

Р. М. Воронко

ОБЛІК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Навчальний посібник

2-ге видання, виправлене і доповнене

**Видавництво ПП “Магнолія”
Львів**

УДК 657 (075.8)
В 75

Відтворення цієї книги або будь-якої її частини заборонено без письмової згоди видавництва. Будь-які спроби порушення авторських прав будуть переслідуватися у судовому порядку.

Рецензенти:

Рудницький В. С. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту Львівської комерційної академії;

Усач Б. Ф. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи УБС НБУ;

Фаріон І. Д. – доктор економічних наук, професор Тернопільського національного економічного університету.

Воронко Р. М.

В 75 Облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб.– 2-ге видання, виправлене і доповнене – Львів: “Магнолія 2006” – 744 с.

ISBN 978-966-2025-47-7

“Магнолія 2006”

У навчальному посібнику розкрито теоретичні і практичні засади фінансового обліку та звітності в країнах з розвинутою інфраструктурою ринкових відносин; розглянуто вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності, які забезпечують однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі.

Розкрито основні концепції та основи організації управлінського обліку у зарубіжних країнах, який надає інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

У навчальний посібник включено програму дисципліни, теоретичну частину, питання для самостійного вивчення дисципліни, тестові завдання, питання для самоконтролю, навчальні завдання для самостійної роботи, термінологічний словник основних категорій і понять, перелік рекомендованих джерел для вивчення дисципліни.

Навчальний посібник призначений для студентів економічних вищих навчальних закладів, які вивчають дисципліну “Облік у зарубіжних країнах”, аспірантів, викладачів та інших фахівців у сфері обліку.

УДК 657 (075.8)

ISBN 978-966-2025-47-7

© Воронко Р. М.

© Видавництво ПП “Магнолія”

ЗМІСТ

ВСТУП	9
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТІ ПРИНЦИПИ І СИСТЕМИ ОБЛІКУ	13
1.1. Міжнародна система обліку, етапи її становлення і принципи побудови	13
1.1.1. Загальна характеристика міжнародної системи бухгалтерського обліку	13
1.1.2. Створення міжнародної системи бухгалтерського обліку і етапи її розвитку	17
1.1.3. Завдання та функції національних і міжнародних організацій з бухгалтерського обліку	22
1.1.4. Характеристика світових моделей бухгалтерського обліку	28
1.1.5. Принципи побудови системи бухгалтерського обліку	34
<i>Запитання для самоконтролю</i>	40
<i>Тестові завдання</i>	41
<i>Навчальні завдання</i>	50
1.2. Міжнародні стандарти фінансової звітності	51
1.2.1. Сутність стандартизації обліку і фактори, що її визначають	51
1.2.2. Етапи розробки міжнародних стандартів фінансової звітності та їх види	58
1.2.3. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів	69
1.2.4. Сфера і проблеми застосування міжнародних стандартів фінансової звітності	73
<i>Запитання для самоконтролю</i>	78
<i>Тестові завдання</i>	79
<i>Навчальні завдання</i>	89
1.3. Технологія облікового процесу в зарубіжних країнах	90
1.3.1. Облік в системі управління та користувачі облікової інформації	90

1.3.2. Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку	95
1.3.3. Порядок реєстрації та обробки облікової інформації	100
1.3.4. Систематизація облікової інформації та завершення облікового циклу	117
1.3.5. Класифікація і план рахунків бухгалтерського обліку	136
<i>Запитання для самоконтролю</i>	145
<i>Тестові завдання</i>	146
<i>Навчальні завдання</i>	154

**РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, ЇЇ ЗМІСТ
ТА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ**

2.1. Склад, призначення і загальні вимоги до фінансової звітності	157
2.2. Побудова і зміст бухгалтерського балансу	165
2.3. Характеристика звіту про прибутки і збитки	176
2.4. Звіт про рух грошових коштів	189
2.5. Звіт про зміни у власному капіталі	205
2.6. Зміст приміток до фінансової звітності	210
2.7. Інтерпретація фінансової звітності та її використання	214
<i>Запитання для самоконтролю</i>	222
<i>Тестові завдання</i>	223
<i>Навчальні завдання</i>	238

РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

3.1. Склад грошових коштів та відображення їх у звітності	242
3.2. Облік та контроль грошових коштів у касі	243
3.3. Облік створення та використання фонду дрібних сум	247
3.4. Облік операцій на банківських рахунках	251
3.5. Ваучерна система контролю грошових коштів	256
3.6. Облік короткострокових фінансових інвестицій	259
<i>Запитання для самоконтролю</i>	264
<i>Тестові завдання</i>	265
<i>Навчальні завдання</i>	272

РОЗДІЛ 4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ	275
4.1. Класифікація та оцінка дебіторської заборгованості	275
4.2. Облік рахунків до отримання, наданих знижок та повернення товарів	277
4.3. Облік податку на додану вартість	281
4.4. Оцінка та облік сумнівної заборгованості	283
4.5. Облік векселів отриманих	293
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>297</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>298</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>305</i>
РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ ...	307
5.1. Сутність запасів та їх види	307
5.2. Відмінності в методах оцінки запасів	309
5.2.1. Первісна оцінка запасів	309
5.2.2. Методи оцінки вибуття запасів і залишку на кінець періоду	310
5.3. Характеристика систем обліку запасів	315
5.3.1. Порівняльна характеристика систем постійного і періодичного обліку запасів	315
5.3.2. Використання методів оцінки запасів при системі періодичного і постійного їх обліку	324
5.3.3. Вплив величини запасів на фінансовий стан і результати діяльності підприємства	329
5.4. Методика проведення інвентаризації запасів	334
5.5. Відображення запасів у фінансовій звітності	339
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>342</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>343</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>350</i>
РОЗДІЛ 6. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ	353
6.1. Сутність довгострокових активів, їх класифікація та оцінка	353
6.2. Методи нарахування зносу основних засобів та їх вплив на показники фінансової звітності	360
6.3. Облік руху основних засобів	372
6.4. Облік витрат на утримання основних засобів	379

Облік у зарубіжних країнах

6.5. Нематеріальні активи, їх характеристика та облік	382
6.6. Облік природних ресурсів та їх виснаження	392
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>395</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>396</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>404</i>

РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

ТА КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ..... 406

7.1. Види фінансових інвестицій, їх класифікація та оцінка ...	406
7.2. Облік довгострокових інвестицій у боргові зобов'язання	411
7.3. Облік довгострокових інвестицій в акції	419
7.4. Консолідована фінансова звітність та облік інвестицій у дочірні підприємства	425
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>441</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>442</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>449</i>

РОЗДІЛ 8. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ 451

8.1. Види зобов'язань та їх оцінка	451
8.2. Облік розрахунків з постачальниками	453
8.3. Облік короткострокових векселів виданих	457
8.4. Облік розрахунків з персоналом та зобов'язань по заробітній платі	461
8.5. Облік інших короткострокових зобов'язань	468
8.6. Визначення теперішньої і майбутньої вартості грошей ...	470
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>476</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>477</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>483</i>

РОЗДІЛ 9. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ 485

9.1. Види довгострокових зобов'язань та їх загальна характеристика	485
9.2. Облік довгострокових облігацій	487
9.3. Облік довгострокових векселів виданих	510
9.4. Облік зобов'язань з фінансової оренди	513
9.5. Облік інших довгострокових зобов'язань	519

<i>Запитання для самоконтролю</i>	523
<i>Тестові завдання</i>	523
<i>Навчальні завдання</i>	530

**РОЗДІЛ 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ І РОЗПОДІЛУ
ПРИБУТКУ** 533

10.1. Сутність капіталу та його види	533
10.2. Облік капіталу одноосібного власника	538
10.3. Облік капіталу та розподілу прибутку в товариствах	541
10.4. Облік капіталу та розподілу прибутку в корпораціях ...	555
10.5. Облік нарахування та виплати дивідендів	571
<i>Запитання для самоконтролю</i>	580
<i>Тестові завдання</i>	581
<i>Навчальні завдання</i>	592

РОЗДІЛ 11. ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ 594**11.1. Основні концепції та основи організації
управлінського обліку** 594

11.1.1. Сутність і мета управлінського обліку	594
11.1.2. Організація управлінського обліку	600
11.1.3. Елементи виробничих витрат у системі управлінського обліку	602
11.1.4. Система виробничого обліку	608
<i>Запитання для самоконтролю</i>	610
<i>Тестові завдання</i>	611
<i>Навчальні завдання</i>	620

**11.2. Методи обліку витрат у системі виробничого обліку
та прийняття управлінських рішень** 622

11.2.1. Система обліку витрат за замовленнями і за процесами	622
11.2.2. Система обліку повних і змінних витрат	630
11.2.3. Система обліку витрат на основі діяльності ...	632
11.2.4. Облік і контроль витрат за центрами відповідальності	634
11.2.4.1. Система обліку стандартних витрат ...	635
11.2.4.2. Організація обліку відповідальності за методом “тариф-година-машина” ...	639

11.2.4.3. Трансфертне ціноутворення і його вплив на результати діяльності	640
11.2.5. Використання даних про витрати для прийняття управлінських рішень	643
11.2.5.1. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку	643
11.2.5.2. Аналіз варіантів альтернативних короткострокових рішень	648
<i>Запитання для самоконтролю</i>	659
<i>Тестові завдання</i>	660
<i>Навчальні завдання</i>	673
ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК	676
ВИКОРИСТАНА ТА РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	703
ДОДАТКИ	706
<i>Додаток 1. Міжнародні стандарти фінансової звітності (станом на 1 січня 2006 р.)</i>	706
<i>Додаток 2. Структура Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів</i>	717
<i>Додаток 3. Національний план рахунків бухгалтерського обліку Франції</i>	720
<i>Додаток 4. План рахунків бухгалтерського обліку, який використовується у Польщі</i>	723
<i>Додаток 5. Таблиці значень теперішньої та майбутньої вартості</i>	725
<i>Додаток 6. Навчальна програма дисципліни “Облік у зарубіжних країнах”</i>	739

ВСТУП

Реформування системи бухгалтерського обліку, яке відбувається в Україні, передбачає стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що характерно для більшості країн з розвинутою інфраструктурою ринкових відносин. Максимальна інтеграція та приведення бухгалтерського обліку в Україні до загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів є необхідною умовою її активної співпраці з усіма цивілізованими зарубіжними країнами та розширення зовнішньоекономічних зв'язків українських підприємств.

Вивчення і розуміння сутності міжнародних принципів бухгалтерського обліку і звітності, а також практики ведення обліку у зарубіжних країнах значно збагатить інтелектуальний потенціал українських облікових працівників, фінансових директорів, менеджерів тощо.

Методологія бухгалтерського обліку у зарубіжних країнах базується на основоположних концепціях, що лежать в основі відображення в обліку і звітності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів.

Значний вплив на побудову бухгалтерського обліку має середовище, в якому він функціонує. Тому національні та міжнародні облікові системи, які історично сформувалися у світі, втілили у собі національні традиції, багатовіковий досвід і менталітет облікових працівників, особливості економічного і політичного розвитку окремих країн чи груп країн, які створили ці системи. Тобто конкретні правила та процедури ведення обліку, форми і порядок подання звітності в цих країнах суттєво відрізнялися. Подальша інтернаціоналізація економічних відносин та їх ринкове спрямування зумовили потребу стандартизації обліку і звітності як інформаційних засобів ділового спілкування та ефективного господарювання.

Характерною особливістю сучасного бухгалтерського обліку є те, що поряд з простою реєстрацією фактів і подій, які вже

відбулися, він покликаний спрямовувати дії керівництва підприємства на ефективну і рентабельну діяльність у перспективі.

Незважаючи на процеси стандартизації обліку і звітності, які відбуваються у світі, методика і техніка відображення окремих господарських операцій у різних країнах, форми і порядок подання інформації різним категоріям користувачів мають свої особливості. Це пов'язано з тим, що міжнародні стандарти не визначають методику та техніку обліку і, крім цього, окремі країни по-різному підходять до запровадження у себе міжнародних стандартів фінансової звітності. Більшість країн пристосовують ці стандарти до своїх конкретних умов або використовують свої національні стандарти (США, Великобританія, Франція тощо) та регіональні правила подання інформації у фінансовій звітності (наприклад, Директиви Європейського Союзу).

Проте з кожним роком відбувається процес гармонізації облікових правил у всьому світі завдяки тому, що про свій намір вимагати застосування з 1 січня 2005 р. міжнародних стандартів оголосили Європейський Союз та Австралія. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Рада зі стандартів фінансового обліку США домовилися про співпрацю щодо зближення діючої практики обліку США з міжнародною практикою та щодо спільної розробки майбутніх міжнародних стандартів. Загалом більше 90 країн світу дозволяють або вимагають застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Навчальний посібник, розкриваючи особливості обліку і звітності в зарубіжних країнах, має на меті сформуванню світогляд фахівців у сфері бухгалтерського обліку міжнародного рівня, які здатні переосмислити загальноприйняті у світі критерії формування облікової і звітної інформації, порядок визначення, визнання та оцінки елементів фінансової звітності, закономірності і взаємозв'язки в глобальній обліковій інформаційній системі. Вивчення дисципліни "Облік у зарубіжних країнах" орієнтує фахівців на виконання облікових і управлінських функцій в міжнародних корпораціях, різних фінансових установах, біржах та структурних підрозділах суб'єктів господарювання.

В основу викладення матеріалу у посібнику покладено підходи до організації і методики фінансового обліку в країнах брита-

но-американської (США, Великобританія та ін.) та континентальної (Франція, Німеччина та ін.) облікових моделей, для яких характерний високий рівень професійної бухгалтерської підготовки, орієнтація обліку і звітності на вимоги транснаціональних корпорацій та інших учасників світових ринків, професійно-законодавче регулювання облікових правил. При розкритті змісту тем з фінансового обліку в зарубіжних країнах враховано вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які призначені для поступового застосування всіма країнами світу.

У посібнику розкрито: \Rightarrow *принципи побудови і характерні ознаки облікових систем на національному й міжнародному рівнях, історичні аспекти та перспективи їх розвитку*; \Rightarrow *концептуальна основа і значення міжнародних стандартів фінансової звітності та проблеми їх застосування в різних країнах*; \Rightarrow *види, порядок складання основних форм фінансової звітності та аналіз її показників*; \Rightarrow *особливості фінансового обліку активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат*; \Rightarrow *основні концепції та основи організації управлінського обліку*.

Дисципліна “Облік у зарубіжних країнах” узагальнює, закріплює та поглиблює отримані студентами знання після вивчення таких дисциплін, як “Бухгалтерський облік”, “Фінансовий облік”, “Управлінський облік”, “Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності” тощо. Глибоке вивчення дисципліни можливе за умови достатньо повного засвоєння студентами економічної теорії, вищої математики, економіко-математичних методів та моделей, статистики, економіки, фінансів підприємств, теорії економічного аналізу, аудиту, а також дисциплін, пов'язаних з автоматизацією обробки економічної інформації.

Підсумовуючи сказане, можна зазначити, що еволюція ринкових відносин в Україні вимагає зміни підходів до методики і організації бухгалтерського обліку та його гармонізації з міжнародними стандартами. Системний підхід до вивчення позитивного зарубіжного досвіду дає можливість прискорити процеси реформування обліку і звітності в Україні.

У процесі підготовки даного посібника використано наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних вчених з питань фінан-

Облік у зарубіжних країнах

сового та управлінського обліку, законодавчі і нормативні акти з даних питань, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Під час роботи над навчальним посібником автором зроблена спроба систематизації основних методологічних та організаційних підходів до фінансового і управлінського обліку в зарубіжних країнах.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ВОРОНКО Роман Михайлович

ОБЛІК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Навчальний посібник

2-ге видання, виправлене і доповнене

Формат 60x84/16. Умовн. друк. арк. 43,25
Гарнітура Таймс Нью Роман

ПП “Магнолія 2006”

м. Львів-53, 79053, Україна, тел.+380503701957

e-mail: magnol06@ukr.net

Свідоцтво про внесення суб’єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої
продукції: серія ДК № 2534 від 21.06.2006 року,
видане Державним комітетом інформаційної політики,
телебачення та радіомовлення України

Надруковано у друкарні видавництва “Магнолія 2006”