

РОЗДІЛ 21: ЗВ'ЯЗОК МІЖ РАХУНКАМИ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ РАХУНКАМИ ТА ОЦІНКА КОРПОРАТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

21.01 Поряд з оглядом господарської діяльності бухгалтерський облік представляє собою головне джерело інформації для оцінки корпоративної діяльності в національних рахунках. Система національних рахунків пов'язана з бухгалтерським обліком підприємства деякими особливостями, найбільш помітними з яких є:

- а) облік операцій між рахунками, тобто в таблиці у два стовпчика;
- б) грошова оцінка;
- в) використання статей балансу;
- г) облік операцій, які відбуваються; і
- д) внутрішня узгодженість системи рахунків.

Проте, в системі національних рахунків є деякі відмінності, бо вона має інше призначення: метою національного обліку є описання узгоджених норм діяльності всієї країни, а не тільки окремого підприємства або групи підприємств. Ця мета описання цілісної картини діяльності усіх об'єктів в економіці та їх відносин з рештою частиною світу спричиняє деякі обмеження, які не мають значення для бухгалтерського обліку.

21.02 Національний бухгалтерський облік складається за міжнародними стандартами, які використовуються у всіх країнах світу. Розробка та застосування бухгалтерського обліку відрізняються у різних країнах. Тим не менш, при веденні бухгалтерського обліку почали застосовувати загальні міжнародні стандарти. Упорядкування на світовому рівні почалося зі створення Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) 29 червня 1973, чия місія полягає в розробці основних стандартів бухгалтерського обліку під назвою МСФЗ (Міжнародні стандарти фінансової звітності), які можуть застосовуватися по всьому світу. У Європейському Союзі зведений фінансовий звіт компаній складається відповідно до системи критеріїв МСФЗ починаючи з 2005 року.

21.03 Детальні принципи щодо суті бухгалтерського обліку і правил, як пов'язати рахунки підприємства з системою національних рахунків знаходяться в спеціальних довідниках. Ця глава відповідає на найбільш поширені питання, які ставляться при складанні національних рахунків на основі бухгалтерського обліку підприємств, і розглядає конкретні аспекти оцінки корпоративної діяльності.

Деякі спеціальні правила та методи ведення бухгалтерського обліку

21.04 Для того, щоб витягти інформацію з бухгалтерського обліку підприємств, експерти з національних рахунків повинні розуміти міжнародні стандарти фінансової звітності для приватних корпорацій і державних органів. Стандарти для приватних корпорацій складається і підтримується Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB), а для державних органів - Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності для державного сектору (IPSASB). Нижче викладаються загальні принципи бухгалтерського обліку.

Час реєстрації

- 21.05 В системі бухгалтерського обліку операції реєструються саме тоді, коли вони відбуваються, що призводить до появи активів і зобов'язань, незалежно від оплати. Така реєстрація проводиться за методом нарахування, а не за касовим методом. Національні рахунки також складаються за методом нарахування.

Облік за методом подвійного і чотириразового запису

- 21.06 У бухгалтерському обліку кожна операція підприємства записується принаймні на два різні рахунки, фіксується однакова сума на дебет та кредит. Ця система подвійного запису дозволяє перевіряти узгодженість між рахунками.

В системі національних рахунків система чотирьох бухгалтерських проводок може використовуватись для більшості операцій. Угода відображається двічі кожним з інституційних підрозділів, які беруть участь в операції, наприклад, один раз в якості нефінансових господарських операцій у виробництві, доходах та на рахунках операцій з капіталом, і один раз як фінансові операції, які пов'язані зі зміною фінансових активів і зобов'язань.

Оцінка

- 21.07 В бухгалтерського обліку і в системі національних рахунків операції відображаються за ціною, яка узгоджується між учасниками операції.

Активи та зобов'язання у фінансовій звітності суб'єктів господарювання, як правило, оцінюються за первісною або фактичною вартістю, з можливістю комбінації з іншими цінами, наприклад, з ринковими цінами для інвентарної відомості. Фінансові інструменти повинні оцінюватися за поточною ринковою вартістю для того, щоб відобразити ціни, які спостерігаються на ринку, використовуючи специфічні методи оцінки у разі потреби.

В системі національних рахунків активи та зобов'язання відображаються саме в поточних цінах на момент, коли складається баланс, а не в їх первісних цінах.

Звіт про прибутки і збитки та баланс

- 21.08 Для бухгалтерського обліку складаються дві фінансові звітності: звіт про прибутки і збитки та баланс. Звіт про прибутки та збитки групує разом операції, які приносять доходи і витрати, а баланс відображає активи і пасиви. Ці звіти показують баланси рахунків та операцій на агрегованому рівні. Звітність представлена у вигляді рахунків. Обидва звіту тісно пов'язані один з одним. Сальдо в звіті про прибутки та витрати показує, отримує підприємство прибуток чи збиток. Ці данні також включені і в баланс.

- 21.09 Поточні рахунки, які включені у звіт про прибутки і збитки, є рухом коштів підприємства. Їх мета полягає в виявленні сукупних доходів та витрат протягом фінансового року.

- 21.10 Баланс підприємства – це сукупність рахунків. Вони показують вартість активів і зобов'язань в кінці фінансового року.

Система національних рахунків та рахунки підприємства: практичні питання

- 21.11 Для того, щоб експерти з національних рахунків могли використовувати бухгалтерський облік підприємств у великих масштабах, а не тільки в одиничних випадках, повинні виконуватись деякі умови.

По-перше, доступ до рахунків підприємств. Як правило, опублікування звітності є обов'язковим для великих підприємств. Бази даних цих рахунків створюються приватними або державними органами, і важливо, щоб експерти з національних рахунків могли отримувати доступ до них. Що стосується великих підприємств то, як правило, інформацію про рахунки можна отримувати безпосередньо від них самих.

Другою умовою є мінімальний рівень стандартизації бухгалтерських документів, які опубліковані підприємством, так як це є необхідною умовою для комп'ютеризованої обробки. Високий рівень стандартизації часто пов'язано з існуванням органу, який займається збором інформації про рахунки підприємств у цій стандартизованій формі. Збір може бути заснований на добровільній основі, як і у випадку з органом, який працює фінансовим центром і проводить аналіз для підприємства, або може бути обов'язковим, установлений законом, у випадку, коли збір проводиться податковою службою. В обох випадках, експерти з національних рахунків для того, щоб запросити доступ до баз даних підприємства, повинні поважати застосовану політику конфіденційності.

- 21.12 Бухгалтерський облік підприємств може бути використаний, коли рахунки складаються не на стандартній основі. У багатьох країнах, в секторах економіки переважає невелика кількість великих підприємств, тому рахунки цих великих підприємств можуть бути використані в якості національних рахунків. Корисна інформація може знаходитись у примітках до рахунків, наприклад, більш деталізована інформація або вказівки про те, як інтерпретувати записи у рахунках.
- 21.13 Огляд господарської діяльності – це інше джерело інформації для національних рахунків корпоративної діяльності. Ці огляди забезпечують задовільні результати, якщо поставлені питання сумісні з надходженнями та концепцією бухгалтерського обліку. Підприємство не буде надавати достовірну інформацію, яка не базується на власній внутрішній інформаційній системі. Обстеження підприємств загалом необхідна і є найкращим рішенням в тих випадках, навіть коли експертам з національних рахунків надають доступ до баз даних обліку, тому що інформація, що міститься в цих базах даних рідко є достатньо деталізованою, щоб задовольнити всім потребам для підготовки національних рахунків.
- 21.14 Глобалізація ускладнює використання бухгалтерського обліку підприємств в підготовці національних рахунків. Щоб бути корисними, рахунки підприємства повинні складатися на основі національних принципів, але не в тому випадку, коли підприємства мають філії за кордоном. Коли діяльність підприємства виходить за межі національної території, необхідні корегування для створення національної картини, які засновані на ділових рахунках підприємств. Підприємства повинні надати базу даних рахунків, складені на національній основі, або давати корективи, щоб представити рахунки підприємства за національними вимогами. Коли податкова служба отримує рахунки підприємства, вона зазвичай вимагає, щоб дані надавалися саме за національними принципами, з тим щоб мати можливість розрахувати податок на прибуток. Це найбільш сприятливий випадок для використання саме національних рахунків.
- 21.15 Ще одна практична умова полягає в тому, що фінансовий рік повинен відповідати звітному періоду національних рахунків. Для річної бухгалтерської звітності, в цілому, - це календарний рік, і тому бажано, щоб зробити використання рахунків підприємства найкращим, більшість цих підприємств починають свій фінансовий рік з 1 січня. Підприємства початком фінансового року можуть вибрати іншу дату. Для операцій, які відповідають потокам у національних рахунках, часто прийнятно відтворювати рахунки на основі календарного року шляхом пропорційного об'єднання двох послідовних фінансових років, але для балансу цей метод забезпечує менш задовільні результати, особливо для тих елементів, яким притаманні швидкі коливання протягом року. Квартальні фінансові звіти часто складаються великими підприємствами, але вони рідко систематизуються.

Перехід від рахунків підприємства до національних рахунків: на прикладі нефінансових підприємств

- 21.16 Використання інформації про рахунки нефінансових підприємств для підготовки національних рахунків потребує кілька корегувань. Ці корегування можуть бути поділені на три категорії: концептуальні корегування, корегування, які забезпечують узгодженість з рахунками інших секторів і корегувань для вичерпної повноти.

Концептуальні корегування

- 21.17 Концептуальні корегування необхідні, оскільки рахунки підприємства базуються не на точно таких самих принципах, як національні рахунки, бо, якщо навіть ці принципи дуже близькі один до одного, методи оцінки можуть бути різними. Ось деякі приклади концептуальних корегувань для розрахунку вихідної інформації:
- а) Корегування для переходу до первинної ціни. Обороти підприємства, як правило, надають без урахування ПДВ, але він часто включає в себе податки на товари. Дотації на продукти, навпаки, рідко включаються в оборот. Тому необхідно зробити корегування даних ділових рахунків шляхом віднімання податків і додавання субсидій, щоб досягти величини вихідного потоку в первісних цінах.
 - б) Страхові виплати. Страхові премії, які виплачуються підприємствами є частиною їх витрат, але національні рахунки вимагають, щоб вони були розбиті на три елементи: нетто-ставка, страхові послуги і додаткові виплати. Тільки частина, яка відповідає обслуговуванню, є проміжним споживанням, і корегування виконується шляхом вирахування нетто-ставки страхового внеску і додаткових виплат від валових виплат.

Корегування для досягнення узгодженості з рахунками інших секторів

- 21.18 Національні рахунки вимагають, щоб рахунки підприємств узгоджувались з даними інших підприємств і підрозділів в інших інституційних секторах. Так, податки та субсидії, які визначаються на основі рахунків підприємств, повинні узгоджуватися з тими, які отримані або сплачені сектором державного управління. На практиці це не дотримується, але правило необхідно для того, щоб досягти системності. Зазвичай інформація від органів державного управління є більш надійною, ніж від підприємств, бо дані з рахунків підприємств узгоджуються.

Приклади корегування для повноти інформації

- 21.19 Прикладом корегування даних по звітності підприємства для повноти – це відсутність статистичного набору документації, звільнення від податків і соціальних декларацій та ухилення від податків.

Ось наступні приклади конкретних корегувань:

- а) Ухилення, що стосується проданого товару та реалізації товарів для вторинного продажу. Підприємства можуть зменшувати вартість продажу, щоб ухилитися від сплати податків, і корективи виконуються для зниження вартості на основі інформації, отриманої від податкових органів.
- б) Доход в натуральній формі - це винагорода працівника у формі товарів і послуг, що забезпечуються безкоштовно. Коли проміжний і кінцевий результати не відображаються в бухгалтерському обліку, корективи виконуються із зареєстрованою вартістю для використання в національних рахунках.

Де працівникам безкоштовно надають житло, оцінка відповідної арендної плати майна включається у виробництво і доходи співробітників, хоча вони ще не включені в рахунки підприємства.

- в) Плата понад офіційно прийнятого рівня. Коли співробітники отримують чайові від клієнтів підприємства, вони повинні розглядатися як частина обороту і, отже, як частина проміжного результату. Чайові не записуються як проміжний результат та дохід працівників в бухгалтерському обліку, тому проміжні та кінцеві результати корегуються в національних рахунках.

Конкретні питання

Холдингові прибутки / збитки

- 21.20 Холдингові прибутки і збитки є однією з основних труднощів при переході від рахунків підприємств в національні рахунки, в основному через характер наявної інформації в бухгалтерському обліку. Наприклад, проміжне споживання сировини не може бути прямою покупкою, але є витратами запасу. У національних рахунків, витрати запасу оцінюються в поточних ринкових цінах, в той час як у бухгалтерському обліку витрати запасу оцінюються в первісній вартості, тобто в цінах товару на момент здійснення покупки. Різниця між цими двома цінами є холдинговим прибутком / втратою в національних рахунках.
- 21.21 Усунення холдингових прибутків / збитків - не просте завдання, тому що це вимагає збору численної додаткової інформації про ділові рахунки та використання багатьох орієнтовних розрахунків. Зібрані дані повинні стосуватися як виду товарів, які знаходяться на складах, так і зміни цін протягом року. Оскільки доступна інформація про вид товару частіше за все стосується операцій купівлі та продажу, а не запасів, то необхідно класти в основу оцінки ті моделі, значення яких важко перевірити. Але, незважаючи на таку неточність, це є ціною, яку доводиться платити за можливість працювати з даними бухгалтерського обліку підприємства.
- 21.22 Оцінка активів за поточною ринковою вартістю дає більш точну картину балансу, ніж оцінка за первісною вартістю, але вона також призводить до появи більшої кількості даних про холдингові прибутки / збитки на рівні фінансової звітності про прибутки, враховуючи що кожного року необхідно додавати переоцінку балансової вартості активів або зобов'язань.

Глобалізація

- 21.23 Глобалізація робить використання ділових рахунків більш важким, коли підприємства мають іноземні організації. Діяльність, яка здійснюється за межами національних кордонів, повинна бути виключена з рахунків для того, щоб їх можливо було використовувати в системі національних рахунків. Це виключення зробити важко, крім у тих кращих випадках, коли податкове законодавство вимагає від підприємств публікувати звітність виключно тієї діяльності, яка проводиться в межах національної території. Існування багатонаціональних груп формує проблеми оцінки, а обмін між дочірніми компаніями може бути зроблений на основі цін, які не спостерігаються на відкритому ринку, але встановлюються для того, щоб мінімізувати міжнародний тягар податків. Експерти з національних рахунків внесли корективи, щоб принести ціни внутрішньогрупових операцій у відповідність з ринковими цінами. На практиці це надзвичайно важко через недолік інформації та відсутність можливості порівняння вільних ринків вузькоспеціалізованих продуктів. Виправлення можуть бути зроблені тільки у виняткових випадках на основі аналізу, який проводяться експертами в даній області.

- 21.24 Глобалізація підтримала повторне введення реєстрації імпорту та експорту на основі зміни права власності на товари, а не на основі зміни фізичного місця розташування. Це робить ділові рахунки більш придатними для національних рахунків, бо рахунки підприємств також засновані на зміні права власності на товари, а не на зміні місцезнаходження. Коли підприємство розміщує товар, працюючи з підприємством, яке засновано за межами національної економічної території, ділові рахунки мають відповідну основу для роботи в якості джерела інформації для національних рахунків. Незважаючи на те, що це допомагає, залишається ще багато питань в оцінці міжнародних компаній в системі національних рахунків.

Злиття та поглинання

- 21.25 Корпоративна реструктуризація викликає появу і зникнення фінансових активів і зобов'язань. Коли корпорація зникає, як самостійна юридична особа, через те, що вона була поглинена одним або кількома корпораціями, всі фінансові активи / зобов'язання, у тому числі акції та інші активи, які існували між цією корпорацією і тою, яка її поглинула, зникають із системи національних рахунків. Це зникнення записується як зміна в класифікації секторів економіки і структурі в інших змінах в обсязі основного рахунку.
- 21.26 Однак купівля акцій та інших активів корпорації в рамках злиття відображається у складі фінансових операцій між корпорацією, яка здійснює поглинання, та попереднім власником. Заміна існуючих акцій на акції нової корпорації, яка здійснила поглинання, реєструються в якості викупів акцій, які супроводжується випуском нових акцій. Фінансові активи / зобов'язання, які існували між поглиненою корпорацією і третьою стороною залишаються незмінними, і переходять до поглинаючої(их) корпорації(й).
- 21.27 Коли корпорація юридично розділена на дві або більше інституційних одиниць, нові фінансові активи та зобов'язання (поява фінансових активів) реєструються як зміна в класифікації секторів економіки і структурі.