

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Харківський торговельно-економічний інститут
Київського національного
торговельно-економічного університету

С. О. Кузнецова, І. Б. Чернікова

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Навчальний посібник

Харків
Видавництво «ЛІДЕР»
2016

УДК [657+657.37](006.032)(075.8)
ББК 65.052я73
К 89

Автори:

С. О. Кузнецова, канд. екон. наук, доцент – розділи 1, 2, 3, 7, 8;
І. Б. Чернікова, канд. екон. наук, доцент – розділи 4, 5, 6.

Рецензенти:

А. А. Пилипенко – завідувач кафедри бухгалтерського обліку
Харківського національного економічного університету
імені Семена Кузнеця, доктор екон. наук, професор;

О. М. Денисюк – завідувач кафедри фінансового контролю
та аналізу Вінницького торговельно-економічного інституту
Київського національного торговельно-економічного університету,
доктор екон. наук, професор;

О. В. Чумак – доцент кафедри обліку, аудиту та економічного
аналізу Харківського інституту фінансів Київського національного торговельно-
економічного університету, канд. екон. наук

*Рекомендовано до друку рішенням Вченої ради
Харківського торговельно-економічного інституту КНТЕУ
(протокол №10 від 25.05.2016 р.)*

Кузнецова С. О., Чернікова І. Б.

К 89 Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. /
С. О. Кузнецова, І. Б. Чернікова. – Х. : Видавництво «Лідер», 2016. – 318 с.
ISBN 978-966-2732-60-3

У навчальному посібнику розкрито ключові питання обліку і фінансової звітності за міжнародними стандартами з урахуванням чинних вимог нормативно-правової бази, яка регулює виконання облікових процедур на підприємствах України відповідно до вимог міжнародних стандартів. Особливу увагу приділено концептуальним основам МСФЗ, складу і структурі фінансових звітів, особливостям визнання, оцінки та розкриття інформації про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи і витрати, трансформації фінансових звітів. Теоретичний матеріал доповнено практичними прикладами, переліком запитань для самоконтролю, тестами та ситуаційними завданнями.

Рекомендовано для студентів спеціальності «Облік і оподаткування» та інших спеціальностей економічного профілю, аспірантів, викладачів і практиків.

УДК [657+657.37](006.032)(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-966-2732-60-3

© Кузнецова С. О., Чернікова І. Б., 2016
© Видавництво «Лідер», 2016

ЗМІСТ

Передмова	7
Розділ 1. Концептуальні основи МСФЗ	10
1.1. Міжнародна гармонізація вимог до фінансових звітів.....	10
1.2. Концептуальна основа МСФЗ.....	12
1.3. Припущення, якісні характеристики та обмеження фінансової інформації.....	14
Питання для самоконтролю.....	17
Тестові завдання.....	18
Ситуаційні завдання.....	21
Розділ 2. Склад і структура фінансових звітів та основні вимоги до їх подання	23
2.1. Структура та класифікація складових Балансу (Звіту про фінансовий стан).....	23
2.2. Формат балансу (Звіту про фінансовий стан)...	25
2.3. Зміст Звіту про прибутки та збитки.....	28
2.4. Структура та методика формування Звіту про сукупні доходи.....	28
2.5. Зміст Звіту про зміни у власному капіталі.....	31
2.6. Призначення та основні елементи Звіту про зміни у власному капіталі.....	32
2.7. Сутність, зміст та методи формування Звіту про рух грошових коштів.....	36
2.8. Формат Звіту про рух грошових коштів.....	39
2.9. Сутність облікової політики за МСФЗ.....	41
2.10. Перегляд облікової політики підприємством...	42
2.11. Облікові оцінки.....	42
2.12. Помилки, припущені у попередньому періоді..	44
Питання для самоконтролю.....	45
Тестові завдання.....	47
Ситуаційні завдання.....	55

Розділ 3. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансових звітах.....	64
3.1. Умови зменшення корисності активів та їх вплив на оцінку елементів фінансової звітності.....	64
3.2. Особливості визнання та оцінки інвестиційної нерухомості.....	68
3.3. Техніки оцінки собівартості запасів та їх вплив на розкриття інформації у фінансових звітах.....	71
3.4. Порядок обліку та відображення у фінансових звітах інформації про основні засоби.....	74
3.5. Умови оцінки та обліку нематеріальних активів.....	82
3.6. Оцінка та класифікація активів на розвідку і оцінку родовищ корисних копалин.....	88
3.7. Визнання, оцінка, подання та розкриття біологічних активів.....	90
3.8. Формування облікової політики щодо необоротних активів, які утримуються для продажу та вимоги до їх подання у фінансових звітах.....	94
3.9. Визнання, оцінка, подання та розкриття фінансових активів.....	95
Питання для самоконтролю.....	102
Тестові завдання.....	103
Ситуаційні завдання.....	112
Розділ 4. Особливості визнання, оцінки та розкриття інформації про виплати працівникам.....	115
4.1. Сутність та порядок відображення у фінансових звітах інформації про виплати працівникам.....	115
4.2. Короткострокові виплати працівника.....	117
4.3. Виплати після закінчення трудової діяльності.....	119
4.4. Пенсійні програми з визначеним внеском.....	120
4.5. Пенсійні програми з визначеною виплатою....	121
Питання для самоконтролю.....	125

Тестові завдання.....	126
Ситуаційні завдання.....	131
Розділ 5. Визнання, оцінка, подання та розкриття інформації про власний капітал.....	136
5.1. Визначення власного капіталу згідно МСФЗ...	136
5.2. Визнання та визначення капіталу та його інструментів згідно МСФЗ.....	137
5.3. Класифікація капіталу згідно з МСФЗ.....	142
5.4. Облік похідних фінансових інструментів за МСБО 39.....	144
Питання для самоконтролю.....	150
Тестові завдання.....	151
Ситуаційні завдання.....	156
Розділ 6. Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття інформації про доходи і витрати підприємства.....	161
6.1. Порядок визнання доходів підприємства згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності.....	161
6.2. Відмінності обліку доходів за МСФЗ та П(С)БО.....	163
6.3. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку підприємств витрат діяльності за міжнародними та національними стандартами.....	165
Питання для самоконтролю.....	171
Тестові завдання.....	172
Ситуаційні завдання.....	177
Розділ 7. Трансформація фінансових звітів складених за П(С)БО у фінансові звіти за МСФЗ.....	180
7.1. Етапи трансформації фінансових звітів.....	180
7.2. Вибір облікових політик та формату фінансових звітів відповідно до МСФЗ.....	181
7.3. Форма фінансових звітів відповідно до МСФЗ..	183
7.4. Методика трансформації фінансових звітів.....	186
Питання для самоконтролю.....	198
Тестові завдання.....	199
Ситуаційні завдання.....	208

Розділ 8. Об'єднання підприємств та консолідовані фінансові звіти.....	213
8.1. Розвиток консолідованої фінансової звітності в різних країнах.....	213
8.2. Сутність об'єднання підприємств.....	215
8.3. Основні принципи консолідації.....	217
8.4. Складання консолідованої фінансової звітності.....	219
8.5. Зміст фінансових звітів групи та структури груп.....	222
8.6. Аналіз національних і міжнародних стандартів щодо консолідованої фінансової звітності.....	226
Питання для самоконтролю.....	230
Тестові завдання.....	231
Ситуаційні завдання.....	235
Глосарій.....	243
Список рекомендованої літератури.....	276
Додатки.....	278

ПЕРЕДМОВА

Реалії сьогодення свідчать, що розвиток бізнесу в конкурентному просторі економічної невизначеності супроводжується зростанням ролі міжнародної інтеграції, посилюючи увагу до проблеми міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку як інформаційної підсистеми управління ринкових структур господарювання.

Міжнародні стандарти фінансової звітності є найважливішим інформаційним джерелом в системі управління. Для кредиторів, покупців, постачальників, власників, акціонерів, держави Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – якісний інструмент підвищення транспарентності економічної інформації, яку складено на розумних принципах та методах бухгалтерського обліку. Підготовка бухгалтерської інформації відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності за умов кризових явищ в економіці є одним із загальновизнаних способів забезпечення реальності картини бізнесу ринкових структур. Адже, інформативно розкриває напрями їх діяльності, створює достовірну базу для визнання витрат, оцінки активів і зобов'язань, що надає можливість не тільки об'єктивно розкривати існуючі фінансові ризики, а й порівнювати фінансові результати суб'єктів з ринковим механізмом господарювання в цілях забезпечення оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень.

Сучасні економічні відносини у світі пов'язані з глобалізаційними процесами та впровадженням уніфікованої міжнародної системи фінансової звітності. Для здійснення інтеграції в Україні була регламентована стратегія впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

Законодавством України для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності запроваджено безпосереднє застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, якщо вони не суперечать Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та офіційно оприлюднені на офіційному веб-порталі Верховної Ради України

(http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010) такими суб'єктами господарювання у період діяльності з 01.01.2012 р. є:

- 1) публічні акціонерні товариства;
- 2) банки;
- 3) страхові організації;
- 4) інші підприємства та організації (крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність і дату застосування МСФЗ.

Відповідно до законодавства України Кабінет Міністрів України постановив безпосереднє застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства й організації, які провадять господарську діяльність за такими видами:

1) надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) - починаючи з 01.01.2013 р.;

2) допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг: страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) — починаючи з 01.01.2014 р.

Облік за міжнародними стандартами фінансової звітності поширює універсальну в найширшому розумінні систему бухгалтерського обліку, характерну для тої чи іншої країни направлену на:

- 1) на міжнародний порівняльний аналіз;
- 2) особливості бухгалтерського обліку та звітності, притаманні міжнародним діловим угодам і транснаціональним компаніям;
- 3) вимоги бухгалтерського обліку для міжнародних фінансових ринків та узгодження систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності в усьому світі через залучення політиків, організацій, фахівців та вжиття заходів з вироблення стандартів.

Метою вивчення дисципліни «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» є набуття студентами необхідних теоретичних знань з регулюючих положень і змісту основних Міжнародних стандартів фінансової звітності та їх Тлумачень, а також оволодіння практичними навичками щодо застосування процедур, пов'язаних із складанням та поданням фінансових

звітів транснаціональними корпораціями та учасниками ринку цінних паперів.

Відмінними особливостями навчального посібника є те, що викладені теоретичні питання обліку і фінансової звітності за міжнародними стандартами ілюструються практичними прикладами, поряд з чим пропонується аналіз проблемних питань складання фінансової звітності за міжнародними стандартами та можливі шляхи їх вирішення. Значну увагу приділено порядку формування та ведення фінансової звітності за міжнародними стандартами сучасних умовах.

Навчальний посібник присвячено вивченню теоретичних засад і закріпленню практичних навичок обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами. Посібник підготовлено відповідно до Програми дисципліни «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» та навчальних планів, рекомендованих для студентів спеціальності «Облік і оподаткування».

Для засвоєння теоретичних знань та застосування їх на практиці, за кожною темою розглядаються реальні практичні ситуації з поясненням їх розв'язання. Після кожної теми надаються контрольні питання та тестові та ситуаційні завдання, які допоможуть студентові підвищити рівень засвоєння опрацьованого матеріалу.

Структура розділів навчального посібника сприяє кращому вивченню та засвоєнню навчального матеріалу. Так, до кожного розділу сформульовано основні питання, ключові слова і поняття.

Запропонований навчальний посібник рекомендується до використання студентами економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, спеціалістами підприємств, слухачами шкіл бізнесу та системи підвищення кваліфікації.

Розділ 1.

Концептуальні основи МСФЗ

План

- 1.1. Міжнародна гармонізація вимог до фінансових звітів.
- 1.2. Концептуальна основа МСФЗ.
- 1.3. Припущення, якісні характеристики та обмеження фінансової інформації.

Ключові слова та поняття: МСФЗ, концептуальна основа МСФЗ, фінансові звіти, припущення, фінансова інформація.

1.1. Міжнародна гармонізація вимог до фінансових звітів

Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) є незалежною, заснованою на приватних засадах організацією, що встановлює стандарти бухгалтерського обліку, яка розташована у Лондоні, Великобританія. Членами Ради є представники дев'яти країн, які мають різний професійний досвід. Завданням Ради є складання в інтересах суспільства єдиних високоякісних, зрозумілих і готових до застосування універсальних стандартів бухгалтерського обліку, що вимагають прозорості і зіставної інформації у фінансових звітах загального призначення. Також Рада співпрацює з національними професійними організаціями, які встановлюють стандарти бухгалтерського обліку, з метою зближення стандартів у всьому світі.

Огляд історії РМСБО:

1973 р. Первісно РМСБО була заснована як Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) шляхом підписання угоди між бухгалтерськими організаціями десяти країн (Австралія, Канада, Франція, Німеччина, Японія, Мексика, Нідерланди, Великобританія, Ірландія і Сполучені Штати Америки).

1983 р. Попередній КМСБО приєднався до Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) і, таким чином, усі члени МФБ стали членами КМСБО: на теперішній час до Комітету входять

представники з 115 професійних організацій з більш, ніж 85 країн.

1980 і 1990 р.р. Зосередження уваги на ринках капіталу.

1995 р. Погодження основної програми з МОКЦП (Міжнародною організацією комісій з цінних паперів).

1997 р. Заснування Постійного комітету з тлумачень.

2000 р. Розробка основної програми закінчена. МОКЦП рекомендує своїм членам дозволити мультинаціональним організаціям, які випускають цінні папери, застосовувати 30 стандартів КМСБО при міжнародних операціях з продажу цінних паперів та лістингах.

2001 р. Набрала силу переглянута Конституція КМСБО. Назва КМСБО була змінена на РМСБО і назва МСБО - на МСФЗ.

2003 р. РМСБО випустила численні покращання до стандартів.

Сучасна структура РМСБО є такою (рис. 1.1):

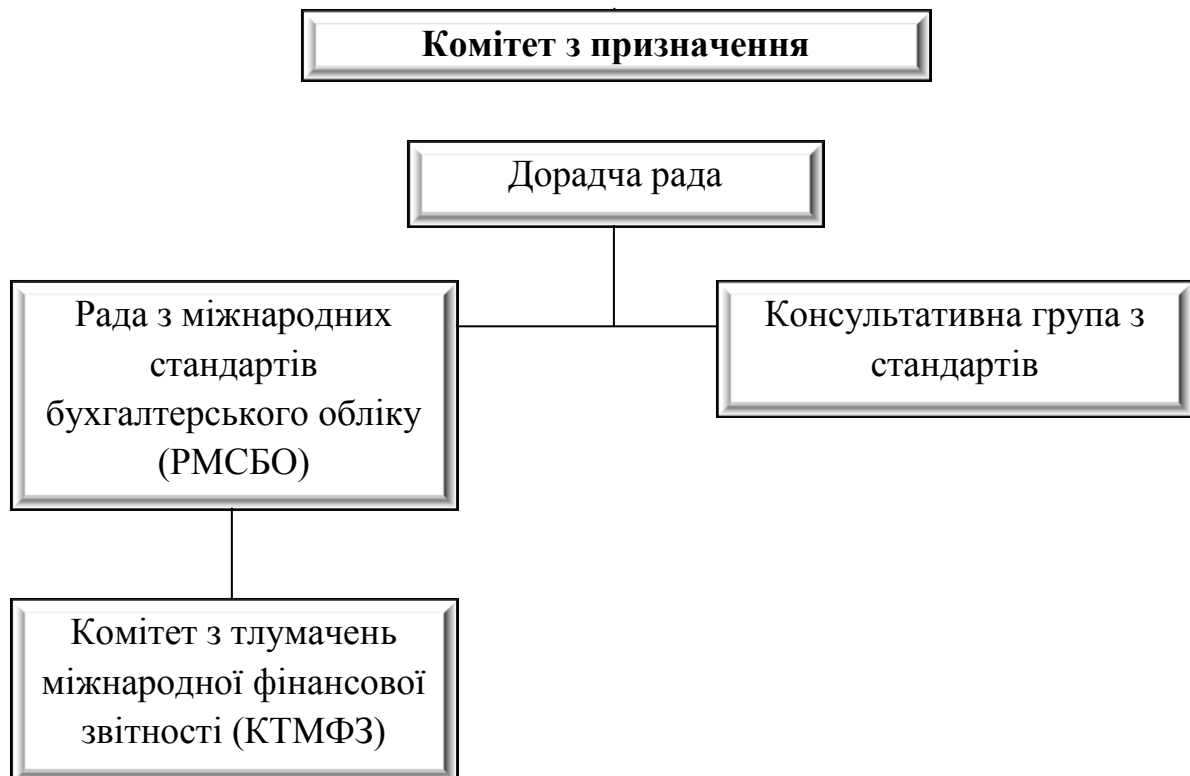


Рис. 1.1. Сучасна структура РМСБО

Переваги використання фінансових звітів, складених за МСФЗ:

- 1) об'єктивність, зіставність та відповідність потребам користувачів фінансової звітності, складеної за МСБО;
- 2) задоволення потреб користувачів фінансової звітності завдяки активному підходу Ради з МСБО до відстеження змін цих потреб;
- 3) полегшення процесу гармонізації стандартів і, таким чином, підвищення зіставності і "прозорості" незалежно від країни або галузі;
- 4) сприяння підвищенню довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів;
- 5) доступ до міжнародних ринків капіталу.

1.2. Концептуальна основа МСФЗ

МСФЗ розроблені відповідно до "Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів" ("Концептуальна основа" РМСБО). "Концептуальна основа" РМСБО є концептуальною обліковою основою, яка встановлює концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів (рис. 1.2).

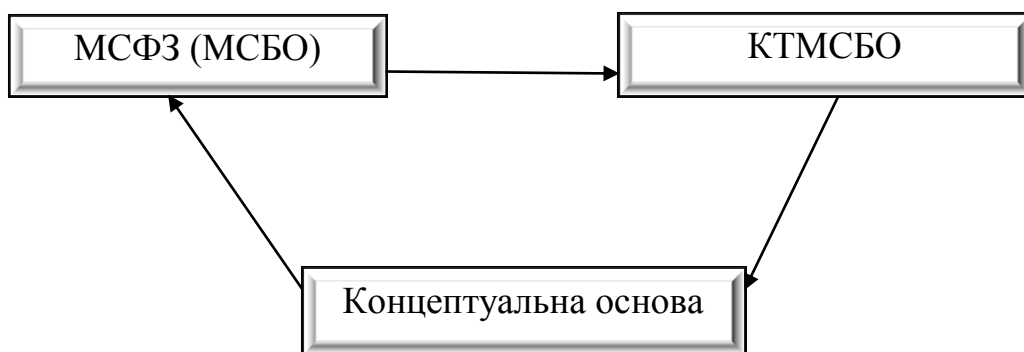


Рис. 1.2. Концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів

Концептуальна основа охоплює ряд важливих питань:

- 1) мету фінансових звітів, складених відповідно до вимог

МСБО;

- 2) основні припущення;
- 3) якісні характеристики, що визначають корисність інформації, яка міститься у фінансових звітах;
- 4) визначення елементів, з яких складаються фінансові звіти, а також способи їх визнання й оцінки;
- 5) концепції капіталу й збереження капіталу.

Метою фінансових звітів загального призначення є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності і зміни у фінансовому стані підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень (рис. 1.3).

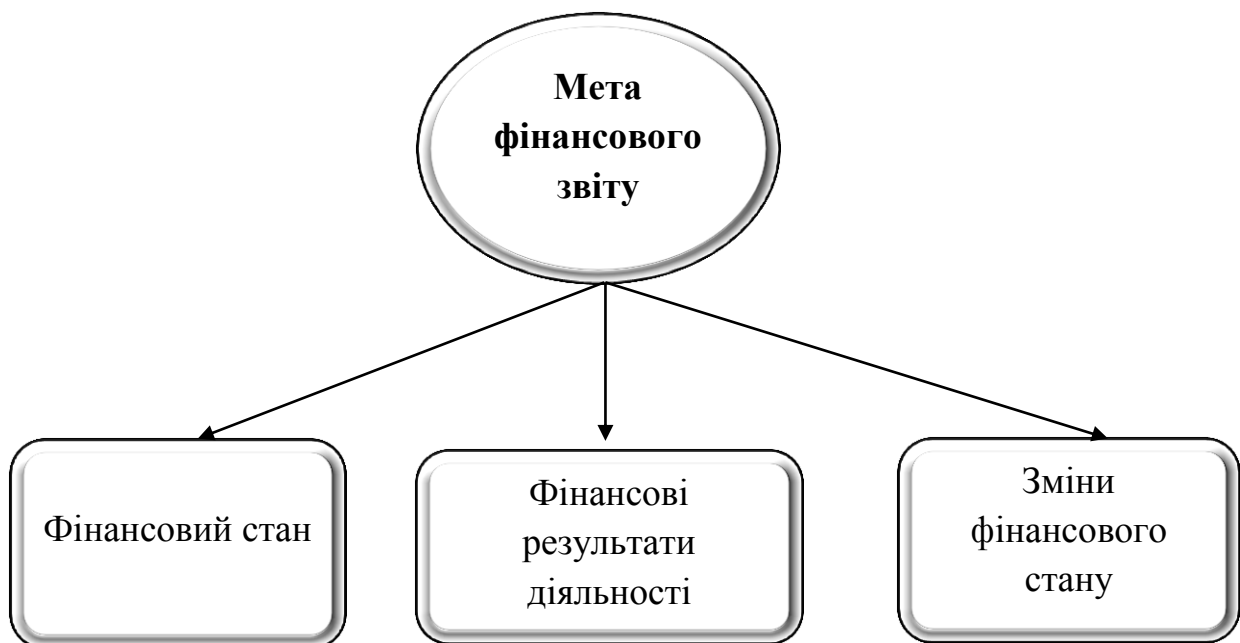


Рис. 1.3. Мета фінансового звіту

Фінансові звіти є структурованим фінансовим відображенням фінансового стану підприємства і операцій, що здійснюються ним. Фінансові звіти також демонструють результати того, як керівництво підприємства розпоряджається довіреними йому ресурсами.

1.3. Припущення, якісні характеристики та обмеження фінансової інформації

На практиці збалансованість або компроміс між якісними характеристиками досить часто є необхідним. Загалом, мета полягає в досягненні відповідної збалансованості всіх характеристик для забезпечення мети фінансових звітів. Відносна важливість характеристик у різних випадках є справою професійних суджень.

Основними припущеннями фінансової інформації є нарахування та безперервність (рис. 1.4).

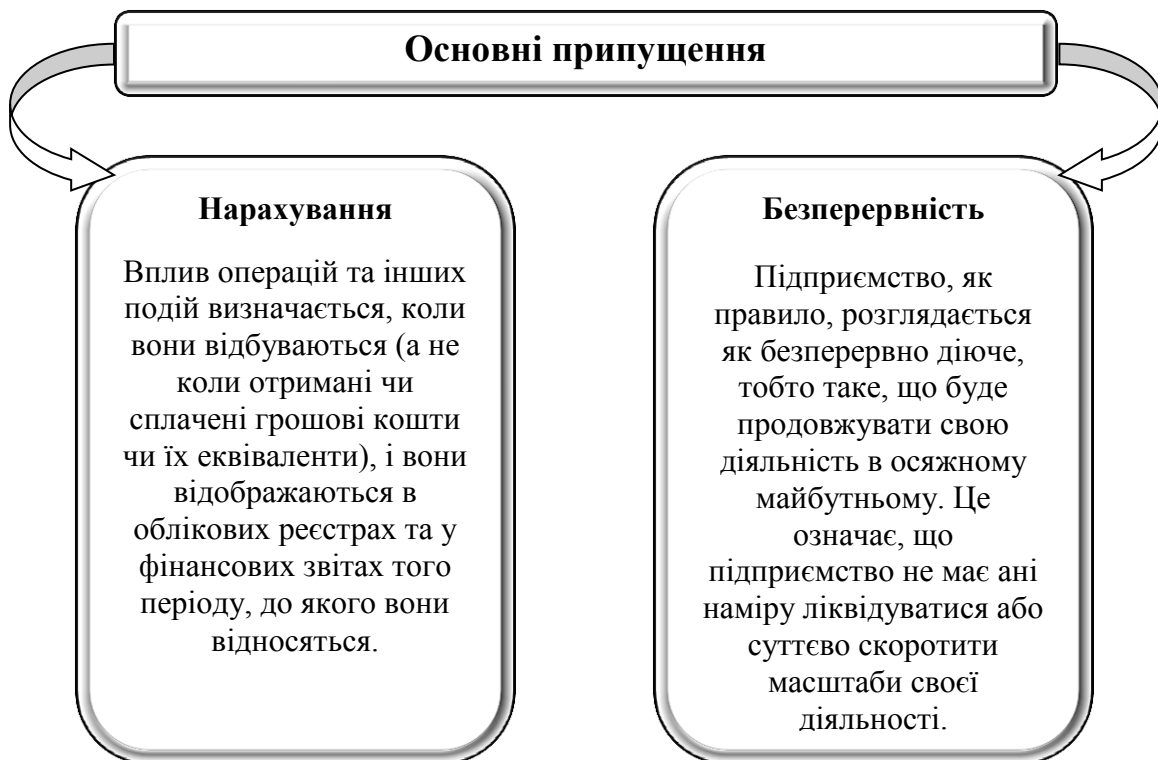


Рис. 1.4. Основні припущення фінансової інформації

Фінансові звіти мають правдивим чином подавати фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства. За допомогою відповідного застосування Міжнародних стандартів з додатковим розкриттям результатів, якщо необхідно, практично у всіх обставинах у фінансових звітах

досягається правдиве подання, іншими словами, вони надають те, що взагалі розуміється як правдивий та справедливий погляд.

Якісні характеристики є тими критеріями, які забезпечують корисну інформацію для користувачів (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Якісні характеристики фінансових звітів

Визнання елементів фінансових звітів наведено на рисунку 1.6

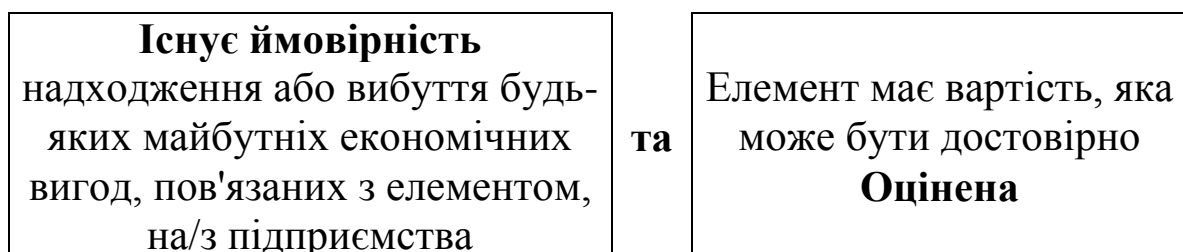


Рис. 1.6. Визначення елементів фінансових звітів

Оцінка є процесом визначення суми грошових коштів, за якою елементи фінансової звітності будуть визнані і відображені у Балансі і Звіті про прибутки та збитки. Це вимагає вибору відповідної бази оцінки.

При складанні фінансових звітів використовуються різні бази оцінок та їх поєднання (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Основні бази оцінки

Історична собівартість	Поточна собівартість	Вартість реалізації/погашення	Теперішня/приведена вартість
вартість при придбанні або виникненні	сума при придбанні або погашенні на поточний момент	сума під час продажу або погашення	дисконтована вартість майбутніх чистих грошових надходжень/виплат

Вибір бази оцінки і концепції збереження капіталу визначить облікову модель, яка використовується при складанні фінансових звітів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Концепція капіталу і збереження капіталу

Фінансова концепція капіталу	Фізична концепція капіталу
За фінансовою концепцією капіталу капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства. Фінансова концепція капіталу приймається більшістю підприємств при складанні своїх фінансових звітів.	За фізичною концепцією капіталу капітал розглядається як виробнича потужність підприємства, що базується, наприклад, на вироблених одиницях за день.
Збереження фінансового капіталу	Збереження фізичного капіталу
Прибуток є збільшенням фінансової суми чистих активів за період (виключаючи операції з власниками).	Прибуток є збільшенням фізичної виробничої потужності за період (виключаючи операції з власниками).

Таким чином, концепція капіталу є основою для запровадження концепції збереження капіталу.



ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1. Наведіть сучасну структуру ради з МСФЗ.*
- 2. Надайте стислий огляд історії РМСБО.*
- 3. Обґрунтуйте мету фінансових звітів, складених відповідно до вимог МСБО.*
- 4. Назвіть основні припущення, щодо концептуальної основи РМСБО.*
- 5. Наведіть якісні характеристики, що визначають корисність інформації, яка міститься у фінансових звітах.*
- 6. Визначте елементи, з яких складаються фінансові звіти, а також способи їх визнання й оцінки.*
- 7. Надайте характеристику концепції капіталу й збереження капіталу.*

Тестові завдання
до розділу 1 «Концептуальні основи МСФЗ»

1. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку була заснована як Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в:

- а) 1973 р.;
- б) 1983 р.;
- в) 1980 р.;
- г) 2000 р..

2. Перегляд Конституції Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відбувся в:

- а) 1980 р.;
- б) 2001 р.;
- в) 2000 р.;
- г) 2005 р..

3. Сучасна структура РМСБО включає:

- а) Консультативна група з стандартів;
- б) Дорадча рада;
- в) Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО);
- г) всі відповіді вірні.

4. До переваги використання фінансових звітів, складених за МСФЗ, відносять:

- а) доступ до міжнародних ринків капіталу;
- б) полегшення процесу гармонізації стандартів;
- в) правильні а і б;
- г) зниження довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів.

5. Назва КМСБО була змінена на РМСБО і назва МСБО - на МСФЗ в:

- а) 2000 р.;

- б) 2005 р.;
- в) 2001 р.;
- г) 2009 р..

6. Концептуальна основа охоплює такі важливі питання:

- а) основні припущення;
- б) концепції капіталу й збереження капіталу;
- в) мету фінансових звітів, складених згідно з вимогами МСБО;
- г) всі відповіді правильні.

7. Надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності і зміни у фінансовому стані підприємства є:

- а) метою фінансових звітів загального призначення;
- б) концептуальна основа РМСБО;
- в) корисна інформація;
- г) фінансова звітність.

8. Фінансові звіти є структурованим фінансовим відображенням:

- а) фінансового стану підприємства і операцій;
- б) заборгованості підприємства;
- в) результати того, як керівництво підприємства розпоряджається довіреними йому ресурсами;
- г) правильні а і в.

9. Вплив операцій та інших подій визначається, коли:

- а) вони відбуваються;
- б) коли отримані;
- в) коли сплачені грошові кошти чи їх еквіваленти;
- г) всі відповіді вірні.

10. Коли підприємство не має наміру ліквідуватися або суттєво скоротити масштаби своєї діяльності це:

- а) принцип нарахування;
- б) принцип безперервності;
- в) принцип відповідності;

г) принцип достовірності.

11. Елементи фінансових звітів будуть визнаватися, якщо:

- а) елемент має вартість, яка може бути достовірно оцінена;
- б) не існує імовірності отримання економічних вигод;
- в) сплачені грошові кошти чи їх еквіваленти;
- г) всі відповіді вірні.

12. Є процесом визначення суми грошових коштів, за якою елементи фінансової звітності будуть визнані і відображені у Балансі і Звіті про прибутки та збитки:

- а) оплата;
- б) реалізація;
- в) оцінка;
- г) амортизація.

13. Основні бази оцінки не включають:

- а) історична собівартість;
- б) ліквідаційна вартість;
- в) теперішня вартість;
- г) поточна собівартість.

14. Поточна собівартість – це:

- а) сума під час продажу або погашення;
- б) сума при придбанні або погашенні на поточний момент;
- в) дисконтована вартість майбутніх чистих грошових надходжень/виплат;
- г) вартість при придбанні або виникненні.

15. Капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства за концепцією:

- а) фінансовою концепцією капіталу;
- б) фізичною концепцією капіталу
- в) концепцією збереження фінансового капіталу;
- г) концепцією збереження фізичного капіталу.

Приклад рішення типової ситуації

Приклад 1.

Підприємство А займається розповсюдженням безалкогольних напоїв у Київській області. Підприємство А купує товари у відомого виробника безалкогольних напоїв підприємства Б на таких умовах:

а) ціна фіксується у прайс-листі на дату поставки товару підприємству А;

б) зобов'язання підприємства А перед підприємством Б обмежуються тільки тим, що підприємство А протягом трьох днів з дати отримання платежу від продажу товарів кінцевому споживачу здійснює переказ отриманих грошових коштів підприємству Б;

в) підприємство А в будь-який момент часу може повернути неліквідні запаси підприємству Б.

Надайте відповіді на питання, наведені нижче.

а) Чи є така операція за своєю сутністю реалізацією товарів?

Рішення.

а) Оскільки підприємство Б не передало підприємству А ніяких ризиків і винагород, то за своєю сутністю операція не вважається продажем. Дохід від реалізації не слід відображати в обліку підприємства Б, доки товар не буде проданий третій стороні. Запаси, передані підприємству А, слід класифікувати як запаси на консигнації.

б) Продаж не слід визнавати, доки підприємство А не повідомить підприємству Б, що товари доставлені кінцевому покупцю.

в) Основними ризиками є:

– кредитний ризик (підприємство А не має зобов'язань з виплат грошових коштів підприємству Б, доки не отримає грошових коштів від своїх покупців);

– ризик того, що товари можуть бути не проданими.

Ситуаційні завдання

Вправа 1

Представте у вигляді таблиці основні переваги і проблеми міжнародної гармонізації фінансової звітності.

Переваги	Недоліки
1.	1.
2.	2.
3.	3.
4.	4.
5.	5.

Вправа 2

Обговоріть можливі протиріччя між припущеннями безперервності та нарахування.

Вправа 3

Заповніть таблицю (поставляючи “X” у відповідних клітинках) на підставі визначень елементів фінансової звітності та критеріїв їх визнання:

Стаття	Визнається у випадку				Визнається у	
	Майбутніх економічних вигод		Ймовірності достовірної оцінки		Балансі	Звіті про прибутки та збитки
	надходження	вибуття	існує	не існує		
Актив						
Зобов'язання						
Доход						
Витрати						

Розділ 2.

Склад і структура фінансових звітів та основні вимоги до їх подання

План

- 2.1. *Структура та класифікація складових Балансу (Звіту про фінансовий стан).*
- 2.2. *Формат балансу (Звіту про фінансовий стан).*
- 2.3. *Зміст Звіту про прибутки та збитки.*
- 2.4. *Структура та методика формування Звіту про сукупні доходи.*
- 2.5. *Зміст Звіту про зміни у власному капіталі.*
- 2.6. *Призначення та основні елементи Звіту про зміни у власному капіталі.*
- 2.7. *Сутність, зміст та методи формування Звіту про рух грошових коштів.*
- 2.8. *Формат Звіту про рух грошових коштів.*
- 2.9. *Сутність облікової політики за МСФЗ.*
- 2.10. *Перегляд облікової політики підприємством.*
- 2.11. *Облікові оцінки.*
- 2.12. *Помилки, припущені у попередньому періоді.*

Ключові слова та поняття: баланс, економічні ресурси, звіт про рух грошових коштів, облікова політика, звіт про прибутки і збитки, оцінка.

2.1. Структура та класифікація складових Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певний момент часу (як правило на кінець року).

Наведені нижче факти впливають на інформацію про фінансовий стан, а інформація про кожен з них може допомогти користувачу:

1) економічні ресурси, що контролюються – спрогнозувати здатність підприємства генерувати грошові кошти;

2) фінансова структура – спрогнозувати потребу в позиках визначити розподіл майбутніх прибутків/грошових коштів і можливість створення нових фінансових ресурсів у майбутньому;

3) ліквідність (наявність коштів, достатніх для своєчасного зняття депозитних вкладів та інших фінансових зобов'язань відповідно до термінів їх погашення) і платоспроможність (наявність грошових коштів упродовж довгого періоду часу, достатніх для вчасного виконання фінансових зобов'язань). Обидва допомагають користувачам спрогнозувати ймовірність своєчасного виконання фінансових зобов'язань.

Основні елементи Балансу (рис. 2.1):

- 1) активи;
- 2) зобов'язання;
- 3) власний капітал.

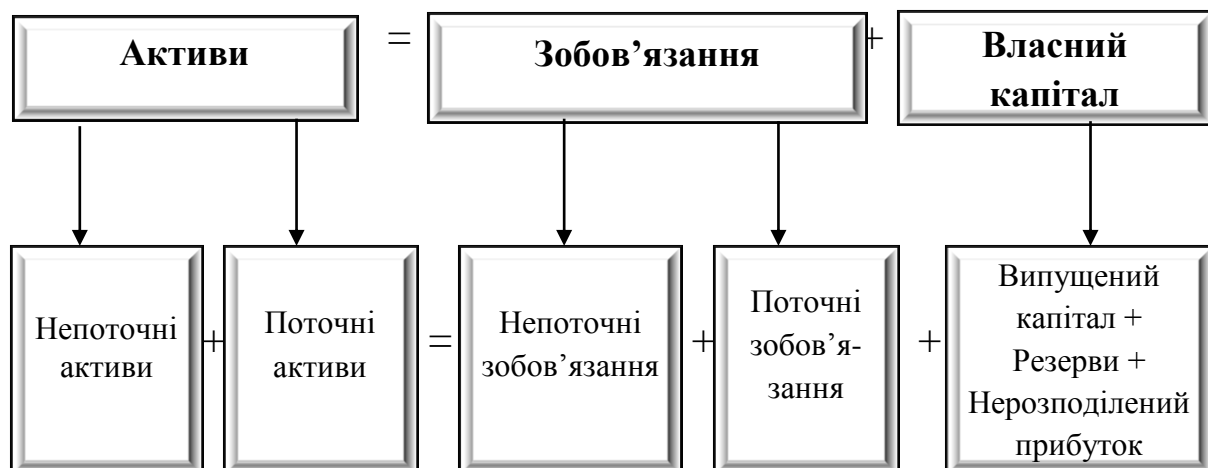


Рис. 2.1. Рівняння Балансу

Активи = Непоточні активи + Поточні активи

Актив слід класифікувати як поточний актив, якщо він:

1) очікується, буде проданий, або буде утримуватися для продажу чи споживання у звичайному ході нормального операційного циклу підприємства;

2) утримується первісно з метою продажу;

3) очікується, що буде реалізований протягом дванадцяти місяців після дати балансу;

4) є грошовими коштами або активом, що є еквівалентом грошових коштів (за визначенням МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»), які не обмежені для обміну або використання

для погашення зобов'язання протягом щонайменш дванадцять місяців після дати балансу.

Наприклад: запаси, дебіторська заборгованість, передоплата, грошові кошти.

Усі інші активи класифікуються як необоротні.

Приклад: основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові інвестиції.

Зобов'язання = Непоточні зобов'язання + Поточні зобов'язання.

Зобов'язання слід класифікувати як поточне, якщо воно:

1) очікується, буде погашене в ході звичайного операційного циклу підприємства;

2) утримується первісно з метою продажу;

3) має бути погашене протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

4) підприємства не має безумовного права відкласти погашення зобов'язання на термін щонайменше двадцяти місяців з дати балансу.

Приклад: кредиторська заборгованість, короткострокові позики, поточна частина довгострокової заборгованості, резерви.

Усі інші зобов'язання класифікуються як непоточні.

Наприклад: довгострокова заборгованість за позиками за вирахуванням поточної частини.

Власний капітал включає в себе:

1) акціонерний капітал;

2) інші резерви;

3) нерозподілений прибуток.

2.2. Формат балансу (Звіту про фінансовий стан)

Формат балансу відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансової звітності» має включати рядки з такими показниками:

1) основні засоби;

2) інвестиційна власність;

3) нематеріальні активи;

4) фінансові активи (за винятком сум інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі, торговельної та іншої дебіторської заборгованості, грошових коштів та їх еквівалентів);

- 5) інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі;
- 6) біологічні активи;
- 7) запаси;
- 8) торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- 9) грошові кошти та їх еквіваленти;
- 10) торговельна та інша кредиторська заборгованість;
- 11) забезпечення;
- 12) фінансові зобов'язання (за виключенням торговельної та іншої кредиторської заборгованості, забезпечень);
- 13) поточні податкові зобов'язання і активи відповідно до МСБО 12 «Податки на прибуток»;
- 14) відстрочені податкові зобов'язання і активи відповідно до МСБО 12 «Податки на прибуток»;
- 15) частка меншості, представлена у власному капіталі;
- 16) випущений капітал і резерви власників материнської компанії.

Баланс може мати горизонтальну форму у вигляді двосторонньої таблиці або вертикальну форму (табл. 2.1, 2.2)

Таблиця 2.1

Горизонтальний баланс

Непоточні активи	X	Власний капітал	X
Поточні активи	X	Непоточні зобов'язання	X
		Поточні зобов'язання	X
Активи всього	<u>X</u>	Власний капітал і зобов'язання, всього	<u>X</u>

Таблиця 2.2

Вертикальний баланс

Непоточні активи	X
Поточні активи	<u>X</u>
Активи, всього	<u>X</u>
Власний капітал	X
Непоточні зобов'язання	X
Поточні зобов'язання	<u>X</u>
Власний капітал та зобов'язання	<u>X</u>

Додаткові рядки, заголовки і проміжні підсумки слід включити до форми Балансу, якщо це вимагає МСБО, або якщо це дозволить більш правдиво відобразити фінансовий стан

підприємства. Приклад балансу за МСФЗ представлено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Баланс Групи ССА
за рік, який закінчився 31 грудня 20X3р., тис. грн.

Стаття	20X3 р.	20X2 р.
АКТИВИ		
Непоточні активи	X	X
Основні засоби	X	X
Гудвіл	X	X
Інші нематеріальні активи	X	X
Фінансові інвестиції, наявні для продажу	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Усього непоточні активи</i>	<u>X</u>	<u>X</u>
Поточні активи		
Запаси	X	X
Торгова дебіторська заборгованість	X	X
Інші поточні активи	X	X
Грошові кошти та їх еквіваленти	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Усього поточні активи</i>	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Усього активів</i>	<u>X</u>	<u>X</u>
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗАБОВ'ЯЗАННЯ		
Власний капітал власників материнської компанії	X	X
Акціонерний капітал	X	X
Інші резерви	<u>X</u>	<u>X</u>
Нерозподілений прибуток	X	X
Частка меншості	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Усього власний капітал</i>	<u>X</u>	<u>X</u>
Непоточні зобов'язання		
Довгострокові позики	X	X
Відстрочений податок	X	X
Довгострокові забезпечення	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Усього непоточні зобов'язання</i>	<u>X</u>	<u>X</u>
Поточні зобов'язання		
Торгова та інша кредиторська заборгованість	X	X
Короткострокові позики	X	X
Поточна частина довгострокових позик	X	X
Поточна заборгованість за податком	X	X
Короткострокові забезпечення	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Усього поточні зобов'язання</i>	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Всього зобов'язання</i>	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Всього власного капіталу та зобов'язань</i>	<u>X</u>	<u>X</u>

2.3. *Зміст звіту про прибутки та збитки*

Суб'єкт господарювання повинен подавати усі статті доходу та витрат, визнані за період:

- 1) у єдиному звіті про прибутки та збитки;
- 2) у двох звітах: у першому звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки) та другому, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи).

Звіт про прибутки та збитки є звітом, у якому доходи підприємства співвідносяться з його витратами для визначення прибутку / збитку (рис.2.2). Він відображає результати операцій підприємства за певний період (як правило, за рік).

$$\boxed{\text{Прибуток}} = \boxed{\text{Доходи}} - \boxed{\text{Витрати}}$$

Рис. 2.2. Розрахунок прибутку

Визначення результатів діяльності ґрунтується на такій класифікації операцій підприємства (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Класифікація операцій підприємства

2.4. *Структура та методика формування Звіту про сукупні доходи*

Звіт про сукупні доходи має включати, як мінімум, рядки, які подають такі суми за період:

1) дохід (прибутки та збитки, що виникають внаслідок припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю);

2) фінансові витрати;

3) частка прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі (фінансовий актив перекласифікований так, що він оцінюється за справедливою вартістю, будь-який прибуток або збиток, що виникає внаслідок різниці між попередньою балансовою вартістю та його справедливою вартістю на дату перекласифікації (як визначено в МСФЗ 9);

4) податкові витрати;

5) одна сума, що складається з підсумку:

- прибутку або збитку від припинення видів діяльності після сплати податків;

- прибутку або збитку після сплати податків, визнаного після оцінки до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж або після вибуття активів чи вибуття ліквідаційної групи (груп), що становить припинену діяльність;

б) прибуток або збиток;

7) кожен компонент іншого сукупного прибутку, класифікований за своїм характером;

8) частку іншого сукупного прибутку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;

9) загальний сукупний прибуток.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати у звіті про сукупні доходи такі статті у вигляді їх розподілу за період:

1) прибуток або збиток, що належить частці меншості;

2) прибуток або збиток, що належить власникам материнського підприємства.

Підприємство також має розкривати у Звіті про прибутки та збитки показники прибутку на акцію за прибутками або збитками від діяльності, яка продовжується, що належать власникам материнського підприємства, та за прибуткам або збитками за період, що належать власникам материнського підприємства

за кожним класом простих акцій, які мають різні права на частку в прибутку за цей період.

Підприємству слід подавати аналіз витрат з використанням класифікації за їх характером або за функцією на підприємстві у звіті про прибутки та збитки або в примітках до звіту про прибутки та збитки. Вибір методу аналізу витрат за їх характером або функцією (собівартістю реалізації) залежить від історичних та галузевих факторів, а також від характеру підприємства.

Можливі формати звіту про прибутки та збитки наведені у таблицях 2.3, 2.4.

Таблиця 2.3

Формати Звіту про прибутки та збитки

Метод класифікації витрат за їх характером		Метод функціональної класифікації витрат або «собівартості реалізації»	
Стаття	20X3 р., тис. грн.	Стаття	20X3 р., тис. грн.
Доход	X	Доход	X
Інший доход	X	Собівартість реалізації	<u>(X)</u>
Зміна запасів готової продукції та незавершеного виробництва	X	<i>Валовий прибуток</i>	X
Використана сировина та матеріали	X	Інший доход	(X)
Витрати на амортизацію	X	Витрати на збут	(X)
Витрати на виплати працівникам	(X)	Адміністративні витрати	<u>(X)</u>
Інші витрати	X	Інші витрати	<u>X</u>
Усього витрати		<i>Прибуток до оподаткування</i>	
<i>Прибуток до оподаткування</i>			

Підприємству, яке класифікує витрати за їх функціональним призначенням, слід розкривати додатково інформацію про характер цих витрат, включаючи амортизацію та витрати на виплату працівникам.

Таблиця 2.4

**Звіт про прибутки та збитки групи ССА
за рік, який закінчився 31 грудня 20X3р., тис. грн.**

Стаття	20X3 р.	20X2 р.
Доход	X	X
Собівартість реалізації	(X)	(X)
Валовий прибуток	X	X
Інший операційний доход	X	X
Витрати на збут	(X)	(X)
Адміністративні витрати	(X)	(X)
Інші витрати	(X)	(X)
Фінансові витрати	(X)	(X)
Частка в прибутку асоційованих підприємств*	<u>X</u>	<u>X</u>
Прибуток до сплати податків	X	X
Витрати на податок на прибуток	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Прибуток за період	<u>X</u>	<u>X</u>
Пов'язаний з :		
Власниками материнського підприємства	X	X
Часткою меншості	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
*Дорівнює частці у прибутку асоційованих підприємств, пропорційній частці власності у капіталі асоційованого підприємства, тобто після вирахування податку на прибуток та частки меншості асоційованого підприємства		

2.5. Зміст Звіту про зміни у власному капіталі

У Звіті про зміни у власному капіталі для користувачів фінансових звітів наводиться додаткова інформація про зміни у власному капіталі за період між двома датами балансу (рис. 2.4).

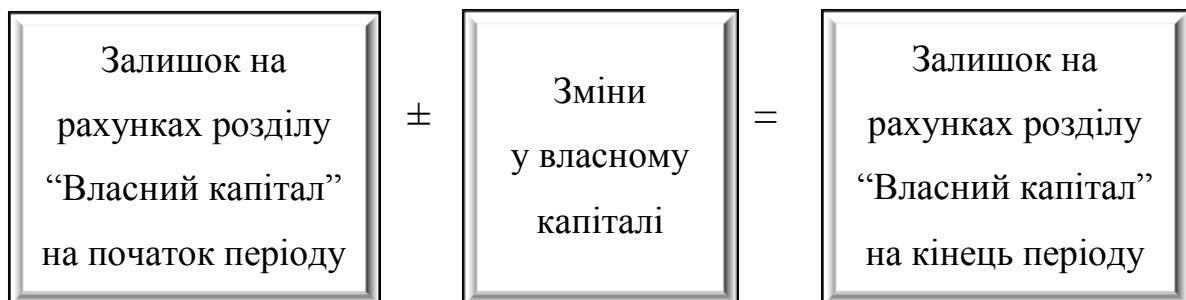


Рис. 2.4. Розрахунок залишку на рахунках розділу «Власний капітал»

Зміни у власному капіталі підприємства у період між двома датами балансу відображають збільшення чи зменшення його чистих активів протягом періоду.

2.6. Призначення та основні елементи Звіту про зміни у власному капіталі

МСБО 1 вимагає, щоб підприємство подавало у вигляді окремого компонента своїх фінансових звітів звіт, у якому наводиться:

- 1) чистий прибуток або збиток за певний період;
- 2) кожна стаття доходу та витрат, прибутку або збитку (яка згідно з вимогами інших стандартів визнається безпосередньо у складі власного капіталу) і загальна сума за цими статтями;
- 3) кумулятивний вплив змін в обліковій політиці та виправлення помилок попереднього періоду.

Крім того, підприємству слід подавати в цьому звіті або в примітках до нього:

- 1) операції щодо капіталу з власниками та виплати дивідендів власникам;
- 2) сальдо нерозподіленого прибутку або збитку на початок певного періоду та на дату балансу, а також зміни за період;
- 3) узгодження балансової вартості кожного класу власного капіталу, премії за акціями та всі забезпечення на початок і на кінець періоду, розкриваючи кожен змін окремо.

Ці вимоги можна виконати двома шляхами – у вигляді Звіту про визнані інші прибутки та збитки або Звіту про зміни у власному капіталі (табл. 2.5 та 2.6).

Зміни у власному капіталі суб'єкта господарювання за період між початком та кінцем звітного періоду відображає збільшення чи зменшення чистих активів протягом періоду. За винятком змін, які є наслідком операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями власників (таких як внески до власного капіталу, повторні придбання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання і дивіденди), а також витрат на операції, прямо пов'язаних з такими операціями, загальна зміна у власному капіталі протягом періоду відображає загальну зміну

доходу та витрат, включаючи прибутки та збитки, отримані в результаті діяльності суб'єкта господарювання протягом періоду.

Таблиця 2.5

**Звіт про визнані інші прибутки
за рік, що закінчився 31 грудня 20X3 р., тис. грн.**

Стаття	20X3 р.	20X2 р.
Збитки від переоцінки нерухомості	(X)	X
Інвестиції, наявні для продажу:	X	X
Прибутки/збитки від переоцінки, відображені у капіталі	(X)	(X)
Переведення до прибутку або збитку від продажу	X	(X)
Хеджування грошових потоків: Прибутки/збитки, відображені у капіталі	X	X
Переведені до прибутку або збитку за період	(X)	(X)
Переведені до первісної балансової вартості статей, які хеджувались	(X)	(X)
Курсові різниці від переведення закордонних операцій	(X)	(X)
Податок на прибуток за статтями, відображеними безпосередньо в капіталі або переведеними з капіталу	<u>X</u>	<u>(X)</u>
Чистий прибуток, визнаний безпосередньо в капіталі	(X)	X
Прибуток за період	<u>X</u>	<u>(X)</u>
Усього визнані доходи і витрати за період	<u>X</u>	<u>X</u>
Пов'язані з:		
- власниками материнського підприємства;	X	X
- частці меншості;	<u>X</u>	<u>X</u>
Разом	<u>X</u>	<u>X</u>
Вплив змін у обліковій політиці, пов'язаний з		
- власниками материнського підприємства;	(X)	(X)
- часткою меншості.	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

Таблиця 2.6

**Звіт про зміни у власному капіталі за рік,
що закінчився 31 грудня 20X2 р., тис. грн.**

Стаття	Належить власникам материнського підприємства					Частка меншості	Усього власного капіталу
	Акціонерний капітал	Інші резерви	Резерви переведення	Нерозподілений прибуток	Всього		
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Залишок на 31 грудня 20X1 р.</i>	X	X	(X)	X	X	X	X
Зміни в обліковій політиці				(X)	(X)	(X)	(X)
Перерахований залишок	X	X	(X)	X	X	X	X
Зміни в капіталі за 20X2 р.							
Прибуток від переоцінки нерухомості		X			X	X	X
Інвестиції, наявні для продажу:							
Прибутки/збитки від переоцінки, відображені у капіталі		(X)			(X)		(X)
Переведення до прибутку або збитку від продажу		(X)			(X)		(X)
Хеджування грошових потоків:							
Прибутки/збитки, відображені у капіталі		X			X	X	X

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
Переведені до прибутку або збитку за період		X			X	X	X
Переведені до первісної балансової вартості статей, які хеджувались		(X)			(X)		(X)
Курсові різниці від переведення закордонних операцій			(X)		(X)	(X)	(X)
Податок на прибуток за статтями, відображеними безпосередньо в капіталі або переведеними з капіталу		(X)	X		(X)	(X)	(X)
Чистий прибуток, визнаний безпосередньо в капіталі		X	(X)		X	X	X
Прибуток за період				X	X	X	X
Усього визнані доходи і витрати за період		X	(X)	X	X	X	X
Дивіденди				(X)	(X)	(X)	(X)
Випуск акціонерного капіталу	X				X		X
Випуск опціонів на акції		X			X		X
<i>Залишок на 31 грудня 20X2 р. перенесений на початок наступного року</i>	X	X	(X)	X	X	X	X

2.7. Сутність, зміст та методи формування Звіту про рух грошових коштів.

Інформація про грошові потоки підприємства корисна тому, що надає користувачам фінансових звітів основу для оцінки здатності підприємства генерувати грошові кошти та потреб підприємства щодо використання цих грошових коштів.

Інформація про грошові потоки покращує також зіставність звітності про результати операційної діяльності різних підприємств тому, що усуває вплив застосування різних облікових підходів до однакових операцій та подій. Звіт про рух грошових коштів – це єдиний, що складається на касовій основі.

Приклад звіту про рух грошових коштів з МСБО 7 наведений у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився 31 грудня 20X3 р., тис. грн.

Стаття	20X3 р.	20X2 р.
1	2	3
Рух грошових коштів від операційної діяльності		
Надходження грошових коштів від замовників	X	X
Грошові кошти, виплачені постачальникам і працівникам	(X)	(X)
Грошові кошти від операцій	X	X
Сплачені відсотки	(X)	(X)
Сплачені податки на прибуток	(X)	(X)
<i>Чисті грошові кошти від операційної діяльності</i>	X	X
Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності		
Придбання дочірнього підприємства X, за вирахуванням придбаних грошових коштів	(X)	(X)
Придбання основних засобів	X	X
Надходження від реалізації обладнання	(X)	(X)
Відсотки, одержані	(X)	(X)
Дивіденди, одержані	X	X

Продовження табл. 2.7

1	2	3
<i>Чисті грошові кошти, використані в інвестиційній діяльності</i>	X	X
Рух грошових коштів від фінансової діяльності	<u>X</u>	<u>X</u>
Надходження від випуску власного капіталу	(X)	(X)
Надходження від довгострокових позик	X	X
Плата за зобов'язання щодо фінансової оренди	X	X
Дивіденди, сплачені	(X)	(X)
<i>Чисті грошові кошти, використані у фінансовій діяльності</i>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<i>Чисте збільшення грошових коштів та їхніх еквівалентів</i>	X	X
Грошові кошти та їхні еквіваленти на початок періоду	<u>X</u>	<u>X</u>
Грошові кошти та їхні еквіваленти на кінець періоду	<u>X</u>	<u>X</u>

Звіт про рух грошових коштів надає інформацію про зміни у грошових коштах та їхніх еквівалентах на підприємстві протягом періоду, що є результатом операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Схема-розрахунок Звіту про рух грошових коштів

Грошові кошти складаються з готівки в касі та депозитів до запитання.

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

Приклади руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності:

Операційна діяльність:

- надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;
- надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інші надходження;
- виплати грошових коштів постачальникам за товари та послуги;
- виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням;
- надходження грошових коштів і виплати грошових коштів страхової компанії за премії та позови, ануїтети та інші види страхової допомоги;
- виплати грошових коштів або компенсація податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю;
- надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей.

Інвестиційна діяльність:

- а) виплати грошових коштів для придбання (надходження від продажу) основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів. Ці виплати охоплюють також такі, що пов'язані з капіталізованими витратами на розвиток та будівництво основних засобів самим підприємством;
- б) виплати грошових коштів для придбання (надходження від продажу) власного капіталу або боргових інструментів інших підприємств, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструмент, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);
- в) аванси грошовими коштами та позики (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою), надані іншим сторонам;
- г) надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам;

д) виплати (надходження) грошових коштів за ф'ючерсними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами "своп", окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або виплати класифікуються як фінансова діяльність. (Своп – це банківська угода, яка складається з двох протилежних конверсійних операцій на однакову суму, які складені в один і той же день).

Фінансова діяльність:

а) надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;

б) виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій підприємства;

в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших коротко- або довгострокових позик;

г) виплати грошових коштів для погашення позик;

д) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою.

2.8. Формат Звіту про рух грошових коштів

Підприємству слід звітувати про рух грошових коштів від операційної діяльності, застосовуючи "прямий" або "непрямий" метод, як зазначено МСБО 7.

Форма звіту про рух грошових коштів прямим методом, за яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень та валових виплат грошових коштів наведена в табл. 2.8.

За непрямим методом, чистий прибуток або збиток коригують на вплив операцій, які за характером є негрошовими, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень чи виплат грошових коштів, а також статей доходів чи витрат, що стосуються грошових потоків від інвестиційної чи фінансової діяльності.

Приклад подання звіту про рух грошових коштів непрямим методом наведено у таблиці 2.9.

Приклади фінансової звітності за МСФЗ наведено у додатку А.

Таблиця 2.8

**Звіт про рух грошових коштів
за рік, що закінчився 31 грудня 20X3 р.
(за прямим методом, тис. грн.)**

Стаття	20X3 р.	20X3 р.
Надходження грошових коштів від клієнтів	X	
Грошові кошти, виплачені постачальникам і службовцям	<u>X</u>	
Грошові кошти від операцій	X	
Сплачені відсотки	(X)	
Сплачені податки на прибуток	<u>(X)</u>	
Чисті грошові кошти від операційної діяльності		X

Таблиця 2.9

**Звіт про рух грошових коштів
за рік, що закінчився 31 грудня 20X3 р.
(за непрямим методом, тис. грн.)**

Стаття	20X3 р.	20X3 р.
Чистий прибуток до оподаткування	X	
Коригування на:		
- амортизацію	X	
- збитки від курсових різниць	X	
- прибуток від інвестиційної діяльності	(X)	
- витрати на сплату відсотків	<u>X</u>	
Операційний прибуток до змін робочого капіталу	X	
Збільшення торгової та іншої дебіторської заборгованості	(X)	
Зменшення запасів	X	
Зменшення торговельної кредиторської заборгованості	<u>(X)</u>	
Грошові кошти, одержані від операцій	X	
Відсотки сплачені	(X)	
Податки на прибуток сплачені	<u>(X)</u>	
Чисті грошові кошти від операційної діяльності		X

2.9. Сутність облікової політики за МСФЗ

Фінансова звітність вимагає від управлінського персоналу здійснення професійного судження та пов'язана зі застосуванням як кількісної, так і якісної інформації про господарські події та операції.

Процес перетворення інформації про господарські щоденні операції у показники фінансової звітності наведений на рисунку 2.6.

Відповідно до МСБО 8 (переглянутого у грудні 2003 року), **облікова політика** – це конкретні принципи, домовленості, правила та процедури, прийняті управлінським персоналом підприємства при складанні та поданні фінансових звітів.



Рис. 2.6. Процес перетворення інформації про господарські щоденні операції у показники фінансової звітності

Управлінському персоналу слід обирати та застосовувати облікову політику підприємства так, щоб фінансові звіти відповідали всім вимогам кожного застосовуваного МСФЗ та кожного тлумачення КТМФЗ.

2.10. Перегляд облікової політики підприємством

Слід регулярно переглядати облікову політику з точки зору змін у нормативному та економічному середовищі, а також ділової діяльності та процесів на підприємстві, аби забезпечити їхню відповідність поточним обставинам.

Облікову політику слід змінювати лише у разі:

- 1) якщо це вимагається стандартом або тлумаченням;
- 2) якщо зміни приведуть до адекватного відображення подій чи операцій у фінансових звітах підприємства.

Зміна облікової політики відображається ретроспективно. Будь-яке коригування внаслідок такої зміни слід відображати як коригування залишку кожного відповідного компонента власного капіталу на початок періоду. Порівняльну інформацію слід перераховувати, коли це можливо.

Якщо зміна облікової політики має суттєвий вплив на поточний період чи будь-який попередній період, або може мати суттєвий вплив на подальші періоди, підприємству слід розкривати інформацію про таке:

- 1) причини зміни;
- 2) суму коригування у поточному періоді та кожному періоді, відображеному в звітності;
- 3) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують періодам, включеним до порівняльної інформації; та
- 4) той факт, що порівняльну інформацію було перераховано або про неможливість це зробити.

2.11. Облікові оцінки

Внаслідок невизначеності, притаманної підприємницькій діяльності, багато статей фінансової звітності не можуть бути точно визначені, а можуть бути тільки попередньо оцінені. Процес попередньої облікової оцінки включає судження, що

базується на останній наявній інформації. Наприклад, може знадобитися оцінка:

- безнадійних боргів;
- старіння запасів;
- справедливої вартості фінансових активів і зобов'язань;
- строків корисної служби чи очікуваної моделі споживання економічних вигід від активів, що амортизуються;
- гарантійних зобов'язань.

Використання обґрунтованих попередніх оцінок є суттєвою частиною складання фінансових звітів і не знижує їхньої достовірності.

Процеси міркування на підприємствах, пов'язані з обліковими оцінками:

Крок 1 – визначення суттєвих факторів, які, за очікуванням, можуть значно впливати на попередню оцінку.

Крок 2 – побудова припущень про доречні фактори. Припущення становлять собою судження управлінського персоналу щодо найімовірніших обставин та подій, що стосуються суттєвих факторів.

Крок 3 – застосування припущень та будь-яких доречних даних для визначення суми оцінки.

Під час застосування припущень та доречних даних для визначення суми попередньої оцінки, підприємство може в деяких випадках застосувати модель. Наприклад, підприємство може визначити забезпечення сумнівних рахунків, застосовуючи певні норми у відсотках до залишків на рахунках дебіторської заборгованості, класифікований за строками погашення. В інших випадках підприємство може визначити облікові оцінки шляхом оцінки окремих статей, що складають залишок. Наприклад, підприємство може визначити забезпечення сумнівних рахунків, здійснивши оцінки окремих залишків на кожному рахунку клієнтів.

Складність процесу попередньої оцінки, як правило, змінюється пропорційно:

- наявності та достовірності доречних даних, на яких базується попередня оцінка;
- кількості припущень, які слід зробити;

– ступеня невпевненості, пов'язаної з припущеннями.

Інколи важко розрізняти зміну облікової політики та зміну облікових оцінок. У таких випадках зміна розглядається як зміна облікових оцінок із відповідним розкриттям інформації.

Приклади змін облікових оцінок:

– ставка відрахувань до резерву безнадійних боргів змінюється з 10 % до 15 % залишків торговельної дебіторської заборгованості;

– строки корисної експлуатації будівель змінили з 45 до 50 років;

– метод амортизації шляхом зменшення залишку змінили на прямолінійний.

2.12. Помилки, припущені у попередньому періоді

Помилки можуть виникати в результаті помилок у математичних підрахунках, у застосуванні облікової політики, неправильної інтерпретації фактів, недогляду або шахрайства.

Вимоги до розкриття інформації щодо помилок, припущених у попередні періоди, такі:

а) суму виправлення помилки, яка пов'язана з попередніми періодами, слід відображати у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду. У разі доцільності порівняльна інформація має перераховуватися;

б) у примітках до фінансових звітів повинні надаватися:

1) характер помилки, припущеної у попередній період;

2) суму виправлення за поточний і за кожний з попередніх відображених у звіті періодів;

3) суму виправлень на початок самого раннього з відображених періодів;

4) недоцільність застосування ретроспективного перерахунку та її причини.



ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. *Надайте характеристику балансу за МСФЗ.*
2. *Наведіть факти, які впливають на інформацію про фінансовий стан підприємства.*
3. *Назвіть основні елементи балансу.*
4. *Охарактеризуйте рівняння балансу.*
5. *Які статті включає форма балансу відповідно до вимог МСБО 1.*
6. *Наведіть форму вертикального й горизонтального балансу.*
7. *Надайте характеристику звіту про прибутки та збитки за МСФЗ.*
8. *Які рядки повинен включати звіт про сукупні доходи.*
9. *Назвіть основні елементи звіту про прибутки та збитки за МСФЗ.*
10. *Обґрунтуйте аналіз витрат з використанням класифікації за їх характером або за функцією.*
11. *Надайте характеристику звіту про зміни у власному капіталі за МСФЗ.*
12. *Які рядки повинен включати звіт про зміни у власному капіталі за МСФЗ.*
13. *Назвіть основні елементи звіту про зміни у власному капіталі за МСФЗ.*

14. *Надайте характеристику звіту про рух грошових коштів за МСФЗ.*
15. *Наведіть приклади руху грошових коштів від операційної діяльності.*
16. *Наведіть приклади руху грошових коштів від інвестиційної діяльності.*
17. *Наведіть приклади руху грошових коштів від фінансової діяльності.*
18. *Назвіть основні елементи звіту про рух грошових коштів за МСФЗ.*
19. *Обґрунтуйте подання звіту про рух грошових коштів непрямим методом.*
20. *Що таке облікова політика?*
21. *Наведіть приклади облікової політики.*
22. *Яким чином слід застосовувати та обирати облікову політику підприємства?*
23. *Коли слід змінювати облікову політику?*
24. *Які існують процеси міркування на підприємствах?*
25. *В яких випадках підприємство може застосовувати модель?*
26. *У результаті чого можуть виникати помилки?*
27. *Які існують вимоги до розкриття інформації щодо помилок, припущених у попередні періоди?*

Тестові завдання
до розділу 2 «Склад і структура фінансових звітів та
основні вимоги до їх подання»

1. Згідно з МСБО 8 облікова політика – це...:

- а) організація діяльності підприємства, яка застосовується із самого початку здійснення його господарських операцій;
- б) конкретні принципи, домовленості, правила та процедури, прийняті управлінським персоналом підприємства при складанні та поданні фінансових звітів;
- в) сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;
- г) немає правильної відповіді.

2. Облікову політику слід змінювати лише у разі:

- а) якщо це вимагається стандартом або тлумаченням;
- б) якщо зміни призведуть до адекватнішого відображення подій чи операцій у фінансових звітах підприємства;
- в) правильна відповідь а і б;
- г) немає правильної відповіді.

3. Скільки кроків включає процес міркування на підприємствах, пов'язані з обліковими оцінками:

- а) 2 кроки;
- б) 3 кроки;
- в) 4 кроки;
- г) немає вірної відповіді.

4. Складність процесу попередньої оцінки, як правило, змінюється пропорційно:

- а) наявності та достовірності доречних даних, на яких базується попередня оцінка;
- б) кількості припущень, які слід зробити;
- в) ступеня невпевненості, пов'язаної з припущеннями;
- г) немає вірної відповіді.

5. Вимоги до розкриття інформації щодо помилок, припущених у попередні періоди, такі:

- а) суму виправлення помилки, яка пов'язана з попередніми періодами, слід відображати у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду. У разі доцільності порівняльна інформація має перераховуватися;
- б) характер помилки, припущеної у попередній період;
- в) суму виправлень на початок самого раннього з відображених періодів;
- г) всі відповіді вірні.

6. МСБО 1 вимагає, щоб підприємство подавало у вигляді окремого компонента своїх фінансових звітів звіт, у якому наводиться:

- а) чистий прибуток або збиток за певний період;
- б) кожна стаття доходу та витрат, прибутку або збитку (яка згідно з вимогами інших стандартів визнається безпосередньо у складі власного капіталу) і загальна сума за цими статтями;
- в) кумулятивний вплив змін в обліковій політиці та виправлення помилок попереднього періоду.
- г) всі відповіді вірні.

7. Підприємству слід подавати у звіті про зміни у власному капіталі або в примітках до нього:

- а) операції щодо капіталу з власниками та виплати дивідендів власникам;
- б) сальдо нерозподіленого прибутку або збитку на початок певного періоду та на дату балансу, а також зміни за період;
- в) узгодження балансової вартості кожного класу власного капіталу, премії за акціями та всі забезпечення на початок і на кінець періоду, розкриваючи кожен зміну окремо;
- г) всі відповіді вірні.

8. Еквіваленти грошових коштів – це...:

- а) короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості;
- б) найбільш ліквідна категорія активів;

в) особливий товар, що є загальною еквівалентною формою вартості інших товарів;

г) немає правильної відповіді.

9. Приклади руху грошових коштів від операційної діяльності:

а) надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;

б) надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інші надходження;

в) виплати грошових коштів постачальникам за товари та послуги;

г) всі відповіді вірні.

10. Приклади руху грошових коштів від інвестиційної діяльності:

а) аванси грошовими коштами та позики (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою), надані іншим сторонам;

б) надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам;

в) немає правильної відповіді;

г) правильна відповідь а і б.

11. Приклади руху грошових коштів від фінансової діяльності:

а) надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;

б) виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій підприємства;

в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших коротко- або довгострокових позик;

г) всі відповіді правильні.

12. Приклади руху грошових коштів від операційної діяльності:

а) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей;

б) виплати грошових коштів для придбання (надходження від продажу) власного капіталу або боргових інструментів інших підприємств, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструмент, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

в) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою;

г) немає правильної відповіді.

13. Приклади руху грошових коштів від інвестиційної діяльності:

а) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей;

б) виплати грошових коштів для придбання (надходження від продажу) власного капіталу або боргових інструментів інших підприємств, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструмент, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

в) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою;

г) немає правильної відповіді.

14. Приклади руху грошових коштів від фінансової діяльності:

а) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей;

б) виплати грошових коштів для придбання (надходження від продажу) власного капіталу або боргових інструментів інших підприємств, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструмент, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

в) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою;

г) немає правильної відповіді.

15. Які статті входять до Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом):

- а) Надходження грошових коштів від клієнтів;
- б) Чистий прибуток до оподаткування;
- в) немає вірної відповіді;
- г) вірна відповідь а і б.

16. Баланс – це:

- а) відображає фінансовий стан підприємств на певний момент часу;
- б) відображає загальне положення активів на кінець звітного періоду;
- в) відображає загальне положення пасивів на кінець звітного періоду;
- г) немає правильної відповіді.

17. Ліквідність – це:

- а) здатність прогнозувати потребу в позиках;
- б) здатність товару швидко перетворюватися в грошові еквіваленти;
- в) прогнозувати здатність підприємства генерувати грошові кошти;
- г) можливість створення нових фінансових ресурсів в майбутньому.

18. Основні елементи балансу:

- а) активи;
- б) зобов'язання;
- в) власний капітал;
- г) всі відповіді вірні.

19. Рівняння балансу таке як: вилучений Капітал+Резерви+Нерозподілений прибуток – це:

- а) активи;
- б) зобов'язання;
- в) власний капітал;
- г) всі відповіді вірні.

20.Зобов'язання слід класифікувати як поточне якщо, воно:

- а) очікується, буде погашене в ході звичайного операційного циклу;
- б) утримується первісно з метою продажу;
- в) має бути погашене протягом 12 місяців з дати балансу;
- г) все вище наведене.

21.Звітом у якому доходи підприємства співвідносяться з його витратами для визначення прибутку/збитку являється:

- а) звіт про прибутки та збитки;
- б) звіт про власний капітал;
- в) баланс;
- г) звіт про рух грошових коштів.

22.Розрахунок прибутку здійснюється за формулою:

- а) $\text{прибуток} = \text{виручка} - \text{витрати}$;
- б) $\text{прибуток} = \text{доходи} - \text{витрати}$;
- в) $\text{прибуток} = \text{витрати} - \text{доходи}$;
- г) $\text{прибуток} = \text{витрати} - \text{виручка}$.

23.Суб'єкт господарювання повинен розкривати у звіті про сукупні доходи такі статті у вигляді їх розподілу:

- а) прибуток або збиток, що належить частці меншості;
- б) прибуток або збиток, що належить власникам материнського підприємства;
- в) відповіді а і б вірні;
- г) немає правильної відповіді.

24.Суб'єкт господарювання повинен подавати усі статті доходів та витрат, визнані за період у звітах:

- а) у звіті про прибутки та збитки; у звіті про сукупні доходи;
- б) у звіті про прибутки та збитки: у звіті про рух грошових коштів;
- в) у звіті про сукупні доходи; у звіті про власний капітал;

25.Об'єкт можна віднести до активів якщо виконуються такі вимоги:

- а) якщо його вартість може бути достовірно визначена;
- б) якщо майбутньому він принесе економічні вигоди;
- в) відповіді а і б вірні;
- г) немає правильної відповіді.

26.Основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові інвестиції відносять до:

- а) активів;
- б) зобов'язань;
- в) власного капіталу;
- г) немає правильної відповіді.

27.МСБО 1 вимагає, щоб підприємство подавало у вигляді окремого компонента своїх фінансових звітів звіт, у якому наводиться:

- а) чистий прибуток або збиток за певний період;
- б) кожна стаття доходу та витрат, прибутку або збитку (яка згідно з вимогами інших стандартів визнається безпосередньо у складі власного капіталу) і загальна сума за цими статтями;
- в) кумулятивний вплив змін в обліковій політиці та виправлення помилок попереднього періоду;
- г) всі відповіді вірні.

28.Грошові кошти складаються:

- а) грошових коштів;
- б) депозитів до запитання;
- в) відповіді а і б вірні;
- г) немає правильної відповіді.

29.Що відноситься до інвестиційної діяльності:

- а) виплати грошових коштів для придбання (надходження від продажу) основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів;
- б) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей;

в) надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;

г) виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій підприємства.

30. Яка ставка відрахувань до резерву безнадійних боргів змінюється з залишків торговельної дебіторської заборгованості:

- а) з 5 до 10 %;
- б) з 10 до 15 %;
- в) з 15 до 20 %;
- г) з 20 до 25 %.

Приклад рішення типової ситуації

Приклад 1.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками ПАТ «Олімп», станом на 31 грудня 20XXр. представлена у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Оборотна відомість за синтетичними рахунками ПАТ «Олімп», станом на 31 грудня 20XXр.

Показник	Сума, тис. грн.	Сума, тис. грн.
Адміністративні витрати	90	
Банк	11	
Податок на прибуток		20
Витрати на збут	60	
Дивіденди отримані		600
Інвестиції у необоротні активи	6500	
Проміжні дивіденди	575	
Позика (до сплати у 2015р.)		200
Відсотки за позикою	24	
Обладнання - собівартість	900	
Обладнання - амортизація		440
Будівлі - собівартість	2400	
Будівлі - амортизація		720
Нерозподілений прибуток		221
Закупки	2027	
Реалізація		5000
Акціонерний капітал – 0,50 грн. прості акції		7000
Запаси станом на 1 січня 20XXр.	165	
Торгова кредиторська заборгованість		168
Торгова дебіторська заборгованість	417	
Зарплата – адміністрація	800	
Зарплата – збут	400	
Разом:	14369	14369

За період підприємство мало такі результати діяльності:

- 1) Собівартість запасів за підсумками інвентаризації станом на 31 грудня 20XX р. склала 167 тис. грн.

2) Будівлі були переоцінені до 2500 тис. грн. 1 січня 20XX р. Директори вирішили включити цю оцінку до балансу. Ніяких інших операцій або коригувань не виникало з необоротними активами.

3) Будівлі слід амортизувати на 2 % від собівартості або від переоціненої суми, а обладнання – на 20 % за методом зменшення залишку. Сума амортизації була віднесена до витрат на збут.

4) Податок на прибуток за рік становив 270 тис. грн.

5) Прибуток за фінансовий рік, який закінчився 31 грудня 20XXр., становив 1650 млн. грн.

6) Директори оголосили, що дивіденди по закінченні року будуть складати 0,08 грн. на акцію, але ніяких коригувань у звітах не було зроблено.

Необхідно:

Скласти Звіт про прибутки та збитки ПАТ «Олімп» за рік, який закінчився 31 грудня 20XXр. за такою формою, яка була б прийнятною для оприлюднення та яка б відповідала МСФЗ. Поясніть, чому саме цей формат ви вибрали для складання Звіту про прибутки та збитки

Рішення.

**Звіт про прибутки та збитки ПАТ «Олімп» за рік,
який закінчився 31 грудня 20XX р., тис. грн.**

Стаття	Сума, тис. грн.
Доход	5000
Собівартість реалізації (165+2,027-167)	(2025)
Валовий прибуток	2975
Інший доход	600
Витрати на збут (60+400+50+92)	(602)
Адміністративні витрати (90+800)	(890)
Фінансові витрати	(24)
Прибуток до сплати податків	2059
Витрати на сплату податку на прибуток	(270)
Чистий прибуток за рік	1789
Дивіденди (575+1,120)	(1695)
Нерозподілений прибуток за рік	94

Було вибрано метод класифікації витрат за функціональним призначенням саме тому, що необхідна інформація про запаси, витрати на виплати працівникам, т. ін. не є доступною для використання методу класифікації за характером витрат.

Приклад 2.

На основі даних Балансу (табл. 2.10), враховуючи помилки, допущені бухгалтером, необхідно скласти Баланс за форматом МСБО.

Таблиця 2.10

Баланс ВАТ «Успіх» станом на 31 грудня 200X р.

Назва статті	Сума, тис. грн.	Сума, тис. грн.
1	2	3
Необоротні активи - матеріальні		
Обладнання: первісна вартість	110000	
знос	(40000)	
залишкова вартість	70000	
Верстати	22000	
Земля і споруди: первісна вартість	400000	
знос	(150000)	
залишкова вартість	250000	
Земля	90000	432000
Оборотні активи:		
Торговельна дебіторська заборгованість	175000	
Грошові кошти	80000	
Запаси	220000	
Державні цінні папери	20000	495000
Необоротні нематеріальні активи –		
Гудвіл	80000	
Інвестиції	40000	
Патенти	26000	146000
Витрати майбутніх періодів:		
Аванси ділерам	60000	
Адміністративні витрати	12000	
Передплачена оренда	15000	
Інші витрати	75000	162000
ВСЬОГО АКТИВИ		1235000

Продовження табл. 2.10

1	2	3
Короткострокові зобов'язання		
Торговельна кредиторська заборгованість	140000	
Резерв сумнівної дебіторської заборгованості	8000	
Дивіденди до сплати	35000	
Зобов'язання з податку на прибуток	42000	
Податок на додану вартість	17000	242000
Довгострокові облігації	500000	
Резерв непередбачених збитків	150000	650000
Всього зобов'язання		892000
Випущений акціонерний капітал (15000 x 10 грн.)	150000	
Чистий прибуток	90000	
Дивіденди сплачені	(20000)	
Нерозподілений прибуток	123000	
Всього капітал		343000
ВСЬОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА КАПІТАЛ		1235000

Рішення.

Припущення щодо покращення формату балансу такі:

а) Застосувати відповідну класифікацію поточних або непоточних активів і зобов'язань;

б) Об'єднати однотипні статті (такі, як обладнання і верстати у наданому прикладі);

в) Розділити і подати окремо поточні і непоточні активи і зобов'язання;

г) Перенести резерв сумнівних боргів із зобов'язань до активів (що зменшує підсумок активів на 8 000 грн.);

г) На початок балансу винести валюту фінансової звітності і рівень одиниці точності (тисячі);

д) Розкрити в балансі порівняльну інформацію щодо попереднього періоду для всієї числової інформації (МСБО 1.38).

ВАТ «Успіх»
Баланс
станом на 31 грудня 200X р.
(у тис. грн.)

Назва статті	Сума, тис. грн.
Активи:	
Непоточні активи:	
Основні засоби	432
Гудвіл	80
Інші нематеріальні активи	26
Інвестиції, наявні для продажу	40
Разом непоточні активи	578
Поточні активи:	
Запаси	220
Торговельна дебіторська заборгованість	167
Інші поточні активи	162
Гроші та грошові еквіваленти	100
Разом поточні активи	649
ВСЬОГО АКТИВИ	1227
Власний капітал і зобов'язання:	
Власний капітал:	
Акціонерний капітал: (10 грн. X 15 000 акцій)	150
Інші резерви	150
Нерозподілений прибуток	193
Разом власний капітал	493
Непоточні зобов'язання:	
Довгострокові позики	500
Поточні зобов'язання:	
Торговельна та інша заборгованість	140
Поточні податкові зобов'язання	59
Дивіденди до сплати	35
Разом поточні зобов'язання	234
ВЬОГО КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	1227

Ситуаційні завдання

Вправа 1

Оборотна відомість за синтетичними рахунками ПАТ «Ом», станом на 31 грудня 20XXр. представлена у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Оборотна відомість за синтетичними рахунками ПАТ «Ом», станом на 31 грудня 20XXр.

Показник	Сума, тис. грн.	Сума, тис. грн.
Адміністративні витрати	100	
Банк	15	
Податок на прибуток		20
Витрати на збут	60	
Дивіденди отримані		650
Інвестиції у необоротні активи	6500	
Проміжні дивіденди	575	
Позика (до сплати у 2015р.)		180
Відсотки за позикою	24	
Обладнання - собівартість	930	
Обладнання - амортизація		445
Будівлі - собівартість	2400	
Будівлі - амортизація		720
Нерозподілений прибуток		223
Закупки	2047	
Реалізація		5050
Акціонерний капітал – 0,50 грн. прості акції		7010
Запаси станом на 1 січня 20XXр.	175	
Торгова кредиторська заборгованість		165
Торгова дебіторська заборгованість	437	
Зарплата – адміністрація	820	
Зарплата – збут	380	
Разом:	14463	14463

За цей період підприємство мало такі результати діяльності:

- 1) Собівартість запасів за підсумками інвентаризації станом

на 31 грудня 20XX р. склала 175 тис. грн.

2) Будівлі були переоцінені до 2550 тис. грн. 1 січня 20XX р. Директори вирішили включити цю оцінку до балансу. Ніяких інших операцій або коригувань не виникало з необоротними активами.

3) Будівлі слід амортизувати на 2 % від собівартості або від переоціненої суми, а обладнання – на 20 % за методом зменшення залишку. Сума амортизації була віднесена до витрат на збут.

4) Податок на прибуток за рік становив 270 тис. грн.

5) Прибуток за фінансовий рік, який закінчився 31 грудня 20XXр., становив 1.65 млн. грн.

6) Директори оголосили, що дивіденди по закінченні року будуть складати 0,09 грн. на акцію, але ніяких коригувань у звітах не було зроблено.

Необхідно:

Скласти Звіт про прибутки та збитки ПАТ “Ом” за рік, який закінчився 31 грудня 20XXр. за такою формою, яка була б прийнятною для оприлюднення та яка б відповідала МСФЗ. Поясніть, чому саме цей формат ви обрали для складання Звіту про прибутки та збитки.

Вправа 2

Підприємство А займається розповсюдженням безалкогольних напоїв у Київській області. Підприємство А купує товари у відомого виробника безалкогольних напоїв підприємства Б на таких умовах:

а) ціна фіксується у прайс-листі на дату поставки товару підприємству А;

б) зобов'язання підприємства А перед підприємством Б обмежуються тільки тим, що підприємство А протягом трьох днів з дати отримання платежу від продажу товарів кінцевому споживачу здійснює переказ отриманих грошових коштів підприємству Б;

в) підприємство А в будь-який момент часу може повернути неліквідні запаси підприємству Б.

Надайте відповіді на питання, наведені нижче.

- а) Чи є така операція за своєю сутністю реалізацією товарів?
- б) Чи слід підприємству Б визнавати реалізацію на дату відвантаження товарів підприємству А?
- в) Які основні ризики для підприємства А та підприємства Б?

Вправа 3

Порівняйте підходи до Звіту про прибутки та збитки і Звіту про рух грошових коштів, використовуючи наведені нижче дані і таблицю:

- а) у грудні отримані товари (на суму 1000 грн.), строк оплати за які - 31 січня;
- б) інші операційні витрати за січень склали 400 грн., з яких 300 грн. були сплачені у січні, а 100 грн., що залишились, – у лютому;
- в) товари були продані у січні за 1500 грн. Оплата за товари отримана в лютому.

Таблиця 2.12

Порівняння звіту про прибутки та збитки зі звітом про рух грошових коштів

Звіт про прибутки та збитки				Звіт про рух грошових коштів			
Показник	Грудень	Січень	Лютий	Показник	Грудень	Січень	Лютий
Реалізація				Реалізація			
Запаси на початок							
Закупки				Закупки			
Запаси на кінець							
Валовий прибуток							
Витрати				Витрати			
Прибуток				Рух грошових коштів			

Вправа 4

ПАТ “Глорія” розпочало свою діяльність 1 січня 20X3 р. з довгострокової позики у сумі 60000 грн. та випуску акцій, що надало можливість мобілізувати 50000 грн. ПАТ придбало непоточні активи за грошові кошти у сумі 40000 грн. і протягом року до 31 грудня 20X3 р. здійснило такі операції.

а) Придбано у постачальників запасів на 31000 грн., заборгованість за які в сумі 2500 грн. не була погашена на кінець року.

б) Заробітна плата працівникам та службовцям, сплачена грошовими коштами в сумі 15000 грн..

в) Обсяг реалізації за рік становив 54000 грн. Дебіторська заборгованість на кінець року дорівнювала 6700 грн.

г) Відсотки за позикою за рік становили 4800 грн. На кінець року їх сплата за один місяць була прострочена.

г) Перший внесок за позикою здійснено у сумі 6000 грн.

д) На 31 грудня оголошені дивіденди у сумі 3000 грн.

Складіть звіт про рух грошових коштів ПАТ “Глорія” за рік до 31 грудня 20X3р. із застосуванням прямого методу.

Розділ 3.

Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансових звітах

План

3.1. Умови зменшення корисності активів та їх вплив на оцінку елементів фінансової звітності.

3.2. Особливості визнання та оцінки інвестиційної нерухомості.

3.3. Техніки оцінки собівартості запасів та їх вплив на розкриття інформації про основні засоби.

3.4. Порядок обліку та відображення у фінансових звітах інформації про основні засоби.

3.5. Умови оцінки та обліку нематеріальних активів.

3.6. Оцінка та класифікація активів на розвідку і оцінку родовищ корисних копалин.

3.7. Визнання, оцінка, подання та розкриття біологічних активів.

3.8. Формування облікової політики щодо необоротних активів, які утримуються для продажу та вимоги до їх подання у фінансових звітах.

3.9. Визнання, оцінка, подання та розкриття фінансових активів.

Ключові слова та поняття: активи, основні засоби, запаси, амортизація, біологічні активи, фінансові активи, нематеріальні активи.

3.1. Умови зменшення корисності активів та їх вплив на оцінку елементів фінансової звітності

Метою МСБО 36 є визначення процедур, які підприємство застосовує для забезпечення обліку всіх активів за сумою, не більшою, ніж сума їх очікуваного відшкодування. Актив

обліковують за сумою, більшою, ніж сума його очікуваного відшкодування, якщо його балансова вартість перевищує суму, що підлягає відшкодуванню внаслідок використання або продажу активу. Якщо це відбувається, актив визначають як такий, корисність якого зменшилась, і в цьому випадку Стандарт вимагає, щоб підприємство визнавало збиток від зменшення корисності.

Цей Стандарт слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів за винятком тих, що надані в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Виключення з застосування МСБО 36

Види активів, до яких не застосовується МСБО 36	Відповідні МСБО, до яких застосовуються правила обліку зменшення корисності
Запаси	МСБО 2
Активи, які виникають від будівельних контрактів	МСБО 11
Відстрочені податкові активи	МСБО 12
Активи, які виникають від виплат працівникам	МСБО 19
Фінансові активи	МСБО 32
Інвестиційна власність, яка визначається за справедливою вартістю	МСБО 40
Біологічні активи, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю і які визначаються за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на торгових точках	МСБО 41

Сума відшкодування є вищою з двох оцінок: чистої ціни реалізації активу або його вартості використання (рис. 3.1).

Коли неможливо оцінити суму відшкодування окремого активу, підприємству слід визначати суму відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, до якої він належить.

Одиниця, яка генерує грошові кошти (ОГГК) – це найменша група активів, яку можна ідентифікувати, і яка генерує

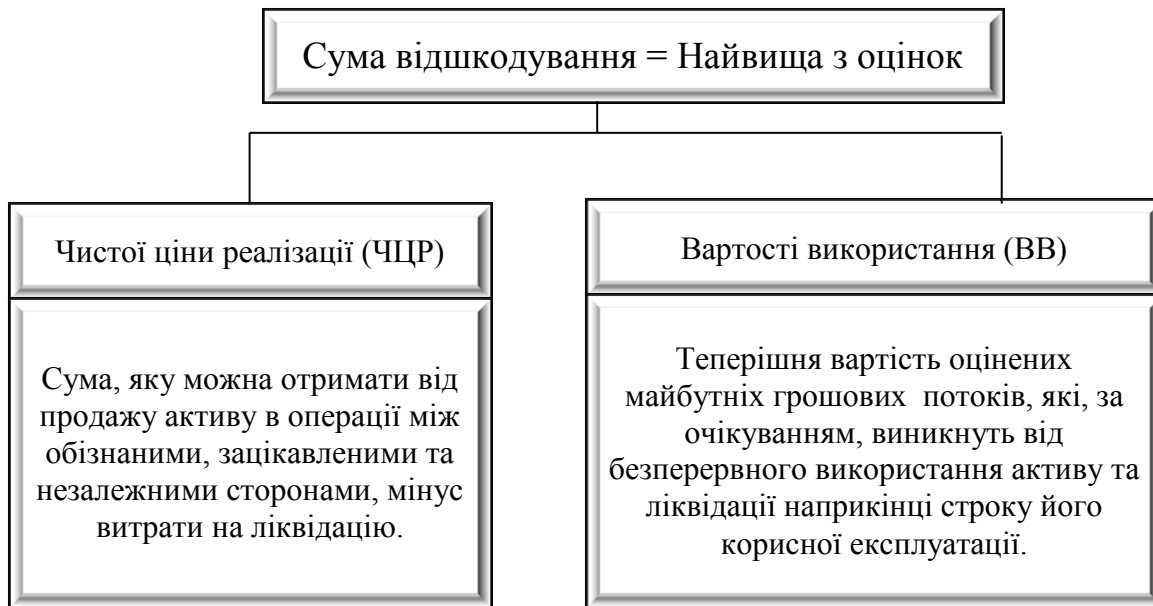


Рис. 3.1. Оцінка суми відшкодування

надходження грошових коштів унаслідок безперервного використання, що здебільшого не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.

Підприємству слід оцінювати на кожен дату балансу чи є будь-які ознаки зменшення корисності активу.

Приклади подій, що вказують на зменшення корисності зображені у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Події, що вказують на зменшення корисності

Внутрішні джерела	Зовнішні джерела
а) старіння або фізичне пошкодження активу;	а) значне зниження ринкової вартості активу;
б) наявність внутрішніх свідчень про те, що економічна ефективність активу буде гіршою, ніж очікувана;	б) негативні зміни у технологічному, ринковому або правовому середовищі, в якому діє підприємство;
в) суттєві негативні зміни, які мали вплив на підприємство, включаючи плани припинити або реструктурувати діяльність за допомогою активу або ліквідація активу раніше очікуваної дати.	в) збільшення ринкових відсоткових ставок або ринкових ставок доходу;
	г) балансова вартість чистих активів перевищує ринкову капіталізацію.

Грошові надходження і вибуття грошових коштів слід оцінювати для активів або ОГК унаслідок безперервного

використання активу в їх поточному стані, включаючи, компоненти, зазначені на рис. 3.2.

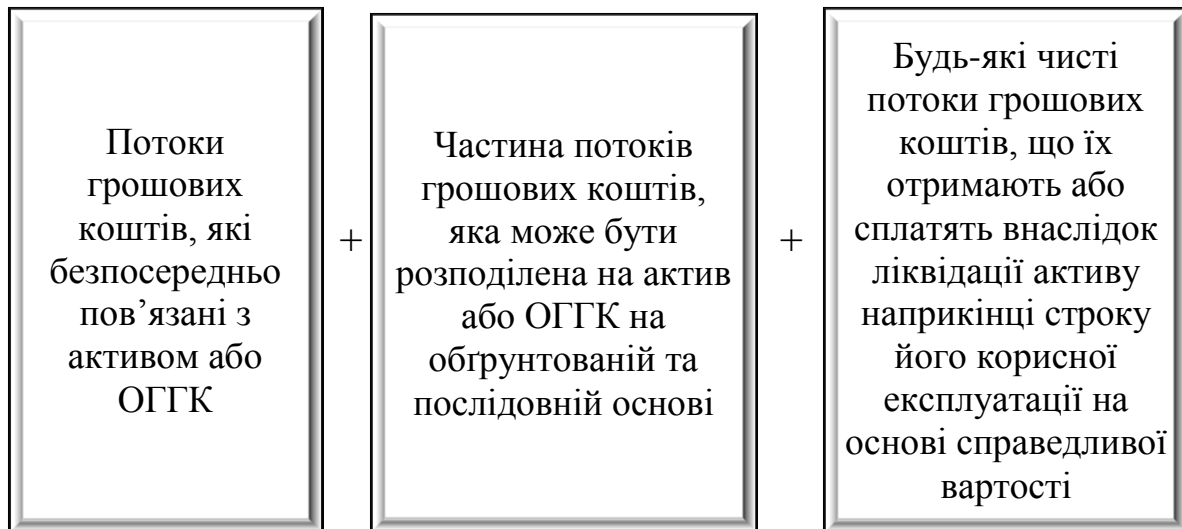


Рис. 3.2. Розрахунок надходження і вибуття грошових коштів

Вони мають включати очікувані грошові надходження або вибуття грошових коштів від:

- майбутньої реструктуризації, щодо якої підприємство ще не прийняло зобов'язання;
- майбутніх капітальних витрат, які покращать або збільшать корисність активу або ОГГК стосовно його первісно оціненого рівня ефективності;
- фінансової діяльності;
- сплати податку на прибуток або інших платежів.

Ставка дисконту для обчислення вартості використання має бути ставкою до оподаткування, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризики, характерні для активу.

У випадку відсутності очевидного зменшення корисності конкретних активів у рамках ОГГК для зменшення балансової вартості одиниці активів збиток від зменшення корисності слід розподіляти у такій послідовності:

- а) по-перше, на гудвіл, розподілений на цю одиницю;
- б) по-друге, на пропорційній основі на інші активи одиниці, базуючись на балансовій вартості кожного активу, який входить до складу одиниці.

Вартість активу не слід зменшувати нижче його суми відшкодування або нуля. Суму збитку від зменшення корисності, яку в інших випадках розподіляли б на цей актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи одиниці (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Підхід до збитків від зменшення корисності

Тип активу	Відповідний підхід до збитку від зменшення корисності
Активи, відображені за історичною собівартістю (базовий підхід за МСБО 16)	Збиток від зменшення корисності активу слід визнавати як витрати у Звіті про прибутки та збитки.
Переоцінені активи (дозволений альтернативний підхід за МСБО 16)	Збитки від зменшення корисності слід визнавати згідно з відповідними правилами МСБО, що застосовується (МСБО 16 “Основні засоби”). Сума зменшення корисності спочатку зменшує дооцінку певного активу, а будь-який залишок суми зменшення корисності визнається як витрати у Звіті про прибутки та збитки.

3.2. Особливості визнання та оцінки інвестиційної нерухомості

Інвестиційна нерухомість – це нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем за угодою з фінансової оренди) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для (рис 3.3):

- а) використання у виробництві, при постачанні товарів, наданні послуг або для адміністративних цілей;
- б) продажу за умов звичайної господарської діяльності.

Нерухомість, зайнята власником – це нерухомість, утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) для використання у виробництві, постачанні продукції, наданні послуг або для адміністративних цілей.

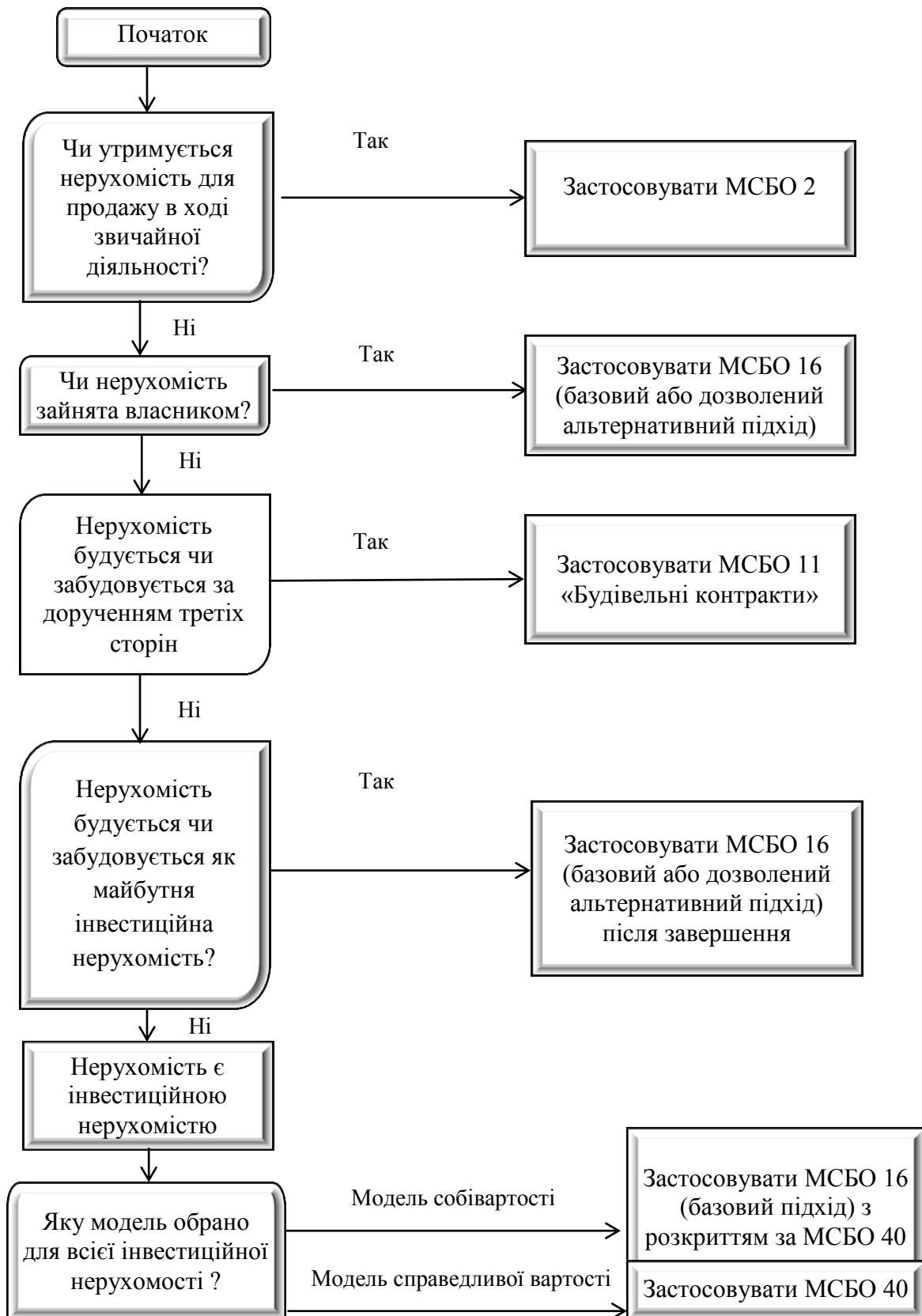


Рис. 3.3. Алгоритм визнання в обліку інвестиційної нерухомості

Критерії визнання інвестиційної нерухомості узгоджуються з критеріями, поданими в Концептуальній основі МСБО. Інвестиційна нерухомість має визнаватися як актив тоді, коли:

а) існує ймовірність того, що підприємство отримує майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю;

б) собівартість інвестиційної нерухомості може бути оцінена достовірно (рис. 3.4).

Інвестиційну нерухомість слід оцінювати первісно за собівартістю.

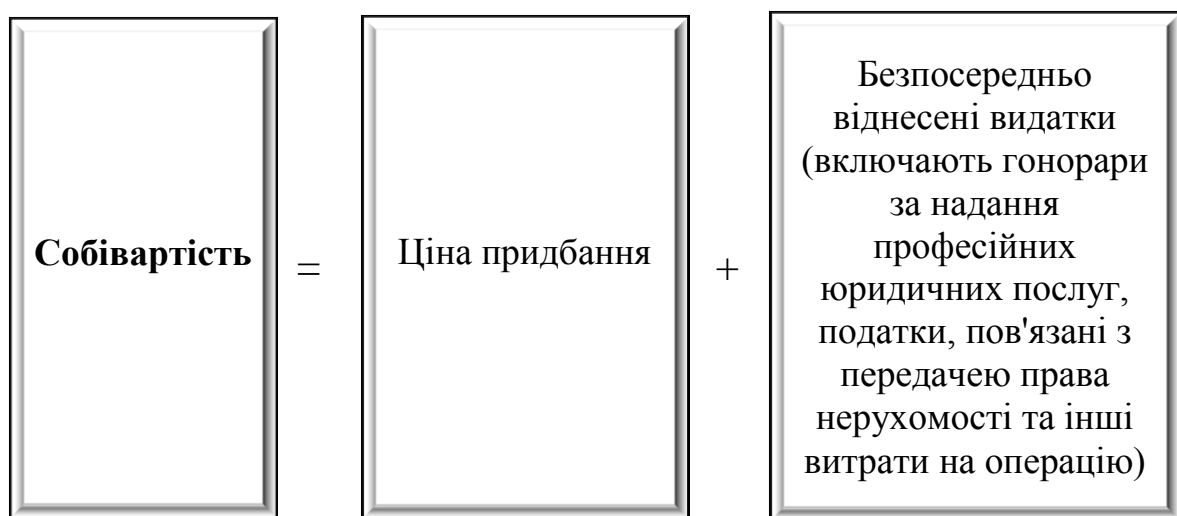


Рис. 3.4. Розрахунок інвестиційної нерухомості за собівартістю

Собівартістю інвестиційної нерухомості, яка збудована самим підприємством, є її собівартість на дату завершення будівництва або поліпшення цієї нерухомості.

Первісна собівартість нерухомості, яка отримана у фінансову оренду та класифікована як інвестиційна нерухомість, визначається за МСБО 17 «Оренда»:

а) актив повинен бути визнаним за нижчою з оцінок – за справедливою вартістю нерухомості або за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів;

б) еквівалентна сума визнається як зобов'язання.

За вимогами МСБО 40 підприємству слід обрати одну з двох моделей оцінки після первісного визнання (рис. 3.5). Обрана облікова політика повинна бути застосована до усієї інвестиційної нерухомості за виключенням нерухомості, яка

утримується для надання в операційну оренду, до якої оцінка за собівартістю не може бути застосована.

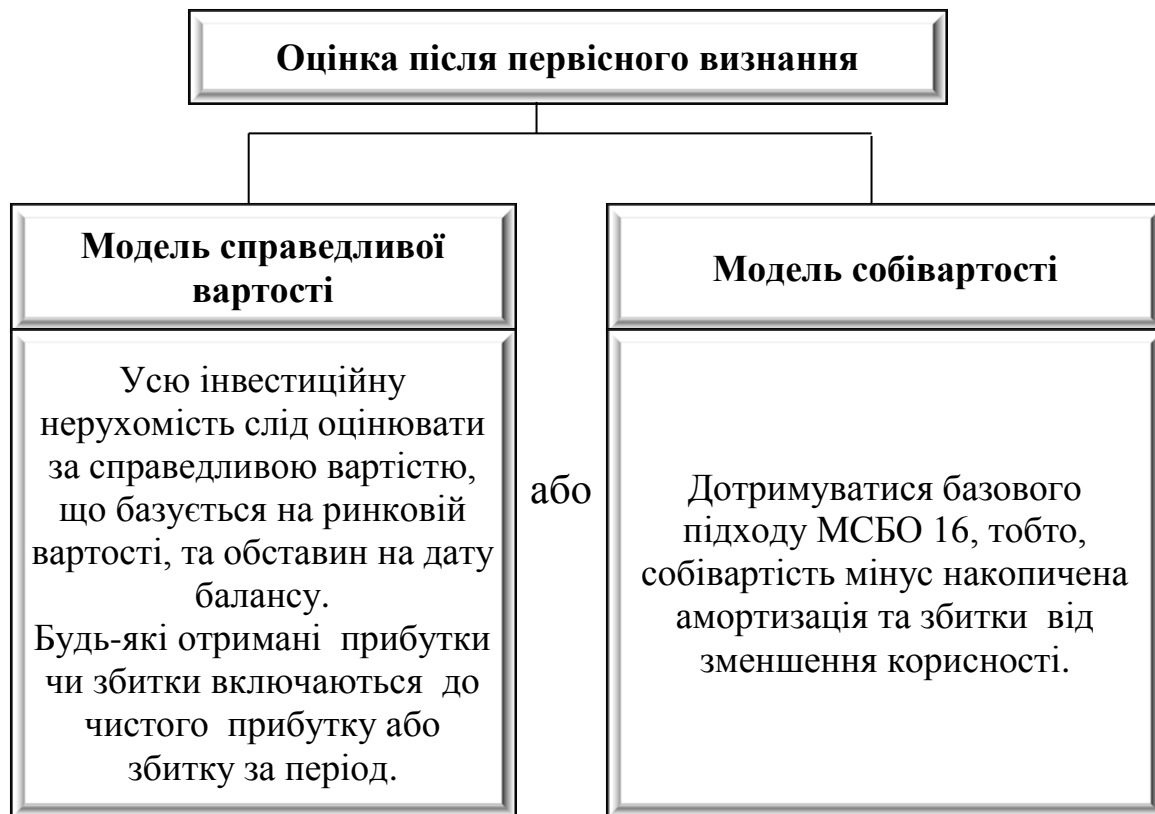


Рис. 3.5. Оцінка інвестиційної нерухомості після первісного визнання

Ймовірно, що в Україні частіше застосовуватиметься модель собівартості через відсутність достовірних попередніх оцінок “справедливої вартості”. Такий підхід дозволений МСБО 40, якщо ринкові операції не відбуваються достатньо часто і альтернативне визначення достовірної суми справедливої вартості неможливе.

3.3. Техніки оцінки собівартості запасів та їх вплив на розкриття інформації у фінансових звітах

Відповідно до МСБО 2, **запаси** (Inventories) - це активи, які:

а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари);

б) перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) із метою продажу (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво);

в) у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі чи процесі надання послуг (сировина та матеріали).

За визначенням, запаси - це оборотні активи, тобто вони не повинні бути обмежені у використанні та призначені для реалізації або використання протягом року чи операційного циклу, якщо він довший за рік.

Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації.

Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Техніки оцінки собівартості

Для оцінки собівартості може бути використано два методи: метод нормативної виробничої собівартості (standard cost) і метод роздрібного продажу (retail method). Їх застосовуватимуть у тому випадку, коли результати розрахунків дають оцінку, наближену до фактичних витрат.

Метод нормативної виробничої собівартості:

- нормативний рівень використання основних і допоміжних матеріалів, робочої сили, економічної та виробничої потужностей тощо;

- собівартість потрібно постійно переглядати й оновлювати, коригувати на суттєві зміни.

Метод роздрібного продажу:

- часто використовується в роздрібній торгівлі. Метод слід використовувати для оцінки великої кількості одиниць запасів, які швидко змінюються та дають однаковий прибуток і для яких технічно неможливо використовувати інші методи;

- собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний середній відсоток валового прибутку (середній відсоток зазвичай визначається для кожного відділу роздрібною торгівлі).

Конкретна ідентифікація собівартості використовується:

- для запасів, що, як правило, не є взаємозамінними, і товарів або послуг, призначених для конкретних проектів;

- метод не слід використовувати, якщо підприємство має велику кількість запасів, що є, як правило, взаємозамінними. У такому випадку можна використовувати метод вибору тих одиниць, які залишилися в запасах, щоб визначити очікуваний вплив на прибуток або збиток.

ФІФО або формула середньозваженої собівартості:

- підприємство застосовує одну й ту саму формулу собівартості для всіх запасів однакового характеру та способу використання;

- може бути використано різні формули для запасів різного характеру й способу використання;

- застосовуються до взаємозамінних запасів.

Формула "Перший надійшов – перший вибув", ФІФО (First-in-first-out FIFO) передбачає, що запаси, придбані й виготовлені першими, продаються першими, а, відповідно, одиниці, які залишилися в запасах на кінець періоду, є придбаними й виготовленими останніми.

Згідно з **формулою середньозваженої собівартості** собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості схожих одиниць на початок періоду та собівартості схожих одиниць, придбаних або виготовлених протягом періоду. Середнє значення може бути розраховано на періодичній основі або з одержанням кожної додаткової партії, залежно від рішення підприємства.

Коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість повинна визнаватися витратами періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до їх чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися витратами періоду, в якому відбувається часткове списання або збиток. Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрати в періоді, в якому відбулося сторнування.

При порівнянні підходів до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності розглядалися П(С)БО 9 «Запаси»,

МСБО 2 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», а також Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (додаток Б).

У фінансовій звітності за МСФЗ слід розкривати наступну інформацію стосовно запасів:

- а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятними для суб'єкта господарювання;
- в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;
- г) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;
- г) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду;
- д) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду;
- е) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;
- є) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань.

3.4. Порядок обліку та відображення у фінансових звітах інформації про основні засоби

Відповідно до МСБО 16 **основні засоби** – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей та які, як очікується, використовуватимуться протягом більше ніж одного періоду.

Основні засоби відображаються в балансі підприємства, якщо відповідають загальним критеріям визнання активів, а саме:

- існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу;

- його собівартість може бути достовірно визначена або оцінена.

Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його собівартістю.

Актив слід первісно оцінювати за собівартістю. Собівартість складається:

- з ціни придбання, включаючи імпорتنі мита та відшкодовані податки на придбання після вирахування будь-яких торговельних знижок;
- з будь-яких витрат, безпосередньо пов'язаних з доставкою активу до місцеперебування та приведення у робочий стан, необхідний для його експлуатації таким чином, як передбачував управлінський персонал;
- з оцінених попередніх витрат на демонтаж та переміщення активу та відновлення території тою мірою, якою вони визнаються як забезпечення згідно з МСБО 37.

Вона складається з витрат на перевірку того, чи функціонує актив належним чином, після вирахування чистих надходжень від продажу будь-яких об'єктів, створених при доставці активу до певного місцезнаходження та приведення в теперішній стан (такі, як зразки, вироблені при перевірці обладнання); будь-які торговельні та цінові знижки вираховуються при визначенні ціни придбання.

Якщо новий актив отримують в обмін на старий актив (можливо, також разом з іншими монетарними активами), утримуваний підприємством, тоді собівартістю нового активу для підприємства є його справедлива вартість, за умови, що обмін має комерційну сутність, або справедлива вартість обмінених активів може бути достовірно оцінена. Якщо справедливу вартість неможливо оцінити, тоді собівартість оцінюється за балансовою вартістю переданого активу.

Подальші витрати, пов'язані з об'єктом основних засобів, слід додавати до вартості активу, якщо існує ймовірність надходження майбутніх економічних вигод та їх можна достовірно оцінити.

Якщо подальші витрати замінюють частину існуючого активу, тоді слід припинити визнання балансової вартості

замінених частин. Якщо це неможливо, собівартість заміни можна використати як показчик собівартості заміненої частини, коли він був придбаний вперше. Щоденне технічне обслуговування не слід капіталізувати.

МСБО16 визначає два варіанти обліку активу після первісного визнання.

Модель собівартості.

Актив слід визнавати за собівартістю мінус накопичена амортизація та мінус накопичені збитки від зменшення корисності.

Амортизація.

Згідно з принципом нарахування, вартість використання активу має відповідати в тому самому обліковому періоді доходу, заробленому від використання активу.

Якщо купують актив із строком корисної експлуатації в 10 років за ціною 10 000 грн. у рік придбання. Проте, він буде відображений в Балансі як актив: його не визнають у Звіті про прибутки та збитки негайно як витрати.

Оскільки актив використовуватимуть протягом періоду в 10 років та за припущенням він вноситиме свою частку в отримання прибутку протягом цього періоду, вартість використання активу слід також розподіляти на період у 10 років. Отже:

- вартість активу в Балансі зменшуватиметься на 1 000 грн. кожного року протягом 10 років;
- амортизаційні нарахування в сумі 1 000 грн. визнаватимуться в Звіті про прибутки та збитки кожного року протягом 10 років.

Амортизацію слід визнавати як витрати в Звіті про прибутки та збитки, якщо верстат не використовується для спорудження іншого активу; у цьому випадку амортизацію можна капіталізувати або включити до вартості запасу.

Кожну частину об'єкту активу, яка є суттєвою стосовно загальної собівартості активу, слід амортизувати окремо. Інші менші частини можна амортизувати окремо.

Строк корисної експлуатації активу визначають за тривалістю часу, протягом якого підприємство планує використовувати актив, а не тривалістю часу, протягом якого

актив можна використовувати. Строк корисної експлуатації часто може бути коротший економічного строку та, як правило, його оцінюватимуть, застосовуючи професійне судження та досвід. Амортизація починається, коли актив наявний для використання, і припиняють, коли припиняють визнання активу. Вона не припиняється протягом часу тимчасового невикористання, або якщо актив утримують лише для реалізації.

Фактичною собівартістю активу для підприємства називають суму, що амортизується, та, як правило, обчислюється як собівартість мінус ліквідаційна вартість.

Ліквідаційна вартість – це попередньо оцінена сума, яку підприємство отримало б на поточний час від вибуття активу після вирахування попередньо оцінених витрат на вибуття, за припущенням, що строк експлуатації та стан активу були такими, які очікувалися наприкінці строку його корисної експлуатації. Ліквідаційну вартість слід переглядати принаймні наприкінці кожного фінансового року, а будь-які зміни в оцінці слід обліковувати згідно з МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки».

Це означає, що фактична собівартість активу – це сума, яку сплатило підприємство «мінус» сума яку очікують отримати при продажі активу наприкінці строку його експлуатації. Саме цю фактичну собівартість слід амортизувати хоча в багатьох випадках ліквідаційна вартість не буде суттєвою і її можна ігнорувати.

Суму, що амортизується, слід амортизувати на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу. Це означає, що метод амортизації відображає форму, за якою споживаються економічні вигоди від використання активу. Обираючи метод амортизації, слід розглядати такі питання:

- очікуване використання активу,
- фізичний знос активу,
- технічне старіння,
- правові та зовнішні обмеження щодо використання активу

У МСБО 16 наводиться три приклади методів амортизації, які широко застосовуються:

- **прямолінійного списання** однакові амортизаційні відрахування здійснюються кожного року протягом строку експлуатації активу;
- **зменшення залишку** – більші амортизаційні нарахування здійснюються на початку строку експлуатації активів і потім зменшуються кожного року в рік, але не зменшуються до нуля;
- **суми одиниць продукції** – амортизаційні нарахування базуються на випуску продукції протягом періоду, порівняному з загальною продуктивністю активу.

Строк корисної експлуатації активу та метод амортизації слід переглядати щорічно для забезпечення їх прийнятності. Якщо здається, що вони неприйнятні, будь-які зміни строку експлуатації чи методу амортизації – це «зміни в обліковій оцінці» та згідно з МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки», амортизаційні відрахування слід змінити у поточному та майбутніх періодах (тобто, ретроспективні зміни не здійснюються).

Обліковий підхід до переоцінки.

Якщо вартість активу збільшується, збільшення вартості активу слід кредитувати на рахунок власного капіталу під назвою «Дооцінка». Його не визнають як дохід у Звіті про прибутки та збитки.

Якщо вартість активу зменшується, зменшення вартості активу слід дебетувати як витрати в Звіті про прибутки та збитки, якщо актив вже не був переоцінений у бік збільшення. В цьому випадку зменшення вартості слід дебетувати спочатку на резерв переоцінки і решту переносити до звіту про прибутки та збитки.

Припинення визнання.

Якщо актив продають або не очікують майбутніх економічних вигод від його використання чи вибуття, його собівартість та пов'язану з ним накопичену амортизацію слід виключати з Балансу.

Резерв переоцінки також слід виключати з облікових книг шляхом перенесення з резерву переоцінки до нерозподіленого прибутку.

Будь-який прибуток чи збиток від продажу або вибуття слід визнавати у Звіті про прибутки та збитки. Якщо вони суттєві, їх слід наводити окремо у примітках до фінансових звітів. Прибуток не є доходом. Прибуток або збиток обчислюють шляхом порівняння надходжень від продажу активу з його балансовою вартістю. Зверніть увагу, що використовується балансова вартість, а не первісна собівартість.

Дату вибуття визначають, застосовуючи критерії МСБО 18 «Дохід» для визнання доходу від реалізації товарів.

Порівняння підходів до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності «Основних засобів» в П(С)БО 7 і МСФЗ 16 наведені у додатку В. При порівнянні підходів до бухгалтерського обліку та складання звітності розглядалися П(С)БО 7 «Основні засоби», однойменний МСБО 16, П(С)БО 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу, і припинена діяльність», а також Інструкція із застосування Плану рахунків.

МСБО 16 вимагає розкривати велику кількість інформації.

Фінансові звіти повинні розкривати таку інформацію про кожний клас основних засобів:

а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості. Якщо застосовували, більше ніж одну базу, треба розкривати інформацію про валову балансову вартість за цією базою в кожній категорії;

б) застосовані методи амортизації;

в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;

г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченим збитком від зменшення корисності активів) на початок та кінець періоду;

д) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:

- надходження;
- вибуття;
- придбання в результаті об'єднання компаній;
- збільшення або зменшення протягом періоду, які виникають у результаті переоцінок. А також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних

- або сторнованих безпосередньо в капіталі за МСБО 36 «Зменшення корисності активів» (у разі наявності);
- збитки від зменшення корисності, визнані у Звіті про прибутки та збитки протягом певного періоду за МСБО 36 (у разі наявності);
 - збитки від зменшення корисності, сторновані в Звіті про прибутки та збитки протягом певного періоду за МСБО 36 (у разі наявності);
 - амортизацію;
 - чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонних компаній;
 - інші зміни.

Фінансові звіти мають також розкривати таку інформацію:

а) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані для забезпечення зобов'язання;

б) суму видатків, визнаних у балансовій вартості об'єкту основних засобів у процесі будівництва;

в) суму контрактних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів;

г) якщо ця інформація не розкрита окремо у Звіті про прибутки та збитки, суму компенсації, отриману від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилась, що були втрачені або передані, яка включена в прибуток або збиток.

Вибір методу амортизації та попередня оцінка строку корисної експлуатації активів – це питання судження. Внаслідок цього, розкриття інформації про прийняті методи та попередньо оцінені строки корисної експлуатації або норми амортизації надає користувачам фінансових звітів інформацію, яка дає їм змогу ознайомитись із політикою, обраною управлінським персоналом та порівнювати її з іншими підприємствами. З цих самих причин необхідно розкривати інформацію про амортизацію, розподілену протягом періоду, і накопичену амортизацію на кінець цього періоду.

Підприємство розкриває інформацію про характер та вплив змін в обліковій оцінці, які суттєво вплинули протягом поточного періоду, або які, як очікується, суттєво вплинуть у подальших періодах відповідно до МСБО 8 «Облікова політика, зміни в

облікових оцінках та помилки». Таке розкриття інформації може бути наслідком зміни в оцінках стосовно:

- а) сум ліквідаційної вартості;
- б) попередньо оцінених витрат на демонтаж та переміщення об'єктів основних засобів або відновлення території;
- в) строків корисної експлуатації;
- г) методу амортизації.

Якщо об'єкти основних засобів наведено за переоціненими сумами, необхідно розкривати таку інформацію:

- а) дату чинності переоцінки;
- б) чи був залучений незалежний оцінювач;
- в) методи та значні припущення, що їх застосовували під час оцінки справедливої вартості об'єктів;

г) міра, якою справедливу вартість об'єктів визначали прямо посиленням на ціни, що спостерігаються на активному ринку або нещодавні ринкові операції між незалежними сторонами або оцінювали, застосовуючи інші методи оцінки;

д) для кожного переоціненого класу основних засобів, балансову вартість, що була б визнана у разі відображення активів за моделлю собівартості;

е) дооцінку, що вказує на зміну протягом періоду, та будь-які обмеження щодо розподілу залишку серед акціонерів.

Підприємство розкриває інформацію про основні засоби, корисність яких зменшилась, згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів». Така інформація також буде відповідною для потреб користувачів фінансових звітів:

а) балансова вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;

б) валова балансова вартість будь-якого повністю амортизованого основного засобу, який ще використовується;

в) балансова вартість основних засобів, які вибули з активного використання та утримуються від продажу;

г) якщо застосовують модель собівартості, справедливу вартість основних засобів, коли вона суттєво відрізняється від балансової вартості.

Отже, підприємства заохочують розкривати інформацію про ці показники.

3.5. Умови оцінки та обліку нематеріальних активів

В системі міжнародних стандартів фінансової звітності облікові підходи до нематеріальних активів регулюються МСБО 38 «Нематеріальні активи» та Тлумаченням ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті».

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної форми та може бути ідентифікований (п. 8 МСБО 38).

Як нематеріальні активи підприємства можуть бути визнані ліцензії, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, квоти на імпортування, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, маркетингові права та інші об'єкти, якщо щодо таких об'єктів виконуються всі три перелічені нижче умови:

1) Можливість ідентифікації.

Актив є ідентифікованим, якщо він:

- може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від підприємства і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має підприємство намір зробити це, або
- виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від підприємства або ж від інших прав та зобов'язань.

2) Контроль над ресурсом.

Підприємство контролює актив, якщо воно має повноваження отримувати від нього майбутні економічні вигоди та обмежувати доступ інших до цих вигод.

У зв'язку з відсутністю контролю не визнаються як нематеріальні активи кваліфікація та додаткові навички персоналу, частка ринку, зв'язки з клієнтами, лояльність клієнтів і т.п.

3) Існування майбутніх економічних вигід.

Майбутні економічні вигоди від використання нематеріального активу можуть являти собою:

- надходження у вигляді доходу від продажу продукції чи послуг;
- скорочення витрат;
- інші вигоди, які є результатом використання активу.

Для визнання об'єкта нематеріальним активом підприємство повинно продемонструвати, що такий об'єкт відповідає визначенню нематеріального активу та наступним критеріям визнання:

- є впевненість в тому, що в майбутньому підприємство отримає економічні вигоди від цього активу;
- вартість активу може бути надійно оцінена.

Ймовірність надходження майбутніх економічних вигід оцінюється керівництвом підприємства, виходячи з очікуваних економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації нематеріального активу.

Підприємство може отримувати нематеріальні активи різними шляхами:

- придбавати окремо;
- придбавати як частину об'єднання бізнесу;
- придбавати за рахунок державних грантів;
- отримувати шляхом обміну;
- внутрішньо генерувати.

В залежності від способу отримання нематеріального активу його собівартість буде формуватися, виходячи з наступних правил.

Якщо підприємство **придбаває нематеріальний актив окремо**, то собівартість такого активу, як правило, можна достовірно оцінити.

Крім безпосередньо ціни придбання нематеріального активу його собівартість включає:

- ввізне мито та невідшкодовувані податки;
- витрати на виплати працівникам та на гонорари спеціалістам, які виникають безпосередньо від приведення активу до робочого стану;
- витрати на перевірку відповідного функціонування такого активу тощо.

Собівартістю нематеріального активу, **придбаного як частина об'єднання бізнесу** відповідно до МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" є його справедлива вартість на дату придбання.

Якщо підприємство отримує нематеріальні активи (ліцензії на радіо-і телемовлення; ліцензії на імпорт; права на доступ до певних обмежених ресурсів) **за рахунок державних грантів**, то, відповідно до МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу", первісне визнання як нематеріального активу, так і державного гранту може здійснюватися наступним чином:

- за справедливою вартістю,
- за номінальною вартістю з урахуванням будь-яких видатків, що прямо відносяться до підготовки активу до його використання за призначенням.

Якщо нематеріальний актив **отримують шляхом обміну**, то собівартість такого нематеріального активу оцінюють за справедливою вартістю, за винятком випадків, коли:

- ця операція з обміну позбавлена комерційної сутності;
- неможливо достовірно оцінити справедливу вартість ані отриманого, ані переданого активу.

Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю переданого в обмін активу.

Для підприємств, які **внутрішньо генерують (створюють) нематеріальні активи**, досить проблематично визначити, чи відповідають такі активи критеріям визнання. В першу чергу складність викликає визначення моменту, з якого ідентифікований нематеріальний актив починає існувати.

Процес створення активу поділяється на два етапи: етап дослідження та етап розробки.

Порівняльний аналіз П(С)БО та МСФЗ показує, що в міжнародних стандартах фінансової звітності приділяється увага лише основним аспектам бухгалтерського обліку нематеріальних активів, оскільки створення більш детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування іншими країнами (додаток Г).

Підприємство як облікову політику може обрати модель обліку нематеріальних активів або за собівартістю, або за переоціненою вартістю (рис. 3.6).

Модель обліку за собівартістю передбачає, що нематеріальний актив після визнання обліковується за первісною вартістю за мінусом накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.



Рис. 3.6. Моделі облікової політики нематеріальних активів за МСФЗ

У разі вибору моделі обліку за переоціненою вартістю нематеріальний актив після визнання обліковується за переоціненою вартістю, що є справедливою вартістю на дату переоцінки, за мінусом подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Облік нематеріальних активів за переоціненою вартістю майже повністю ідентичний до обліку основних засобів за переоціненою вартістю:

- застосовування моделі переоцінки для всього класу нематеріальних активів, якщо один з активів такого класу був переоцінений;
- регулярність проведення переоцінки;
- визнання суми дооцінки як іншого сукупного доходу та її відображення у складі капіталу;
- облік накопиченої амортизації активу (або пропорційне збільшення, або згортання проти первісної вартості активу).

Ключовою відмінністю є те, що для переоцінки нематеріальних активів справедлива вартість має визначатися на підставі інформації активного ринку.

Активний ринок - це ринок, де операції з активами або зобов'язаннями відбуваються з достатньою частотою та в обсягах, які забезпечують інформацію про ціни на безперервній основі.

Наявність активного ринку для нематеріальних активів є рідкісним явищем, хоча і може траплятися. Наприклад, у деяких юрисдикціях активний ринок може існувати для ліцензій на перевезення пасажирів, риболовних ліцензій або виробничих квот, на передачу яких немає обмежень. Водночас активний ринок не може існувати для торговельних марок, заголовків, видавничих прав на кіно- та музичні твори, патентів та торгових знаків з огляду на те, що кожен із таких активів є унікальним. Так, операції з купівлі-продажу відповідних активів можуть відбуватися, але вони є рідкісними, тож ціна активу, сплачена у межах такої операції, не є індикатором справедливої вартості іншого активу.

Отже, для переважної більшості нематеріальних активів застосування моделі переоцінки є неможливим з огляду на відсутність активного ринку таких активів.

Термін корисної експлуатації нематеріального активу:

- кінцевий;
- невизначений.

Підприємство розглядає нематеріальний актив як такий, що має **невизначений термін корисної експлуатації**, якщо аналіз усіх доречних факторів вказує на відсутність передбачуваних обмежень періоду, протягом якого актив генеруватиме грошові потоки для підприємства.

Облік нематеріальних активів залежить саме від терміну корисної експлуатації:

- активи з кінцевим терміном амортизуються;
- активи з невизначеним терміном амортизації не підлягають.

Термін корисної експлуатації нематеріальних активів, що виникають унаслідок договірних або інших юридичних прав (наприклад, ліцензії), не повинен перевищувати термін дії таких

прав, але може бути коротшим залежно від періоду, протягом якого підприємство планує використовувати актив.

Вартість нематеріального активу з кінцевим терміном експлуатації, що підлягає амортизації, повинна розподілятися на систематичній основі протягом терміну його корисної експлуатації.

Метод амортизації повинен відображати модель очікуваного споживання майбутніх економічних вигід. Якщо таку модель неможливо достовірно визначити, то застосовується прямолінійний метод амортизації. Поряд із прямолінійним методом амортизації використовується метод зменшення залишку та виробничий метод.

МСБО 38 встановлює, що ліквідаційна вартість нематеріального активу дорівнює нулю, крім випадків, коли:

- є зобов'язання третьої особи придбати актив наприкінці терміну його корисної експлуатації;
- є активний ринок для нематеріальних активів та:
- ліквідаційну вартість можна визначити з посиланням на такий ринок;
- є висока ймовірність того, що такий ринок існуватиме наприкінці терміну корисної експлуатації активу.

Період та метод амортизації нематеріальних активів із кінцевим терміном експлуатації мають переглядатися щонайменш на кінець кожного звітного періоду.

Підприємство, своєю чергою, повинне оцінювати зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним терміном корисної експлуатації шляхом порівняння суми очікуваного відшкодування з його балансовою вартістю:

- щороку;
- за наявності індикаторів можливого зменшення корисності нематеріального активу.

Термін корисної експлуатації активу, який не амортизується, має переглядатися кожного періоду для того, щоб визначити, чи факти й обставини підтверджують невизначеність такого терміну. За відсутності такого підтвердження зміна терміну корисної експлуатації нематеріального активу з невизначеного на кінцевий обліковується як зміна облікової оцінки. Утім, слід враховувати, що відповідний перегляд терміну

корисної експлуатації є індикатором того, що актив міг втратити корисність.

3.6. Оцінка та класифікація активів на розвідку і оцінку родовищ корисних копалин

Мета МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» полягає у визначенні порядку обліку розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Класифікація активів розвідки та оцінки.

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати активи розвідки та оцінки як матеріальні або нематеріальні активи (відповідно до характеру придбаних активів) та послідовно застосовувати прийнятну класифікацію.

Деякі активи розвідки та оцінки розглядають як нематеріальні активи (наприклад, права на буріння), тоді як інші є матеріальними активами (наприклад, транспортні засоби та бурові установки). Тією мірою, якою матеріальний актив споживається під час розробки нематеріального активу, сума, що відображає споживання, формує частину собівартості нематеріального активу. Проте використання матеріального активу для створення нематеріального активу не перетворює матеріальний актив на нематеріальний актив.

Суб'єкт господарювання повинен розробити облікову політику, що встановлює, які видатки визнаються як активи розвідки та оцінки, і послідовно її застосовувати. Під час такої розробки облікової політики суб'єкт господарювання повинен враховувати, якою мірою видатки можуть бути пов'язані з пошуком конкретних запасів корисних копалин.

Витрати, що можуть бути включені у первісну оцінку активів розвідки та оцінки:

- а) придбання прав на розвідування;
- б) топографічні, геологічні, геохімічні та геофізичні дослідження;
- в) пошуково-розвідувальне буріння;
- г) опробування канавами;
- г) взяття проб та зразків; та

д) діяльність у зв'язку з оцінкою технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин.

Видатки, пов'язані з розробкою запасів корисних копалин, не визнаються як активи розвідки та оцінки.

Суб'єкт господарювання визнає будь-які зобов'язання щодо демонтажу основних засобів та відновлення природних ресурсів на відповідній території, що виникають протягом певного періоду внаслідок проведення розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Оцінка після визнання.

Після визнання активів розвідки та оцінки, суб'єкт господарювання застосовує щодо них модель собівартості або модель переоцінки.

Суб'єкт господарювання може змінити свої облікові політики щодо видатків на розвідку та оцінку, якщо така зміна робить фінансову звітність доречнішою для потреб користувачів у прийнятті ними економічних рішень і не менш достовірною (або більш достовірною і не менш доречною для таких потреб).

Щоб обґрунтувати зміни своїх облікових політик щодо видатків на розвідку та оцінку, суб'єктові господарювання необхідно довести, що внаслідок таких змін його фінансової звітності більшою мірою відповідають критеріям, наведеним у МСБО 8 (при цьому не обов'язково, щоб унаслідок таких змін досягалася би повна відповідність цим критеріям).

Класифікація активів розвідки та оцінки.

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати активи розвідки та оцінки як матеріальні або нематеріальні активи (відповідно до характеру придбаних активів) та послідовно застосовувати прийняту класифікацію.

Деякі активи розвідки та оцінки розглядають як нематеріальні активи (наприклад, права на буріння), тоді як інші є матеріальними активами (наприклад, транспортні засоби та бурові установки). Тією мірою, якою матеріальний актив споживається під час розробки нематеріального активу, сума, що відображає споживання, формує частину собівартості нематеріального активу. Проте використання матеріального активу для створення нематеріального активу не перетворює матеріальний актив на нематеріальний актив.

Перекласифікація активів розвідки та оцінки.

Актив розвідки та оцінки більше не класифікується як такий, коли доведено технічну здійсненність та комерційну доцільність видобування корисних копалин. Перед перекласифікацією необхідно провести оцінку зменшення корисності активів розвідки та оцінки та визнати будь-який збиток від зменшення корисності.

Розкриття інформації.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка визначає та пояснює суми, визнані в його фінансовій звітності в результаті розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію у фінансових звітах:

а) свою облікову політику щодо видатків на розвідку та оцінку, включаючи визнання активів розвідки та оцінки;

б) суми активів, зобов'язань, доходу та витрат, а також грошових потоків у результаті операційної та інвестиційної діяльності, що виникають внаслідок розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Суб'єкт господарювання розглядає активи розвідки та оцінки як окремий клас активів і розкриває інформацію відповідно до вимог МСБО 16 або МСБО 38, залежно від класифікації активів.

3.7. Визнання, оцінка, подання та розкриття біологічних активів

Біологічний актив – це жива тварина або рослина.

Положення МСФЗ 41 «Сільське господарство» пов'язані з порядком визнання біологічних активів і відповідають загальним правилам визнання активів, що визначаються МСФЗ. Щодо біологічних активів на основі загальних положень Стандарту формулюються наступні правила визнання.

Підприємство повинно визнавати біологічний актив тоді і тільки тоді, коли:

1) підприємство контролює актив у результаті минулих подій;

2) вірогідний приплив в підприємство майбутніх економічних вигод, пов'язаних з активом;

3) справедлива вартість або собівартість активу може бути виміряна з достатнім ступенем надійності.

Підприємство може контролювати біологічний актив і в силу договору оренди, наприклад, оренди лісу на довгостроковій основі. Щодо потенційної економічної вигоди експлуатації активу в стандарті зазначається, що майбутня економічна вигода, як правило, оцінюється виходячи з величини основних фізичних параметрів. Наявність контролю над біологічним активом далеко не завжди створює можливість отримання економічних вигод з його експлуатації. Тут одержання економічних вигод пов'язане зі складним комплексом факторів, в числі яких, крім ринкових, знаходяться фактори, що відносяться до напряму біології, зоотехніки тощо.

Первісна оцінка біологічних активів.

У разі подання біологічних активів у звітності найбільш адекватною оцінкою згідно з МСФЗ 41 є оцінка за справедливою вартістю.

Згідно МСФЗ 41 **справедлива вартість** - це сума коштів, достатня для придбання активу або виконання зобов'язання при здійсненні угоди між добре обізнаними, дійсно бажаними здійснити таку операцію, незалежними один від одного сторонами. Згідно Стандарту при застосуванні його положень слід виходити з припущення про те, що справедливу вартість біологічного активу можна визначити з достатнім ступенем достовірності, тобто така оцінка може вважатися надійною. Дане припущення можна спростувати тільки в момент первісного визнання біологічного активу, для якого інформація про ринкові ціни та відповідних показниках відсутня, а альтернативні розрахунки справедливої вартості не можна вважати надійними. В такому випадку біологічний актив повинен оцінюватися за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення. Розглянута ситуація, в якій визначити справедливу вартість біологічного активу при його визнанні в обліку не представляється можливим, є винятком з правил. За загальним же визначенням МСФЗ 41, біологічний актив в момент первісного визнання та станом на кожен звітну дату повинен

оцінюватися за справедливою вартістю за вирахуванням ймовірних збутових витрат. Специфіка біологічних активів в тому числі полягає в тому, що на момент визнання їх в обліку величина їх справедливої вартості може бути менше, ніж витрати на їх отримання (придбання) у сумі з величиною потенційних збутових витрат.

Подання та розкриття інформації про біологічні активи.

Розгляд біологічних активів і сільськогосподарської продукції як самостійних об'єктів обліку робить необхідним формулювання спеціальних правил подання інформації про них у бухгалтерській звітності підприємства. Найважливіше з цих вимог полягає в обов'язковості відокремленого подання інформації про дані об'єкти обліку, що дозволяє користувачам звітності більш адекватно сприймати специфіку фінансового становища підприємств.

Розглянутий підхід полягає в тому, що відокремлення "подання інформації" містить єдине правило: "компанія повинна представляти інформацію про балансову вартість біологічних активів в окремому рядку бухгалтерського балансу".

Щодо правил розкриття інформації про біологічні активи у МСФЗ 41 зазначається, що підприємство повинно надавати опис кожної групи біологічних активів, які відображені в балансі підприємства. Згідно Стандарту інформація про біологічні активи, яку необхідно розкривати, може мати описову форму або форму кількісного визначення. МСФЗ 41 рекомендує представлення кількісної інформації за кожною групою біологічних активів з розмежуванням споживаних і плодоносних, а також зрілих і незрілих біологічних активів. Споживні біологічні активи - це такі біологічні активи, які будуть отримані (зібрані) у вигляді сільськогосподарської продукції або які будуть продані як біологічні активи.

Прикладами споживних біологічних активів є: худоба, призначена для виробництва м'яса; худоба, яку утримують з метою продажу; риба; зернові, такі як кукурудза або пшениця; ліс, що вирощується для отримання деревини. Плодоносні біологічні активи - це всі біологічні активи, інші, ніж споживні; наприклад, худоба для отримання молока, виноградники, фруктові дерева та ліс, призначений для заготівлі дров без

вирубки лісу. Плодоносні біологічні активи не є сільськогосподарською продукцією, а радше є самовідтворюваними активами.

Згідно МСФЗ 41 біологічні активи можна розділити на зрілі та незрілі.

Зрілі біологічні активи - це активи, які досягли параметрів, що дозволяють приступити до збору продукції (споживані біологічні активи), які можуть забезпечити збір продукції на регулярній основі (плодоносні біологічні активи).

Згідно з вимогами МСФЗ 41 підприємству слід розкрити динаміку балансової вартості біологічних активів за звітний період, виходячи із наявних змін:

- а) прибуток або збиток від змін справедливої вартості за вирахуванням ймовірних збутових витрат;
- б) збільшення внаслідок придбання;
- в) зменшення вартості у зв'язку з реалізацією активів;
- г) зменшення вартості у зв'язку зі збором продукції;
- д) приріст вартості в результаті об'єднання бізнесу;
- е) чисті курсові різниці, що виникають у зв'язку з перерахунком фінансової звітності закордонної компанії;
- ж) інші зміни.

Справедлива вартість біологічного активу за вирахуванням ймовірних збутових витрат може змінюватися у зв'язку зі змінами як фізичних властивостей, так і цін на ринку. Розкриття інформації про зміну фізичних властивостей окремо від інформації про зміну цін дозволяє оцінити результати діяльності за поточний період і перспективи на майбутнє, особливо коли виробничий цикл перевищує один рік.

У таких випадках підприємству рекомендується розкривати – в розрізі груп активів або іншим способом – суму зміни справедливої вартості за вирахуванням розрахункових збутових витрат, яка враховується при визначенні чистого прибутку або збитку в зв'язку із змінами фізичних властивостей та у зв'язку із змінами цін.

3.8. Формування облікової політики щодо необоротних активів, які утримуються для продажу, та вимоги до їх подання у фінансових звітах

Питання обліку продажу основних засобів регулюється окремим П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», який принципово змінив підходи до обліку основних засобів. Це положення є віддзеркаленням МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» (Додаток Д).

МСФЗ 5 з більшими вимогами підходить до критеріїв визнання необоротного активу, утримуваним для продажу. Так, наголошуючи, серед іншого, на необхідності високої ймовірності його реалізації, він вимагає: “Щоб підвищити ймовірність продажу, управлінський персонал відповідного рівня повинен скласти план продажу активу (або ліквідаційної групи) та ініціювати активну програму щодо визначення покупця і виконання плану. Крім того, актив (або ліквідаційна група) повинен активно просувати на продаж на ринку за ціною, поміркованою з огляду на їх поточну справедливую вартість”.

Більше того, дії, вчинені для виконання плану продажу, повинні вказувати на неможливість внесення до нього будь-яких важливих змін або скасування цього плану.

Що стосується оцінки довгострокових активів, то визнані необоротні активи, утримувані для продажу, згідно з П(С)БО 27 відображують у бухгалтерському обліку і балансі на звітну дату за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою реалізаційною вартістю.

Незважаючи на пряму вказівку в П(С)БО 27 на те, що згадану вище оцінку “необоротних активів на продаж” здійснюють саме на дату балансу, аналізуючи Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, можна дійти висновку, що правило найменшої оцінки починає діяти з моменту їх первісного визнання. Проте на відміну від МСФЗ у П(С)БО не вказано порядок визначення оцінки необоротних активів та групи вибуття на момент їхньої первісної класифікації. Ми вважаємо, що на дату перекласифікації основні засоби переводять до утримуваних для продажу за балансовою (залишковою) вартістю і тільки потім (на дату балансу) оцінюють за найменшою вартістю (балансовою або чистою реалізаційною).

Суб'єкт господарювання подає та розкриває інформацію, яка дає користувачам фінансової звітності змогу оцінити фінансові результати припиненої діяльності та вибуття непоточних активів (або ліквідаційних груп).

Подання непоточного активу або ліквідаційної групи, класифікованих як утримувані для продажу.

Суб'єкт господарювання подає у звіті про фінансовий стан непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, та активи ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, окремо від інших активів. Зобов'язання ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, подаються у звіті про фінансовий стан окремо від інших зобов'язань.

З метою відображення у звіті про фінансовий стан класифікації за останній поданий період суб'єкт господарювання не перекласифіковує і повторно не наводить у звітах про фінансовий стан за попередні періоди суми, подані щодо непоточних активів або активів і зобов'язань ліквідаційних груп, класифікованих як утримувані для продажу.

3.9. Визнання, оцінка, подання та розкриття фінансових активів

У міжнародній практиці фінансові інструменти характеризують за різними ознаками. Наведемо класифікаційні ознаки та види фінансових інструментів, що їм відповідають (рис. 3.7).

За характером відносин та для потреб бухгалтерського обліку фінансові інструменти поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу та похідні фінансові інструменти.

Фінансові активи включають:

- грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти;

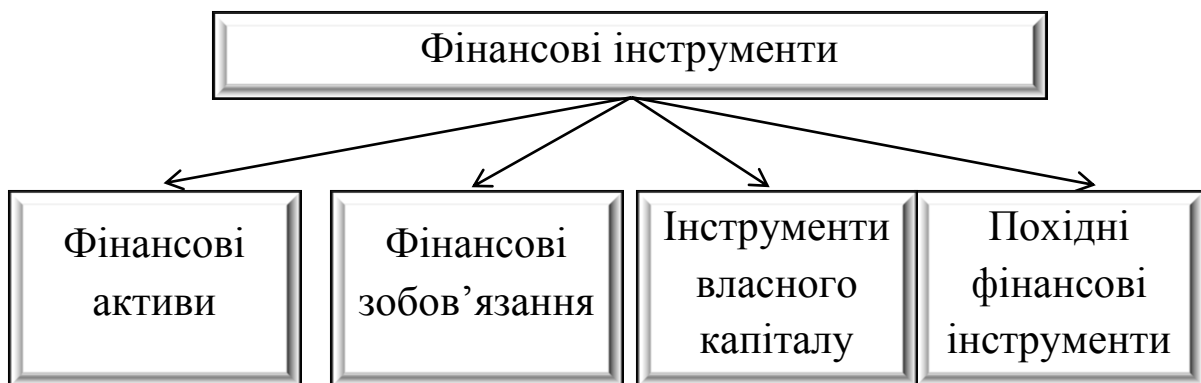


Рис. 3.7. Класифікація фінансових інструментів

- дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу;
- фінансові інвестиції, що утримуються до погашення;
- фінансові активи, призначені для перепродажу;
- інші фінансові активи.

Види фінансових активів за статтями балансу наведено на рис. 3.8.

Матеріальні і нематеріальні активи не визнаються фінансовими активами у зв'язку з відсутністю договірних відносин. Тобто компанія, що контролює ці активи, не має права на отримання грошових коштів чи інших фінансових активів, доки права на володіння ними не будуть передані будь-якій іншій стороні, в якій як наслідок виникне відповідне фінансове зобов'язання.

Акція є фінансовим активом на балансі інвестора і водночас – пайовим інструментом (фінансовим зобов'язанням) на балансі емітента. Облігація – це фінансовий актив на балансі утримувача і фінансове зобов'язання – на балансі емітента. Вексель – фінансовий актив на балансі його утримувача і фінансове зобов'язання – на балансі особи, яка його підписала. У всіх цих випадках наявні договірні відносини, на яких ґрунтується фінансове право однієї сторони і фінансове зобов'язання або капітал іншої сторони.



Рис. 3.8. Види фінансових активів

Поширеними прикладами фінансових активів, що дозволяють контрактним правом отримувати грошові кошти в майбутньому, є дебіторська заборгованість із покупцями та замовниками, векселі одержані, позики видані, фінансові інвестиції.

Дебіторська заборгованість є фінансовим активом, адже на балансі дебітора у результаті операції виникло відповідне

фінансове зобов'язання. У цьому випадку дебіторська заборгованість на балансі кредитора і кредиторська заборгованість (зобов'язання) на балансі дебітора – це фінансовий актив.

Дебіторська заборгованість за виданими авансами, майбутньою економічною вигодою від яких є отримання товарів або послуг, а не право на отримання грошових коштів чи іншого фінансового активу, не є фінансовим активом. Дебіторська заборгованість, що утворена в процесі бартерного обміну, внаслідок перерахування авансів і попередньої оплати – фінансовими активами не вважається.

В МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» надається класифікація фінансових активів залежно від мети кінцевого призначення, зокрема вони класифікуються на чотири категорії з відображенням у балансі:

- фінансовий актив, призначений для перепродажу (торгові);
- фінансові інвестиції, утримувані до їх погашення;
- дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу;
- фінансові активи, наявні для продажу.

Мета МСФЗ 7 – вимагати від суб'єктів господарювання надавати розкриття інформації в їхніх фінансових звітах, яка дає змогу користувачам оцінити:

а) значимість фінансових інструментів для фінансового стану і результатів діяльності суб'єкта господарювання;

б) характер та рівень ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів, яким суб'єкт господарювання доступний протягом періоду та на звітну дату, та як суб'єкт господарювання управляє цими ризиками.

Принципи цього МСФЗ доповнюють принципи визнання, оцінки та подання фінансових активів і фінансових зобов'язань у МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання» та МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Цей МСФЗ застосовуватиметься всіма суб'єктами господарювання до всіх типів фінансових інструментів, за винятком:

а) тих часток у дочірніх, асоційованих та спільних підприємствах, що їх обліковують відповідно до МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» або МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах». Проте в деяких випадках МСБО 27, МСБО 28 або МСБО 31 дозволяють суб'єктові господарювання обліковувати частку в дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві із застосуванням МСБО 39; у таких випадках суб'єкти господарювання застосовуватимуть вимоги до розкриття інформації, наведені в МСБО 27, МСБО 28 або МСБО 31, додатково до вимог цього МСФЗ. Суб'єкти господарювання застосовуватимуть також цей МСФЗ до всіх похідних інструментів, пов'язаних із частками в дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах, якщо похідний інструмент не відповідає визначенню інструмента власного капіталу, наведеному в МСБО 32;

б) прав та зобов'язань працедавця, що виникають унаслідок програм виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 «Виплати працівникам»;

в) контрактів для непередбаченої компенсації при об'єднанні бізнесу. Це звільнення від вимог застосовується лише до покупця;

г) страхових контрактів, визначених у МСФЗ 4 «Страхові контракти». Проте цей МСФЗ застосовується до похідних інструментів, убудованих у страхові контракти, якщо МСБО 39 вимагає від суб'єкта господарювання обліковувати їх окремо;

г) фінансових інструментів, контрактів та зобов'язань щодо операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», за винятком того, що цей МСФЗ застосовується до контрактів у межах сфери застосування параграфів 5-7 МСБО 39.

Цей МСФЗ застосовується до визнаних і невизнаних фінансових інструментів. Визнані фінансові інструменти складаються із фінансових активів і фінансових зобов'язань, на які поширюється сфера застосування МСБО 39. Невизнанні фінансові інструменти складаються з деяких фінансових інструментів, які, хоча на них не поширюється сфера

застосування МСБО 39, належать до сфери застосування цього МСФЗ (наприклад, деякі зобов'язання за позиками).

Цей МСФЗ застосовується до контрактів на придбання або продаж нефінансової статті, на які поширюється сфера застосування МСБО.

Балансову вартість кожної з наведених далі категорій, визначених у МСБО 39, слід розкривати або в балансі, або в примітках:

а) фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, наводячи окремо: призначені такими після первісного визнання; класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСБО 39;

б) інвестиції, утримувані до погашення;

в) позики та дебіторську заборгованість;

г) доступні для продажу фінансові активи;

г) фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, наводячи окремо: призначені такими після первісного визнання; класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСБО 39;

д) фінансові зобов'язання, оцінені за амортизованою собівартістю

Якщо суб'єкт господарювання перекласифікував фінансовий актив як актив, оцінений:

а) за собівартістю або амортизованою собівартістю, а не за справедливою вартістю;

б) за справедливою вартістю, а не за собівартістю або амортизованою собівартістю, йому слід розкрити суму, перенесену в кожную категорію або перенесену з кожної категорії при перекласифікації та причину такої перекласифікації.

Суб'єкт господарювання міг передати фінансові активи в такий спосіб, що частина або всі фінансові активи не кваліфікуються для припинення визнання. **Суб'єктові господарювання для кожного класу таких фінансових активів слід розкривати таку інформацію:**

а) характер активів;

б) характер ризиків та винагород від володіння, яким суб'єкт господарювання залишається доступним;

в) якщо суб'єкт господарювання продовжує визнавати всі активи, балансову вартість активів і відповідних зобов'язань;

г) коли суб'єкт господарювання продовжує визнавати активи тією мірою, якою продовжується його участь, сукупну балансову вартість первісних активів, суму активів, яку суб'єкт господарювання продовжує визнавати, та балансову вартість відповідних зобов'язань.

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію:

а) балансову вартість фінансових активів, які він заставив для забезпечення зобов'язань або непередбачених зобов'язань, включаючи суми, які були перекласифіковані відповідно до параграфа 37 МСБО 39;

б) умови, пов'язані з їх заставою.

Коли суб'єкт господарювання утримує заставу (фінансових або не фінансових активів) та йому дозволяється продати чи перезаставити заставу, а власник застави виконує зобов'язання, то суб'єктові господарювання, слід розкривати:

а) справедливу вартість утримуваної застави;

б) справедливу вартість будь-якої такої застави (проданої чи перекласифікованої) і те, чи має суб'єкт господарювання зобов'язання повернути її;

в) умови, пов'язані з використанням застави.

Суб'єктові господарювання слід розкривати за класом фінансового активу:

а) аналіз фінансових активів за строками погашення, які є простроченими на звітну дату, але корисність яких не зменшилась;

б) аналіз фінансових активів, які окремо визначені як такі, що їхня корисність зменшилась на звітну дату, включаючи чинники, що їх розглядав суб'єкт господарювання при визначенні зменшення корисності;

в) суми, розкриті в а) і б), опис застави, утримуваної суб'єктом господарювання як забезпечення, та інші посилення кредиту, а також (за можливості) оцінку їхньої справедливої вартості.



ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. *Надати коротку характеристику МСБО 36 «Зменшення корисності активів».*
2. *Дати визначення поняттю «ОГГК».*
3. *Дати визначення поняттю «інвестиційна нерухомість».*
4. *За яких умов «інвестиційна нерухомість» визнається активом?*
5. *Дати визначення поняттю «Запаси» згідно з МСФЗ 32.*
6. *Дати визначення поняттю «Основні засоби».*
7. *За якими групами ведеться облік нематеріальних активів?*
8. *Чи можливо змінити свою облікову політику щодо видатків на розвідку та оцінку? Обґрунтуйте.*
9. *Назвіть умови визнання біологічних активів.*
10. *Яку інформацію подає суб'єкт господарювання у Звіті про фінансовий стан?*
11. *До яких інструментів застосовується МСФЗ 3?*

Тестові завдання
до розділу 3 «Визнання, оцінка та розкриття
інформації про активи підприємства у фінансових
звітах»

1. Метою якого Стандарту є визначення процедур, які підприємство застосовує для забезпечення обліку всіх активів за сумою, не більшою, ніж сума їх очікуваного відшкодування?

- а) МСБО 36 «Зменшення корисності активів»;
- б) МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- в) МСБО 23 «Витрати на позики»;
- г) МСБО 10 «Події після звітного періоду».

2. Сума відшкодування є вищою з двох оцінок:

- а) чистої ціни активу або його вартості;
- б) чистої ціни реалізації активу або його вартості використання;
- в) ціни реалізації активу та його вартості використання;
- г) ціни реалізації активу та/або його вартості.

3. Найменша група активів, яку можна ідентифікувати, і яка генерує надходження грошових коштів унаслідок безперервного використання, що здебільшого не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів – це...:

- а) одиниця, яка генерує грошові кошти (ОГГК);
- б) одиниця, яка генерує капітальні інвестиції (ОГКІ);
- в) одиниця, яка використовує власний капітал (ОВВК);
- г) одиниця, яка використовує грошові кошти (ОВГК).

4. Внутрішніми джерелами подій, що вказують на зменшення корисності є:

- а) старіння або фізичне пошкодження активу;
- б) наявність внутрішніх свідчень про те, що економічна ефективність активу буде гіршою, ніж очікувана;

- в) суттєві негативні зміни, які мали вплив на підприємство, включаючи плани припинити або реструктурувати діяльність за допомогою активу або ліквідація активу раніше очікуваної дати;
- г) всі відповіді вірні.

5. У випадку відсутності очевидного зменшення корисності конкретних активів у рамках ОГГК для зменшення балансової вартості активів одиниці збиток від зменшення корисності слід розподіляти у такій послідовності:

а) по-перше, на власний капітал потім на пропорційній основі на інші активи одиниці, базуючись на балансовій вартості кожного активу;

б) по-перше, на активи одиниці, базуючись на балансовій вартості кожного активу, який входить до складу одиниці потім на гудвіл, розподілений на цю одиницю;

в) по-перше, на гудвіл, розподілений на цю одиницю потім на пропорційній основі на інші активи одиниці, базуючись на балансовій вартості кожного активу, який входить до складу одиниці;

г) немає вірної відповіді.

6. Нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем за угодою з фінансової оренди) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей це:

- а) основні засоби;
- б) інвестиційна нерухомість;
- в) нематеріальні активи;
- г) необоротні активи.

7. Інвестиційна нерухомість має визнаватися як актив тоді, і тільки тоді, коли:

а) існує ймовірність того, що підприємство отримує майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю;

б) собівартість інвестиційної нерухомості може бути оцінена достовірно;

в) відома вартість цієї інвестиційної нерухомості в майбутньому;

г) правильна відповідь а і б.

8. Первісна собівартість нерухомості, яка отримана у фінансову оренду та класифікована як інвестиційна нерухомість, визначається за:

а) МСБО 17 «Оренда»;

б) МСБО 18 «Дохід»;

в) МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»;

г) МСБО 38 «Нематеріальні активи».

9. Які існують моделі оцінки інвестиційної нерухомості після первісного визнання?

а) модель чистої вартості та модель собівартості;

б) модель справедливої вартості та модель собівартості;

в) модель ринкової вартості та модель собівартості;

г) модель ринкової вартості та модель справедливої вартості.

10. Відповідно до МСБО 2, запаси – це активи, які:

а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари);

б) перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) із метою продажу (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво);

в) у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі чи процесі надання послуг (сировина та матеріали);

г) всі відповіді вірні.

11. Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин:

а) первісна вартість та собівартість;

б) справедлива вартість та собівартість;

в) собівартість та чиста вартість реалізації;

г) ринкова вартість та справедлива вартість.

12. В МСБО №2 при обліку вибуття запасів дозволено використовувати метод:

- а) ФІФО;
- б) ЛІФО;
- в) метод середньозваженої собівартості;
- г) метод нормативних витрат.

13. Чи виділяють МСФЗ малоцінні швидкозношувані предмети як окремий різновид запасів?

- а) так;
- б) ні, не виділяють і спеціальних правил обліку МШП немає;
- в) ні, але існують певні винятки;
- г) так, і існують спеціальні правила обліку МШП.

14. Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, за МСФЗ слід оцінювати за.....:

- а) собівартістю;
- б) ринковою вартістю;
- в) первісною вартістю;
- г) справедливою вартістю.

15. Як за МСФЗ визначається момент початку амортизації основних засобів?

а) амортизація активу починається тоді, коли буде достовірно визначено собівартість та строки корисного використання даного активу;

б) амортизацію починають з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт ОЗ став придатним для корисного використання. При цьому амортизацію починають тільки після початку використання об'єкта;

в) амортизація активу починається тоді, коли він стає придатним для використання, тобто коли місце розташування та стан об'єкта дозволяють його експлуатувати відповідно до намірів керівництва;

- г) немає правильної відповіді.

16. Фінансова звітність має також розкривати таку інформацію, щодо обліку основних засобів:

а) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані у заставу для забезпечення зобов'язань;

б) суму видатків, визнаних у балансовій вартості об'єкта основних засобів у ході його будівництва, суму контрактних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів;

в) суму компенсації від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася, або які були втрачені чи передані, що включається до прибутку чи збитку, якщо суму цієї компенсації не було розкрито окремо у звіті про сукупні доходи;

г) всі відповіді вірні.

17. Немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам – це:

а) основні засоби;

б) інвестиційна нерухомість;

в) нематеріальний актив;

г) необоротний актив.

18. Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

а) права користування природними ресурсами; права користування майном;

б) права на знаки для товарів і послуг; права на об'єкти промислової власності;

в) авторські та суміжні з ними права; гудвіл; інші нематеріальні активи;

г) всі відповіді вірні.

19. Нематеріальний актив відображається у балансі, якщо:

- а) існує ймовірність отримання у майбутньому економічних вигод від його використання;
- б) не існує імовірності отримання у майбутньому економічних вигод від його використання;
- в) його вартість (оцінка) може бути достовірно визначена;
- г) правильний варіант відповіді а і б.

20. Планом рахунків для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений рахунок:

- а) 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;
- б) 12 «Нематеріальні активи»;
- в) 15 «Капітальні інвестиції»;
- г) 20 «Виробничі запаси».

21. У разі вибуття нематеріального активу фінансовий результат визначається як :

- а) різниця між сумою чистих надходжень від продажу нематеріального активу та його балансовою вартістю;
- б) сума між різницею чистих надходжень від продажу нематеріального активу та його балансовою вартістю;
- в) сума чистих надходжень від продажу нематеріального активу та його балансовою вартістю;
- г) правильної відповіді немає.

22. Мета МСФЗ 6 полягає у:

- а) визначенні порядку обліку розвідки та оцінки запасів корисних копалин;
- б) визначенні порядку обліку та оцінки основних засобів;
- в) визначенні порядку обліку аналізу та оцінки нематеріальних активів;
- г) правильної відповіді немає.

23. Суб'єкт господарювання повинен класифікувати активи розвідки та оцінки як:

- а) матеріальні активи, нематеріальні активи;
- б) матеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи;

- в) матеріальні активи, виробничі запаси;
- г) нематеріальні активи, виробничі запаси.

24. Видатки, що можуть бути включені у первісну оцінку активів розвідки та оцінки:

- а) придбання прав на розвідування; топографічні, геологічні, геохімічні та геофізичні дослідження;
- б) пошуково-розвідувальне буріння; опробування канавами;
- в) взяття проб та зразків; діяльність у зв'язку з оцінкою технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин;
- г) всі відповіді вірні.

25. Суб'єкт господарювання розглядає активи розвідки та оцінки як окремих клас активів і розкриває інформацію відповідно до вимог:

- а) МСБО 8 або МСБО 28;
- б) МСБО 12 або МСБО 32;
- в) МСБО 16 або МСБО 38;
- г) МСБО 20 або МСБО 48.

26. Компанія повинна визнавати біологічний актив тоді і тільки тоді, коли:

- а) компанія контролює актив у результаті минулих подій;
- б) вірогідний приплив в компанію майбутніх економічних вигод, пов'язаних з активом;
- в) справедлива вартість або собівартість активу може бути виміряна з достатнім ступенем надійності;
- г) всі відповіді вірні.

27. Згідно МСФЗ (IAS) 41 справедлива вартість – це:

- а) сума коштів, достатня для придбання активу або виконання зобов'язання при здійсненні угоди між добре обізнаними, дійсно бажаними здійснити таку операцію, незалежними один від одного сторонами;
- б) немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року для

виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам;

в) нерухомість, утримувана з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей;

г) немає вірної відповіді.

28. Розділ «подання інформації» Стандарту 41 містить єдине розпорядження, яке звучить наступним чином:

а) підприємство повинно представляти інформацію про балансову вартість біологічних активів в окремому рядку бухгалтерського балансу»;

б) «підприємство не повинно представляти інформацію про балансову вартість біологічних активів в окремому рядку бухгалтерського балансу»;

в) «підприємство повинно представляти інформацію про первісну вартість біологічних активів в будь-якому рядку бухгалтерського балансу»;

г) «підприємство повинно представляти інформацію про забалансову вартість біологічних активів в окремому рядку бухгалтерського балансу».

29. Згідно МСФЗ (IAS) 41 біологічні активи можна розділити на ... види:

а) 2;

б) 3;

в) 4;

г) 5.

30. Мета МСФЗ 7 – вимагати від суб'єктів господарювання надавати розкриття інформації в їхніх фінансових звітах, яка дає змогу користувачам оцінити:

а) значимість фінансових інструментів для фінансового стану і результатів діяльності суб'єкта господарювання;

б) характер та рівень ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів, яким суб'єкт господарювання доступний протягом періоду та на звітну дату, та як суб'єкт господарювання управляє цими ризиками;

- в) правильний варіант відповіді а і б;
- г) немає правильної відповіді.

Приклад рішення типової ситуації

Приклад 1.

Підприємство придбало верстат за 8 500 грн., з яких 500 грн. пов'язані з угодою про технічне обслуговування на перший рік з початку володіння. Транспортування верстату на завод коштувало ще 1 000 грн. і встановлення в правильному положенні та імпордне мито становило 12,5 % від вартості придбання. Строк експлуатації активу – п'ять років. Протягом першого року експлуатації верстат вироблятиме електричні лампочки, що їх продадуть з визначенням прибутку в 5 000 грн. кожного року.

Наведіть відповідні витяги з Балансу та Звіту про прибутки та збитки за п'ять років експлуатації активу.

Рішення.

Собівартість – технічне обслуговування + транспорт + податок = $8\,500 - 500 + 1\,000 + 1\,000 = 10\,000$ грн.

Показник	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
Звіт про прибутки та збитки, грн.					
Дохід	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000
Амортизація	(2 000)	(2 000)	(2 000)	(2 000)	(2 000)
Баланс, грн.					
Основні засоби	8 000	6 000	4 000	2 000	-

Ситуаційні завдання

Вправа 1

Обчисліть збиток від зменшення корисності і визначте, яким чином його слід розподілити на активи одиниці, яка генерує кошти у країні А.

Підприємство «М» придбала підприємство «Q» за 20 млн. грн. чотири роки тому. Підприємство «Q» має три підрозділи у трьох країнах, кожний з яких є одиницею, яка

генерує грошові кошти. При придбанні дані щодо країни А були такими:

- а) вартість придбання – 6 млн. грн.;
- б) справедлива вартість ідентифікованих активів – 4 млн. грн.;
- в) гудвіл – 2 млн. грн.

Амортизаційні витрати нараховувалися за прямолінійним методом протягом 20 років без залишкової вартості.

Наприкінці 4-го року були запроваджені урядові обмеження на експорт, що зменшило виробництво у країні А на 50 %. Чисту ціну продажу одиниці, яка генерує кошти у країні А, неможливо визначити, оскільки мало ймовірно, що є покупець, готовий придбати всі активи цієї одиниці. Вартість використання одиниці у країні А складає 2,73 млн. грн.

Вправа 2

Згідно з своєю обліковою політикою ПАТ «Ода» використовує дозволений альтернативний підхід за МСБО 16 щодо переоцінки землі та споруд. Земля і споруди не є власністю спеціального призначення. Їх балансова вартість – 150 000 грн., включаючи дооцінку 22 000 грн. У результаті проведеної переоцінки були отримані такі дані.

Ринкова вартість 125 000 грн.

Амортизована вартість заміщення 120 000 грн.

Сума відшкодування 127 000 грн.

Директори вважають, що у фінансовій звітності слід відобразити нову оцінку, але невпевнені, яку саме з вищенаведених.

Ніякі інші статті землі та споруд не потребують переоцінки наприкінці року.

Надайте пораду директорам і вкажіть, який подвійний запис слід застосувати.

Вправа 3

Віднесіть активи з наведеного нижче переліку до відповідного МСБО у таблиці:

А. Будинок, який належить підприємству, що звітує та наданий в операційну оренду;

Б. Недрухомість, утримувана для продажу за умов звичайної діяльності;

В. Недрухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;

Г. Недрухомість, зайнята власником.

Прийнятий МСБО	Тип недрухомості
МСБО 2 «Запаси»	
МСБО 40 «Інвестиційна недрухомість»	
МСБО 16 «Основні засоби»	
МСБО 11 «Будівельні контракти»	

Розділ 4.

Особливості визнання, оцінки та розкриття інформації про виплати працівникам

План

- 4.1. Сутність та порядок відображення у фінансових звітах інформації про виплати працівникам.*
- 4.2. Короткострокові виплати працівника.*
- 4.3. Виплати після закінчення трудової діяльності.*
- 4.4. Пенсійні програми з визначеним внеском.*
- 4.5. Пенсійні програми з визначеною виплатою.*

Ключові слова та поняття: виплати працівникам, програма з визначеним внеском, програма з визначеною виплатою, короткострокові, витрати на відсотки.

4.1. Сутність та порядок відображення у фінансових звітах інформації про виплати працівникам

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівниками.

Витрати на відсотки – це збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку

Активи програми складаються:

- а) з активів, утримуваних фондом для довгострокових виплат працівникам;
- б) страхових полісів, що відповідають певним умовам.

Активи, утримувані фондом для довгострокових виплат працівникам – це активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених підприємством, що звітує), які:

- а) утримуються господарською одиницею (фондом), юридично відокремленою від підприємства, що звітує, та яка

існує виключно для сплати або фінансування виплат працівникам;

б) використовуються тільки для сплати або фінансування виплат працівникам, не доступні власним кредиторам підприємства, що звітує (навіть у випадку банкрутства), та їх не можна повернути на підприємство, якщо:

- залишків активів фонду не буде достатньо для виконання відповідних зобов'язань програми або підприємства, що звітує.

- активи не повертають підприємству, що звітує, для надання йому компенсації за вже здійснені виплати працівникам.



Рис. 4.1. Категорії виплат працівникам

Вартість поточних послуг – це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.

Прибуток від активів програми – це відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.

Актуарні прибутки та збитки складаються з таких елементів:

а) коригування на основі набутого досвіду (вплив різниць між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося);

б) вплив змін актуарних припущень.

Вартість раніше наданих послуг – це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат після закінчення трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін. Вартість раніше наданих послуг може бути або позитивною (якщо виплати впроваджуються чи збільшуються), або негативною (якщо наявні виплати зменшуються).

4.2. Короткострокові виплати працівника

Якщо працівник надав послуги підприємству протягом облікового періоду, підприємству слід визнавати короткострокові виплати працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги.

Крім того, підприємству слід визнавати очікувану вартість короткострокових виплат працівникам у формі компенсацій за відсутність таким чином:

а) у разі накопичення компенсацій за відсутність – під час надання працівниками послуг, які збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність;

б) у разі не накопичення компенсацій за відсутність – під час відсутності.

Таблиця 4.1

Короткострокові виплати працівника

Елемент фінансового звіту	Оцінка
зобов'язання (нараховані витрати)	Недисконтована сума після вирахування будь-якої вже сплаченої суми
актив (сплачені авансом витрати)	Перевищення вже сплаченої суми над недисконтованою сумою виплат
витрати, якщо інший Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (див., наприклад, МСБО 2 "Запаси" та МСБО 16 "Основні засоби").	Недисконтована сума

Підприємству слід оцінювати очікувану вартість накопичених компенсацій за відсутність у вигляді додаткової суми, яку воно очікує виплатити в результаті невикористаного права, накопиченого на дату балансу.

Підприємству слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням зазначеним вище, тоді і лише тоді, коли:

а) у підприємства є теперішнє юридичне зобов'язання або конструктивне зобов'язання здійснити такі виплати у результаті минулих подій;

б) можна достовірно оцінити це зобов'язання.

Теперішнє зобов'язання існує тоді і лише тоді, коли у підприємства немає реальної альтернативи, крім здійснення платежів.

МСБО 19 не вимагає розкривати конкретну інформацію про короткострокові виплати працівникам. Приклади вимог інших МСБО до розкриття інформації:

а) МСБО 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» – підприємство розкриває інформацію про виплати основному управлінському персоналу;

б) МСБО 1 «Подання фінансових звітів» – підприємство розкриває інформацію про витрати на персонал.

4.3. Виплати після закінчення трудової діяльності

Виплати після закінчення трудової діяльності включають:

а) пенсійне забезпечення, таке як пенсії;

б) інші виплати після закінчення трудової діяльності, такі як страхування життя після закінчення трудової діяльності та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності.

Програми виплат після закінчення трудової діяльності класифікуються як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою залежно від економічної сутності програми, яка впливає з її основних умов (рис 4.2).



Рис. 4.2. Класифікація програм виплат після закінчення трудової діяльності

4.4. Пенсійні програми з визначеним внеском

Згідно з програмами з визначеним внеском актуарний ризик (ризик того, що виплати будуть менше очікуваних) та інвестиційний ризик (ризик того, що інвестовані активи будуть недостатні для здійснення очікуваних виплат) несе працівник. За програмами з визначеною виплатою актуарний ризик (ризик того, що витрати на виплати будуть більшими за очікувані) та інвестиційний ризик несе підприємство.

Якщо актуарна або інвестиційна практика є гіршою від очікуваного, зобов'язання підприємства можуть збільшуватися.

Програми за участю кількох працедавців (за винятком державних програм), державні програми та програми застрахованих виплат слід класифікувати як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за рамки юридичних умов).

Облік програм з визначеним внеском є простим:

- а) зобов'язання визначаються сумами, які слід внести до програми за кожний період;
- б) не потрібні жодні актуарні припущення;
- в) якщо зобов'язання погашається у поточному періоді (або принаймні не пізніше дванадцяти місяців після закінчення поточного періоду), не потрібно їх дисконтувати.

Якщо внески до програми з визначеним внеском не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення того періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, їх слід дисконтувати з використанням ставки дисконту, визначеної у Стандарті.

Ставку дисконту для дисконтування зобов'язань за виплатами після закінчення трудової діяльності визначають шляхом посилення на ринкову дохідність корпоративних облігацій високої якості на дату балансу. У країнах, де немає розвиненого ринку таких облігацій, використовують ринкову прибутковість (на дату балансу) державних облігацій. Валюта та строки погашення корпоративних або державних облігацій повинні відповідати валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язань щодо виплат після закінчення трудової діяльності.

Підприємству слід розкривати таку інформацію:

а) за МСБО 19 – суму, визнану як витрати для програм з визначеним внеском;

б) за МСБО 24 – інформацію про внески до програм з визначеним внеском для основного управлінського персоналу.

4.5. Пенсійні програми з визначеною виплатою

Облік за програмами з визначеною виплатою набагато складніший. Складність обліку за програмами з визначеною виплатою обумовлена, головним чином, такими факторами:

а) майбутні виплати (що виникають з послуг працівника у поточному або попередніх роках) не можна точно оцінити, якими б вони не були, працедавець матиме сплатити їх і тому зобов'язання слід визнавати зараз. Для оцінки цих майбутніх зобов'язань необхідно застосовувати актуарні припущення;

б) зобов'язання до сплати у майбутні роки слід оцінювати шляхом дисконтування на основі теперішньої вартості. Це потрібно, тому що зобов'язання можуть погашатися протягом багатьох років;

в) якщо актуарні припущення змінюються, сума потрібних внесків до фонду також змінюватиметься і можуть бути актуарні прибутки чи збитки. Внесок до фонду у будь-якому періоді не обов'язково є загальною сумою за цей період внаслідок актуарних прибутків чи збитків.

Більшість визначень, поданих у стандартах, належать до програм з визначеною виплатою.

Облік підприємством програм з визначеною виплатою складається з таких шістьох кроків:

Крок 1: застосування актуарних методів для проведення достовірної попередньої оцінки суми виплати, що її заробили працівники в обмін за свої послуги у поточному та попередніх періодах. Для цього підприємству треба визначити, яка частка виплат відноситься до поточного та попередніх періодів та здійснення актуарних попередніх оцінок (актуарних припущень) щодо демографічних змінних (такі як плінність та смертність працівників) і фінансових змінних (такі як майбутні збільшення

заробітної плати та витрат на медичне обслуговування), які впливатимуть на вартість виплат;

Крок 2: дисконтування цих виплат – при використанні методу нарахування прогнозованих одиниць для визначення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами та вартості поточних послуг;

Крок 3: визначення справедливої вартості активів програми;

Крок 4: визначення загальної суми актуарних прибутків та збитків і суми тих актуарних прибутків та збитків, що їх слід визнати;

Крок 5: у випадках, коли програму впроваджують або змінюють, – визначення остаточної вартості раніше наданих послуг;

Крок 6: у випадках скорочення або остаточного розрахунку за програмою – визначення остаточного прибутку або збитку.

Якщо на підприємстві є більше однієї програми з визначеною виплатою, підприємство застосовує ці процедури до кожної суттєвої програми окремо.

МСБО 19 чітко зазначає, що підприємству слід обліковувати не лише свої юридичні зобов'язання згідно з офіційними умовами програми з визначеною виплатою, а й будь-які конструктивні зобов'язання, які виникають, коли у підприємства немає жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам.

Конструктивне зобов'язання – це зобов'язання, яке виникає внаслідок дій підприємства, якщо:

а) встановлена модель або минула практика, опублікована політика або достатньо конкретні вислови керівництва підприємства чітко зазначають, що воно бере на себе певні зобов'язання перед сторонами;

б) внаслідок цього, підприємство створює обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.



Рис. 4.3. Види актуарних припущень

Потрібна ставка дисконту – це дохід, який можна отримати на даний час від корпоративних або державних облігацій високої якості, валюта та строки погашення яких відповідають валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язань щодо виплат після закінчення трудової діяльності.

Метод, що застосовується в МСБО 19 для розподілу витрат на забезпечення за пенсіями – це метод нарахування прогнозованих одиниць.

Згідно з цим методом, припускається, що кожен період надання послуг працівником веде до виникнення права на додаткову одиницю майбутніх виплат. Теперішню вартість майбутніх виплат можна обчислити та віднести до того періоду, в якому надаються послуги. Одиниці, кожна з яких оцінюється

окремо, становлять загальне зобов'язання. З накопиченої теперішньої вартості (дисконтованих) майбутніх платежів сплачуються відсотки, і слід визнавати витрати на такі відсотки.

Актуарні прибутки та збитки можуть бути наслідком збільшень чи зменшень або теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами, або справедливої вартості будь-яких відповідних активів програми. Причини виникнення актуарних прибутків та збитків бувають, наприклад, такими:

- неочікувано високі або низькі рівні плинності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітних плат та виплат (якщо офіційні або конструктивні умови передбачають збільшення виплат внаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;

- вплив змін в оцінках майбутньої плинності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітної плати та виплат (якщо офіційні або конструктивні умови передбачають збільшення виплат внаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;

- вплив змін ставки дисконту;

- різниці між фактичним доходом від активів програми та очікуваним доходом від активів програми.



ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1. Надати коротку характеристику МСБО 19.*
- 2. Охарактеризуйте елементи виплат після закінчення трудової діяльності.*
- 3. З яких кроків складається облік підприємством програм з визначеною виплатою?*
- 4. Які бувають причини виникнення актуарних прибутків та збитків?*

Тестові завдання
до розділу 4 «Визнання, оцінка, подання та розкриття
інформації про виплати працівникам»

1. Виплати працівникам бувають:

- а) виплати теперішнім працівникам, виплати колишнім працівникам;
- б) виплати теперішнім працівникам;
- в) виплати колишнім працівникам;
- г) немає правильної відповіді.

2. Виплати теперішнім працівникам розрізняють:

- а) короткострокові, довгострокові;
- б) короткострокові, середньострокові, довгострокові;
- в) короткострокові, компенсаційні, довгострокові;
- г) немає правильної відповіді.

3. До виплат колишнім працівникам відносять:

- а) пенсії;
- б) страхування життя по закінченню трудової діяльності;
- в) медичне страхування по закінченню трудової діяльності;
- г) всі відповіді правильні.

4. До короткострокових виплат відносять:

- а) відпустка за вислугу років або академічні відпустки;
- б) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
- в) зарплати працівникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;
- г) з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років.

5. До довгострокових виплат відносять:

- а) зарплати працівникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;
- б) оплачувані щорічні відпустки та лікарняні;
- в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
- г) немає правильної відповіді.

6. Виплати при звільненні відносять до:

- а) короткострокових виплат;
- б) довгострокових виплат;
- в) виплати бувшим працівникам;
- г) немає правильної відповіді.

7. Вартість поточних послуг – це:

а) збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку;

б) збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді;

в) збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін;

г) відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.

8. Прибуток від активів програми – це:

а) збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку;

б) збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді;

в) збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін;

г) відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.

9. Вартість раніше наданих послуг – це:

а) збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку;

б) збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді;

в) збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін;

г) відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.

10. Витрати на відсотки – це:

а) збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку;

б) збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді;

в) збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін;

г) відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.

11. До виплат по закінченню трудової діяльності відносять:

- а) програми з визначеним внеском;
- б) програми з визначеною виплатою;
- в) правильні відповіді а та б;
- г) немає правильної відповіді.

12. Зі скількох кроків складається облік підприємством програм з визначеною виплатою:

- а) 3;
- б) 4;
- в) 5;
- г) 6.

13. Актуарні припущення складаються:

- а) фінансові припущення, соціальні припущення;
- б) соціальні припущення, демографічні припущення;
- в) фінансові припущення, демографічні припущення;
- г) фінансові припущення, демографічні припущення, соціальні припущення.

14. До фінансових припущень відносять:

- а) ставки дисконту для застосування;
- б) майбутні рівні заробітної плати та виплат;
- в) майбутні рівні збільшення витрат на медичне обслуговування;
- г) всі відповіді правильні.

15. До демографічних припущень відносять:

- а) щодо смертності як під час трудової діяльності, так і після її завершення;

- б) показників плинності кадрів, передчасного виходу на пенсію;
- в) кількості заяв до програм медичного;
- г) всі відповіді правильні.

Приклад рішення типової ситуації

Приклад 1.

Зазначте правильний обліковий підхід до вартості раніше наданих послуг.

На підприємстві «Омега» діє пенсійна програма, яка надає пенсії розміром 2 % кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг; ці виплати стають гарантованими після п'яти років надання послуг. 1 січня 20X6р. «Омега» збільшує пенсії до 2.5 % кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг, починаючи з 1 січня 20X2р.

На дату збільшення теперішньої вартість додаткових виплат з 1 січня 20X2 р. до 1 січня 20X6р. є такою:

Таблиця 4.2

Теперішня вартість додаткових виплат

Показник	Грн.
Працівники з більше як п'ятирічним стажем роботи на 1 січня 20X6р.	300
Працівники з менше як п'ятирічним стажем роботи на 1 січня 20X6р	240
(середній період до настання моменту гарантування – три роки)	540

Рішення.

Підприємству «Омега» слід відразу ж визнати 300 млн. грн., тому що ці прибутки вже інвестовані. 240 млн. грн. Слід визнати на основі прямолінійного методу протягом трьох років, починаючи з 1 січня 20X6р.

Приклад 2.

Для більшої простоти та зрозумілості припускається, що всі операції відбуваються на кінець року.

Наведені далі дані застосовуються виплатами після виходу на пенсію:

Таблиця 4.3

Дані при виході на пенсії, грн.

Очікуваний дохід від активів програми	12 % (щорічно)
Ставка дисконту	10 % (щорічно)
Теперішня вартість зобов'язання на початок 20X2 р.	1 млн. грн.
Ринкова вартість активів програми на початок 20X2р.	1 млн. грн.

Суттєвими є такі показники.

Таблиця 4.4

Операції на кінець року, грн.

Показник	Рік		
	20X2	20X3	20X4
Витрати на поточні послуги	140	150	150
Сплачені виплати	120	140	150
Внески підприємства	110	120	120
Теперішня вартість зобов'язання на кінець року	1200	1600	1700
Ринкова вартість активів програми на кінець року	1250	1450	1610

Покажіть, як підприємству, що звітує, слід обліковувати таку програму з визначеною виплатою у роках 20X2, 20X3 та 20X4.

Рішення.

Актуарний прибуток або збиток відображений в розрахунках як цифра залишку:

Таблиця 4.5

Теперішня вартість зобов'язань, грн.

Теперішня вартість зобов'язання	Рік		
	20X2	20X3	20X4
Теперішня вартість зобов'язання на початок року	1000	1200	1600
Витрати на відсотки (10%)	100	120	160
Собівартість поточних послуг	140	150	150
Сплачені компенсації	(120)	(140)	(150)
Актуарні (прибутки)/збитки від зобов'язання: цифра залишку	80	270	(60)
Теперішня вартість зобов'язання на кінець року	1200	1600	1700

Наступним кроком є визначення, чи перевищують актуарні прибутки або збитки межу 10 % коридору. 10 % межа є однією з більших оцінок:

а) 10 % теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами на цю дату (до вирахування активів програми);

б) 10 % справедливої вартості будь-яких активів програми на цю дату.

Таблиця 4.6

Ринкова вартість активів програми, грн.

Показник	Рік		
	20X2	20X3	20X4
Ринкова вартість активів програми на початок року	1000	1250	1450
Очікуваний прибуток від активів програми (12%)	120	150	174
Внески	110	120	120
Сплачені компенсації	(120)	(140)	(150)
АктUARний прибуток/(збиток) від активів програми: балансуєча цифра	140	70	16
Ринкова вартість активів програми на кінець року	1250	1450	1610

Таблиця 4.7

АктUARні прибутки або збитки, грн.

Показник	Рік		
	20X2	20X3	20X4
Межі коридору	125	160	170
Невизнані актуарні прибутки/(збитки)	-	(60)	(140)
АктUARні прибутки/(збитки) за рік: зобов'язання	(80)	(270)	60
АктUARні прибутки/(збитки) за рік: активи програми	140	70	16
Проміжний підсумок	(60)	(140)	(64)
Реалізовані актуарні прибутки/(збитки)	-	-	-
Невизнані актуарні прибутки/(збитки)	(60)	(140)	(64)

У балансі визнані зобов'язання обчислюються таким чином:

Таблиця 4.8

Визнані зобов'язання, грн.

Показник	Рік		
	20X2	20X3	20X4
Теперішня вартість зобов'язання	1200	1600	1700
Ринкова вартість активів програми	1250 (50)	1450 150	1610 90
Невизнанні актуарні прибутки/(збитки)	(60)	(140)	(64)
Зобов'язання/(актив) у балансі	(10)	10	26

У звіті про прибутки та збитки визнається таке:

Таблиця 4.9

Показники собівартості поточних послуг, грн.

Показник	Рік		
	20X2	20X3	20X4
Собівартість поточних послуг	140	150	150

Ситуаційні завдання**Вправа 1**

Відповідно до програми пенсійного забезпечення, 10 % витрат на заробітну плату слід нараховувати на пенсійне забезпечення існуючого управлінського персоналу. В 20X3 р. витрати на зарплату становили 3 млн. грн. На кінець 20X3 р. сплачено 0.2 млн. грн. Решту суми буде сплачено у лютому 20X4 р.

Визначте залишок зобов'язання за забезпеченням на пенсії на кінець 20X3 р. відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам».

Вправа 2

Працедавець сплачує одноразові суми працівникам, коли вони виходять на пенсію. Ця сума дорівнює 1 % від їхньої заробітної плати останнього року роботи за кожний рік надання ними послуг.

Обчисліть суму, що нараховується на кожний рік з 20X4 р. до 20X8 р. та зобов'язання на кінець періоду за кожний рік, виходячи з припущення, що не буде змін актуарних припущень.

Використайте таку інформацію:

а) очікується, що працівник працюватиме 5 років (актуарне припущення);

б) очікується, що його заробітна плата збільшуватиметься на 8 % щороку (актуарне припущення);

в) у 20X4 р. заробітна плата дорівнює 10 000 грн.;

г) застосовується ставка дисконту 10 % на рік.

Розділ 5.

Визнання, оцінка, подання та розкриття інформації про власний капітал

План

- 5.1. *Визначення власного капіталу згідно з МСФЗ.*
- 5.2. *Визнання та визначення капіталу та його інструментів згідно з МСФЗ.*
- 5.3. *Класифікація капіталу згідно з МСФЗ.*
- 5.4. *Облік похідних фінансових інструментів за МСБО 39.*

Ключові слова та поняття: власний капітал, фінансові інструменти, чисті активи, прибуток, своп, опціон.

5.1. *Визначення власного капіталу згідно з МСФЗ*

Власний капітал підприємства є третім основним елементом фінансової звітності підприємства. Він визначається як різниця між активами та зобов'язаннями і становить собою частину активів, що належать власникам. Власний капітал може мати назву чистих активів (net assets).

Міжнародні стандарти не містять такого стандарту, що тлумачить суто визнання, визначення та оцінку власного капіталу. Рекомендації, щодо оцінки та відображення у фінансовій звітності інформації, щодо елементів капіталу наведено у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Тлумачення елементів капіталу за МСФЗ

Поняття, що тлумачиться	Стандарт	Назва стандарту
1	2	3
Визначення капіталу	Концептуальні основи (Framework)	Принципи підготовки фінансової звітності
Характеристика капіталу та його відмінність від зобов'язань	МСФЗ (IFRS) 7	Фінансові інструменти: розкриття
	Інтерпретації МСФЗ (IFRIC) 2	Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах

Продовження табл. 5.1

1	2	3
Відображення в складі капіталу зміни вартості окремих видів активів, а також відстрочені податки, пов'язані з цим	МСБО (IAS) 12	Податки на прибуток
	МСБО (IAS) 16	Основні засоби
	МСБО (IAS) 38	Нематеріальні активи
	МСБО (IAS) 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Відображення в складі капіталу результатів змін облікової політики та виправлення помилок	МСФО (IAS) 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
Відображення в складі капіталу результатів змін курсової різниці	МСФО (IAS) 21	Вплив змін валютних курсів
Розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності підприємства	МСБО (IAS) 1	Подання фінансових звітів
	МСФЗ (IFRS) 7	Фінансові інструменти: розкриття
	Інтерпретації МСФЗ (IFRIC) 2	Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах

5.2. *Визнання та визначення капіталу та його інструментів згідно з МСФЗ*

Визначення термінів, що мають відношення до капіталу та його інструментів узагальнено в таблиці 5.2.

Фінансовий інструмент є інструментом власного капіталу, лише за наявності одночасно двох умов:

- 1) Інструмент не містить контрактне зобов'язання:
 - передати кошти або інший фінансовий інструмент підприємству;

**Визначення термінів, які використовуються при обліку
власного капіталу та його інструментів**

Термін	Визначення
1	2
Фінансовий інструмент	Це будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого підприємства
Інструмент власного капіталу	це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань
Вбудований похідний інструмент	це компонент гібридного (комбінованого) інструмента, який також включає основний контракт про непохідний інструмент — результатом чого є варіювання деяких грошових потоків від комбінованого інструмента, подібне до автономного похідного інструмента
Фінансове зобов'язання	це будь-яке зобов'язання, що є: а) контрактним зобов'язанням: – надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству – обмінюватися фінансовими інструментами або фінансовими зобов'язаннями з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими для підприємства, б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу підприємства та який є: – непохідним інструментом, за яким підприємство зобов'язане або може бути непохідним інструментом, за яким підприємство зобов'язане або може бути зобов'язане надавати змінну кількість власних інструментів капіталу підприємства, – похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу підприємства. З цією метою до інструментів власного капіталу підприємства не включають інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання або надання інструментів власного капіталу підприємства

1	2
Похідні інструменти	<p>фінансовий інструмент або інший контракт у межах, який має всі три такі характеристики:</p> <p>а) його вартість змінюється у відповідь на зміни встановленої ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, товарної ціни, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, подібної змінної величини, за умови, що у випадку не фінансової змінної величини, ця змінна величина не є визначеною для сторони контракту (що його іноді називають базовим);</p> <p>б) який не вимагає початкових чистих інвестицій або початкових чистих інвестицій, менших ніж ті, що були б потрібні для інших типів контрактів, які, за очікуванням, мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів;</p> <p>в) який погашається на майбутню дату</p>

- обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими для емітента;

2) Рахунки за інструментом будуть або можуть бути здійснені за інструментом власного капіталу емітента, який є:

- непохідним інструментом за яким у емітента не існує контрактного зобов'язання передати змінену кількість інструментів власного капіталу;

- похідним інструментом, розрахунки за якими будуть або можуть бути здійснені інакше, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу для фіксованої кількості інструментів власного капіталу.

Слід зауважити, що виплати утримувачам фінансового інструмента, класифікованого як інструмент капіталу, слід відображати у складі власного капіталу.

Зазвичай, похідний фінансовий інструмент має умовну суму, яка може виражатися у валюті, кількості акцій, кількості одиниць ваги чи обсягу або кількістю інших одиниць, визначених у контракті. Але похідний фінансовий інструмент не вимагає від утримувача чи продавця опціонів інвестувати або одержувати

умовну суму на початок контракту. Похідний інструмент може вимагати фіксованого платежу в результаті деякої майбутньої події, не пов'язаної з умовною сумою.

Приклади похідних інструмент згруповано в таблиці 5.3.

Таблиця 5.3

Характеристика похідних фінансових інструментів

Назва	Характеристика
Форвардний контракт	Контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць продукції за попередньо визначеною ціною на майбутню дату одиниці можуть бути або фінансовими або нефінансовими по суті (наприклад гроші, готова продукція відповідно)
Ф'ючерсний контракт	Контракт щодо придбання чи продажу визначеної кількості одиниць за ціною та в термін, що окреслені в майбутньому, одиниці можуть по суті бути як фінансові так і нефінансові
Опціон	Контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання придбати або продати визначену кількість одиниць за визначеною ціною впродовж визначеного періоду
Своп	Контракт на обмін одного набору грошових одиниць на інший, наприклад відстрочені ставки валюти, базові ставки або будь-які комбінації з них на майбутню дату або майбутні дати

Іноді похідний інструмент може бути складовою частиною гібридного фінансового інструменту, який включає як похідний інструмент так і основний контракт, результатом яких є варіювання деяких грошових потоків від комбінованого інструменту. Такі інструменти прийнято називати вбудованими похідними інструментами.

Вбудований похідний інструмент є причиною того, що деякі (або всі) грошові потоки (які у протилежному випадку були б потрібні за контрактом) модифікуються на основі визначеної ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, цін на товари, курсу обміну валют, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи кредитного індексу, або іншої змінної (за умови, що у випадку нефінансової змінної, змінна не є характерною для

сторони контракту). Похідний інструмент, що додається до фінансового інструмента, але може передаватися за контрактом незалежно від цього інструмента, або має іншого контрагента, ніж цей інструмент, становить собою не вбудований похідний інструмент, а окремий фінансовий інструмент.

Вбудований похідний інструмент слід відокремлювати від основного контракту та обліковувати як похідний інструмент якщо і тільки якщо:

а) економічні характеристики та ризики вбудованого похідного інструмента не пов'язані тісно з економічними характеристиками та ризиками основного контракту;

б) окремий інструмент із такими самими умовами, як і вбудований похідний інструмент, відповідатиме визначенню похідного інструмента;

в) гібридний (комбінований) інструмент не оцінюють за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості відображають у прибутку чи збитку (тобто похідний інструмент, вбудований у фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, не відокремлюється).

Якщо підприємство не може достовірно визначити справедливу вартість вбудованого похідного інструмента на основі його строків та умов (наприклад, коли вбудований похідний інструмент базується на інструменті власного капіталу, який не котирується на ринку), то справедливою вартістю вбудованого похідного інструмента є різниця між справедливою вартістю гібридного інструмента та справедливою вартістю основного контракту.

Вбудований похідний інструмент слід відокремлювати від основного контракту.

Якщо похідний фінансовий інструмент надає одній стороні вибір щодо того, як його погашати (наприклад, емітент або утримувач може обирати погашення грошовими коштами на нетто-основі або обміном акцій на грошові кошти), тоді він є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, якщо всі інші альтернативи погашення не приведуть до того, що він стане інструментом власного капіталу.

Приклад похідного фінансового інструмента з опціоном на погашення, який є фінансовим зобов'язанням, – це опціон на акції, що його емітент може вирішити погасити на нетто-основі грошовими коштами або шляхом обміну своїх власних акцій на грошові кошти. Подібним же чином сфера застосування МСБО 32 поширюється на деякі контракти на придбання чи продаж нефінансової статті в обмін на власні інструменти капіталу підприємства, тому що за них можна розраховатися наданням нефінансової статті або на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом. Такі контракти є фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, а не інструментами власного капіталу.

5.3. Класифікація капіталу згідно з МСФЗ

Класифікація капіталу за фінансовим обліком МСФЗ та П(С)БО наведено в таблиці 5.4.

Таблиця 5.4

Класифікація власного капіталу за МСФЗ та П(С)БО

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
1	2	3	4	5	6
1, 2	40	Зареєстрований (пайовий) капітал	IAS 1, 39;	E.01	Статутний капітал
1	402	Пайовий капітал	відсутній		
1, 2	42	Додатковий капітал	IAS 1, 39	E.02	Додатковий капітал
1, 2	421	Емісійний дохід	IAS 1, 39	E.02.01	Емісійний дохід
1, 2	422	Інший вкладений капітал	IAS 1, 39	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
1, 2	41	Капітал у дооцінках	IAS 1, 39	E.05.01	Резерв переоцінки
1, 2	425	Інший додатковий капітал	IAS 1, 39	E.04.01	Додатковий оплачений капітал

Продовження табл. 5.4

1, 2	43	Резервний капітал	IAS 1, 39	E.04	Додатковий оплачений капітал
1, 2	44	Нерозподілені прибутки	IAS 1, 39	E.07	Нерозподілений прибуток
1, 2	441	Прибуток нерозподілений	IAS 1, 39	E.07.01	Прибуток нерозподілений
1, 2	442	Непокриті збитки	IAS 1, 39	E.07.02	Непокриті збитки
1, 2	45	Вилучений капітал	IAS 1, 32, 39	E.03	Вилучений капітал
1, 2	451	Вилучені акції	IAS 1, 32, 39	E.03.01	Вилучені акції
1, 2	452	Вилучені вклади й паї	IAS 1, 32, 39	E.03.02	Вилучені вклади і паї
1, 2	453	Інший вилучений капітал	IAS 1, 32, 39	E.09.01	Ефект курсових різниць
1, 2	46	Неоплачений капітал	IAS 1, 39	E.06	Неоплачений капітал
1, 2	47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	IAS 1, 39	L.03	Інші короткострокові зобов'язання і нараховані витрати
1, 2	471	Забезпечення виплат відпусток	IAS 1, 39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
1, 2	472	Додаткове пенсійне забезпечення	IAS 1, 39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
1, 2	473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	IAS 1, 39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
1, 2	474	Забезпечення інших витрат і платежів	IAS 1, 39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
1, 2	48	Цільове фінансування і цільові надходження	IAS 1, 39	L.03	Інші короткострокові зобов'язання і нараховані витрати

5.4. Облік похідних фінансових інструментів за МСБО 39

Похідні фінансові інструменти або дериватив називається контракт, вартість якого залежить або походить від активів чи зобов'язань, що лежать в його основі, від базової ставки або індексу.

Деривативи застосовують для передачі ризиків, пов'язаних із зміною ціни, процентної ставки та інших ринкових ризиків, без фактичного отримання або передачі активів чи зобов'язань, які лежать в основі цих інструментів.

Деривативи застосовуються для двох цілей: торгівлі та хеджування (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Облік деривативів

Застосування деривативів	Облік деривативів	Облік об'єкта хеджування
Торгівля	За справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) визнається як доходи (витрати)	Не здійснюється
Хеджування справедливої вартості	За справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) від переоцінки визнається як доходи (витрати)	За справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) від переоцінки визнається як доходи (витрати)
Хеджування грошових потоків	За справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) відображається у власному капіталі та визнається доходами, коли грошові потоки від операції хеджування впливають на дохід	Згідно з вимогами інших відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Прибутки та збитки від торгівлі деривативами визнаються доходами або витратами. Прибутки та збитки від операцій хеджування наводяться у звітності різними способами залежно від типу хеджування.

Етапи обліку:

- визнання – деривативи визнаються як призначені для хеджування або торгівлі;
- оцінка – визначення справедливої вартості;
- облік – відображається вплив облікових подій (операцій підприємства);
- звітність – розкриття у фінансовій звітності та у примітках.

Типи деривативів: форвардні контракти; ф'ючерсні контракти; опціони; процентні та валютні свопи.

Форвардний контракт — двостороння угода за стандартною (типовою) формою, яка засвідчує зобов'язання особи придбати (продати) базовий актив у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін такого продажу під час укладення форвардного контракту.

Базовий актив — товари, цінні папери, кошти та їх характеристики, що є предметом виконання зобов'язань за деривативом.

Приклад.

2 січня 20X6 р. підприємство уклало форвардний контракт на придбання 10000 дол. США за обмінним курсом 26 грн./1 дол. США через три місяці (01.04.20X6).

Ф'ючерсний контракт — стандартний документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) базовий актив у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін на момент укладення зобов'язань сторонами контракту. Фактично, ф'ючерсний контракт — це є стандартизований форвардний контракт, який вільно обертається на біржі.

Приклад.

15 травня 20X6 р. підприємство купує ф'ючерсні контракти на зерно (кожен контракт на 5 000 тонн зерна класу А) за ціною 3500 грн. за тону з датою виконання 20 вересня 20X6 р.

Процентним свопом називається угода між двома сторонами на обмін процентними платежами. Головним чином він застосовується для того, щоб змінити характер процентних ставок, за якими компанія сплачує або отримує проценти.

Простим відсотковим свопом називається угода на обмін фіксованих процентних ставок на змінні.

Базисний відсотковий своп означає обмін відсоткових ставок, які базуються на різних ринкових показниках (наприклад, обмін LIBOR на прайм).

Приклад.

2 січня 20X8 р. підприємство отримала позику у сумі 10 000 грн. за змінною процентною ставкою на чотири роки. Відсотки мають сплачуватись щорічно 31 грудня, а основна сума боргу 10 000 грн. повинна бути сплаченою 31 грудня 20X1 р. Ринкова процентна ставка кожного 1 січня визначає проценти до сплати наступного 31 грудня. У січні 20X8 р. підприємство укладає простий процентний своп терміном на 4 роки, за яким отримується змінний процент, а сплачується – фіксований. За розрахунками за процентним свопом, що базується на номінальній сумі 10 000 грн., підприємству доведеться кожного 31 грудня сплачувати або отримувати грошові кошти.

Розрахунок у грошових коштах дорівнює різниці між сумою до сплати за фіксованою процентною ставкою та за сумою до отримання за змінною процентною ставкою, яка визначається ринком. Таким чином, як і з боргами із змінною процентною ставкою, ринкова процентна ставка, яка склалася на 1 січня визначає змінну частину розрахунку за свопом кожного 31 грудня. Компанія визначає процентний своп як хеджування руху грошових коштів від зміни процентних платежів за боргами за змінною процентною ставкою.

Опціон — стандартний документ, що засвідчує право придбати (продати) базовий актив на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією ціни на час укладення такого контракту або на час такого придбання за рішенням сторін контракту.

Види опціонів:

- з поставкою або без поставки базового активу;
- опціон на купівлю («кол») або опціон на продаж;
- з виконанням протягом терміну дії або на день виконання;

– кінцевою датою опціону є кінцева дата періоду опціону.

Утримувачем називається покупець опціонного контракту. Сторона, яка складає контракт, є продавець опціону. Утримувач має право здійснити опціон, тоді як продавець зобов'язаний виконати опціон, якщо того забажає утримувач.

Опціон «пут» дає утримувачу право на продаж активів, які лежать в основі контракту. Опціон «кол» дає утримувачу право на купівлю активів, що лежать в основі контракту.

Ціна виконання опціону є ціною, за якою інструмент або товар, що лежить в його основі, можна придбати або продати при виконанні опціону.

Премія – ціна, що сплачується покупцем опціону його продавцю за набуте право скористатися опціоном.

Приклад.

1 серпня 20XX р. підприємство А купує опціон «пут» на 1000 акцій підприємства Б. Термін закінчення опціону – 1 грудня 20XX р.; ціна виконання – 5 грн. за акцію ; премія опціону – 2,50 грн. за акцію.

Методи обліку деривативів. Контракти на деривативи хеджування укладаються з метою компенсації впливу ризиків, що випливають з очікуваних майбутніх операцій. Ці деривативи обліковуються за методом, що носить назву облік хеджування. За цим методом прибутки або збитки від деривативів, які хеджуються, реалізуються разом з прибутками або збитками від активів, які хеджуються.

Хеджування — застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін справедливої вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку.

Інструмент хеджування — похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсують зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування.

Облік хеджування здійснюється у разі наявності всіх таких умов:

– на початку хеджування оформлена документація про відносини хеджування, про цілі управління ризиком, про стратегію цього виду хеджування. Документацією має бути визначено інструмент хеджування, сутність ризику, що хеджується, та спосіб оцінки ефективності інструмента хеджування;

– очікується, що значення коефіцієнта ефективності хеджування буде в межах 0,8 — 1,25;

– справедливу вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування та справедливу вартість інструмента хеджування можна достовірно оцінити;

– існує висока імовірність здійснення прогнозованої операції, яка є об'єктом хеджування грошових потоків;

– на основі постійної оцінки ефективності хеджування протягом звітного періоду встановлено фактичне значення коефіцієнта ефективності хеджування в межах 0,8 — 1,25.

Деривативи, які не відповідають цим умовам, класифікуються як спекулятивні (торгові). За визначенням, контракти на спекулятивні деривативи укладаються з метою отримання майбутнього доходу від очікуваної зміни ринкової ціни активів або базових процентних ставок чи індексів, які лежать в основі контракту.

Деривативи в обліку оцінюються за справедливою вартістю. Зміни справедливої вартості визнаються іншими доходами або іншими витратами (крім обліку хеджування грошових потоків, згідно з яким зміни балансової вартості об'єкта хеджування відображаються зміною власного капіталу (у частині переоцінки фінансових інструментів)).

Справедливою вартістю деривативів, які обертаються на біржі, буде їх поточна ринкова вартість. Щодо вартості деривативів, які обертаються на позабіржовому ринку (безпосередньо між сторонами контракту), то їх справедлива ціна повинна встановлюватися підприємством.

Справедлива вартість фінансових інструментів відображає ринкову оцінку теперішньої вартості чистих майбутніх грошових потоків втілених в них, для відображення:

– поточних процентних ставок,

– ринкових оцінок ризиків того, що такі грошові потоки не існуватимуть.

Саме тому найбільш поширеним методом визначення справедливої вартості деривативних інструментів, де відсутні ринкові квоти, є дисконтування очікуваних чистих грошових потоків із застосуванням поточних процентних ставок та факторів ризику.



ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Дати визначення поняття «фінансовий інструмент».
2. Дати визначення поняття «інструмент власного капіталу».
3. Дати визначення поняття «вбудований похідний інструмент».
4. За яких умов фінансовий інструмент є інструментом власного капіталу?
5. Який контракт називається форвардним?
6. Який контракт є ф'ючерсним?
7. Що таке «опціон»?
8. Що таке «своп»?

Тестові завдання
до розділу 5 «Визнання, оцінка, подання та розкриття
інформації про власний капітал»

1. Власний капітал визначається як:

- а) різниця між активами і зобов'язаннями;
- б) сума активів і зобов'язань;
- в) різниця між доходами та витратами;
- г) загальна величина активів.

2. Відображення в складі капіталу зміни вартості окремих видів активів, а також відстрочені податки, пов'язані з цим, відображаються в:

- а) МСБО 12, МСБО 16, МСБО 38, МСБО 39;
- б) МСФЗ 7, МСФЗ 2;
- в) МСБО 8, МСБО 21;
- г) МСБО 1, МСФЗ 7, МСФЗ 2.

3. Розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності підприємства відображається:

- а) МСБО 12, МСБО 16, МСБО 38, МСБО 39;
- б) МСФЗ 7, МСФЗ 2;
- в) МСБО 8, МСБО 21;
- г) МСБО 1, МСФЗ 7, МСФЗ 2.

4. Фінансовий інструмент це:

- а) будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань;
- б) будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого підприємства;
- в) компонент гібридного (комбінованого) інструмента, який також включає основний контракт про непохідний інструмент — результатом чого є варіювання деяких грошових потоків від комбінованого інструмента, подібне до автономного похідного інструмента;

г) фінансовий інструмент або інший контракт у межах, який має три характеристики.

5. Вбудований похідний інструмент це:

а) будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань;

б) будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого підприємства;

в) компонент гібридного (комбінованого) інструмента, який також включає основний контракт про непохідний інструмент — результатом чого є варіювання деяких грошових потоків від комбінованого інструмента, подібне до автономного похідного інструмента;

г) фінансовий інструмент або інший контракт у межах, який має три характеристики.

6. Інструмент власного капіталу це:

а) будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань;

б) будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого підприємства;

в) компонент гібридного (комбінованого) інструмента, який також включає основний контракт про непохідний інструмент — результатом чого є варіювання деяких грошових потоків від комбінованого інструмента, подібне до автономного похідного інструмента;

г) фінансовий інструмент або інший контракт у межах, який має три характеристики.

7. Ф'ючерсний контракт це:

а) контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць продукції за попередньо визначеною ціною на майбутню дату одиниці можуть бути або фінансовими або нефінансовими по суті (наприклад гроші, готова продукція відповідно);

б) контракт щодо придбання чи продажу визначеної кількості одиниць за ціною та в термін, що окреслені в майбутньому, одиниці можуть по суті бути як фінансові так і не фінансові;

в) контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання придбати або продати визначену кількість одиниць за визначеною ціною впродовж визначеного періоду;

г) контракт на обмін одного набору грошових одиниць на інший, наприклад відстрочені ставки валюти, базові ставки або будь-які комбінації з них на майбутню дату або майбутні дати.

8. Своп це:

а) контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць продукції за попередньо визначеною ціною на майбутню дату одиниці можуть бути або фінансовими або нефінансовими по суті (наприклад гроші, готова продукція відповідно);

б) контракт щодо придбання чи продажу визначеної кількості одиниць за ціною та в термін, що окреслені в майбутньому, одиниці можуть по суті бути як фінансові так і не фінансові;

в) контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання придбати або продати визначену кількість одиниць за визначеною ціною впродовж визначеного періоду;

г) контракт на обмін одного набору грошових одиниць на інший, наприклад відстрочені ставки валюти, базові ставки або будь-які комбінації з них на майбутню дату або майбутні дати.

9. Простими словами «дериватив» це:

а) похідні фінансові інструменти;

б) фінансове зобов'язання;

в) інструмент власного капіталу;

г) фінансовий інструмент.

10. Форвардні контракти, ф'ючерсні контракти, опціони, процентні та валютні свопи відносяться до:

а) фінансових інструментів;

б) деривативів;

в) фінансових зобов'язань;

г) інструментів власного капіталу.

11. Контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання придбати або продати визначену кількість одиниць за визначеною ціною впродовж визначеного періоду, це:

- а) інструмент власного капіталу;
- б) своп;
- в) опціон;
- г) ф'ючерсний контракт.

12. Облік об'єкта хеджування при застосуванні деривативів в торгівлі:

- а) не здійснюється;
- б) здійснюється;
- в) за справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) від переоцінки визнається як доходи (витрати);
- г) Згідно з вимогами інших відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

13. Облік об'єкта хеджування при хеджуванні справедливої вартості дериватива:

- а) не здійснюється;
- б) здійснюється;
- в) за справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) від переоцінки визнається як доходи (витрати);
- г) згідно з вимогами інших відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

14. Облік об'єкта хеджування при хеджуванні грошових потоків:

- а) не здійснюється;
- б) здійснюється;
- в) за справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) від переоцінки визнається як доходи (витрати);
- г) згідно з вимогами інших відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

15. Етапи обліку деривативів:

- а) визнання, оцінка, облік, звітність;
- б) визнання, аналіз, звітність;
- в) оцінка, облік, звітність;
- г) немає правильної відповіді.

Приклад рішення типової ситуації

Приклад 1.

ПАТ «Тополя» складає звіти за рік, що закінчився 31 грудня 20X3 р. З балансу за попередній рік доступна така інформація.

На 31 грудня 20X2 р. кредитові залишки на рахунку премії за акціями становили 1 065 000 грн., резерв переоцінки – 3 000 000 грн. та нерозподілений прибуток – 980 000 грн. Випущений акціонерний капітал становив 1 000 000 акцій вартістю 1 грн. за одну акцію.

Протягом звітнього року відбулися такі операції:

1) 400 000 акцій вартістю 1 грн. за акцію було випущено в обмін на надходження грошових коштів у сумі 1 500 000 грн.;

2) Будівлю фабрики, переоцінену з 300 000 грн. до 980 000 грн. в 20X0р. продали за 1 640 000 грн. До цього часу не було перерозподілу реалізованого прибутку.

3) Земельна ділянка, первісною собівартістю 50 000 грн., переоцінена з 95 000 грн. до 40 000 грн.

4) Будівлю складу переоцінено з 642 000 грн. до 933 000 грн.

5) Зміну в обліковій політиці, згідно з якою прибуток попереднього року було завищено на 320 000 грн., слід відобразити за МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

6) За Звітом про прибутки та збитки за рік, що закінчився 31 грудня 20X3 р., прибуток до розподілу між акціонерами становить 490 000 грн. та оголошені дивіденди – 185 000 грн.

Складіть проект звіту про зміни у власному капіталі станом на 31 грудня 20X3 р. та проект звіту про визнані інші прибутки та збитки.

Стисло поясніть:

а) мету звіту про визнані інші прибутки та збитки;

б) наскільки користувач звітів зможе краще прийняти рішення, виходячи зі звіту про визнані інші прибутки та збитки (який є альтернативним за МСБО 1 «Подання фінансової звітності»), ніж зі звіту про зміни у власному капіталі.

ПАТ «Тополя»
Звіт про зміни у власному капіталі за рік, який закінчився
31 грудня 20X3 р., тис. грн.

Показник	Акціонерний капітал	Емісійний дохід	Резерв переоцінки	Нерозподілений прибуток	Усього
Баланс станом на 31 грудня 20X2 р.	1000	1065	3000	980	6045
Зміни в обліковій політиці				(320)	(320)
Скоригований залишок	1000	1065	3000	660	5725
Уцінка землі			(45)		(45)
Перевищення дооцінок нерухомості над уцінками			291		291
Чистий прибуток, не визнаний у Звіті про прибутки та збитки			246		246
Чистий прибуток за рік				490	490
Дивіденди				(185)	(185)
Випуск акціонерного капіталу	400	1100			1500
Передача реалізованих прибутків			(680)	680	
Залишок на 31 грудня 20X3 р.	1400	2165	2566	1645	7776

Вважається, що перевищення дооцінок нерухомості у розмірі 10000 грн. відображається у прибутку за рік, який становив 490000 грн. за завданням.

Таблиця 5.7

ПАТ «Тополя»
Звіт про визнані прибутки та збитки за рік, який
закінчився 31 грудня 20X3 р., тис. грн.

Показник	Сума тис. грн.
Дооцінки нерухомості	291
Перевищення дооцінок землі над уцінками	(45)
Чистий прибуток, не визнаний у Звіті про прибутки та збитки	246
Чистий прибуток за рік	490
Усього визнаних прибутків та збитків	736

Метою Звіту про визнання прибутків та збитків – є відображення всіх прибутків та збитків, що отримані підприємством протягом періоду.

Зі звіту про прибутки та збитки виключаються статті, які, як припускалось, не були реалізовані, наприклад, переоцінки, які безпосередньо відображаються у резервах капіталу. Проте ці статті можуть становити достатньо значні суми. Тому МСБО 1 заохочує підприємства складати додатковий звіт для того, щоб виділити ці статті.

З наданих нижче двох звітів видно, що вони відрізняються, тому що дивіденди не відображені у Звіті про визнані прибутки та збитки. Дивіденди є розподілом прибутку, а не збитками. Акціонерний капітал і емісійний доход також не включені до Звіту про визнані прибутки та збитки.

Тільки за допомогою включення дійсних прибутків та збитків, а не усього, що може змінити чисті активи, надає цьому звіту можливість відповідати своєму призначенню, більше, ніж Звіту про зміни у власному капіталі.

При використанні Звіт про визнані прибутки та збитки є первісним звітом і тому має займати своє місце серед фінансових звітів. Відповідно до цього підходу підприємству слід надавати у примітках:

а) операції з капіталом між власниками і виплати власникам;

б) залишок нерозподіленого прибутку або непокритого збитку на початок періоду, на дату балансу і його зміна за період;

в) узгодження балансової вартості кожного класу власного капіталу, премії за акціями та всі забезпечення на початок і на кінець періоду, розкриваючи кожну зміну окремо.

Другий підхід, який застосовуються багатьма країнами, це формат у вигляді таблиці, в якій узгоджується кожний елемент власного капіталу на початок і кінець періоду.

Зусилля щодо покращання подання інформації у звітах мають за мету забезпечити користувачів інформацією, корисною для прийняття рішень.

Ситуаційні завдання

Вправа 1

Необхідно скласти баланс ПАТ «Феєрія» на 31 грудня на підставі відображених господарських операцій за грудень.

1. Зареєстровано ПАТ «Феєрія» і оголошено відкритий продаж акцій. Акціонерний капітал ПАТ зареєстрований у вигляді: простих акцій (310 000 шт. за ціною 9 грн.) та привілейованих акції (20 000 шт. за ціною 17 грн.).

2. Акціонери внесли в уставний капітал товариства акції іншого підприємства (50 000 грн.), товари (170 000 грн.) та грошові кошти на поточний рахунок (258 000 грн.) в обмін на номінальну вартість 76 000 простих і 16 000 привілейованих акцій.

3. На поточний рахунок надійшли грошові кошти від продажу простих (234 000 шт. за ціною 11 грн.) та привілейованих акцій (4 000 шт. за ціною 20 грн.).

Вправа 2

Необхідно відобразити господарські операції на рахунках обліку підприємства. ПАТ «Еліта» 01.12. поточного року оголосило про випуск 200 000 простих акцій з номінальною вартістю 1 грн. 20.12. поточного року продано за грошові кошти 180 000 акцій за ціною 10 грн. Рада директорів 15.01. наступного

року ухвалила рішення щодо придбання будівлі в обмін на 20 000 акцій:

А) справедлива вартість будівлі невідома, але відома справедлива ринкова вартість акцій, що складає 28 000 грн.;

Б) справедлива ринкова вартість акцій невідома, але визначена справедлива вартість будівлі, що складає 30 000 грн.;

В) справедлива ринкова вартість акцій і будівлі невідомі. Незалежний консультант оцінив вартість будівлі в сумі 25 000 грн.

10.11. наступного року ПАТ вирішило викупити 60 000 акцій за ціною 20 грн. Облік викуплених акцій ведеться методом оцінки за вартістю придбання.

01.12. наступного року 20 000 викуплених акцій, раніше викуплених за 20 грн., продаються за ціною 30 грн..

15.12. наступного року ПАТ продає 20 000 викуплених акцій за ціною 16 грн.

30.12. наступного року ПАТ вирішує вилучити з обігу викуплені акції, що залишилися.

Розділ 6.

Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття інформації про доходи і витрати підприємства

План

6.1. Порядок визнання доходів підприємства згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності.

6.2. Відмінності обліку доходів за МСФЗ та П(С)БО.

6.3. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку підприємств витрат діяльності за міжнародними та національними стандартами.

Ключові слова та поняття: витрати, доходи, фінансові результати, дохід від реалізації товарів, дохід за відсотками.

6.1. Порядок визнання доходів підприємства згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності

Міжнародний стандарт МСФЗ 18 «Дохід» визначає умови визнання виручки, тобто надходження економічних вигод від основної діяльності підприємства, яке приводить до збільшення власного капіталу (крім вкладів акціонерів). Даний стандарт поділяє поняття «дохід» і «прибуток».

Виручка – це надходження економічних вигод за період, що виникають в ході звичайної діяльності компанії, результатом яких є збільшення власного капіталу, крім приросту капіталу за рахунок внесків акціонерів, а дохід – це будь-які надходження, які збільшують власний капітал (крім вкладів акціонерів), як в ході звичайної діяльності (виручка), так і інші надходження.

У відповідності зі стандартом МСФЗ 18, виручка від продажу товарів визнається, якщо виконуються всі перераховані умови:

- продавець перевів на покупця ризики та винагороди, пов'язані з володінням товаром. У більшості угод переклад ризиків збігається з передачею права власності і володіння;
- продавець більше не бере участь в управлінні товаром (не контролює товар) на правах володіння;
- сума виручки може бути надійно оцінена;
- існує ймовірність надходження економічних вигод (платежу);
- витрати по угоді можуть бути надійно обмірювані.

Таким чином, дохід від реалізації товарів визнається тоді, коли товар відвантажено, при цьому право власності перейшло до покупця, тобто по стадії завершеності операції на звітну дату.

До принципів обліку доходів відносяться правила надання інформації про доходи підприємства у фінансовій звітності.

При поданні фінансової звітності підприємство в пояснювальній записці має розкривати:

- облікову політику, прийняту для визнання доходу, включаючи способи визначення стадії завершення операції з надання послуг;
- суму кожного значимого виду доходів, визнаних за звітний період.

В обліковій політиці, в розділі «Визнання доходу» підприємство повинно визначити принцип визнання доходів. Згідно МСФЗ 18, таким принципом є визнання доходу тоді, коли товар (готова продукція) відвантажено і при цьому право власності перейшло до покупця. Визнання виручки по стадії завершеності називається методом «по мірі готовності».

Другим принципом є поділ сум кожного із значущих видів доходу. При цьому в обліковій політиці визначаються основні види доходів підприємства. Частіше всього, до них відносяться:

- дохід від реалізації товарів, надання послуг;
- дохід за відсотками, роялті;
- прибуток за дивідендами.

Дохід за відсотками нараховується на тимчасовій основі, з посиленням на основну суму заборгованості та застосовують відсоткову ставку.

Дохід за дивідендами визнається тоді, коли виникає право акціонерів на їх отримання.

Таким чином, до принципів обліку належать:

- порядок визнання доходів у бухгалтерському обліку;
- принципи відображення доходів у фінансовій звітності підприємства.

6.2. Відмінності обліку доходів за МСФЗ та П(С)БО

П(С)БО 15 «Дохід» у вітчизняному законодавстві, а в міжнародній практиці МСФЗ 18 «Дохід», в яких визначено умови визнання доходів, отриманих від різних видів діяльності. Для встановлення відповідності вимог П(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 18 «Дохід» відносно визначення доходів підприємства, в таблиці 6.1 проведений порівняльний аналіз основних регламентуючих документів.

Таблиця 6.1

Порівняльна характеристика П(С)БО 15 та МСФЗ 18 відносно умов визнання доходів

П(С)БО 15	МСФЗ 18
1	2
Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Дохід – це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду, у формі припливу або збільшення активів, або зменшення зобов'язань, які впливають на збільшення капіталу, окрім вкладів засновників (п.70)
<i>Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за наявності наступних умов:</i>	
покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив).	суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар.
підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами).	за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь керівництва пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами.

Продовження табл. 6.1

1	2
сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;	суму доходу можна достовірно оцінити.
є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.	ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди. витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.
<i>Визнання доходів від надання послуг</i>	
Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.	Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу.
<i>Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:</i>	
можливості достовірної оцінки доходу.	можна достовірно оцінити суму доходу.
імовірності надходження економічних вигод від надання послуг.	існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід.
можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу.	можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на дату балансу.
можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.	можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення.
<i>Класифікація доходів</i>	
Класифікація доходів: – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг); – інші операційні доходи; – фінансові доходи; – інші доходи.	М(С)БО 18 «Дохід» передбачає наступні види доходів: – дохід від реалізації товарів; – дохід від надання послуг; – відсотки, роялті, дивіденди.

Проведені дослідження порядку визнання доходу за П(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 18 «Дохід» довели деяку ідентичність вимог цих двох нормативних документів.

При здійсненні оцінки доходів П(С)БО та МСФЗ посиляються на справедливу вартість.

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» **справедлива вартість** – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Що стосується класифікації доходів, то ознаки класифікації, встановлені в П(С)БО та МСФЗ повністю різняться один від одного. МСФЗ виділяє три групи доходів:

- перша – доходи від реалізації товарів;
- друга – доходи від реалізації послуг;
- третя – доходи від фінансової та інвестиційної діяльності.

6.3. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку підприємств витрат діяльності за міжнародними та національними стандартами

В МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах. МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 - Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції (матеріалів, товарів), основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками. В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати»,

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну) та деякі інші.

МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат:

- затрати на продукт;
- витрати періоду.

Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Окреме місце займають витрати періоду, що являють собою витрати, які не включені до складу вартості запасів і відносяться з часом, з урахуванням принципу відповідності, до складу витрат звітного періоду. Крім того, що п. 14 МСФЗ 2 «Запаси» регламентує склад витрат періоду, який містить понаднормові виробничі витрати, витрати на зберігання, не включаючи витрати на внутрішньовиробниче зберігання, що пов'язано з особливостями технологічного циклу, а також адміністративні накладні витрати і витрати на збут.

В таблиці 6.2 наведено порівняльну характеристику визначення, класифікації та оцінки витрат відповідно до вимог П(С)БО та МСФЗ.

Таблиця 6.2

Порівняння витрат за МСФЗ та П(С)БО

МСФЗ	П(С)БО
1	2
<i>Стандарт, який регламентує</i>	
Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (терміни)
<i>Визначення терміну</i>	
Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)

Продовження табл. 6.2

<i>Класифікація та групування витрат</i>	
1	2
МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі діяльності підприємства	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, витрати минулих і майбутніх періодів.
<i>Елементи витрат</i>	
МСБО 1 встановлена класифікація: за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) (п.91). За функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати (п. 92).	<ol style="list-style-type: none"> 1) собівартість реалізованої продукції; 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації: <ul style="list-style-type: none"> – адміністративні витрати; – витрати на збут; – інші операційні витрати. 3) фінансові витрати; 4) втрати від участі в капіталі; 5) інші витрати діяльності
<i>Визнання витрат</i>	
За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
<i>Оцінка витрат</i>	
У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат підприємства, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом

Як видно з таблиці, визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами.

У Концептуальній основі Міжнародних стандартів витрати класифікуються за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) та за функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати. Таким чином, спостерігається невідповідність у класифікації доходів та витрат у самих МСФЗ.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано наступне визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками).

Витрати, звичайно, означають споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) в процесі діяльності підприємства та включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо. Крім того, до витрат належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць).

Витрати відображаються у Звіті про сукупні прибутки та збитки, коли існує зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено. Це означає, що витрати визнаються одночасно з визнанням зобов'язання (наприклад, нарахування заробітної плати) або зі зменшенням активів (реалізація товару). Витрати підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені).

Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Наприклад, матеріальні витрати, зарплата, накладні витрати, що включені до складу собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу від реалізації цієї продукції. Іноді прямий

зв'язок між витратами та доходами встановити важко. Якщо надходження економічних вигід очікуються протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок з доходом конкретного періоду, витрати визнаються (у вигляді амортизації) систематичного та раціонального розподілу між відповідними звітними періодами.

Витрати слід негайно визнавати у Звіті про сукупні прибутки та збитки, якщо:

- видатки не надають майбутніх економічних вигід;
- економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;
- виникають зобов'язання без визнання активу.

Наприклад, кошти, витрачені на проведення аудиту фінансової звітності, відображаються як витрати в тому періоді, коли цей аудит було здійснено, оскільки вони не мають зв'язку з майбутніми економічними вигодами. Іншим прикладом є псування товарів, внаслідок чого вони втратили здатність приносити економічну вигоду в майбутньому, що призводить до визнання відповідних витрат (збитків) у Звіті про сукупні прибутки та збитки.

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність).

Таким чином, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Відрізняється також класифікація та групування витрат. Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі діяльності підприємства, та статтями витрат, які не пов'язані із виробничою діяльністю. У П(С)БО 16 витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів й продуктивні, непродуктивні.

В міжнародній практиці щодо обліку доходів, витрат і фінансових результатів передбачається дві обставини: інформація, яка підлягає поданню безпосередньо у Звіті про сукупні прибутки та збитки і інформація, яка підлягає поданню або безпосередньо у Звіті, або у примітках. Тобто використовується принцип суттєвості інформації.

В структурі звіту повинна бути відображена тільки та інформація, яка впливає на фінансовий результат звітного періоду. Крім того, розрізняють два варіанти складання Звіту, за яких статті витрат поділяються на підкласи: за методом характеру витрат та за методом функцій витрат.

При застосуванні методу характеру витрат фінансова звітність не відображає класифікації витрат за функціональними ознаками, а застосування методу функцій витрат дозволяє надавати користувачам фінансової звітності більше корисної інформації.

Міжнародна практика свідчить, що звітність, сформована відповідно до МСФЗ, відрізняється високою інформативністю для користувача. Використання МСФЗ дає змогу компаніям, зокрема українським, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність, особливо це стосується інформації щодо витрат, доходів та фінансових результатів.



ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Дати визначення поняття «доходи».
2. Дати визначення поняття «витрати».
3. Які міжнародні та національні стандарти регулюють облік і порядок відображення у звітності доходів?
4. Які міжнародні та національні стандарти регулюють облік і порядок відображення у звітності витрат?
5. Які методи використовують при складанні звіту про сукупні прибутки та збитки?
6. Назвіть розбіжності в формуванні інформації Звіту про фінансові результати відповідно до П(С)БО та МСФЗ

Тестові завдання

до розділу 6 «Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття інформації про доходи і витрати підприємства»

1. Під доходами підприємства розуміється:

- а) збільшення економічних вигод у результаті надходження активів і (або) погашення зобов'язань, що приводить до збільшення капіталу цього підприємства, за винятком внесків учасників (власників майна);
- б) зменшення економічних вигод у результаті вибуття активів та збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення капіталу цього підприємства, за винятком внесків учасників;
- в) збільшення економічних вигод у результаті надходження активів;
- г) погашення зобов'язань, що приводить до збільшення капіталу.

2. Який міжнародний стандарт регулює доходи:

- а) 14;
- б) 28;
- в) 18;
- г) 15.

3. Виручка від продажу товарів визнається, якщо виконуються такі умови:

- а) продавець перевів на покупця ризики та винагороди, пов'язані з володінням товаром;
- б) сума виручки може бути надійно оцінена;
- в) існує ймовірність надходження економічних вигод (платежу);
- г) все вище наведене.

4. При поданні фінансової звітності підприємство в пояснювальній записці має розкривати:

- а) облікову політику, прийняту для визнання доходу, включаючи способи визначення стадії завершення операції з надання послуг;

б) суму кожного значимого виду доходів, визнаних за звітний період;

в) відповіді а і б вірні;

г) немає правильної відповіді.

5. М(С)БО 18 «Дохід» передбачає наступні види доходів:

а) дохід від реалізації товарів;

б) дохід від надання послуг;

в) відсотки, роялті, дивіденди;

г) всі відповіді вірні.

6. При здійсненні оцінки доходів П(С)БО та МСФЗ посиляються на:

а) справедливу вартість;

б) теперішню вартість;

в) вартість реалізації;

г) переоцінену вартість.

7. Скільки за МСФЗ груп доходів:

а) 2;

б) 3;

в) 4;

г) 5.

8. До принципів обліку доходів належать:

а) порядок визнання доходів у бухгалтерському обліку;

б) порядок визначення оподаткованого прибутку;

в) принципи відображення доходів у фінансовій звітності підприємства;

г) все вище наведене.

9. Різниці між оподатковуваним доходом та обліковим доходом за звітний період, які виникають в поточному звітному періоді та не анулюються в наступні звітні періоди – це:

а) постійні різниці;

б) тимчасові різниці;

- в) змінні різниці;
- г) немає правильної відповіді.

10. Що формується виходячи з облікової політики, прийнятої підприємством, на основі принципів і стандартів обліку, які передбачають різні альтернативні методи обліку та оцінки:

- а) оподатковуваний дохід;
- б) бухгалтерський дохід;
- в) фінансовий дохід;
- г) статистичний дохід.

11. ПСБО 16 дає таке визначення терміну «витрати»:

а) збільшення економічних вигод у результаті надходження активів і (або) погашення зобов'язань, що приводить до збільшення капіталу цього підприємства, за винятком внесків учасників (власників майна);

б) зменшення економічних вигод у результаті вибуття активів та збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення капіталу цього підприємства, за винятком внесків учасників;

в) сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення;

г) ПСБО не дає визначення терміну «витрат».

12. Який міжнародний стандарт регулює витрати:

- а) МСФЗ 2 «Запаси»;
- б) МСФЗ 16 «Основні засоби»;
- в) МСФЗ 19 «Виплати працівникам»;
- г) усі відповіді вірні.

13. Класифікація витрат за характером включає такі статті:

- а) амортизація;

- б) матеріальні витрати;
- в) виплати працівникам;
- г) усі відповіді вірні.

14. Класифікація витрат за функціями включає такі статті:

- а) собівартість реалізації;
- б) витрати на збут;
- в) адміністративні витрати;
- г) усі відповіді вірні.

15. Міжнародні стандарти дають таке визначення терміну «витрати»:

а) зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками);

б) зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного;

в) сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення);

- г) жодної правильної відповіді.

16. В якій формі звітності відображаються витрати:

- а) звіт про фінансовий стан;
- б) звіт про рух грошових коштів;
- в) звіт про сукупні прибутки та збитки;
- г) звіт про зміни у власному капіталі.

17. Види діяльності за МСФЗ буває:

- а) операційна;

- б) фінансова;
- в) інвестиційна;
- г) усі відповіді вірні.

18. За МСФЗ витрати визнаються:

а) на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат;

б) у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди;

в) витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг;

г) у сумі будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності.

19. Варіанти складання звіту про сукупні прибутки та збитки бувають:

а) за операційними витратами, фінансовими витратами інвестиційними витратами;

б) за звичайними та надзвичайними витратами;

в) за методом характеру витрат та за методом функцій витрат;

г) за прямим та непрямим методом.

20. Витрати слід негайно визнавати у Звіті про сукупні прибутки та збитки, якщо:

а) видатки не надають майбутніх економічних вигід;

б) економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;

в) виникають зобов'язання без визнання активу;

г) усі відповіді вірні.

Приклад рішення типової ситуації

Приклад 1.

Підприємство «Соняшник» продає комп'ютерне обладнання для дизайнерів-графіків. Протягом січня 20X5 р. воно укладає угоду з підприємством «Вітряк», газетою, що постачатиме комп'ютерне обладнання на 12 000 грн. підприємству «Вітряк» в обмін на рекламу «Щоденний Вітряк» в кожному з наступних 12 випусків.

Як слід обліковувати операцію в січні 20X5 р.?

Рішення.

Це неподібні статті, тому реалізація оцінюється за справедливою вартістю отриманих товарів або послуг. Необхідно знати ціну, за яку звичайно продають рекламу. Наприклад, 14 400 грн.

Дт Дебіторська заборгованість	14 400	
Кт Реалізація		14 400
Дт Витрати на рекламу	12 000	
Дт Надана знижка	2 400	
Кт Дебіторська заборгованість		14 400

Приклад 2.

Підприємство «Light» продає та постачає партію з 2 000 годинників підприємству «Freedom». Підприємства мають угоду про те, що тепер підприємство «Freedom» платить підприємству «Light» 1 000 грн. за годинники протягом 12 місяців та 40 грн. за доставку годинника.

Яку справедливу вартість доходу слід наводити у фінансових звітах підприємства «Light».

Рішення.

40 грн., сплачені тепер, та 1 000 грн., дисконтовані до їхньої теперішньої вартості з використанням припустимої ставки відсотку.

Ставкою може бути ставка для подібних операцій або, якщо відома ціна продажу, ставку відсотку можна обчислити.

Наприклад:

Тепер

Дт Грошові кошти	40	
Дт Дебіторська заборгованість	900	
Кт Реалізація		940

Пізніше

Дт Грошові кошти	1 000	
Дт Дебіторська заборгованість		900
Кт Отримані відсотки		100

Ситуаційні завдання

Вправа 1

Необхідно відобразити операції на рахунках обліку та пояснити метод визнання доходу, який варто застосовувати у тому чи іншому варіанті.

1. 30 листопада поточного року підприємство «Рудь» реалізувало товари за 152 000 грн. та отримало 64 000 грн. готівкою. Дебіторська заборгованість буде сплачена покупцем 31 грудня наступного року. Процентна ставка за цією дебіторською заборгованістю складає 15 % річних. Доставка товару здійснена підприємством «Рудь» у січні наступного року. Покупець повністю кредитоспроможний, тому одержання оплати є гарантованою.

2. 15 листопада поточного року підприємство «Віл» реалізувало товар за 1400 грн. Покупець сплатить за товар сьома одиницями власного товару. Покупець обіцяв доставити товари до кінця поточного року.

3. 15 листопада поточного року видавництво альманаху «Світ навколо» збило 1 800 000 грн. за річну передплату. Перший випуск журналу для відправлення передплатникам буде здійснено у січні наступного року.

Вправа 2

Грунтуючись на пробному балансі підприємства "Літо" на 31 грудня поточного року, необхідно підготувати закриваючі проведення на кінець року та скласти баланс після закриття рахунків.

Пробний баланс підприємства «Літо» за поточний рік, наведено у табл. 6.3.

Таблиця 6.3

Пробний баланс підприємства «Літо» на 31 грудня поточного року

Назва рахунку	Сума, тис. грн.
Товари	60 840
Офісне устаткування	44 200
Рахунки до оплати	29 900
Зарплата до виплати	5 200
Накопичений знос офісного встаткування	16 640
Грошові кошти	4 420
Статутний капітал	41 600
Рахунки до одержання	62 400
Додатковий капітал	15 080
Дохід від реалізації	492 180
Собівартість реалізованих товарів	257 400
Повернення проданих товарів	41 080
Витрати на рекламу	5 980
Витрати з оплати праці продавців	59 800
Витрати з оплати праці офісних працівників	44 200
Витрати з нарахування зносу офісного встаткування	20 280

Розділ 7.

Трансформація фінансових звітів складених за П(С)БО у фінансові звіти за МСФЗ

План

- 7.1. Етапи трансформації фінансових звітів.*
- 7.2. Вибір облікових політик та формату фінансових звітів відповідно до МСФЗ.*
- 7.3. Форма фінансових звітів відповідно до МСФЗ.*
- 7.4. Методика трансформації фінансових звітів.*

Ключові слова та поняття: трансформація фінансових звітів, облікова політика, коригуючі проведення.

7.1. Етапи трансформації фінансових звітів

Трансформація – це процес, за допомогою якого фінансову інформацію, складену відповідно до одних загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, перетворюють у фінансову інформацію відповідно до інших загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Як правило, трансформацію здійснюють у таких випадках:

а) якщо підприємству потрібно надати його фінансові звіти відповідно до МСФЗ, виходячи з фінансових звітів, первісно складених за національними стандартами. Така трансформація здійснюватиметься періодично (звичайно, раз на рік); або

б) якщо підприємство припиняє застосовувати П(С)БО і починає застосовувати лише МСФЗ, цей процес називають конверсією. Таку конверсію здійснюють лише один раз, оскільки всі наступні фінансові звіти складатимуться відповідно до МСФЗ.

Для складання фінансових звітів підприємства відповідно до МСФЗ за рік, що закінчився 31 грудня 20XXр., необхідно спочатку трансформувати його фінансові звіти за попередній рік.

Крім того, Баланс станом за попередні роки також слід трансформувати відповідно до МСФЗ.

Наведена далі таблиця підсумовує фінансові звіти за П(С)БО, які необхідні для складання повного комплексу фінансових звітів за МСБО станом на 31 грудня 20XXр.

Оскільки підприємству слід здійснити трансформацію на різні дати, виникає питання, чи слід застосовувати різні варіанти стандартів.

МСФЗ 1, параграф 8, зазначає: «Підприємству не слід застосовувати різні варіанти МСФЗ, що були чинними до цієї дати. Підприємство може застосовувати новий МСФЗ, який ще не є обов'язковим, якщо він дозволяє застосування раніше дати набрання чинності».

У такому випадку це означає, що підприємство застосовуватиме МСФЗ, чинні на 31 грудня 20XX р., щоб трансформувати свої фінансові звіти за попередні роки. Процес трансформації фінансових звітів, складених за П(С)БО, у фінансові звіти за МСФЗ представлено на рис. 7.1.

7.2. Вибір облікових політик та формату фінансових звітів відповідно до МСФЗ

Для відповідності МСФЗ, підприємству слід обрати облікові політики, які воно застосовуватиме для складання фінансових звітів. Може бути обрана облікова політика, така ж, яка застосовувалася за П(С)БО, якщо такий вибір не зашкоджує правдивому поданню фінансових звітів підприємства.

Наприклад, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»: «...витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу».

Проте, МСБО 23 «Витрати на позики» дозволяє альтернативний підхід: «Витрати на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва активу, включаються до собівартості цього активу».

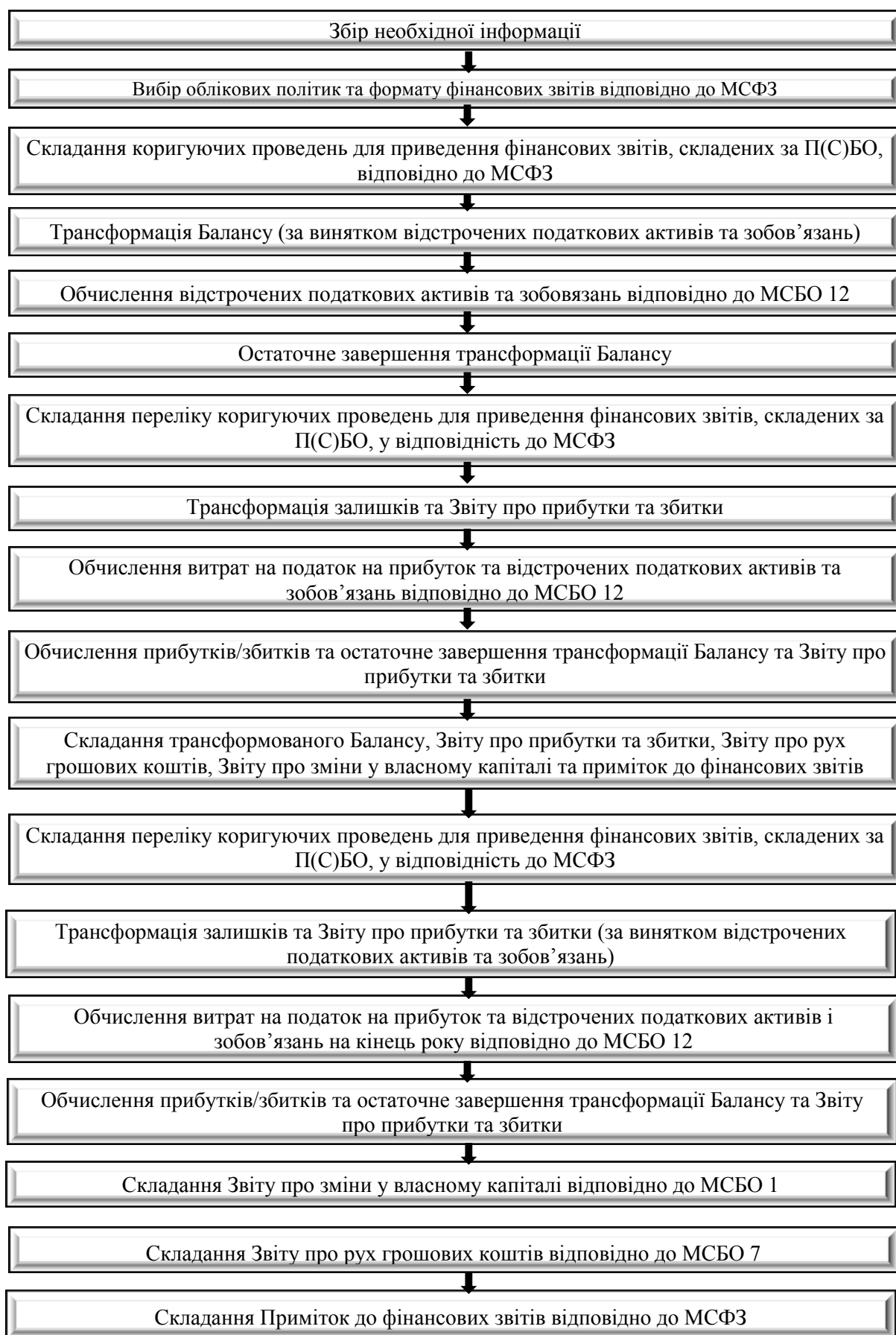


Рис. 7.1. Процес трансформації фінансових звітів

Дотримуючись політики мінімального відхилення від поточної облікової політики за П(С)БО, підприємство обере базовий підхід за МСБО, тобто, визнання витрат на позики витратами в тому періоді, в якому вони були понесені.

Проте, підприємству слід прийняти рішення, чи застосовувати альтернативний підхід для підвищення достовірності подання. Капіталізація витрат на відсотки має відповідати «принципу відповідності»: витрати на відсотки визнаватимуться, коли отримують дохід, пов'язаний з ними. Це дозволяє надати більш стабільні результати діяльності, ніж подання збитків у першому році, а прибутків – у другому. Приклад порівняння облікових політик за МСФЗ та за П(С)БО наведено в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Форма порівняльної таблиці для оцінки впливу МСФЗ

Вимоги МСФЗ	Вимоги П(С)БО	Необхідні заходи (коригування облікових проведень)

Приклад робочої таблиці наведено у додатку Е. Цей приклад охоплює коригуючі проведень, які обумовлені відмінностями облікових політик.

7.3. Форма фінансових звітів відповідно до МСФЗ

Оскільки МСФЗ не визначають ніякої обов'язкової форми фінансових звітів, підприємству слід скласти фінансові звіти відповідно до МСБО, враховуючи мінімальні вимоги, встановлені МСБО 1.

На додаток до форми Балансу, Звіту про прибутки та збитки, Звіту про рух грошових коштів та Звіту про зміни у власному капіталі підприємству слід визначити, яку інформацію розкривати у примітках до фінансових звітів. Для розкриття всієї інформації згідно з вимогами МСФЗ підприємству слід скласти «Контрольний перелік розкриття інформації за МСФЗ». Він міститиме всю інформацію, що підлягає розкриттю згідно з вимогами МСБО; він включатиме також графи, в яких

зазначатиметься, яка інформація вже розкрита, а яка – ще ні. Приклад «Контрольного переліку розкриття інформації за МСФЗ» наведено у таблиці 7.2. для МСБО 16 «Основні засоби».

Таблиця 7.2

Приклад «Контрольного переліку розкриття інформації за МСФЗ»: МСБО 16 «Основні засоби»

МСБО	Основні засоби	Так	Ні	Не має
1	2	3	4	5
МСБО 16.60	Чи розкрита така інформація про кожний клас основних засобів:			
	а. бази, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості;			
	б. якщо застосовували більше ніж одну базу, треба розкривати валову балансову вартість за цією базою в кожній категорії;			
	в. застосовані методи амортизації;			
	г. застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;			
	г. валова балансова вартість та сума накопиченої амортизації (разом з накопиченим збитком від зменшення корисності активів) на початок та кінець звітного періоду;			
	д. узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду (порівняльна інформація не потрібна):			
	- надходження основних засобів;			
	- вибуття;			
	- придбання в результаті об'єднання компаній;			
- збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок (згідно з МСБО 16, параграфи 29, 37, 38), а також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих безпосередньо в капіталі за МСБО 36 «Зменшення корисності активів»;				
- збитки від зменшення корисності, визнані у звіті про прибутки та збитки протягом певного періоду ;				
- збитки від зменшення корисності, сторновані в звіті про прибутки та збитки протягом певного періоду за;				
- амортизація;				
- чисті курсові різниці, що виникають при				

Продовження табл. 7.2

1	2	3	4	5
	переведенні фінансових звітів закордонних компаній;			
	- інші зміни.			
МСБО 16.61	Чи розкрита така інформація:			
	а. наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані для забезпечення зобов'язання;			
	б. облікова політика щодо прогнозованих витрат на об'єкти основних засобів;			
	в. сума видатків на рахунку основних засобів у процесі будівництва;			
	г. сума угод, пов'язаних із придбанням основних засобів;			
МСБО 16.64	Якщо об'єкти основних засобів наведено за переоціненими сумами, чи розкрита така інформація:			
	г. база, застосована для переоцінки активів;			
	д. дати чинності переоцінки;			
	е. залучення незалежного оцінювача;			
	є. сутність будь-яких показників, що їх застосовували для визначення відновленої вартості;			
	ж. балансову вартість кожного класу основних засобів, що була б включена до фінансових звітів у разі відображення активів.			
	з. дооцінки, що вказують на зміни протягом звітного періоду будь-яких обмежень щодо розподілення залишку серед акціонерів.			
ПКТ- 14.5	Чи розкрито окремо інформацію про грошову або не грошову компенсацію, визнану щодо зменшення корисності або втрати об'єктів основних засобів?			
МСБО 16.66	Чи розкрито таку додаткову інформацію?			
	а. балансову вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;			
	б. валову балансову вартість будь-якого повністю амортизованого основного засобу, який ще використовують;			
	в. балансову вартість основних засобів, які вибули з активного використання та утримуються для продажу;			
	г. справедливу вартість основних засобів при застосуванні базового підходу в разі, коли вона суттєво відрізняється від балансової вартості.			

7.4. Методика трансформації фінансових звітів

МСФЗ 1 «Перше прийняття Міжнародних стандартів фінансової звітності» встановлює вимоги та надає пояснення стосовно переходу на МСФЗ. У першому Балансі, складеному за МСФЗ, підприємству необхідно буде:

- визнати всі активи та зобов'язання відповідно до вимог МСФЗ;
- не визнати об'єкти як активи чи зобов'язання, якщо МСФЗ не дозволяють такого визнання;
- перекласифікувати об'єкти для приведення їх у відповідність активам, зобов'язанням та компонентам власного капіталу, що визнаються за МСФЗ, якщо вони відрізняються від попередньо застосованих П(С)БО;
- застосовувати МСФЗ під час оцінки всіх визнаних активів та зобов'язань.

МСФЗ припускають обмежені винятки з цих вимог у конкретних випадках, коли ймовірно, що витрати на дотримання цих вимог перевищать вигоди.

МСФЗ вимагає розкриття інформації, яка роз'яснює, як перехід з попередніх П(С)БО на МСФЗ вплинув на відображений в звітності фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства.

Якщо підприємство вперше готує трансформацію фінансових звітів, йому також необхідно трансформувати фінансові звіти за попередні роки. Це пояснюється в МСФЗ 1, параграф 38, «...слід розкривати зіставну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всієї цифрової інформації у фінансових звітах.»

Отже, для завершення трансформації фінансових звітів за звітний рік, слід скласти Баланс та фінансові звіти за попередні роки відповідно до вимог МСФЗ.

Слід скласти таблицю трансформації за попередні роки, починаючи з оборотно-сальдового балансу рахунків станом на 31 грудня 20XXр.; окремо необхідно показати рахунок 441 «Прибуток нерозподілений» разом з доходами/витратами за 20XXр. Формат таблиці трансформації наведено у таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

Попередня таблиця трансформації: рахунки Балансу

Рахунки Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку	Назва рахунку	Залишок станом на 31.12.20XX р.	
			Дт	Кт
Баланс	103	Будинки та споруди	1 000 000	

Подайте рахунки розрахунків з дебіторами та кредиторами (напр., 36, 63, 37), які мають дебетові та кредитові залишки у вигляді двох рахунків. Рахунок, який має дебетовий залишок, буде взаємозв'язаним з рахунком дебіторської заборгованості за МСБО; рахунок, який має кредитовий залишок, буде взаємозв'язаним з рахунком кредиторської заборгованості за МСБО.

Після цього у трансформаційній таблиці трансформації потрібно закрити рахунки:

- активів;
- зобов'язань;
- акціонерного капіталу (за винятком рахунку 441);
- рахунку 441 (включаючи доходи/витрати за попередній рік).

Встановіть взаємозв'язок рахунків за П(С)БО з заголовками за МСФЗ, що наведені у фінансових звітах, та з назвами у примітках до фінансових звітів. Приклад зміненої таблиці трансформації наведено у таблиці 7.4.

Таблиця 7.4

Попередня таблиця трансформації: взаємозв'язок рахунків з заголовками МСФЗ

Рахунки Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Заголовок у МСФЗ – наводиться в основній частині Балансу	Заголовок у МСФЗ – наводиться у примітках	Залишок станом на 31.12. 20XX р.
Баланс	103	Будинки та споруди	Основні засоби	Будинки та споруди	1 000 000

Припускається, що фінансові звіти підприємства повністю відповідають вимогам П(С)БО, чинних станом на 31 грудня 20XXр. і тому немає необхідності в проведеннях для коригування залишків за П(С)БО. У цих випадках підприємству лише слід зробити необхідні коригування для коригування залишків чи рахунків на 31 грудня 20XXр., щоб вони відповідали вимогам МСБО.

Існує два типи коригуючих проведень – з перекласифікації та з коригування оцінки (рис.7.2.).

Перелік коригуючих проведень Балансу станом на 31 грудня 20XXр. слід скласти на основі порівняльної таблиці для оцінки впливу МСФЗ. Рекомендований формат наведено у таблиці 7.5.

Таблиця 7.5

Журнал коригуючих проведень

Номер проведення	Опис проведення	Сума, грн.	Дебетовий рахунок	Кредитовий рахунок
1	Резерв сумнівних боргів	50,000	441	38

Всі коригуючі проведення слід послідовно нумерувати, щоб включити їх до таблиці трансформації. Їх слід надавати у вигляді проведень, що містять пояснення змісту операції.

Зверніть увагу, що під час коригування доходу або витрат за 20XXр., коригуюче проведення слід робити до рахунку 441 «Прибуток нерозподілений». Причина полягає в тому, що за 20XX р. (перший рік, за який складається трансформований Баланс) ми не здійснюємо трансформації Звіту про прибутки та збитки і, отже, ми не вводимо в таблицю трансформації рахунки Звіту про прибутки та збитки. Внаслідок цього, за 20XXр. немає проведень для перекласифікації, які перекласифікували би дохід або витрати. Крім цього, всі коригуючі проведення за 20XXр. стосуються рахунку 441 «Прибуток нерозподілений», а не рахунків доходу та витрат.

Наступний крок – перенести цифри з переліку коригуючих проведень до таблиці трансформації, аби вони коригували ті рахунки, яких вони стосуються. Таблиця трансформації наведена у таблиці 7.6.

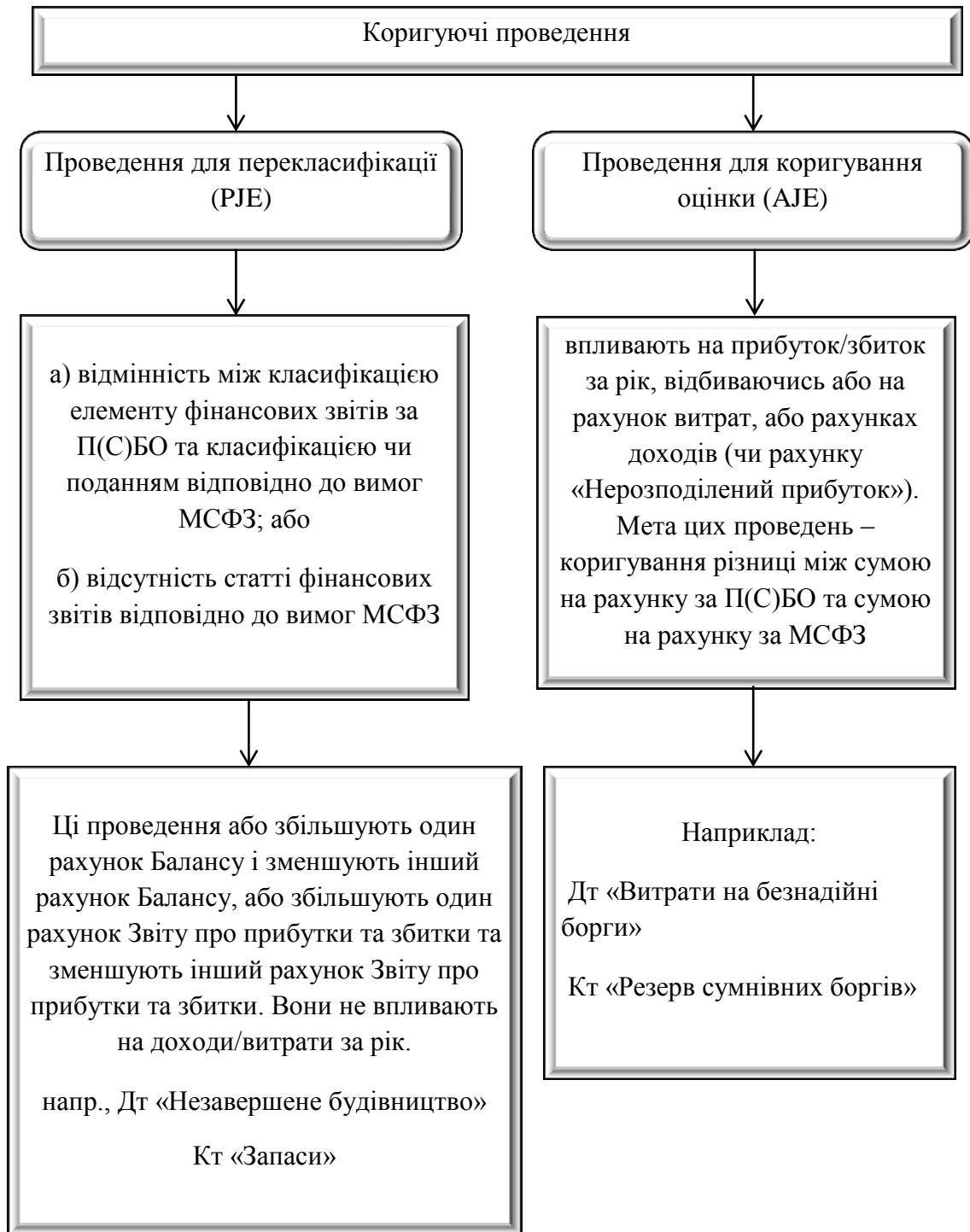


Рис. 7.2. Типи коригуючих проведеннь

Кінцевий залишок для кожного рахунку Балансу визначається як сума залишку за П(С)БО станом на 31 грудня 20XX р. та всіх коригувань цього рахунку. Внаслідок цього, ми отримуємо рахунок, залишок на якому трансформований відповідно до МСФЗ.

Після введення всіх коригувань до таблиці трансформації

підприємство може визначити відстрочені податкові активи та зобов'язання. Під час обчислення відстроченого податку відповідно до МСФЗ, підприємству слід враховувати будь-які коригуючі проведення, зроблені при трансформуванні з фінансових звітів за П(С)БО.

Таблиця 7.6

**Таблиця трансформації з введеними коригуючими
проведеннями**

Рахунки Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Заголовок у МСФЗ – наводиться у Б/ЗПЗ	Заголовок у МСФЗ – наводиться у примітках	Залишок станом на 31.12.20XX	КП 1
.....
Б	38	Резерв сумнівних боргів	Резерв сумнівних боргів, чистий	Резерв сумнівних боргів	(10)	(50,000)
Б	441	Прибуток нерозпо- ділений	Прибуток нерозпо- ділений	Прибуток нерозпо- ділений	(100,000)	50,000
.....

Для визначення відстроченого податкового активу чи зобов'язання підприємство:

а) обчислює тимчасові різниці між балансовою вартістю активу або зобов'язання за П(С)БО та їхньою податковою базою;

б) вводить балансову вартість активів та зобов'язань, трансформовану для МСФЗ;

в) визначає тимчасові різниці між балансовою вартістю за МСФЗ та податковою базою, враховуючи коригування з метою перекласифікації (тимчасова різниця за П(С)БО +/- вплив коригуючого проведення за МСФЗ);

г) обчислює відстрочений податковий актив чи зобов'язання, застосовуючи ставку податку на прибуток у 19% до обчислених тимчасових різниць;

г) відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. Відстрочений податковий актив слід визнавати для всіх тимчасових різниць, котрі не підлягають оподаткуванню, тією мірою, якою є ймовірним, що буде отриманий оподаткований прибуток, до якого можна застосовувати тимчасову різницю, яка не підлягає оподаткуванню.

Прогноз для обчислення відстроченого податку наведено у таблиці 7.7.

Таблиця 7.7

Попередня таблиця для обчислення відстроченого податку на прибуток

Назва рядку у Балансі	Балансова вартість за П(С)БО станом на 31.12. 20XX р., тис. грн.	Податкова база станом на 31.12. 20XX р., тис. грн.	Тимчасова різниця за П(С)БО, тис. грн.	Балансова вартість за МСФЗ, тис. грн.	Тимчасова різниця за МСФЗ, тис. грн.	Відстрочений податковий актив (+) чи зобов'язання (-) за МСФЗ, тис. грн.
Інша поточна дебіторська заборгованість	120	130	(10)	70	(60)	18

Податкова база активу – це сума, яка з метою оподаткування буде вирахована із суми оподаткованих економічних вигод, що надходять підприємству, коли воно відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості.

Доход, пов'язаний з дебіторською заборгованістю, вже включений до оподаткованого прибутку. Таким чином, економічні вигоди, що надходять до підприємства, коли

воно відшкодує балансову вартість дебіторської заборгованості, не підлягатимуть оподаткуванню в майбутньому.

Згідно з визначенням податкової бази, якщо економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, податкова база активу дорівнює його балансовій вартості.

Підприємство обчислило резерв безнадійних боргів за П(С)БО щодо торговельної дебіторської заборгованості – станом на 31 грудня 20XX р. він становив 10,000 грн. Витрати, пов'язані з сумнівною та безнадійною дебіторською заборгованістю, визнаються в фінансовому обліку (у нашому випадку – на рахунку «Нерозподілений прибуток»), але не визнаються у податковому обліку.

Якщо припустити, що підприємство має нульовий відстрочений податковий актив чи зобов'язання станом на 31 грудня попереднього року, загальна сума резерву безнадійних боргів є тимчасовою різницею, що не підлягає оподаткуванню.

Оскільки резерв за МСФЗ більше на 50 000 грн., тимчасова різниця, що не підлягає оподаткуванню, також буде більшою на цю суму.

Внаслідок цього, відстрочений податковий актив дорівнює: $19\% \times (10\ 000 + 50\ 000) = 11\ 400$ грн.

Визначивши відстрочений податковий актив відповідно до МСФЗ, підприємство сторнує відстрочений податковий актив чи зобов'язання за П(С)БО та робить проведення для визнання відстроченого податкового активу за МСФЗ:

Дт «Відстрочений податковий актив»

Кт «Нерозподілений прибуток»

Або, у випадку відстроченого податкового зобов'язання:

Дт «Нерозподілений прибуток»

Кт «Відстрочене податкове зобов'язання»

Після обчислення відстроченого податкового зобов'язання і здійснення відповідного проведення підприємство матиме всі рахунки Балансу на 31 грудня попереднього року, трансформовані відповідно до МСФЗ.

На основі цієї інформації підприємство може скласти Баланс станом на 31 грудня попереднього року трансформований відповідно до МСФЗ.

Для складання таблиці трансформації слід скопіювати з

оборотно-сальдового балансу на 31 грудня звітнього року рахунки балансу та їхні залишки на 31 грудня звітнього року в таблицю трансформації та помітити ці рахунки як «Б». Ці рахунки мають містити рахунок 441 «Прибуток нерозподілений», але не повинні включати доходи/витрати за звітний рік. Формат таблиці трансформації має бути такий, як наведений нижче:

Таблиця 7.8

Попередня таблиця трансформації: рахунки Балансу

Рахунки Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Залишок станом на 31.12.	
			Дт	Кт
Б	103	Будинки та споруди	1 000 000	

Подайте рахунки розрахунків з дебіторами та кредиторами (наприклад 36, 63, 37), які мають як дебетові, так і кредитові залишки, у вигляді двох рахунків. Рахунок, який має дебетовий залишок, має бути взаємозв'язаним з рахунком дебіторської заборгованості за МСБО; рахунок, що має кредитовий залишок, має бути взаємозв'язаним з рахунком кредиторської заборгованості за МСБО.

Наступний крок – перенесення до таблиці трансформації рахунків Звіту про прибутки та збитки, які формують рахунки доходів/видатків за поточній рік. Формат подання рахунків Звіту про прибутки та збитки має бути таким:

Таблиця 7.9

Попередня таблиця трансформації: рахунки Звіту про прибутки та збитки

Рахунок Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Оборот за звітний рік	
			Дт	Кт
Звіт про прибутки та збитки	701	Дохід від реалізації готової продукції	-	500 000

Внаслідок включення рахунків Звіту про прибутки та збитки

до таблиці трансформації, баланс має зійтися:

- активів;
- зобов'язань;
- акціонерного капіталу (за винятком рахунку 441);
- рахунку 441 (включаючи доходи/витрати за попередній рік).

Встановити взаємозв'язок між рахунками за П(С)БО та заголовками за МСФЗ, наведених у фінансових звітах, а також заголовками у примітках до фінансових звітів. Таблицю трансформації наведено у таблиці 7.10.

Як вже згадувалось у наведеному вище переліку коригуючих проведення для Балансу, існує два типи коригуючих проведення – для перекласифікації та коригування. Під час трансформації Балансу станом на 31 грудня попереднього року, підприємство зробило коригуючі проведення, застосовуючи рахунок 441 «Прибуток нерозподілений». На відміну від попереднього року, під час трансформації фінансових звітів за звітний рік, підприємство робить коригуючі проведення, застосовуючи рахунки доходу або витрат. Крім того, у звітному році можливі додаткові проведення з перекласифікації рахунків доходів та витрат.

Таблиця 7.10

Попередня таблиця трансформації: взаємозв'язок між рахунками та заголовками за МСФЗ

Рахунок Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Заголовок у МСФЗ – наводиться у БЗ / ПЗ	Заголовок у МСФЗ – наводиться у примітках	Оборот за звітний рік
ЗПЗ	701	Дохід від реалізації готової продукції	Дохід	Реалізація готової продукції	(500000)

Слід скласти перелік коригуючих проведення, що стосуються фінансових звітів станом на 31 грудня звітного року та за рік, що тоді закінчився, на основі зразка порівняльної таблиці для оцінки

впливу МСФЗ. Перелік за звітний рік слід починати з коригуючих проведення за попередній рік, тобто, ми повторюємо всі коригуючі проведення за попередній рік під час трансформації звітного.

Зверніть увагу, що проведення для перекласифікації, зроблені у попередньому році, не повторюються у поточному періоді, оскільки перекласифікація зроблена головним чином для цілей подання і, отже, підприємство здійснює її окремо для кожного періоду.

Зверніть увагу, що під час трансформації ми маємо враховувати проведення, зроблені підприємством за національними стандартами в поточному році, але скориговані для цілей МСФЗ у попередніх періодах. Слід виключити подвійний вплив таких проведення. Наприклад:

За попередній рік підприємство здійснило нарахування, що стосується професійних послуг для цілей МСФЗ:

Дт «Нерозподілений прибуток» 150

Кт «Нараховані витрати» 150

Ця сума була рознесена у книгах за національними стандартами в звітному році таким чином:

Дт Витрати 150

Кт Грошові кошти 150

В цьому випадку після повторення коригуючих проведення попереднього року, нам слід виключити подвійний вплив:

Дт Нараховані витрати 150

Кт Витрати 150

Рекомендований формат переліку наведено у таблиці 7.11.

Таблиця 7.11

Журнал коригуючих проведення

Номер проведення	Опис проведення	Сума, грн.	Дебет рахунку	Кредит рахунку
1	Резерв сумнівних боргів	50 000	944	38

Всі коригуючі проведення слід послідовно нумерувати для

їхнього подання у таблиці трансформації. Їх слід подавати у формі журнальних проведенень, що містять роз'яснення їх змісту.

У випадку, коли слід зробити коригування доходу або витрат, що виникли у попередніх періодах, коригуюче проведення слід робити до рахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

Перенесіть цифри з переліку коригуючих проведенень у таблицю трансформації таким чином, аби вони коригували рахунки, до яких вони відносяться. Приклад таблиці трансформації наведено у таблиці 7.12.

Таблиця 7.12.

Таблиця трансформації з включеними коригуючими проведеннями

Рахунок Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Заголовок у МСФЗ – наводиться у БЗ / ПЗ	Заголовок у МСФЗ – наводиться у примітках	Залишок станом на 31.12 оборот за звітний рік	КП 1
Б	38	Резерв сумнівних боргів	Дебіторська заборгованість, чиста	Забезпечення на сумнівну дебіторську заборгованість	(10)	(50 000)
ПЗП	944	Сумнівні та безнадійні борги	Витрати на збут, загальні та адміністративні витрати	Витрати на сумнівні та безнадійні борги	100	50 000

Кінцевий залишок на кожному рахунку Балансу або Звіту про прибутки та збитки визначається як сума залишку за П(С)БО станом на 31 грудня звітного року (або оборот за звітний рік для рахунків Звіту про прибутки та збитки) та коригуючих проведенень, які повторили з попереднього року, плюс усі коригуючі проведення, зроблені до цього рахунку протягом звітного року. Внаслідок цього, ми отримуємо рахунок із залишком, трансформованим відповідно до МСФЗ.

Після перенесення всіх коригувань до таблиці трансформації підприємство може обчислити відстрочені податкові активи чи зобов'язання. Відстрочені податкові активи та зобов'язання визначають, застосовуючи такі ж принципи, що й для попереднього року. Проте, слід враховувати, що відстрочений податковий актив чи зобов'язання обчислюються із застосуванням ставки податку на прибуток у 19% до обчислених тимчасових різниць.

Визначивши відстрочений податок відповідно до МСФЗ, підприємство сторнує відстрочений податковий актив або зобов'язання за П(С)БО та робить проведення для визнання відстроченого податкового активу за МСФЗ, беручи до уваги відстрочений податок, відображений у попередньому періоді:

Дт Відстрочений податковий актив

Кт Витрати на податок на прибуток

Або, у випадку відстроченого податкового зобов'язання:

Дт Витрати на податок на прибуток

Кт Відстрочене податкове зобов'язання

Після обчислення відстроченого податку та здійснення відповідного проведення, підприємство зараз має на 31 грудня звітного року:

а) всі рахунки Балансу, трансформовані відповідно до МСФЗ;

б) всі рахунки Звіту прибутки та збитки, трансформовані відповідно до МСФЗ;

в) доходи / витрати за звітний рік, трансформовані відповідно до МСФЗ.

На основі цієї інформації та трансформованого Балансу станом на 31 грудня попереднього року підприємство зараз може скласти фінансові звіти станом на 31 грудня звітного року та за рік, що тоді закінчився, трансформовані відповідно до МСФЗ.



ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. *Надайте визначення трансформації фінансових звітів.*
2. *Назвіть випадки, у яких здійснюють трансформацію фінансових звітів.*
3. *Надайте огляд процесу трансформації фінансових звітів.*
4. *Визначте, яку інформацію містить «Контрольний перелік розкриття інформації за МСФЗ».*
5. *Визначте, які рахунки потрібно закрити у трансформаційній таблиці.*
6. *Назвіть типи коригуючих проведень.*
7. *Обґрунтуйте мету проведень для коригування оцінки.*
8. *Визначте, що робить підприємство для визначення відстроченого податкового активу чи зобов'язання.*
9. *Надайте визначення податкової бази активу.*
10. *Проаналізуйте відмінності облікової політики за П(С)БО та МСФЗ, застосовуючи Зразок оцінки впливу МСФЗ.*

Тестові завдання
до розділу 7 «Трансформація фінансових звітів складених за П(С)БО у фінансові звіти за МСФЗ»

1. Процес, за допомогою якого фінансову інформацію, складену відповідно до одних загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, перетворюють у фінансову інформацію відповідно до інших загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку:

- а) оцінка;
- б) трансформація;
- в) конверсія;
- г) облік.

2. Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних:

- а) повністю за рахунок позикового капіталу;
- б) частково за рахунок позикового капіталу;
- в) повністю або частково за рахунок позикового капіталу;
- г) повністю або частково за рахунок власного капіталу.

3. МСФЗ 1 “Перше прийняття Міжнародних стандартів фінансової звітності” встановлює:

- а) вимоги та надає пояснення стосовно переходу на МСФЗ;
- б) принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання;
- в) інформацію, що стосується визначення, визнання, оцінки, амортизації, припинення визнання та розкриття інформації щодо основних засобів;
- г) вимоги до фінансової звітності суб'єкта господарювання, що виконує операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій.

4. Для завершення трансформації фінансових звітів за звітний рік слід:

- а) перекласти їх на англійську мову;

- б) скласти Баланс та фінансові звіти за звітний рік відповідно до вимог МСФЗ;
- в) перерахувати показники відповідно вимог МСФЗ;
- г) скласти Баланс та фінансові звіти за попередні роки відповідно до вимог МСФЗ.

5. Для складання таблиці трансформації за попередні роки необхідні данні з:

- а) звіту про фінансові результати;
- б) оборотно-сальдового балансу;
- в) звіту про власний капітал;
- г) звіту про нерозподілений прибуток.

6. Скільки існує типів коригуючих проведення:

- а) 2;
- б) 3;
- в) 4;
- г) 5.

7. Під час коригування доходу або витрат за 20XXр., коригуюче проведення слід робити до рахунку:

- а) 70 «Доходи від реалізації»;
- б) 79 «Фінансові результати»;
- в) 441 «Прибуток нерозподілений»;
- г) 72 «Дохід від участі в капіталі».

8. Коригуючи проведення, які впливають на прибуток / збиток за рік, відбиваючись або на рахунок витрат, або рахунках доходів (чи рахунку «Нерозподілений прибуток») це:

- а) проведення для коригування оцінки;
- б) проведення для переоцінки вартості;
- в) проведення для перекласифікації;
- г) проведення узагальнення результатів.

9. Коригуючи проведення, які або збільшують один рахунок Балансу і зменшують інший рахунок Балансу, або збільшують один рахунок Звіту про прибутки та збитки та

зменшують інший рахунок Звіту про прибутки та збитки. Вони не впливають на доходи/витрати за рік:

- а) проведення для коригування оцінки;
- б) проведення для переоцінки вартості;
- в) проведення для перекласифікації;
- г) проведення узагальнення результатів.

10. Які коригуючі проведення слід враховувати підприємству Під час обчислення відстроченого податку відповідно до МСФЗ:

- а) проведення для коригування оцінки;
- б) проведення для пере класифікації;
- в) коригуючі проведення не враховуються;
- г) будь-які коригуючі проведення, зроблені при трансформуванні з фінансових звітів за П(С)БО.

11. Для визначення відстроченого податкового активу чи зобов'язання підприємство не:

- а) обчислює тимчасові різниці між балансовою вартістю активу або зобов'язання за П(С)БО та їхньою податковою базою;
- б) проводить інвентаризацію цінностей;
- в) вводить балансову вартість активів та зобов'язань, трансформовану для МСФЗ;
- г) обчислює відстрочений податковий актив чи зобов'язання, застосовуючи ставку податку на прибуток у 19% до обчислених тимчасових різниць.

12. Сума, яка з метою оподаткування буде вирахована із суми оподаткованих економічних вигод, що надходять підприємству, коли воно відшкодує балансову вартість активу:

- а) податок на прибуток;
- б) податкове зобов'язання;
- в) податковий кредит;
- г) податкова база активу.

13. Згідно з визначенням податкової бази, якщо економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, податкова база активу дорівнює його:

- а) ліквідаційній вартості;
- б) балансовій вартості;
- в) залишковій вартості;
- г) справедливій вартості.

14. Якщо припустити, що підприємство має нульовий відстрочений податковий актив чи зобов'язання станом на 31 грудня попереднього року, загальна сума резерву безнадійних боргів є:

- а) тимчасовою різницею, що не підлягає оподаткуванню;
- б) тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню;
- в) постійною різницею, що не підлягає оподаткуванню;
- г) постійною різницею, що підлягає оподаткуванню.

15. При складанні таблиці трансформації рахунків, який має дебетовий залишок, має бути:

- а) взаємозв'язаним з рахунком кредиторської заборгованості за ПСБО;
- б) взаємозв'язаним з рахунком дебіторської заборгованості за ПСБО;
- в) взаємозв'язаним з рахунком кредиторської заборгованості за МСБО;
- г) взаємозв'язаним з рахунком дебіторської заборгованості за МСБО.

16. При складанні таблиці трансформації Рахунок, що має кредитовий залишок, має бути:

- а) взаємозв'язаним з рахунком кредиторської заборгованості за МСБО;
- б) взаємозв'язаним з рахунком дебіторської заборгованості за МСБО;
- в) взаємозв'язаним з рахунком дебіторської заборгованості за ПСБО;
- г) взаємозв'язаним з рахунком кредиторської заборгованості за ПСБО.

17. Проведення для перекласифікації, зроблені у попередньому році:

- а) сторнуються у поточному періоді;
- б) не сторнуються у поточному періоді;
- в) повторюються у поточному періоді;
- г) не повторюються у поточному періоді.

18. Під час трансформації ми маємо враховувати проведення:

а) зроблені підприємством за національними стандартами в поточному році, але скориговані для цілей МСФЗ у попередніх періодах;

б) зроблені підприємством за національними стандартами в поточному році, але не кориговані для цілей МСФЗ у попередніх періодах;

в) зроблені підприємством за національними стандартами в минулому році, але скориговані для цілей МСФЗ у попередніх періодах;

г) зроблені підприємством за національними стандартами в минулому році, але не кориговані для цілей МСФЗ у попередніх періодах.

19. Кінцевий залишок на кожному рахунку Балансу або Звіту про прибутки та збитки визначається як:

а) сума залишку за П(С)БО станом на 31 грудня звітного року (або оборот за звітний рік для рахунків Звіту про прибутки та збитки) та коригуючих проведення, які повторили з попереднього року, плюс проведення для коригування оцінки, зроблені до цього рахунку протягом звітного року;

б) сума залишку за П(С)БО станом на 31 грудня звітного року (або оборот за звітний рік для рахунків Звіту про прибутки та збитки) та коригуючих проведення, які повторили з попереднього року, плюс проведення для перекласифікації, зроблені до цього рахунку протягом звітного року;

в) сума залишку за П(С)БО станом на 31 грудня звітного року (або оборот за звітний рік для рахунків Звіту про прибутки та збитки) та коригуючих проведення, які повторили з

попереднього року, плюс усі коригуючі проведення, зроблені до цього рахунку протягом звітнього року;

г) сума залишку за П(С)БО станом на 31 грудня звітнього року (або оборот за звітний рік для рахунків Звіту про прибутки та збитки) та коригуючих проведенень, які повторили з попереднього року.

20. Визначивши відстрочений податок відповідно до МСФЗ, підприємство сторнує відстрочений податковий актив або зобов'язання за П(С)БО та робить проведення для визнання відстроченого податкового активу за МСФЗ, беручи до уваги:

а) відстрочений податок, відображений у попередньому періоді;

б) відстрочений податок, відображений у минулому періоді;

в) наявний податок, відображений у попередньому періоді;

г) наявний податок, відображений у минулому періоді.

21. Трансформація звітності в МСФЗ – це:

а) комплект звітності за МСФЗ з різних звітів: балансу, звіту про прибутки і збитки і т.д.;

б) переклад звітності з національних стандартів в МСФЗ;

в) формування комплекту звітності за МСФЗ для транспортної компанії;

г) зміна способу обліку відповідно МСФЗ.

22. Компанія «Говерла» створена 01 квітня 20X5 року. Для цілей отримання кредиту керівництво компанії вирішило підготувати перший комплект звітності за МСФЗ за рік, що закінчився 31 грудня 20X9 року. Якою буде дата переходу на МСФЗ згідно МСФЗ (IAS) 1 Застосування вперше?

а) 01 квітня 20X5 року;

б) 01 січня 20X8 року;

в) 31 грудня 20X9 року;

г) 31 грудня 20X6 року.

23. Компанія «Мік» створена в 19X9 році. Готує звітність за МСФЗ, починаючи зі звітності за 20X6 рік, використовуючи ітераційний метод трансформації (тобто точкою відліку завжди є національна звітність. При трансформації звітного року, спочатку повторюються проводки попередніх періодів, а потім коректування звітного періоду).

Чи потрібно компанії при підготовці звітності за рік, що закінчився 31 грудня 20X9 року застосовувати МСФЗ (IAS) 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»? (Економіка була гіперінфляційною по 20X2 рік).

а) ні, тому що на дату звітності економіка не є гіперінфляційною;

б) ні, тому що на дату переходу економіка не була гіперінфляційною;

в) так, тому що компанія створена до 31 грудня 20X2 року;

г) так тому, що данні починаються зі звітності за 20X6.

24. Дата переходу на МСФЗ компанії «Его» 01 січня 20X7 року. На цю дату серед активів компанії є будівля, придбана у 20X0 році. Чи зобов'язана компанія на дату переходу скорегувати вартість будівлі на ефект гіперінфляції, що закінчився 31 грудня 20X2 року?

а) так, вона зобов'язана це зробити в будь-якому випадку, тому що актив придбаний до 31.12.20X2 р.;

б) ні, тому що з 31 грудня 20X2 року до дати переходу на МСФЗ пройшло 4 роки;

в) так, вона зобов'язана це зробити в тому випадку, якщо не скористається добровільним винятком «справедлива вартість в якості умовної первісної вартості» згідно МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»;

г) ні, тому що будівля придбана у 20X0 році до переходу на МСФЗ.

25. За якими статтями потрібно зробити перерахунок на ефект гіперінфляції під час першого застосування МСФЗ?

а) за всіма статтями (монетарних і немонетарних), які відображені на дату звітності;

б) за всіма немонетарними статтями, які були відображені на 01 січня 20X3 року і на дату переходу на МСФЗ (якщо по ним не скористалися винятками згідно МСФЗ (IFRS) 1 Застосування вперше);

в) за всіма немонетарними статтями, які відображені на дату звітності;

г) тільки за монетарними статтями, які відображені на дату звіту.

26. При трансформації фінансової звітності відкладений податок ніколи не виникає:

а) за перекласифікаційними корегуваннями;

б) за оціночними корегуваннями;

в) за інфляційними корегуваннями;

г) за курсовими різницями.

27. Компанія «Кіліманджаро» придбала актив у 20X9 році. В національній звітності на 31 грудня 20X9 року відображена чиста балансова вартість активу в розмірі 90 000 грн. А також відноситься до нього відстрочений податковий актив – 2 000 грн. Ставка податку на прибуток – 20% (умовно). У звітності за МСФЗ на ту ж дату чиста балансова вартість склала 70 000 грн.

Яким буде сальдо відстроченого податку в звітності по МСФЗ на 31 грудня 20X9 року?

а) відстрочений податковий актив 2 000 грн.;

б) відстрочене податкове зобов'язання 4 000 грн.;

в) відстрочений податковий актив 6 000 грн.;

г) відстрочене податкове зобов'язання 3 000 грн.

28. Дата переходу на МСФЗ компанії «Арарат» 01 січня 20X8 року. На цю дату у компанії укладено контракт на фінансову оренду активу. Нижче представлено витяг з контракту:

Початок оренди – 01 січня 20X7 року;

Термін оренди 5 років;

Орендні платежі здійснюються в кінці кожного року;

Сума орендних платежів – 300 тис. грн. в рік;

Ринкова вартість обладнання на початок оренди – 1 000 000 грн.;

Економічний термін служби активу – 8 років;

В кінці терміну лізингу право власності переходить до компанії «Арарат»;

За домовленістю сторін актив обліковується на балансі в орендодавця (за П(С)БО);

Процентна ставка, закладена в контракті 15,24%;

Керівництво «Арарат» вважає, що економічні вигоди від використання орендованого обладнання надходять у компанію рівномірно.

Які проводки повинна зробити компанія на дату переходу на МСФЗ?

а) ніякі, так як актив повинен числитись на балансі орендодавця згідно з укладеним контрактом;

б) Дт. Первісна вартість активу 1 000 000

Кт. Накопичена амортизація 125 000

Кт. Зобов'язання з фінансової оренди (довгострокова частина) 682 306

Кт. Зобов'язання з фінансової оренди (короткострокова частина) 170 094

Кт. Нерозподілений прибуток (балансир) 22 600;

в) Дт. Первісна вартість активу 1 000 000

Кт. Зобов'язання з фінансової оренди 1 000 000;

г) Дт. Зобов'язання з фінансової оренди 1 000 000

Кт. Первісна вартість активу 1 000 000.

Приклад рішення типової ситуації

Приклад 1.

Визначте, чи відрізняється подання таких операцій за П(С)БО та МСФЗ.

Складіть коригуючі проведення для здійснення трансформації. Ігноруйте оподаткування під час обчислення.

А. У 20XXр. підприємство реалізувало готову продукцію, собівартість якої становила 105 000 грн., пов'язаній стороні за 138 000 грн. (за вирахуванням ПДВ). Продаж підтверджується необхідними документами, включаючи офіційну угоду про продаж. Умови угоди передбачають зворотний викуп товарів підприємством протягом одного місяця після дати продажу. Товари мають бути викуплені за ціною первісного продажу. За продані товари ніякої компенсації від пов'язаної сторони не отримано. Підприємство визнало продаж у сумі 138 000 грн. у фінансових звітах за П(С)БО.

Б. 1 січня 20XXр. акціонери підприємства внесли сировину як внесок у натуральній формі до статутного капіталу. Вартість внеску узгоджено з іншими акціонерами в сумі 100 000 грн.

Справедлива вартість внеску дорівнює 82 000 грн.

В. У звітному році підприємство виплатило своїм працівникам премії за попередній рік у сумі 11 000 грн. (що складається з 7 000 грн. та 4 000 грн. відповідно для виробничого та адміністративного персоналу). У фінансових звітах за П(С)БО ця сума нарахована у звітному році.

Г. Були визначені сплачені аванси, що не підлягають відшкодуванню, у сумі 26 000 грн. Підприємство створило резерв на це у фінансових звітах відповідно до П(С)БО.

Рішення.

А. За МСБО 16 «Основні засоби» застосований метод має відображати спосіб, у який економічні вигоди від активів поглинаються підприємством. Метод амортизації, який застосовуються для податкових цілей, може не співпадати з цілями фінансової звітності. Відповідні коригування такі:

Дт Нерозподілений прибуток	70000
Кт Накопичена амортизація	70000

Нарахувати додаткову амортизацію до 20XX р.

Б. Згідно з МСБО надану нижче реалізацію не слід визначити

Дт Доходи	138000
Кт Дебіторська заборгованість	138000

Сторнування доходу, який не повинен бути визнаний

Дт Готова продукція	105000
Кт Собівартість реалізації	105000

Сторнування собівартості реалізації, яка не повинна бути визнана

В. Згідно з МСФЗ справедливу вартість у 82000 грн. слід визнавати як вартість внеску до статутного капіталу.

Дт Нерозподілений прибуток	18000
Кт Запаси	18000

Сторнування собівартості інвестицій акціонерів, на суму перевищення над справедливою вартістю

Г. При складанні фінансових звітів за МСФЗ ці витрати слід відображати в тому періоді, до якого вони відносяться. Керівництво ухвалило і оголосило бонуси в кінці року, але до закінчення і ухвалення фінансової звітності.

Дт Нерозподілений прибуток	11000
Кт Виробництво	7000
Кт Адміністративні витрати	4000

Визнання витрат 20XXр. У 20XXр.

Г. Різниць немає. Коригування не потрібні.

Ситуаційні завдання

Вправа 1

Виходячи з вимог МСФЗ та Балансу ПАТ «АБВ», складеного за П(С)БО, розробляється форма Балансу цього підприємства у відповідності до МСФЗ. Поясніть, які припущення, концепції та інші вимоги МСФЗ застосовуватимете.

Таблиця 7.14

ПАТ «АБВ»
Баланс за П(С)БО станом на 1 січня 20XX р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	350	363
первісна вартість	1011	710	830
знос	1012	360	467
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	
інші фінансові інвестиції	1035	117	120
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	467	483
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	302	251
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	137	281

Продовження табл. 7.14

1	2	3	4
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	74	57
з бюджетом	1135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	-	-
Поточні фінансові інвестиції	1160	82	97
Гроші та їх еквіваленти	1165	15	34
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	1195	610	720
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	1077	1203
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Власний капітал			
Зареєстрований капітал	1400	376	476
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(87)	37
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	289	513
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	58	81
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Усього за розділом II	1595	58	81

Продовження табл. 7.14

III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	112	122
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	6
товари, роботи, послуги	1615	618	481
розрахунками з бюджетом	1620	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	-	-
розрахунками з оплати праці	1630	-	-
Поточні забезпечення	1660	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	-	-
Усього за розділом III	1695	730	609
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	1077	1203

Розділ 8

Об'єднання підприємств та консолідовані фінансові звіти

План

8.1. Розвиток консолідованої фінансової звітності в різних країнах.

8.2. Сутність об'єднання підприємств.

8.3. Основні принципи консолідації.

8.4. Складання консолідованої фінансової звітності.

8.5. Зміст фінансових звітів групи та структури груп.

8.6. Аналіз національних і міжнародних стандартів щодо консолідованої фінансової звітності.

Ключові слова та поняття: МСФЗ, метод консолідації, принципи, об'єднання, групи осіб, подання.

8.1. Розвиток консолідованої фінансової звітності в різних країнах

Перша консолідована фінансова звітність була складена в кінці XIX століття в США. Каталізатором для її складання послужила промислова революція, підсумком якої став розвиток корпоративних структур і, як наслідок, вдосконалення обліку та звітності. З появою першого холдингу в Америці в 1832 році почали зростати потреби у відповідній обліковій інформації.

Широке поширення консолідована фінансова звітність отримала в США на початку XX сторіччя, основними чинниками якого були:

- 1) бурхливий розвиток холдингового бізнесу;
- 2) відсутність бар'єрів і нормативних приписів щодо застосування нових методів обліку та складання звітності;
- 3) схвалення консолідації найбільшими фондовими біржами.

В Європі процес розвитку консолідованої фінансової звітності відставав. Створення нових холдингових структур

відбувалося повільно, причинами цього були пильна увага держави та значне число юридичних бар'єрів. Особливістю європейського бізнесу були картельні угоди, які представляли собою угоду про співпрацю незалежних підприємців, що мають спільні економічні інтереси, з метою впливу на відносини виробництва та збуту шляхом обмеження або усунення вільної конкуренції.

У Великобританії на законодавчому рівні складання консолідованої фінансової звітності було остаточно закріплене у 1947 році. У Голландії холдинговий бізнес отримав широке поширення в 20-х роках ХХ століття. У Німеччині практика консолідації з'явилася тільки в 30-х роках ХХ століття. Консолідація стала обов'язковою обліковою процедурою в середині 60-х років, і вона значно відрізнялася від англо-американської практики. Ці відмінності були усунені в 1983 році у зв'язку із прийняттям Директиви ЄС № 7. У 1990 році обов'язкова консолідація була поширена на зарубіжні філії та дочірні компанії. В інших європейських країнах спроби складання консолідованої фінансової звітності також відносяться до 1980-х років.

Визнання консолідованої фінансової звітності в міжнародній практиці багатьох країн пов'язане з прийняттям Директиви ЄС № 7, що визначає консолідовану звітність як таку, яка призначена для відображення фінансового стану та фінансових результатів групи взаємозалежних компаній.

У Франції складання консолідованої фінансової звітності для компаній, цінні папери яких котируються на біржі, стало обов'язковим з 1985 року. До 1967 року у Франції не більше 24 компаній складали консолідовану фінансову звітність, і цей процес носив епізодичний характер. Слід зазначити, що перші європейські холдингові компанії з'явилися саме у Франції на початку 1920-х років. Але в цей час в країні ще не склалася загальна практика нової бухгалтерської процедури консолідації, і кожна компанія організовувала та здійснювала її так, як вважала за потрібне. В Японії тільки в 1977 році Міністерством фінансів було прийнято «Положення про консолідовану бухгалтерську звітність». Принципи консолідації були схожі з англо-

американською моделлю, а складати консолідовану фінансову звітність японські компанії стали в другій половині 80-х років.

Отже, **практика складання консолідованої фінансової звітності в різних країнах розрізняється за такими ознаками:**

- 1) цілі складання консолідованої фінансової звітності;
- 2) ступінь поширення консолідованої фінансової звітності;
- 3) розуміння консолідованої групи та її складу;
- 4) учасники;
- 5) метод консолідації та інші.

Звітність повинна забезпечувати достовірність, повноту та надання зрозумілої інформації реальним і потенційним інвесторам та кредиторам для прийняття ними рішень. Залежно від користувачів звітності змінюється її обсяг, форма, повнота розкриття і аналітичність облікових даних. Чим вища потреба в отриманні якісної, повної та достовірної звітності, тим більш досконалою буде ставати система обліку та звітності, в тому числі і консолідована фінансова звітність, яка стає найважливішим джерелом даних, що відображають майнове та фінансове становище підприємства в цілому і результатів її діяльності.

8.2. Сутність об'єднання підприємств

Підприємства можуть органічно розширюватися, покращувати свою діяльність, збільшуватися за рахунок придбання (тобто, контролю над іншими підприємствами) або шляхом злиття з іншими підприємствами («придбання» та «об'єднання інтересів»). Якщо в цьому бере участь не одне, а декілька підприємств, як правило, необхідні будуть «фінансові звіти групи» в тій чи іншій формі, в яких наводиться докладна інформація про об'єднані фінансові результати підприємств-учасників цієї групи.

Фактично існує чотири стандарти бухгалтерського обліку, які регулюють різні аспекти фінансових звітів групи. Вони частково співпадають, зокрема МСБО 22 та 27. Ці чотири стандарти такі:

- 1) МСБО 22 «Об'єднання підприємств»
- 2) МСБО 27 «Консолідовані фінансові звіти та облік

інвестицій у дочірні підприємства»

3) МСБО 28 «Облік інвестицій в асоційовані підприємства»

4) МСБО 31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах».

МСБО 22 визначає об'єднання підприємств 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».

Із наведеного вище визначення видно, що існує два основні типи об'єднання підприємств, та на практиці застосовуються два різні методи обліку таких об'єднань (рис. 8.1).

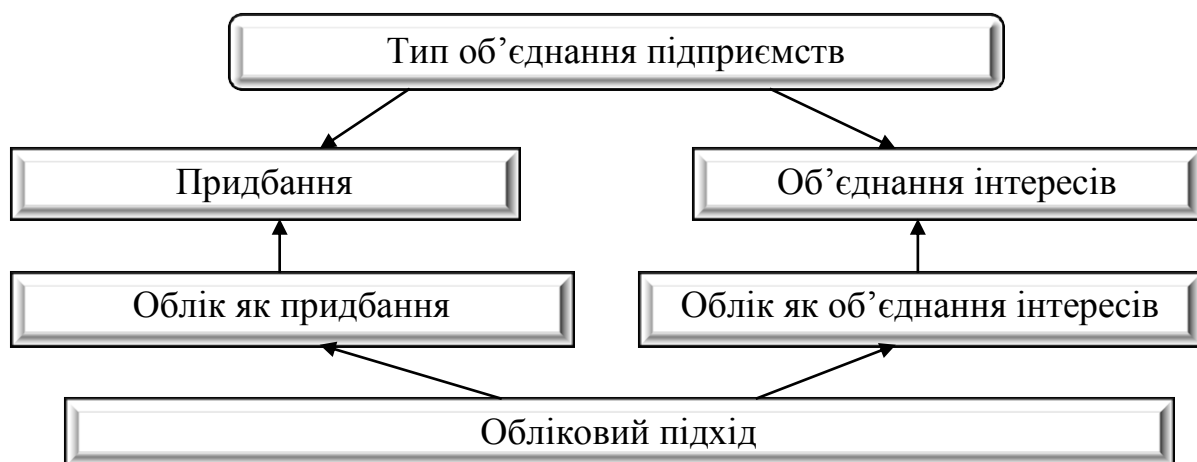


Рис. 8.1. Тип об'єднання підприємств

Облік як придбання – традиційний метод обліку об'єднання підприємств; він визначається в МСБО 22 як «об'єднання підприємств, при якому одне з підприємств, покупець, отримує контроль над чистими активами та діяльністю іншого підприємства, що його купують, в обмін на передачу активів, прийняття зобов'язань чи випуск акцій».

За цим методом підприємство купує акції в іншого підприємства (чи підприємствах) та сплачує за них грошові кошти, або випускає свої власні акції чи довгострокові відсоткові цінні папери в обмін на них.

Основна проблема використання методу придбання пов'язана з впливом на прибуток материнського підприємства, що підлягає розподілу.

Згідно з МСБО 22, «справжнє об'єднання інтересів відбувається рідко», воно визначено в МСБО 22 так: «об'єднання підприємств, при якому акціонери об'єднаних підприємств об'єднують контроль за всіма або фактично за всіма своїми чистими активами та діяльністю з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків і вигід від об'єданого підприємства таким чином, що жодну зі сторін не можна визначити як покупця».

«Об'єднання інтересів», що є характеристикою обліку такого об'єднання, може допомогти уникнути проблем, пов'язаних з прибутками, що підлягають розподілу, які є наслідком застосування методу обліку як придбання.

Об'єднання підприємств можна обліковувати як «об'єднання інтересів», якщо плата за придбані акції здійснюється шляхом обміну акціями; якщо плата здійснюється грошовими коштами, слід застосовувати звичайний облік як придбання.

8.3. Основні принципи консолідації

Формування консолідованої фінансової звітності групи ґрунтується на об'єднанні інформації, що міститься у звітності материнської і дочірніх компаній. Але консолідація не зводиться до додавання аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат. Процес консолідації передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків і може бути представлений у вигляді багатокрокової процедури – графіка консолідації (consolidation schedule).

При цьому на кожному кроці передбачаються ті чи інші дії з перетворення фінансових звітів окремих компаній і деякої додаткової інформації в комплект консолідованої звітності, складеної відповідно з тими чи іншими стандартами.

До числа найбільш загальних кроків формування консолідованої звітності належать:

- 1) елімінування внутрішньогрупових операцій;
- 2) розрахунок гудвілу;
- 3) розрахунок накопиченого капіталу;
- 4) розрахунок прав меншості;

5) безпосереднє формування звітів.

У консолідовану звітність не слід включати показники, що характеризують внутрішньогрупові операції, тобто відносини елементів групи один з одним.

Найбільш типовим прикладом внутрішньогрупової операції може служити реалізація товарів одним з підприємств групи іншому підприємству тієї ж групи. Реалізація відображається у фінансовій звітності кожного з учасників угоди, і це адекватно характеризує економічну сутність відносин між двома самостійними підприємствами. Але якщо подивитися на стан справ з позицій групи в цілому, то суть подій, що відбулися буде виглядати зовсім інакше. Справа в тому, що обидва підприємства знаходяться всередині групи, і тому, з точки зору групи, ніякої реалізації не було, відбулося лише просте переміщення запасів з одного підрозділу в інший. Тому всі перераховані вище наслідки угоди повинні бути виключені з консолідованої фінансової звітності (але при цьому, зрозуміло, зберегтися у звітах кожного окремого підприємства). Ця процедура і називається елімінування внутрішньогрупових операцій.

Елімінуванню підлягають всі боргові відносини між елементами групи, адже, з точки зору «єдиного підприємства», борг одного підрозділу перед іншим ніяк не повинен позначатися на вимогах і зобов'язаннях підприємства в цілому. Сказане відноситься не тільки до заборгованостей, які виникли в результаті торговельних угод, а й до кредитних операцій (включаючи як основну суму, так і відсотки), а також до нарахованих дивідендів.

У загальному вигляді гудвіл представляє собою різницю між вартістю бізнесу в цілому і агрегованої величиною його ідентифікованих чистих активів, оцінених за справедливою вартістю. Сутність гудвілу полягає в оцінці додаткового економічного потенціалу компанії. Причини виникнення гудвілу можуть бути самими різними: ефективна маркетингова кампанія, наявність висококваліфікованої команди менеджерів, прогресивна організація праці та ефективна мотивація персоналу, переваги географічного розташування, стійка клієнтська база тощо. Все це підвищує рейтинг компанії.

Слід зазначити, що гудвіл може бути не тільки позитивним, але і негативним (якщо сума придбання компанії менше справедливої вартості чистих активів). Для таких ситуацій стандартами передбачені особливі правила відображення гудвілу у фінансовій звітності.

У консолідовану звітність повністю включається капітал материнської компанії. Що ж стосується дочірньої компанії, то було б неправильно включати його у звітність цілком. Адже деяка його частина, а саме та, яка існувала в момент придбання, вже, по суті справи, увійшла в консолідовану звітність через вартість чистих активів, на основі якої розраховувався гудвіл. Тому, щоб уникнути подвійного рахунку, в консолідований баланс слід включити лише той накопичений прибуток, який сформувався вже після дати придбання, причому тільки в тій частині, яка належить материнській компанії (а не акціонерам дочірнього підприємства).

Частка меншості, представлена в пасиві консолідованого балансового звіту, розраховується шляхом множення вартості чистих активів дочірньої компанії на частку володіння акціонерів.

Виділення частки меншості відбувається і при формуванні консолідованого звіту про прибутки та збитки. У цьому випадку, перш за все, розраховується консолідований прибуток після оподаткування, а потім (в окремому розділі звіту) наводиться, яка частина цього прибутку належить материнській компанії, а яка акціонерам.

8.4. Складання консолідованої фінансової звітності

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

Порядок складання і подання консолідованої фінансової звітності регулюється такими основними нормативно-правовими актами, як:

1) Міжнародний стандарт фінансової звітності «Консолідована фінансова звітність» 10 (далі – МСФЗ 10);

2) Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (далі – МСБО 27);

3) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» (далі – НПСБО 2);

4) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НПСБО 1);

5) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Таке ж визначення надається НПСБО 1 та НПСБО 2. Згідно МСБО 27, консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання. Дане визначення тотожне з наведеними в НПСБО, але не конкретизує суть даного виду звітності.

Консолідована фінансова звітність складається з таких складових, які знайшли своє відображення на рисунку 8.2.

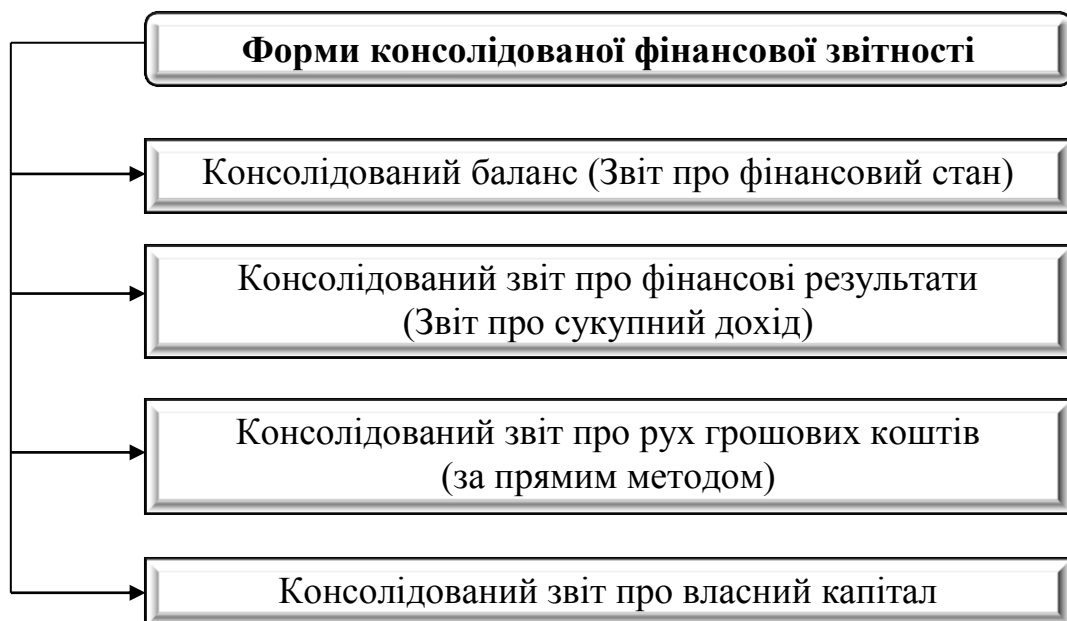


Рис. 8.2. Форми консолідованої фінансової звітності

Процедура консолідації фінансової звітності проходить за певними принципами, які визначені в МСФЗ 10 та НПСБО 2, а саме, при складанні консолідованої фінансової звітності використовують єдину облікову політику для подібних операцій; впорядковане додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства виключенню підлягають:

- 1) балансова вартість фінансових інвестицій;
- 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
- 3) сума нереалізованих прибутків та збитків;
- 4) материнське підприємство визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку та сукупному доході дочірніх підприємств.

За НПСБО 2 та МСФЗ 10 материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності таких умов:

- 1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства;
- 2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;
- 3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;
- 4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Відповідно до МСФЗ 10, у консолідованій фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію:

- 1) характер відносин між материнським підприємством;
- 2) причини, внаслідок яких володіння понад половиною голосів або потенційним правом голосу в об'єкті інвестування не є контролем;
- 3) характер і ступінь будь-яких суттєвих обмежень щодо здатності дочірнього підприємства передавати кошти материнському підприємству у формі дивідендів грошовими коштами;
- 4) перелік, який показує вплив будь-яких змін частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві тощо.

Ще однією і головною вимогою при складанні, яка пред'являється до консолідованого річного бухгалтерського звіту, виступає умова, що фінансове і майнове становище, а також рівень доходів повинні представлятися таким способом, щоб група господарських одиниць виступала як єдине ціле.

8.5. Зміст фінансових звітів групи та структури груп.

Інформація, що міститься в окремих фінансових звітах материнського підприємства та кожного з її дочірніх підприємств не дає уявлення про діяльність групи як діяльність єдиного підприємства. Для цього слід складати додатковий комплект фінансових звітів на основі окремих фінансових звітів.

Пам'ятайте, що група не існує окремо (юридично), а тільки для цілей звітності.

Існує кілька способів об'єднання інформації окремих фінансових звітів в комплект фінансових звітів групи, але найтипівіший спосіб (якого вимагає також МСБО 27) – це складання консолідованих фінансових звітів. Консолідовані звіти – це одна форма фінансових звітів групи, яка поєднує інформацію, що міститься в окремих фінансових звітах холдингового підприємства та її дочірніх підприємств, ніби вони є фінансовими звітами єдиного підприємства. «Фінансові звіти групи» та «консолідовані фінансові звіти» – це терміни, що часто вживаються як синоніми.

Простіше кажучи, комплект консолідованих фінансових звітів складають шляхом додавання активів та зобов'язань материнського підприємства та кожного дочірнього підприємства. Включаються всі активи та зобов'язання кожного підприємства, навіть якщо деякі дочірні підприємства можуть бути лише у частковій власності. Розділ Балансу «капітал та резерви» показуватиме, скільки чистих активів відноситься до групи і скільки – до зовнішніх інвесторів в дочірні підприємства, що є у частковій власності. Ці зовнішні інвестори відомі як частка меншості.

Більшість материнських підприємств подають свої окремі фінансові звіти та фінансові звіти групи в єдиному пакеті. Цей пакет, як правило, складається з такого:

1) фінансові звіти материнського підприємства, які містять «інвестиції в діяльність дочірніх підприємств» в активах Балансу, а прибуток від дочірніх підприємств (у формі дивідендів) – в Звіті про прибутки та збитки;

2) консолідований Баланс;

3) консолідований Звіт про прибутки та збитки;

4) консолідований Звіт про рух грошових коштів.

Згідно з місцевими чи державними регулюваннями фінансові звіти материнського підприємства можуть не публікуватись.

Розглянувши питання визначення та розкриття інформації, подивимося на структури групи. Найпростіші – це структури, в яких материнське підприємство (МП) має пряму частку в акціях її дочірніх підприємств (ДП). Наприклад (рис. 8.3.).

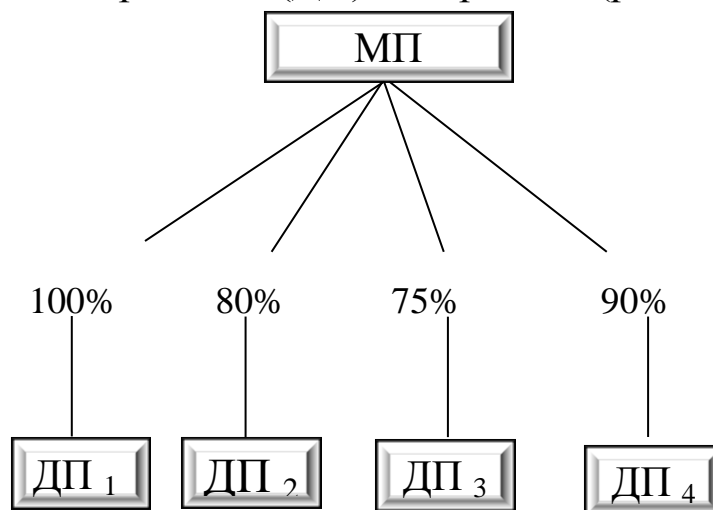


Рис. 8.3.

Структура групи 1

Часто материнське підприємство матиме непрямі частки участі в дочірніх підприємствах. Це може призводити до складніших структур групи (рис. 8.4).

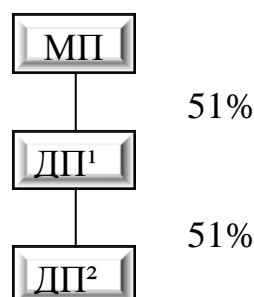


Рис. 8.4. Структура групи 2

Підприємству МП належить 51% акцій підприємства ДП¹, яке, отже, є його дочірнім підприємством. У свою чергу, підприємство ДП¹ володіє 51% акцій підприємства ДП². Таким чином, підприємство ДП² є дочірнім підприємством підприємства ДП¹ та, отже, дочірнім підприємством підприємства МП. Підприємство ДП² визначатиме підприємство ДП¹ як своє материнське (або холдингове) підприємство, а підприємство МП – як фактичне материнське підприємство (рис. 8.5).

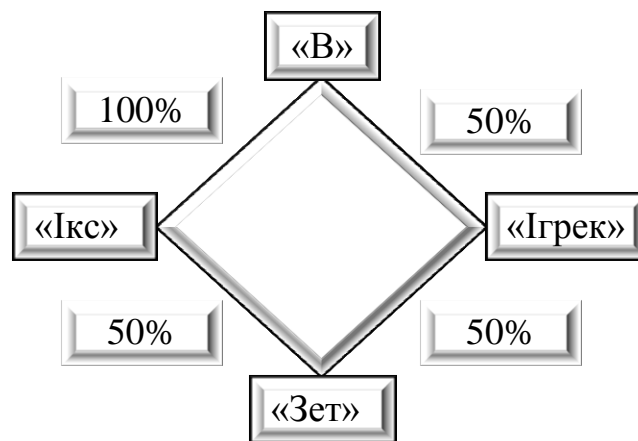


Рис. 8.5. Структура групи 3

Підприємство «В» володіє 100 % капіталу підприємства «Ікс» та 50 % капіталу підприємства «Ігрек». Підприємство «Ікс» и підприємство «Ігрек» кожне володіє 50 % підприємства «Зет». Припустимо, що:

1) підприємство «В» не контролює склад ради директорів підприємства «Ігрек», не може управляти більшістю голосів в раді;

2) підприємство «В» не володіє і не контролює більше 50% голосів підприємства «Ігрек», ні прямо, ні за угодою з іншими інвесторами;

3) підприємство «В» не має повноважень управляти фінансовою чи операційною політикою підприємства «Ігрек» ні на підставі уставу, ні за угодою;

4) ніщо з наведеного вище не стосується участі підприємства «Ікс» або підприємства «Ігрек» в підприємстві

«Зет».

Іншими словами, оскільки підприємство «В» не пов'язане з утримувачем (утримувачами) других 50 % акцій підприємства «Ігрек», ні «Ігрек», ні «Зет» не можна вважати дочірніми підприємствами. У цьому випадку:

1) підприємство «Ікс» є дочірнім підприємством підприємства «В»;

2) підприємство «Ігрек» не є дочірнім підприємством підприємства «В»;

3) підприємство «Зет» не є дочірнім підприємством ні підприємства «Ікс», ні підприємства «Ігрек». Отже, воно не є дочірнім підприємством підприємства «В».

Хоча підприємство «В» має частку в 75 % в активах підприємства «Зет», «Зет» не є дочірнім підприємством підприємства «В» (рис. 8.6).

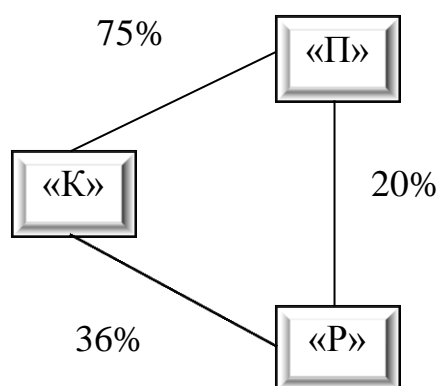


Рис. 8.6. Структура групи 4

Підприємство «К» – дочірнє підприємство підприємства «П». Отже, підприємство «П» має непрямий контроль над 36% власного капіталу підприємства «Р». Підприємство «П» має також прямий контроль над 20 % власного капіталу підприємства «Р». Підприємство «Р» є, таким чином, дочірнім підприємством підприємства «П», хоча частка підприємства «П» в активах підприємства «Р» становить лише $20 \% + (75 \% \times 36 \%) = 47 \%$.

Приклади 8.5. та 8.6. ілюструють важливий момент: при прийнятті рішення про те, чи володіє підприємство «А» більше 50% власного капіталу (або його еквівалента) підприємства «Б»,

необхідно об'єднати:

- 1) акції (чи їхній еквівалент), якими «А» прямо володіє в «Б»;
- 2) акції (чи їхній еквівалент) в «Б», якими володіють підприємства, що є дочірніми підприємствами «А».

8.6. Аналіз національних і міжнародних стандартів щодо консолідованої фінансової звітності

В умовах постійного загострення конкуренції інформація про бізнес має дедалі важливіше значення, бо дозволяє як впливати на рух капіталів усередині групи підприємств, так і залучити додаткові фінансові ресурси від інших суб'єктів. Тому зростання значення інформації як фактора економічного розвитку повинно мати регламентований (правовий) характер.

З 23.08.2013 набрав чинності наказ Міністерства фінансів України № 628 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» від 27.06.2013, яким Міністерство фінансів України затвердило НП(С)БО 2. З вказаної вище дати втратив чинність наказ Міністерства фінансів України № 176 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» від 30.07.99 р., яким свого часу було встановлено, що П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» (далі П(С)БО 20) починало застосовуватися для складання консолідованої фінансової звітності за період з 2000 року. Наказ № 628 подібної вказівки не містить, адже відповідно до п. 3 НП(С)БО 1, яким встановлено, що юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які представляють фінансову звітність згідно з законодавством, застосовують форми фінансової звітності, визначені НП(С)БО 1, починаючи зі звітності за I квартал 2013 року і в наступних звітних періодах. НП(С)БО 2, також як і П(С)БО 20, визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання і застосовується тими самими групами осіб, що й раніше.

Консолідація проходить за певними принципами, визначеними у МСФЗ 10:

1) консолідовану фінансову звітність готує та подає материнська компанія;

2) періоди, за які складається фінансова звітність материнського та дочірнього підприємства, повинні бути однаковими;

3) консолідована фінансова звітність складається з фінансових звітів групи підприємств, які використовують однакову облікову політику для подібних операцій. Якщо це не так, то робляться коригувальні проведення.

Консолідована фінансова звітність призначена для характеристики загального фінансового стану та спільного фінансового результату діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці. При цьому вона також відображає всі економічні взаємозв'язки між суб'єктами господарювання групи та виконує функцію контролю для материнського підприємства (на етапі складання консолідованої фінансової звітності).

Щодо вимог національних і міжнародних стандартів процесу консолідації фінансової звітності можна сказати, що національні стандарти розглядають вужче коло питань, ніж міжнародні. А саме, міжнародні стандарти ширше розкривають оцінку наявності контролю та наводять опис процедури консолідації.

При складанні НП(С)БО 2 за основу було взято МСФЗ 10. Проте слід відмітити, що НП(С)БО 2 відображає лише основні положення МСФЗ 10, оскільки не розкриває ряду важливих питань щодо керівництва із застосування, дати набрання чинності та переходу на МСФЗ, що є вагомим недоліком. Тому для кращого сприйняття і порівняння цих стандартів пропонуємо розглянути характеристику основних положень НП(С)БО 2 та МСФЗ 10 (таблиця 8.1).

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є, і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків.

Таблиця 8.1

**Характеристика основних положень
НП(С)БО 2 та МСФЗ 10**

Класифікаційні ознаки	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»
Мета	визначити порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності	встановити принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання
Сфера застосування	група юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства і дочірніх підприємств	суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством
Визначення термінів	владні повноваження; внутрішньогрупові операції; внутрішньогрупове сальдо; група; неконтрольована частка; нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій; права захисту інтересів інвесторів	консолідована фінансова звітність; контроль об'єкта інвестування; особа, яка приймає рішення; група; неконтрольована частка участі; материнське підприємство; владні повноваження; права захисту інтересів інвесторів; значимі види діяльності; права відсторонення; дочірнє підприємство
Неконтрольовані частки участі	материнське підприємство визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств	материнське підприємство подає неконтрольовані частки участі в консолідованому звіті про фінансовий стан у власному капіталі, окремо від капіталу власників материнського підприємства

Принципи, які закладено в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити прозорий майновий стан підприємства. У зв'язку з цим цінність МСФЗ суттєва не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.



ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1. Назвати основні чинники поширення консолідованої фінансової звітності.*
- 2. Яку інформацію повинна забезпечувати консолідована фінансова звітність і для яких цілей?*
- 3. Назвати загальні кроки формування консолідованої звітності.*
- 4. Як розраховується частка меншості?*
- 5. З яких складових складається консолідована фінансова звітність?*
- 6. За яких умов підприємство не подає консолідовану фінансову звітність?*
- 7. Назвати принципи консолідації за МСФЗ 10.*
- 8. Порівняти «сферу застосування» НП(С)БО 2 та МСФЗ 10.*

Тестові завдання
до розділу 8 «Об'єднання підприємств та
консолідовані фінансові звіти»

1. В якій країні вперше була складена консолідована фінансова звітність?

- а) Франція;
- б) Англія;
- в) США;
- г) Іспанія.

2. Що послужило каталізатором для складання консолідованої фінансової звітності?

- а) відсутність бар'єрів і нормативних приписів щодо застосування нових методів обліку та складання звітності;
- б) промислова революція;
- в) обмеження або усунення вільної конкуренції;
- г) пильна увага держави та значне число юридичних бар'єрів.

3. По якій причині в Європі процес розвитку консолідованої фінансової звітності відставав?

- а) пильна увага держави та значне число юридичних бар'єрів;
- б) промислова революція;
- в) відсутність бар'єрів і нормативних приписів;
- г) обмеження або усунення вільної конкуренції.

4. Формування консолідованої фінансової звітності групи ґрунтується на:

- а) додаванні аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат;
- б) об'єднанні інформації, що міститься у звітності материнської і дочірніх компаній;
- в) інформації, що міститься у звітності дочірніх компаній;
- г) інформації, яка міститься у звітності материнської компанії.

5. До числа найбільш загальних кроків формування консолідованої звітності не належить:

- а) елімінування внутрішньогрупових операцій;
- б) розрахунок амортизації;
- в) розрахунок накопиченого капіталу;
- г) розрахунок прав меншості.

6. Консолідована фінансова звітність – це:

а) фінансова звітність, складається на основі показників внутрішньогрупових операцій;

б) фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці;

в) фінансова звітність товариства з обмеженою відповідальністю;

г) фінансова звітність, яка складається тільки бюджетними організаціями.

7. До форм консолідованої фінансової звітності не належить:

а) консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан);

б) консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);

в) консолідований звіт про власний капітал;

г) консолідовані примітки до форм консолідованої фінансової звітності.

8. За НП(С)БО 2 та МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність у випадку:

а) якщо воно не є емітентом цінних паперів;

б) якщо воно є емітентом цінних паперів;

в) якщо воно не є дочірнім підприємством іншого підприємства;

г) немає правильної відповіді.

9. За НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у:

- а) власному капіталі;
- б) чистому прибутку (збитку);
- в) сукупному доході дочірніх підприємств;
- г) всі відповіді правильні.

10. На етапі складання консолідованої фінансової звітності консолідована фінансова звітність виконує функцію:

- а) інформаційну;
- б) контролюючу;
- в) планування;
- г) управління.

11. Принципи консолідації в Японії були схожі з:

- а) англо-американською моделлю;
- б) скандинавською моделлю;
- в) австралійською моделлю;
- г) японською моделлю.

12. У якому міжнародному нормативному документі вперше визначався процес консолідації?

- а) Директиви № 97/68/ЄС;
- б) Директива ЄС №647;
- в) ДИРЕКТИВА № 98/34/ЕС;
- г) Директиви ЄС № 7.

13. У консолідовану звітність не слід включати показники, що характеризують:

- а) зовнішньогрупові операції;
- б) внутрішньогрупові операції та зовнішньогрупові операції;
- в) внутрішньогрупові операції;
- г) немає правильної відповіді.

14. Гудвіл представляє собою:

- а) різницю між вартістю бізнесу в цілому і агрегованою величиною його ідентифікованих чистих активів, оцінених за справедливою вартістю;
- б) суму між вартістю бізнесу в цілому і агрегованої величиною його ідентифікованих чистих активів, оцінених за справедливою вартістю;
- в) внутрішньогрупові операції та зовнішньогрупові операції;
- г) немає правильної відповіді.

15. Частка меншості, представлена в ... консолідованого балансового звіту:

- а) пасиви;
- б) активи;
- в) пасиви та активи;
- г) немає правильної відповіді.

16. За яким принципом проходить процедура консолідації фінансової звітності:

- а) впорядковане додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства;
- б) додавання аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат;
- в) при складанні консолідованої фінансової звітності використовують єдину облікову політику для подібних операцій;
- г) всі відповіді правильні.

17. На етапі складання консолідованої фінансової звітності консолідована фінансова звітність виконує функцію:

- а) контролю;
- б) планування;
- в) координації;
- г) управління.

18. Відповідно до МСФЗ 10, у консолідованій фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію:

а) характер і ступінь будь-яких суттєвих обмежень щодо здатності дочірнього підприємства передавати кошти материнському підприємству у формі дивідендів грошовими коштами;

б) причини, внаслідок яких володіння понад половиною голосів або потенційним правом голосу в об'єкті інвестування не є контролем;

в) характер відносин між материнським підприємством;

г) всі відповіді правильні.

19. Принципи консолідації визначені в МСФЗ 10:

а) консолідовану фінансову звітність готує та подає материнська компанія;

б) періоди, за які складається фінансова звітність материнського та дочірнього підприємства, повинні бути однаковими;

в) консолідована фінансова звітність складається з фінансових звітів групи підприємств, які використовують однакову облікову політику для подібних операцій. Якщо це не так, то робляться коригувальні проведення;

г) всі відповіді правильні.

20. За НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у:

а) власному капіталі;

б) чистому прибутку (збитку);

в) сукупному доході дочірніх підприємств;

г) всі відповіді правильні.

Приклад рішення типової ситуації

Приклад 1.

ПАТ «Перлина» придбала 100% акцій підприємства ПАТ «Садок» 01.01.20X0 р. за 5 000 тис. грн. На цю дату Баланси цих підприємств були такими:

Таблиця 8.2

Баланси підприємств ПАТ «Перлина» та ПАТ «Садок» на 01.01.20X0 р., тис. грн.

Показник	ПАТ «Перлина»	ПАТ «Садок»
Інвестиції в ПАТ «Садок»	5 000	-
Інші активи	12 000	6 000
<i>Баланс</i>	<i>17 000</i>	<i>6 000</i>
Акціонерний капітал	8 000	4 000
Нерозподілений прибуток	7 000	1 000
<i>Разом власний капітал</i>	<i>15 000</i>	<i>5 000</i>
Зобов'язання	2 000	1 000
<i>Баланс</i>	<i>17 000</i>	<i>6 000</i>

Чисті активи підприємства ПАТ «Садок» складаються не лише з акціонерного капіталу, але й резервів. Це називається «резерви до придбання».

Консолідований баланс відображає активи, які знаходяться під контролем підприємства ПАТ «Перлина», а не інвестиції в акції підприємства ПАТ «Садок».

Акціонерний капітал – це капітал підприємства ПАТ «Перлина», материнського підприємства, лише тому, що фінансові звіти групи складаються на користь акціонерів материнського підприємства.

Необхідно скласти консолідований баланс групи ПАТ «Перлина» станом на 01.01.20X0 р.

Виключити інвестиції в ПАТ «Садок» в обліку підприємства ПАТ «Перлина» та акції підприємства ПАТ «Садок», що є інвестиціями на дату придбання.

Об'єднати обидва Баланси.

**Група ПАТ «Перлина»
Консолідований баланс станом на 01.01.X0 р.**

Показник	Сума, тис. грн.
Інші активи	18 000
<i>Баланс</i>	<i>18 000</i>
Акціонерний капітал	8 000
Нерозподілений прибуток	7 000
<i>Разом власний капітал</i>	<i>15 000</i>
Зобов'язання	3 000
<i>Баланс</i>	<i>18 000</i>

Розрахунок собівартості інвестицій

Показник	Сума, тис. грн.
Собівартість інвестицій	5 000
Мінус: Акціонерний капітал підприємства ПАТ «Садок»	(4 000)
Мінус: нерозподілений прибуток ПАТ «Садок» при придбанні	(1 000)

Через рік, 31.12.20X0 р. Баланси ПАТ «Перлина» та ПАТ «Садок» були такими:

**Баланси підприємств ПАТ «Перлина» та ПАТ «Садок»
на 31.12.20X0 р., тис. грн.**

Показник	ПАТ «Перлина»	ПАТ «Садок»
Інвестиції в ПАТ «Садок»	5 000	-
Інші активи	12 000	9 000
<i>Баланс</i>	<i>17 000</i>	<i>9 000</i>
Акціонерний капітал	8 000	4 000
Нерозподілений прибуток	7 000	4 000
<i>Разом власний капітал</i>	<i>15 000</i>	<i>8 000</i>
Зобов'язання	2 000	1 000
<i>Баланс</i>	<i>17 000</i>	<i>9 000</i>

Приклад 2.

Група контролює чисті активи у сумі 18 000 тис. грн. (активи 21 000 тис. грн. та зобов'язання 3 000 тис. грн.).

Оскільки підприємство ПАТ «Садок» є на 100 % дочірнім підприємством, то підприємству

ПАТ «Перлині» належать також чисті активи підприємства ПАТ «Садок» у сумі 8 000 тис. грн. (активи 9 000 тис. грн. та зобов'язання 1 000 тис. грн.).

Акціонерний капітал є повністю капіталом підприємства ПАТ «Перлина», материнського підприємства.

До консолідованого балансу включені прибутки за вирахуванням збитків, отриманих підприємством ПАТ «Садок» після придбання. Отже нерозподілений прибуток становлять ПАТ «Перлина» (7 000 тис. грн.) плюс нерозподілений прибуток ПАТ «Садок» після придбання (4 000 – 1 000 = 3 000 тис. грн.).

Необхідно скласти консолідований баланс групи ПАТ «Перлина» станом на 31.01.20X0 р.

Виключити інвестиції в ПАТ «Садок» в обліку підприємства ПАТ «Перлина» та акції підприємства ПАТ «Садок», що є інвестиціями на дату придбання.

Об'єднати обидва Баланси.

Рішення

Таблиця 8.6

**Група ПАТ «Перлина»
Консолідований баланс станом на 31.12.X0 р.**

Показник	Сума, тис. грн.
Інші активи (12 000+9 000)	21 000
<i>Баланс</i>	<i>21 000</i>
Акціонерний капітал (тільки ПАТ «Перлина»)	8 000
Нерозподілений прибуток	10 000
<i>Разом власний капітал</i>	<i>18 000</i>
Зобов'язання	3 000
<i>Баланс</i>	<i>21 000</i>

Таблиця 8.7

Розрахунок собівартості інвестицій

Показник	Сума, тис. грн.
Собівартість інвестицій	5 000
Мінус: Акціонерний капітал підприємства ПАТ «Садок»	(4 000)
Мінус: нерозподілений прибуток ПАТ «Садок» при придбанні	(1 000)

Таблиця 8.8

Розрахунок нерозподіленого прибутку, тис. грн.

Показник	ПАТ «Перлина»	ПАТ «Садок»
До коригувань	7 000	4 000
При придбанні	-	(1 000)
ПАТ «Садок» - частка прибутку після придбання (100 % x 3 000)	3 000	3 000
Нерозподілений прибуток	10 000	-

Ситуаційні завдання**Вправа 1**

Підприємство «Простір» придбало весь акціонерний капітал підприємства «Світанок» за 8 000 тис грн., 01.02.20X0 р., Баланси обох підприємств були такими:

Таблиця 8.9

Баланси підприємств ПАТ «Простір» та ПАТ «Світанок» на 01.02.20X0 р., тис. грн.

Показник	ПАТ «Простір»	ПАТ «Світанок»
Інвестиції в ПАТ «Світанок»	8 000	-
Інші активи	9 500	6 500
<i>Баланс</i>	<i>17 500</i>	<i>6 5000</i>
Акціонерний капітал	9 000	3 000
Нерозподілений прибуток	6 000	2 000
<i>Разом власний капітал</i>	<i>15 000</i>	<i>5 000</i>
Зобов'язання	2 500	1 500
<i>Баланс</i>	<i>17 500</i>	<i>6 500</i>

Чисті активи, контрольовані групою (які також, у цьому випадку, знаходяться у власності групи), дорівнюють 15 000 тис. грн.

Акціонерний капітал завжди є капіталом лише материнського підприємства.

Необхідно скласти консолідований баланс групи «Простір» станом на 01.02.20X0 р.

Виключити інвестиції в ПАТ «Світанок» в обліку підприємства ПАТ «Простір» та акції підприємства ПАТ «Світанок», що є інвестиціями на дату придбання.

Об'єднати обидва Баланси.

Гудвіл буде нематеріальним непоточним активом у верхній половині Балансу на дату придбання.

Таблиця 8.10

**Група ПАТ «Простір»
Консолідований баланс станом на 01.02.20X0 р.**

Показник	Сума, тис. грн.
Гудвіл	
Інші активи	
<i>Баланс</i>	
Акціонерний капітал	
Нерозподілений прибуток	
<i>Разом власний капітал</i>	
Зобов'язання	
<i>Баланс</i>	

Вправа 2

Підприємство «Поле» придбало 75 % випущеного акціонерного капіталу підприємства «Степ» 1 січня 20X8 р., коли «Степ» мав залишок нерозподілених прибутків у сумі 1 000 тис. грн. Рік по тому Баланси обох підприємств були такими.

Таблиця 8.11

**Баланси підприємств ПАТ «Поле» та ПАТ «Степ»
на 31.12.20X8 р., тис. грн.**

Показник	ПАТ «Поле»	ПАТ «Степ»
Інвестиції в ПАТ «Світанок»	5 000	-
Інші активи	10 500	9 000
<i>Баланс</i>	<i>15 500</i>	<i>9 000</i>
Акціонерний капітал	10 000	4 000
Нерозподілений прибуток	1 500	2 000
<i>Разом власний капітал</i>	<i>11 500</i>	<i>6 000</i>
Зобов'язання	4 000	3 000
<i>Баланс</i>	<i>15 500</i>	<i>9 000</i>

Активи та зобов'язання в Балансі показують, що саме контролює група.

Розділ «Капітал та резерви» Балансу показує, кому дійсно належать консолідовані чисті активи групи.

Необхідно скласти консолідований баланс підприємства «Поле» та його дочірніх підприємств станом на 31 грудня 20X8 р.

Гудвіл, що виникає при придбанні, слід амортизувати протягом 10-ти років.

Таблиця 8.12

**Група ПАТ «Поле»
Консолідований баланс станом на 31.12.20X8 р.**

Показник	Сума, тис. грн.
Гудвіл	
Інші активи	
<i>Баланс</i>	
Акціонерний капітал	
Нерозподілений прибуток	
<i>Разом власний капітал</i>	
Зобов'язання	
<i>Баланс</i>	

Вправа 3

Підприємство «Мак» придбало 100 % акцій підприємства «Росинка», яке зазнає значні фінансові труднощі, 1 липня 20X3 р., за компенсацію за справедливою вартістю в сумі 15 млн. грн. На час придбання підприємство «Мак» очікувало, що «Росинка» зазнає збитків у сумі 30 млн. грн. у перші два роки після придбання та ці збитки були узгоджені з управлінським персоналом підприємства «Мак».

Фактичні збитки, понесені підприємством «Росинка», становили 15 млн. грн. протягом років, що закінчилися 30 червня 20X4 р. та 30 червня 20X5 р., як очікувалося. Строк експлуатації основних засобів підприємства «Росинка», що залишився, становив у середньому 4 роки.

Таблиця 8.13

Показники діяльності підприємства ПАТ «Росинка» на момент придбання

Показник	Сума, млн. грн.
Ціна купівлі підприємства	15
Справедлива вартість чистих активів	
Основні засоби	80
Запаси	40
Інші монетарні активи	50
Інші монетарні зобов'язання	170
Негативний гудвіл	(155)

Необхідно показати суму негативного гудвілу, який був би визнаний в Звіті про прибутки та збитки першого року після придбання.

ГЛОСАРІЙ

Актив (Assets) - це ресурс: контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій та від якого очікують надходження майбутніх економічних вигод до суб'єкта господарювання.

Активи перестраховування (Reinsurance assets) - це чисті контрактні права цедента згідно з договором перестраховування.

Активи розвідки та оцінки (Exploration and evaluation assets) - це видатки на розвідку та оцінку, визнані як активи відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання.

Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам (Assets held by a long-term employee benefit fund) - це активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених суб'єктом господарювання, що звітує), які: утримуються суб'єктом господарювання (фондом), юридично відокремленим від суб'єкта господарювання, що звітує, та існують виключно для сплати або фінансування виплат працівникам; доступні лише для сплати або фінансування виплат працівникам, недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть за банкрутства), і їх не можна повернути суб'єктові господарювання, що звітує, якщо: активів фонду, що залишилися, недостатньо для виконання всіх відповідних зобов'язань програми або суб'єкта господарювання, що звітує, з виплат працівникам, або активи не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

Активний ринок (Active market) - це ринок, на якому існують такі умови: а) об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними; б) як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців; та в) інформація про ціни загальнодоступна.

Актварна теперішня вартість обіцяних пенсій (Actuarial present value of promised retirement benefit) - це теперішня вартість очікуваних виплат згідно з програмою пенсійного забезпечення існуючим та колишнім працівникам, пов'язаних з послугами, які вже були надані.

Амортизація (Depreciation) - це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання (Amortised cost of a financial asset or financial liability) - це сума, за якою фінансовий актив чи зобов'язання оцінюється при первісному визнанні, мінус виплати основної суми, плюс (або мінус) накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою та сумою погашення із застосуванням методу ефективного відсотка та мінус будь-яке зменшення (прямо чи через застосування рахунку резервів) унаслідок зменшення корисності або неможливості отримання.

Антирозбавлення (Antidilution) - це збільшення прибутку на акцію або зменшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуються, що опціони виконуються або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

Асоційоване підприємство (Associate enterprise) - це суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією, наприклад, партнерство, на який інвестор має суттєвий вплив і який не є ані дочірнім підприємством, ані часткою участі в спільному підприємстві.

Балансова вартість (Carrying amount of an asset) - це сума, за якою актив визнають у звіті про фінансовий стан після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Безповоротні позики (Forgivable loans) - це позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами.

Бізнес (Business combination) - це сукупність видів діяльності та активів, які можна вести та якими можна управляти з метою забезпечення доходу в формі дивідендів або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам чи учасникам.

Біологічна трансформація (Biological transformation) - це процеси росту, дегенерації та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів.

Біологічний актив (Biological asset) - це жива тварина або рослина.

Близькі родичі фізичної особи (Close members of the family an individual) - це члени родини, які, за очікуванням, можуть впливати на таку особу або перебувати під її впливом при здійсненні операцій із суб'єктом господарювання та охоплюють: а) дітей, чоловіка/дружину чи шлюбного партнера такої фізичної особи; б) дітей чоловіка/дружини чи шлюбного партнера такої фізичної особи; в) утриманців такої фізичної особи або чоловіка/дружини чи шлюбного партнера такої фізичної особи.

Будівельний контракт (Construction contract) - це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням.

Валові інвестиції в оренду (Gross investment in The lease) - це сукупна сума: а) мінімальних орендних платежів, які підлягають отриманню орендодавцем за угодою про фінансову оренду; б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцю.

Валюта подання (Presentation currency) - це валюта, у якій подається фінансова звітність.

Валютний курс (Exchange rate) - це коефіцієнт обміну двох валют.

Валютний ризик (Currency risk) - це ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін валютних курсів.

Вартість використання (Value in use of a cash-generating asset) - це теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від безперервного використання активу та його ліквідації наприкінці строку його корисної експлуатації.

Вартість поточних послуг (Current service cost) - це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.

Вартість при використанні (Value in use) - це теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від активу або від одиниці, що генерує грошові потоки.

Вартість, визначена суб'єктом господарювання (Value Entity) - це теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.

Взаємний суб'єкт господарювання (Mutual Entity)- це суб'єкт господарювання, крім суб'єкта господарювання, що належить інвесторові, який забезпечує дивіденди, нижчі витрати

або інші економічні вигоди безпосередньо своїм власникам, членам або учасникам.

Видатки на розвідку та оцінку (Rent expense) - це видатки, понесені суб'єктом господарювання, у зв'язку з розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин до того, як доведено можливість технічного втілення та комерційну доцільність видобування корисних копалин.

Визнання (Recognition) - це виключення раніше визнаного фінансового активу або фінансового зобов'язання зі звіту Про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Виплати по закінченні трудової діяльності (Post-employment benefits) - це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

Виплати працівникам (Employee benefit) - це всі форми компенсації сплаченої чи такої, що підлягає сплаті, або наданої суб'єктом господарювання (чи за дорученням суб'єкта господарювання) в обмін на послуги, надані суб'єкту господарювання.

Виплати при звільненні (Termination benefits) - це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті: а) рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію, або б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

Високо ймовірний (Highly probable) - це значно більш ймовірний, ніж просто ймовірний.

Витрати на вибуття (Selling expenses) - це припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу, за винятком фінансових витрат і витрат з податку на прибуток.

Витрати на відсотки (Interest expense) - це збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку).

Витрати на операцію (Operating expenses) - це витрати на продаж активу чи передачу зобов'язання на головному (чи найсприятливішому) ринку для даного активу чи зобов'язання, які прямо відносяться до вибуття активу або передачі зобов'язання та відповідають обом таким критеріям: а) вони є прямим наслідком операції та є суттєвими для такої операції; б) вони не були б понесені суб'єктом господарювання, якби рішення продати актив або передати зобов'язання не було прийняте (подібно до витрат на продаж, як визначено в МСФЗ 5).

Витрати на позики (Borrowing costs) - це витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.

Витрати на продаж (Selling expenses) - це припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу (або ліквідаційної групи), за винятком фінансових витрат і витрат на податок на прибуток.

Витратний підхід (Cost approach) - це метод оцінювання, що відображає суму, яка була б потрібна у даний момент часу, щоб замінити експлуатаційну потужність активу (яку часто називають поточною вартістю заміщення).

Відкриті входні дані (Observable inputs) - це входні дані, сформовані за допомогою ринкових даних, таких як доступна для широкого загалу інформація про фактичні події або операції, а також та, що відображає припущення, які використали б учасники ринку, встановлюючи ціну активу чи зобов'язання.

Відсоткова ставка додаткових запозичень орендаря (Lessee's incremental borrowing rate of interest) - це відсоткова ставка, що її мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або,

якщо її неможливо визначити, ставка, яку на початку строку оренди сплачував би орендар за запозичення коштів, необхідних для придбання активу, на подібний строк та за подібною гарантією.

Відсотковий ризик (Interest rate risk) - це ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових відсоткових ставок.

Відстрочені податкові активи (Deferred tax asset) - це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до: а) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню; б) перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди; та в) перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди.

Відстрочені податкові зобов'язання (Deferred tax liabilities) - це суми податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць.

Власник поліса (Policy-holder) - це сторона, яка має право на компенсацію згідно зі страховим контрактом, якщо відбувається страховий випадок.

Власники (Owners) - це вживається у широкому розумінні і включає утримувачів часток участі в капіталі суб'єктів господарювання, що належать інвестору, та власникам, членам або учасникам взаємних суб'єктів господарювання.

Внутрішня вартість (Intrinsic value) - це різниця між справедливою вартістю акцій, на які контрагент має право (умовне чи безумовне) підписатися або які він має право отримати, та ціною (якщо є), яку контрагент повинен (чи буде повинен) сплатити, за ці акції.

Вхідні дані (Inputs) - це припущення, якими користувалися б учасники ринку, встановлюючи ціну активу чи зобов'язання, в тому числі припущення про ризик, такі як а) ризик, властивий певній методиці оцінювання, використаній для оцінки справедливої вартості (наприклад, модель ціноутворення); та б) ризик, властивий вхідним даним для методики оцінювання.

Вхідні дані 1-го рівня (Inputs Level 1) - це ціни котирування (не скориговані) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінювання.

Вхідні дані 2-го рівня (Inputs Level 1) - це вхідні дані, окрім цін котирування, включених до 1-го рівня, відкриті для активу або зобов'язання, прямо або опосередковано.

Вхідні дані 3-го рівня (Inputs Level 1) - це закриті вхідні дані для активу або зобов'язання.

Вхідні дані, підтверджені ринком (Inputs data confirmed market) - це вхідні дані, отримані переважно на основі відкритих ринкових даних або на основі даних, підтверджених ринком, із застосуванням кореляції або інших засобів.

Гарантована ліквідаційна вартість (Guaranteed residual value) - це: а) для орендаря - це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або сторона, пов'язана з орендарем (сума гарантії є максимальною сумою, яка підлягає сплаті в будь-якому разі); б) для орендодавця - це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або третя сторона, яка не пов'язана з орендодавцем і здатна з фінансової точки зору виконати зобов'язання за гарантією.

Гарантований елемент (Guaranteed element) - це зобов'язання сплатити гарантовані виплати, що входять до контракту, який містить умову дискреційної участі.

Гарантовані виплати (Vested benefits) - платежі чи інші виплати, на які конкретний власник страхового поліса або інвестор має безумовне право, на яке не поширюється контрактна умова дискреційної участі емітента.

Гарантовані виплати працівникам (Vested Employee benefits) - це виплати, право на отримання яких, згідно з умовами програми пенсійного забезпечення, не залежить від подальшої роботи.

Гарантовані виплати працівникам (Vested Employee benefits) - це виплати працівникам, які не залежать від їхньої майбутньої трудової діяльності.

Головний ринок (Principal market) - це ринок з найбільшим обсягом та рівнем активності для даного активу чи зобов'язання.

Гранти, пов'язані з активами (Grants related to assets) - це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим чином набуде довгострокових активів.

Гранти, пов'язані з доходом (Grants related to income) - це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

Грошові потоки (Cash flows) - це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Група (Group) - це материнське підприємство та його дочірні підприємства.

Група біологічних активів (Group of biological assets) - це сукупність подібних живих тварин або рослин.

Гудвіл (Goodwill) - це актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, які

придбані при об'єднанні бізнесу і їх неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.

Дата надання (Grant date) - це дата, на яку суб'єкт господарювання та інша сторона (включаючи працівника) укладають угоду про платіж на основі акцій, тобто коли суб'єкт господарювання та контрагент встановлюють спільне розуміння умов угоди.

Дата оцінки (Measurement date) - це дата, на яку оцінюється справедлива вартість наданих інструментів власного капіталу для цілей цього МСФЗ.

Дата переходу на МСФЗ (Date of transition to IFRS) - це початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Дата придбання (Acquisition date) - це дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання.

Державна допомога (Government assistance) - це захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям.

Державні гранти (Government grants) - це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання.

Договір перестраховування (Reinsurance contract) - це страховий контракт, одна сторона (цедент) передає повністю або частково страховий ризик (або групу ризиків) іншій стороні — перестраховику, котрий в свою чергу бере на себе зобов'язання відшкодувати цеденту відповідну частину страхового покриття.

Додаткові витрати (Incidental (indirect) acquisition costs) - це витрати, які не відбулися б, якщо суб'єкт господарювання не придбав, не випустив або не реалізував фінансовий інструмент.

Дослідження (Research) - це оригінальні та заплановані дослідження, які здійснюються для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань.

Дохід від структурованого суб'єкта господарювання (Revenue structured Entity) - це для цілей цього МСФЗ, дохід від структурованого суб'єкта господарювання включає, зокрема, періодичні та неперіодичні гонорари, відсотки, дивіденди, прибутки або збитки після переоцінки або припинення визнання часток участі у структурованих суб'єктах господарювання та прибутки або збитки від передачі активів та зобов'язань структурованому суб'єктові господарювання.

Дохід (Revenue) - це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.

Дохідний підхід (Income approach) - це методики оцінювання, які перетворюють майбутні суми (наприклад, грошові потоки або дохід та витрати) в одну поточну (тобто дисконтовану) величину. Оцінка справедливої вартості визначається, виходячи з вартості, на яку вказують очікування нинішнього ринку щодо таких майбутніх сум.

Дочірнє підприємство (Subsidiary) - це суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

Еквіваленти грошових коштів (Cash equivalents) - це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно

конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

Ефективна ставка відсотка (Effective interest rate) - це ставка, яка точно дисконтує попередньо оцінені майбутні платежі або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента та, якщо доцільно, протягом коротшого періоду до чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

Ефективність хеджування (Hedge effectiveness) - це ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових коштів від об'єкта хеджування, що їх можна віднести до хеджування ризику, згортаються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування.

Забезпечення (Collateral) - це зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Загальний сукупний прибуток (Income) - це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників.

Закордонна господарська одиниця (Foreign operation) - це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

Закриті входні дані (Unobservable inputs) - це входні дані, для яких ринкових даних немає та які формують, користуючись найкращою наявною інформацією про припущення, якими скористалися б учасники ринку, встановлюючи ціну активу чи зобов'язання.

Запаси (Inventories) - це активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Збиток від зменшення корисності (Impairment loss) - це сума, на яку балансова вартість активу або одиниці, що генерує грошові кошти, перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Звичайна акція (Ordinary share) - це інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж усі інші класи інструментів власного капіталу.

Звичайна операція (Common stock) - це операція, яка передбачає відкрите пропонування на ринку протягом періоду до дати оцінки для здійснення маркетингової діяльності, яка є звичайною та звичною для операцій з такими активами або зобов'язаннями; це не вимушена операція (тобто, не примусова ліквідація чи продаж у скрутній ситуації).

Звичайне придбання або продаж (Sales) - це придбання або продаж фінансового активу згідно з контрактом, умови якого вимагають передачі активу в межах часу, встановленого, як правило, регулюванням або конвенцією на відповідному ринку.

Звичайні акції, випуск яких залежить від певних умов (Common stock) - це звичайні акції, що випускаються для безплатного розміщення або реалізації за незначну грошову чи іншу компенсацію при виконанні певних умов, визначених в угоді про випуск акцій, що залежить від певних умов.

Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок (Opening IFRS Statement of Financial Position) - це звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання на дату переходу на МСФЗ.

Зв'язана сторона (Related party) - це фізична особа або суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність.

Значущі види діяльності (Meaningful activities) - це діяльність об'єкта інвестування, що суттєво впливає на результати об'єкта інвестування.

Зобов'язання (Liabilities) - це існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якого, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди.

Ймовірний (Probable) - це скоріше можливий, ніж неможливий.

Ідентифікований (Identifiable assets) - це актив є ідентифікованим, якщо він: а) є відокремлюваним, тобто може від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкта господарювання і бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим, окремо чи разом з відповідним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це, або б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть передаватися чи відокремлюватися такі права від суб'єкта господарювання або від інших прав та обов'язків.

Інвестиційна діяльність (Investment activities) - це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Інвестиційна нерухомість (Investment property) - нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення

обох цілей, а не для: а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей, або б) продажу в звичайному ході діяльності.

Інвестор у спільне підприємство (Investor in a joint venture) - це сторона, яка є учасником спільного підприємства і не здійснює спільного контролю за таким спільним підприємством.

Іноземна валюта (Foreign currency) - це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

Інструмент власного капіталу (Equity instrument) - це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Інструмент капіталу (Equity instrument) - це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Інструмент хеджування (Hedging instrument) - це призначений похідний або (лише для хеджування ризику змін курсів обміну іноземних валют) призначений непохідний фінансовий актив або непохідне фінансове зобов'язання, справедлива вартість якого (або грошові потоки від якого), за очікуванням, згортатимуться зі змінами справедливої вартості призначеного об'єкта хеджування або грошових потоків від нього.

Інструмент, з правом дострокового погашення (Debt instruments) - це фінансовий інструмент, який надає його утримувачеві право повернути цей інструмент емітентові за грошові кошти або інший фінансовий актив, або який автоматично повертається емітентові в разі виникнення невизначеної майбутньої події або у випадку смерті утримувача інструмента або його виходу на пенсію.

Інший ціновий ризик (Price risk) - це ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін (окрім тих, що виникають унаслідок відсоткового ризику чи валютного ризику), незалежно від того, чи спричинені вони чинниками, характерними для окремого фінансового інструмента або його емітента, чи чинниками, що впливають на всі подібні фінансові інструменти, з якими здійснюються операції на ринку.

Інші довгострокові виплати працівникам (Other long-term employee benefits) - це виплати працівникам (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Кваліфікований актив (Qualifying asset) - це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його до використання за призначенням чи для реалізації.

Кваліфікований страховий поліс (Qualifying insurance policy) - це страховий поліс, наданий страховиком, який не є зв'язаною стороною суб'єкта господарювання, що звітує, якщо надходження за полісом: можуть використовуватися лише для сплати чи фінансування виплат працівникам за програмою з визначеними виплатами; недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть у випадку банкрутства), і їх не можна виплатити суб'єктові господарювання, що звітує, якщо: надходження не є надлишковими активами, які непотрібні для поліса, щоб виконати всі відповідні зобов'язання за виплатами працівникам, або надходження не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

Компенсація (Compensation) - це усі виплати працівникам, включаючи виплати працівникам, до яких застосовується МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій".

Компонент депозиту (Component deposit) - компонент контракту, який не обліковується як похідний інструмент за МСФЗ 9 і до нього застосовувався б МСФЗ 9, якби він був окремим інструментом.

Компонент суб'єкта господарювання (Component Entity) - це діяльність та грошові потоки, які можна легко розрізнити від решти діяльності та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно і з метою фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність (Consolidated financial statement) - це фінансові звіти групи, подані як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання.

Конструктивне зобов'язання (Constructive Liability) - це зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли:
а) суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність згідно з порядком, установленим його минулою практикою, опублікованими політиками чи достатньо конкретною поточною заявою; б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив обґрунтоване очікування у інших сторін, що він виконає ці зобов'язання.

Контракт із фіксованою ціною (Fixed price contract) - це будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту або з фіксованою ставкою на одиницю кінцевої продукції і який у деяких випадках зазнає застереження про змінні ціни.

Контракт із ціною «витрати плюс» (Cost-plus contract) - це будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати плюс відсотки від суми цих витрат або фіксована винагорода.

Контракт прямого страхування (Insurance contract) - це страховий контракт, який не є договором перестраховування.

Контракт фінансової гарантії (Contract financial Guaranteed) - це контракт, який вимагає від емітента здійснити визначені платежі з метою відшкодування власникові боргового інструменту збитку, понесеного внаслідок того, що певний дебітор не сплатив борг, що мав бути сплачений згідно з початковими чи зміненими умовами боргового інструменту.

Контракт фінансової гарантії (Contract financial Guaranteed) - це контракт, який вимагає від емітента робити визначені платежі для відшкодування утримувачеві збитку, якого він зазнає тому, що певний боржник не робить платежі, коли вони підлягають сплаті відповідно до первісних або модифікованих умов боргового інструмента.

Контролюючий учасник (Venturer) - це сторона, яка є учасником спільного підприємства і здійснює спільний контроль за цим спільним підприємством.

Контроль (Control) - це повноваження управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

Контроль об'єкта інвестування (Control of an enterprise) - це інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування.

Короткострокові виплати працівникам (Short-term employee benefits) - це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Корпоративні активи (Corporate assets) - це активи (за винятком гудвілу), які сприяють генеруванню майбутніх грошових потоків як від одиниці, яка генерує грошові кошти, що

розглядається, так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти.

Кредитний ризик (Credit risk) - це ризик того, що одна сторона контракту щодо фінансового інструменту не зможе виконати зобов'язання і це буде причиною виникнення фінансового збитку іншої сторони.

Курсова різниця (Exchange difference) - це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

Ліквідаційна вартість активу (Residual value asset) - це попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

Ліквідаційна вартість нематеріального активу (Residual value Intangible asset) - це попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якби вік і стан активу були такими, які очікуються по закінченні строку його корисної експлуатації.

Ліквідаційна група (Residual value group) - це група активів, яких збираються позбутися (шляхом продажу або іншим чином) разом як групи в єдиній операції, і зобов'язань, прямо пов'язаних з цими активами, що передаватимуться в операції.

Материнське підприємство (Parent) - це суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання.

Метод ефективного відсотка (Effective interest method) - це метод обчислення амортизованої собівартості фінансового активу або фінансового зобов'язання (або групи фінансових

активів чи фінансових зобов'язань) та розподілу доходу чи витрат від відсотків на відповідний період.

Метод обліку за собівартістю (Cost method) - метод обліку інвестицій, при якому інвестиції визнаються за первісною вартістю. Інвестор визнає інвестиційний дохід тільки в тій мірі, на яку він має право отримання розподілів з накопиченого приросту вартості об'єкта інвестицій, що виникає після дати придбання. Суми, які підлягають сплаті або отриманні понад інвестиційного доходу, розглядаються як відшкодування вартості інвестицій, і визнаються як зменшення її балансової вартості.

Метод участі в капіталі (Equity method) - це метод обліку, згідно з яким частку участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання первісно відображають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки контролюючого учасника в чистих активах спільно контрольованого суб'єкта господарювання.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards (IFRS)) - це стандарти та тлумачення, прийняті радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

Мінімальні орендні платежі (Minimum lease payments) - це платежі протягом строку оренди, які потрібно (або може бути потрібно) здійснити орендареві (за винятком непередбаченої орендної плати, витрат на послуги та податки, що мають бути сплаченими орендодавцем та відшкодовані йому), а також: а) для орендаря - будь-які суми, гарантовані орендарем або стороною, пов'язаною з орендарем, або б) для орендодавця - будь-яка ліквідаційна вартість, гарантована орендодавцю: і) орендарем; ii) стороною, пов'язаною з орендарем, або iii) третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, і здатною з фінансової точки зору погасити заборгованість за гарантією.

Метод обліку по пайовій участі (щодо інвестицій в асоційовані підприємства) (Equity method (relating to

investments in associates)) - метод обліку, за яким інвестиції спочатку обліковуються за собівартістю, а потім коригуються на те, що сталося після придбання зміна частки інвестора в чистих активах / капіталі об'єкта інвестицій. Прибуток або збиток інвестора включає частку інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування.

Метод обліку по пайовій участі (щодо інвестицій в спільну діяльність) (Equity method (relating to interests in joint ventures)) - метод обліку, за яким частка участі в спільноконтрольованому суб'єкті господарювання спочатку враховується за собівартістю, а потім коригують на те, що сталося після придбання або зміни частки учасника спільної діяльності в чистих активах (або капіталі) спільноконтрольованого підприємства. Прибуток або збиток учасника спільної діяльності включає його частку в прибутку чи збитку спільноконтрольованого суб'єкта господарювання.

Монетарні активи (Monetary asset) - це утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

Монетарні статті (Monetary items) - це утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти.

Найсприятливіший ринок (Favorable market) - це ринок, який максимізує суму, яка була б отримана за продаж активу, або мінімізує суму, яка була б сплачена за передачу зобов'язання, після врахування всіх витрат на операцію та транспортних витрат.

Невідмовна угода про оренду (Noncancellable lease) - це угода про оренду, яка анулюється лише: а) після того, як відбудеться певна віддалена непередбачена подія; б) з дозволу орендодавця; в) якщо орендар укладає нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив з тим самим орендодавцем, або г)

після сплати орендарем додаткової суми, яка із самого початку свідчить, що подовження угоди про оренду є обґрунтовано певним.

Негарантована ліквідаційна вартість (Unguaranteed residual value) - це частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, продаж якого орендодавцем не забезпечується або гарантується тільки стороною, пов'язаною з орендодавцем.

Незароблений фінансовий дохід (Unearned finance revenue) - це різниця між: а) валовими інвестиціями в оренду, та б) чистими інвестиціям в оренду.

Неконтрольована частка (Uncontrolled share) - це власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству.

Нематеріальний актив (Intangible asset) - це немонетарний актив, який не має фізичної форми та може бути ідентифікований.

Непередбачена орендна плата (Contingent rent) - це та частина орендних платежів, яка не є фіксованою за сумою, а базується на майбутній величині чинника, який змінюється, але не внаслідок часу (наприклад, відсоток майбутніх продажів, обсяг майбутнього використання, майбутні індекси цін, майбутні ринкові ставки відсотка).

Непоточний актив (Noncurrent asset) - це актив, що не відповідає визначенню поточного активу.

Нерухомість, зайнята власником (Owner-occupied property) - це нерухомість, утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг або для адміністративних цілей.

Об'єднання бізнесу (Business combinations) - це операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами.

Об'єкт придбання (Fair presentation) - це бізнес або бізнеси, над якими покупець отримує контроль в об'єднанні бізнесу.

Обмінний курс (Exchange rate) - кількісне співвідношення двох валют при їх обміні.

Обліковий прибуток (Accounting profit) - це прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат.

Облікові політики (Accounting policies) - це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Облікові принципи формування бюджету (Budgetary basis) - метод нарахування, касовий або інший метод обліку, прийнятий для бюджетного процесу і затверджений законодавчим органом.

Обтяжливий контракт (Onerous contract) - це контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.

Одиниця обліку (Unit of account) - це рівень, на якому актив або зобов'язання агрегується або дезагрегується в МСФЗ для цілей визнання.

Одиниця, яка генерує грошові кошти (Cash-generating unit) - це найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.

Окрема фінансова звітність (Separate financial statements)

- це звітність, що подається материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єктів інвестування.

Операційна діяльність (Operating activities)

- це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Операційна оренда (Operating lease)

- це будь-яка оренда, крім фінансової.

Операційний сегмент (Operating segment)

- це компонент суб'єкта господарювання: а) який займається економічною діяльністю, від якої він може отримувати доходи та нести витрати (включаючи доходи та витрати, що пов'язані з операціями з іншими компонентами того самого суб'єкта господарювання); б) операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності; та про який доступна дискретна фінансова інформація.

Операція зі зв'язаною стороною (Related party transaction)

- це передача ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує, та зв'язаною стороною, незалежно від того, чи призначається ціна.

Оренда (Lease)

- це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.

Основні засоби (Property, plant and equipment) - це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Підрядник (Contractor) - підприємство, яке виконує будівельні роботи відповідно до будівельного контракту.

Первісна вартість (Cost) - сума сплачених грошових коштів або їх еквівалентів або справедлива вартість іншого відшкодування, переданого в цілях придбання активу на момент його придбання або створення.

Перекласифікації (Reclassification) - це перший день першого звітного періоду після зміни моделі бізнесу.

Перестраховик (Reinsurer) - це сторона, яка має зобов'язання згідно з договором перестраховування надати компенсацію cedentovi, якщо відбудеться страховий випадок.

Перспективне застосування (Prospective application) - це перспективне застосування зміни в обліковій політиці та визнання впливу зміни в обліковій оцінці, відповідно, є: а) застосуванням нової облікової політики до операцій, окрім подій та умов, що відбуваються після дати змінювання облікової політики; та б) визнання впливу облікової оцінки в поточному та майбутніх періодах, на які впливає зміна.

Податкові витрати (податковий дохід) (Tax expenditures) - це загальна сума, що включається до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних та відстрочених податків.

Події після звітного періоду (Events after the reporting date) - це сприятливі та несприятливі події, які відбуваються з

кінця звітнього періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску.

Помилки попередніх періодів (Prior period errors) - це пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка: а) була наявна, коли фінансову звітність за ті періоди затвердили до випуску; б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цієї фінансової звітності.

Порівнянна база (Comparable basis) - фактичні суми, подані з використанням єдиного методу обліку, єдиного методу класифікації, для одних і тих же підприємств і за той же період, що і затверджений бюджет.

Поточний актив (Current asset) - це актив, який відповідає будь-якому з таких критеріїв: а) за очікуванням, буде реалізований або призначений для продажу чи споживання в нормальному операційному циклі суб'єкта господарювання; б) утримується в основному з метою продажу; в) за очікуванням, буде реалізований протягом дванадцяти місяців після звітнього періоду, або г) є грошовими коштами чи еквівалентом грошових коштів (як визначено в МСБО 7), якщо його обмін або використання для погашення зобов'язання не є обмеженим, принаймні, протягом дванадцяти місяців після звітнього періоду.

Поточна вартість заміщення (Current replacement cost) - витрати, які підприємство повинно було б понести для придбання активу на звітну дату.

Поточний податок (Current tax) - це сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період.

Початок оренди (Commencement of the lease term) - це дата, яка настає раніше: або дата підписання орендної угоди, або

дата згоди сторін виконувати зобов'язання щодо основних положень угоди.

Прогнозована операція (Forecast transaction) - це неоформлена угодою, але передбачувана майбутня операція.

Програми з визначеним внеском (Defined contribution plans) - план виплат після закінчення трудової діяльності, відповідно до якого підприємство платить фіксовані внески в окрему організацію (фонд) і не матиме юридичних або впливають з практики зобов'язань вносити подальші внески, в разі, якщо фонд не матиме достатніх активів для виплати всім працівникам допомоги за надані працівниками послуги в поточному і попередньому періодах.

Пропорційна консолідація (Proportionate consolidation) - це метод обліку, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат спільно контролюваного суб'єкта господарювання об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансовій звітності контролюючого учасника або відображається як окрема стаття у фінансовій звітності контролюючого учасника.

Реструктуризація (Restructuring) - це програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює: а) обсяг діяльності; б) спосіб здійснення цієї діяльності.

Ретроспективне застосування (Retrospective application) - це застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.

Ретроспективне перерахування (Retrospective restatement) - це виправлення визнання, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, начебто помилок у попередньому періоді ніколи не було.

Ринковий ризик (Market risk) - це ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від

фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін. Ринковий ризик охоплює три типи ризику: валютний ризик, відсотковий ризик та інший ціновий ризик.

Розділення (Distributions) – це облік компонентів контракту так, ніби вони є окремими контрактами.

Розподіл серед власників (Distributions to owners) - майбутні економічні вигоди або сервісний потенціал, розподілені підприємством серед усіх або деяких з їх власників, в якості інвестиційного доходу або погашення інвестиції.

Розробка (Development) - це застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання.

Сільськогосподарська діяльність (Agricultural activity) - це управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір врожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи.

Сільськогосподарська продукція (Agricultural produce) - це зібраний урожай біологічних активів суб'єкта господарювання.

Собівартість (cost) - це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні.

Спільний контроль (Jointcontrol) - це погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).

Справедлива вартість (Fair value) – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедлива вартість мінус витрати на продаж (Fair value less costs to sell) - це сума, яку можна отримати від продажу активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, мінус витрати на продаж.

Термін економічної служби (Economic life) - період часу протягом якого очікується, що актив буде приносити економічну вигоду.

Умови на передані активи (Conditions on transferred assets) - умови, згідно з якими майбутні економічні вигоди або сервісний потенціал, закладений в активі, повинні бути спожиті одержувачем обумовленим чином або повернуті особі, яка передала активи.

Умовний актив (Contingent asset) - можливий актив, який виникає в результаті минулих подій і існування якого підтвердиться лише настанням або не настанням однієї чи більше невизначених майбутніх подій, які не перебувають під повним контролем підприємства.

Умовне зобов'язання (Contingent liability) - можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише настанням чи не настанням однієї чи кількох невизначених майбутніх подій, які знаходяться поза контролем підприємства.

Урожай (Harvest) - це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу.

Учасник спільного підприємства (Venturer) - це сторона спільного підприємства, яка має спільний контроль над таким спільним підприємством.

Учасники ринку (Market participants) - це покупці та продавці на головному (або найсприятливішому) ринку для активу чи зобов'язання, які мають усі такі характеристики: а) вони є незалежними один від одного, тобто вони не є зв'язаними сторонами, як визначено в МСБО 24, хоча ціна в операції зі зв'язаною стороною може бути використана як вхідне дане для оцінки справедливої вартості, якщо суб'єкт господарювання має доказ того, що операція була здійснена за ринковими умовами; б) вони є обізнаними, мають достатнє розуміння активу або зобов'язання та операції на підставі усієї наявної інформації, в тому числі інформації, яка може бути отримана в ході комплексної перевірки, яка є звичайною та звичною; в) вони можуть здійснити операцію з активом чи зобов'язанням; г) вони прагнуть здійснити операцію з активом або зобов'язанням, тобто вони мають мотивацію, але вони не вимушені і їх ніщо не примушує це зробити.

Учасники (Participants) - це учасники програми пенсійного забезпечення та інші особи, які мають право на виплати згідно з цією програмою.

Фактичне зобов'язання (Constructive obligation) - Зобов'язання, що впливає з дій підприємства у випадках, коли: встановленою практикою минулої діяльності, обліковою політикою або досить конкретною поточною заявою, підприємство заявило іншим сторонам, що воно прийме на себе певні обов'язки; в результаті підприємство створило у цих сторін обґрунтоване очікування, що воно виконає взяті на себе зобов'язання.

Фінансова діяльність (Financing activities) - це діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу та запозичень суб'єкта господарювання.

Фінансова оренда (Finance lease) - це оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. Право власності може з часом передаватися або не передаватися.

Фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку (Financial asset or financial liability at fair value through surplus or deficit) - це фінансове зобов'язання, яке задовольняє будь-яку з таких умов: воно відповідає визначенню утримуване для торгівлі; після первісного визнання воно призначається суб'єктом господарювання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку.

Фінансове зобов'язання (financial liability) - це будь-яке зобов'язання, що є: контрактним зобов'язанням: надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання, або обмінюватися фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно несприятливими для суб'єкта господарювання, або контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є непохідним інструментом, за яким суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний надавати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, або похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання.

Фінансові активи наявні для продажу (Available-for-sale financial assets) - непохідні фінансові активи, які визначені як наявні в наявності для продажу або не класифіковані як:

- a) позики і дебіторська заборгованість;
- b) інвестиції, утримувані до погашення;

с) фінансові активи, що обліковуються за справедливою вартістю через прибутки та збитки.

Фінансовий актив (Financial asset) - це будь-який актив, що є: грошовими коштами; інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання; контрактним правом: отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання, або обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими, або контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є: непохідним інструментом, за який суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний отримати змінну кількість власних інструментів капіталу, або похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обміном фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу.

Фінансовий інструмент (Financial instrument) - це будь-який контракт, який веде до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання.

Фінансовий ризик (Financial risk) - це ризик можливої майбутньої зміни однієї або кількох визначених ставок відсотка, ціни на фінансові інструменти, ціни на споживчі товари, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності або іншої змінної величини, за умови, що у випадку нефінансової змінної величини, ця змінна не є характерною для сторони контракту.

Фінансування (Funding) - це переведення активів до суб'єкта господарювання (фонду), відокремленого від суб'єкта господарювання працедавця з метою виконання майбутніх зобов'язань з виплати пенсій.

Функціональна валюта (Functional currency) - це валюта основного економічного середовища, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

Чиста вартість реалізації (Net realisable value) - це попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Чисті активи, наявні для виплат (Netassets) - це активи програми пенсійного забезпечення за вирахуванням зобов'язань, окрім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.

Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю (Net investment in a foreign entity) - це сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї господарської одиниці.

Чисті інвестиції в оренду (Net investment in the lease) - це валові інвестиції в оренду, дисконтовані за відсотковою ставкою, припустимою при оренді.

Юридичне зобов'язання (Legalobligation) - це зобов'язання, яке виникає внаслідок: а) контракту (внаслідок його явних чи неявних умов); б) законодавства, або в) іншої дії закону.

Список рекомендованої літератури

1. Податковий кодекс України: Постанова Верховної ради України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

4. Бугай І. В. Основні аспекти впровадження МСФЗ в українську облікову практику / І. В. Бугай // Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво. – 2011. № 1. – С. 62-68.

5. Голов С. Ф. Бухгалтерський учет и финансовая отчетность за международными стандартами / С. Ф. Голов, В. Н. Костюченко. – К.: Фактор, 2008. – 1008 с.

6. Дубовая В. В. Застосування IFRS: мета, склад та якісні характеристики фінансових звітів / В. В. Дубовая // Економіка і регіон . - 2011. – № 4. – С. 192-197.

7. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І. В. Жолнер ; Нац. ун-т харч. технологій. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 365 с.

8. Іванов М. М. Перехід українських компаній на МСФЗ згідно з IFRS 1 / М. М. Іванов, І. В. Бугай // Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво. – 2012. – Вип. 4. – С. 102-110.

9. Коваленко І. В. Розвиток класифікації фінансових активів до запитів бухгалтерського обліку / І. В. Коваленко // Вісник НТУ ХПІ. – 2013. № 53 (1026). С. 57-64.

10. Кузіна Р. В. Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика / Р. В. Кузіна // Вісн. Нац. ун-ту "Львів. політехніка". Менедж. та підприємництво в

Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2012. – № 721. – С. 126-130.

11. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ) : Офіційний веб-портал Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010.

12. Небильцова О. В. Облік і звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. / О. В. Небильцова, Р. С. Коршикова, Л. І. Лук'яненко, В. В. Ходзицька; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". - К. : КНЕУ, 2011. - 453 с.

13. Харламова О. В. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації / О. В. Харламова // Бізнес Інформ. – 2015. № 7. – С. 218-222.

14. Харламова О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації / О. В. Харламова. – Харків : Видавництво «ЛІДЕР», 2015. – 374 с.

15. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / В. Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2004. – 444 с.

16. Schreiber S. Accounting for advertising costs - differences and similarities between the US GAAP, IAS / IFRS and the German commercial / S. Schreiber // Журн. європ. економіки . – 2005. – 4, № 3. – С. 333-350.

17. International Accounting Standards. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias>.

18. International Financial Reporting Standards. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs>.

19. International federation of accountants : офіційний веб. сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org>.

ДОДАТКИ

Додаток А

			КОДИ
		Дата (рік, місяць, число)	20X6 01 01
Підприємство	ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО "ВЕСЕЛКА"	за ЄДРПОУ	53293513
Територія		за КОАТУУ	5910136300
Організаційно-правова форма господарювання		за КОПФГ	230
Вид економічної діяльності		за КВЕД	35.13

Середня кількість працівників 3337

Одиниця виміру: тис.грн. без десяткового знака

Адреса вул. Д. Коротченка, 7, 40035

Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами бухгалтерського обліку)

за міжнародними стандартами фінансової звітності

V

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31.12.20X5 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	На дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				

Продовження додатку А

1	2	3	4	5
Нематеріальні активи:	1000	1012	2230	384
первісна вартість	1001	0	0	0
накопичена амортизація	1002	0	0	0
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	0	0
Основні засоби:	1010	507967	564953	407007
первісна вартість	1011	0	0	0
знос	1012	0	0	0
Інвестиційна нерухомість:	1015	0	0	0
первісна вартість	1016	0	0	0
знос	1017	0	0	0
Довгострокові біологічні активи:	1020	0	0	0
первісна вартість	1021	0	0	0
накопичена амортизація	1022	0	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	0	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	435	435	13
Відстрочені податкові активи	1045	11917	15628	16407
Гудвіл	1050	0	0	0
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0	0
Усього за розділом І	1095	521331	583246	423811
ІІ. Оборотні активи				
Запаси	1100	19422	18780	13332
Виробничі запаси	1101	0	0	0
Незавершене виробництво	1102	0	0	0
Готова продукція	1103	0	0	0
Товари	1104	0	0	0
Поточні біологічні активи	1110	0	0	0

Продовження додатку А

1	2	3	4	5
Депозити перестраховання	1115	0	0	0
Векселі одержані	1120	0	0	435
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	56189	69063	41013
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	26554	21156	61439
з бюджетом	1135	6327	12026	17739
у тому числі з податку на прибуток	1136	5079	12026	17739
з нарахованих доходів	1140	1	1	1
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	5724	6829	5758
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	10945	10929	33320
Готівка	1166	0	0	0
Рахунки в банках	1167	10945	10929	33320
Витрати майбутніх періодів	1170	0	0	0
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	0	0
у тому числі в: резервах довгострокових зобов'язань	1181	0	0	0
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0	0
резервах незароблених премій	1183	0	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0	0
Інші оборотні активи	1190	4258	7180	3384
Усього за розділом II	1195	129420	145964	176421
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0	0
Баланс	1300	650751	729210	600232
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	92776	92776	92776
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0	0

Продовження додатку А

1	2	3	4	5
Капітал у дооцінках	1405	0	285803	0
Додатковий капітал	1410	287704	167	291930
Емісійний дохід	1411	0	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0	0
Резервний капітал	1415	6642	6642	3801
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	193593	253941	134441
Неоплачений капітал	1425	(0)	(0)	(0)
Вилучений капітал	1430	(0)	(0)	(0)
Інші резерви	1435	0	0	0
Усього за розділом I	1495	580715	639329	522948
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	0	0	0
Інші довгострокові зобов'язання	1515	6375	7434	5930
Довгострокові забезпечення	1520	0	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0	0
Страхові резерви, у тому числі:	1530	0	0	0
резерв довгострокових зобов'язань; (на початок звітнього періоду)	1531	0	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат; (на початок звітнього періоду)	1532	0	0	0
резерв незароблених премій; (на початок звітнього періоду)	1533	0	0	0
інші страхові резерви; (на початок звітнього періоду)	1534	0	0	0
Інвестиційні контракти;	1535	0	0	0
Призовий фонд	1540	0	0	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0	0
Усього за розділом II	1595	6375	7434	5930

Продовження додатку А

1	2	3	4	5
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600	0	0	0
Векселі видані	1605	0	0	0
Поточна кредиторська заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0	0
за товари, роботи, послуги	1615	2026	3198	7110
за розрахунками з бюджетом	1620	2180	4986	5477
за у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0	0
за розрахунками зі страхування	1625	4566	5025	4278
за розрахунками з оплати праці	1630	9701	10398	9421
за одержаними авансами	1635	30082	44137	24789
за розрахунками з учасниками	1640	3	5	2
із внутрішніх розрахунків	1645	0	0	0
за страховою діяльністю	1650	0	0	0
Поточні забезпечення	1660	9644	9955	8845
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0	0
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	5459	4743	11432
Усього за розділом III	1695	63661	82447	71354
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0	0
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	0	0
Баланс	1900	650751	729210	600232

Продовження додатку А

Підприємство	ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО "ВЕСЕЛКА"	за ЄДРПОУ	КОДИ
			Дата (рік, місяць, число)
			20X4 01 01
			23293513

(найменування)

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 20X5 р.**

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1172043	1062265
Чисті зароблені страхові премії	2010	0	0
Премії підписані, валова сума	2011	0	0
Премії, передані у перестраховування	2012	0	0
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(1054933)	(930809)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	(0)	(0)
Валовий: прибуток	2090	117110	131456
збиток	2095	(0)	(0)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0	0

Продовження додатку А

1	2	3	4
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0	0
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0	0
Інші операційні доходи	2120	16545	11646
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0	0
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0	0
Адміністративні витрати	2130	(34582)	(29760)
Витрати на збут	2150	(0)	(0)
Інші операційні витрати	2180	(10349)	(3539)
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	(0)	(0)
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	(0)	(0)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	88724	109803
збиток	2195	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0
Інші фінансові доходи	2220	0	0
Інші доходи	2240	2812	872
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0
Фінансові витрати	2250	(1059)	(445)
Втрати від участі в капіталі	2255	(0)	(0)
Інші витрати	2270	(681)	(970)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	89796	109260
збиток	2295	(0)	(0)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-3036	-19942

Продовження додатку А

1	2	3	4
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	86760	89318
збиток	2355	(0)	(0)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	0	0
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	86760	89318

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Матеріальні затрати	2500	0	0
Витрати на оплату праці	2505	0	0
Відрахування на соціальні заходи	2510	0	0
Амортизація	2515	0	0
Інші операційні витрати	2520	0	0
Разом	2550	0	0

Продовження додатку А

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Середньорічна кількість простих акцій	2600	177125496	177125496
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	177125496	177125496
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	0	0
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	0	0
Дивіденди на одну просту акцію	2650	0	0

Продовження додатку А

Підприємство	ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО " ВЕСЕЛКА "	за ЄДРПОУ	КОДИ
			Дата(рік, місяць, число)
			23293513

(найменування)

**Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)
за 20X5 р.**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від: Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	1378855	1236276
Повернення податків і зборів	3005	6	160
у тому числі податку на додану вартість	3006	0	0
Цільового фінансування	3010	17346	17931
Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011	17261	17855
Надходження авансів від покупців і замовників	3015	10229	7692
Надходження від повернення авансів	3020	285	101
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025	3334	3443
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035	8284	3777
Надходження від операційної оренди	3040	890	0
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045	0	0
Надходження від страхових премій	3050	0	0

Продовження додатку А

1	2	3	4
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055	0	0
Інші надходження	3095	17773	6721
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	(1001690)	(843013)
Праці	3105	(147942)	(130897)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(74339)	(65971)
Зобов'язань з податків і зборів	3115	(103709)	(89822)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток	3116	(15023)	(9575)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість	3117	(56653)	(51986)
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів	3118	(32033)	(28261)
Витрачання на оплату авансів	3135	(21087)	(19423)
Витрачання на оплату повернення авансів	3140	(1025)	(337)
Витрачання на оплату цільових внесків	3145	(0)	(0)
Витрачання на оплату зобов'язань за страховими контрактами	3150	(0)	(0)
Витрачання фінансових установ на надання позик	3155	(0)	(0)
Інші витрачання	3190	(26945)	(13606)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	60265	113032
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200	0	0
необоротних активів	3205	1107	1102
Надходження від отриманих: відсотків	3215	0	0
дивідендів	3220	0	0
Надходження від деривативів	3225	0	0
Надходження від погашення позик	3230	0	0

Продовження додатку А

1	2	3	4
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	(0)	(0)
необоротних активів	3260	(33415)	(105164)
Виплати за деривативами	3270	(0)	(0)
Витрачання на надання позик	3275	(0)	(0)
Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280	(0)	(0)
Інші платежі	3290	(0)	(0)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	-32308	-31360
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від: Власного капіталу	3300	0	0
Отримання позик	3305	0	0
Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві	3310	0	0
Інші надходження	3340	0	0
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	(0)	(0)
Погашення позик	3350	0	0
Сплату дивідендів	3355	(27973)	(31360)
Витрачання на сплату відсотків	3360	(0)	(0)
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	(0)	(0)
Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370	(0)	(0)
Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах	3375	(0)	(0)
Інші платежі	3390	(0)	(0)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	-27973	-31360

Продовження додатку А

1	2	3	4
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	-16	-22375
Залишок коштів на початок року	3405	10945	33320
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	0	0
Залишок коштів на кінець року	3415	10929	10945

КОДИ
20X4 01 01
23293513

Дата(рік, місяць,
число)

ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
"ВЕСЕЛКА "

за ЄДРПОУ

Підприємство

(найменування)

**Звіт про власний капітал
за 20X5 рік**

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Видучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	92776	0	287704	6642	193593	0	0	580715
Коригування: Зміна облікової політики	4005	0	0	0	0	0	0	0	0
Виправлення помилок	4010	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші зміни	4090	0	0	0	0	0	0	0	0
Скоригований залишок на початок року	4095	92776	0	287704	6642	193593	0	0	580715
Чистий	4100	0	0	0	0	86760	0	0	86760

Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Відрахування до резервного капіталу	4210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Внески учасників: Внески до капіталу	4240	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Погашення заборгованості з	4245	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Додаток Б
Підходи до ведення бухгалтерського обліку та складання
звітності «Запасів» в П(С)БО 9 і МСФЗ 2

Питання	П(С)БО	МСФЗ
1	2	3
Спеціальний виняток з обліку запасів брокерами товарної біржі	Відсутній	Є особливі застереження щодо правил обліку зазначених запасів
Малоцінні швидкозношувані предмети	Розглядаються як особливий різновид запасів. Облік регулюється особливими правилами	Не виділяються в окремий різновид запасів. Спеціальних правил обліку немає
Оцінка запасів у випадку, якщо первісну вартість у момент оприбуткування достовірно визначити неможливо	Оцінка за справедливою вартістю	Спеціальне правило оцінки не встановлено
Облік запасів, придбаних на умовах відстрочення платежу	Спеціальне правило обліку не встановлено	Елемент фінансування (наприклад, різниця між ціною придбання у звичайних умовах оплати і фактично сплаченою сумою) має бути визнаний процентними витратами протягом періоду фінансування
Запаси, отримані в обмін на інші запаси	Спеціальні правила оцінки первісної вартості залежно від подібності/не-подібності запасів	Спеціальні правила оцінки не встановлено
Безкоштовно отримані запаси	Наводяться спеціальні правила оцінки	Спеціальні правила оцінки не встановлені

Продовження додатку Б

1	2	3
Запаси, внесені як внесок до статутного капіталу	Наводяться спеціальні правила оцінки	Спеціальні правила оцінки не встановлені
Будівельні матеріали та обладнання, що вимагають монтажу	При будівництві основних засобів можуть відображатися у складі запасів до моменту монтажу й використання	Якщо мета будівництва – спорудження основних засобів, такі активи не можуть відображатися за статтею запасів. Їх потрібно відображати у складі необоротних активів
Уцінка запасів	Пряме списання сум уцінок на витрати	Списання уцінки на витрати може проводитися шляхом прямого списання на витрати, а може шляхом створення резерву уцінки, який є контрстаттею до статті запасів (подібно до резерву сумнівних боргів)
Відновлення вартості раніше уцінених запасів	Відображається як збільшення іншого операційного доходу	Відображається як зменшення витрат за тією статтею, на яку зазвичай списується собівартість запасів
Облік транспортно-заготівельних витрат	Детально регламентовано	Детальні регламентація обліку відсутня
Операції з нестачі і втрат від псування запасів	Спеціальні правила обліку	Спеціальні правила обліку відсутні
Інформація про запаси, передані в переробку та на комісію	Повинна розкриватися	Розкриття не обов'язкове
Інформація про події та <i>причини</i> , що викликали збільшення чистої вартості реалізації	Розкриття не вимагається	Розкриття обов'язкове

Додаток В

Підходи до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності «Основних засобів» в П(С)БО 7 і МСФЗ 16

Питання	П(С)БО	МСФЗ
1	2	3
Об'єкт ОЗ	Одиницею обліку ОЗ є об'єкт ОЗ. наводиться визначення терміна «об'єкт основних засобів» як відокремленого об'єкта. Допускається визнання об'єктами ОЗ окремих частин, що мають різний термін корисного використання (експлуатації)	МСБО 16 не визначає одиниці виміру, яка повинна використовуватися при визнанні, тобто що саме становить об'єкт ОЗ. При використанні критеріїв визнання стосовно конкретної ситуації вимагається професійне судження.
Безкоштовно отримані ОЗ	Наводяться спеціальні правила оцінки	Спеціальні правила оцінки відсутні
ОЗ, внесені до статутного капіталу	Наводяться спеціальні правила оцінки	Спеціальні правила оцінки не наводяться
ОЗ, отримані в операціях обміну	Установлено спеціальні правила оцінки залежно від подібності/неподібності активів	Спеціальні правила оцінки залежно від того, чи має операція обміну комерційну суть
Витрати на технічний огляд	Витрати на проведення технічного огляду включають до складу витрат	Витрати на масштабний (суттєвий) технічний огляд капіталізують (якщо виконуються критерії визнання). Суму витрат на проведення попереднього технічного огляду, що залишилася в балансовій вартості об'єкта, припиняють визнаватись

Продовження додатку В

1	2	3
Переоцінка	<p>Передбачено альтернативну модель переоцінки. А саме дозволяють збільшувати первісну (переоцінену) вартість ОЗ на суму індексації, проведеної в порядку, встановленому податковим законодавством (розраховують на основі індексу інфляції станом на кінець року)</p>	<p>Передбачає можливість переоцінки ОЗ суто за справедливою вартістю на дату переоцінки. Якщо інфляція не призводить до істотного збільшення справедливої вартості ОЗ, то переоцінки не проводять</p>
Запасні частини та обладнання	<p>Передбачено враховувати в складі запасів. Їх включають до вартості ОЗ тільки по завершенні ремонтів і поліпшень, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід</p>	<p>Великі (основні) запасні частини та резервне обладнання класифікують як ОЗ, коли підприємство розраховує використовувати їх протягом більш ніж одного звітного періоду. Якщо запасні частини та допоміжне обладнання можна використовувати тільки у зв'язку з експлуатацією об'єкта ОЗ, їх обліковують як ОЗ</p>
Наступні витрати (ремонти, поліпшення)	<p>Дозволяє альтернативне відображення витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єкта ОЗ</p>	<p>МСБО не припускає застосування альтернативного відображення витрат на підставі регламентованого законодавства. Витрати на ремонт і поліпшення збільшують вартість ОЗ, якщо такі заходи</p>

Продовження додатку В

1	2	3
		<p>призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта.</p> <p>Витрати для забезпечення майбутніх економічних вигід від його використання включають до складу витрат</p>
Терміни амортизації	Дозволяє використовувати мінімально допустимі терміни корисного використання ОЗ, установлені податковим законодавством	Термін корисного використання визначено, зокрема, як період часу, протягом якого, як очікується, актив буде придатний для використання підприємством. Податкові обмеження не впливають на встановлення термінів корисного використання
Момент початку амортизації	Амортизацію починають з місяця, <i>наступного за місяцем</i> , у якому об'єкт ОЗ став придатним для корисного використання. При цьому амортизацію починають тільки після початку використання об'єкта	Амортизація активу починається тоді, коли він стає придатним для використання, тобто коли місце розташування та стан об'єкта дозволяють його експлуатувати відповідно до намірів керівництва
Закінчення амортизації	З місяця, <i>наступного за місяцем</i> вибуття об'єкта (у т.ч. класифікації його як необоротного активу, що утримується для продажу)	З дати, що відбулася раніше: <ul style="list-style-type: none"> - Класифікація як активу, що утримується для продажу; - Припинення визнання активу

Продовження додатку В

1	2	3
Призупинення амортизації	Нарахування амортизації призупиняють на період реконструкції, модернізації, добудування, дообладнання й консервації	Нарахування амортизації не припиняють у разі простою або припинення активного використання активу, за винятком випадків, коли актив повністю амортизовано
Амортизація житлового фонду та доріг	Установлено спеціальні правила: у міру амортизації збільшують доходи, одночасно зменшуючи додатковий (при його нестачі – статутний) капітал	Спеціальних норм немає
Амортизаційний фонд	Вимагає ведення обліку використання амортизаційних нарахувань на капітальні інвестиції та відображення його у фінансовій звітності	Амортизацію не визнають джерелом для придбання ОЗ. відповідно, не передбачається відображення «використання» таких відрахувань у звітності
Методи амортизації	Застосування методів амортизації суворо регламентовано. Установлено п'ять основних методів амортизації ОЗ, конкретизовано механізм розрахунку амортизації за кожним із них. Передбачено можливість застосування два додаткових методи для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	Дозволено використовувати різні методи амортизації, без деталізації механізму їх застосування. Обмежує вимоги до застосування методів амортизації умовою відображення передбачуваної форми споживання майбутніх економічних вигід від активу

Продовження додатку В

1	2	3
Класифікація ОЗ	Місить детальну класифікацію ОЗ, поділяючи їх на групи ОЗ, та інших необоротних матеріальних активів. Підприємства наділені правом установлювати вартісну ознаку щодо віднесення необоротних активів до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Установлює примірну класифікацію ОЗ (поділ на класи), залишаючи прийняття рішення з класифікації за суб'єктом бухгалтерського обліку
Витрати на демонтаж, переміщення ті відновлення території, капіталізовані у вартості землі	Спеціальних правил обліку не передбачено	Можуть амортизуватися протягом періоду вигід, отриманих у результаті понесення цих витрат
Інформація про залучення незалежного оцінювача для переоцінки ОЗ	Немає вимоги про обов'язкове розкриття	Розкривається обов'язково
Інформація про методи та суттєві припущення, а також про ступінь використання ринкових даних або інших методів оцінки при визначенні справедливої вартості ОЗ	Немає вимоги про обов'язкове розкриття	Розкривається обов'язково
Інформація про справедливую вартість ОЗ, якщо вона	Немає вимоги про розкриття	Спеціальне застереження про те, що таке розкриття інформації може

Продовження додатку В

1	2	3
суттєво відрізняється від балансової, але переоцінку не проводили		дотримуватися (заохочуватися) користувачами звітності
Інформація про ОЗ, що не використовуються	Розкриття вимагається	Спеціальне застереження про те, що таке розкриття інформації дотримується (заохочується)
Інформація про повністю амортизовані ОЗ, які використовуються	Розкриття вимагається	Спеціальне застереження про те, що таке розкриття інформації дотримується (заохочується)
Інформація про ОЗ, що вибули з експлуатації, але не класифіковані як утримувані для продажу	Розкриття вимагається	Спеціальне застереження про те, що таке розкриття інформації дотримується (заохочується)
Дані про ОЗ, отримані у рамках цільового фінансування	Розкриття вимагається	Спеціальне застереження про те, що таке розкриття інформації дотримується (заохочується)

Додаток Г
**Порівняння міжнародного та національного стандартів з
 обліку нематеріальних активів**

Ознака	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»	
1	2	3	
Групи нематеріальних активів	Облік ведеться щодо кожного об'єкта за групами	Не визначається	
Оцінка нематеріальних активів при їх надходженні	Первісна вартість	Придбанні (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний до використання за призначенням	
		Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку	Якщо сплату за нематеріальний актив відкладають на строк, більший від звичайного строку кредиту, собівартість активу буде грошовий еквівалент ціни; різниця між цією сумою та загальними виплатами визначається як витрати на

Продовження додатку Г

1	2	3	4
			відсотки за період кредиту, якщо його не капіталізують згідно з задоволенням альтернативним підходом у МСФЗ 23 «Витрати та позики»
	Придбання в обмін на інструменти капіталу підприємства	Не визначається	Собівартість такого активу є справедливою вартістю випущених інструментів капіталу, яка дорівнює справедливій вартості активу
	Обмін	Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням до фінансових результатів (витрат) звітного періоду	Собівартістю нового активу є балансова вартість відданого активу. Справедлива вартість отриманого активу може свідчити про збиток від зменшення корисності відданого активу. Збиток від зменшення корисності визнають для переданого

Продовження додатку Г

1	2	3	4
			активу, а балансову вартість після зменшення корисності, приписують новому активу
Оцінка нематеріальних активів при їх надходженні	Безоплатне отримання	Первісною вартістю є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п.11 П(С)БО 8	Підприємство може обрати первісне визнання як нематеріальних активів, так і гранту за справедливою вартістю. Якщо підприємство вирішує первісно не визнавати актив за справедливою вартістю, воно визначає актив за номінальною сумою з урахуванням будь-яких витрат, які можна безпосередньо віднести до підготовки активу до його використання
	Внесення до статутного капіталу	Первісною вартістю визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість	Не визначається

Продовження додатку Г

1	2	3	4
		з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8	
	Нематеріальні активи, сплачені загальною сумою	Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів	Не визначається
	Створені підприємством (власними силами)	Первісна вартість нематеріальних активів включає прямі витрати на оплату праці, прямі нематеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням	Не визначається
Переоцінка нематеріальних активів		Переоцінка може проводитись за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У випадку переоцінки окремого	Два підходи: базовий – після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю; і дозволений

Продовження додатку Г

1	2	3
	<p>об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку)</p>	<p>альтернативний підхід – після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки</p>
<p>Визначення строку корисного використання</p>	<p>При визначенні строку корисної експлуатації необхідно враховувати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - строки корисного використання подібних активів; - правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори, а також: 	
	<p>- моральний знос, що передбачається</p>	<ul style="list-style-type: none"> - технічне, технологічне та інші види старіння; - стабільність галузі, в якій функціонує актив, зміни попиту на нього; - очікувані дії конкурентів і потенційних конкурентів; - рівень видатків на обслуговування, необхідних для отримання очікуваних майбутніх економічних

Продовження додатку Г

1	2	3
		<p>вигід для активу; - залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів підприємства</p>
<p>Розкриття інформації у звітності</p>	<p>У Примітках до фінансової звітності розкривається інформація про:</p>	<p>У фінансових звітах розкривається інформація про:</p>
	<p>- вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі; - методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів; - наявність та рух нематеріальних активів у звітному році</p>	
	<p>- первісну вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів, які мають обмеження права власності; - первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів переданих у заставу; - суму угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів</p>	<p>- дату чинності переоцінки; - балансову вартість переоцінених нематеріальних активів; - балансову вартість, яка була б включена у фінансові звіти, якби переоцінені нематеріальні активи відображалися згідно з базовим підходом.</p>

Додаток Д
**Порівняння міжнародного та національного стандартів з
 обліку необоротних активів**

Ознака	ПСБО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	МСФЗ 5 «Непоточні активи»
1	2	3
Мета та зміст положення	<p>Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.</p>	<p>Мета МСФЗ полягає у визначенні бухгалтерського обліку активів, утримуваних для продажу, та поданні і розкритті інформації щодо припиненої діяльності. Зокрема, МСФЗ вимагає, щоб:</p> <p>а) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, оцінювалися за нижчою з величин - балансовою вартістю чи справедливою вартістю мінус витрати на продаж - та щоб амортизація цих активів була припинена; та</p> <p>б) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, подавалися окремо у звіті про фінансовий стан, а результати припиненої діяльності - у звіті про сукупні доходи.</p>
Визнання	<p>Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;</p>	<p>Положення цього МСФЗ* щодо оцінки не застосовуються до таких активів, що охоплюються МСФЗ як окремі активи або частина ліквідаційної групи. Це:</p> <p>а) відстрочені податкові активи</p>

Продовження додатку Д

1	2	3
<p style="text-align: center;">Визнання</p>	<p>- у їх теперішньому стані; - вони готові до продажу; - їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; - умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів. Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.</p>	<p>б) активи, що виникають з виплат працівникам (МСБО 19 "Виплати працівникам"); в) фінансові активи в межах сфери застосування МСФЗ 9 "Фінансові інструменти"; г) непоточні активи, що розглядаються відповідно до моделі справедливої вартості, викладеної в МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість"; г) непоточні активи, які оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж згідно з МСБО 41 "Сільське господарство"; д) договірні права за страховими контрактами згідно з визначенням їх у МСФЗ 4 "Страхові контракти".</p>
<p style="text-align: center;">Оцінка</p>	<p>Первісне визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу проводиться на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, наведені в пункті 1 цього розділу, або на дату оприбуткування активів, придбаних з метою продажу. Якщо необоротні активи, група вибуття визнаються утримуваними для продажу після дати балансу, то таке визнання здійснюється на наступну дату балансу.</p>	<p>Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, за нижчою з оцінок: або за балансовою вартістю, або за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж. Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив, класифікований як утримуваний для розподілу власникам за вартістю, нижчою від його балансової вартості і справедливої вартості, мінус витрати на розподіл.</p>

Продовження додатку Д

1	2	3
Оцінка	<p>Якщо таке визнання відбувається після дати балансу, але до затвердження фінансової звітності, то інформація про необоротні активи, групу вибуття, утримувані для продажу, розкривається в примітках до фінансової звітності.</p>	<p>Якщо очікується, що продаж здійснюватиметься довше ніж рік, суб'єкт господарювання повинен оцінювати витрати на продаж за їх теперішньою вартістю. Будь-яке збільшення поточних витрат на продаж, яке виникає з плином часу, повинно відобразитися у звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати.</p> <p>Після подальшої переоцінки ліквідаційної групи балансову вартість будь-яких активів та зобов'язань не треба переоцінювати доти, поки не буде повторно оцінена справедлива вартість мінус витрати на продаж.</p>

Додаток Е

**Зразок порівняльної таблиці оцінки впливу МСФЗ:
порівняння МСФЗ та П(С)БО для окремих статей Балансу**

Вимоги МСФЗ	Вимоги П(С)БО	Коригуюче проведення
1	2	3
<i>Основні засоби: визнання та оцінка</i>		
<p>МСБО 23 «Витрати та позики» дозволяє капіталізацію витрат на позики (включаючи витрати на відсотки) як частини собівартості активів, які відповідають критеріям, визначеним МСБО 23.</p>	<p>П(С)БО 7 «Основні засоби» не дозволяє капіталізації витрат на позики.</p>	<p>Якщо підприємство затверджує альтернативний підхід за МСБО 23: Дт 103 «Основні засоби» Кт 951 «Витрати на відсотки» Кт 441/442 «Прибуток нерозподілений» та Дт 91,92,93,94 «Загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати» (на суму нарахованих амортизаційних витрат) Дт 441/442 «Прибуток нерозподілений» Кт 131 «Накопичена амортизація»</p>
<p>МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» вимагає наводити первинні фінансові звіти в одиниці виміру, що діє на дату Балансу.</p>	<p>Обов'язкові нормативні акти уряду України вимагають індексації основних засобів протягом періоду гіперінфляції.</p>	<p>1) Коригуюче проведення, необхідне для сторнування обов'язкових переоцінок основних засобів: Дт 423 «Переоцінка основних засобів» Дт 131 «Накопичена амортизація» Кт 10 «Основні засоби» на суму обов'язкової переоцінки основних засобів, накопиченої протягом усього періоду існування підприємства</p>

Продовження додатку Е

1	2	3
<p>МСБО 36 “Зменшення корисності активів” передбачає, що підприємству на кожну дату Балансу необхідно розглядати, чи існують будь-які ознаки можливого зменшення корисності активу. Якщо вони існують, необхідно повністю перевірити на зменшення корисності, аби попередньо оцінити суму очікуваного відшкодування активу.</p>	<p>П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»</p> <p>П(С)БО 7 “Основні засоби” не містить будь-яких пояснень, що стосуються визначення зменшення корисності активів.</p>	<p>Приклад: припустимо, що є такі дані про об’єкт основних засобів: історична собівартість - 100 грн.; накопичена амортизація - 50 грн.; чиста балансова вартість - 50 грн.; сума очікуваного відшкодування - 30 грн. Існує 3 можливих способи часткового списання балансової вартості основних засобів до суми їхнього очікуваного відшкодування: 1) Дт 975 “Збиток від зменшення корисності основних засобів” 20 Кт 13 “Основні засоби: накопичена амортизація” 20, внаслідок цього: історична собівартість = 100, накопичена амортизація = 70, чиста балансова вартість (NBV) = 30, збиток = 20 2) Дт 13 “Основні засоби: накопичена амортизація” 20 Дт 975 “Збиток від зменшення корисності основних засобів” 20 Кт 10 “Основні засоби” 40, внаслідок цього:</p>

Продовження додатку Е

1	2	3
		<p>історична собівартість = 60, накопичена амортизація = 30, ЧБВ (NBV) = 30, збиток = 20</p> <p>3) Дт 13 “Основні засоби: накопичена амортизація” 50 Кт 10 “Основні засоби” та Дт 975 “Збиток від зменшення корисності основних засобів” 20 Кт 10 “Основні засоби” 20, внаслідок цього: історична собівартість = 30, накопичена амортизація = 0, ЧБВ (NBV) = 30, збиток = 20</p>
<p>Відповідні дані для попереднього періоду і будь-яка інформація, що стосується попередніх періодів, також мають бути наведені в тій самій одиниці.</p>	<p>Обов’язкові коефіцієнти відображали інфляцію і стосувалися конкретних груп основних засобів в конкретних галузях промисловості, на той час як МСБО вимагає застосовувати індекс споживчих цін (СРІ). П(С)БО 22 “Вплив інфляції” не містить пояснень до цього питання. Внаслідок цього, підприємство має сторнувати обов’язкову індексацію та перераховувати основні засоби.</p>	<p>2) Корируюче проведення, необхідне для збільшення балансової вартості основних засобів: Дт 10 “Основні засоби” Кт 44 “Нерозподілені прибутки” Кт 13 “Основні засоби: накопичена амортизація” на суму різниці між перерахованою собівартістю та накопиченою амортизацією, а також історичною собівартістю та накопиченою амортизацією за П(С)БО.</p>

Продовження додатку Е

1	2	3
<i>Власний капітал: оцінка</i>		
<p>МСБО 29 зазначає: “На початку першого періоду застосування Стандарту 29 складники власного капіталу, окрім нерозподіленого прибутку та будь-якої дооцінки, перераховуються з використанням загального індексу цін з дати, коли ці складники були внесені або виникли іншим чином”.</p>	<p>П(С)БО 22 “Вплив інфляції” не встановлює чітко, що підприємству слід перераховувати статутний капітал з дати внесків акціонерами. Внаслідок цього, українські підприємства не перераховують статутний капітал.</p>	<p>Для подання перерахованого акціонерного капіталу: Дт 44 “Нерозподілені прибутки” Кт 40 “Статутний капітал” на суму різниці між перерахованою собівартістю та історичною собівартістю статутного капіталу.</p>
<p>МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”, параграф 66: “Під час первісного визнання фінансового активу або фінансового зобов’язання підприємству слід оцінювати їх за собівартістю, яка є справедливою вартістю компенсації, наданої (у випадку активу) або отриманої (у випадку зобов’язання) за них. Витрати на операцію треба включати у первісну оцінку всіх фінансових активів і зобов’язань”.</p>	<p>П(С)БО 13 “Фінансові інструменти” не містить докладних пояснень та прикладів застосування вимог Стандарту в конкретних ситуаціях. Зокрема, немає ніяких пояснень, що стосуються справедливої вартості фінансового зобов’язання.</p>	<p>Коригуюче проведення на дату первісного визнання: Дт 62 “Короткострокові векселі видані” Кт «Дохід від коригування справедливої вартості короткострокових векселів» Це проведення зменшує первісну вартість короткострокових векселів до їхньої теперішньої вартості станом на дату визнання. Коригуюче проведення для подальшої оцінки: Дт «Витрати від коригування справедливої вартості короткострокових векселів» Кт 62 “Короткострокові</p>

Продовження додатку Е

1	2	3
<p>Справедлива вартість простих векселів до сплати дорівнює їхній теперішній вартості станом на дату Балансу. МСБО 39 визначає, що дебіторську заборгованість з короткими строками погашення не дисконтують, якщо вплив не є суттєвим. Ця концепція поширюється також на кредиторську заборгованість. Пояснення застосування концепції наведено в “Рекомендаціях з впровадження МСБО 39”, параграф 66, та питання 66-3.</p>		<p>векселі видані” Це проведення коригує вартість короткострокових векселів, виданих до їхньої теперішньої вартості станом на дату подальшої оцінки (наступні дати Балансу).</p>

Навчальне видання

Кузнецова Світлана Олександрівна
Чернікова Ірина Борисівна

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Навчальний посібник

В авторській редакції

Відповідальний за випуск Л. П. Орденова

Підписано до друку 05.09.2016 р.
Формат 60 × 84 ¹/₁₆. Папір офсетний.
Гарнітура Times New Roman. Друк ксерографічний.
Умов. друк. арк. 19,2. Обл.-вид. арк. 16,5.
Наклад 300 прим. Зам. №09-16

ТОВ «Видавництво «Лідер»
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції
серія ДК №4224 від 08.12.2011 р.
61168, м. Харків, вул. Блюхера, 12
тел. (057) 758-77-75