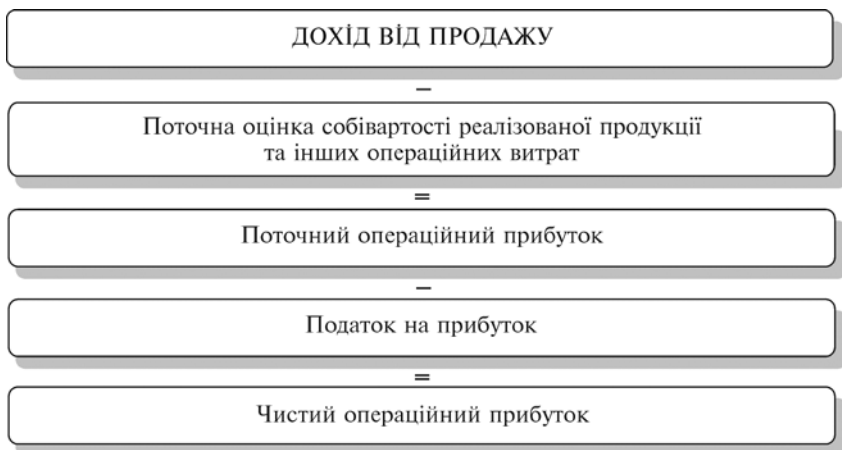


Рис. 12.2. Розрахунок прибутку за поточною вартістю

Джерело: складено автором

Своєю чергою прибуток від утримання активів відображається окремо у складі власного капіталу як резерв дооцінки та не підлягає розподілу між акціонерами. Відповідно у разі зниження поточної вартості існують збитки від утримання активів (Holding Losses), що призводить до зростання прибутку та зменшення резерву переоцінки.

Облік реальної вартості (Real value accounting) передбачає оцінку немонетарних активів за їхньою поточною вартістю та коригування первісної вартості власного капіталу на зміни загального індексу цін з моменту створення підприємства.

Проілюструємо процедури коригування фінансових звітів з використанням методів обліку, що ґрунтуються на індексах товарних цін.

Приклад 12.1

Підприємство «Везувій» купує заготовки, з яких виготовляє взуття. Підприємство було створено на початку 2020 року в результаті інвестування власного капіталу в сумі 60 тис. дол. в устаткування.

На кінець 2020 року загальний індекс цін щодо початку року становив 1,4, а відновлювана собівартість дорівнювала:

- реалізованої продукції 575 тис. дол.
- запасів заготовок, придбаних наприкінці грудня 108 тис. дол.
- устаткування 90 тис. дол.

Фінансові звіти підприємства за 2020 рік наведено далі (табл. 12.4. і 12.5).

Таблиця 12.4

Баланс підприємства «Везувій» на 31 грудня 2020 року, тис. дол.

Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Основні засоби:			
первісна вартість	60	Вкладений капітал	60
накопичена амортизація	(12)		
Запаси	90	Нерозподілений прибуток	90
Грошові кошти	12		
Разом	150	Разом	150

Таблиця 12.5

Звіт про прибуток підприємства «Везувій» за 2020 рік, тис. дол.

Стаття	Сума
Продаж	720
Собівартість реалізованої продукції	(540)
Амортизація	(12)
Інші операційні витрати	(78)
Чистий прибуток	90

Припустимо, продаж і витрати протягом року здійснювалися рівномірно, а середньорічний загальний індекс цін дорівнює 1,2.

Перерахуємо статті наведених фінансових звітів з використанням загального індексу цін, тис. дол.:

Основні засоби	$60 \times 1,4$	84
Амортизація	$12 \times 1,4$	16,8
Запаси	$90 \times 1,0$	90
Вкладений капітал	$60 \times 1,4$	84
Продаж	$720 \times 1,2$	864
Собівартість реалізованої продукції	$(540 + 90) \times 1,2 - 90$	666
Інші операційні витрати	$78 \times 1,2$	93,6

Фактично чиста монетарна позиція підприємства на кінець року виражена лише грошовими коштами в сумі 12 тис. дол.

Чиста монетарна позиція, скоригована на зміни загального індексу цін, є такою:

$$864 - [(540 + 90) \times 1,2] - 93,6 = 14,4.$$

Отже, існує збиток від чистої монетарної позиції в сумі 2,4 тис. дол. (12 – 14,4).

У разі застосування методу поточної собівартості переоцінки підлягають основні засоби, запаси, собівартість реалізованої продукції та амортизація (табл. 12.6).

Таблиця 12.6

Результати переоцінки статей за поточною вартістю

Стаття	До переоцінки	Після переоцінки	Сума переоцінки
Основні засоби	60	90	+30
Накопичена амортизація	(12)	(18)	(6)
Запаси	90	108	+18
Витрати на амортизацію	12	18	+6
Собівартість реалізованої продукції	540	575	+35
Разом			+83

У нашому прикладі сума дооцінки статей звітності становила 83 тис. дол., а зниження купівельної спроможності власного капіталу 24 тис. дол. (84–60). Отже, із загальної суми зростання відновленої вартості активів лише 59 тис. дол. є прибутком від утримання активів. Тому, загальний нерозподілений прибуток дорівнює:

108 тис. дол. (83 + 49 – 24).

Тепер порівняємо фінансові звіти підприємства «Везувій», складені із застосуванням різних методів (табл. 12.7 і 12.8).

Таблиця 12.7

Баланс підприємства «Везувій», тис. дол.

Стаття	Метод			
	Історичної собівартості	Загальної купівельної спроможності	Поточної собівартості	Реальної вартості
<i>Актив</i>				
Основні засоби:				
первісна вартість	60	84	90	90
накопичена амортизація	(12)	(16,8)	(18)	(18)
Запаси	90	90	108	108
Грошові кошти	12	12	12	12
Разом	150	169,2	192	192
<i>Пасив</i>				
Вкладений капітал	60	84	60	84
Дооцінка	—	—	83	—
Нерозподілений прибуток	90	85,2	49	108
Разом	150	169,2	192	192

Таблиця 12.8

Звіт про прибутки та збитки підприємства «Везувій», тис. дол.

Стаття	Метод			
	Історичної собівартості	Загальної купівельної спроможності	Поточної собівартості	Реальної вартості
Продаж	720	864	720	864
Собівартість реалізованої продукції	(540)	(666)	(575)	(666)
Амортизація	(12)	(16,8)	(18)	(16,8)
Інші операційні витрати	(78)	(93,6)	(78)	(93,6)
Скоригований чистий при- буток	90	87,6	49	87,6

Стаття	Метод			
	Історичної собівартості	Загальної купівельної спроможності	Поточної собівартості	Реальної вартості
Збиток від чистої монетарної позиції	—	(2,4)	—	—
Прибуток (збиток) від чистої монетарної позиції та реалізований збиток (прибуток) від утримання активів (2,4 + 41)	—	—	—	(43,4)
Разом чистий прибуток	90	85,2	49	44,2

Кожен з розглянутих методів має певні переваги та вади.

Перевагами методу загальної купівельної спроможності є:

- обґрунтованість природи коригувань для визначення впливу інфляції. Маючи величини історичної собівартості та індекси загального рівня цін на початок та кінець року, кожен бухгалтер може знайти послідовність у звітах, скоригованих на інфляцію;

- зберігається можливість порівняння звітів різних підприємств за звітний період, тому що усі вони оцінюються в одиницях виміру з однаковою купівельною спроможністю;

- існує можливість порівнювати звіти підприємства за різні звітні періоди, що дає змогу робити аналіз тенденцій розвитку;

- усувається вплив змін загального рівня цін на фінансові звіти та одночасно підтримуються всі припущення та принципи системи обліку історичної собівартості. Тому, цей метод легко зрозуміти користувачам, які знайомі з системою обліку історичної собівартості;

- цей метод дає змогу уникнути використання будь-яких змін у техніці оцінювання за умов інфляції, тобто такі процедури, як метод LIFO для оцінки запасів, методи прискореної амортизації для основних засобів стають непотрібними;

- визнання прибутків або збитків від чистої монетарної позиції протягом звітного періоду дуже корисне при оцінюванні та вимірюванні робочого капіталу з погляду керівництва (кредити

клієнтам, кошти від короткострокового та довгострокового очікування) та грошових потоків (зокрема величини коштів).

Водночас цей метод має суттєві вади, зокрема:

- не дає позитивного результату аналізу витрат та вигод. Додаткові витрати з підготовки фінансових звітів, скоригованих на інфляцію, не завжди компенсуються вигодами від додаткової релевантної інформації, яка надається керівництву;

- не зрозуміло, чи має користувач звітів правильне уявлення про значення фінансової звітності на базі методу поточної купівельної спроможності;

- має ті самі вади, що й метод історичної собівартості, оскільки в його основу покладено величини історичних витрат, перераховані на фактичний рівень загального рівня цін;

- індекс загального рівня цін переважно орієнтується на коштик споживчих продуктів і дуже мало на промислові товари, які так само формують більшу частину основних засобів підприємства. Зміни у загальному рівні цін не можуть належним чином виокремити зміни цін, які відбуваються внаслідок інфляції та цінові зміни, які виникають при поліпшенні якості або виникненні інших характеристик самого товару;

- в основі методу — просте припущення, що інфляція однаково впливає на різні товари. Проте на практиці це не підтверджується, і різні товари мають різний ступінь інфляційного впливу;

- прибуток або збиток від монетарних статей, включений до звіту про прибутки та збитки, визначено неточно, оскільки для його підрахунку використовується індекс цін, який базується на надто широкому колі товарів. Отже, його корисність для визначення напряду дій менеджера в управлінні робочим капіталом та коштами обмежена.

Внаслідок цього використання загального рівня цін замість цін на конкретні товари часто є предметом критики тих, хто віддає перевагу методу поточної собівартості.

Метод поточної собівартості має такі переваги:

- амортизаційні відрахування на базі поточної вартості основних засобів дають змогу стверджувати, що прибуток не буде визначено для оподаткування та не буде розподілено між акціонерами, доки фізичний капітал підприємства не буде відновлений;

- інформація про поточну собівартість з метою оцінки на базі фінансової звітності, складеної для приватизації, є найкра-

шою, особливо враховуючи факт неможливості отримання надійної інформації щодо дисконтованої вартості майбутніх грошових потоків, які генеруються активами;

- поточна собівартість дає змогу точніше оцінити ефективність використання підприємством своїх активів;

- інформація про поточну собівартість забезпечує найкращу базу для оцінки майбутніх грошових потоків, оскільки співвідносять поточні доходи з поточними витратами.

Головною вадою цього методу є складність у визначенні поточної собівартості активів, оскільки:

- для багатьох активів не існує вторинного ринку, тому майже неможливо визначити поточну собівартість за відсутності операцій обміну;

- підприємство може не замінювати активи;

- актив, придбаний з метою заміни існуючого на підприємстві активу, може не мати з останнім нічого спільного щодо ціни, технічних можливостей, операційних витрат тощо.

Крім того, поточна собівартість не завжди збігається з ринковою, оскільки існує складність у визначенні майбутніх грошових потоків, що створюються цим активом.

Отже, кожен з цих методів інфляційного обліку вирішує свої завдання: проблему одиниці виміру (метод загальної купівельної спроможності) та проблему оцінки (метод поточної собівартості). Фінансові звіти, скориговані на інфляцію, повинні містити рішення обох цих проблем, використовуючи унікальну одиницю виміру та поточні ринкові умови для визначення бази для оцінки статей звітності. Тому, вважається доречним комбінований підхід до коригування статей звітності, тобто **облік реальної вартості**. При цьому методі прибутком (збитком) визнається лише різниця між поточною вартістю та вартістю, що враховує загальний індекс цін.

Це дає змогу визначити, наскільки було збережено власний капітал підприємства з погляду купівельної спроможності, коли зростання поточної вартості активів протягом певного періоду є менше, ніж зниження купівельної спроможності власного капіталу протягом того самого періоду.

Проте, облік реальної вартості поєднує не лише переваги, а й відмічені вище вади методів загальної купівельної спроможності та поточної собівартості.

Сьогодні питанням обліку інфляції у світі не приділяють такої уваги, як у 70—80-х роках минулого століття. Останні публікації західних авторів датовані переважно 90-ми роками.

Можна констатувати, що усі автори, які досліджували інфляційний облік, поділяються на дві групи.

Перші переконані у необхідності коригування фінансової звітності на вплив інфляції, але висловлюють різні думки щодо методів інфляційного обліку.

Друга група авторів вважає недоречним коригування фінансової звітності, але не заперечують корисність додаткової інформації про вплив інфляції.

На думку Р. Елаг'яха, кардинальне вирішення проблеми обліку, пов'язаної з інфляцією, можливе лише за умови запровадження єдиної глобальної валюти. Тоді буде впевненість, що усі країни мають однаковий рівень інфляції, та в усіх фінансових звітах буде використана однакова грошова одиниця².

Але наявність єдиної валюти ще не гарантує єдиний рівень інфляції. Про це свідчить, зокрема, практика застосування євро в державах-членах ЄС.

Навіть за наявності єдиної загальної валюти рівень економічного розвитку різних країн буде різним. Крім того, проблема інфляції є лише складовою загальної проблеми впливу зміни цін на показники бухгалтерського обліку. Тому, проблему зміни цін сьогодні намагаються вирішувати шляхом поширення сфери застосування справедливої вартості для оцінки статей фінансової звітності.

12.2. СТАНДАРТИЗАЦІЯ ТА ПРАКТИКА ІНФЛЯЦІЙНОГО ОБЛІКУ

Активізація розробки та застосування стандартів інфляційного обліку спостерігалась у 1980-х роках минулого століття.

США. У 1979 році Рада з стандартів фінансового обліку США (РСФО) видала стандарт 33 «Фінансова звітність та зміна цін» (*SFAS 33 «Financial Reporting and Changing Prices»*). Цей стандарт

² Alagiah R. Writing the future: A theoretical justification for a uniform and universal system of currency in accounting for inflation // Journal of Modern Accounting and Auditing. 2009. July. Vol. 5. № 7. P. 35—43.

вимагав від підприємств, первісна вартість основних засобів і запасів у яких перевищувала 125 млн дол. (або балансова вартість сукупних активів перевищувала 1 млрд дол.), в якості експерименту упродовж п'яти років додатково розкривати інформацію у фінансовій звітності на основі одразу двох методів: за історичною собівартістю у одиницях постійної купівельної спроможності та за поточною вартістю у одиницях постійної купівельної спроможності. Критика такого підходу з боку користувачів і укладачів фінансової звітності змусила РСФО відмовитись від вимоги обов'язкового розкриття на користь заохочувального розкриття. З цією метою у 1986 році SFAS 33 було замінено на SFAS 89, який заохочував публічні компанії розкривати таку інформацію за останні п'ять років:

- чистий продаж та інший операційний дохід;
- прибуток від діяльності що триває, визначений на основі обліку за поточною вартістю;
- прибуток або збиток від зміни купівельної спроможності чистої монетарної позиції;
- зміни поточної вартості запасів або основних засобів, які не зумовлені інфляцією;
- будь-які агреговані коригування на основі поточної вартості, зумовлені переведенням іноземної валюти в процесі консолідації;
- поточну вартість чистих активів на кінець року;
- прибуток на акцію (на основі обліку за поточною вартістю);
- дивіденди на одну просту акцію;
- ринкова ціна за просту акцію на кінець року;
- значення індексів споживчих цін, які були використані для вимірювання прибутку від діяльності, що триває.

Для підвищення зіставності даних таку інформацію слід було наводити у середньому (або на кінець року) еквіваленті купівельної спроможності або на основі базового періоду (1967 рік) долару, який використовували для обчислення індексу споживчих цін.

Велика Британія. Положення про стандартну практику обліку № 16 «Облік за поточною собівартістю» (*SSAP 16 «Current Cost Accounting»*) було видано у березні 1986 року на трирічній експериментальній основі.

SSAP 16 передбачав три можливі варіанти щодо звітності:

1) подання базової звітності за поточною вартістю та додаткових звітів за історичною собівартістю;

2) подання базової звітності за історичною собівартістю та додаткових звітів за поточною вартістю;

3) подання лише звітності за поточною вартістю із супроводженням адекватної інформації за історичною собівартістю.

Особливістю цього стандарту є вимога окремого відображення впливу коригування монетарного робочого капіталу та коригування щодо структури капіталу.

Коригування монетарного робочого капіталу (*Monetary working capital adjustment — MWCA*) зумовлено тим, що у період зростання цін підприємству необхідний додатковий оборотний капітал для забезпечення належної та прибуткової діяльності.

Монетарний робочий капітал визначається різницею між дебіторською заборгованістю (та авансами виданими) і заборгованістю постачальникам і нарахованими зобов'язаннями.

Для ілюстрації коригування монетарного робочого капіталу використаємо такі дані наведені у поточних цінах, дол.:

	31.01.20X6	31.12.20X6
Заборгованість покупців	20 000	36 000
Заборгованість постачальникам	11 000	18 400
Монетарний робочий капітал	9 000	17 600
Індекс цін на матеріали	200	230
Індекс цін на готову продукцію	150	180

Скоригуємо монетарний робочий капітал з урахуванням зміни індексів цін:

Показник	31.01.20X6	31.12.20X6
Заборгованість покупців	$20000 \times \frac{165}{150} = 36000$	$36000 \times \frac{165}{180} = 33000$
Заборгованість постачальникам	$11000 \times \frac{215}{200} = 11825$	$18400 \times \frac{215}{230} = 17200$
Монетарний робочий капітал	10175	15800

Отже, зростання монетарного робочого капіталу становить 5625 дол. (15800 – 10175).

Проте фактичне зростання монетарного робочого капіталу в обліку за поточними цінами становило 8600 дол. (17600 – 9000).

Тому, необхідне коригування в сумі 2975 дол. (8600 – 5625), яке буде відображено за дебетом рахунку «Прибутки та збитки» та кредитом рахунку «Резерв переоцінки».

Необхідність коригування щодо структури капіталу (Gearing adjustment) впливає з того, що частина операційних активів фінансується за рахунок позикового капіталу, який буде погашено у тій самій монетарній сумі незалежно від цінових змін.

Тому метою такого коригування є визначення впливу зміни цін на немонетарні активи.

Приклад 12.2

Припустимо, що питома вага позикового капіталу підприємства становить 40 %, а суми відповідних коригувань для оцінки його активів за поточною вартістю становили, дол.:

Коригування амортизації	20 000
Коригування собівартості реалізованої продукції	10 000
Коригування монетарного робочого капіталу	15 000
Разом	45 000

Сума коригування щодо структури капіталу становитиме:

$$45000 \times 0,4 = 18000 \text{ дол.}$$

Відповідно цю суму слід відобразити за дебетом рахунку «Резерв переоцінки» та кредитом рахунку «Прибутки та збитки».

Хоча SSAP 16 було скасовано у 1988 р., його положення залишаються методологічною основою для компаній, які добровільно коригуватимуть фінансову звітність на вплив зміни цін.

У Канаді, Австралії та Новій Зеландії розробки у галузі інфляційного обліку носили пробний характер і ґрунтувались на методі поточної собівартості (CCA).

У Канаді в 1982 році було видано стандарт «Подання звітності про вплив зміни цін», який вимагав подання додаткової інформації на основі CCA.

В Австралії внаслідок протидії підприємців було вирішено не видавати спеціальний стандарт. Замість цього було видано положення SAP 1 «Облік за поточною вартістю», яке має значно нижчий статус, ніж стандарт.

У Новій Зеландії в 1982 році був випущений стандарт ССА1 «Інформація, що відображає вплив цінкових змін». Цей стандарт вимагав від лістингових компаній оприлюднювати додаткові звіти на основі ССА. Але на практиці цей стандарт не дотримувався, а тому від березня 1986 року він отримав рекомендаційний статус.

Південна Америка

В Бразилії коригування на інфляцію в обліку застосовувались від початку 1950-х років. У 1976 році новий закон про компанії вимагав загальної індексації для перерахунку історичної вартості, зважаючи на загальну купівельну спроможність на звітну дату. Підхід загальної індексації передбачав перерахунок довгострокових активів і власного капіталу з використанням індексу цін, встановленого федеральним урядом. Результат коригування цих балансових статей відображається окремо у звіті про фінансові результати. Недоліком такої моделі інфляційного обліку є відсутність коригування запасів на вплив інфляції.

Зниження рівня інфляції призвело до відміни вимог щодо обов'язкової індексації з січня 1996 року.

В Аргентині систему інфляційного обліку було запроваджено за ініціативи професійних організацій. В 1972 році було видано положення, яке містило рекомендації щодо публікації додаткових фінансових звітів, складених з використанням методу загальної купівельної спроможності. З 1983 року найбільші компанії мали обов'язково складати скориговані на інфляцію звіти. Проте в серпні 1995 року цю вимогу було скасовано внаслідок незначного рівня інфляції.

У Чилі монетарні коригування застосовували до основних активів, накопиченої амортизації, капіталу, довгострокової дебіторської заборгованості і довгострокового боргу з використанням офіційного індексу. Результати такого коригування відображали у складі інших (неопераційних) прибутків і збитків. Хоча зараз рівень інфляції в Чилі досить низький, цей механізм коригування зберігається щодо довгострокових кредитів, довгострокових депозитів, страхових полісів, пенсійних виплат тощо.

У Мексиці від 1984 року набрав чинності Бюлетень В-10 «Визнання впливу інфляції на фінансову інформацію», який вимагав

перерахунку немонетарних активів і зобов'язань з використанням індексу загального рівня цін, визначеного центральним банком. Водночас, як виняток, дозволялось використання:

1) відновлювальної собівартості для оцінки запасів і собівартості реалізованої продукції;

2) курсів іноземної валюти для імпорتنих основних засобів.

Ізраїль. Галопуюча інфляція спостерігалась в Ізраїлі у 1979—1985 роках (у 1984 році рівень інфляції сягнув 444,88 %). У цей період лістингові компанії та великі підприємства здійснювали коригування фінансової звітності, зважаючи зміни загальної купівельної спроможності місцевої валюти. Водночас підприємства, акції яких котирувались на зарубіжних фондових ринках, або які отримували доходи переважно в іноземній валюті, мали можливість перераховувати фінансові звіти на основі зміни валютних курсів щодо твердих валют (переважно долара США).

Саме досвід Бразилії, Мексики та Ізраїлю було використано при розробці відповідних міжнародних стандартів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності. У червні 1977 року Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку затвердив МСБО 6 «Облік наслідків зміни цін», який набув чинності 1 січня 1978 року. МСБО 6 вимагав розкриття впливу будь-яких процедур, застосованих для відображення впливу змін цін на конкретні товари або загального рівня цін.

1981 року цей стандарт замінено МСБО 15 «Інформація, що відображає вплив зміни цін», що набрав чинності з 1 січня 1983 року. МСБО 15 визначав порядок відображення впливу зміни цін на показники, що використовуються при визначенні результатів господарської діяльності та фінансового стану підприємства. Цей стандарт стосувався підприємств, які за своїм рівнем доходу, прибутку, активів або чисельності працівників посідали важливе місце в економічному середовищі, у якому вони функціонують. Всі інші підприємства заохочувались до подання інформації, що відображає вплив зміни цін.

МСБО 15 дозволяв застосування, для відображення впливу зміни цін на показники фінансової звітності:

- методу загальної купівельної спроможності;
- методу поточної вартості;
- комбінованого методу, що поєднує риси перших двох.

У разі застосування МСБО 15 у фінансовій звітності наводиться така інформація:

- сума коригування або скоригована сума амортизації основних засобів;
- величина коригування або скоригована величина собівартості реалізованої продукції;
- поправки, пов'язані з монетарними статтями, результатами використання позикових коштів та частки акціонерного капіталу у разі внесення таких поправок при визначенні прибутку за прийнятим методом обліку;
- загальний вплив коригувань, що відображають наслідки зміни цін, на результати звітності згідно з прийнятим методом обліку;
- поточну вартість основних засобів і запасів у разі застосування методу поточної вартості;
- опис методів обчислення перерахованих вище коригувань та величин.

У більшості країн така інформація не включається до основних фінансових звітів, а наводиться як додаткова до них. Тому, МСБО 15 не застосовувався до облікової політики, яку вимагається використовувати від підприємства при підготовці своїх основних фінансових звітів, якщо ці фінансові звіти подаються на основі, яка відображає вплив зміни цін. Водночас підприємствам було рекомендовано розкривати міркування щодо значення інформації для конкретних обставин підприємства, зокрема коригування податкових забезпечень та податкових сальдо.

У розвинених країнах річні темпи інфляції за останні десятиліття були незначними. У зв'язку із цим у питанні щодо обов'язкового розкриття інформації про вплив зміни цін, передбаченої МСБО 15, не було досягнуто міжнародної домовленості. Тому, Рада МСБО в жовтні 1989 року ухвалила рішення про те, що підприємства не зобов'язані, але заохочуються розкривати інформацію, яка вимагається МСБО 15, а у грудні 2003 року цей стандарт було скасовано.

Проте наприкінці минулого століття гіперінфляція була притаманна багатьом країнам з перехідною економікою та країнам, які розвиваються. Тому, у квітні 1989 року було затверджено МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», який набрав чинності з 1 січня 1990 року. МСБО 29 слід застосовувати до

фінансових звітів підприємств, функціональною валютою яких є валюта гіперінфляційної економіки.

Такі фінансові звіти, вимагаючи інформацію за попередні періоди, мають бути виражені в одиниці виміру, що діє на дату балансу.

Водночас не дозволяється надавати інформацію, передбачену цим стандартом, у формі додатку до неперерахованих фінансових звітів. Не рекомендується також окреме подання неперерахованих фінансових звітів.

Для перерахування фінансових звітів згідно з МСБО 29 слід використовувати загальний індекс цін, який відображає зміни загальної купівельної спроможності. Доцільно, щоб усі підприємства, які складають звітність у валюті однієї країни, застосовували той самий індекс.

У разі відсутності інформації про загальний індекс цін за періоди, за які необхідно перерахувати основні засоби, може бути застосована оцінка на основі обмінних курсів між функціональною та стабільною іноземною валютою. Безумовно, індекси цін і валютні курси не забезпечують абсолютної точності перерахунку. Проте, як наголошується в МСБО 29, послідовне застосування процедур і оцінок, передбачених цим стандартом, має важливіше значення, ніж абсолютна точність сум, наведених у перерахованих фінансових звітах. МСБО 29 не встановлює абсолютні критерії для визначення гіперінфляційної економіки. Проте цей стандарт містить перелік характеристик економічного середовища, які є ознаками гіперінфляції.

У липні 2001 року Міжнародна федерація бухгалтерів видала міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора 10 «Фінансова звітність в гіперінфляційній економіці» (IPSAS 10), який узгоджується з МСБО 29.

Україна. Гіперінфляція в Україні, пік якої припав на 1993, змусила Уряд країни запровадити індексацію основних засобів. У 1992—1996 роках було проведено чотири індексації із застосуванням усереднених індексів цін на будівництво та промислову продукцію, що розроблялися Міністерством статистики України та Міністерством фінансів.

Після проведення індексації амортизація нараховувалась з нової вартості основних засобів. При цьому, у зв'язку з динамічністю цін сума амортизаційних відрахувань щоквартально коригувалась за індексами Мінстату України.

Отже, в гіперінфляційний період в Україні не застосовувались розглянуті вище методи коригування фінансової звітності, а здійснювалась лише періодична дооцінка основних засобів.

У 2002 році було затверджено П(с)БО 22 «Вплив інфляції», який визначає порядок коригування фінансової звітності на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансових звітів. П(с)БО 22 розроблено на основі МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», а його норми поширюються на підприємства, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність. Досі П(с)БО 22 практично не застосовувався.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Коли і ким було розпочато дослідження з інфляційного обліку?
2. Які напрями інфляційного обліку були предметом дослідження науковців?
3. Опишіть метод загальної купівельної спроможності?
4. Що таке чиста монетарна позиція? Як вона впливає на фінансовий результат?
5. В чому сутність обліку за поточною собівартістю?
6. Що таке облік реальної вартості?
7. Які переваги та вади існуючих методів інфляційного обліку?
8. Опишіть досвід застосування стандартів інфляційного обліку в США і Великій Британії.
9. Які підходи до інфляційного обліку існували в Канаді, Австралії та Новій Зеландії?
10. Які методи інфляційного обліку застосовували в країнах Південної Америки?
11. Які методи інфляційного обліку застосовували в Мексиці та Ізраїлі?
12. Як обліковували вплив інфляції в Україні?
13. Які методи інфляційного обліку були втілені в МСФЗ? Досвід яких країн було взято за основу?
14. Які наразі вимоги МСФЗ до відображення впливу інфляції у фінансовій звітності?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Процедури інфляційних коригувань, що ґрунтуються на вартості золотої марки розробив:
 - а) О. Шмаленбах;
 - б) В. Мальберг;
 - в) Ф. Шмідт;

г) Ж. Фейн.

2. Автором стабілізаційного обліку є:

- а) Г. Фор;
- б) Р. Вейл;
- в) Г. Свіней;
- г) жодна відповідь не є правильною.

3. В умовах інфляції позитивна монетарна позиція спричиняє:

- а) прибуток;
- б) збиток;
- в) прибуток або збиток;
- г) не впливає.

4. В умовах дефляції негативна монетарна позиція спричиняє:

- а) прибуток;
- б) збиток;
- в) прибуток або збиток;
- г) не впливає.

5. За методом обліку за поточною собівартістю прибуток від утримання активів відображають у складі:

- а) резерву дооцінки;
- б) нерозподіленого прибутку;
- в) забезпечення майбутніх витрат;
- г) жодна відповідь не є правильною.

6. Підприємство має лише один актив — запаси газу. На початок звітного періоду собівартість запасів становила 1000 тис. грн, а на кінець періоду вартість цих запасів зросла до 1400 тис. грн. Загальний індекс цін становив 110. За методом реальної вартості прибуток за звітний період становить, тис. грн:

- а) 0;
- б) 300;
- в) 400;
- г) не має правильної відповіді.

7. В період гіперінфляції перерахунок статей звітності з урахуванням купівельної спроможності застосовували в:

- а) Бразилії;
- б) Мексиці;

- в) Ізраїлі;
- г) усе наведене вище.

8. В період гіперінфляції в Україні для відображення впливу інфляції здійснювали індексацію:

- а) усіх статей балансу;
- б) лише монетарних статей;
- в) лише основних засобів;
- г) жодна відповідь не є правильною.

9. У ХХІ столітті відсутні вимоги щодо інфляційного обліку в:

- а) США;
- б) Великій Британії;
- в) Країнах Західної Європи;
- г) усе наведене вище.

10. За умов гіперінфляції МСФЗ передбачає застосування методу:

- а) загальної купівельної спроможності;
- б) поточної собівартості;
- в) реальної вартості;
- г) усе наведене вище.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 12.1

Необхідно визначити та пояснити взаємозв'язок методів інфляційного обліку з відповідними теоріями фінансової звітності та концепціями збереження капіталу. Результати аналізу занести до таблиці.

Метод інфляційного обліку	Теорія звітності	Концепція збереження капіталу
<i>Метод купівельної спроможності</i>		
<i>Метод поточної собівартості</i>		

Вправа 12.2

Класифікуйте наведені далі статті як монетарні або немонетарні. У разі потреби додаткової інформації, вкажіть, що стаття потребує аналізу.

РОЗДІЛ 12. Інфляційний облік

Стаття	Моне- тарні	Немоне- тарні	Потребує аналізу
1	2	3	4
Кошти та депозити до запитання Іноземна валюта та вимоги в іноземній валюті Звичайні акції (пасивні інвестиції) Привілейовані акції (конвертовані або з участю в капіталі) та конвертовані облігації Інші привілейовані акції та облігації Дебіторська заборгованість покупців і резерв сумнівних боргів Запаси Позики, надані працівникам Витрати майбутніх періодів Довгострокова дебіторська заборгованість Аванси неконсолідованим дочірнім підприємствам Частка в неконсолідованих дочірніх підприємствах Основні засоби та накопичена амортизація Аванси постачальникам (крім контрактів з фіксованою ціною) Відстрочений податок на прибуток Нематеріальні активи Заборгованість постачальникам і нараховані витрати Накопичені зобов'язання з оплати відпусток Дивіденди, що підлягають сплаті грошовими коштами Зобов'язання, що підлягають сплаті в іноземній валюті Аванси від замовників (крім контрактів з фіксованою ціною) Накопичені збитки за угодами з придбання Доходи майбутніх періодів Облігації, що підлягають сплаті, інші довгострокові борги та пов'язані з ними дисконт або премія Накопичені пенсійні зобов'язання Гарантійні зобов'язання Відстрочені податкові зобов'язання			

Вправа 12.3

На основі наведених далі даних необхідно скоригувати статті фінансової звітності з урахуванням інфляції.

Баланс

Стаття	На початок періоду	На кінець періоду
Активи		
Основні засоби (первісна вартість)	200 000	230 000
Накопичена амортизація	(50 000)	(70 000)
Дебіторська заборгованість	30 000	80 000
Кошти	10 000	15 000
Усього активи	190 000	255 000
Власний капітал і зобов'язання		
Акціонерний капітал (номінал)	20 000	20 000
Нерозподілений прибуток минулих років	60 000	60 000
Нерозподілений прибуток поточного року	—	20 000
Довгострокова заборгованість	75 000	85 000
Поточна заборгованість	35 000	70 000
Усього власний капітал і зобов'язання	190 000	255 000

Звіт про прибуток і збитки

Стаття	Сума
Дохід від реалізації товарів і послуг	500 000
Собівартість реалізованих товарів і послуг	(300 000)
Амортизація	(20 000)
Операційні витрати	(40 000)
Сплачені відсотки по позиках	(12 000)
Податки на прибуток	(100 000)
Чистий прибуток (збиток)	28 000
Оголошені дивіденди	(8 000)
Нерозподілений прибуток звітного року	20 000

Припустимо, індекс цін склав:

на початку року	100
наприкінці року	240

Реалізація товарів і послуг протягом року здійснювалася рівномірно.

Вправа 12.4

Необхідно порівняти положення МСБО 29 і НП(С)БО 22 та визначити основні розбіжності. Складіть таблицю за наведеною далі формою. Поясніть сутність розбіжностей та їх вплив на звітність.

МСБО 29	НП(с)БО 22	Коментар

ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ І КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ

13.1 ОБЛІК ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Однією з характеристик ринкової економіки є інтеграція господарської діяльності економічних суб'єктів. Форми інтеграції різноманітні, але найпоширенішою є корпоративна група, яка створюється шляхом об'єднання підприємств (бізнесів).

Термін «об'єднання підприємств» різні автори тлумачать по-різному. Американські економісти Джоел Дж. Сігел та Джей К. Шим визначають об'єднання підприємств як з'єднання компанії з однією або кількома акціонерними або неакціонерними фірмами в єдину облікову одиницю, що продовжує види діяльності, якими ці фірми займалися нарізно.¹

Ричард Брейлі та Стюарт Майерс об'єднання підприємств пов'язують з організаційними формами. Вони зазначають: «Одна з можливих форм — об'єднання двох компаній, яке передбачає, що одна з учасниць угоди приймає на свій баланс усі активи та зобов'язання іншої компанії. Інший шлях — це просто купівля акцій компанії або з оплатою у грошовій формі, або в обмін на акції чи інші цінні папери компанії-індикатора угоди... Нарешті, третій можливий шлях — це купівля деяких або всіх активів компанії. Ця ситуація відрізняється від попередньої тим, що в ній необхідна передача прав власності на активи, і гроші мають бути виплачені самій компанії як господарській одиниці, а не безпосередньо її акціонерам»².

З метою гармонізації підходів до тлумачення та обліку об'єднань у 1983 році було затверджено МСБО 22 «Облік об'єднання підприємств», який від 1993 року мав назву «Об'єднання підпри-

¹ Joel G. Siegel, Jae K. Shim. Dictionary of Accounting Terms. Barron's Educational Series, 2000. P. 488.

² Richard A. Brealey, Stewart C. Myers. Principles of Corporate Finance. McGraw, 2002. p. 1120.

ємств». Відповідно до МСБО 22 об'єднання підприємств розглядалось як об'єднання окремих підприємств в одну господарську одиницю в результаті приєднання одного підприємства до іншого або отримання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

У 2004 році набув чинності МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», який застосовується до операції або іншої події, що відповідає визначенню об'єднання бізнесу. При цьому бізнесом (*business*) є «цілісна сукупність видів діяльності та активів, що їх можна вести та якими можна управляти з метою надання товарів або послуг клієнтам, отримання інвестиційного доходу (такого як дивіденди або проценти) або отримання іншого доходу від звичайної діяльності»³. Зазвичай бізнес включає ресурси, процеси, які до них застосовуються, та кінцевий результат, який використано або буде використано для отримання доходів. Якщо в сукупності діяльностей та активів, що придбаваються, присутній гудвіл, припускається, що така сукупність є бізнесом.

Залежно від впливу організаційних форм на структуру об'єднань, розрізняють:

1) юридичне об'єднання, коли:

а) активи та зобов'язання одного підприємства передаються іншому підприємству і перше підприємство ліквідується; або

б) активи та зобов'язання обох підприємств передаються новому підприємству, а обидва попередні підприємства ліквідуються;

2) економічне об'єднання, яке є наслідком придбання (поглинання), при якому підприємства після об'єднання залишаються самостійними юридичними одиницями.

Юридичне об'єднання відображається в обліку покупця як придбання окремих активів і зобов'язань.

Приклад 13.1

Компанія А придбала Компанію Б за 2 млн євро сплативши кошти її акціонерам. На момент придбання компанія Б мала на балансі такі активи і зобов'язання (оцінені за справедливою вартістю), тис. євро:

— основні засоби	900
— запаси	400

³ https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS%2003_ukr_AH.pdf

— дебітори	500
— зобов'язання	450

Після придбання компанію Б було ліквідовано.

В обліку компанії А це буде відображено записом, тис. євро:

Дебет рах. «Основні засоби»	1000
Дебет рах. «Запаси»	400
Дебет рах. «Дебітори»	500
Дебет рах. «Гудвіл»	550
Кредит рах. «Рахунок в банку»	2000
Кредит рах. «Зобов'язання»	450

У результаті економічного об'єднання придбане підприємство набуває статусу дочірнього підприємства (*subsidiary*), а підприємство-покупець стає материнською компанією (*parent*).

З юридичного погляду, материнське підприємство та його дочірні підприємства є окремими юридичними особами і складають власні фінансові звіти. Однак, оскільки рада директорів (чи інший керівний орган) материнського підприємства одночасно має вирішальний голос у радах директорів дочірніх підприємств, то сукупність зв'язаних підприємств (материнського та дочірнього) може розглядатися як окрема економічна одиниця — група. З огляду на це поряд з фінансовими звітами окремих підприємств складається консолідована звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів групи (рис. 13.1).

Економічне об'єднання підприємств з метою обліку розглядають як *придбання* (*purchases*) або як *об'єднання інтересів* (*pooling of interests*).

Теоретична відмінність між придбанням і об'єднанням інтересів полягає в тому, що акціонери компанії, яка купується, поступаються своєю часткою в чистих активах цієї компанії при придбанні, а не при об'єднанні інтересів.

Зокрема, якщо значна кількість колишніх акціонерів компанії, що купується, отримує грошові кошти за власні акції, ці акціонери передають свою частку в цій компанії і таке об'єднання розглядається як придбання. За об'єднанням інтересів лише поєднуються дві групи акціонерів і пов'язані з ними чисті активи. Наприклад, якщо колишні акціонери компанії, що купується, просто обмінюють належні їм акції на акції компанії покупця, во-

ни не передають належних їм часток. Швидше, колишні акціонери компанії, що купується, стають акціонерами об'єднаної економічної одиниці.

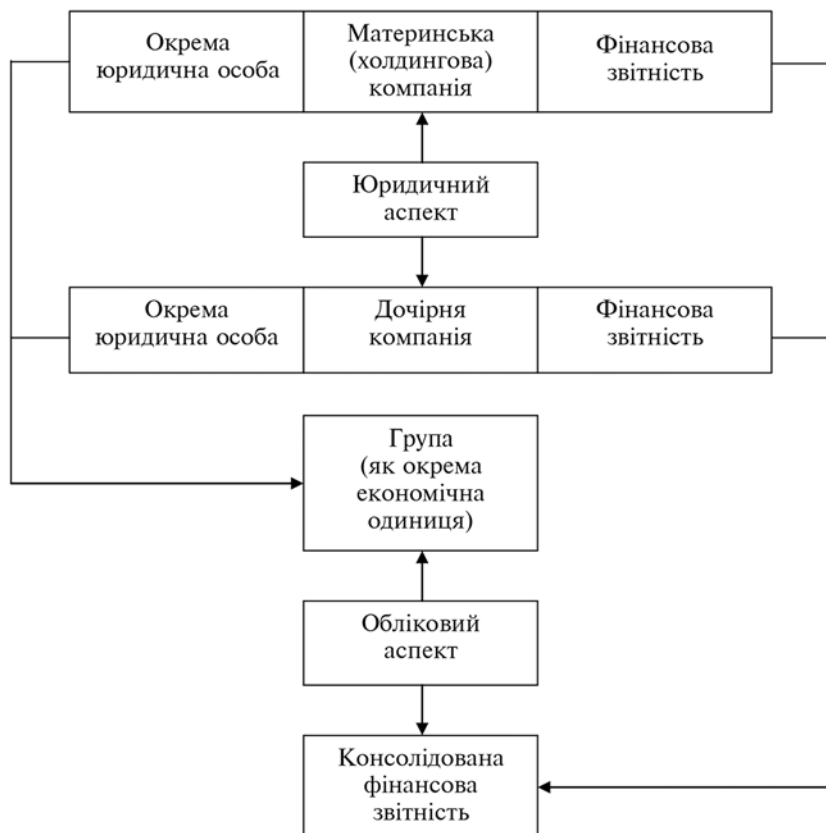


Рис. 13.1. Обліковий та юридичний аспекти взаємозв'язків материнського та дочірнього підприємств

Джерело: Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: Практич. посіб. — К.: Лібра, 2004.

Хоча відмінності між придбанням і об'єднаннями інтересів достатньо прозорі для формулювання, придбання і об'єднання інтересів деякою мірою складні для розпізнавання на практиці.

Щоб прояснити відмінності між цими двома типами об'єднання, стандарти фінансового обліку США встановлювали (до скасування методу об'єднання інтересів в 2001 році) 12 умов — усі, з яких мали дотримуватися — для об'єднання, яке визначалось як об'єднання інтересів. Наприклад, одна з умов вимагала, щоб компанія-покупець випускала звичайні акції з правом голосу для не менше ніж 90 % акцій з правом голосу компанії, що купується. Ця важлива умова передбачала, що об'єднання інтересів може здійснюватися через суттєве придбання акцій в обмін на акції, і навпаки, об'єднання шляхом придбання може бути здійснено за будь-якою з базових форм об'єднання бізнесу (придбання чистих активів за грошові кошти, придбання чистих активів за акції, придбання акцій за грошові кошти; придбання акцій за акції). Ці 12 умов були оприлюднені Радою з облікових принципів (*Accounting Principles Board*) у 1970 році.

Основні відмінності методу обліку придбання і методу обліку об'єднання інтересів стосуються гудвілу, премії по акціях і прибутку до об'єднання підприємств.

Приклад 13.2

Є такі дані про компанії М і Д до їх об'єднання (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

Баланси компаній М і Д, євро

Стаття	Компанія М	Компанія Д
Основні засоби	6 000	7 000
Інші активи	9 000	3 000
Разом активи	15 000	10 000
Статутний капітал	9 000	6 000
Нерозподілений прибуток	2 000	3 000
Зобов'язання	4 000	1 000
Разом капітал і зобов'язання	15 000	10 000

Акції обох компаній мають номінальну вартість 1 євро і ринкову вартість 3 євро.

Компанія М випустила 6000 акцій і обміняла їх на усі акції компанії Д.

Справедлива вартість активів компанії Д на дату об'єднання становила, євро:

РОЗДІЛ 13. Об'єднання підприємств і консолідована звітність

— основні засоби	8 000;
— інші активи	3 500.

Консолідований баланс об'єднаних компаній наведено в табл. 13.2.

Таблиця 13.2

Консолідований баланс Групи МД, євро

Стаття	Придбання	Об'єднання інтересів
Основні засоби	14 000	13 000
Інші активи	12 500	12 000
Гудвіл	7 500	—
Разом активи	34 000	25 000
Статутний капітал	15 000	15 000
Нерозподілений прибуток	2 000	5 000
Премія по акціях	12 000	—
Зобов'язання	5 000	5 000
Разом капітал і зобов'язання	34 000	25 000

Отже, гудвіл 7 500 $[(18\ 000 - (8\ 000 + 3\ 500))]$ і премія по акціях 12 000 $[(6\ 000 (3 - 1))]$ відображаються за методом придбання, але не визнаються за методом об'єднання інтересів. Також за методом придбання нерозподілений прибуток компанії Д (3 000 євро) отриманий до об'єднання вважається «замороженим» з метою консолідації.

Теоретично облік об'єднання інтересів має місце там, де відсутнє придбання одного підприємства іншим (домінуючим) підприємством, а тому немає необхідності застосовувати справедливую вартість до придбаних активів або сплаченої компенсації. Проте критики вважають, що об'єднання інтересів є фікцією, оскільки здебільшого в об'єднанні існує домінуюча сторона, а форма компенсації (випуск акцій) для отримання частки в іншому підприємстві не може бути визначальним чинником для оцінки чистих активів.

Метод об'єднання інтересів був поширений у США з кінця 1960-х і дозволений МСБО 22 «Об'єднання підприємств». Утім цей метод вже не передбачений у стандартах США (від 2001 року) та МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» (для об'єднань, які відбулися після 31 березня 2004 року).

Отже, тепер усі об'єднання бізнесу обліковують за методом придбання.

Застосування методу придбання вимагає:

- а) визначення покупця;
- б) визначення дати придбання;
- в) визнання та оцінку ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання; та
- г) визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки⁴.

За методом придбання активи і зобов'язання дочірнього підприємства оцінюють за справедливою вартістю на дату придбання. Але в обліку та окремій фінансовій звітності дочірнього підприємства таку переоцінку зазвичай не відображають.

Утім є випадки, коли чисті активи дочірнього підприємства оцінюють з посиланням на вартість придбання. Такий підхід називають обліком поштовху до низу (*Push-down accounting*). Для ілюстрації такого обліку використаємо дані прикладу 13.2. У разі застосування обліку поштовху до низу баланси компаній М і Д одразу після об'єднання виглядатимуть так (табл. 13.3).

Таблиця 13.3

**Баланси компаній М і Д після об'єднання
(із застосуванням методу поштовху до низу), євро**

Стаття	Компанія М	Компанія Д
Основні засоби	6 000	8 000
Інвестиція в компанію Д	18 000	—
Інші активи	9 000	3 500
Гудвіл	—	7 500
Разом активи	33 000	19 000
Статутний капітал	9 000	6 000
Додатковий капітал	12 000	9 000
Нерозподілений прибуток	2 000	3 000
Зобов'язання	4 000	1 000
Разом капітал і зобов'язання	33 000	19 000

⁴ https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS%2003_ukr_AH.pdf

Метод поштовху до низу забезпечує облік активів і зобов'язань дочірнього підприємства за реальною вартістю та спрощує процедуру консолідації фінансової звітності. Зокрема, для консолідації балансів компаній М і Д одразу після об'єднання достатньо лише виключити інвестицію материнської компанії та капітал дочірньої компанії:

<i>Дебет рах. «Статутний капітал»</i>	<i>6 000</i>
<i>Дебет рах. «Додатковий капітал»</i>	<i>9 000</i>
<i>Дебет рах. «Нерозподілений прибуток»</i>	<i>3 000</i>
<i>Кредит рах. «Інвестиція в компанію Д»</i>	<i>18 000</i>

Водночас цей метод не узгоджується з економічною сутністю придбання і потребує складної процедури дооцінки (зокрема розподілу вартості придбання між активами і зобов'язаннями дочірнього підприємства).

Комісія з цінних паперів та фондового ринку США вимагає⁵ застосування обліку поштовху до низу, якщо материнська компанія володіє майже усіма (90 % та більше) акціями дочірньої компанії і остання не є емітентом лістингових боргових цінних паперів і привілейованих акцій.

У практиці метод поштовху до низу зазвичай застосовують винятково для консолідації звітності, а не для поточного обліку.

Глобальна тенденція придбання і злиття бізнесу зумовила розвиток методології бухгалтерського обліку гудвілу та формування концепцій і методів консолідації фінансової звітності.

3.2. ОБЛІК ГУДВІЛУ

У комерційній практиці термін «гудвіл» зустрічається ще в XVI столітті⁶.

Спочатку гудвіл пов'язували з вигідним розташуванням і звичками клієнтів. До прикладу, у 1810 році лорд Елдон стверджував, що гудвіл, який є предметом продажу, це не більш ніж ймовірність того, що старі клієнти повернуться на старе місце⁷.

⁵ SEC Staff Accounting Bulletin No. 54 «Push Down Basis of Accounting Required in Certain Limited Circumstances», 1983.

⁶ Leake P.D. Commercial Goodwill. London. 1921. P. 1.

⁷ Dicksee L., Tillyard F. Goodwill and its Treatment in Accounts. 1906. P. 29.

Проте в цьому випадку йдеться про так званий «кошачий» гудвіл, що залишається після зміни власника підприємства. На відміну від цього розрізняють «собачий» гудвіл, що залишає підприємство разом з його власником, якщо останній вирішить за-снувати свій бізнес у новому місці. Такий розподіл ґрунтується на спірному переконанні, що кішки зберігають вірність місцям проживання, а не людям, у той час як собаки зберігають вірність людям, а не місцям проживання.

Від середини XIX століття гудвілом вже вважали будь-які нематеріальні вигоди отримані фірмою. Зокрема, британські а згодом американські суди розглядали гудвіл як майно або як майнове право.

Легітимізація гудвілу привела до дискусії щодо його оцінки і відображення в бухгалтерському обліку.

На думку Ф. Шера гудвіл є різновидом вуалювання балансу шляхом «розводнення капіталу»⁸.

Утім більшість фахівців виходили з того, що гудвіл акумулює сукупність вигід (місцезнаходження підприємства, його клієнтура, кваліфікація менеджерів тощо), що забезпечують можливість отримання надприбутку в майбутньому.

Водночас були запропоновані різні підходи до розрахунку гудвілу.

Британський науковець Ф. Пікслі розглядав гудвіл як дисконтовану вартість майбутніх надприбутків.

Натомість О. Шмаленбах пропонував визначати гудвіл як різницю між очікуваним прибутком і середньою нормою рентабельності на вкладений капітал.

Розглянуті підходи покладено в основу методів обчислення гудвілу.

На стадії перемовин між покупцем і продавцем гудвіл визначають шляхом попередніх оцінок з метою встановлення ціни підприємства. Попередня оцінка гудвілу зазвичай ґрунтується на величині середньорічного прибутку, який здатне генерувати підприємство. Для розрахунку передбачуваного середньорічного прибутку використовують прибуток за останні 3—5 років, який потім коригують із урахуванням зміни умов діяльності та методів оцінки активів.

⁸ Schär J. F. Buchhaltung und Bilanz. 1911.

Приклад 13.3

Далі наведено інформацію про оцінку активів і зобов'язань компанії «Вест» (табл. 13.4).

Таблиця 13.4

Баланс компанії «Вест», євро

Стаття	Балансова вартість	Справедлива вартість
Основні засоби	480 000	600 000
Патенти	—	30 000
Запаси	178 000	220 000
Монетарні активи	142 000	140 000
Разом активи	800 000	990 000
Зобов'язання	(160 000)	(170 000)
Чисті активи	640 000	820 000

Припустимо, що за останні п'ять років чистий прибуток від основної діяльності компанії «Вест» становив 627 000 євро. Тому можна припустити, що при збереженні попередніх умов діяльності середньорічний прибуток від основної діяльності в майбутньому дорівнюватиме:

$$627000 : 5 = 125\,400 \text{ євро.}$$

Однак, слід урахувати результати переоцінки активів підприємства за справедливою вартістю. Для цього визначимо середньорічну суму коригування прибутку:

- середньорічна сума дооцінки запасів $8\,400 (42\,000 : 5)$;
- середньорічна сума збільшення амортизації основних засобів у результаті дооцінки їх $6\,000 [(120\,000 : 5) \times 0,25]$;
- річна сума амортизації патенту (з огляду на розрахунковий шестирічний термін) $5000 (30000 : 6)$.

Скоригована сума чистого прибутку дорівнюватиме:

$$125\,400 - 8400 - 6000 - 5000 = 106\,000.$$

Розглянемо основні методи обчислення гудвілу.

Метод 1. Найпростішим є обчислення гудвілу як величини кратної середньорічному чистому прибутку. Наприклад, покупець і продавець дійшли згоди, що плата за ділову репутацію фірми є сумою вдвічі більшою за очікуваний середньорічний чистий прибуток, тобто 212 000 євро.

Цей метод піддають критиці, оскільки він ігнорує надприбуток як основу оцінки ділової репутації фірми.

У практиці ж перевагу надають методам розрахунку гудвілу на основі надприбутку. Надприбуток визначають як різницю між середньорічним прибутком фірми і середньогалузевим прибутком.

Припустимо нормальна норма прибутку на вкладений капітал у галузі, де діє компанія «Вест», становить 10 %.

З огляду на це, розрахуємо очікуваний надприбуток компанії, євро:

Очікуваний середньорічний чистий прибуток	106 000
Нормальний середньогалузевий чистий прибуток (820 000 × 0,10)	82 000
Розрахунковий середньорічний надприбуток	24 000

Метод 2. Ділова репутація фірми може бути визначена як надприбуток, капіталізований на основі середньогалузевої норми прибутку на вкладений капітал. Для цього необхідно поділити суму середньорічного прибутку на середньогалузеву норму прибутку, а потім вирахувати вартість чистих активів. У нашому прикладі оцінена за цим методом величина гудвілу дорівнює:

$$(106\,000 : 0,10) - 820\,000 = 240\,000$$

Той самий результат отримаємо діленням очікуваної суми середньорічного прибутку на середньогалузеву норму прибутку, тобто:

$$24\,000 : 0,10 = 240\,000.$$

Розрахована сума 240 000 євро свідчить, що для збереження досягненого рівня надприбутку покупцю необхідно буде додатково інвестувати в компанію «Вест» 240 000 євро.

Метод 3 аналогічний методу 2, але передбачає використання підвищеної ставки норми прибутку, що враховує ризик неотримання в майбутньому очікуваного надприбутку. Якщо замість норми прибутку 10 % застосувати ставку наприклад 30 %, то гудвіл дорівнюватиме:

$$24\,000 : 0,3 = 80\,000 \text{ дол.}$$

Метод 4 передбачає визначення гудвілу як величини, кратної сумі середньорічного надприбутку. Кратність може коливатися у

межах від 1 до 10 залежно від галузі та ймовірності отримання надприбутку. Припустимо за прогнозами компанія «Вест» зберігатиме досягнений рівень прибутку ще упродовж п'яти років. Тоді гудвіл становитиме:

$$24\,000 \times 5 = 120\,000 \text{ євро}$$

У цілому цей метод узгоджується з концепцією ділової репутації фірми як можливості отримання надприбутку, але не враховує зміни вартості грошей у часі. Цей недолік можна усунути дисконтуванням суми майбутнього надприбутку.

Метод 5. За цим методом розраховують теперішню вартість очікуваного надприбутку. Якщо отримання надприбутку в розмірі 24 000 євро очікується щороку упродовж п'яти років, гудвіл дорівнюватиме:

$$24\,000 \times 3,7908 = 90\,979 \text{ євро},$$

де 3,7908 це теперішня вартість 1 євро анuitету для 5 років за ставкою дисконту 10 %.

Результати розрахунку гудвілу із застосуванням різних методів наведено у табл. 13.5.

Таблиця 13.5

Результати розрахунку гудвілу компанії «Вест», євро

Метод	Гудвіл	Вартість компанії
1	212 000	1 032 000
2	240 000	1 060 000
3	80 000	900 000
4	120 000	940 000
5	90 979	910 979

Примітка. Вартість компанії визначена додаванням гудвілу до справедливої вартості чистих активів (820 000 євро).

Дані табл. 13.5 свідчать, що різні методи розрахунку гудвілу приводять до різних результатів. Проте, можна з певною мірою впевненості стверджувати, що ціна компанії «Вест» знаходиться у діапазоні 900 000 – 1 060 000 євро.

Результати наведених розрахунків характеризують потенційний гудвіл, а в бухгалтерському обліку відображають фактично придбаний гудвіл.

Згідно з МСФЗ 3, **гудвіл** (*Goodwill*) — це майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які не можуть бути індивідуально ідентифіковані та окремо визнані. На дату придбання гудвіл визначається як різниця між сумою (зазвичай справедливою вартістю) переданої компенсації (плюс частка участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, якщо така існує) та сумою ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»⁹.

У разі юридичного об'єднання гудвіл відображають у балансі покупця, а у разі економічного об'єднання гудвіл виникає лише при консолідації.

Методи обліку гудвілу

Існують такі підходи до обліку гудвілу:

- 1) капіталізація (визнання активом) без амортизації;
- 2) капіталізація з подальшою періодичною амортизацією;
- 3) негайне списання за рахунок власного капіталу;
- 4) списання на витрати.

Капіталізація гудвілу без амортизації. Прихильники цього підходу вважають, що гудвіл відображає вартість майбутньої корисності (вигоди), яка за умови успішного ведення справ не зменшуватиметься. На їхній погляд, амортизація гудвілу призведе до подвійного обліку витрат, тобто до відображення одночасно витрат на підтримку гудвілу (утримання підприємства) і витрат на амортизацію його.

Капіталізація гудвілу з подальшою періодичною амортизацією. Прихильники цього підходу розглядають гудвіл як довгострокові ресурси, що будуть використані в майбутньому. Згідно з принципом відповідності, витрати на придбання цих ресурсів мають бути зіставлені з доходом, що отримано від використання їх, чого досягають за допомогою періодичної амортизації. Нарахування амортизації відображають або безпосередньо за кредитом рахунку «Гудвіл» (англосаксонський варіант), або за допомогою регулюючого рахунку «Амортизація нематеріальних активів» (європейська практика).

Негайне списання гудвілу за рахунок капіталу. Згідно з цим підходом вважається, що гудвіл відображає умовний надприбуток, а не майбутні конкретні вигоди. Тому, вартість гудвілу в момент

⁹ МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу. URL: [https:// mof.gov.ua/storage/files/IFRS%2003_ukr_AH.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS%2003_ukr_AH.pdf)

придбання списують за рахунок власного капіталу (нерозподіленого прибутку або додаткового капіталу). Альтернативним варіантом є вирахування дебетового сальдо рахунку «Гудвіл» з підсумку розділу «Власний капітал» при складанні балансу. Такий прийом дістав назву «підвішений дебет» (*dangling debit*).

Критики вважають, що негайне списання гудвілу (який є частиною інвестицій) за рахунок власного капіталу унеможливорює правильне визначення прибутковості власного капіталу.

Списання на витрати. Окремі автори вважають, що негайне списання гудвілу на витрати спрощує облік і забезпечує справжню відповідність витрат і доходів, оскільки гудвіл не є реальним активом.

Тривалий час найпоширенішим методом обліку гудвілу була його капіталізація з подальшою амортизацією. Тому саме цей метод було передбачено в МСБО 22 «Об'єднання підприємств». Але у 2004 році було запроваджено МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», який відмовився від амортизації гудвілу, натомість вимагає щорічного тестування на зменшення корисності. Прихильники амортизації гудвілу намагаються повернути цей метод до МСФЗ, тому дискусії тривають.

Негайне списання гудвілу за рахунок капіталу популярне у Великій Британії, а також застосовують у Данії, Ірландії, Нідерландах і Португалії.

Списання гудвілу безпосередньо на витрати звітного періоду дозволялось зокрема у Бельгії, Німеччині, Данії, Греції.

Часом у результаті об'єднання підприємств виникає так званий негативний гудвіл (прибуток від вигідної покупки), коли вартість придбаних чистих активів перевищує ціну придбання. Негативний гудвіл зазвичай відображають у складі доходів звітного періоду або безпосередньо на рахунок прибутків і збитків.

13.3. КОНЦЕПЦІЇ ТА МЕТОДИ КОНСОЛІДАЦІЇ ЗВІТНОСТІ

Уперше консолідовані звіти почали складати корпорації США ще наприкінці XIX століття. Зокрема, компанія General Electric складає консолідовану фінансову звітність від 1893 року. А першу консолідовану звітність підтверджену аудиторами оприлюднила компанія US Steel у 1903 році.

У Великій Британії консолідована звітність з'явилась в 20-х роках, а в Данії та Нідерландах — у 30-х роках XX століття. У більшості європейських країн поширення практики консолідації пов'язане із запровадженням Директив ЄС з річної звітності компаній.

В Японії вимоги щодо консолідації фінансових звітів були встановлені державою лише у 1977 році.

Американські корені консолідації визначили її теоретичне підґрунтя.

Концептуальною основою консолідації звітності є теорії фінансової звітності, а саме теорія власності та теорія господарської одиниці.

Теорія власності (Proprietary theory) виділяє право власності на економічну одиницю власника — контролюючого акціонера групи звичайно акціонерів материнської компанії. Отже, теорія власності відокремлює або виключає частки в капіталі меншості акціонерів і показує в консолідованих фінансових звітах основну частку акціонерів материнської компанії.

Теорія господарської одиниці (Entity theory) виділяє активи і зобов'язання господарської одиниці, представляє підсумок взаємовідносин корпоративних одиниць і частку в капіталі меншості акціонерів як складову капіталу власників. Теорія господарської одиниці відображає в консолідованих фінансових звітах усі сторони, які мають частки в господарській одиниці.

Теорії власності та господарської одиниці вплинули на формування альтернативних концепцій консолідації фінансових звітів (рис. 13.2).

Концепції консолідації ґрунтуються на категоріях «група» та «контроль». Патрісія Баркер та Сієрен Охагартей визначають групу компаній як «звітну одиницю, яка складається з материнського підприємства, його дочірніх підприємств, асоційованих компаній, часток в спільних підприємствах та часток в спільних угодах, що не передбачають створення економічної одиниці»¹⁰. За законодавчими вимогами міжнародних регуляторних органів категорія «група» не має суттєвих розбіжностей. Так, відповідно до МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», «група — ма-

¹⁰ Barker P., O'hagartaigh C. Accounting for Groups. Theory and Practice. Dublin, Oak Tree Press, 1998. P. 36.

теринське підприємство та (всі) його дочірні підприємства»¹¹. Таке визначення лежить в основі Директиви ЄС від 26 червня 2013 р. № 2013/34/ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з нею звіти певних типів підприємств, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ ЄС Європейського Парламенту та Ради та скасовує Директиви Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС¹².

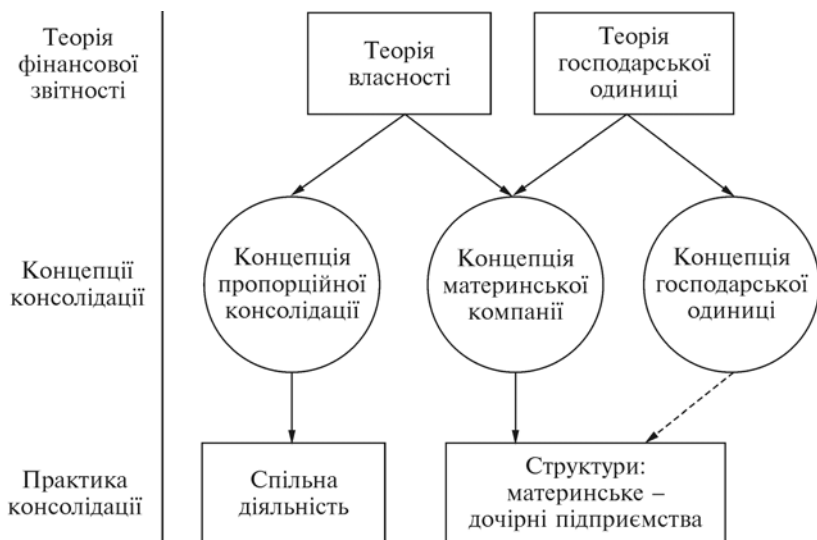


Рис. 13.2. Теорії фінансової звітності, концепції та практика консолідації

Джерело: Jensen D.L., Coffman E.N., Stephens R.G., Burns T.J. *Advanced Accounting*. Third edition. McGraw Hill, 1994. P. 93.

¹¹ IFRS 10 Consolidated Financial Statements. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2024/issued/ifrs10/#IFRS10_AP-PA_IFRS10_P0166

¹² Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>

Концепція консолідації материнської компанії (*Parent company concept of consolidation*) виокремлює юридичний контроль і передбачає його наявність з боку інвесторів материнської компанії. Згідно з цією концепцією до групи входить материнська компанія, яка домінує в численних дочірніх компаніях через існування повноваження прав голосу, якими наділені держателі простих акцій. Такий підхід не допускає, щоб група була створена злиттям двох або більшої кількості компаній приблизно однакового розміру капіталу та не розглядає компанії, які перебувають під контролем більше однієї материнської компанії, або компанії, над якими інша компанія справді має суттєвий вплив, але не контроль.

Ця концепція розглядає консолідовані фінансові звіти як розширення фінансових звітів материнської компанії, призначене для надання більшого обсягу інформації про загальний підсумок вкладень, що надають право власності материнській компанії.

Відповідно до концепції материнської компанії консолідована звітність групи складається з активів та зобов'язань материнської компанії та всіх активів і зобов'язань дочірніх підприємств, а також неконтрольованої частки, що класифікується як зобов'язання.

Концепція консолідації господарської одиниці (*Economic unit concept of consolidation*) виокремлює фактичний контроль і ґрунтується на принципі, за яким група компаній складається з суб'єктів господарювання, об'єднаних єдиним управлінням, або дійсного існування контролю в економічних одиницях. Це однаково важливо для всіх акціонерів (і більшості, і меншості).

Відповідно до концепції консолідації господарської одиниці:

- група включає активи та зобов'язання материнської компанії, а також усі активи та зобов'язання дочірніх підприємств;
- неконтрольована частка класифікується як капітал держателя (власника) або співвласника капіталу групи за тих самих можливостей, як і держателів капіталу материнської компанії.
- коли мають місце операції між членами групи, вплив цих операцій коригується повністю, а консолідовані фінансові звіти показуватимуть результати операцій між групою і сторонами, зовнішніми по відношенню до групи.

Таблиця 13.6

Відмінності консолідованого балансу складеного на дату придбання

Характеристика	Концепція пропорційної консолідації	Концепція материнської компанії	Концепція господарської одиниці
Подання консолідованих активів і зобов'язань	Активи і зобов'язання материнської компанії агреговані лише з часткою материнської компанії в активах і зобов'язаннях дочірньої компанії	Активи і зобов'язання материнської компанії агреговані з активами і зобов'язаннями дочірньої компанії	Активи і зобов'язання материнської компанії агреговані з активами і зобов'язаннями дочірньої компанії
Класифікація неконтрольованої частки	Виключається	Окремо від зобов'язання і власного капіталу	У складі власного капіталу
Оцінка активів і зобов'язань материнської компанії	Балансова вартість	Балансова вартість	Балансова вартість
Оцінка ідентифікованих активів і зобов'язань дочірньої компанії	Справедлива вартість частки материнської компанії	Справедлива вартість частки материнської компанії плюс балансова вартість неконтрольованої частки	Передбачувана справедлива вартість частки материнської компанії неконтрольованої частки
Оцінка гудвілу	Визначається лише придбаний гудвіл	Визначається лише придбаний гудвіл	Визначається увесь передбачуваний гудвіл
Оцінка неконтрольованої частки	Виключається	Балансова вартість	Передбачувана справедлива вартість

Джерело: Jensen D.L., Coffman E.N., Stephens R.G., Burns T.J. *Advanced Accounting. Third edition.* McGraw Hill, 1994. P. 98.

Концепція пропорційної консолідації (Proportional Consolidation Concept) відома також як концепція консолідації права власності (*proprietary concept of consolidation*). За цією концепцією група включає активи та зобов'язання материнської компанії і пропорційну частку материнської компанії в активах і зобов'язаннях дочірнього підприємства. При складанні консолідованих звітів за цією концепцією операції між материнською компанією та дочірнім підприємством коригуються пропорційно (до суми відсотка, що належить материнській компанії в дочірньому підприємстві), а неконтрольована частка не розкривається.

Основні характеристики концепцій консолідації узагальнено в табл. 13.6.

Для ілюстрації концепцій консолідації фінансової звітності розглянемо такий приклад.

Приклад 13.4

Компанія «Аякс» придбала за 800 000 євро 80 % акцій компанії «Рона». Оплата була здійснена коштами. На момент придбання справедлива вартість чистих активів компанії «Рона» перевищувала їх балансову вартість на 50 000 євро за рахунок дооцінки основних засобів.

Баланси компаній на дату придбання наведено у табл. 13.7.

Таблиця 13.7

Баланси компаній «Аякс» і «Рона» одразу після придбання

Стаття	«Аякс»	«Рона»
Активи		
Основні засоби	900 000	650 000
Запаси	250 000	110 000
Дебітори	130 000	60 000
Кошти	20 000	10 000
Інвестиція в «Рону»	800 000	—
Разом активи	2 100 000	830 000
Капітал і зобов'язання		
Статутний капітал	1 000 000	500 000
Нерозподілений прибуток	700 000	300 000
Зобов'язання	400 000	30 000
Разом капітал і зобов'язання	2 100 000	830 000

Отже, передбачувана справедлива вартість компанії «Рона» становить:

$$800\,000 : 0,8 = 1\,000\,000 \text{ євро}$$

Вартість ідентифікованих чистих активів компанії «Рона» дорівнює:

— балансова вартість $830\,000 - 30\,000 = 800\,000$

— справедлива вартість $830\,000 + 50\,000 - 30\,000 = 850\,000$.

Відповідно частка компанії «Аякс» становить:

— балансова вартість $800\,000 \times 0,8 = 640\,000$

— справедлива вартість $850\,000 \times 0,8 = 680\,000$.

З огляду на це придбаний гудвіл дорівнює 120 000 (800 000 – 680 000), а загальний передбачуваний гудвіл 150 000 (1 000 000 – 850 000).

Консолідований баланс групи представлено у табл. 13.8.

Таблиця 13.8

Консолідований баланс групи на дату придбання

Стаття	Концепція пропорційної консолідації	Концепція материнської компанії	Концепція господарської одиниці
Активи			
Основні засоби	1 460 000	1 590 000	1 600 000
Запаси	338 000	360 000	3 60 000
Дебітори	178 000	190 000	190 000
Кошти	28 000	30 000	30 000
Гудвіл	120 000	120 000	150 000
Разом активи	2 124 000	2 290 000	2 330 000
Капітал і зобов'язання			
Статутний капітал	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Нерозподілений прибуток	700 000	700 000	700 000
Неконтрольована частка	—	160 000	
Зобов'язання	424 000	430 000	430 000
Неконтрольована частка	—		200 000
Разом капітал і зобов'язання	2 124 000	2 290 000	2 330 000

При розробці МСФЗ, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку обрала концепцію консолідації господарської одиниці.

Основними причинами для цього вибору, ймовірно, були такі:

- консолідовані фінансові звіти включають усі активи і зобов'язання групи. Надання вибору контролю як критерію консолідації, підтверджує, що всі консолідовані звіти включають усі активи, що знаходяться під контролем материнської компанії;

- неконтрольована частка не підпадає під визначення зобов'язання за Концептуальною основою МСФЗ. Неконтрольована частка має ті ж самі вимоги на чисті активи дочірнього підприємства, як і материнська компанія. Утім неконтрольована частка не має пріоритетної вимоги, яка є звичайно у випадку з вимогами зобов'язання.

Первісно питання консолідації фінансової звітності було розглянуто в МСБО 3 «Консолідовані фінансові звіти», який було видано в 1976 році.

У 1990 році МСБО 3 замінено двома стандартами: МСБО 27 «Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства» та МСБО 28 «Облік інвестицій в асоційовані підприємства».

У 2011 було видано МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», який замінив відповідні положення МСБО 27 та набув чинності від 1 січня 2013 року.

Концепції консолідації материнської компанії і господарської одиниці були покладені в основу методів консолідації фінансової звітності групи. Коли компанія набуває від 20 % до 50 % акцій іншої компанії зазвичай вважається, що вона має суттєвий вплив. Це вимагає використання методу участі в капіталі (*Equity Method*). Однак, коли частка власності перевищує 50 %, материнська компанія отримує контроль над дочірньою компанією. Такий контроль передбачає не лише значну частку в компанії, але й контроль над її операційними та фінансовими рішеннями.

Стандарти бухгалтерського обліку зазвичай вимагають консолідувати дочірнє підприємство, використовуючи метод повної консолідації (*Full Consolidation*).

Метод повної консолідації — це процес, який використовується материнськими компаніями для підготовки консолідованої фінансової звітності, включаючи фінансові результати своїх дочірніх компаній. Цей процес складається з таких послідовних етапів¹³:

¹³ How Does the Full Consolidation Accounting Method Work? URL: <https://www.efinancialmodels.com/knowledge-base/financial-modeling/how-tos/how-does-the-full-consolidation-accounting-method-work/>

Крок 1. Визначення дочірніх компаній та рівня власності

Крок 2. Збирання фінансової звітності

Крок 3. Коригування та виключення

Крок 4. Облік гудвілу

Крок 5. Консолідація фінансової звітності.

Теорія права власності і концепція пропорційної консолідації знайшли втілення у методі пропорційної консолідації (*Proportional Consolidation*).

Метод пропорційної консолідації був передбачений МСФЗ для обліку спільних підприємств, але альтернативно також дозволялось використовувати метод участі в капіталі (*Equity Method*).

Пропорційна консолідація працює за допомогою так званого горизонтального постатейного підходу до бухгалтерського обліку. Він відображає частку сторін у кожній окремій статті фінансової звітності, що подібно до методу повної консолідації, який використовується для обліку дочірніх компаній. На відміну від цього, метод участі в капіталі використовує вертикальну однорядкову консолідацію, коли всі статті фінансової звітності об'єднуються в одну статтю балансу¹⁴.

Прихильники пропорційної консолідації вважають, що цей метод надає більш детальну інформацію, а тому є набагато інформативнішим, ніж метод участі в капіталі. Утім, розробники МСФЗ і стандартів фінансового обліку США (US GAAP) надають перевагу методу участі в капіталі, через те, що він є простішим і зрозумілішим підходом до обліку зовнішніх інвестицій і дозволяє уникнути громіздкої бухгалтерської роботи, яка необхідна для методу пропорційної консолідації.

Від 1 січня 2013 року пропорційна консолідація виключена з МСФЗ, але досі дозволена Директивою ЄС.

Застосування альтернативних методів консолідації розглянемо на прикладі.

Приклад 13.5

Далі наведена інформація про статті балансу та звіту про прибутки материнської та дочірньої компанії (табл. 13.9 і 13.10).

¹⁴ Proportional Consolidation: What it Means, How it Works. URL: <https://www.investopedia.com/terms/p/proportional-consolidation.asp>

Таблиця 13.9

Баланс на 31 грудня 2023 року, млн дол.

Стаття	Материнська компанія	Дочірня компанія	Повна консолідація	Пропорційна консолідація	Метод участі в капіталі
Основні засоби	250	130	380	315 (250 + 65)	250
Інвестиція в foreign company (50 %)	75	—	—	—	80 (50 % × 160)
Запаси	50	30	80	65 (50 + 15)	50
Разом активи	375	160	460	380	380
Вкладений капітал	350	150	350	350	350
Чистий прибуток-2023	25	10	30	30	30
Акціонерний капітал	375	160	380	380	380
Неконтрольована частка	—	—	80	—	—
Разом капітал	375	160	460	380	380

Таблиця 13.10

Звіт про прибутки за 2023 рік, млн дол.

Стаття	Материнська компанія	Дочірня компанія	Повна консолідація	Пропорційна консолідація	Метод участі в капіталі
Доходи	50	20	70	60 (50 + 10)	50
Витрати	25	10	35	30 (25 + 5)	25
Операційний прибуток	25	10	35	30	25
Прибуток від дочірньої компанії	—	—	—	—	5 (50 % × 10)
Чистий прибуток	25	10	35	30	30
Неконтрольована частка	—	—	5	—	—
Частка інвестора	25	10	30	30	30

Науковці не розглядають метод участі в капіталі як метод консолідації.

Застосування цього методу в консолідованій звітності для обліку дочірніх підприємств вважається заміником консолідації, а для обліку інших суб'єктів — напівконсолідацією.¹⁵

Подальший розвиток теорії консолідації пов'язаний з концепцією інтегрованого звітування. Межа інтегрованого звітування спирається на:

- 1) периметр консолідації фінансової звітності;
- 2) вивчення ризиків, можливостей та результатів, пов'язаних з компаніями, які знаходяться за межами суб'єкта, що надає фінансову звітність.

Периметр консолідації визначає склад дочірніх, спільних та асоційованих підприємств, включених до консолідованої фінансової звітності. Проте, обмеження фінансової звітності традиційною групою контрольованих підприємств не дозволяє оцінити реальний потенціал бізнесу, його можливості та ризики, пов'язані із стосунками з клієнтами, постачальниками, працівниками тощо. Тому межу інтегрованого звітування можна зобразити так (рис. 13.3).



Рис. 13.3. Межа інтегрованого звітування

Джерело: *Integrated Reporting Framework*. URL: integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf

¹⁵ Nobes C. An Analysis of the International Development of the Equity Method. *Abacus*. Vol. 38. No. 1. 2022. P. 23.

Сфера інтегрованого звітування виходить за межі фінансової звітності. Тому, оцінювання ризиків охоплює розгляд стосунків не лише з пов'язаними, а й усіма зацікавленими сторонами, які впливають на здатність підприємства створювати вартість. Отже, нова концепція консолідації передбачає інтегрування фінансових і нефінансових показників, які характеризують потенціал підприємства через зв'язки учасників вартісного ланцюжка.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що таке об'єднання підприємств (бізнесу)?
2. Які існують форми об'єднання підприємств?
3. Як відображають об'єднання підприємств в обліку та звітності?
4. Які основні відмінності обліку придбання та обліку об'єднання інтересів?
5. Які методи обліку об'єднання підприємств передбачені в МСФЗ?
6. Що таке гудвіл?
7. Як розраховують гудвіл при визначенні ціни придбання?
8. Які існують методи обліку гудвілу? Де їх застосовують?
9. Що таке негативний гудвіл? Як його обліковують?
10. Дайте визначення категорії «група».
11. Що є теоретичною основою консолідації фінансової звітності?
12. Які є концепції консолідації фінансової звітності? Розкрийте зміст цих концепцій.
13. Як концепції консолідації вплинули на методи і практику обліку?
14. Які вимоги до консолідації фінансової звітності містять МСФЗ.
15. Які перспективи розвитку теорії консолідації?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Яка одна із наведених характеристик стосується обліку придбання?

- а) обмін акціями;
- б) наявність гудвілу;
- в) оцінка акцій за номінальною вартістю;
- г) уцінка активів покупця.

2. Неконтрольована частка — це:

- а) частина вартості активів, контроль над якими здійснює не материнська компанія;
- б) величина капіталу дочірньої компанії, яка належить аут-сайдерам;

в) інвестиції аутсайдерів, що надають останнім можливість суттєвого впливу на дочірнє підприємство;

г) величина капіталу материнської компанії, яка належить аутсайдерам.

3. Консолідована звітність компаній X, Y, Z повинна бути складена, якщо:

а) X володіє 100 % акцій Y і 49 % Z; Q володіє 51 % Z;

б) X володіє 100 % акцій Y; Y володіє 75 % Z;

в) немає внутрішнього контролю між X, Y і Z, але вони разом володіють 100 % акцій W;

г) X володіє 100 % акцій Y і Z; Z є банкрутом.

4. Компанія «Гума» володіє 25 % звичайних акцій компанії «Тіл» і використовує метод участі в капіталі для обліку цієї інвестиції. Відповідно до звітності компанії «Тіл», її чистий прибуток складає \$ 160 000 за 2023 рік, сплачено дивіденди в сумі \$110 000. Яку суму доходу повинна визнати компанія «Гума» за цією інвестицією за 2023 рік?

а) \$16 500;

б) \$24 000;

в) \$40 000;

г) \$110 000.

5. У листопаді 2024 року корпорація «Ровер» реалізувала землю корпорації «Вуд», яка є дочірньою компанією (частка у капіталі 100 %). Собівартість землі \$ 61 500, ціна реалізації «Вуд» \$ 89 000. З погляду об'єднання компаній, коли прибуток від продажу землі буде визнаний?

а) пропорційно впродовж визначеного періоду років;

б) коли компанія «Вуд» реалізує землю третій стороні;

в) прибуток не визнається;

г) коли компанія «Вуд» використовує землю.

6. На початку січня 2025 року компанія «Клем» придбала 20 % звичайних акцій компанії «Санд» за \$175 000. Суттєвого впливу компанія «Клем» на компанію «Санд» не має. За 2025 рік компанія «Санд» відобразила у звітності чистий прибуток \$80 000 і сплатила грошові дивіденди \$25 000 за всіма звичайними акціями. Яку суму буде відображено у Балансі компанії «Клем», складеному на 31 грудня 2025 року за статтею «Інвестиції в компанію «Санд»?

- а) \$175 000;
- б) \$210 000;
- в) \$205 000;
- г) \$180 000.

7. Як слід розглядати нерозподілений прибуток дочірнього підприємства на дату об'єднання компаній за методом придбання з метою складання консолідованого балансу?

- а) виключати в усіх випадках;
- б) не враховувати;
- в) включати в усіх випадках;
- г) відсутня правильна відповідь.

8. Консолідовану звітність необхідно складати за умов:

- а) коли інвестор має суттєвий вплив на об'єкт інвестування;
- б) вимоги з боку податкового законодавства;
- в) коли інвестор має контроль над чистими активами об'єкта інвестування, який залишається незалежною юридичною особою;
- г) вимоги меншості.

9. Корпорація «Хемфрі» придбала всі активи та зобов'язання корпорації «Волкер» шляхом обміну на 150 звичайних акцій (номінальна вартість \$30) за справедливою вартістю \$40 за акцію. Додатково, корпорація «Хемфрі» оплатила \$25 юристу за консультації щодо об'єднання. На дату придбання чисті активи корпорації «Волкер» мали балансову вартість \$5500; балансова вартість співпадає зі справедливою вартістю за винятком устаткування \$1200 (балансова вартість \$1 000).

Корпорація «Хемфрі» собівартість придбання чистих активів корпорації «Волкер» відобразить в сумі:

- а) \$4 525;
- б) \$4 700;
- в) \$5 175;
- г) \$6 000.

10. Компанія «Бейлі» придбала 60 % випущених акцій компанії «Лабс». Компанія «Лабс» володіє землею, собівартість якої складає \$200 000 (справедлива вартість \$500 000 на дату придбання).

Яку вартість землі слід врахувати в консолідованому балансі відповідно до методів консолідації:

	Пропорційна консолідація	Повна консолідація
а)	\$120 000	\$500 000
б)	\$120 000	\$200 000
в)	\$300 000	\$500 000
г)	Жоден із наведених варіантів не є правильним.	

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 13.1.

Інформація про активи, зобов'язання і капітал компаній «М» і «Д» подана у табл.

Баланс на 31 грудня 2023 року, тис. дол.

Стаття	«М»	«Д»
Активи		
Грошові кошти	20890	4700
Розрахунки з дебіторами	10500	5200
Запаси	11850	4378
Основні засоби	25970	5300
Інвестиції в компанію «Д»	—	—
Разом активи	69210	19578
Зобов'язання і капітал		
Розрахунки з кредиторями	31400	10450
Статутний капітал	20320	2470
Емісійний дохід	5490	780
Нерозподілений прибуток	12000	5878
Разом власний капітал	37810	9128
Разом зобов'язання і власний капітал	69210	19578

Необхідно скласти консолідований баланс за методом повної консолідації, за умови, що компанія «М» придбала 75 % капіталу компанії «Д» за 7000 тис. дол.

Вправа 13.2.

Корпорація «Делоне» 1 березня 2024 року придбала всі 125 000 звичайних акцій корпорації «Глейм» за \$20 за акцію. На цю дату, чисті активи «Глейм» були показані в балансі на \$2 000 000. Додатково зазначалось, що справедлива вартість чис-

тих активів «Глейм» на цю дату перевищувала їх балансову вартість на \$300 000.

Необхідно визначити гудвіл, який буде відображено у консолідованому балансі на 1 березня 2024 року.

Вправа 13.3.

Корпорація «Лорн» випустила звичайні акції в обмін на звичайні акції корпорації «Фінн» при об'єднанні.

На дату об'єднання, корпорація «Лорн» мала землю, балансова вартість якої складала \$700 000; справедлива вартість \$980 000.

Корпорація «Фінн» мала землю, балансова вартість якої \$280 000 і справедлива вартість \$250 000.

Необхідно: за умови, що консолідований баланс був підготовлений на дату об'єднання, розрахувати залишок за консолідованою статтею «Земля»:

- а) за методом придбання;
- б) за методом об'єднання інтересів.

Вправа 13.4.

Корпорація «Салем» мала такі статті Балансу на 1 лютого 2024 р.:

Запаси	\$720 000
Земля	600 000
Будівлі — нетто (оцінено в \$1 200 000)	1 080 000
Звичайні акції (номінальна вартість \$10)	960 000
Нерозподілений прибуток, на 1 січня 2024 р.	1 320 000
Доходи	720 000
Витрати	600 000

Корпорація «Беллінгтон» сплатила \$1,7 млн грошових коштів і випустила 12 000 звичайних акцій за номінальною вартістю \$30 (оцінено \$90 за акцію) за всі звичайні акції корпорації «Салем», що знаходились в обігу на 1 лютого 2024 року.

Необхідно: визначити за методом придбання

- а) вартість компенсації, переданої покупцем при об'єднанні бізнесу;
- б) вартість чистих активів корпорації «Салем» на дату об'єднання;

в) результат об'єднання (гудвіл чи прибуток від вигідної покупки) на дату об'єднання.

Вправа 13.5.

Компанія «Брігс» придбала 80 % звичайних акцій компанії «Тритон». Баланси обох компаній, складені відразу після придбання наведені нижче:

Стаття	«Брігс»	«Тритон»
Активи		
Грошові кошти	\$20 000	\$15 000
Дебітори	40 000	20 000
Запаси	25 000	35 000
Інвестиції в «Тритон»	45 000	
<i>Разом активи</i>	<i>\$130 000</i>	<i>\$70 000</i>

Закінчення табл.

Стаття	«Брігс»	«Тритон»
Зобов'язання та Акціонерний капітал		
Кредитори	\$28 000	\$10 000
Звичайні акції (\$30 номінальна вартість)	70 000	40 000
Нерозподілений прибуток	32 000	20 000
<i>Разом зобов'язання та Акціонерний капітал</i>	<i>\$130 000</i>	<i>\$70 000</i>

Усі активи та зобов'язання компанії «Тритон» відображені за справедливою вартістю, яка співпадає з балансовою, за виключенням запасів, які мають справедливую вартість \$30 000.

Необхідно визначити:

а) неконтрольовану частку, яку буде показано в консолідованому Балансі;

б) результат об'єднання (гудвіл чи прибуток від вигідної покупки);

в) в якому звіті результат об'єднання буде відображено.

РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

14.1. ІСТОРІЯ РЕГУЛЮВАННЯ ТА СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ

Поширеною є думка, що перша регламентація бухгалтерського обліку з боку держави спостерігається в XII столітті в Кастилії, де було встановлено порядок заповнення бухгалтерських книг. Проте найбільш помітною віхою у регулюванні бухгалтерського обліку був Ордонанс, виданий у Франції в 1673 році. Цей документ був розроблений Жаком Саварі з метою регулювання торгового права і містив окремий розділ — бухгалтерське право. Ордонанс Саварі надав імпульс розвитку регулювання господарської діяльності в інших європейських країнах.

Упродовж XVIII—XIX століть в більшості країн Європи було запроваджено Торговий кодекс, а в Греції, Швеції, Великій Британії та Ірландії — Закон про компанії. Пізніше в окремих країнах (Австрія, Данія, Франція, Греція, Нідерланди, Португалія, Швеція) були ухвалені законодавчі акти, в яких були деталізовані вимоги до бухгалтерського обліку. Завершенням формування регулювання в цій галузі стало законодавче закріплення аудиторської діяльності (табл. 14.1).

Згідно з Т. Огурі¹ запровадження торговельного кодексу було першою стадією, яка характеризувала регулювання мікрообліку, тобто забезпечувало координацію розподілу прибутку серед зацікавлених осіб.

Друга стадія охоплює макрорегулювання, яке розпочалось із запровадження законодавства про цінні папери і біржі в 1933—1934 роках у США. Внаслідок глобалізації зараз спостерігається тенденція глобального макрорегулювання обліку за допомогою єдиних міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

¹ Oguri T. Function of accounting and accounting regulation: alternative perspectives based on Marxian economics // Critical Perspectives on Accounting. Volume 16. Issue 2. 2005. February. P. 77—94.

Таблиця 14.1

Початок регулювання у сфері бухгалтерського обліку в країнах Європи

Країна	Торговий кодекс/ Закон про компанії	Регулювання бухгал- терського обліку	Регулювання аудиту
Австрія	1717	1768	1899
Бельгія	1807	1807	1873
Данія	1788	1912	1909
Фінляндія	1895	1895	1914
Франція	1673	1807	1867
Греція	1920	1952	1955
Ірландія	1921	1921	1963
Італія	1882	1882	1865
Люксембург	1807	1807	1915
Німеччина	1794	1794	1887
Нідерланди	1811	1838	1910
Португалія	1755	1756	1930
Іспанія	1829	1829	1943
Швеція	1848	1855	1912
Велика Британія	1844	1844	1844

Джерело: Gulin D., Ferdo S., Vašiček V., Lajoš Z. History of Accounting Regulation in the Europe and its effects on the Accounting Regulation in Croatia. URL: http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/histo_compta/gulin.pdf.

На думку Т. Огурі, на даному етапі таке глобальне макрорегулювання обліку здійснюється в інтересах транснаціональних корпорацій та банків. Тому, належні форма і функції глобального макрорегулювання обліку залежатимуть від результату боротьби проти глобального капіталізму та зусиль щодо розв'язання глобальних проблем². Таку точку зору поділяють й окремі вітчизняні вчені. Зокрема Г.Г. Кірейцев зазначає, що «призначенням МСФЗ є обслуговування управління розвиненою ринковою економікою, яка постійно ускладнюється та глобалізується»³.

Можна очікувати, що в ХХІ столітті глобальне макрорегулювання буде визначальним чинником впливу на діяльність у сфері

² Oguri T. Function of accounting and accounting regulation: alternative perspectives based on Marxian economics // Critical Perspectives on Accounting. Volume 16. Issue 2. 2005. February. P. 91.

³ Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільсько-му господарстві України // Збірник наукових праць. Кам'янець-Подільський. Випуск 17. Том 2. 2009.С. 29.

бухгалтерського обліку. Це не означатиме зникнення макро та мікрорегулювання з боку відповідних органів на національному рівні. Але діяльність цих органів все більше буде спрямована на гармонізацію бухгалтерського обліку з урахуванням глобального макрорегулювання.

Гармонізація регулювання бухгалтерського обліку

Д. Гулін та інші⁴ виокремлюють три фази гармонізації регулювання бухгалтерського обліку в Європі:

- 1) фаза Законів Наполеона — від 1807 р.;
- 2) фаза Директив — від 1978 р.;
- 3) фаза МСФЗ — від 2005 р.

Французький Торговий Кодекс, ухвалений у 1807 році, встановив вимоги щодо складання балансу та звіту про прибутки та збитки. Цей кодекс запровадили Бельгія та Нідерланди. Положення цього кодексу також було покладено в основу комерційного законодавства Німеччини та Швеції, а пізніше й інших держав континентальної Європи.

Зміни, внесені у 1867 році, вимагали від акціонерних компаній складати піврічну звітність, яка підлягала аудиту, та визначали зміст такої звітності. Майже через сто років, у 1978 році, в ЄС було ухвалено так звану Четверту Директиву, яка встановила обсяг фінансової інформації, що підлягає оприлюдненню у річному звіті товариств. У 1983 році було схвалено Сьому Директиву, яка визначила порядок складання консолідованої звітності.

Упродовж 1981—1998 року ці директиви було імplementовано у законодавство держав-членів ЄС.

Директиви ЄС не містять детальний опис ведення бухгалтерського обліку. Вони встановлюють лише мінімальні вимоги до подання, оцінки та розкриття інформації у річній фінансовій звітності компанії та консолідованій фінансовій звітності. Як наслідок, існують суттєві розбіжності в підходах держав-членів до складу річної звітності, застосування альтернативних методів оцінки її статей, обліку нематеріальних активів, витрат на дослідження та розробки, орендних операцій, часток участі в капіталі,

⁴ Gulin D., Ferdo S., Vaši•ek V., Lajoš Z. History of Accounting Regulation in the Europe and its effects on the Accounting Regulation in Croatia. URL: http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/histo_compta/gulin.pdf.

обсягу інформації, що надається в примітках до річних звітів то-що. Тому, для покращення функціонування внутрішнього ринку у сфері фінансових послуг у 2000 році Європейська комісія виступила з ініціативою, схваленою згодом Європейським парламентом, про перехід від 2005 року всіх європейських компаній, чий цінні папери перебувають в обігу на біржах, до складання та подання консолідованої звітності за МСФЗ, а також усунення розбіжностей між Директивами ЄС в галузі обліку та Міжнародними стандартами. Зокрема, з цією метою регламентом (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19 липня 2002 р. визначено, що, починаючи з 1 січня 2005 року, компанії, які регулюються національним правом держав-членів, зобов'язані готувати свою консолідовану звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), якщо на дату балансу їх цінні папери допущені до продажу на регульованому ринку будь-якої держави-члена ЄС.

Водночас згідно з регламентом (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19 липня 2002 р. держави-члени можуть дозволяти або зобов'язувати застосовувати МСФЗ також щодо річної звітності компаній, які здійснюють публічну підписку (лістингових компаній) та консолідованої та/або річної звітності компаній, які не здійснюють публічної підписки (нелістингових компаній).

Зазначені директиви та регламенти є обов'язковими для застосування державами-членами, але поширюються лише на товариства. Отже, з 1 січня 2005 року в ЄС фактично діє триступінчатий рівень регулювання фінансової звітності (табл. 14.2).

У результаті, за межами гармонізаційних процесів у галузі бухгалтерського обліку в ЄС залишається $\frac{3}{4}$ усіх підприємств, а більшість нелістингових компаній залишаються в зоні обмеженої гармонізації, передбаченої Директивами ЄС.

Така картина навряд чи суттєво зміниться, оскільки відсутні реальні механізми заохочення для нелістингових підприємств (крім фінансових установ) добровільно застосовувати МСФЗ при складанні своїх фінансових звітів

Стійка тенденція поширення МСФЗ спостерігається у всіх регіонах світу. Вже 146 держав вимагають застосування МСФЗ для усіх або певних типів компаній⁵. Поступово МСФЗ стають

⁵ <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis-of-the-167-profiles>

обов'язковою умовою обігу цінних паперів на світових фондових ринках.

Таблиця 14.2

Диференціація регулювання фінансової звітності в ЄС

Фінансова звітність	Документ, що встановлює вимоги до фінансової звітності	Кількість підприємств
Консолідовані фінансові звіти товариства, акції якого знаходяться на лістингу на регульованому ринку держави-члена ЄС	Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)	Близько 8 тис.
Річні звіти товариства, акції якого знаходяться на лістингу, та фінансові звіти (консолідовані та річні) інших товариств	МСФЗ або Директиви ЄС	Понад 4,5 млн
Фінансові звіти інших видів підприємств	Законодавство держави-члена ЄС	Понад 15 млн

Джерело: складено на основі даних Eurostat.

Практика свідчить, що використання МСФЗ забезпечує:

- зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;
- зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;
- поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку;
- однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників.

Практика регулювання бухгалтерського обліку

Незважаючи на гармонізацію методів обліку через застосування МСФЗ, залишаються суттєві розбіжності в регулюванні бухгалтерського обліку та повноваженнях відповідних інститутів — суб'єктів регулювання.

У більшості розвинутих країн відсутній окремий закон про бухгалтерський облік. Зазвичай законодавство про компанії визначає загальні вимоги до обліку, а більш детальні вимоги розробля-

ють уповноважені органи. Проте підходи до формування таких органів, встановлення і дотримання стандартів відрізняються.

Результати огляду⁶ практики встановлення стандартів бухгалтерського обліку в 95 країнах (табл. 14.3) свідчать, що в 47 суб'єктах встановлення стандартів бухгалтерського обліку є державні органи, переважно відповідні міністерства (у 35 країнах), зокрема ради у складі міністерств. Лише у 8 країнах такі ради є автономним державним органом.

Таблиця 14.3

Суб'єкти встановлення стандартів бухгалтерського обліку

Регіон	Державні органи		Недержавні органи	
	У складі міністерства	Автономний орган (Рада)	У складі професійної організації	Автономний орган (Рада)
Північна та Центральна Америка	Гаїті Куба	—	Канада Ямайка Гватемала Коста-Ріка Домініканська республіка	США Мексика Сальвадор Гондурас Панама
Південна Америка	Парагвай Колумбія	Бразилія Чилі	Аргентина Еквадор Венесуела	—
Африка	Алжир Туніс Мадагаскар Марокко Мозамбік Ангола	—	Єгипет Кенія Руанда Уганда Намібія Гана Гамбія	Танзанія ПАР Сьєра-Леоне
Азія	Китай Монголія Камбоджа Кувейт Ліван В'єтнам	Туреччина	Індонезія Саудівська Аравія Таїланд Гонконг Іран	Республіка Корея Японія Індія Шрі-Ланка Пакистан Бангладеш

⁶ Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC). URL: <https://www.worldbank.org/ifa/rosc.html>.

Регіон	Державні органи		Недержавні органи	
	У складі міністерства	Автономний орган (Рада)	У складі професійної організації	Автономний орган (Рада)
Океанія	Афганістан Філіппіни Азербайджан Вірменія Казахстан Киргизстан Таджикистан Узбекистан Туркменістан —	—	Фіджі Папуа-Нова Гвінея	Малайзія Сінгапур Ізраїль Австралія Нова Зеландія
Європа	Румунія Люксембург Португалія Польща Фінляндія Іспанія Чехія Литва Молдова Україна	Бельгія Франція Угорщина Швеція Грузія	Австрія Словенія	Велика Британія Данія Італія Норвегія Нідерланди Швеція Швейцарія Німеччина Латвія Естонія

Джерело: складено автором.

В одній країні (Швеція) діють одночасно два органи (державний та недержавний), що видають стандарти для різних груп підприємств.

У 52 країнах регулювання бухгалтерського обліку здійснюють недержавні органи, зокрема у 24 країнах — це професійні організації бухгалтерів і аудиторів. При цьому спостерігається стійка тенденція переходу від моно регулювання (з боку державного органу або професійної організації) до змішаного регулювання шляхом створення незалежного органу, до складу якого входять представники усіх зацікавлених сторін. Прикладом є передача функцій незалежній раді як державним органом (Німеччина, Япо-

нія, Франція, Італія) так і професійною організацією (Ізраїль, Мексика, США, Нова Зеландія). Проте це не означає повну відмову від державного регулювання бухгалтерського обліку, оскільки такі ради звичайно діють під наглядом відповідних державних органів. Скоріше, можна говорити про делегування державою (в межах законодавства) певних повноважень щодо регулювання бухгалтерського обліку.

Отже, у більшості країн зберігається державне регулювання бухгалтерського обліку на рівні законів.

За цих умов існує можливість значного втручання держави в практику обліку.

Традиційно подібне втручання більш притаманне таким країнам, як Німеччина, Франція, Італія, Японія, де держава створює умови для уніфікації облікових процесів, однозначно трактуючи будь-які схожі події та операції. Це полегшує підготовку бухгалтерів, оскільки навчання включає переважно вивчення інструкцій, проведення і технічного обліку. Наявність і участь у цих процесах професійних організацій бухгалтерів не змінює сутності такої практики.

За таких умов забезпечення дотримання інтересів усіх користувачів фінансової звітності проблематичне, оскільки регламентація обліку з боку одного з користувачів — держави — забезпечує пріоритетність її інтересів над інтересами інших сторін.

З цього приводу Ш. Сандер зазначає, що «законодавство з регулювання питань у сфері фінансової звітності створило місцеві монополії на написання стандартів фінансової звітності»⁷.

Дані табл. 14.3 свідчать про хибність думки, що в країнах, які обрали британо-американську модель обліку (Велика Британія, США, Канада тощо), регулювання обліку здійснюється професійними організаціями бухгалтерів. Така практика дійсно існувала, зокрема в США (до 1973 року), Австралії (до 1991 року). Проте зараз в англосаксонських країнах спостерігається тенденція поєднання зусиль фахівців з обліку та уряду, за участі інших зацікавлених осіб. Крім того, практика встановлення облікових стандартів професійними організаціями є поширеною далеко за

⁷ Сандер Ш. Конкуренція у регламентації облікових стандартів у межах міжнародних кордонів та крізь них // Теорія бухгалтерського обліку: монографія. Київ, 2008. С. 505.

межами країн британсько-американської групи, зокрема в Австрії, Індонезії, Еквадорі тощо.

Достатньо поширеним є також поділ стандартів на такі, що ґрунтуються на правилах, і такі, що ґрунтуються на принципах.

Стандарти, що ґрунтуються на правилах (Rules-based standards) містять детальні конкретні та обов'язкові визначення, які враховують галузеву та загальноекономічну характеристику кожної господарської операції та намагаються охопити максимально можливу кількість потенційних ситуацій та непередбачуваних обставин.

Стандарти, що ґрунтуються на принципах (Principles-based standards), містять загальні положення, які спрямовані на досягнення цілей обліку, що передбачає широку сферу для застосування професійного судження.

За приклад стандартів, орієнтованих на правила, зазвичай беруть стандарти фінансового обліку США (US GAAP), а прикладом стандартів, орієнтованих на принципи, є МСФЗ і стандарти фінансової звітності Великої Британії (UK GAAP).

Проте такий поділ є досить умовним.

По-перше, всі існуючі стандарти ґрунтуються на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку.

По-друге, усі стандарти містять певні правила, які розвивають і конкретизують принципи. Як наслідок, стандарти, які встановлюють детальні правила, звужують сферу професійного судження і, навпаки, мінімальний набір правил в стандартах веде до широкого застосування професійного судження.

Стандарти бухгалтерського обліку можна розглядати як метод розв'язання потенційних конфліктів інтересів різних груп користувачів фінансової звітності. Сутність цих конфліктів та способи їх розв'язання знайшли своє втілення у теоріях регулювання.

14.2. ТЕОРІЇ ТА СТРАТЕГІЇ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ

Теорії регулювання розглядаються переважно у працях англосаксонських авторів (табл. 14.4).

Теорія громадського інтересу (*Public-interest theory*) передбачає, що регулювання є відповіддю на потреби суспільства для уникнення неадекватності або неефективності ринкової практики. Причина державного втручання в діяльність різних ринків в ін-

тересах суспільства полягає в ринкових провалах (банкрутствах). Тому регулювання призначено законодавчою владою для «захисту інтересів споживачів» шляхом забезпечення покращених економічних результатів у порівнянні з нерегульованою ситуацією. Вважається, що регулюючі органи представляють інтереси суспільства, а не приватні інтереси регуляторів або окремих регульованих організацій.

Таблиця 14.4

Теорії регулювання бухгалтерського обліку

Теорія	Автори					
	Дж. Годфрі, А. Годсон, С. Голмс, А. Тарка ⁸	М. Древер, Р. Стентон С. Макгован ⁹	А. Річардсон Е. Кілфойл ¹⁰	А. Ріахі-Белькауї ¹¹	К. Діган, Д. Унерман ¹²	М. Геффікін ¹³
Громадського інтересу	+	+	+	+	+	+
Захоплення регулювання	+	+	+	+	+	
Приватного інтересу	+				+	
Сигналізації		+				
«Лісної пожежі»		+				
Корпоратизму			+			
Договірного порядку			+			
Культурні			+			
Інтересу групи						+
Економічні						+
Інституціональні						+
Політекономічні						+

Джерело: складено автором.

⁸ Godfrey J., Hodgson A., Holmes S., Tarca A. Accounting Theory. Chichester. 2006. 682 p.

⁹ Drever M., Stanton P., Mc Gowan S. Contemporary Issues in Accounting John Wiley&Sons Australia, Ltd., 2007. 414 p.

¹⁰ Richardson A.J., Kilfoyle E. Regulation //The Routledge Companion to Accounting History. London & New York: Routledge, 2009. 619 p.

¹¹ Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory. London: Thomson, 2004. 598 p.

¹² Deegan C., Unerman J. Financial Accounting. New York. 2006. 466 p.

¹³ Gaffikin M. Regulation as Accounting Theory. Wollongong. 2005. 19 p.

Теорія зацікавленої групи (*Interest group theory*) визначена

М. Геффкіним як розширення теорії громадського інтересу. В теорії зацікавленої групи регулювання розглядається як продукт стосунків між різними групами та такими групами і державою. Прихильники цієї теорії вважають, що регулювання — це значною мірою конкуренція за владу, а не за громадський інтерес. На практиці наслідком такої політики може бути захоплення регулювання зацікавленою групою, яка отримала достатню владу.

Теорія захоплення регулювання (*Regulatory capture theory*) виходить з того, що зацікавлені групи глибоко залучені до регулювання, а останнє має потенціал для перерозподілу багатства у суспільстві. Прихильники теорії захоплення притримуються думки, що регулювання є відповіддю на потреби зацікавлених груп намагатися максимізувати дохід та інтереси своїх членів.

Теорія приватного інтересу (*Private interest theory*) передбачає, що регуляторна діяльність відображає відповідну політичну владу зацікавлених груп. При цьому політики не є нейтральними арбітрами, а мають власні інтереси, зокрема намагаються підвищувати власні шанси на майбутніх виборах. В умовах конкуренції лише одна група може бути успішною на політичному ринку і тому здатною використовувати владу для власної вигоди. По суті, теорію приватного інтересу можна розглядати як складову теорії захоплення регулювання.

Теорія сигналізації (*Signaling theory*) визначає, що підприємство може збільшити свою вартість через фінансову звітність. Це заохочує підприємства демонструвати за допомогою фінансової звітності, що вони кращі, ніж незвітуючі підприємства. Отже, теорія сигналізації фактично передбачає саморегульовану систему, в якій майже кожне підприємство має резон оприлюднювати фінансову звітність для зменшення вартості капіталу.

Теорія «лісної пожежі» (*Bushfire theory*) висвітлює політичний і громадський характер регуляторного впливу, що враховує реакцію користувачів і суспільства в цілому на «провал» регуляторного процесу.

Роль регулювання зростає внаслідок кризи, такої як крах Enron і World Com. Увага засобів масової інформації призводить до рішень, які не обов'язково є необхідними для розв'язання кризи, але є зрозумілими для непрофесіоналів. В результаті правила не обов'язково стосуються питань, які спричинили кризу.

Теорію «лісної пожежі» можна розглядати як розвиток теорії приватного інтересу.

Теорія корпоратизму (*Theory of corporatism*) передбачає, що держава укладає угоду з органами приватного сектору, надаючи їм повноваження та ресурси в обмін на контроль сфери регулювання. Важливою складовою корпоративної угоди є те, що соціальні конфлікти містяться всередині функціонально визначених органів (професійних організацій, регуляторних органів тощо), а не призводять до більш широких соціальних процесів. По суті, ця теорія можна вважати різновидом теорії зацікавленої групи.

Теорія договірного порядку (*Negotiated order theory*). Наведені вище теорії припускають, що регулювання вбудоване у раціональний соціальний порядок. На відміну від цього, теорія договірного порядку приділяє більше уваги процесам створення та запровадження регулювання, а не його теології. Хоча в умовах невизначеності важко ідентифікувати усі витрати та вигоди, вважається, що координація дій учасників ринку сприятиме їх успішній взаємодії.

Культурні теорії (*Cultural theories*) акцентують увагу на взаємодії інституцій замість фокусування на одній інституції. Соціальні групи розробляють ключові цінності та загальні механізми, які стосуються багатьох інституцій. Такі цінності є стійкими до зміни, оскільки вони глибоко соціалізовані, а тому взаємна незалежність інституцій, що базуються на цих цінностях, робить практично неможливим поступове пристосування будь-якої однієї інституції. Культурні теорії наближені до інституціональних теорій.

Інституціональні теорії регулювання (*Institutional theories*) виходять з того, що в основі регулювання є не преференції окремих осіб або груп, а організаційні та соціальні чинники. Тому, регулювання зумовлено не поняттями громадського інтересу або конкурентних різних приватних інтересів, а інституціональними угодами та правилами. Як наслідок, основну увагу приділяють взаємодії громадських і приватних інтересів і змінам у характері їх стосунків.

Політекономічні теорії регулювання (*Political-Economic theories*) були сформульовані у працях А. Тінкера, А. Паксті та інших.

А. Тінкер¹⁴ стверджує, що необхідність регулювання зумовлена нерівністю соціальних класів щодо доступу до використання

¹⁴ Tinker A. Theories of the State and the State of Accounting: Economic Reductionism and Political Voluntarism in Accounting Regulation Theory // Journal of Accounting and Public Policy. 1984.Vol. 3. P. 55—74.

майна та ступеня впевненості у ринку. Тому, регулювання необхідне для забезпечення виживання капіталізму.

А. Паксті та інші¹⁵ спираються на аналіз практики регулювання бухгалтерського обліку у розвинутих країнах, який свідчить, що не зважаючи на схожі риси, регулювання у цих країнах зумовлено різними історичними та культурними шляхами розвитку. Тому, вони також відхиляють редуccionізм неокласичних економічних підходів, які вважали регулювання проявою ринку, держави та суспільства.

Було чимало дискусій щодо переваг та недоліків регулювання.

Прихильники регулювання його перевагами вважають:

- зростання ефективності при розподілі капіталу;
- скорочення витрат користувачів на отримання інформації;
- зростання довіри з боку суспільства;
- стандартизацію обліку, яка призводить до зменшення невизначеності у звітності¹⁶.

Противники регулювання зазвичай наводять такі аргументи:

- 1) визначення оптимального об'єму звітної інформації є проблематичним;
- 2) встановлені законодавчі норми складно відмінити або змінити навіть, якщо це необхідно;
- 3) уніфікована фінансова звітність утруднює диференціацію вимог до звітності різнотипних підприємств;
- 4) регулювання часто призводить до лобіювання окремих груп на шкоду інтересам інших користувачів;
- 5) стандарти можуть відображати погляди їх розробників, а не потреби користувачів¹⁷.

Стратегії регулювання

Важливим аргументом на користь регулювання є вибір вірної стратегії, яка дозволяє досягти кінцевих цілей регулювання. В спеціальній літературі розглядають різні стратегії регулювання.

¹⁵ Puxty A. G., Wilmott H., Cooper D., Lowe T. Modes of Regulation in Advanced Capitalism Locating Accountancy in Four Countries // Accounting, Organizations and Society. 1987. Vol. 12. P. 273—292.

¹⁶ Sunder S. Theory of Accounting and Control. Cincinnati, 1997. P. 72.

¹⁷ Sunder S. Theory of Accounting and Control. Cincinnati, 1997. P. 73.

Зокрема, Р. Болдуін і М. Кейв¹⁸ виокремлюють такі стратегії: командування і контроль; саморегулювання; заохочувальне регулювання; регулювання розкриття.

Стратегія командування та контролю означає, що регулятор чітко визначає, які операції є прийнятними і накладає штрафи за порушення встановлених правил. Недоліками такої стратегії є:

- 1) зв'язок регулятора з тими, кого регулюють, може призвести до захоплення регулювання останніми;
- 2) швидке зростання негнучких та жорстких правил;
- 3) важко визначити, які правила є відповідними.

Стратегія саморегулювання передбачає, що професійні організації розробляють систему правил та забезпечують їх контроль та дотримання. На практиці це часто призводить до ускладнення правил та формулювання їх в інтересах членів таких організацій. Крім того, саморегулювання звичайно не має ефективних механізмів запровадження регулювання.

Заохочувальне регулювання означає встановлення податкових пільг у разі належного застосування певних правил, що є дієвим інструментом забезпечення їх дотримання. Проте досить важко передбачити ефективність таких заохочувальних схем.

Регулювання розкриття означає встановлення вимог лише щодо розкриття фінансової інформації без встановлення жорстких правил.

По суті, перші дві стратегії визначають суб'єкти регулювання, третя — спосіб дотримання правил, а остання — сферу регулювання.

Більш послідовною є позиція авторів¹⁹, які виокремлюють чотири стратегії регулювання: лібералізм, легалізм, асоціативізм і корпоратизм.

При лібералізмі регулювання здійснюється під впливом ринкових чинників. Прикладом є Швеція, де значний вплив на діяльність фахівців чинить професійна організація аудиторів, яка видає рекомендації з бухгалтерського обліку.

¹⁸ Baldwin R., Cave M. Understanding Regulation: Theory, Strategy and Practice. Oxford, 1999. 363 p.

¹⁹ Puxty A. G., Wilmott H., Cooper D., Lowe T. Modes of Regulation in Advanced Capitalism Locating Accountancy in Four Countries // Accounting, Organizations and Society. 1987. Vol. 12. P. 273—292.

Легалізм передбачає беззаперечне застосування державних актів. Типовим прикладом легалізму є Німеччина і Франція, де не дивлячись на сильні професійні організації бухгалтерів, головну роль в регулюванні бухгалтерського обліку відіграє Уряд.

Асоціативізм означає регулювання бухгалтерського обліку професійними організаціями. Як приклад можна навести Еквадор, де стандарти встановлює Національна федерація бухгалтерів.

Корпоратизм припускає участь в процесі регулювання зацікавлених груп. Держава визнає інтереси таких груп і використовує їх як інструмент легалізації державної політики у сфері регулювання. Такий підхід застосовується, зокрема, в США, де створено Раду з стандартів фінансового обліку за участі представників державних органів і бізнесу, науки та професійних організацій.

Зважаючи на це, виділяють три типи регулювання обліку, в межах яких можливі чотири стратегії (рис. 14.1).



Рис. 14.1. Види регулювання бухгалтерського обліку.

Джерело: Puxty A. G., Wilmott H., Cooper D., Lowe T. *Modes of Regulation in Advanced Capitalism Locating Accountancy in Four Countries* // *Accounting, Organizations and Society*. 1987. Vol. 12. P. 283.

Огляд теорій і стратегій регулювання бухгалтерського обліку дозволяє виділити три можливих підходи:

- 1) саморегулювання;
- 2) регулювання в інтересах суспільства;
- 3) регулювання в інтересах певної групи.

Перший підхід означає децентралізацію регулювання, а останні два — його централізацію.

Усі інші розглянуті теорії та стратегії характеризують мотиви, організаційні форми або сферу регулювання в межах цих трьох підходів.

Наразі поширення саморегулювання та регулювання в інтесах суспільства стримується внаслідок політичних і економічних інтересів окремих груп, вплив яких може мати різні форми та методи.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Коли і в яких формах розпочалось регулювання бухгалтерського обліку?
2. Опишіть основні фази гармонізації регулювання обліку в Європі.
3. Як регулюють складання фінансової звітності в ЄС?
4. Яка сучасна тенденція глобального регулювання обліку?
5. Які органи встановлюють стандарти обліку в різних країнах? Наведіть приклади.
6. Як класифікують стандарти бухгалтерського обліку?
7. Яка тенденція регулювання обліку спостерігається в англосаксонських країнах?
8. Які існують теорії регулювання обліку?
9. Дайте характеристику найпоширеніших теорій регулювання обліку?
10. Які стратегії регулювання обліку розглядають в спеціальній літературі?
11. Поясніть взаємозв'язок між типами і стратегіями регулювання обліку.
12. Які переваги і недоліки регулювання обліку?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Перша фаза гармонізації регулювання обліку в Європі розпочалась в:

- а) 1807 році;
- б) 1978 році;
- в) 2005 році;
- г) жодна відповідь не є правильною.

2. У державах — членах ЄС вимоги до фінансової звітності встановлює є:

- а) МСФЗ;
- б) Директива ЄС;
- в) національне законодавство;
- г) усе наведене вище.

3. Поширення МСФЗ забезпечує:

а) зменшення ризику для кредиторів та інвесторів історична собівартість;

- б) зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;
- в) і поглиблення міжнародної кооперації в галузі обліку;
- г) усе наведене вище.

4. Теорія зацікавленої групи є розвитком теорії:

- а) громадського інтересу;
- б) приватного інтересу;
- в) договірного порядку;
- г) корпоратизму.

5. Теорію приватного інтересу можна розглядати як складову теорії:

- а) корпоратизму;
- б) зацікавленої групи;
- в) захоплення регулювання;
- г) жодна відповідь не є правильною.

6. Політекономічні теорії регулювання сформульовані у працях:

- а) Е. Гендріксена і М. Ван Бреди;
- б) А. Паксті та А. Тінкера;
- в) М. Метьюса і М. Перери;
- г) М. Геффікіна.

7. Яку стратегію регулювання обліку застосовують США і Велика Британія?:

- а) лібералізм;
- б) легалізм;
- в) асоціативізм;
- г) корпоратизм.

8. Яку стратегію регулювання обліку застосовує Україна:

- а) лібералізм;
- б) легалізм;
- в) асоціативізм;
- г) корпоратизм.

9. Стратегію асоціативізму для регулювання обліку застосовує:

- а) Еквадор;
- б) Гана;
- в) Ямайка;

г) усі наведені вище.

10. Який з підходів до регулювання обліку є актуальним в контексті сталого розвитку:

- а) саморегулювання;
- б) регулювання в інтересах певної групи;
- в) регулювання в інтересах суспільства;
- г) жодна відповідь не є правильною.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 14.1

Необхідно дослідити процеси і результати гармонізації регулювання обліку в окремих регіонах світу. За результатами дослідження слід заповнити наведену далі таблицю.

Регіон	Процеси і результати гармонізації обліку
Африка Центральна і Південна Америка Азіатсько-Тихоокеанський регіон	

Вправа 14.2

Необхідно дослідити і описати еволюцію регулювання обліку в Україні за часів незалежності. Визначити, чи були спроби захоплення регулювання та обґрунтувати свій висновок.

Вправа 14.3

Необхідно вивчити погляди вітчизняних вчених на регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Навести власні аргументи або контраргументи щодо пропозиції кожного автора. Результати аналізу узагальнити в таблиці за такою формою.

Автор	Пропозиція автора	Власні аргументи

ПОДАЛЬШИЙ РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ

15.1. ПЕРЕДУМОВИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

Останніми десятиріччями спостерігаються глобальні зміни в усіх сферах життя, які призвели до зростання ролі інформації та знань.

Кліматичні зміни, права людини, екологічні катастрофи, формування економіки знань висувають нові вимоги до бухгалтерського обліку.

Виклики до бухгалтерського обліку зумовлені передусім потребою сталого розвитку — сучасної ідеології життєздатності суспільства — схваленої країнами-учасниками Конференції ООН в Ріо-де-Жанейро в 1992 році. Найпоширенішим визначенням сталого розвитку є таке: «розвиток, що задовольняє потреби сучасності, не ставлячи під загрозу здатність майбутніх поколінь задовольняти їхні потреби»¹.

Розуміння необхідності трансформації зовнішньої звітності в умовах сталого розвитку призвело до зміни теорії акціонерів (Shareholders Theory) на теорію зацікавлених осіб (Stakeholders Theory).

У відповідності до теорії зацікавлених осіб, керівництво має задовольняти інтереси будь-кого, хто знаходиться під впливом підприємства. Поряд з акціонерами, такими зацікавленими особами є працівники, постачальники, клієнти, уряд і суспільство, в якому діє підприємство.

У зв'язку з цим керівництво підприємства має знаходити належний баланс інтересів так, щоб діяльність підприємства не призводила до задоволення одної групи користувачів, спричиняючи шкоду іншим.

¹ United Nation World Commission on Environment and Development. Our common future. The Brundtland Report. Oxford: Oxford University Press, 1987. P. 8.

Важливими аспектами сталого розвитку є соціальні питання та довкілля.

Проте переважну частину характеристик довкілля і соціального розвитку неможливо відобразити у грошовому виразі.

Отже, потреби користувачів у сучасних умовах виходять за межі лише фінансової інформації ретроспективного характеру.

Зважаючи на сучасні потреби користувачів звітності, можна виділити вісім інформаційних зон (рис. 15.1).

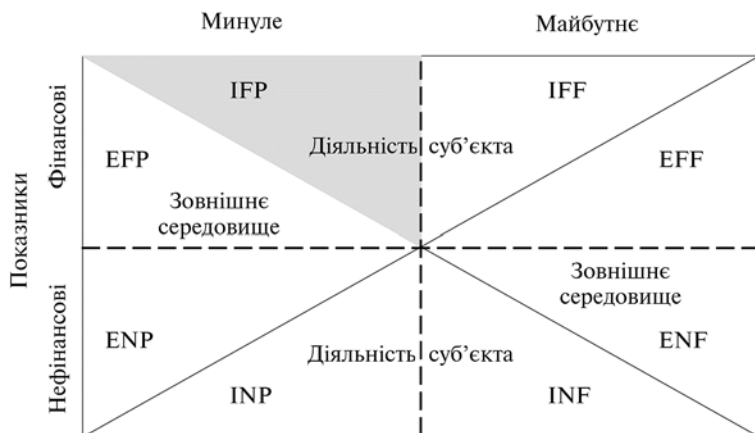


Рис. 15.1. Сегментація актуальної інформаційної сукупності
Джерело: авторська розробка.

Зони IFP, IFF, INP, INF характеризують фінансові та нефінансові параметри діяльності суб'єкта господарювання.

Відповідно зони EFP, ENP, EFF і ENF узагальнюють фінансові та нефінансові параметри середовища, в якому діє суб'єкт господарювання.

Зони IFP і INP та зони EFP і ENP відображають, відповідно, ретроспективні параметри суб'єкта господарювання та його середовища. Так само, зони IFF, INF та зони EFF і ENF характеризують відповідно, перспективні параметри суб'єкта господарювання та його середовища.

Нарешті зони EFP, IFP, IFF, EFF відображають параметри, наведені в грошовому вимірнику, а зони ENP, INP, INF, ENF — параметри, наведені в інших (негрошових) вимірниках.

Зона IFP охоплює інформацію про здійснені господарські операції та минулі події, які відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та узагальнюються у фінансовій звітності підприємства.

Зона INP містить нефінансові показники, які зазвичай є об'єктом оперативного-технічного обліку. Прикладом таких показників є використання робочого часу, плінність кадрів, кількість реклаमाцій, отриманих від замовників, кількість нових клієнтів тощо.

Зони IFF і INF охоплюють показники, аналогічні показникам зон IFP і INP, але які стосуються майбутньої діяльності підприємства. Такі показники наводяться в бюджетах та інших планових документах підприємства.

Зони, які характеризують зовнішнє середовище підприємства (EFP, ENP, EFF, ENF), містять інформацію про конкурентів та чинники, які впливають на діяльність підприємства, зокрема: технологічні, демографічні, правові, економічні, політичні. Маючи таку інформацію, підприємства здатні передбачати та (за можливості) оцінювати вплив зміни середовища на їхні продукти та ринки. Наявність інформації про зовнішнє середовище дає змогу порівнювати з еталоном, тобто оцінювати результати діяльності підприємства, порівнюючи їх з найкращими результатами аналогічної діяльності конкурентів або з певним еталоном.

У системі бухгалтерського обліку формується лише інформація зони IFP (рис. 15.1). Отже, поза сферою бухгалтерського обліку залишаються сім з восьми зон актуальної інформаційної сукупності.

Нездатність системи бухгалтерського обліку задовольняти потреби усіх користувачів свідчить про наявність обмежень. Спираючись на теорію обмежень Е. Голдрата² можна припустити, що система бухгалтерського обліку має обмеження, які не дозволяють їй забезпечити інформаційні запити усіх користувачів. Тому, важливо ідентифікувати ці обмеження та визначити шляхи їх подолання.

Система бухгалтерського обліку має теоретичні, методологічні та регуляторні обмеження.

² Goldratt E. What is this thing called the theory of constraints and how should it be implemented? New York: North Press, 1990.

Теоретичним обмеженням є передусім погляди на бухгалтерський облік, які сформувались ще в індустріальну епоху та знайшли втілення у підручниках, посібниках, монографіях та інших виданнях. Сьогодні ці погляди все більше віддаляються від реальності та гальмують розвиток науки та практики.

Проте розробники МСФЗ продовжують удосконалювати концептуальну основу фінансової звітності, спираючись на загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, що визначають передусім підходи до розподілу доходів і витрат між звітними періодами з метою визначення фінансового результату (прибутку, збитку) та визнання активів у балансі.

Орієнтація бухгалтерського обліку на визначення показника прибутку є його найбільшим обмеженням, оскільки прибуток залежить від існуючих стандартів і облікової політики, не відображає приріст реальної вартості бізнесу та не враховує вартість капіталу.

Так само бухгалтерський баланс є своєрідним «вінегретом» різнорідних оцінок, які охоплюють лише частину активів підприємства. Як наслідок оцінка вартості бізнесу та його реального потенціалу вже не ґрунтуються на показниках балансу.

Отже, показники фінансової звітності, визначені за даними бухгалтерського обліку, не характеризують додавання вартості компанії, її вплив на довкілля та є чутливими до людського чинника.

Методологічні обмеження є похідними від теоретичних обмежень, оскільки загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку визначають методи та процедури формування облікової інформації. Поширене обмеження методу бухгалтерського обліку певною кількістю елементів є штучним, оскільки вибір конкретних методів залежить від запитів користувачів, а не від теоретичних уявлень.

Джерелом теоретичних і методологічних обмежень є неформальні інститути (стереотипи, звичаї тощо). Проте ці обмеження безпосередньо впливають на діяльність формальних інститутів, які регламентують систему бухгалтерського обліку і втілені у відповідних нормативно-правових актах.

Існуюча базова теорія бухгалтерського обліку описує облік як процес послідовного перетворення інформації (рис. 15.2.).

Така система здатна забезпечувати лише інформацію про минулі події, які можна виразити в грошовому вимірнику та відо-

бразити на рахунках методом подвійного запису і призначена передусім для складання фінансової звітності.

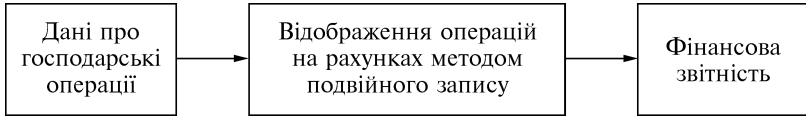


Рис. 15.2. Модель існуючої системи бухгалтерського обліку

Це унеможливує забезпечення в межах однієї системи обліку потреб користувачів, інтереси яких не задовольняє фінансова звітність.

Регуляторні обмеження також ускладнюють застосування альтернативних підходів до формування необхідної інформації. Регламентація процесу перетворення вхідної інформації у вихідну значно обмежує можливості підприємств щодо ефективного використання сучасних інформаційних технологій та збільшує їхні витрати на формування інформації для цілей управління. Тому, для задоволення інформаційних запитів різних інституцій необхідна гнучка система бухгалтерського обліку (рис. 15.3).

Формування інформації з урахуванням інтересів усіх користувачів потребує або розширення системи бухгалтерського обліку, або створення окремої інформаційної системи.

Створення окремої інформаційної системи означатиме відсутність перспективи для подальшого розвитку бухгалтерського обліку. Інформаційна система, яка буде формувати вже згадані сім зон актуальної інформаційної сукупності неминуче поглине бухгалтерський облік. В цьому разі бухгалтерський облік із основи інформаційної системи зго-

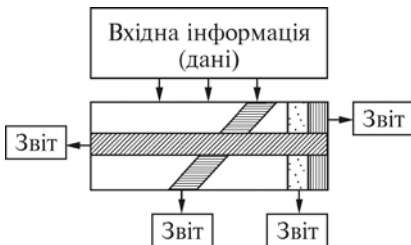


Рис. 15.3. Модель гнучкої системи бухгалтерського обліку

дом може перетворитися в її другорядний сегмент. Для уникнення такого розвитку подій система бухгалтерського обліку має вирішувати ширший спектр завдань.

З цього приводу М. Чумаченко зазначав: «Бухгалтерський облік ставить своїм завданням описувати, пояснювати, перед-

бачати факти й одночасно спрямовувати наші дії. В цьому він спирається на чотири види моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень»³.

Таке визначення завдань бухгалтерського обліку дає змогу говорити про необхідність створення системи бухгалтерського обліку, яка має забезпечити інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Але для цього необхідно подолати наявні обмеження цієї системи.

15.2. ТЕОРІЯ РОЗШИРЕНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Формування в обліку різноманітної релевантної інформації означитиме розширення його предмету. Вочевидь предметом сучасного обліку мають бути ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його довкілля, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовими особами) з урахуванням запитів інституцій.

Розширення предмета бухгалтерського обліку у просторі (зовнішнє середовище) та часі (майбутнє) потребує перегляду його принципів та методів.

Сучасна система бухгалтерського обліку і фінансової звітності ґрунтується на принципах обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності тощо.

Згідно з *принципом автономності*, в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності слід відображати активи та зобов'язання підприємства, а не особисте майно та зобов'язання його власників. Принцип автономності застосовується навіть у випадку, коли власник несе повну матеріальну відповідальність (зокрема своїм майном) за зобов'язаннями підприємства. Завдяки цьому принципу досягається чітке визначення сфери підзвітності, тобто

³ Чумаченко М. Г. Бухгалтерський облік: минуле, сучасне ... майбутнє?! // Світ бухгалтерського обліку. 1997. ПН. С. 3.

господарська діяльність пов'язується з конкретним суб'єктом. Хоч окремі підрозділи (філії, відділення) підприємства також можуть складати фінансові звіти, але показники діяльності таких відокремлених підрозділів включаються до фінансової звітності підприємства.

Але не слід ототожнювати сферу підзвітності лише з юридичною особою. Наприклад, материнське підприємство та його дочірні підприємства є окремими юридичними особами, але складають консолідовану фінансову звітність, яка відображає їхню діяльність як єдиної економічної одиниці. Крім того, в сучасних умовах економічні стосунки між господарюючими суб'єктами набувають різноманітних форм. Зокрема, поширені спільні підприємства, філії, аутсорсингові партнери тощо.

Проте традиційна консолідована фінансова звітність об'єднує активи, зобов'язання, доходи та витрати лише материнського та його дочірніх підприємств.

Обмеження облікової одиниці (accounting entity) традиційною групою контрольованих підприємств не дає можливості оцінити реальний потенціал бізнесу, оскільки його конкурентні переваги значною мірою зумовлені взаємовигідними зв'язками з партнерами. Тому, цілком імовірно, очікувати розширення сфери консолідації фінансової звітності шляхом трансформації поняття «економічна одиниця» та модифікації методів консолідації. З іншого боку, для цілей оподаткування обліковою одиницею може виступати не юридична особа, а спільна діяльність, для якої складається окремий баланс.

Тому, при складанні звітності слід виходити з принципу релевантної (доречної) економічної сукупності. Принцип релевантної економічної сукупності означає, що звітність підприємства може відображати інформацію про окремі складові (сегменти) підприємства, діяльність підприємства в цілому, діяльність кількох підприємств тощо, яка є актуальною для конкретних користувачів.

Принцип безперервності передбачає, що діяльність підприємства буде тривати протягом невизначеного періоду і не буде припинена в осяжному майбутньому. Таке припущення важливе, оскільки в разі банкрутства або ліквідації підприємства його фінансова звітність складається з огляду на інші принципи та вимоги щодо оцінювання статей, ніж в умовах звичайної діяльності.

Зокрема, в разі ліквідації підприємства його активи оцінюються за чистою вартістю реалізації, а розподіл активів і зобов'язань на поточні і довгострокові втрачає сенс. Отже, безперервність означає, що фінансову звітність складають припускаючи, що підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність. Доречність припущення щодо безперервності діяльності підприємства має оцінювати його керівництво, яке має зібрати всю наявну інформацію та розглянути чинники, які визначають прибутковість операцій та доступ до фінансових ресурсів (принаймні, протягом 12 місяців після дати балансу). Висновок керівництва підприємства про недоречність припущення безперервності діяльності фактично означає визнання підприємства банкрутом або оголошення про намір припинення діяльності. В інших випадках вважається, що це припущення дотримується. Тому, безперервність діяльності має практичне значення передусім для формування аудиторського висновку.

Але принцип безперервності втрачає сенс, якщо метою є оцінювання вартості бізнесу. В цьому випадку навіть за наявності припущення безперервності діяльності активи і зобов'язання оцінюватимуться на підставі ринкових цін. Отже, цей принцип не має самостійного значення для обліку.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат означає, що результати операцій та інших подій слід відображати в облікових реєстрах і фінансових звітах тоді, коли вони мали місце, а не тоді, коли підприємство отримує або сплачує кошти. Такий підхід до складання фінансових звітів уможливує інформування користувачів не лише про надходження або сплату грошових коштів у минулому, а й про зобов'язання сплатити кошти або про їхнє надходження в майбутньому. За цим принципом, доходи слід відображати в обліку і звітності в тому періоді, коли вони були зароблені, а витрати — на основі відповідності їх цим доходам. Однак не всі витрати можна безпосередньо пов'язати з певним доходом. Через це застосування принципу нарахування та відповідності не означає можливості визнання в балансі статей, які не відповідають визначенню активів і зобов'язань. Тому, витрати, які не мають безпосереднього зв'язку з певними доходами, слід відображати в звіті про фінансові результати в тому періоді, коли вони виникли. Вважається, що

принцип нарахування та відповідності забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду зіставленням доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Проте принцип нарахування та відповідності не завжди дотримується. Наприклад, принцип нарахування не дотримується, коли дохід визнається безпосередньо у складі власного капіталу.

Частково недотримання принципу нарахування пов'язане з пріоритетом іншого принципу — обачності. Наприклад, понаднормові витрати та втрати ресурсів не включаються до складу собівартості готової продукції, а визнаються у звіті про фінансові результати в тому звітному періоді, в якому вони були понесені. Це означає, що частина фактичних витрат на виробництво продукції не буде відповідати у часі доходу від реалізації цієї продукції. Поряд з тим, певні витрати (на рекламу, навчання персоналу, дослідження тощо) є за своїм характером активами, оскільки забезпечують економічні вигоди для підприємства впродовж кількох звітних періодів. Проте на практиці такі витрати зазвичай відображають у звіті про фінансові результати в тому періоді, в якому їх було здійснено.

Наведені приклади свідчать, що принцип нарахування не завжди застосовується послідовно, і в поєднанні з принципом обачності не забезпечує відповідність доходів і витрат звітного періоду. Крім того, навіть в умовах застосування принципу нарахування в бухгалтерському обліку окремі звіти складають на основі касового принципу. Насамперед це стосується звіту про рух грошових коштів, який є важливим компонентом фінансової звітності.

У сучасних умовах принцип нарахування не задовольняє потреб усіх користувачів, оскільки для ухвалення управлінських рішень розглядають майбутні (або дисконтовані) грошові потоки, а певні показники (точка беззбитковості, прибутковість капіталу тощо) визначають на основі грошових потоків. Крім того, для цілей оподаткування можна застосовувати касовий або змішаний підхід. Тому, в обліку слід застосовувати гнучкий підхід, тобто принцип нарахування та/або касовий принцип. Це означає, що вибір основи для відображення доходів і витрат в бухгалтерському обліку визначається залежно від призначення вихідної інформації та потреб її користувача.

Превалювання сутності над формою означає, що в бухгалтерському обліку слід відображати реальні економічні наслідки господарських операцій та подій, а не формальні правові норми. Такий підхід застерігає від абсолютизації юридичного трактування подій та операцій, які відображаються в бухгалтерському обліку, оскільки сутність операцій та інших подій не завжди впливає з їхньої юридичної (або встановленої) форми. Наприклад, передавання активу у фінансову оренду не означає перехід права власності на нього від орендодавця до орендаря. Проте на практиці цей актив зараховується на баланс орендаря, коли до останнього перейшли всі вигоди та ризики, пов'язані з використанням цього активу.

Превалювання сутності над формою недоречно під час підготовки звітності за уніфікованими правилами. Це стосується, насамперед, податкової звітності. В таких випадках застосовують принцип превалювання форми над сутністю. Отже, в обліку, залежно від обставин, слід застосовувати принцип превалювання сутності над формою або форми над сутністю. Це означає, що пріоритетність у взаємозв'язку «сутність-форма» залежить від того, якою мірою облікова інформація, наведена у звітності, виступає як доказова база у системі правовідносин.

Принцип історичної (фактичної) собівартості означає, що первісна вартість активів і зобов'язань підприємства складається з фактичних витрат на виробництво або придбання відповідних активів. Але історична (фактична) собівартість нерелевантна для ухвалення управлінських рішень. Витрати, що мали місце в минулому, вже не можуть бути змінені внаслідок ухвалення рішення, варіанти якого розглядаються сьогодні.

Наприклад, в процесі аналізу можливості заміни старого обладнання новим, вартість придбання старого обладнання не є релевантною, бо кошти вже витрачено. Але вартість нового обладнання та можливий дохід від реалізації (списання) старого обладнання є релевантними, оскільки це стосується майбутніх операцій.

Тому, в системі обліку вибір оцінки має залежати від мети та потреб користувача, що можна визначити як принцип релевантності оцінки.

Обачність зумовлена невизначеністю певних подій (наприклад, отримання сумнівних боргів, строку експлуатації основних

засобів тощо). У зв'язку з цим під час оцінювання наведеної в звітах інформації слід уникати завищення активів і доходів або заниження витрат і зобов'язань підприємства.

Це означає, що витрати та зобов'язання потрібно відображати в бухгалтерському обліку відразу ж після отримання свідчення про ймовірність виникнення їх, а активи та доходи — лише тоді, коли вони реально отримані або зароблені. Тому, наприклад, сумнівну дебіторську заборгованість слід списувати на витрати та вираховувати із загальної суми дебіторської заборгованості в тому періоді, коли виникли сумніви щодо можливості її погашення.

Іншими прикладами застосування принципу обачності є оцінювання запасів за найменшою вартістю (первісною вартістю або чистою вартістю реалізації) і зменшення корисності необоротних активів. Принцип обачності дає змогу уникнути зайвого «оптимізму» під час оцінювання в бухгалтерського обліку, тобто зменшити ризик суб'єктивності в умовах застосування облікової оцінки.

На практиці принцип обачності нерідко використовують, як засіб «творчого обліку», зокрема шляхом створення надмірних забезпечень, заниження оцінки активів і доходів або завищення зобов'язань та витрат.

Крім того, цей принцип не прийнятний для цілей оподаткування, оскільки може призвести до «штучного» заниження оподаткованого прибутку.

В системі управлінського обліку обачність стосується не минулих, а майбутніх подій. Це пов'язано з невизначеністю майбутніх параметрів, що зумовлює ризик відхилення від очікуваних результатів. Тому, слід оцінювати ступінь чутливості статей (прибутку, грошових потоків тощо) до ризику.

З огляду на це, принципом бухгалтерського обліку має бути не формальна обачність, а чутливість до ризику. Принцип чутливості означає, що відображення у звітності фактичних і потенційних наслідків господарських операцій та подій має спиратися та супроводжуватися оцінюванням їхньої чутливості до ризиків, пов'язаних з діяльністю підприємства.

Згідно з *принципом єдиного грошового вимірника*, господарські операції підприємства у його фінансовій звітності узагальнюються в єдиній грошовій одиниці. Цей принцип припускає, що

гроші є універсальним вимірником різнорідних об'єктів обліку та забезпечують адекватне оцінювання господарської діяльності підприємства.

Принцип єдиного грошового вимірника ґрунтується на припущенні, що грошова одиниця має стабільну купівельну спроможність. Але в умовах інфляційної економіки виникає потреба коригувати показники звітності з урахуванням зміни купівельної спроможності грошей.

Водночас зростає потреба в нових системах оцінювання ефективності, що вимагає перегляду ставлення до фінансових показників діяльності.

З цього приводу П. Нівен⁴ зазначає, що системи, які ґрунтуються на фінансових показниках, погано пристосовані для виявлення сучасних механізмів (зокрема нематеріальних чинників), що створюють вартість.

Отже, принципом обліку має бути збалансованість грошових і негрошових вимірників. Цей принцип означає, що для відображення предмета бухгалтерського обліку на різних рівнях управління і в різних формах звітності слід застосовувати комплекс різноманітних вимірників, які дають змогу сформувати актуальну інформаційну сукупність.

Принцип періодичності передбачає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності.

Проте цей принцип фактично порушується у разі відображення у звітності подій після дати балансу. Якщо наслідки наведених подій є настільки суттєвими, що можуть вплинути на здатність користувачів фінансових звітів відповідно оцінити звіт та ухвалити рішення, то в примітках до фінансових звітів слід розкривати характер подій та оцінку фінансового результату або твердження, що таке оцінювання зробити неможливо. В цьому випадку у фінансовій звітності, крім інформації про операції звітного періоду, буде наведено інформацію про окремі події наступного звітного періоду. Також для користувачів фінансової звітності важливішим є своєчасне отримання інформації.

Фінансова звітність не дозволяє оцінювати й аналізувати діяльність окремих підрозділів та оперативно впливати на відхилення від запланованих параметрів. Тому, в системі управлінського

⁴ Niven P.R. Balanced Scorecard. 2nd ed. John Wiley & Sons, 2006.

обліку інформація про діяльність окремих сегментів (підрозділів, районів збуту, виробничих ліній тощо) готується і надається менеджерами за менші проміжки (добу, тиждень, місяць) або в міру потреби в прийнятті рішень. Але своєчасність не слід пов'язувати з певним періодом. Принцип своєчасності означає, що облікова інформація має бути надана користувачеві саме в той час, коли вона потрібна йому.

Принцип послідовності означає незмінність облікової політики підприємства, що є передумовою зіставності показників фінансових звітів за різні звітні періоди. Тому, зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Проте принцип послідовності не завжди дотримується у випадку податкової звітності, оскільки зміна податкового законодавства може призвести до незіставності певних показників.

В управлінському обліку цей принцип також не завжди доречний. Зіставлення витрат і вигід для ухвалення управлінських рішень залежить передусім від їхньої релевантності. Тому, в системі управлінського обліку принцип послідовності має обмежене застосування.

Принцип повного висвітлення означає, що суттєва та доречна інформація про фінансовий стан і результати діяльності підприємства надана користувачам.

Практичне застосування цього принципу досягається шляхом розкриття інформації безпосередньо у фінансових звітах та в примітках до них. Але цей принцип не забезпечується лише на основі даних бухгалтерського обліку внаслідок його обмеження ретроспективною інформацією у грошовому вимірнику. Тому, замість принципу повного висвітлення у системі обліку слід застосовувати принцип репрезентативності. Принцип репрезентативності означає, що облікова інформація, надана користувачам, має найкращим чином відображати властивості актуальної інформаційної сукупності.

Розширення предмета бухгалтерського потребує аналізу актуальності та адекватності традиційних методів бухгалтерського обліку.

По-перше, не можна обмежуватись лише оцінкою в грошовому вимірнику. Хоча цей вимірник є узагальнюючим (на рівні

синтетичних рахунків і фінансової звітності), для забезпечення контролю та оперативного управління використовуються дані аналітичного та позабалансового обліку, виражені в негрошових вимірниках. Крім того, поряд з числовою точністю даних обліку важливими є лінгвістичних змінні, значеннями яких є слова або речення.

По-друге, незважаючи на значне поширення, подвійний запис не можна вважати єдиним можливим методом реєстрації господарських операцій. В сучасному багатомірному просторі подвійний запис вже не здатний охопити усі важливі характеристики операцій та подій.

По-третє, необхідний новий підхід до класифікації рахунків. Зокрема, для відображення внутрішніх процесів суб'єкта господарювання і параметрів зовнішнього середовища необхідно передбачити рахунки внутрішнього та зовнішнього обліку. Водночас, важливість інформації про майбутні параметри дає змогу класифікувати рахунки на рахунки ретроспективного обліку та рахунки перспективного обліку. Залежно від застосування подвійного чи простого запису рахунки можна поділяти на рахунки діграфічного обліку та рахунки уніграфічного обліку. Нарешті, разом з рахунками, на яких відображають певні показники, важливе значення мають контрольні рахунки, призначені для оцінювання отриманих результатів.

Таку класифікацію покладено в основу рахунків бухгалтерського обліку, яка наведена на рис. 15.4.

Центральне місце в цій системі посідають рахунки внутрішнього діграфічного обліку, на яких відображається інформація ретроспективного характеру для різних користувачів.

Рахунки внутрішнього діграфічного обліку забезпечують формування фінансової інформації, яка знаходиться у зоні IFP актуальної інформаційної сукупності (рис. 15.1). Формування такої інформації потребує вирішення питання щодо запису інформації одночасно в кількох аналітичних розрізах. Сучасні інформаційні технології уможливають вирішувати це питання різними шляхами.

Рахунки перспективного діграфічного обліку призначені для отримання інформації, яка знаходиться у зоні IFF актуальної інформаційної сукупності (рис. 15.1). Такі рахунки мають бути побудовані аналогічно рахункам ретроспективного діграфічного обліку. Головне призначення цих рахунків — складати бюджети і

прогнозні (бюджетні) фінансові звіти. Тому, записи на цих рахунках матимуть місце лише в періодах складання бюджетів. Відповідно частота записів на цих рахунках залежатиме від бюджетного періоду. Зокрема, безперервне бюджетування передбачає, що після завершення кожного бюджетного періоду (зазвичай кожного місяця або кварталу) цей період виключають з первісного бюджету з одночасним включенням нового бюджетного періоду. При цьому перегляд бюджетів означатиме необхідність здійснення коригуючих записів на рахунках перспективного діграфічного обліку. Отже, в умовах безперервного бюджетування частота записів на рахунках перспективного діграфічного обліку наблизиться до частоти записів на рахунках ретроспективного діграфічного обліку.

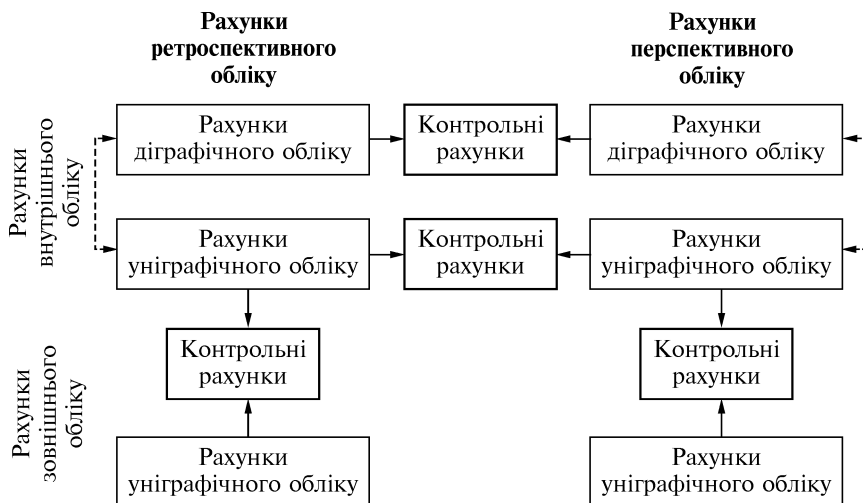


Рис. 15.4. Розширена система рахунків бухгалтерського обліку

Джерело: авторська розробка.

Контрольні рахунки діграфічного обліку призначені для зіставлення запланованих і фактичних показників діяльності підприємства (доходів, витрат, запасів) за звітний період.

За дебетом цих рахунків відображаються залишки або обороти рахунків ретроспективного діграфічного обліку, а за кредитом, відповідно, залишки чи обороти рахунків перспективного

діграфічного обліку. В результаті сальдо контрольного рахунку означатиме наявність відхилення від запланованих показників.

Такий підхід дає змогу розвинути ідею Ф. Гюглі, викладену ним у 1870 році під назвою константної бухгалтерії.

З метою деталізації відхилень, виявлених на контрольних рахунках діграфічного обліку, можуть бути використані контрольні аналітичні рахунки ефективності та контрольні аналітичні рахунки результативності діяльності.

Контрольні рахунки ефективності дають змогу зіставити фактичні доходи і витрати з доходами і витратами гнучкого бюджету, тобто бюджетними доходами та витратами, перерахованими на фактичний обсяг діяльності.

В результаті такого зіставлення будуть виявлені відхилення за рахунок ціни реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та ефективності використання ресурсів підприємства.

Контрольні аналітичні рахунки результативності діяльності призначені для зіставлення показників гнучкого бюджету з показниками первісного бюджету, що дає змогу визначити відхилення за рахунок обсягу діяльності (реалізації, виробництва).

В узагальненому вигляді взаємозв'язок контрольних рахунків діграфічного обліку наведено на рис. 15.5.

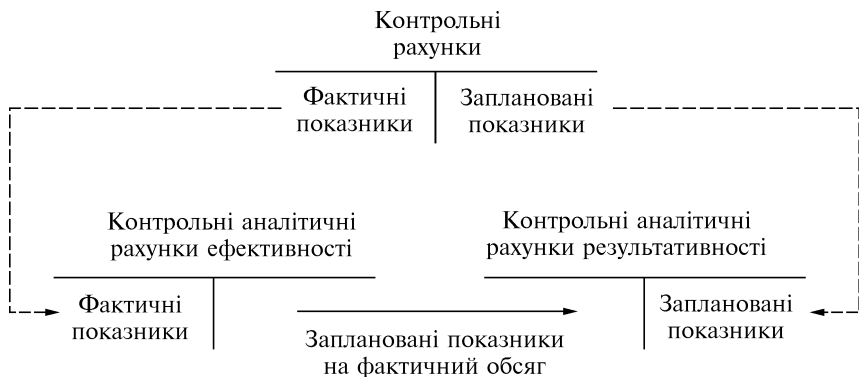


Рис. 15.5. Взаємозв'язок контрольних рахунків діграфічного обліку

Джерело: авторська розробка.

Внутрішні рахунки уніграфічного обліку мають багатофункціональне призначення. По-перше, вони виконуватимуть тради-

ційну функцію позабалансових рахунків, призначених для відображення невизнаних елементів фінансової звітності (активів, зобов'язань тощо).

По-друге, вони дають змогу відображати нефінансові (негрошові) показники діяльності та зіставляти їх із запланованими показниками за допомогою контрольних рахунків уніграфічного обліку.

Призначенням цих рахунків є отримання інформації, яка знаходиться в зонах INP та INF актуальної інформаційної сукупності, а також доповнення інформації, яка формується на рахунках діграфічного обліку.

У складі рахунків перспективного уніграфічного обліку доречно виділити рахунки диференціального обліку. Такі рахунки призначені для відображення майбутніх релевантних витрат і вигод з метою ухвалення управлінських рішень.

За дебетом рахунків диференціальних витрат відображати-муться майбутні витрати коштів, обумовлені ухваленням рішення (дійсні витрати), та вигода (за наявності), що втрачається внаслідок відмови від альтернативних можливостей (альтернативні витрати). За кредитом рахунків слід відображати чисті вигоди, надходження (збільшення) яких очікується внаслідок ухвалення рішення. Суми, накопичені на рахунках диференціальних витрат і диференціальних доходів, списують на рахунок диференціального результату, за даними якого визначають чисту вигоду (чистий притік коштів) або чисту втрату (чистий відтік коштів).

Рахунки зовнішнього обліку призначені для накопичення інформації про ключові показники діяльності конкурентів або еталонні показники, визначені в результаті бенчмаркінгу.

Отже, рахунки зовнішнього обліку мають забезпечити формування інформації, яка знаходиться у зонах EFP, ENP, EFF і ENF актуальної інформаційної сукупності (рис. 15.1).

За допомогою контрольних рахунків ці показники можна зіставляти з даними рахунків внутрішнього уніграфічного обліку, що дає змогу оцінити ступінь досягнення стратегічних цілей підприємства. В умовах застосування збалансованої системи показників ці рахунки є важливою складовою системи моніторингу конкурентоспроможності підприємства.

В узагальненому вигляді основи розширеної системи бухгалтерського обліку наведено в табл. 15.1.

Таблиця 15.1

Основні характеристики розширеної системи бухгалтерського обліку

Складова	Зміст
Предмет	Ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його довкілля, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власниками підприємства або уповноваженими ним органом (посадовою особою) з урахуванням запитів інституцій
Принципи	Принцип релевантної економічної сукупності Принцип нарахування та/або касовий принцип Превалювання сутності над формою або форми над сутністю Принцип релевантного оцінювання Чутливість до ризику Принцип збалансованості грошових і не грошових вимірників Принцип своєчасності Принцип послідовності (якщо інше не зазначене користувачем) Принцип репрезентативності
Основні методи формування звітної інформації	Рахунки ретроспективного та перспективного, внутрішнього та зовнішнього обліку Поєднання однократного та багатократного запису Балансове та позабалансове відображення Числове та описове подання інформації

Джерело: складено автором.

Запропоновані визначення предмета, склад принципів і методів бухгалтерського обліку можуть бути покладені в основу теорії розширеної системи бухгалтерського обліку. Відмова від перегляду принципів і методів бухгалтерського обліку означатиме безперспективність його розвитку і необхідність створення теорії нової інформаційної системи, здатної забезпечити сучасні потреби різноманітних користувачів.

15.3. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ НА ОСНОВІ КОНЦЕПЦІЇ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ

Теоретичні основи доданої вартості були сформульовані у середині XVIII століття. Значний внесок у створення концепцій доданої вартості зробили А. Сміт, Д. Рікардо, Ж.Б. Сей, К. Маркс, А. Маршалл, Н. Сковелл, Дж. Кларк та інші.

Попри різні визначення, додану вартість розглядають, як різницю між вартістю виробленої продукції і вартістю спожитих матеріальних ресурсів (вартістю проміжної продукції).

Первісно додану вартість використовували як макроекономічний показник, зокрема для обчислення національного доходу. У системі національної статистики, додана вартість є важливим індикатором розвитку країни у порівнянні з іншими країнами.

Використання доданої вартості на макроекономічному рівні зумовило пошук взаємозв'язку між системою бухгалтерського обліку і системою національних рахунків.

У 30-х і 40-х роках минулого століття концепцію доданої вартості активно обговорювали в облікових академічних колах Німеччини. Після другої Світової війни розпочалися розробки у галузі бухгалтерського обліку доданої вартості.

Найбільшого успіху у цьому досягли французькі фахівці, які передбачили розрахунки доданої вартості у загальному Плані бухгалтерського обліку (*Plan comptable general*). Цей план визначає додану вартість як різницю між загальним виробництвом за період з додаванням комерційної маржі (валового прибутку) від продажу товарів та вартістю спожитих товарів і послуг, придбаних у третіх сторін для цього виробництва.

Втім інформація про додану вартість має не лише економічне, а й соціальне значення, оскільки характеризує частку кожного учасника (працівників, власників, держави тощо) у результатах діяльності підприємства.

У цьому контексті важливу роль у формуванні концептуальних основ обліку доданої вартості відіграла теорія підприємства, запропонована В. Суойаненом, що була розглянута в розділі 2.

Пропозиція В. Суойанена щодо складання звіту про додану вартість на додаток до традиційних фінансових звітів отримала практичне втілення лише через двадцять років. У середині 1970-х років, на хвилі популярності програм «участі працівників у

прибутку», такі звіти почали оприлюднювати компанії Великої Британії, Франції, Німеччині, Нідерландів, Італії, Данії, Швейцарії, ПАР тощо. При цьому існували відмінності у підходах щодо обчислення та подання доданої вартості у звітності. Наприклад, одні компанії у звітах відображали валову додану вартість (тобто з урахуванням амортизації), а інші — чисту додану вартість (без урахування амортизації).

Крім того, для визначення доданої вартості застосовувались різні методи: вирахування або додавання.

За методом вирахування валову додану вартість визначають як різницю між доходом від операцій та витратами на придбання товарів і послуг.

Метод додавання передбачає розрахунок валової доданої вартості як суми прибутку, амортизації, витрат на персонал, інших операційних витрат і фінансових витрат.

Для ілюстрації цих методів розглянемо такий приклад.

Приклад 15.1

Далі наведено інформацію про доходи і витрати підприємства за звітний період, тис. євро:

Доходи:

Дохід від продажу придбаних товарів	140
Дохід від продажу продукції власного виробництва	120
Зміни у запасах готової продукції	30
Сторнування забезпечень	9
Інші операційні доходи	7
Фінансовий дохід	70
Разом доходи	<u>376</u>

Витрати:

Придбання товарів для продажу	65
Зміни у товарних запасах	15
Придбання матеріалів	90
Зміни у запасах матеріалів	(10)
Виплати персоналу	72
Амортизація	20
Інші операційні витрати	5
Фінансові витрати	40
Податок на прибуток	<u>38</u>
Разом витрати	335

Отже, прибуток підприємства становить 41 тис. євро (376 – 335).

Використовуючи вищенаведену інформацію розрахуємо додану вартість двома методами (табл. 15.2 і 15.3).

Таблиця 15.2

Розрахунок доданої вартості методом вирахування

Показник	Сума, тис. євро
Дохід від продажу товарів	140
Придбання товарів	(65)
Зміна товарних запасів	(15)
Комерційна маржа	60
Дохід від продажу готової продукції	120
Зміна у запасах готової продукції	30
Разом виробництво за період	150
Придбання матеріалів	90
Зміна у запасах матеріалів	(10)
Споживання матеріалів і послуг третіх сторін	80
Додана вартість (60 + 150 – 80)	130

Таблиця 15.3

Розрахунок доданої вартості методом додавання

Показник	Сума, тис. євро
Прибуток після оподаткування	41
Виплати персоналу	72
Амортизація	20
Сторнування забезпечень	(9)
Інші операційні витрати	5
Інші операційні доходи	(7)
Фінансові витрати	40
Фінансові доходи	(70)
Податок на прибуток	38
Додана вартість	130

Наведені розрахунки ґрунтуються на підходах, що застосовують у Франції.

На відміну від цього у Німеччині віддають перевагу чистій доданій вартості для розрахунку якої використовують майже усі доходи, а також непрямі податки та лізингові платежі.

Досвід складання звітів про додану вартість дозволяє узагальнити їх переваги та недоліки (табл. 15.4).

Таблиця 15.4

Переваги та недоліки звіту про додану вартість

Переваги	Недоліки
1. Розглядає працівників, уряд, кредиторів і власників як команду учасників підприємства. 2. Поширення інформації про додану вартість ймовірно покращує ставлення працівників до своєї компанії. 3. Сприяє впровадженню програм заохочення працівників. 4. Є джерелом для розрахунку низки корисних коефіцієнтів (наприклад співвідношення доданої вартості та виплат працівникам). 5. Дозволяє краще оцінювати розмір та важливість компаній.	1. Може існувати конфлікт інтересів зазначених учасників підприємства, що суперечить розгляду їх як команди. 2. Користувачі звітності можуть бути дезорієнтовані якщо, наприклад, зростання доданої вартості супроводжується падінням прибутку. 3. Цільова максимізація доданої вартості може призвести до зростання обсягів виробництва продукції, яку можна продати лише нижче за собівартість. 4. На відміну від звіту про прибуток, звіт про додану вартість не узгоджується з балансом (звіт про фінансовий стан). 5. Відсутність єдиної методики розрахунку доданої вартості ускладнює зіставлення звітів різних компаній.

Джерело: складено на основі Parker R. H. Macmillan Dictionary of Accounting. Second Edition. London: The Macmillan Press Ltd., 1992. P. 295—296.

М. Р. Метьюс, М. Х. Б. Перера⁵ вважають, що за певних соціальних і економічних умов такі звіти можуть зіграти важливу роль у поданні широкому загалу додаткової або по новому структурованої інформації про підприємство.

Проте, починаючи з 80-х років минулого століття спостерігається падіння інтересу до звітування про додану вартість.

Водночас поширилося використання цього показника у системі управлінського обліку та з метою оподаткування.

⁵ Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.

В управлінському обліку концепцію доданої вартості застосовують у кількох напрямках, зокрема для:

- аналізу діяльності з точки зору додавання вартості;
- оцінювання результату діяльності на основі економічної доданої вартості;
- ухвалення рішень виходячи з продуктивного маржинального доходу.

В управлінському обліку додано витрати (прямі витрати на оплату праці, загальновиробничі витрати тощо) не вважаються автоматично елементом доданої вартості. Це пов'язано з тим, що далеко не всі операції підприємства створюють вартість (цінність) для споживачів.

З урахуванням цього розрізняють діяльність, що додає вартість та діяльність, що не збільшує вартість.

Діяльність, що додає вартість (Value-Added Activity) — це діяльність, що збільшує цінність продукту або послуги в очах споживача.

Відповідно *діяльність, яка не додає вартості (Non-Value-Added Activity)* — це діяльність, що збільшує витрати на продукцію (послугу), але не збільшує її цінність для споживача.

З огляду на це, важливим завданням управлінського обліку є сприяння виявленню діяльності, що не додає вартості продукції (послугам), та шляхів безперервного вдосконалення діяльності, що створює вартість.

Скорочення витрат, що не створюють вартість, призводить до зростання доданої вартості, що підсилює конкурентоспроможність підприємства.

Орієнтація бізнесу на створення вартості зумовила використання для оцінювання результату діяльності показника економічної доданої вартості (*Economic Value Added — EVA*). Цей показник визначається як різниця між операційним прибутком після оподаткування (NOPAT) і вартістю капіталу, який є добутком інвестованого капіталу (IC) та середньозваженої вартості капіталу (WACC). EVA уможливорює оцінювання ефективності використання капіталу з урахуванням втраченої вигоди (прибутку, не отриманого внаслідок нехтування альтернативами інвестування капіталу), яка не відображається в системі бухгалтерського обліку.

Для аналізу продуктивності сегментів або виробів використовують продуктивний маржинальний дохід, який є похідним від доданої вартості.

Продуктивний маржинальний дохід (throughput contribution margin) — це різниця між доходом від продажу та справді змінними витратами (*truly variable costs*). Справді змінними витратами є лише ті витрати, які виникають на рівні одиниці продукції та змінюються прямо пропорційно обсягу продажу. Такими витратами зазвичай є прямі матеріальні витрати, а також комісійні, субпідрядні та транспортні витрати, якщо є чіткі свідчення про пряму пропорційну залежність таких витрат від обсягу.

Продуктивний маржинальний дохід дозволяє уникнути впливу на рішення методів розподілу постійних виробничих витрат між об'єктами обліку (видами продукції, послуг тощо), а також розподілу напівзмінних (змішаних) витрат на постійні та змінні.

Інтерес до доданої вартості у контексті фіскальної політики призвів до появи податку на додану вартість (ПДВ). Концептуальні основи ПДВ було закладено німецьким підприємцем В. Сіменсом та американським економістом Т. Адамсом у 20-х роках минулого століття. При цьому, якщо В. Сіменс розглядав ПДВ як розвиток податку з обороту, то Т. Адамс вбачав у ньому альтернативу податку на прибуток.

На національному рівні ПДВ вперше було запроваджено у Франції у 1954 році. Проте сфера його застосування до 1968 року була досить обмежена.

В повному обсязі ПДВ вперше був запроваджений Данією у 1967 році.

Упродовж 1970-х років спостерігається поширення ПДВ у країнах Західної Європи та Латинської Америки, та його гармонізація в межах ЄС.

Наприкінці 80-х років XX століття ПДВ запровадили Австрія, Канада, Японія, Швейцарія, а також значна кількість країн Африки та Азії, що розвиваються.

Сьогодні ПДВ застосовують понад 150 країн світу.

Серед держав-членів Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСД) лише США не запровадили ПДВ. Більшість держав використовують систему оподаткування ПДВ, яка ґрунтується на даних рахунків-фактур (метод фактура/кредит).

Внаслідок цього, з метою оподаткування ПДВ додана вартість в системі бухгалтерського обліку не визначається і у фінансовій звітності не відображається.

Водночас сучасна фіскальна система фактично призводить до подвійного оподаткування доданої вартості. На стадії створення доданої вартості її оподатковують податком на додану вартість, а на стадії розподілу оподатковують окремі її складові, зокрема фонд оплати праці та прибуток підприємства. Це значно ускладнює як фіскальні, так й обліково-аналітичні процедури, що застосовуються.

Подальший розвиток концепції доданої вартості пов'язаний з концепцією інтегрованого звітування, яка розглядає компанію як механізм створення доданої вартості у коротко-, середньо- і довгостроковому періодах з вхідних ресурсів (капіталів) у певний спосіб (бізнес-модель).

Отже, існують різні концепції доданої вартості, які ґрунтуються на різних поглядах та мають різну цільову спрямованість (табл. 15.5).

Застосування різних концепцій доданої вартості для різних цілей потребує побудови гнучкої системи обліку, здатної забезпечити формування інформації про:

- створення і розподіл доданої вартості в грошовому вимірнику;
- зміни у капіталах підприємства в грошовому і не грошових вимірниках;
- ефективність створення доданої вартості підприємства в цілому та його окремими сегментами.

Це висуває нові вимоги до бухгалтерського обліку, оскільки досі підходи до звітності про додану вартість передбачають лише перегрупування даних бухгалтерського обліку з метою складання додаткової звітності про дану вартість та її розподіл.

З метою гармонізації показників додаткової вартості з урахуванням потреб користувачів фінансової, управлінської та податкової звітності, можливий такий формат звіту про додану вартість (табл. 15.6).

Для складання такого звіту необхідні суттєві зміни у методології бухгалтерського обліку, зокрема слід відмовитись від штучного розподілу доходів і витрат між звітними періодами.

Це стосується передусім резервів сумнівних боргів, забезпечень і відстрочених податків.

Таблиця 15.5

Застосування основних концепцій доданої вартості в обліку

Концепція	Теоретична основа	Фактори створення вартості	Ключові показники звітності	Вимірник	Основні користувачі
Класична	Трудова концепція вартості (А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс)	Капітал Праця	Додана вартість Розподіл доданої вартості Податок на додану вартість	Грошовий	Усі зацікавлені особи
Управлінська	Концепція вартісного ланцюжка (М. Портер) Концепція залишкового прибутку (А. Маршалл, Н. Сковелл) Теорія обмежень (Е. Голдрат)	Діяльність Власний та позиковий капітал Інвестиції Операційні витрати	Діяльність, що додає вартість (доходи, витрати тощо) Економічна додана вартість Продуктивний маржинальний дохід	Грошовий Грошовий Грошовий	Менеджмент Менеджмент Власники Менеджмент
Інтегрована	Концепція сталого розвитку	Капітали: Фінансовий Виробничий Інтелектуальний Людський Соціальний Природний	Зміни у капіталах, що втілюють вартість	Грошовий та негрошовий	Усі зацікавлені сторони

Джерело: складено автором

Звіт про додану вартість

Стаття	Сума
Дохід від продажу	X
Справді змінні витрати	(X)
Продуктивний маржинальний дохід	XX
Інші доходи	X
Інші матеріальні витрати та послуги сторонніх організацій	(X)
Валова додана вартість	XXX
Знецінення необоротних активів	(X)
Чиста додана вартість	XXXX
Розподіл доданої вартості:	
Витрати на персонал	(X)
Фінансові витрати	(X)
Податки	(X)
Дивіденди	(X)
Резерви	(X)

Джерело: розробка автора.

Також слід визнати, що витрати на амортизацію не відображають реальне споживання основних активів. Тому, вартість таких активів слід враховувати при визначенні доданої вартості лише за умови їх знецінення (зменшення корисності). Це дозволить уникнути поширеного парадоксу, коли повністю амортизовані активи беруть участь у створенні доданої вартості.

Водночас сучасні стандарти фінансової звітності вимагають обов'язкової капіталізації фінансових витрат, пов'язаних з кваліфікованими активами. Як наслідок фінансові витрати, наведені у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний прибуток) можуть не відображати реальну суму доданої вартості, розподіленої позикодавцям. Тому, доречно відмовитись від капіталізації витрат на позики при побудові нової парадигми.

При такому підході категорія «нерозподіленого прибутку» втрачає сенс, оскільки сума доданої вартості (за її наявності) буде повністю розподілена.

Система обліку на основі доданої вартості дозволить спростити ведення бухгалтерського обліку, зменшити вплив суб'єкта обліку на його показники і підвищити якість облікової інформації.

Спрощення бухгалтерського обліку досягається, зокрема за рахунок того, що зникає необхідність:

- визначення відстрочених податків;
- нарахування амортизації;
- розподілу змішаних витрат на змінні та постійні;
- розподілу загальновиробничих витрат;
- капіталізації витрат на позики;
- створення забезпечень.

Поряд з цим запаси незавершеного виробництва та готової продукції будуть оцінені за прямими матеріальними витратами.

Такі спрощення значно звужують сферу застосування попередніх облікових оцінок, що своєю чергою підвищує надійність та релевантність даних бухгалтерського обліку.

Так само використання доданої вартості як об'єкта оподаткування замість податку на прибуток та ПДВ в сучасному вигляді дозволить значно спростити систему оподаткування та забезпечить реальну гармонізацію бухгалтерського і податкового обліку.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що є передумовою вдосконалення системи бухгалтерського обліку?
2. Опишіть складові актуальної інформаційної сукупності?
3. Якою мірою бухгалтерський облік забезпечує інформаційні потреби користувачів?
4. Які обмеження має існуюча система бухгалтерського обліку?
5. Які альтернативи подальшого розвитку бухгалтерського обліку?
6. За яких умов можливе розширення системи бухгалтерського обліку?
7. Як вплине на методологію обліку розширення його предмету?
9. Які принципи обліку слід змінити для забезпечення інформаційних потреб усіх користувачів?
10. Якою може бути класифікація рахунків розширеного бухгалтерського обліку?
11. Що таке додана вартість? З якою метою використовують цей показник.
12. Які методи розрахунку доданої вартості застосовують в практиці?
13. У чому переваги та недоліки звіту про додану вартість?
14. Які концепції доданої вартості існують? Поясніть їх сутність.
15. У чому полягає спрощення бухгалтерського обліку на основі доданої вартості?

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1. За сучасних умов визначальною для формування зовнішньої звітності є теорія:**
 - а) акціонерів;
 - б) зацікавлених осіб;
 - в) блакитного океану;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
- 2. Актуальна інформаційна сукупність складається з:**
 - а) двох зон;
 - б) чотирьох зон;
 - в) вісьмох зон;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
- 3. Існуюча система бухгалтерського обліку має обмеження:**
 - а) теоретичні;
 - б) методологічні;
 - в) регуляторні;
 - г) усе наведене вище.
- 4. Створення розширеної системи бухгалтерського обліку передбачає зокрема:**
 - а) розширення предмету обліку;
 - б) перегляд принципів обліку;
 - в) розширення методів обліку;
 - г) усе наведене вище.
- 5. Принцип репрезентативності є можливим заміником принципу:**
 - а) повного висвітлення;
 - б) послідовності;
 - в) обачності;
 - г) періодичності.
- 6. Яке з наведених далі тверджень є правильним. На рахунках бухгалтерського обліку можливо відображати:**
 - а) лише минулі події;
 - б) лише майбутні події;
 - в) минулі та майбутні події;
 - г) жодна відповідь не є правильною.

7. Концепція доданої вартості узгоджується з теорією:

- а) власності;
- б) командувача;
- в) підприємства;
- г) жодна відповідь не є правильною.

8. Протягом звітного періоду підприємство отримало дохід 100 000 євро і мало витрати: на придбання матеріалів 40 000, оплату праці 20 000, амортизацію 6 000, інші 4 000. Валова додана вартість дорівнює, євро:

- а) 30 000;
- б) 40 000;
- в) 60 000;
- г) жодна відповідь не є правильною.

9. За умови тесту 8 чиста додана вартість дорівнює:

- а) 30 000;
- б) 40 000;
- в) 60 000;
- г) жодна відповідь не є правильною.

10. Облік на основі доданої вартості дозволяє уникнути:

- а) створення забезпечень;
- б) капіталізації витрат на позики;
- в) розподілу загальновиробничих витрат;
- г) усе наведене вище.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Вправа 15.1

Після вивчення праць вітчизняних (В. Жука, С. Легенчука, М. Пушкаря та інших) і зарубіжних (Ю. Ідзирі, Р. Маттесіча, М. Гаффікіна, Ш. Сандера та інших) авторів необхідно визначити, які їхні теорії та ідеї можна використати для побудови системи обліку, здатної забезпечити сучасні інформаційні потреби усіх користувачів. Результати представити у формі наведеної далі таблиці.

Автор	Теоретичні положення	Практичне значення

Вправа 15.2

Для обраного Вами підприємства необхідно сформулювати актуальну інформаційну сукупність за структурою, наведеною на рис. 15.1. У кожній зоні сукупності слід навести принаймні два ключових показники. Поясніть з яких джерел і як підприємство може отримати ці показники.

Вправа 15.3

Компанія була створена у червні з капіталом 20 000 євро. 7 500 євро було інвестовано в обладнання. Далі наведено заплановані доходи і витрати компанії, євро:

Місяць	Дохід від продажу товарів	Надходження від дебіторів	Покупка товарів	Платежі кредиторам	Зарплата	Інші витрати
Липень	20 000	—	8 000	5 000	3 000	2 000
Серпень	30 000	20 000	15 000	10 000	4 000	2 000
Вересень	40 000	30 000	20 000	20 000	5 000	3 000

Зарплата та інші витрати сплачуються коштами. Компанія не має товарних запасів. Амортизація становить 2 400 євро на рік

Необхідно відобразити заплановані операції на рахунках бухгалтерського обліку та скласти прогнозний звіт про прибуток за третій квартал і прогнозний баланс на 30 вересня.

Вправа 15.4

Далі наведені операції підприємства за звітний період, тис. євро:

— дохід від продажу	10 000
— витрачені матеріали	2000
— витрати на оплату праці	1100
— витрати на комунальні послуги	800
— витрати на амортизацію	600
— витрати на відсотки	400
— податки на прибуток	900
— дивіденди	1000

Необхідно скласти звіт про прибуток і звіт про додану вартість. Поясніть відмінності, переваги та недоліки цих звітів.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку. В 2-х частинах. Ч. 1. Житомир: Рута, 2001. 512 с.
2. Гейер Е.С. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку підприємства: концепція, методологія та організація: монографія. Донець: Донбас, 2013. 534 с.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. Монографія. Київ: ЦУЛ, 2007. 522 с.
4. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кузіна Р.В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація: монографія. Херсон: Гельветика, 2018. 252 с.
5. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект. Монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
6. Євдокимов В.В., Легенчук С.Ф., Грицишен Д.О. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 420 с.
7. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлапенів Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства. Монографія. Київ: Лібра, 2007. 320 с.
8. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України. Київ: ЦУЛ, 2008. 528 с.
9. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Концептуальна%20основа_ukr.pdf.
10. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 652 с.
11. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до мета-теорії: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 336 с.
12. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. К.: КНЕУ, 2006. 256 с.
13. Лоханова Н.А. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон: Грінь Д.С., 2012. 400 с.
14. Озеран А.В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств: монографія. Київ: КНЕУ, 2015. 471 с.
15. Остап'юк Н.А. Розвиток теорії та методології облікового відображення інфляційних процесів: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 349 с.
16. Пачолі Л. Трактат про рахунки та записи. Київ: Алерта, 2021. 180 с.
17. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 359 с.

18. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 392 с.
19. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін. К.: КНТЕУ, 2008. 735 с.
20. Цюмпа П. Нариси економетрії і побудована на національний політ-економії теорія бухгалтерського обліку Grundrisse einer Oekonomie: Пер. з нім. Львів: Каменяр, 2001.
21. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. Львів: Каменяр, 2002. 192 с.
22. Chambers R.J. An accounting thesaurus. 500 Years of accounting. Pergamon. 2002. 1011 p.
23. Deegan C., Unerman J. Financial Accounting Theory. European edition. McGraw-Hill. 2006. 466 p.
24. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin. 1992.
25. Godfrey J., Hodgson A., Holmes S., Tarca A. Accounting Theory. Chichester. 2006. 682 p.
26. Kam V. Accounting Theory. Second edition, 1990. 581 p.
27. Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson. 1996.
28. Mattessich R. Two Hundred Years of Accounting Research. New York: Routledge. 2008. 609 p.
29. Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory. London: Thomson, 2004. 598 p.
30. Ryan B., Scapens R.W., Theobald M. Research method and Methodology in Finance and Accounting. 2nd ed. London. 2002. 243 p.
31. Sunder S. Theory of Accounting and Control. Cincinnati. 1997.
32. Scott W.R. Financial Accounting Theory. Sixth ed. Toronto. 2012. 571 p.
33. Shroeder R., Clark M., McCullers L. Accounting theory. Text and Readings. Fourth Edition. John Wiley & Sons Inc., 1991. 769 p.

ВІДПОВІДІ НА ТЕСТИ

Тест	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Розділ 1	г	а	в	б	в	г	б	а	в	в
Розділ 2	а	в	б	б	а	б	в	а	в	г
Розділ 3	г	а	в	в	г	в	б	б	а	а
Розділ 4	в	в	б	а	г	б	б	г	б	в
Розділ 5	в	г	б	в	б	г	б	в	а	б
Розділ 6	а	б	в	б	в	б	г	г	а	б
Розділ 7	в	г	а	в	в	б	а	а	г	б
Розділ 8	а	б	б	б	в	б	а	в	г	в
Розділ 9	г	а	б	б	а	в	а	г	а	б
Розділ 10	г	а	в	а	а	б	г	г	б	в
Розділ 11	а	г	г	б	а	г	б	а	в	в
Розділ 12	б	в	б	б	а	б	г	в	г	а
Розділ 13	б	б	б	в	б	а	а	в	г	а
Розділ 14	а	г	г	а	в	б	г	б	г	в
Розділ 15	б	в	г	г	а	в	в	в	г	г

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ТА ПОБУДОВА ТЕОРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	5
1.1. Тлумачення та класифікації теорій бухгалтерського обліку	5
1.2. Створення та перевірка теорій бухгалтерського обліку	15
<i>Питання, тести, вправи</i>	<i>22</i>
РОЗДІЛ 2. ТЕОРІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	26
2.1. Балансові теорії	26
2.2. Англосаксонські теорії звітності	32
<i>Питання, тести, вправи</i>	<i>42</i>
РОЗДІЛ 3. ВИМІРЮВАННЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ В ОБЛІКУ	46
3.1. Теорія вимірювання та облікові метрики	46
3.2. Принципи і методи оцінювання	53
<i>Питання, тести, вправи</i>	<i>61</i>
РОЗДІЛ 4. РАХУНКИ І ЗАПИСИ	65
4.1. Теорії та плани рахунків	65
4.2. Методи відображення операцій на рахунках	75
<i>Питання, тести, вправи</i>	<i>93</i>
РОЗДІЛ 5. АКТИВИ	99
5.1. Визначення та визнання активу	99
5.2. Облік безоплатних активів і активів спадщини	106
5.3. Методи обліку запасів	120
<i>Питання, тести, вправи</i>	<i>127</i>

РОЗДІЛ 6. АМОРТИЗАЦІЯ	131
6.1. Концепції амортизації	131
6.2. Методи амортизації	150
<i>Питання, тести, вправи</i>	168
РОЗДІЛ 7. КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	172
7.1. Концепції та види капіталу	172
7.2. Визначення та визнання зобов'язання	182
<i>Питання, тести, вправи</i>	189
РОЗДІЛ 8. ДОХОДИ І ВИТРАТИ	194
8.1. Концепції та визнання доходу	194
8.2. Концепції та методи обліку витрат	205
<i>Питання, тести, вправи</i>	218
РОЗДІЛ 9. ПРИБУТОК І ОПОДАТКУВАННЯ	227
9.1. Концепції обліку прибутку	227
9.2. Облік податків на прибуток	235
9.3. Креативний облік і «управління прибутком»	259
<i>Питання, тести, вправи</i>	268
РОЗДІЛ 10. ФОНДИ І РУХ КОШТІВ	274
10.1. Фонди, визначені як облікові одиниці	274
10.2. Фонди, визначені як активи	278
10.3. Фонди, визначені як пасиви	288
<i>Питання, тести, вправи</i>	290
РОЗДІЛ 11. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ІНОЗЕМНИХ ВАЛЮТАХ	296
11.1. Переведення господарських операцій	296
11.2. Переведення фінансових звітів	303
<i>Питання, тести, вправи</i>	326
РОЗДІЛ 12. ІНФЛЯЦІЙНИЙ ОБЛІК	331
12.1. Методи інфляційного обліку	331
12.2. Стандартизація та практика інфляційного обліку	344
<i>Питання, тести, вправи</i>	352

РОЗДІЛ 13. ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ І КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ	358
13.1. Облік об'єднання підприємств	358
13.2. Облік гудвілу	365
13.3. Концепції та методи консолідації звітності	371
<i>Питання, тести, вправи</i>	<i>382</i>
 РОЗДІЛ 14. РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	 388
14.1. Історія регулювання та сучасні тенденції	388
14.2. Теорії та стратегії регулювання обліку	396
<i>Питання, тести, вправи</i>	<i>403</i>
 РОЗДІЛ 15. ПОДАЛЬШИЙ РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ	 406
15.1. Передумови та напрями вдосконалення системи обліку	406
15.2. Теорія розширеної системи бухгалтерського обліку	411
15.3. Облік і звітність на основі концепції доданої вартості	424
<i>Питання, тести, вправи</i>	<i>433</i>
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	437
ВІДПОВІДІ НА ТЕСТ	439

Голов С.Ф., Голубка Я.В.,
Костюченко В.М., Чижевська Л.В.

ТЕОРІЇ ТА МЕТОДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ПІДРУЧНИК

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 25,81

Наклад 300 пр. Зам. № 0306,

ТОВ «Видавничий дім “Бук-Друк”»

м. Житомир, вул. М. Бердичівська, 17А.

тел.: 073 101 22 33

Свідоцтво серія ДК №7412 від 27.07.2021 р.

Друк та палітурні роботи ФОП О.О. Євенок

м. Житомир, вул. М. Бердичівська, 17А

тел.: 073 101 22 33, e-mail: bookovych@gmail.com

Свідоцтво серія ДК №3544 від 05.08.2009 р.